МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

Факультет фінансів

Кафедра фінансів імені Віктора Федосова

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА	**ФІНАНСИ**
Галузь знань	07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність	072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Форма навчання: заочна
очна (денна), заочна, дистанційна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «ФІСКАЛЬНА ТА РЕГУЛЮЮЧА РОЛЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ»

здобувача Ковтун Дар'ї Анатоліївни
(ПІБ, підпис)

Науковий керівник: к.е.н., доцент кафедри фінансів імені В. Федосова, Рудик Н.В.
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____
(підпис)

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри фінансів імені Віктора Федосова:
професор, д.е.н., Буряченко А.Є.
(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____
(підпис)

Київ – 2024

ЗМІСТ

Стор.

ВСТУП ……. **4**

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ …… **8**

1.1. Теоретична характеристика акцизного податку: роль та значення для держави ……... 8

1.2. Організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні…… 17

1.3. Критичний огляд наукових публікацій з проблематики фіскальної та регулюючої ролі акцизного податку ……... 35

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ТА РЕГУЛЮЮЧОЇ РОЛІ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ У ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ В УКРАЇНІ …… 41

2.1 Методика та інструментарій оцінки регулюючої ролі акцизного податку ……... 41

2.2 Кількісні та якісні показники фіскальної ролі акцизного податку… 50

2.3 Тенденції зміни фіскальної ролі акцизного податку в доходах бюджету: вплив макроекономічних та мікроекономічних факторів…… 74

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ…….. 82

3.1 Проблеми механізму справляння акцизного податку: світові практики країн …….. 82

3.2 Виклики та напрями реформування акцизного податку для оптимізації його фіскальної та регулюючої ролі …….. 94

ВИСНОВКИ …… 102

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ …… 107

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ:

АП – акцизний податок

МКУ – Митний кодекс України

ПКУ – Податковий кодекс України

ДПС – Державна податкова служба

ГУ ДПС – Головне управління Державної податкової служби

ЄС – Європейський Союз

УКТ ЗЕД – Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності

РРО – реєстратор розрахункових операцій

МРЦ – максимальні роздрібні ціни

МАПЗ – мінімальне акцизне податкове зобов'язання

ЗСУ – Збройні сили України

СБУ – Служба безпеки України

МВС – Міністерство внутрішніш справ

ЦОВВ – Центральні органи виконавчої влади

ПДВ – податок на додану вартість

КМУ – Кабінет Міністрів України

ВВП – валовий внутрішній продукт

ТВЕН – тютюновмісний виріб для електричного нагрівання

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ВСТУП

Актуальність дослідження. Усі війни - це передусім економічні війни. Тому економіка та бізнес навіть у військових реаліях повинні функціонувати. Для цього держава повинна адаптувати своє податкове навантаження та, податкову систему до умов воєнного часу, щоб полегшити виживання бізнесу під час війни.

Роль акцизів у соціально-економічних процесах в умовах воєнного часу визначається їхньою здатністю регулювати інтереси виробників у таких галузях, як виробництво алкоголю, тютюну, автотранспорту та паливно-мастильних матеріалів. Функціональним проявом завданням акцизів є вилучення надприбутків з окремих високорентабельних галузей виробництва товарів та скорочення споживання шкідливої для здоров’я і довкілля продукції.

Акцизні податки є важливим джерелом бюджетних надходжень для України та важливим інструментом регулювання виробництва та обігу товарів. В умовах воєнного часу та вступу України до Європейського співтовариства, зокрема необхідності гармонізації вітчизняного законодавства з міжнародними вимогами, тема цього дослідження є особливо актуальною.

У сучасній науковій літературі вітчизняні вчені приділяють значну увагу питанням, пов'язаним із системою акцизних податків загалом та специфічних акцизів зокрема. Це питання розглядалося низкою науковців, серед яких: В. Андрущенко, Н. Атаманчук, О. Данилова, А. Дрига, К. Захожай, В. Коротун, І. Лютий, А. Монаєнко, В. Опарін, А. Соколовська, В. Федосов, О. Тимченко, М. Сільченко. Такі вчені, як В. Бабич, Г. Буканов, В. Гаврилюк, К. Гетьман, Д. Гетманцев, Ю. Іванов, О. Костяна, А. Кришоватий, Н. Нечай, А. Пислиця, В. Примак, Д. Серебрянський, Ю. Сибілянська, С. Сівіцька, О. Смірнова, І. Чугунов, К. Швабій дуже ґрунтовно досліджували питання акцизного оподаткування. Саме проблему справляння акцизного податку в Україні досліджували такі вчені, як: П. Бечко, П. Боровик, В. Довгалюк, Г. Коломієць, П. Климець, В. Мельник, Л. Сідельникова, А. Славкова, Ю. Слободянюк, Є. Хорошаєв

та інші. Основними протиріччями та проблемами адміністрування акцизного податку цікавились та активно розробляли такі науковці, як: О. Волкова, І. Горіна, О. Данилов, В. Загорський, А. Іванченко, В. Коновалюк, О. Непочатенко, В. Олефір, О. Хомутиннік та інші. Про те, незважаючи на значні напрацювання вітчизняних учених, сьогодні залишається необхідність подальшого вивчення теоретичної сутності акцизів, їх переваг і недоліків саме в умовах військового стану, можливих напрямів гармонізації із законодавством ЄС. Відсутність єдиної думки щодо визначення шляхів і напрямів реформування акцизного податку в Україні свідчить про актуальність такої проблеми та необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних і практичних аспектів оподаткування акцизним податком, його фіскального та регулюючого потенціалу в умовах воєнного стану, а також розробка рекомендацій щодо удосконалення механізму справляння акцизного податку для оптимізації його фіскальної та регулюючої ролі в умовах воєнного стану.

Відповідно до поставленої мети у кваліфікаційній роботі було визначено такі завдання:

– розглянути теоретичну характеристику акцизного податку: роль та значення для держави;

– дослідити організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні;

– провести критичний огляд наукових публікацій з проблематики фіскальної та регулюючої ролі акцизного податку;

– ознайомитись з нормативно-правовим забезпеченням адміністрування акцизного податку;

– провести оцінку фіскальної та регулюючої ролі акцизного податку у формуванні доходів бюджету в Україні;

– розглянути проблеми механізму справляння акцизного податку: світові практики країн;

– оцінити виклики та напрями реформування акцизного податку для оптимізації його фіскальної та регулюючої ролі.

Об'єктом дослідження акцизний податок.

Предметом дослідження є фінансові відносини, які виникають між платниками податків, а також державою відносно нарахування та сплати акцизного податку і формування доходів бюджету.

Методи дослідження. Кваліфікаційна робота виконана з використанням певних загальнонаукових методів та спеціальних методів дослідження, зокрема аналіз при вивченні складових та ролі акцизного збору як податку; синтез при поєднанні абстрактних аспектів цього дослідження та з метою відображення їх як конкретного цілого; ретроспективний аналіз при вивченні підходів та історичного досвіду справляння акцизного податку; методи порівняльного аналізу для виявлення динаміки, загальних та специфічних рис у структурі акцизного податку України в умовах воєнного стану та для вивчення національного та міжнародного досвіду справляння акцизного податку; статистичні методи для виявлення певних закономірних тенденцій у показниках справляння акцизного податку в умовах воєнного стану; табличні методи для накопичення, обробки та зберігання інформацію; графічні для більш наочного представлення результатів проведеної роботи, економіко-математичні методи, моделювання, прогнозування для розробки пропозицій на основі залежності надходжень акцизного податку від різних факторів в умовах воєнного стану.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти з питань оподаткування певними акцизними податками, дисертації та монографії, навчальні посібники та підручники, фахові періодичні видання, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, доповіді науково-практичних конференцій, коментарі фахівців та експертів, статистичні матеріали Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Всесвітньої організації охорони здоров'я та Європейської комісії, моніторингові звіти Інституту бюджету та

соціально-економічних досліджень, звіти Міністерства охорони здоров'я України, інтернет-ресурси.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці практичних рекомендацій з удосконалення механізму справляння та адміністрування акцизного податку в Україні, спрямованих на підвищення їх фіскальної та економічної ефективності в умовах воєнного стану.

Апробація матеріалів кваліфікаційної магістерської роботи відбулася на Міжнародній науково-практичній конференції студентів та дослідників "Сучасні питання економіки та фінансів: глобальні виклики та тренди", яка відбулася 9 листопада 2023 року у гібридному форматі в Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана (онлайн) та Університеті м. Бремен (офлайн).

Структура роботи. Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 123 сторінки. У роботі наведено 28 рисунків та 5 таблиць. Список використаних джерел налічує 135 найменувань.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

1.1. Теоретична характеристика акцизного податку: роль та значення для держави

Акцизний податок є прикладом непрямих податків, адже саме акцизи виникли як перші та тривалий час були єдиними непрямими податками. Хоча зміст поняття "акцизи" дещо змінився. Так, раніше вони розглядались як непрямий податок на внутрішньовироблену продукцію. Сьогодні в науці акцизний податок визначають як непрямий податок на споживання, яким обкладаються певні групи товарів на етапі їх виробництва або імпорту. Як зазначав науковець І.І. Янжул, раніше під акцизами розуміли непрямий податок, який справлявся з предметів внутрішнього виробництва всередині країни, а не з імпортованих товарів. Таким чином, саме виробництво товарів всередині держави було об'єктом оподаткування акцизним податком за визначенням цього автора. Проте згодом зміст поняття "акцизи" еволюціонував і сьогодні під ним розуміють непрямий податок на споживання специфічних товарів незалежно від місця їх виробництва[119, с. 438]. Тобто зміст поняття "акцизи" еволюціонував від податку на внутрішнє виробництво до непрямого податку на споживання підакцизних товарів. Проте залишається його характеристика як непрямого податку.

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «акцизний податок»

Автор	Визначення
1	2
Податковий кодекс України	належить до загальнодержавних податків і визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції) [1, ст. 14]
Податковий кодекс Республіки Вірменія	державний податок, який сплачується в установленому Кодексом порядку, розмірі й терміні до державного бюджету для здійснення, вважаються об’єктом оподаткування операцій і (або) операцій,

Продовження таблиці 1.1

1	2
	установлених ст. 84 Кодексу [78].
Податковий кодекс Республіки Молдова	державний податок, що стягується прямо або побічно з таких споживчих товарів: a) етиловий спирт та алкогольні напої; b) оброблений тютюн; c) нафта та її похідні; d) ікра осетрових і її замінники; e) парфуми й туалетна вода; f) предмети одягу з хутра; g) транспортні засоби товарної позиції 8703; h) інші товари, зазначені в додатку 1 до цього розділу [80].
І. І. Янжул	непрямий податок, який справляється з предметів внутрішнього виробництва[119, с. 438]
А. Б. Дрига	належить до категорії специфічних акцизів і є найбільш давньою формою оподаткування через відносну просту оцінку та порядок стягнення. Він стягується за ставками, диференційованими за окремими групами товарів [38].
В. І. Догалюк, Ю. Ю. Ярмоленко	це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включають до ціни цих товарів (продукції). [36, с. 71–74].
Джон Ф. Дью	може застосовуватися як щодо виробництва, так і щодо продажу, як щодо внутрішньої продукції, так і щодо імпортованої, за специфічними або адвалерними ставками, із фізичним (зазвичай щодо алкогольних та тютюнових виробів) або рахунковим контролем [122, с. 1].
Пислиця А.В.	стабільно забезпечує найбільші надходження до бюджету. Проте, залежності між надходженнями акцизів до бюджету та їх структурою немає. Отже, змінювати механізм справляння акцизного податку, з метою збільшення його частки у структурі акцизів не потрібно [89].

Джерело: систематизовано автором на основі джерел [1, 38,36,78,80,89,119, 122]

На відміну від інших податків, сучасні акцизи не є чітко відмежованими від них видом оподаткування, зазначає американський вчений Джон Ф. Дью. Традиційна для багатьох країн Британської Співдружності концепція акцизів передбачала оподаткування виробництва, а не продажу, лише внутрішньої діяльності та тільки окремих товарів, за сталими ставками та шляхом обліку. Сучасна концепція акцизів є значно ширшою. Зокрема, цей податок може застосовуватися і до виробництва, і продажу товарів, як вітчизняних, так і імпортованих, за різними ставками та з фізичним/рахунковим контролем. Основною ознакою акцизів залишається оподаткування певних категорій товарів [122, с. 1].

Серед особливостей акцизів Сіджбран Кноссен називає саме вибірковість сфери оподаткування, дискримінаційний характер об'єкта та, відповідно, в багатьох випадках, кількісних показників для визначення податкового зобов'язання. При цьому, аналізуючи різні підходи до визначення поняття «акциз», науковець дійшов висновку, що система акцизного оподаткування включає всі вибіркові податки та пов'язані з ними збори і платежі на тютюнові вироби, алкоголь, азартні ігри, забруднення навколишнього середовища, водіння та деякі інші саме шкідливі товари, послуги та види діяльності [123, с. 2].

Організація європейського економічного співробітництва визначала, що акцизні платежі передбачають спеціальні податки, які стягуються з окремих видів товарів, зазвичай це алкоголь, тютюн і паливо. Ці податки можуть нараховуватися на будь-якій стадії виробництва чи реалізації товарів. Розмір акцизів, як правило, визначається відповідно до ваги, концентрації або кількості оподатковуваного товару. Таким чином, організація наголошувала на прив'язці акцизних платежів до певних груп товарів, а також на можливості їх нарахування на різних етапах життєвого циклу таких товарів. [118, с. 189].

Наприклад, стаття 82 Податкового кодексу Республіки Вірменія ідентифікує акцизний збір саме як загальнодержавний податок, що справляється до державного бюджету з операцій та (або) господарських операцій, визначених статтею 84 цього ж Закону, у порядку, розмірах і строки, встановлені цим же Законом [78]. Визначається як загальнодержавний податок, що справляється до державного бюджету при здійсненні операцій та (або) господарських дій, визнаних об'єктом оподаткування згідно зі статтею 84 цього Закону, у порядку, розмірах та у строки, встановлені цим Законом[78] Відповідно до статті 119 Податкового кодексу Молдова, акцизний збір є саме державним податком, що стягується прямо або опосередковано з таких споживчих товарів: a) етиловий спирт та алкогольні напої; b) оброблений тютюн; c) нафта та її похідні; d) ікра осетрових риб та її замінники; e) парфуми та туалетна вода;

f)одяг з хутра; g) транспортні засоби товарної позиції 8703; h) інші товари, зазначені в додатку 1 до цього розділу.

На законодавчому рівні більшість країн не визначають безпосередньо саме поняття акцизного податку, а лише його основні елементи та механізм справляння. Термін "акцизний податок" ("акцизний збір", "акцизний податок") іноді використовується в різних країнах лише саме для позначення різних видів платежів, що справляються при продажу або виробництві певних груп товарів. А у деяких країнах, відповідно, поняття "акцизний податок" взагалі не визначено в законодавстві, а для позначення подібних видів податків використовуються інші назви.

До того ж, визначення акцизного податку, на нашу думку, повинно насамперед вказувати саме на його особливі риси, які відрізняють його, відповідно, від усіх інших видів податків. А головною ознакою акцизного податку є саме його специфічність, яка виражається як у тому, що ним оподатковуються лише окремі види товарів, так і в специфічних цілях, що намічається досягти цим. У цьому контексті справедливою є думка Д. Гетманцева про те що основною ознакою акцизів, яка відрізняє, відповідно, їх від інших видів податків, є саме їх специфічна сфера застосування, тобто сфера споживання певних товарів [31, с. 264].

Як стверджує О. Костяна, товари, що підлягають саме оподаткуванню акцизним збором, зазвичай відповідають одній або декільком з таких ознак: використання таких товарів є або шкідливим для навколишнього середовища або, відповідно, шкідливим для здоров'я особи, що їх споживає; товари належать до певної категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів є високорентабельним; сфера розповсюдження таких товарів, перебуває саме під державним контролем і для держави є життєво важливим завданням запобігання випадкам підробки або незаконного розповсюдження таких товарів [60, с. 260].

Слід зазначити, що акцизи, як і всі інші податки, виконують дві основні функції – фіскальну та регулюючу - і їх реалізація має свої особливості, які проявляються саме в механізмі адміністрування акцизного податку та, відповідно, визначенні акцизного

переліку. Ця особливість зумовлена саме тим, що акцизи є непрямими податками, а також природою самого акцизного податку.

Ми поділяємо думку К. Гетьмана, що саме фіскальна функція оподаткування є засобом акумуляції публічних грошових фондів, які, відповідно, і формують економічну основу існування будь-якої держави. Щодо призначення фіскальної функції вчений пише, що вона має подвійну природу: своєчасна і повна сплата податків (податково-правове призначення) та своєчасне і повне надходження коштів від податків і зборів до бюджету (бюджетно-правове призначення) [30, с. 13].

На думку Л. Лисяка та Г. Щирого, множинний характер функції акцизного податку як інструменту фінансового регулювання - фіскальна, регулююча та соціальна - реалізується в Україні домінуванням саме фіскальної складової [65, с. 235].

Щодо регулювальної функції акцизного податку, ми підтримуємо думку дослідниці М. Казацької, що відбір предметів оподаткування акцизом з боку законодавця вказує на особливий характер регулятивної функції цього податку. Це є характерною рисою акцизного податку, що розкриває його внутрішню сутність і проявляється через визначення конкретної групи підакцизних товарів, споживання яких і регулюється шляхом оподаткування акцизом, згідно з [48, с. 165].

Окрім фіскальної та регулювальної функцій акцизного податку, варто зазначити і його розподільчу роль у випадку оподаткування товарів розкоші, споживання яких є ознакою платоспроможності платників. Як справедливо зауважує М. Кучерявенко, непрямі податки, впливаючи саме на споживання, створюють певні умови для перерозподілу коштів від одних платників на користь інших[62, с. 115]. Хоча перелік підакцизних товарів в ПКУ не включає предмети розкоші, на наш погляд, доцільним було б уточнити відповідне поняття та чітко визначити такі товари, як це зроблено, зокрема, у податковому законодавстві Молдови, де до підакцизних зокрема віднесено ікру осетрових і її замінники, й туалетну воду, предмети одягу з хутра тощо [80].

Аналіз вітчизняних джерел дає обгрунтовані підстави стверджувати, що до цього часу не сформовано єдиного розуміння поняття акцизного оподаткування. Так,

зокрема, В.І. Коротун трактує його як обкладення податками у вигляді надбавки до ціни окремих видів товарів, робіт чи послуг залежно від бюджетно-податкової політики держави [55, с. 180–186]. І.І. Хлєбнікова визначає його як систему певних норм, що регулюють перерозподіл частини доходів платників до бюджету для задоволення інтересів суспільства та регулювання економічних процесів [115, с. 6–7].

На сьогодні значна частина вчених виділяють саме такі основні ознаки акцизного оподаткування: акцизи є складовою ціни підакцизних товарів; платник акцизів не є тією самою особою, що і носій цього податку (розрив фактичного носія податку та платника); перекладання податкового обов'язку на споживачів; передбачуваність надходжень (акцизне оподаткування легше спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб’єкти господарювання завжди планують свою виручку) тощо. Проте існує ймовірність ухилення від сплати через можливе недосягнення реальних обсягів виручки у звітах (не показування у фактичних первинних документах реальних обсягів виручки); система оподаткування доданої вартості (ПДВ) дозволяє охопити всі етапи виробництва та реалізації [108, с. 20–21].

Історичний огляд найбільш повно розкриває місце та значення акцизного оподаткування для економіки держави.

Вже на ранніх етапах розвитку торгівлі спостерігається діяльність влади, спрямована на оподаткування, що згодом еволюціонувало в акциз.

В своїх дослідженнях Д.Г. Черник стверджував, що зародки подібних механізмів існували в звичаях первісного суспільства. «Жертвопринесення мало обов’язковий характер, хоча і регулювалося по-іншому» [76, с. 4].

Акцизи застосовувалися у Стародавньому Римі та Західній Європі. Так, окрім саме прямих податків, у Римі існували, відповідно, й непрямі податки. Це були: "вектигал" – певний транзитний податок на товари, що перевозилися через Римську державу; "порторій" – податок, що накладався на відпущених на волю рабів; і податок на сіль.

У Західній Європі система акцизного оподаткування була вперше запроваджена в Нідерландах для потреб війни. З часом, в 16 столітті, вона набула такого поширення, що деякі товари могли оподатковувалися навіть 5-6 разів. Поширення акцизів у Європі відбувалося важко, викликаючи недовіру, через що акциз отримав друге прізвисько - "голландський диявол" [62, с. 35].

Запорозькі козаки стягували акциз з перевізників алкоголю на Січ (по одному карбованцю за ємкість, у якій перевозились напої), що приносило чималий дохід. Крім того, стягувався податок у вигляді одного відра з продавця спиртного і семи відер з покупця спиртного. Тільки тим, хто сплачував цей податок, дозволялося вести бізнес на Січі. Цікавим є той факт, що на території Запорозьких Вольностей налічувалося понад 370 шинків, які всі обкладалися щорічним, досить високим на той час податком у розмірі 1120 рублів [81, с. 54].

У 18 столітті британська система непрямих податків була доповнена "вогнищевим податком" - податком на кораблі. Про те, самий цей, перший акцизний податок, санкціонований парламентом, був тимчасовим і діяв лише один рік. У Пруссії кількість акцизів та непрямих податків стрімко зростала у 19 столітті: у 1810 році різниця в акцизах між різними землями зникла, і акцизи стали виключно муніципальними та загальнодержавними податками. Водночас система оподаткування дещо змінилася, оскільки міжпровінційні комунікації стали повністю вільними, а зовнішня торгівля на той час вже втратила яскраво виражений саме меркантилістський характер [62, с. 15].

Більшість науковців описують еволюцію акцизного оподаткування в Україні в чотири етапи:

– до 1999 р. - значний перелік товарів з високими доходами й монопольними товарами, раніше оподаткованими ПДВ;

– 2000-2002 рр. - скорочено перелік на 14 груп, залишивши алкоголь, тютюн, паливо, авто, прикраси;

– 2003-2010 рр. - вилучено прикраси, вперше запроваджено змішані ставки (специфічну і відсоткову складові) [111, с. 122];

– з 2011 р. - Податковим кодексом замінено акцизний збір на акцизний податок, закріплено групи товарів і ставки [54, с. 74].

Таким чином, виділяються етапи поступової оптимізації системи акцизного оподаткування в Україні відповідно до міжнародних стандартів.

Вчені А.В. Дмитренко та Г.В. Лебедик виділяють такі переваги акцизного оподаткування:

– нейтральність щодо вибору між поточним та майбутнім споживачем;

– прийнятність для економічно активного населення порівняно з податками на доходи;

– вища фіскальна ефективність, оскільки база менш чутлива до коливань кон'юнктури;

– можливість оподатковувати доходи, не охоплені податком на доходи;

– легкість адміністрування через меншу кількість платників, ніж за ПДФО;

– здатність регулювати споживання окремих товарів.

Таким чином, фахівці акцентують увагу на економічних та адміністративних перевагах акцизного оподаткування [35, с. 64].

На думку цих науковців, недоліками акцизів є: значний вплив на ціни; неповне врахування платоспроможності споживачів, оскільки індивіди мають різну платоспроможність за однакових умов споживання; відчутний брак справедливості, оскільки частка доходу бідних є більшою; споживання обмежується а отже, може призвести до скорочення виробництва в довгостроковій перспективі; зменшення доходу, який в іншому випадку міг би бути використаний для заощаджень; збільшення ризику тіньової торгівлі [35, с. 65].

На думку цих науковців, недоліками акцизів є:

– вплив на ціни внаслідок податкового тягаря;

– неповне врахування платоспроможності через однакове оподаткування за однакового споживання при різній здатності сплачувати;

– більша частка в доходах малозабезпечених верств, що робить систему менш справедливою;

– обмеження споживання може в довгостроковій перспективі призвести до скорочення виробництва;

– зменшення доходів, які могли б бути спрямовані на заощадження;

– збільшення ризику тіньових угод через можливі обхідні схеми;

Саме, тому вчені констатують певні недоліки акцизного оподаткування з точки зору економічної та соціальної справедливості [35, с. 65].

В.І. Коротун зазначає, що існує певна тотожність між непрямими податками і акцизами. Основна перевага останніх полягає в тому, що сплата їх фактичними носіями є непомітною, що зменшує ризик ухилення[55, с. 180–186].

Хоча цей висновок є справедливим, необхідно наголосити, що акцизи встановлюються державою для поповнення бюджету шляхом оподаткування певних груп товарів. Саме тому специфічний акциз як непрямий податок має перевагу у вигляді постійних надходжень, що не залежать саме від фінансового становища платників, на відміну від прямих податків.

Таким чином, акцентується увага не тільки на прихованості сплати, а й на стабільності наповнення бюджету за рахунок акцизного оподаткування.

Аналіз різних підходів, наявних у світовій практиці, свідчить про відсутність консенсусу щодо напряму прийняття рішень з реалізації акцизної податкової політики, які б повною мірою враховували баланс фіскальних та соціальних регуляторних інтересів. Кожна країна встановлює цей баланс по-своєму, враховуючи реалії моменту, вплив певних політичних тенденцій та трансформацію суспільних настроїв і цінностей. Водночас загальний підхід, прийнятий країнами Європейського Союзу, до якого готується приєднатися й Україна, може бути взятий за основу при розробці акцизної політики України [68, с. 218].

Отже, ефективність акцизного оподаткування залежить від низки факторів:

– законодавчо визначеного та встановленого переліку підакцизних товарів;

– обсягу споживання населенням підакцизних товарів;

– величини ставок акцизного податку та надання податкових пільг;

– частки саме "тіньового ринку", зокрема щодо алкогольної та тютюнової продукції.

Таким чином, для досягнення оптимальної ефективності необхідно враховувати як параметри оподаткування безпосередньо, так і чинники, що впливають на обсяги споживання та рівень ухилення від сплати податків.

1.2. Організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні

Саме поняття «адміністрування» «adminisratio» має латинське коріння і переводиться як «управляти», «керувати». Відповідно, поняття "податкове адміністрування" означає управління податками за допомогою адміністративних методів та процедур.

Різні науковці, як ми бачимо з таблиці 1.1, по різному визначають сутність цього поняття.

За Василевською Г., податкове адміністрування, це саме процес забезпечення та регулювання роботи податкової служби і платників - від реєстрації до зняття з обліку [28].

Мельник В. вважає це управлінською діяльністю органів податкової служби щодо організації оподаткування, як засновується саме на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [73].

Онищенко В. стверджує, що податкове адміністрування - це система управління податковими відносинами [83, с. 3], а Андрущенко В. акцентує увагу на тому, що

податкове адміністрування – це основна функція управління, складовими якого є планування, організація, керівництво, облік та відповідно контроль [18, с. 28].

Мельник П.В., Тарантул Л.Л., Варналій З.С. бачать його як логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податками, який за своєю природою направлений саме на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження[74].

Податкове адміністрування включає інформаційно-правову складову, тобто процесі адміністрування контролюючі органи зобов'язані надавати платникам податків інформацію, правову допомогу та консультації з питань сплати податків і лише після цього вживати заходів щодо стягнення податкового боргу у разі несплати податків. Таким чином, адміністрування податків-це процес, який включає інформаційні та правові елементи, що забезпечують дотримання платниками податків нормативно-правової бази щодо порядку обчислення та сплати податків, надання консультацій контролюючим органом платникам податків, а також фінансові елементи - забезпечення надходжень акцизів до бюджетів визначених рівнів та контроль процесу адміністрування.

Таблиця 1.2 – Нормативно-правове забезпечення адміністрування акцизного податку

№	Назва нормативно-правового акту	Коротка характеристика
1	2	3
1.	Податковий кодекс України[1]	Регулює відносини, пов’язані із справлянням акцизного податку
2.	Митний кодекс України [2]	Регулює відносини, пов’язані із адмініструванням акцизного податку при переміщенні товарів через кордон України
3.	Закон України від 22 грудня 1998 року № 332-XIV «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [9]	Цим Законом з метою запровадження механізмів захисту інтересів національного товаровиробника регулюються засади і порядок порушення та проведення спеціальних розслідувань фактів зростання імпорту в Україну незалежно від країни походження та експорту товару, що заподіює значну шкоду або загрожує заподіянням значної шкоди національному товаровиробнику, за результатами яких можуть застосовуватися спеціальні заходи.

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
4.	Закон України «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [5]	Визначає систему оподаткування акцизним податком та продажу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів
5.	Закон України від 22 грудня 1998 року № 331-XIV «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [10]	Визначає механізм захисту національного товаровиробника від субсидованого імпорту з інших країн, митних союзів або економічних угруповань, регулює засади і порядок порушення та проведення антисубсидиційних розслідувань, а також застосування компенсаційних заходів.
6.	Закон України від 17 липня 1997 року № 468/97-ВР «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» [8]	Встановлює порядок тарифного і нетарифного регулювання імпорту сільськогосподарської сировини та продуктів її переробки (далі - сільськогосподарська продукція) для створення рівних умов конкуренції між продукцією вітчизняного виробництва та продукцією нерезидентів, а також деякі методи цінової підтримки сільськогосподарських товаровиробників України.
7.	Закон України від 15 травня 1996 року № 192/96-ВР «Про трубопровідний транспорт» [7]	Закон визначає правові, економічні та організаційні засади діяльності трубопровідного транспорту в частині справляння акцизного податку
8.	Закон України від 02.03.2015 № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності» [13]	Визначає види господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, порядок їх ліцензування, встановлює державний контроль у сфері ліцензування, відповідальність суб'єктів господарювання та органів ліцензування за порушення законодавства у сфері ліцензування
9.	Закон України від 22 грудня 1998 року № 330-XIV «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [11]	Визначає механізм захисту національного товаровиробника від субсидованого імпорту з інших країн, митних союзів або економічних угруповань, регулює засади і порядок порушення та проведення антисубсидиційних розслідувань, а також застосування компенсаційних заходів.
10	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» від 08.11.2018 № 2611-VIII[6]	Визначає систему оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
9.	Постанова КМ України від 29.05.2013 №390 "Про визначення пунктів пропуску через державний кордон України, через які здійснюється переміщення підакцизних товарів, та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України" (із змінами і доповненнями) [17]	Визначає пункти пропуску через державний кордон України, через які здійснюється переміщення підакцизних товарів, та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України
10.	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» № 2628-VIII[3]	Покращує адміністрування та переглядає ставки акцизного податку на деякі коди товарів
11.	Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" від 15.03.2022 р. № 2120-IX (далі – Закон № 2120-IX) [14]	Передбачив особливості оподаткування акцизним податком підакцизних товарів в умовах воєнного стану.
12.	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30.06.2023 року № 3219-IX (далі – Закон №3219) [15]	припиняє дію норм щодо зупинки перебігу строків, визначених Податковим кодексом України (далі – ПКУ), іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, які були передбачені п. 102.9 та пп. 69.9 п. 69 підрозд. 10 розділу XX ПКУ до 01 серпня 2023 року.

Відносини, що стосуються адміністрування акцизного оподаткування (порядок, суб'єкти, їх права та обов'язки, повноваження контролюючих органів, відповідальність) регулюються Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755 (із змінами) (далі – Податковий кодекс) [1]. Правила оподаткування товарів, що перетинають митний кордон, також визначені цим Кодексом, за винятком митного оподаткування, яке здійснюється відповідно до Митного кодексу від 13.03.2012 № 4495 (із змінами) та законодавства про митну справу. При цьому Митний кодекс

передбачає, що норми щодо інших, крім мита, платежів стосовно товарів, що переміщуються через кордон, встановлюються Податковим кодексом з урахуванням особливостей митного законодавства.

Отже, основним джерелом регулювання адміністрування акцизного оподаткування є Податковий кодекс України про певні особливості визначаються МКУ (стаття 270 МКУ).

Розділ VI Податкового кодексу України деталізує елементи механізму акцизного оподаткування, зокрема:

– платників акцизу (стаття 212 ПКУ);

– об'єкти оподаткування (ст. 213);

– базу оподаткування (ст. 214);

– перелік підакцизних товарів і ставки (ст. 215);

– дату виникнення зобов'язань (ст. 216);

– порядок обчислення (ст. 217-218, 220-221);

– строки сплати (ст. 222);

– складання та подання декларації (ст. 223);

– контроль за сплатою (ст. 224) тощо[1].

Таким чином, у Податковому кодексі конкретизовано ключові положення механізму акцизного оподаткування в Україні.

Відповідно до пункту 9.1 статті 9 Податкового кодексу України, акцизний податок віднесено до загальнодержавних непрямих податків, якими оподатковуються окремі види товарів, визначені як підакцизні, з ціни яких він включається[1, ст. 14]. Проте визначення акцизного податку, прописане в законодавстві, не розкриває повністю багатовекторність цього платежу, його особливості та характеристики. Таким чином, нормативне визначення акцизу є незавершеним і не розкриває всієї складності його природи та ознак.

Відповідно до статті 212 розділу VI Податкового кодексу України передбачено автоматичну реєстрацію осіб, які є платниками акцизного податку на підставі даних,

отриманих від органів, що здійснюють ліцензування відповідної діяльності [1]. Тобто реєстрація платників акцизу здійснюється шляхом автоматичного залучення інформації про видачу ліцензій, а не вручну на підставі заяви самих платників.

Стаття 214 Податкового кодексу України встановлює єдиний підхід до визначення бази оподаткування для розрахунку суми акцизного податку[1]. База визначається в залежності від того, як встановлені ставки податку: або як відсоток від обороту (адвалорні ставки), або як фіксована сума за одиницю реалізованого товару/продукції (специфічні ставки). Таким чином, законодавець уніфікував підхід до визначення бази оподаткування в залежності від типу ставки акцизного податку. Податок справляється з товарів та обчислюється за такими ставками визначеними ст. 215 ПКУ [1].

Особливості обчислення саме податку з тютюнових виробів за адвалорними ставками регулюється ст.220 ПКУ [1].

Податок із підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, обчислюється у національній валюті за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39-1 ПКУ.

З 23.05.2020 року в частині акцизного податку набули чинності норми Закону України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон), згідно яких набули чинності зміни до п.п. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), внесені Законом № 466, згідно з якими перелік підакцизного пального доповнено.

Статтею 216 Податкового кодексу запроваджено нові підходи до визначення дати виникнення податкових зобов'язань[1].

Так, датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів

(продукції), крім випадків, зазначених у статтях 225 та 229 цього Кодексу. При цьому слід використовувати визначення терміна «реалізація підакцизних товарів (продукції)», наведене у пп. 14.1.212 п. 12.1 ст. 14 розділу I Податкового кодексу.

Водночас у п. 216.2 ст. 216 Податкового кодексу передбачено, що датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. Під втраченим розуміють товар (продукцію), місцезнаходження якого платник податку не може встановити.

Статтею 217 Податкового кодексу уніфіковано загальний порядок обчислення акцизного податку з підакцизних товарів, вироблених в межах митної території України [1].

Статтею 218 встановлено єдиний порядок розрахунку акцизу із товарів, що імпортуються [1].

Статтею 227 передбачено особливості ввезення алкоголю та тютюну, зокрема порядок отримання, передачі та контролю за марами акцизу іноземним виробникам [1].

Норми зберігають порядок транзитних перевезень алкоголю і тютюну через митну територію країни.Таким чином, зазначеними положеннями уніфіковано порядки обчислення акцизу в залежності від джерела походження товарів, а також передбачено особливості для окремих груп товарів.

Законом України "Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" регулюються саме питання виробництва, оптової та роздрібної торгівлі алкогольної продукції, забезпечення її якості, а також посилення боротьби з незаконними діями в цій сфері [3]. Цей Закон встановлює основи державної політики щодо протидії контрабанді й незаконному обігу алкоголю. Таким чином, нормативно закріплюється регулювання виробництва та обігу цих товарів, а також заходи щодо протидії пов'язаним із ними зловживанням.

Законом України від 08.11.2018 р. № 2611-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» запроваджено систему оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів і створення правових та економічних умов для реєстрації раніше ввезених на митну територію України автомобілів з іноземною реєстрацією.

Кардинальні зміни в податковому законодавстві щодо акцизного податку з реалізації пального були реалізовані в Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» № 2628-VIII (далі – Закон № 2628), яким з 01.07.2019 р. докорінно змінено принципи та систему адміністрування акцизного податку з реалізації пального [3]. Крім того, внесено зміни до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР (далі — Закон № 481), яким впроваджено ліцензування діяльності, пов’язаної з пальним, в тому числі діяльності із зберігання [5].

У зв'язку із запровадженням воєнного стану в Україні у лютому 2022 року уряд вніс зміни до податкового законодавства, метою яких було стимулювання бізнесу та підтримка економіки країни в умовах війни.

Зокрема, були прийняті такі нормативні акти:

- Закон України № 2118-IX від 03 березня 2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану»;
- Закон України № 2120-IX від 15 березня 2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»;

- Закон України № 2142-IX від 24 березня 2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану»;
- Закон України № 2173-IX від 01 квітня 2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану».

Цими актами було запроваджено такі податкові пільги та полегшення для бізнесу в умовах воєнного стану:

– З 1 квітня 2022 року суб'єкти господарювання можуть перейти на третю групу єдиного податку за ставкою 2%;

– Знижено до 7% ПДВ на постачання палива та скорочено акциз на цю продукцію;

– З 1 квітня по 1 липня 2022 року ввезення автотранспорту фізособами звільнено від податків;

– З 5 квітня по 1 липня 2022 року платникам єдиного податку звільнено від ПДВ та мита імпорт товарів;

– Призупинено узгодження суми ПДВ, крім камеральних перевірок;

– Звільнено від ПДВ товари для ЗСУ та правоохоронних органів;

– Звільнено від мита оборонну продукцію;

– Не оподатковувалася благодійна допомога;

– Не сплачувався екологічний податок на тимчасово окупованих територіях.

Так, зокрема, відповідно до Закону № 2120-IX на період дії правового режиму воєнного стану, надзвичайного стану не є реалізацією пального (зміни до пп. 14.1.212 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – Кодекс)) такі операції:

– операції з фізичного передання (відпуску, відвантаження) пального на митній території України, здійснювані у зв'язку з його примусовим відчуженням чи вилученням для потреб держави відповідно до Закону України "Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи

надзвичайного стану", за умови, що в майбутньому його попередній власник або уповноважена ним особа не вживатимуть заходів щодо отримання компенсації за примусово відчужене або вилучене пальне;

– операції з фізичного передання (відпуску, відвантаження) пального на митній території України, здійснювані у зв'язку з його переданням Збройним Силам України та добровольчим формуванням територіальних громад, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, утримуваним коштом державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави, органам місцевого самоврядування, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладам охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурним підрозділам із питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій без попереднього або наступного відшкодування їхньої вартості;

– операції з фізичного передання (відпуску, відвантаження) пального на митній території України як гуманітарної допомоги у порядку, установленому Кабінетом Міністрів України [14].

Таким чином, цими нормами не вважаються реалізацією операції з пальним, коли воно передається державним органам, військовим формуванням або як гуманітарна допомога для потреб оборони чи гуманітарної допомоги під час війни.

Крім того, відповідно до п. 69.5 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу, операції з добровільного передання, відчуження або вилучення товарів, у тому числі підакцизних, та надання послуг на користь таких суб'єктів: Збройних сил України;

Добровольчих формувань; Національної гвардії; СБУ; Зовнішньої розвідки; Прикордонної служби; МВС; Держохорони; Служби спецзв'язку; Інших військових формувань; Органів місцевого самоврядування; ЦОВВ у сфері цивільного захисту; Закладів охорони здоров'я,– без компенсації вартості не вважаються реалізацією, у тому числі пального.

Крім того, ураховуючи зміни до п. 216.3 ст. 216 Кодексу, яка стосується дати виникнення податкових зобов'язань, а саме: податкове зобов'язання щодо втраченого підакцизного товару (продукції) не виникає, якщо підакцизний товар (продукцію) було:

– примусово відчужено або вилучено для потреб держави відповідно до Закону України "Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану", за умови, що в майбутньому його попередній власник або уповноважена ним особа не вживатимуть заходів щодо отримання компенсації за примусово відчужений підакцизний товар (продукцію);

– передано Збройним Силам України та добровольчим формуванням територіальних громад, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, утримуваним коштом державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави, органам місцевого самоврядування, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладам охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурним підрозділам із питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій без попереднього або наступного відшкодування їхньої вартості;

– надано як гуманітарну допомогу.

По-друге, тимчасово, на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилятів і скрапленого газу, що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними пп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Кодексу, а саме: важкі дистиляти (газойль); скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази; бутан, ізобутан, на які згідно з п. 41 підрозд. 5 розд. XX Кодексу встановлено ставку акцизного податку в розмірі 0,00 євро за 1000 літрів, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних із бітумінозних порід (мінералів), що класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00, підлягають оподаткуванню за ставкою 7 відсотків.

По-третє, передбачено, що відновлення обліку пального на акцизних складах, які є частково зруйнованими та розташовані в районах проведення бойових дій або на тимчасово окупованих територіях збройними формуваннями російської федерації, потрібно буде здійснювати на підставі даних інвентаризації, проведеної після закінчення воєнного стану (п. 69.13 підрозд. 5 розд. XX Кодексу).

Законом № 3219 припиняється дія норм щодо зупинки перебігу строків, визначених Податковим кодексом України (далі – ПКУ), іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, які були передбачені п. 102.9 та пп. 69.9 п. 69 підрозд. 10 розділу XX ПКУ до 01 серпня 2023 року[15].

Основоположними нормативними актами в сфері акцизного оподаткування в ЄС є:

– 6 директив Ради ЄС, які гармонізують структуру акцизів на алкоголь та алкогольні напої. Зокрема, Директива 92/83/ЄЕС встановлює акциз на пиво, орієнтований на кількість градусів чи об'єм спирту;

– 2 регламенти Єврокомісії.

Відповідно до п.1 ст.3 зазначеної Директиви акциз визначається залежно від кількості гектолітрів/градусів плато чи спиртової міцності пива. П.1-2 ст.4 передбачено пільгові ставки для слабоалкогольних напоїв та малих пивоварень. Розділ II регулює стягнення акцизу на вино в ЄС.

Таким чином, названі нормативні акти ЄС є основоположними для галузі акцизного оподаткування.

До основних нормативно-правовими актів у сфері акцизного оподаткування пального належать такі директиви Ради ЄС та регламенти Єврокомісії: Директива Ради 92/82/ЄЕС «Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [125]; Директива Ради 92/81/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [120]; Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» [129]; Директива Ради 2003/96/ЄС, що реорганізує систему оподаткування енергетичної продукції та електроенергії Співтовариства [130]; Регламент Комісії ЄС 684/2009, що імплементує Директиву Ради 2008/118/ЄС щодо комп'ютеризованих процедур при переміщенні підакцизних товарів на умовах відстроченої сплати податку [131].

Саме Директива Ради 2003/96/ЄС визначає загальні засади при імплементації стандартів оподаткування енергетичних продуктів, таких як нафтопродуктів, природнього газу, вугілля та електроенергії. Метою її імплементації, визначеної Планом імплементації Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009 від 16.11.2009, що встановлює систему Співтовариства для звільнення від сплати мит, та Директиви Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн, є гармонізація положень законодавчих актів України щодо оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії з її положеннями, а завданнями плану імплементації є розроблення та прийняття відповідного Закону України про внесення змін до розділу VI «Акцизний податок» Податкового кодексу України та нормативно-правових актів [132].

Правовий статус працівників, що здійснюють контроль за справами акцизного податку, регулюється такими нормативними актами:

– Розділами XVIII-1 і XVIII-2 Податкового кодексу України;

– Законом України "Про державну службу";

– Законом України "Про Національну поліцію";

– Законом України "Про запобігання корупції".

Крім того, Кабміном затверджено Положення:

– Про ДПС України;

– Про ДМС України.

Підзаконними актами податкової і митної служб регулюється поточна робота держслужбовців з реалізації своїх повноважень.

Таким чином, діяльність контролюючих органів щодо акцизу регулюється законами та підзаконними актами, що стосуються статусу посадових осіб цих органів.

Концептуальні засади адміністрування акцизного податку, які грунтуються на чинній нормативно-правовій базі України представленні на рис. 1.1.

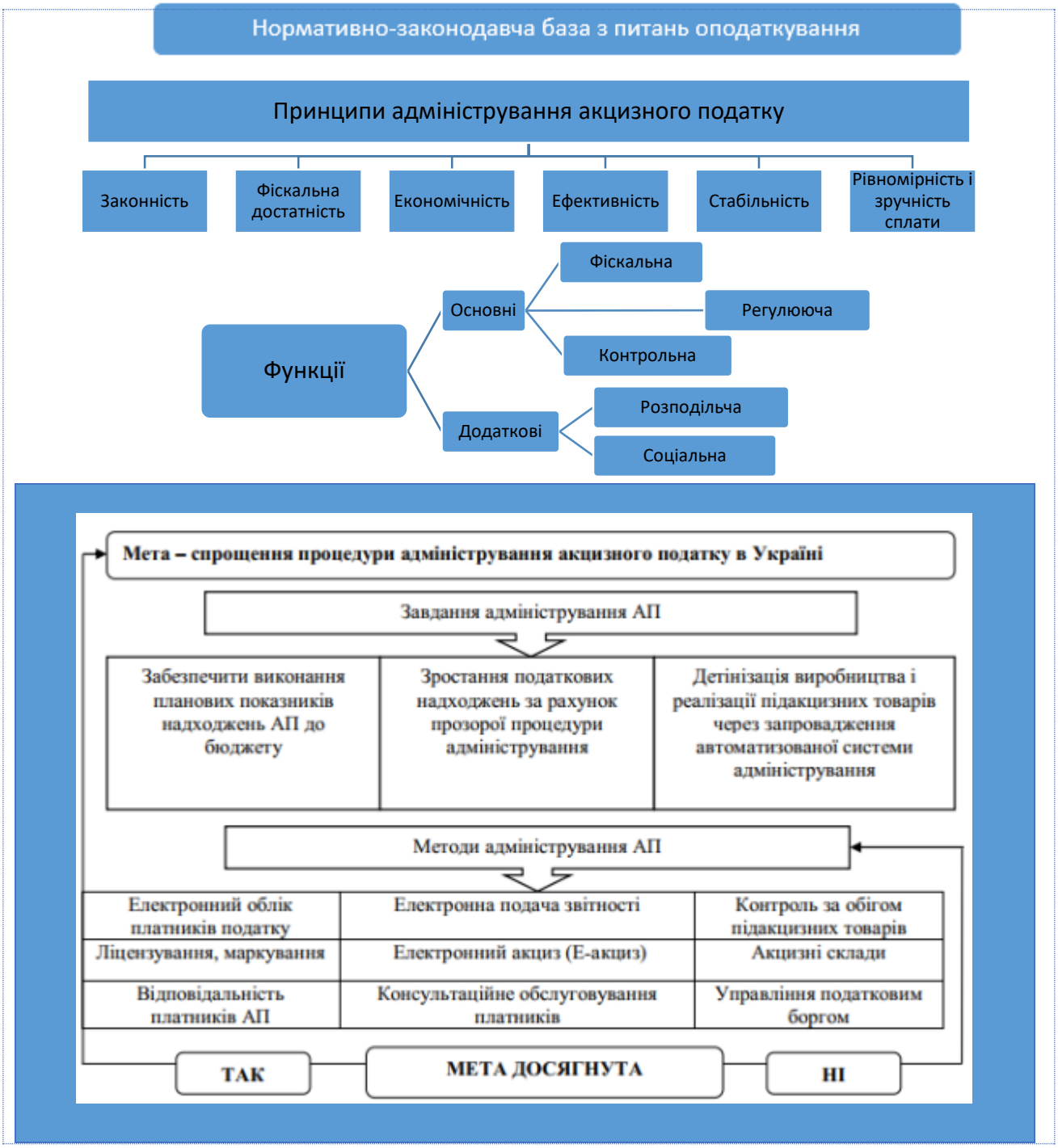


Рисунок 1.1 – Концепція адміністрування акцизного податку

Джерело: складено автором на основі [118]

Механізм справляння акцизного податку встановлюється розділом VI Податкового кодексу України (рис.1.2).

Рисунок 1.2 – Основні особливості сучасного механізму адміністрування акцизного податку

Джерело: складено автором на основі [92;64; 89]

Основними платниками акцизного податку є вітчизняні виробники та імпортери підакцизних товарів, як-от:

– спирт, алкогольні напої, пиво;

– тютюнові вироби;

– нафтопродукти, скраплений газ;

– автомобілі, причепи тощо.

Усі такі платники повинні пройти реєстрацію в податкових органах. При цьому виробники та імпортери ліцензованих товарів реєструються на підставі документів про видану ліцензію, а інші - у місячний термін з початку бізнесу.

Об'єктами оподаткування є операції з виробництва, реалізації, постачання для власного споживання, імпорту тощо цих товарів, а також оподаткування втрачених товарів та конфіскованих партій.

Таким чином, платниками акцизів є виробники та імпортери підакцизної продукції, які повинні пройти обов'язкову реєстрацію в податкових органах.

Ставки акцизного податку встановлюються єдиними для всієї території України ст. 215 Податкового кодексу. Ці ставки можуть бути:

а) адвалерними – відсоткові від максимальних роздрібних цін виробника чи імпортера товару без ПДВ та з урахуванням акцизу;

б) специфічними, коли базою є кількісні показники вироблених чи імпортованих товарів, визначені в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості, об'ємів циліндрів тощо;

в) адвалорними та специфічними одночасно [1].

Тобто акцизні ставки можуть бути адвалорними, коли вони встановлюються в % від цін, або специфічними, коли ставка зараховується на одиницю виміру товару, або комбінованими. Ставки єдині по всій Україні.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо вітчизняних підакцизних товарів є день їх реалізації виробником, незалежно від подальшого використання.

У разі імпорту підакцизної продукції датою виникнення зобов'язань є:

– день подання митній службі декларації для митного оформлення, або

– дата нарахування такого зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

Тобто для вітчизняної продукції це день реалізації, а для імпорту - день подання декларації чи нарахування боргу митними органами.

Суму податку з вітчизняних підакцизних товарів визначає сам платник виходячи з об'єктів, бази оподаткування та ставки, діючих на дату виникнення зобов'язання.

Для імпортованої продукції податок розраховується в національній валюті за офіційним курсом НБУ гривні до іноземної на день подання митній декларації.

Встановлення максимальних цін на підакцизні товари здійснюється шляхом декларування цих цін виробником чи імпортером.

Декларація про максимальні ціни подається виробником або імпортером товарів (продукції) до податкової чи митної служби і містить відомості про всю продукцію з вказівкою дати встановлення цін.

Таким чином, суму податку розраховують самостійно, а максимальні ціни декларують виробники та імпортери у відповідних органах.

Платник акцизу з вітчизняної підакцизної продукції та імпортер алкоголю і тютюну повинні щомісяця до 20 числа наступного періоду подавати декларацію до податкової за місцем реєстрації.

Суми акцизу виробники сплачують до бюджету протягом 10 днів після закінчення терміну подання декларації за місяць.

Акциз з алкоголю, виробленого із не денатурованого спирту, сплачується при купівлі марок акцизного податку. Марка є спеціальним знаком, яким маркуються алкоголь та тютюн для підтвердження сплати акцизу. Маркування проводиться відповідно до постанови КМУ. Таким чином, платники подають щомісячні декларації та сплачують податки у встановлені терміни.

Поставлені цілі та завдання з адміністрування акцизного оподаткування досягаються за допомогою відповідних методів (рис. 1.2), кожен з яких є ефективним інструментом та підвищує ефективність функціонування акцизу.

Наприклад, електронний облік платників дає змогу контролювати нарахування, сплату, визначати борги та штрафи. На сьогодні створено реєстр платників з палива та спирту, проте відсутні реєстри інших груп, що ускладнює процес. Тому необхідно створити реєстри всіх категорій для якіснішого контролю за алкоголем, тютюном, транспортом тощо, щоб унеможливити тіньовий обіг та створити рівні умови.

Автоматизована система дозволяє охопити всі етапи обігу підакцизних товарів від виробництва/імпорту до роздрібного продажу [71].

Таким чином, застосування відповідних методів сприяє реалізації мети адміністрування акцизного оподаткування.

Основними завданнями удосконалення адміністрування акцизного податку є:

– формування ефективної системи оподаткування на основі економічно виважених ставок;

– забезпечення функції обмеження споживання шкідливої для здоров'я продукції.

Ефективне податкове адміністрування органами фіскальної служби має забезпечувати:

– високий рівень дотримання законодавства платниками;

– результативність, коли витрати є нижчими за отримані надходження.

Саме ефективний механізм адміністрування є запорукою своєчасного та повного виконання бюджету за рахунок податків та виконання державою бюджетних завдань. Адже, обсяги надходжень багато в чому залежать від ефективності фіскальних органів, тож вдосконалення системи адміністрування є перспективним напрямом для забезпечення фінансової стабільності.

1.3. Критичний огляд наукових публікацій з проблематики фіскальної та регулюючої ролі акцизного податку

Є різні погляди щодо фіскальної та регулюючої функцій акцизного оподаткування серед вітчизняних та закордонних науковців, які вивчали це питання. Їхні позиції можна умовно поділити на три групи (рис. 1.3).

Рисунок 1.3 – Позиції вчених щодо функцій акцизного податку

Джерело: побудовано за даними [22, 32, 56, 58, 63, 73, 89, 91, 97, 99, 107, 110, 118]

До першої групи дослідників належать науковці, які зосереджують увагу на вивченні двох основних функцій акцизів - фіскальній та регулюючій.

Зокрема, Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. вважають, що «акцизний податок втілює у собі як фіскальну функцію, поповнюючи бюджет, так і регулюючу, коригує попит та пропозицію на підакцизні товари» [22, с. 49].

К.ю.н. Саленков А. В. зазначає, що характеристика акцизного податку полягає у реалізації ним традиційних для податків функцій, зокрема фіскальної та регулюючої. Крім того, на думку Саленкова А. В., «акцизний податок поєднує в собі ці дві складові податкового впливу на суспільне виробництво»[91, с. 370].

Науковець Тєгетаєва О. Р. зазначає, що акцизи мають дві функції - фіскальну та регулюючу. За її словами, ці функції акцизів виконують "двояку роль" [104, с. 60]:

– по-перше, акцизи є одним із основних джерел надходжень до державного бюджету.

– по-друге, акцизи є способом регулювання співвідношення попиту і пропозиції шляхом обмеження споживання певних груп товарів, а також способом вилучення надприбутків компаній, що видобувають корисні копалини і виробляють алкогольну та спиртову продукцію[104, с. 60].

Тобто акцизи, на думку Тєгетаєвої О. Р., одночасно виконують фіскальну та регулюючу функції.

Науковці Романовський М. В. та Юткіна Т. Ф. поділяють думку, що акцизам притаманні дві функції: фіскальна та регулююча. Водночас, на їхню думку, контрольна і стимулююча функції є складовими системи державного управління процесом оподаткування і не характеризують сам податок як економічну категорію. Дослідники вважають, що функція контролю повністю покладається на систему адміністрування податків. Цю точку зору розділяємо і ми, вважаючи, що акцизам притаманні саме дві основні функції - фіскальна та регулююча, а функція контролю повністю покладається на систему адміністрування податків.

Тобто з вищезазначеного видно, що представники першої групи акцентують увагу саме на фіскальній та регулюючій функціях акцизів, від яких і відштовхуються.

Наступну групу дослідників представляє науковець Коротун В. І., які пропонують досягти компромісу у реалізації фіскальної та регулюючої функцій акцизів і при цьому виокремлюєть різноманітні функції, які за своєю сутністю є похідними від регулюючої. Так, Коротун В. І. вважає стратегічним завданням формування акцизної політики в Україні розбудову фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування. Метою цієї моделі, на його думку, є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної функцій акцизів [107, с. 7]. У попередніх дослідженнях Коротун В. І. акцентував увагу на одночасній реалізації чотирьох функцій акцизів, в тому числі екологічної: «…компромісна реалізація фіскальної, регулюючої, соціальної та екологічної функції акцизного податку» [58, с. 100]. Проте, як ми вважаємо, що роль екологічної функції виконує соціальна, а компромісна

реалізація трьох функцій акцизів є малоймовірною, оскільки акцизи не є універсальним податком.

Даценко Г. В., представник цієї ж течії дослідників, стверджує, що акцизний податок виконує такі функції: фіскальну, регулюючу та соціальну. Дослідник детальніше розглядає кожну з них: «фіскальна функція акцизного податку полягає в постійному наповненні державного бюджету та формуванні централізованих фінансових ресурсів для виконання державою своїх обов'язків. Її особливість полягає в тому, що вона забезпечує постійне та стабільне надходження коштів»; «регулювання сплати акцизного податку є досить важливим, оскільки акцизний податок нараховується на ті товари та послуги, що є популярними незалежно від фінансового стану країни, а тому дохід таких підприємств залишається відносно стабільним»; «соціальна функція акцизного податку є пов'язаною з регулюючою» [31, с. 95]. Дослідник доходить висновку, що соціальна функція є близькою до регулюючої, тому її окреме виділення є не доцільним.

Дещо відмінну позицію висловлює Сушкова О. Є. Вона зазначає, що кожен із методів адміністрування податків виконує своє завдання з метою ефективної реалізації фіскальної функції акцизного оподаткування та підвищення якості податкового контролю [102, с. 202]. Тобто Сушкова О. Є. акцентує увагу лише на двох функціях - фіскальній та контрольній, не згадуючи про регулюючу. У той час як більшість економістів вважають регулюючу функцію визначальною для всіх податків в цілому і для акцизного податку зокрема. На відміну від попередніх дослідників, Сушкова О. Є. не розглядає регулюючу функцію серед основних для акцизного оподаткування.

Третю групу дослідників представляють вчені, які акцентують увагу саме на регулюючій функції акцизів як провідній та унікальній. Зокрема, на думку науковців кафедри правознавства ЛНУ ім. І. Франка, особливістю акцизного оподаткування є його виразно виокремлена регулююча функція. Вона передбачає коригування попиту й пропозиції шляхом підвищення ціни товару за рахунок включення до неї акцизу.

Саме регулювання співвідношення попиту та пропозиції на підакцизних товарах ці дослідники вважають основною функцією акцизного оподаткування.

Держава збирає фінансові кошти, отримані від сплати акцизного податку, та використовує їх на фінансування соціальних та інших важливих державних програм [110]. Можна погодитися з позицією цієї групи вчених, оскільки через регулюючу функцію держава може активно впливати на пропозицію через інструмент податку, а також на роздрібні ціни, стримуючи попит на шкідливі для здоров'я і довкілля продукти. В кінцевому рахунку це позитивно позначається на доходній частині державного бюджету, тобто одночасно реалізується і фіскальна функція акцизів. Таким чином, регулююча функція дозволяє досягати соціально-економічних ефектів і поповнювати бюджет.

Зокрема, представник цієї групи дослідників, науковець Макаренко В. В. наголошує, що одним із ключових питань реформування акцизного оподаткування в Україні є визначення балансу між виконанням акцизами фіскальної та регулюючої функцій. Він зазначає: «одним із аспектів реформування оподаткування акцизним податком в Україні є підвищення рівня виконання ним функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів» [56, с. 323]. Фіскальна функція полягає у формуванні доходів бюджету, а регулююча - в обмеженні споживання шкідливих продуктів, адже акцизи є ефективним інструментом цього. Макаренко В. В. наголошує на необхідності посилення регулюючої функції акцизів в Україні. Проте автор тексту вважає, що на сучасному етапі для України більш прийнятною є модель, орієнтована на фіскальну функцію акцизів, оскільки метою має бути насамперед збільшення доходів бюджету.

Д.е.н. Покатаєва О. В. дійшла висновку, що відмінною особливістю акцизів є виконання ними регулюючої функції [93, с. 745]. Її суть полягає в здатності акцизів впливати на обсяги експорту/імпорту товарів, а також обмежувати споживання деяких товарів через непрямий вплив на виробників. Це, на думку дослідниці, можливо здійснювати шляхом зниження попиту за рахунок завищених акцизних ставок, що

призводить до подорожчання цін. Варто відзначити цю позицію, оскільки жоден інший податок не має такого яскраво вираженого регулюючого ефекту. Покатаєва О. В. визнає регулювання основною функцією акцизів.

Подібну думку висловлює М.П. Кучерявенко. Він наголошує, що регулююча функція акцизного оподаткування трохи переважає над фіскальною [63, с. 361]. Хоча бюджетні надходження і потребують акцизів, але цінова додача у формі акцизу здатна створювати значні перешкоди для певних верств населення у доступі до певних товарів. Не випадково, раніше в Україні акцизи ототожнювали з "податком на розкіш" для недоступних пересічним громадянам речей. Наприкінці XX століття підвищення акцизів стосувалося таких товарів розкоші, як ювелірні вироби, кава, морепродукти, хутро, шкіра, побутова техніка. Це робило їх недоступними для пересічного українця того часу. І сьогодні уряд пояснює збільшення акцизів тим, що це податок на товари розкоші, адже до нього планується включити додаткові платежі, які право пов'язані з акцизами. Таким чином, уряд дотримується позиції, що акцизи - це податок, який регулює доступність товарів розкоші для населення шляхом їх подорожчання.

РОЗДІЛ 2.
ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ТА РЕГУЛЮЮЧОЇ РОЛІ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ У ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ В УКРАЇНІ

2.1 Методика та інструментарій оцінки регулюючої ролі акцизного податку

З попереднього проведеного дослідження ми можемо констатувати певні особливості регулюючої функції акцизу:

– Вона полягає у впливі на обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів та структуру їх виробництва;

– Стимулюванні підвищення ефективності виробництва та якості продукції;

– Покращенні споживчих характеристик продукту;

– Регулюванні рентабельності виробництва підакцизних товарів.

Тобто акциз здійснює вплив на обсяги та структуру виробництва/споживання підакцизної продукції, стимулює підвищення якості та ефективності, а також допомагає оптимізувати рентабельність. Це і є прояв його регулюючої функції.

Механізм обмежувального регулювання за допомогою акцизу полягає у наступному:

– Акциз, вилучаючи частину виручки підприємства, негативно впливає на його фінансові показники і зменшує зацікавленість у виробництві підакцизної продукції;

– Завдяки скороченню виробництва і пропозиції такої продукції на ринку, відбувається зростання її цін і, за інших рівних умов, падіння попиту;

– Ефективність такого механізму багато в чому залежить від належного державного контролю за сферою обігу підакцизної продукції та перешкод для її неоподаткованого проникнення на ринок [1].

Для оцінки регулюючої функції акцизів дослідимо взаємозв'язки між:

– надходженнями акцизного податку з різних груп товарів;

– обсягами виробництва цих груп товарів;

– обсягами їх споживання.

Тобто для оцінки впливу акцизів на виробництво і споживання оподатковуваної продукції аналізувалися кореляції між сумами надходжень акцизу та обсягами виробництва/збуту окремих груп товарів. Це дозволило оцінити ступінь регулюючого впливу акцизної політики.

Україна застосовує обмежувальний вплив акцизів щодо так званих "соціально небезпечних" товарів, зокрема тютюнових виробів та алкоголю. Незважаючи на те, що українці витрачають понад половину своїх доходів на продукти харчування, що свідчить про низький рівень життя, частка видатків на цигарки і алкоголь у загальних витратах домогосподарств становить близько 3%, що є стабільним показником (рис. 2.1).

Рисунок 2.1 – Динаміка сукупних витрат на алкогольні напої та тютюнові вироби в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство в Україні упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики [86]

Тобто, хоча доходи населення є низькими, частка видатків на тютюн і алкоголь залишається значною й стабільною, незважаючи на застосування акцизів як обмежувального інструменту щодо таких товарів.

Слід зазначити, що щорічне подорожчання алкоголю та тютюнових виробів унаслідок підвищення ставок акцизного податку не призводило до істотного зниження попиту на ці товари з боку населення України (рис. 2.2), зокрема з 2011 по 2022 року специфічні ставки акцизного податку на тютюнові вироби збільшились на 1210 грн на тис.шт., що майже на 1360,4% (рис. 2.1).

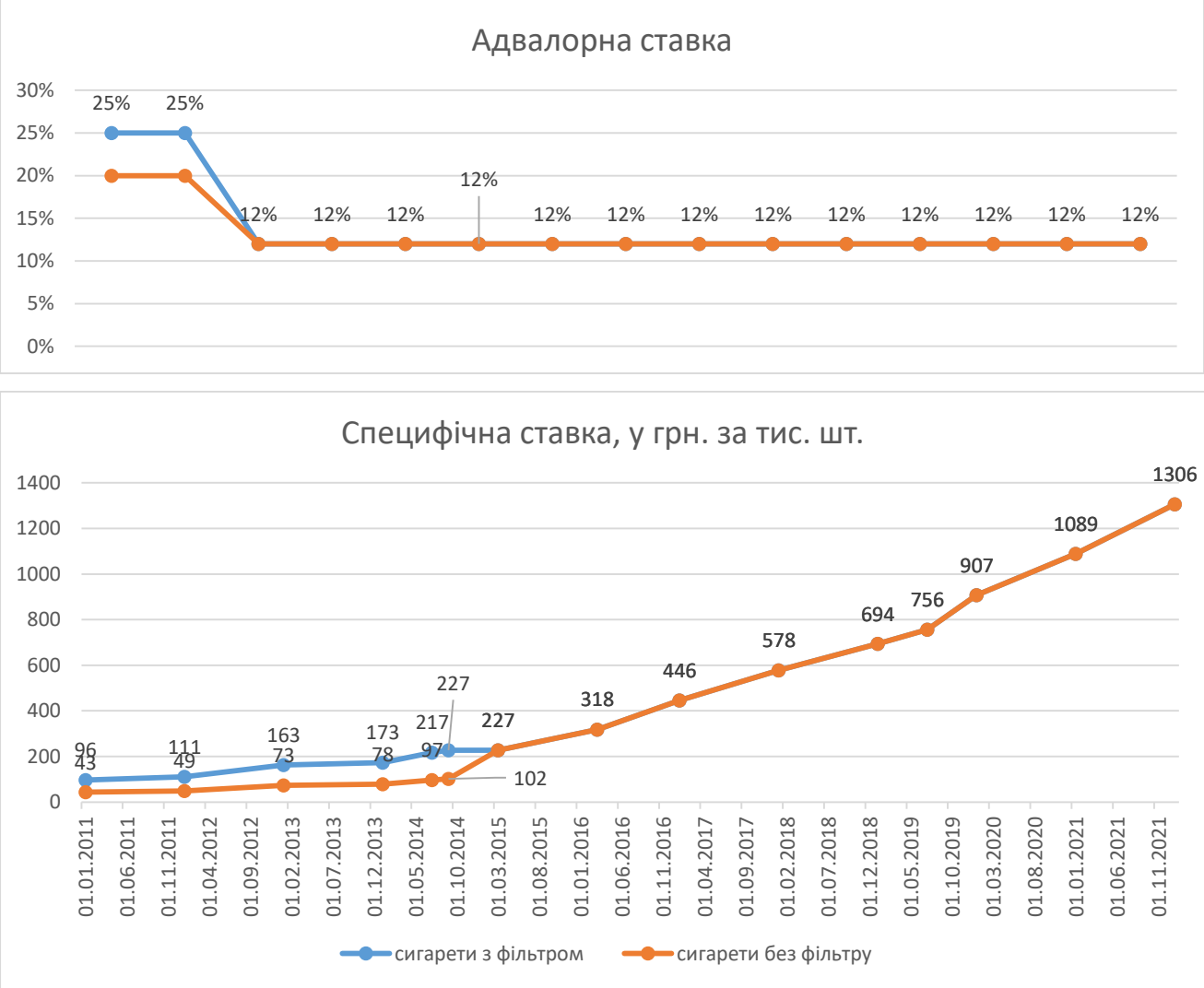


Рисунок 2.2 – Ставки акцизного податку на сигарети упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

За аналізований період середня акцизна ставка на пачку сигарет зросла в 14 разів, що дозволило:

– збільшити надходження до держбюджету від реалізації тютюнових виробів з 15,3 млрд грн до 59 млрд грн;

– знизити рівень поширення куріння в Україні на 7,2 відсоткових пункти або на 28% - з 25,6% до 18,4% за офіційними даними.

Тобто підвищення акцизів на 14 разів не лише збільшило надходження, але і зменшило масштаби паління в країні, що підтверджує їх обмежувальну функцію.

Таблиця 2.1 – Динаміка надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та кількості курців в Україні за 2011–2022 рр.

Рік	Кількість курців, млн осіб	Приріст, %	АП з тютюнових виробів, млн грн.	Приріст, %
2011	8,60	-1,26	15 292,38	17,06
2012	8,36	-2,79	16 572,35	8,37
2013	8,1	-3,11	17 911,69	8,08
2014	7,3	-9,88	18 101,48	1,06
2015	6,2	-15,07	22 235,38	22,84
2016	6,5	4,84	33 246,21	49,52
2017	6,3	-3,08	39 911,69	20,05
2018	6,0	-4,76	43 624,56	9,30
2019	5,6	-6,67	44 112,32	1,12
2020	5,5	-1,79	54 736,59	24,08
2021	5,3	-3,64	63 513,51	16,03
2022	5,2	-1,89	59 011,21	-7,09

Джерело: розраховано автором за даними [85], [116].

Експерти МОЗ вважають, що скорочення поширення куріння за аналізований період стало наслідком:

– Значного підвищення ставок акцизного податку;

– Прийняття наприкінці 2012 року норм, що заборонили рекламу тютюну, впровадили попередження про шкоду на пачках, заборонили паління в громадських місцях[112, с. 832].

За нашими прогнозами, до 2023 року:

– Кількість курців скоротиться на 6,15%;

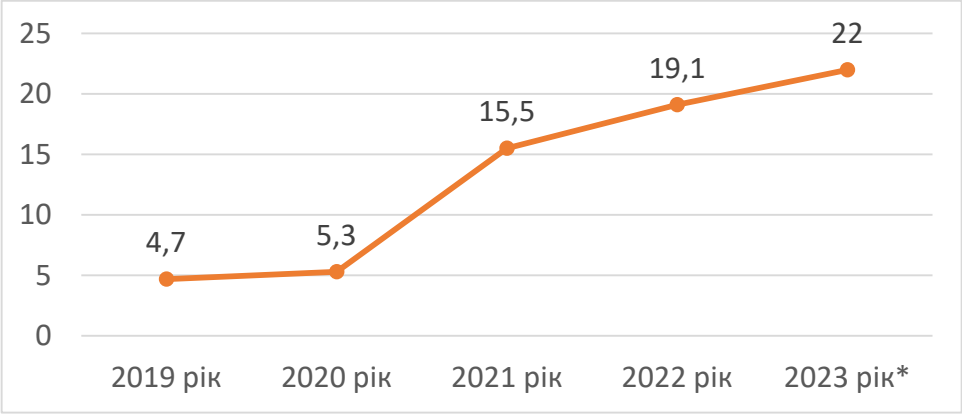
– Надходження акцизу збільшаться майже на 5%

Таким чином, регулююча функція акцизу полягає в зменшенні частки курців з одночасним зростанням надходжень до бюджету завдяки підвищенню ставок податку.

Таким чином, регулююча функція акцизного податку наочно демонструє зменшення кількості курців, забезпечуючи при цьому, завдяки постійному зростанню ставок податку, значні надходження до державного бюджету України.

Про те зростання нелегального ринку нівелює зусилля держави, спрямовані на обмеження доступності тютюнових виробів для споживачів, а також вимиває доходи державного бюджету. Попри щорічне підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби на 20%, у 2022 році надходження від нього до держбюджету вперше за останні роки зменшилися, і однією з причин цього є зростання нелегального ринку тютюнових виробів (рис. 2.3).

Внаслідок збільшення нелегального ринку тютюнових виробів зростають обсяги коштів, недоотриманих державним бюджетом. За підрахунками Kantar Ukraine, у 2022 році вони сягнули 19,1 млрд грн, а у 2023 році цей показник може зрости до 22 млрд грн. За словами голови комітету Верховної Ради з питань фінансів, податкової та митної політики Данила Гетманцева, в умовах повномасштабної війни тіньовий ринок тютюну залишається одним із небагатьох внутрішніх резервів для наповнення державного бюджету. За його оцінкою, детінізація тютюнової галузі може принести додатково 15-17 млрд грн на рік[44].



* попередня оцінка на основі дослідження ринку у лютому

Рисунок 2.3 – Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними [44]

З 1 березня 2022 року ставка акцизного податку на лікеро-горілчані вироби підвищена шляхом індексації на 5,0% (рис.2.4).

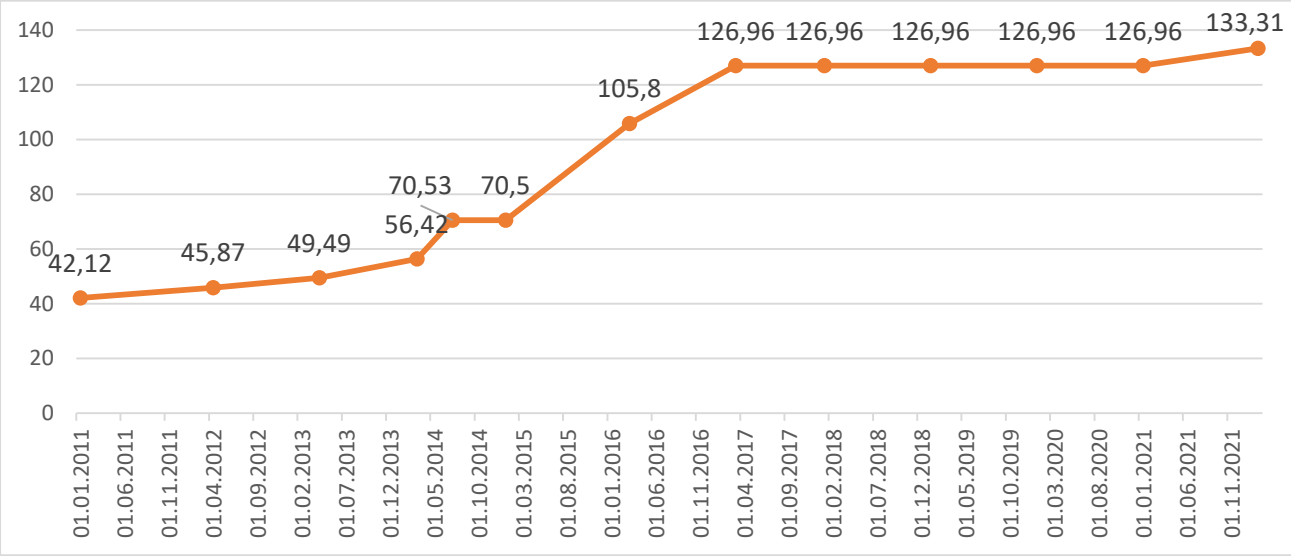


Рисунок 2.4 – Ставки акцизного податку на горілчані вироби (грн за 1л 100% спирту) упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

Як ми бачимо, напротязі 5 років (березня 2018 року - лютий 2022 року) ставка акцизного податку на лікеро-горілчані вироби практично не змінювалась.

Починаючи з 01.01.2022 року, суб'єкти, які виробляють спирт етиловий, під час реєстрації заявок на поповнення обсягів залишку спирту в електронній системі:

– застосовують ставку акцизу 133,31 грн/літр 100%-ного спирту, встановлену на дату реалізації спирту (п. «є» пп. 232.4.1 ПКУ);

– за цією ж ставкою здійснюють облік податкових пільг щодо операцій, які звільнені від оподаткування або оподатковані за нульовою ставкою.

Тобто виробники спирту для обліку пільг та операцій з нульовою ставкою акцизу застосовують поточну ставку 133,31 грн/літр, встановлену на дату реалізації спирту.

Незважаючи на те, що акцизи на деякі товари були підвищені на 5% (а фактично мінімум 6%, оскільки додавалося ще 20% ПДВ), це не призвело до відповідного зростання цін на ці товари в розпорядженні. Згідно з офіційними даними, індекси цін на ці підакцизні товари в 2011-2022 роках були вищими за загальний індекс цін, за винятком 2015 та 2022 років. Це може свідчити про певні прорахунки в акцизній політиці уряду саме в ці періоди (рис. 2.5). Тобто незважаючи на підвищення акцизів, ціни на ці товари зростали швидше, ніж загальний рівень інфляції, крім двох років, що може вказувати на проблеми в акцизній політиці.

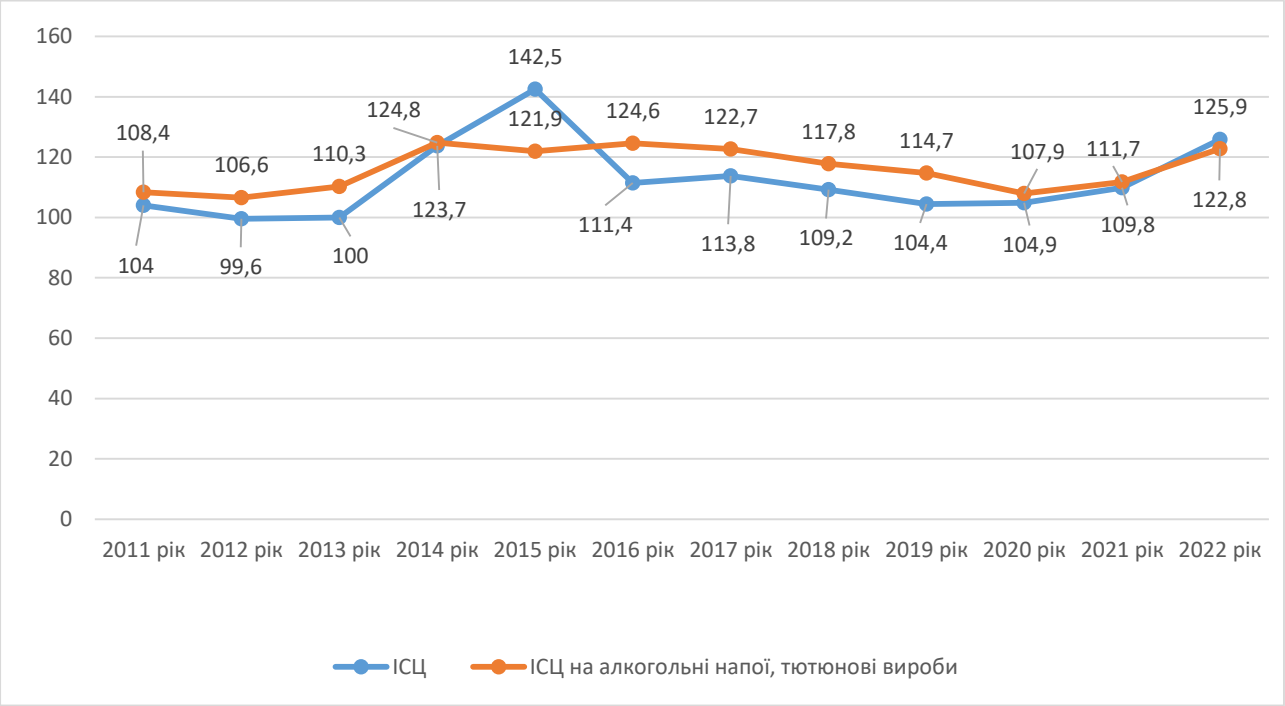


Рисунок 2.5 – Індекси споживчих цін на товари та послуги за 2011-2022 рр., %

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики [86]

Ще один напрям регулювального ефекту акцизів - стимулювання підвищення ефективності виробництва, якості продукції і її споживчих характеристик.

На практиці це реалізується шляхом:

– встановлення диференційованих ставок всередині товарних груп;

– застосування фіксованих ставок акцизу.

Оподатковуючи менш якісну продукцію вищим акцизом, держава спонукає виробників переходити на більш якісне виробництво. Таким чином досягається підвищення якості продукції через стимулювання ефективнішого виробництва.

Результатом скорочення споживання тютюнових виробів в Україні є зменшення його внутрішнього виробництва та реалізації та зростання тіньового ринку (рис. 2.6).

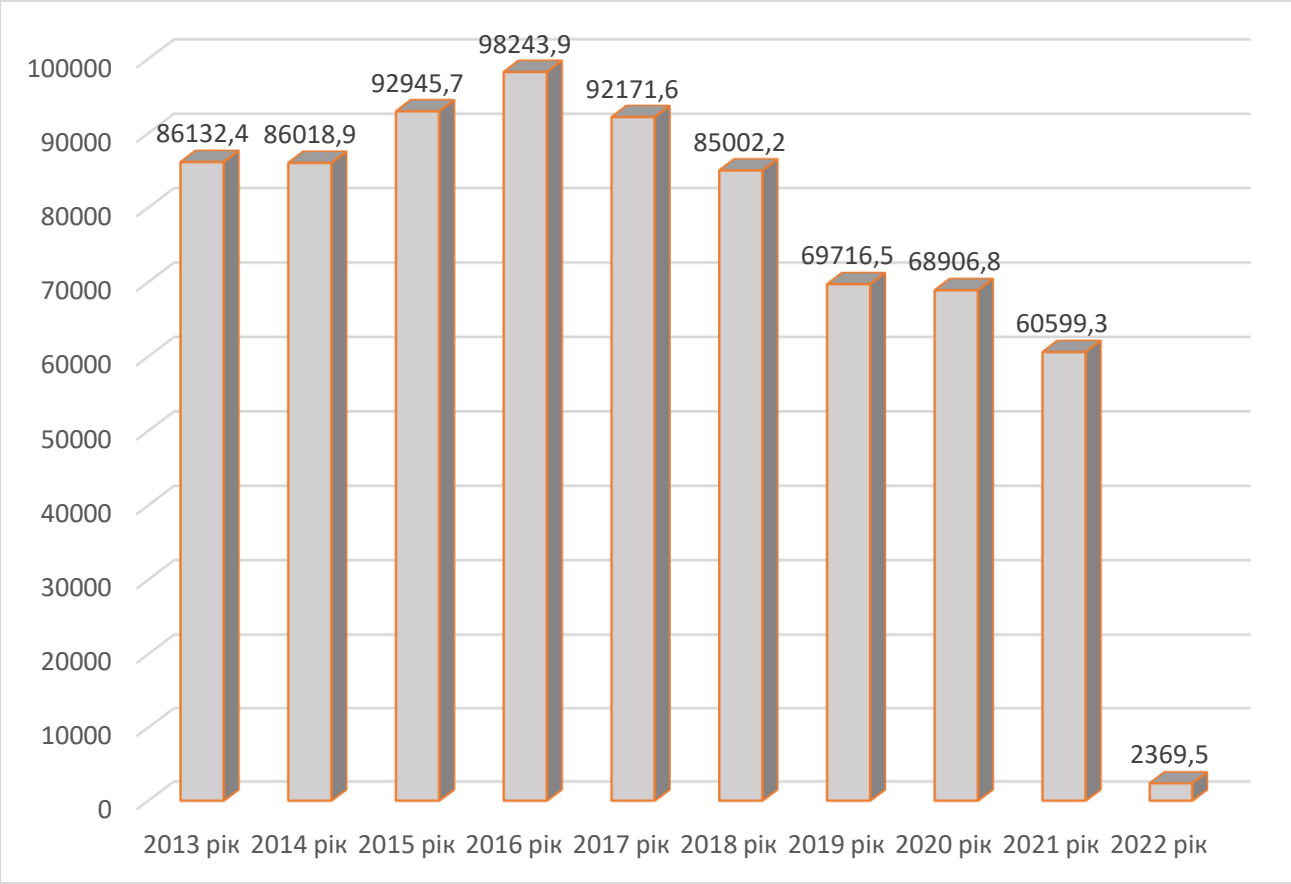


Рисунок 2.6. – Динаміка внутрішнього виробництва тютюновими виробами в Україні за 2013-2022 рр., млн.шт.

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики [86]

Окрім несплати податків, збільшення нелегального ринку тютюнових виробів призводить до деформації конкурентного середовища на ринку та зниження прибутковості його законних учасників - як виробників, так і торговельних компаній.

Адже це викривлює умови конкуренції на користь нелегальних гравців та зменшує доходи легальних компаній від реалізації тютюнової продукції.

Впливаючи через акциз на рентабельність окремих галузей, вдається певною мірою знизити привабливість виробництва алкоголю, тютюну та видобутку корисних копалин. Ці сфери мають високу рентабельність завдяки низьким витратам і високим цінам готової продукції. Акциз дозволяє вилучати до бюджету частину надприбутку, з одного боку, а з іншого - уникнути пересичення цих галузей, що могло б дестабілізувати економіку. Тобто акциз пом'якшує надмірну привабливість і "перегрів" таких сфер [68, с.54-55]

Збільшення частки тіньового ринку тютюнових виробів призводить до підвищення індексу їх доступності, зокрема для неповнолітніх, що негативно впливає на здоров'я суспільства. Крім того, це не відповідає меті підвищення акцизів на тютюн, а саме - регулювати цей ринок та обмежувати попит. Оскільки при зростанні тіньового сектору регулююча роль акцизу послаблюється, це не дозволяє досягти бажаного ефекту від підвищення ставок податку.

Акцизний податок через встановлення цін дозволяє опосередковано впливати на обсяги виробництва та реалізації окремих підакцизних товарів як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках України.

Водночас акциз є одним із найбільш ризикованих податків для формування бюджетних надходжень. Це пов'язано з особливостями державного регулювання ринку підакцизних товарів та частими змінами в акцизному законодавстві, які визначають формування та реалізацію акцизної політики. Тобто акцизна політика є динамічною та непрогнозованою, що ускладнює прогнозування надходжень від цього податку.

За результатами дослідження можна дійти висновку, що саме відсутність в Україні комплексної стратегії з регулювання ринків алкогольної та тютюнової продукції, а також значний масштаб тіньового сектору, не дозволяють повною мірою використовувати регулюючий потенціал акцизного оподаткування. Без системного

підходу до упорядкування цих ринків та обмеження тіні, акцизи не здатні в повній мірі впливати на попит і виконувати свою регулятивну роль.

2.2 Кількісні та якісні показники фіскальної ролі акцизного податку

Податкові платежі, як було визначено, є не лише інструментом перерозподілу доходів суспільства між різними групами населення, адміністративно-територіальними одиницями та галузями економіки, а й джерелом формування бюджетних коштів. Окрім регулювальної функції, як вже було досліджено, акцизний податок виконує й фіскальну (бюджетно-збиральну) роль. Ефективність реалізації останньої можна оцінити за допомогою фіскальної ефективності, тобто через аналіз надходжень до бюджету від сплати цього податку. Таким чином, при аналізі акцизів необхідно враховувати як регулювальний, так і фіскальний ефект його застосування.

Дослідники А. Скрипник та Т. Паянок розкривають сутність поняття "фіскальна ефективність" [98]. На їхню думку, фіскальну ефективність податку, зокрема ПДВ, можна виміряти кількісно як частку надходжень саме цього податку у ВВП країни. Тобто фіскальна ефективність показує, наскільки ефективно податок сприяє формуванню бюджетних надходжень відносно рівня економічного зростання.

Економіст А. Пислиця [91] визначає фіскальну ефективність як співвідношення фактично отриманих податкових надходжень до потенційно можливих зборів. У той час як дослідник В. Мельник [68] тлумачить фіскальну ефективність як здатність податків забезпечувати формування необхідних бюджетних коштів. Тобто А. Пислиця акцентує увагу на фінансовому аспекті, а В. Мельник - на бюджетному ефекті оподаткування.

Дослідниця Ж. Піскова [88] пропонує застосовувати комплексний підхід до оцінки фіскальної ефективності податків. На її думку, він повинен включати:

– аналіз впливу податкового навантаження на економіку країни;

– оцінку ефективності збирання податкових надходжень;

– аналіз рівномірності надходжень до бюджету від різних податків.

Таким чином, за Ж. Пісковою, комплексний підхід дозволяє оцінити фіскальну ефективність з урахуванням як фінансових, так і макроекономічних аспектів.

Інформаційною базою для кількісного та якісного аналізу податкових надходжень акцизного податку до Зведеного бюджету України за період 2011–2022 рр. є данні Міністерства фінансів України, які ми для більшої наочності представимо у вигляді рис. 2.7.

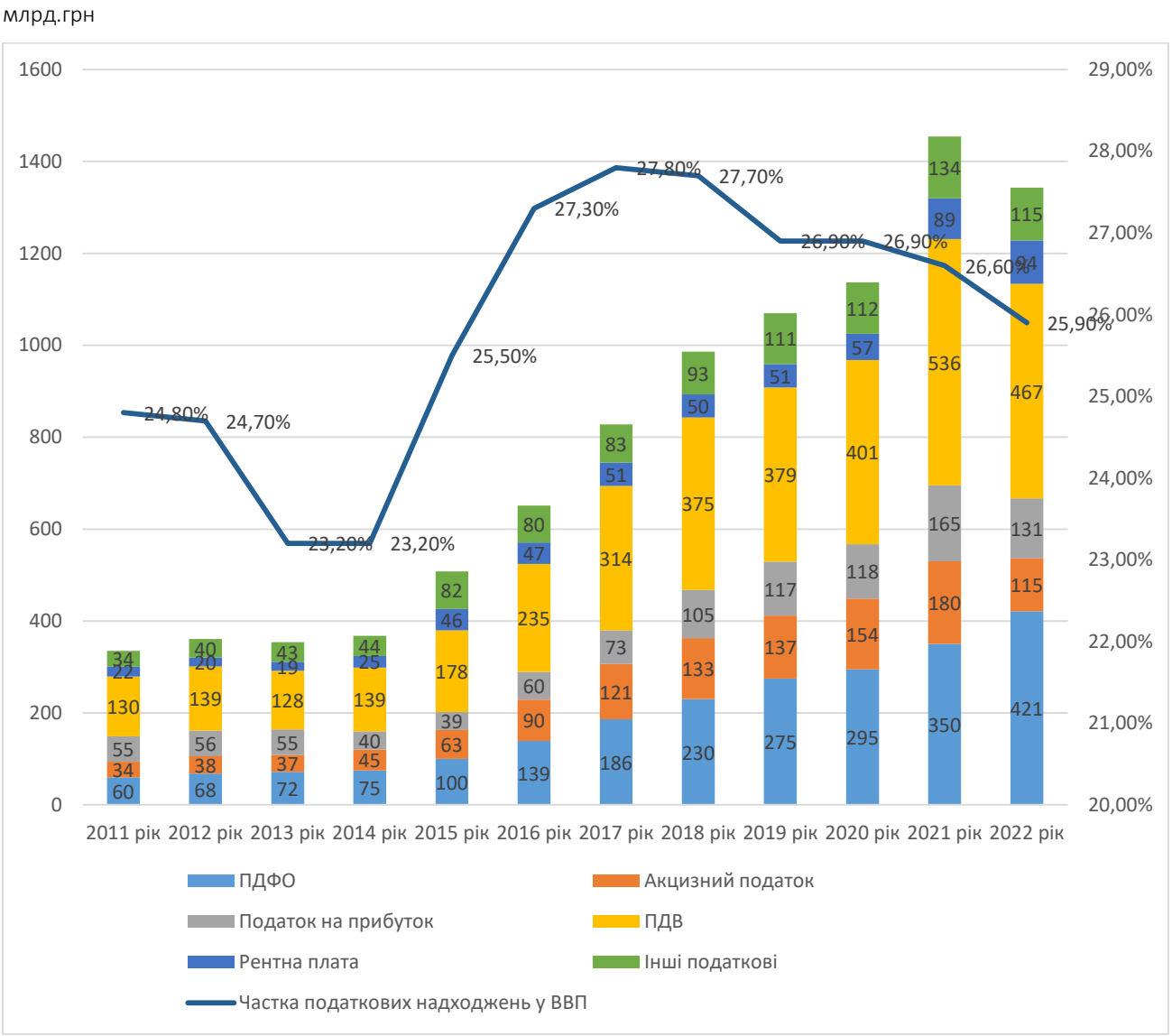


Рисунок 2.7 – Податкові надходження до зведеного бюджету та їх частка у ВВП упродовж 2011–2022 рр.(млрд.грн.)

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики [86]

Отже, як ми бачимо широкомасштабне вторгнення російських військ призвело до падіння економіки, а відповідно і податкові доходи зведеного бюджету у 2022 році становили 1 343,2 млрд грн, що на 110,6 млрд грн або на 7,6% менше порівняно з 2021 роком, частка податкових надходжень у ВВП знизилася до 25,9%.

Вимушене запровадження податкових пільг, нульової ставки акцизного податку, зменшення ставки ПДВ на пальне з 20% до 7%, обмеження реалізації підакцизних товарів також негативно вплинуло на податкові доходи бюджету.

Таблиця 2.2 – Динаміка надходжень та частка акцизного податку в податкових надходженнях та доходах Зведеного бюджету України упродовж 2016–2022 рр.

Показники	Роки						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Доходи державного бюджету, млрд грн	782,9	1017,0	1184,3	1289,8	1376,7	1662,2	1787,4
Податкові надходження, млрд грн	650,8	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	949,76
Акцизний податок всього, млрд грн, т.ч.:	90,1	115,4	126,8	130,8	153,9	180,3	102,35
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	55,1	67,8	72,7	71,3	82,3	85,0	60,7
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	35,0	47,7	54,1	59,4	64,4	87,0	41,65
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів	11,6	6,0	5,9	6,3	7,2	8,2	-
Частка АП у податкових надходження, %	13,8	13,9	12,9	12,2	13,5	12,4	10,78
Частка АП у доходах державного бюджету, %	11,5	11,4	10,7	10,1	11,2	10,8	5,73

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

Акциз є одним із ключових податків, що сприяють формуванню бюджету. Водночас найбільші втрати у 2022 році торкнулися саме акцизного податку (-47,7% порівняно з 2021 роком) та митних зборів (-36,7%) на імпортовані товари. Основна

причина полягала у скороченні обсягів імпорту та наданні податкових пільг. Це відбувалося на тлі того, що 2021 року доходи держбюджету від акцизів склали 180,3 млрд грн або 12,4% податкових надходжень та 10,8% загальних надходжень. Отже, акциз був одним із ключових джерел поповнення бюджету, проте 2022 рік приніс йому значні втрати.

Зниження надходжень акцизу від вироблених в Україні підакцизних товарів (-26,7% у 2022 р. порівняно з 2021 р.) пояснюється такими чинниками:

– припиненням виробництва пального в Україні;

– скороченням випуску сигарет через окупацію/зупинку діяльності тютюнових компаній;

– обмеженням продажу алкоголю у зв'язку з воєнним станом;

– встановленням нульових/знижених ставок акцизу на пальне;

– зменшенням генерації електроенергії та споживання через втрату об'єктів енергетики та промисловості;

– скороченням кількості споживачів підакцизних товарів внаслідок бойових дій.

При цьому питома вага загального акцизу в структурі податкових надходжень протягом досліджуваного періоду коливалася в межах від 13,8% до 10,78%, а в загальних доходах держбюджету - від 11,5% до 5,73%. Це демонструє нестабільність формування структури доходної частини бюджету, оскільки залежність його наповнення від акцизів є доволі значною, проте мінливою.

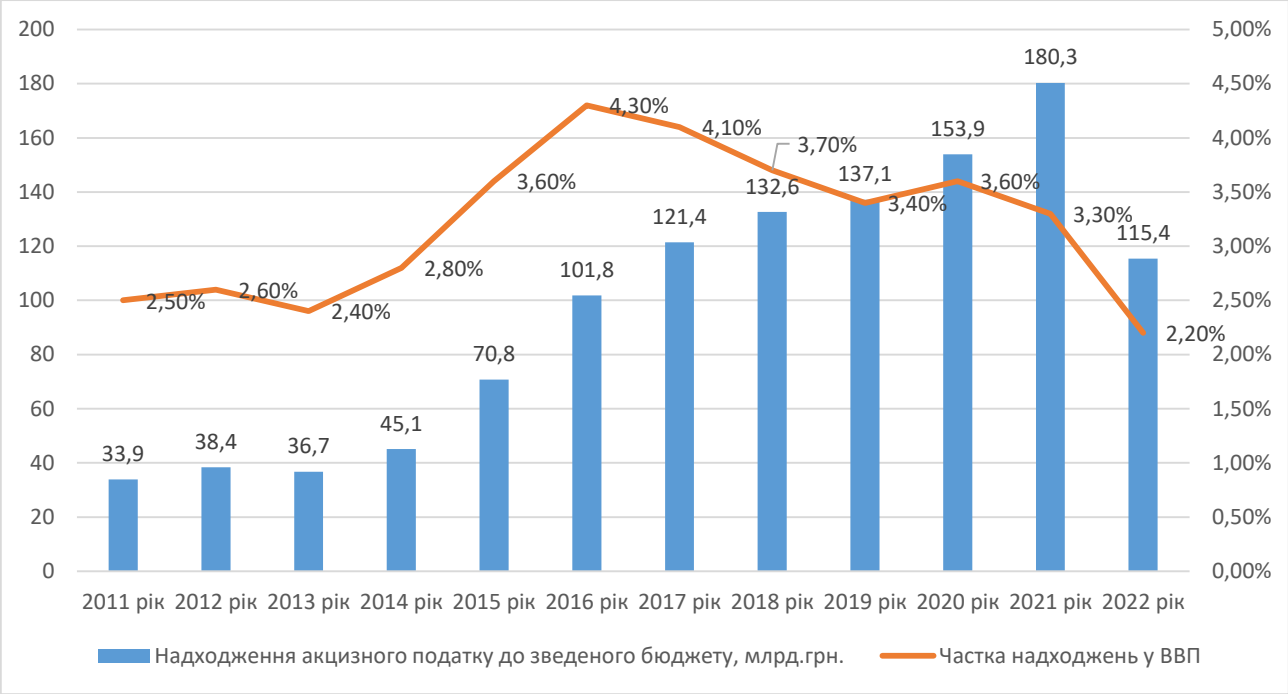


Рисунок 2.8 – Надходження акцизного податку до зведеного бюджету та їх частка у ВВП упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

За 2022 рік надходження акцизного податку до зведеного бюджету становили 115,4 млрд грн, що на 64,9 млрд грн. або на 43,76% менше, ніж за попередній рік:

– надходження до державного бюджету зменшились на 37,0% р/р. до 102,4 млрд грн:

– надходження до місцевих бюджетів зменшились на 26,7% р/р. до 13,1 млрд гривень.

З 1 січня 2022 року на 20% зросли специфічні ставки та мінімальне акцизне податкове зобов'язання з сигарет з 1456,33 до 1747,6 грн за 1000 шт.

Крім того, з 1 березня 2022 року зросли на 5,0% ставки на алкогольні напої і становлять, зокрема:

– лікеро-горілчані вироби - 133,31 грн за 1 л 100% спирту;

– пиво - 59,82 грн за 1 л 100% спирту.

З 17 березня 2022 року тимчасово запроваджено ставку 0 євро на основні види пального (бензин, дизельне паливо, скраплений газ) відповідно до Закону України від 15.03.2022 № 2120, а з 30 вересня 2022 року на період воєнного стану встановлено ставку на бензин і дизпаливо 100 євро. скраплений газ - 52 євро відповідно до Закону України від 21.092022 № 2618.

З 5 квітня по 1 липня 2022 року були звільнені від оподаткування акцизним податком ввезені фізичними особами транспорті засоби відповідно до Закону України від 24.03.2022 № 2142.

Внаслідок масштабної військової агресії російської федерації проти України надходження акцизного податку до зведеного бюджету зменшилися на 64.9 млрд грн або 36,0% р/р передусім з пального на 50,2 млрд грн.

На зменшення надходжень вплинуло тимчасове запровадження ставки 0 євро на основні види пального, а також тимчасове звільнення від оподаткування акцизним податком операцій з ввезення фізичними особами на митну територію України транспортних засобів та тимчасова заборона місцевих військових адміністрацій на продаж алкоголю на окремих територіях у зв’язку з введенням воєнного стану.

Водночас у 2022 році були тимчасово послаблені вимоги до бізнесу щодо оподаткування та подання звітності. Законами України від 03.03.2022 № 2118 та від 12.05.2022 № 2260-IX, зокрема передбачено, що у випадку, якщо платник податків не має можливості вчасно виконати свої податкові зобов'язання, зокрема дотриматися термінів сплати податків і зборів, подання звітності, він звільняється від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом, за умови виконання таких обов'язків протягом 6 місяців після скасування воєнного стану в Україні.

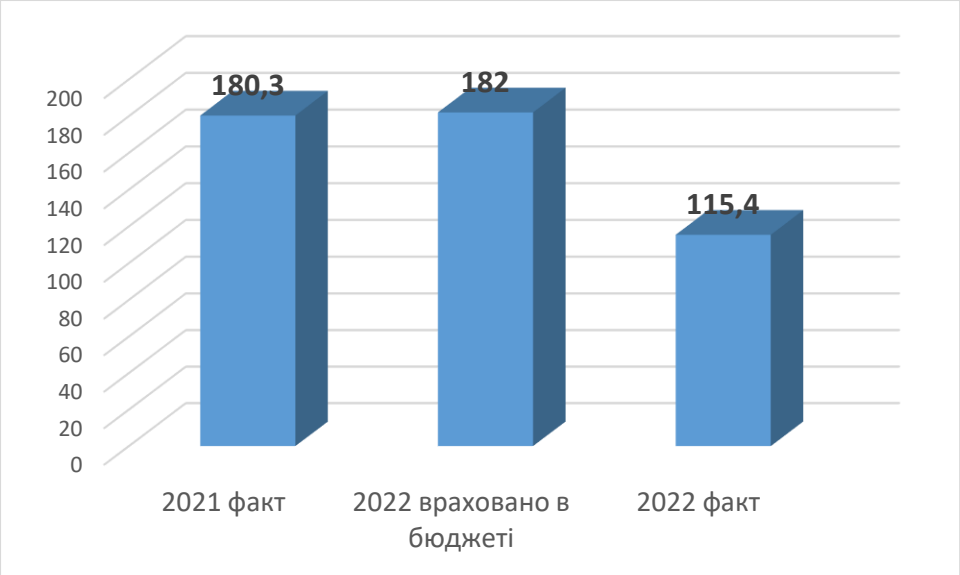


Рисунок 2.9 – Виконання надходження акцизного податку до зведеного бюджету в 2021–2022 рр., млрд.грн

Джерело: складено автором за даними [94]

Як ми бачимо з рис. 2.9, у 2022 році виконання затвердженого показника надходжень з акцизного податку до зведеного бюджету, який не враховує проведення воєнних дій в Україні, становило 36,6%, невиконання на 66,6 млрд грн склалося в основному за рахунок пального та транспортних засобів.

Основними групами підакцизних товарів в Україні є такі: тютюнові вироби, спирт, алкогольні напої, пальні речовини, електрична енергія та транспортні засоби. Надходження акцизного податку до зведеного бюджету (без урахування акцизного податку з роздрібної торгівлі) за 2022 рік порівняно з 2021 роком в цілому по Україні зменшились на 38,9%. При цьому зменшення надходжень по окремих групах підакцизних товарів швидшими темпами, ніж в середньому по акцизному податку, призвело до зменшення питомої ваги цих товарів, що, в свою чергу, зумовило збільшення питомої ваги інших товарів.

Зокрема, у 2022 році відбулося зменшення питомої ваги надходжень акцизного податку з пального - до 20,2% з 41,6% у 2021 році (надходження скоротились на 70,2%

до 2021р.), з інших товарів - до 4,8% з 9,7% у 2021 році (надходження скоротились на 69,5%).

Водночас зросла питома вага акцизного податку з тютюнових виробів - до 56,0% з 36,9% у 2021 році (надходження скоротились на 7,1% до 2021р.), з алкогольних напоїв - до 13,7% з 9,6% у 2021 році (надходження скоротились на 13,1%), з електричної енергії - до 5,2% з 2,2% у 2021 році (надходження зросли на 41,7%).

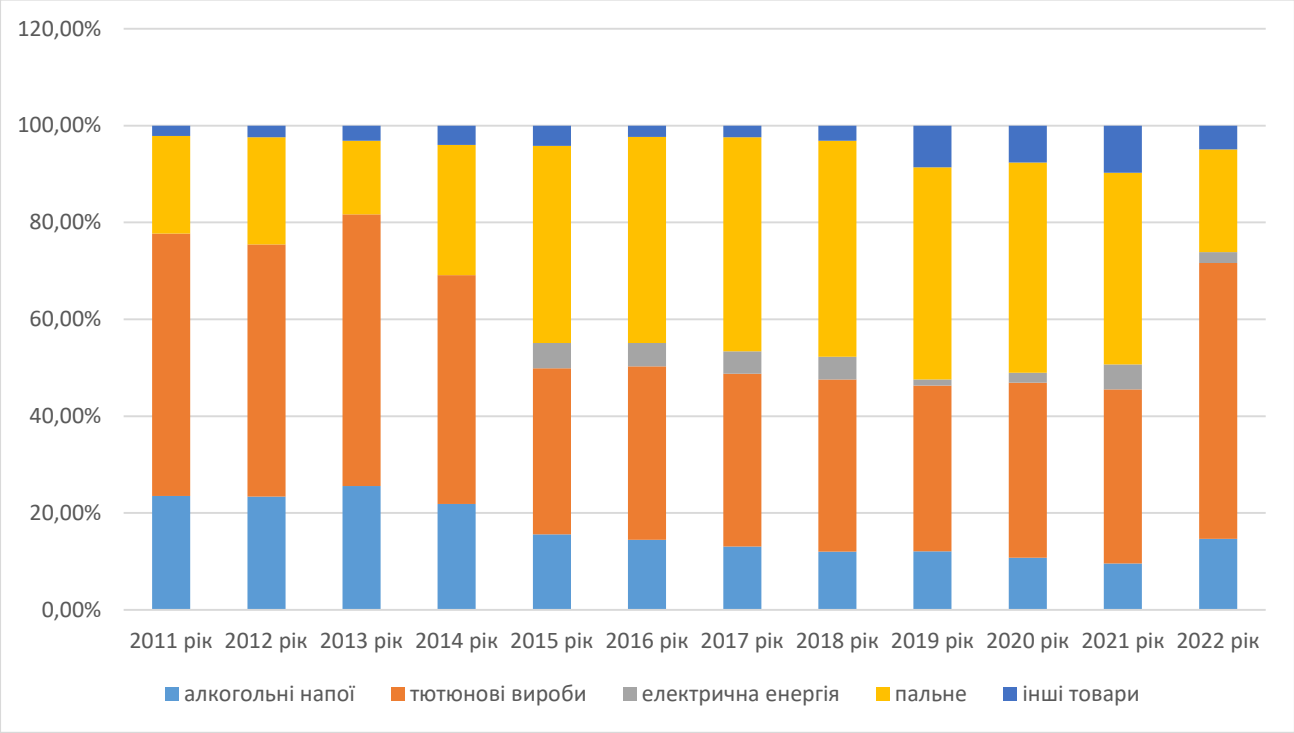


Рисунок 2.10 – Структура надходжень акцизного податку за групами підакцизних товарів упродовж 2011–2022 рр., %

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

Дані свідчать, що надходження акцизів від реалізації пального в 2011-2020 роках зростали з 37 млрд грн у 2016 році до 62,4 млрд грн у 2020 році. Це було пов’язано зі збільшенням обсягів продажу пального та коливаннями курсу гривні відносно євро і долара. У 2018-2020 роках ставки акцизного податку на пальне не змінювалися і залишалися на рівні 2017 року. Водночас відбувалося поступове витіснення бензину скрапленим газом і дизельним паливом через різницю в розмірах

ставок. Ринок пального в Україні формувався головним чином за рахунок імпорту, частка якого складала 79% від загального обсягу реалізації палива у зазначений період [36].

Збільшення надходжень акцизу від вітчизняних товарів до зведеного бюджету пояснюється підвищенням специфічних ставок та мінімального податкового зобов'язання з тютюнових виробів. З 2015 року ставки акцизу на тютюн і тютюнові вироби перманентно зростали, незважаючи на економічну кризу 2020-2021 рр. Так, мінімальну ставку на 1000 сигарет було підвищено з 1011,35 грн у II півріччі 2019 р. до 1747,6 грн у 2022 р. Крім того, у 2017 р. Законом України № 2245-VIII про внесення змін до ПКУ [16] було встановлено 7-річний план щорічного (на 20%) підвищення акцизу на тютюнові вироби до рівня ЄС відповідно до вимог Директиви Ради ЄС 2011/64/ЄС [34]. Однак "просідання" доходів бюджету від акцизу в 2018-2019 рр., як і кризові події 2020-2021 рр., не спонукали державу переглянути це рішення [24].

У 2020-2021 рр. спостерігалося зростання надходжень акцизу від імпортованих тютюнових виробів більше ніж удвічі порівняно з попереднім роком. Це сталося внаслідок збільшення обсягів постачання тютюновмісних виробів для електричного нагрівання, які витісняли споживання сигарет, що оподатковуються за більш високою ставкою акцизу [37].

Слід також зазначити, що найбільше зростання надходжень акцизу у 2021 році порівняно з 2020 роком спостерігалося за рахунок електричної енергії (на 37,9%, або 1,1 млрд грн) та лікеро-горілчаної продукції (на 9,0%, або 0,57 млрд грн)[44].

У 2022 році надходження до зведеного бюджету акцизного податку з пального склали 213 млрд гри. що на 50,2 млрд грн, або у 3,4 рази менше проти попереднього року (рис. 2.11).

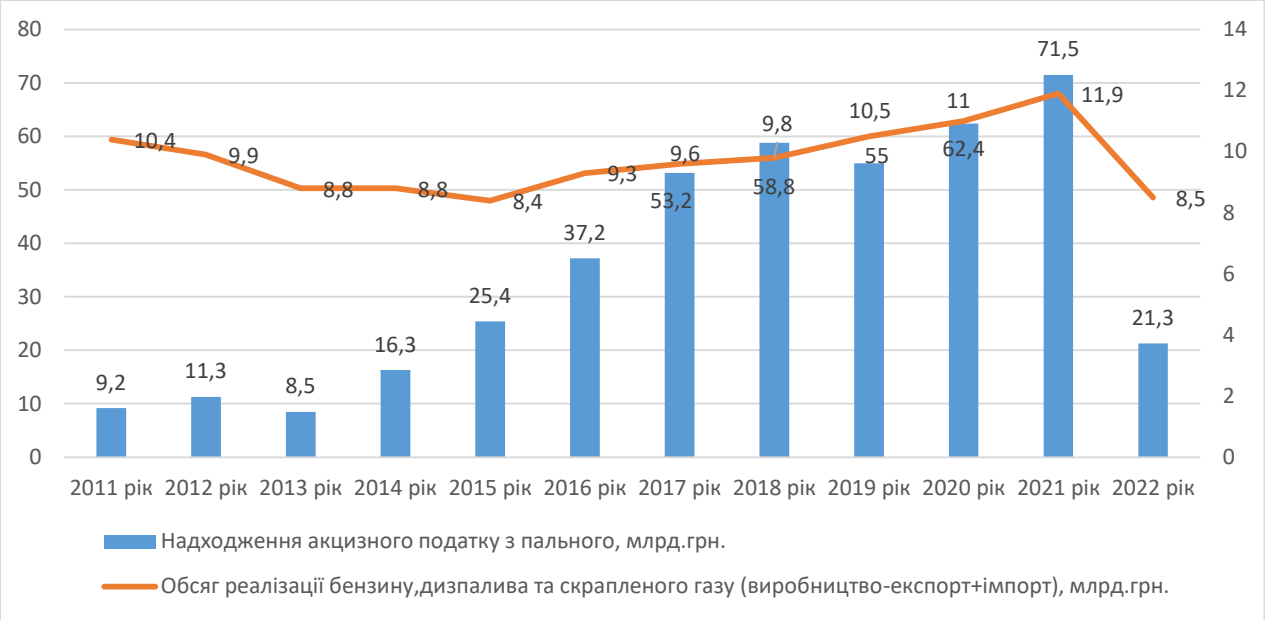


Рисунок 2.11 – Надходження акцизного податку з пального до зведеного бюджету та обсяги його реалізації упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

Причиною цього стало, передусім, зменшення у 2022 році ставок на основні види пального (рис. 2.12). Також на надходження акцизного податку негативно вплинуло скорочення обсягів реалізації пального.

Водночас у 2022 році спостерігалося послаблення курсу гривні до євро на 5,2% до попереднього року, що частково компенсувало зменшення надходжень акцизного податку з пального.

З 30 вересня 2022 року на період воєнного стану встановлено ставку на бензин і дизпаливо 100 євро. скраплений газ - 52 євро відповідно до Закону України від 21.09.2022 № 2618.

З 17 березня 2022 року тимчасово запроваджено ставку 0 євро на основні види пального (бензин, дизельне паливо, скраплений газ) відповідно до Закону України від 15.03.2022 № 2120.

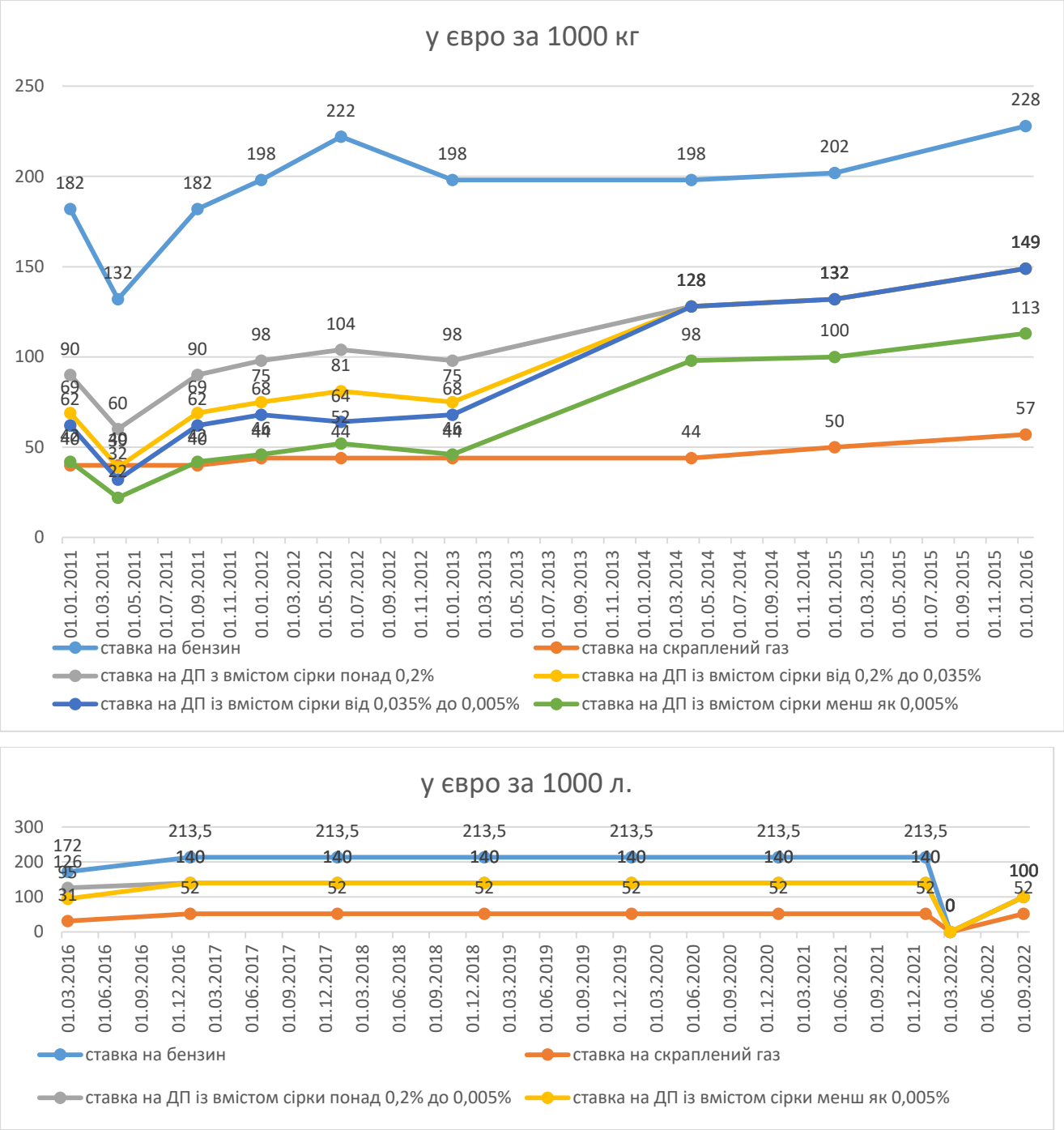


Рисунок 2.12 – Ставки акцизного податку упродовж 2011–2022 рр.

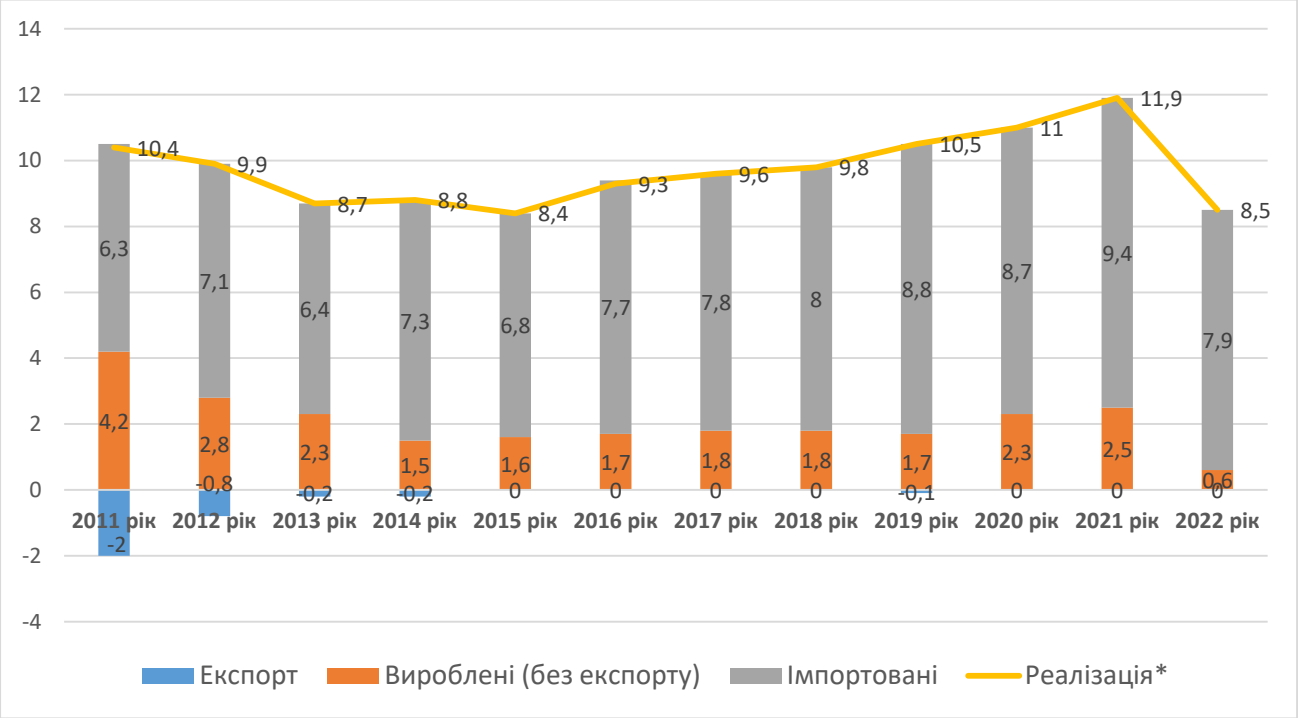
Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

Між 2018 та 17 березня 2022 року ставки акцизного податку на пальне не змінювалися і залишалися на рівні 2017 року. У 2016 році ставки перевели в інші

одиниці виміру (з євро за 1000 кг на євро за 1000 л) без збільшення податкового навантаження, скоригувавши розмір ставки на коефіцієнт перерахунку.

У 2014 році замість чотирьох ввели дві ставки на дизпальне, а у 2017 - замість двох запровадили єдину ставку.

За 2022 рік обсяги реалізації пального (бензину, дизпалива. скрапленого газу) зменшились на 28.8% проти попереднього року (рис. 2.13).



*Реалізація = виробництво-експорт+імпорт

Рисунок 2.13 – Реалізація основних видів пального (бензини, дизельне паливо, скраплений газ) по його походженню упродовж 2011–2022 рр., млн.т.

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики [86]

Основну частку в загальному обсязі реалізації пального становило дизельне паливо. При цьому у 2022 році його частка зросла до 69,1% (у 2021 році складала 64,1%) (рис. 2.14).

Частка бензину зменшилась до 16,7% (у 2021 році -19,1%), скрапленого газу зменшилась до 14,1% (у 2021 році-16,9%).

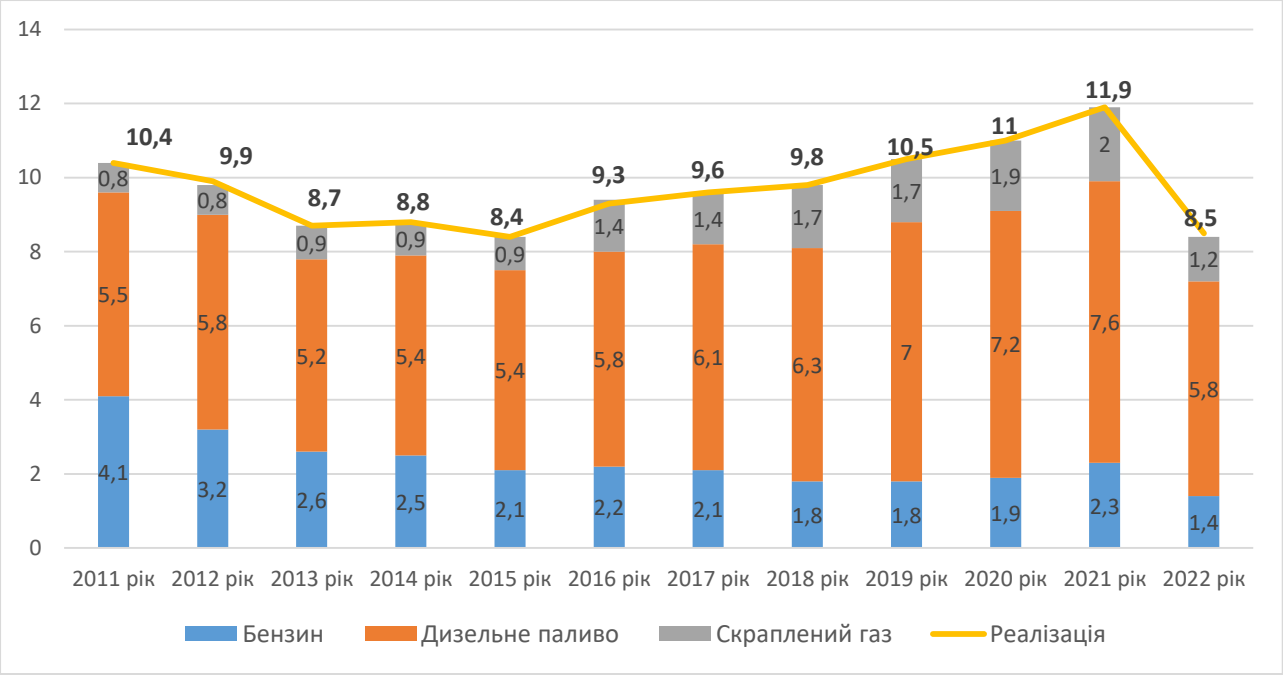


Рисунок 2.14 – Структура реалізації пального по його основних видах упродовж 2011–2022 рр., млн.т.

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики [86]

Ринок пального України наповнюється в основному за рахунок імпорту, при цьому у 2021 році 70,6% від імпортованого пального було ввезено з білорусі та російської федерації.

Внаслідок повномасштабного вторгнення російської федерації та руйнування ракетними ударами нафтопереробних підприємств на території України у 2022 році імпорт пального було переорієнтовано на країни ЄС,а частка імпортованого пального зросла до 92,9% від загального обсягу реалізації пального, що на 14,5 відсоткових пункти більше порівняно з попереднім роком.

У 2022 році надходження акцизного податку з тютюнових виробів зменшились на 7,1% або 4,5 млрд грн до попереднього року та склали 59,0 млрд гривень.

У 2022 році надходження акцизного податку з ввезених тютюнових виробів зросли у 1,5 рази до попереднього року та склали 18,6 млрд гривень.

Внаслідок руйнування вітчизняних тютюнових підприємств у 2022 році обсяги імпортованих тютюнових виробів зросли на 16,5% порівняно з попереднім роком.

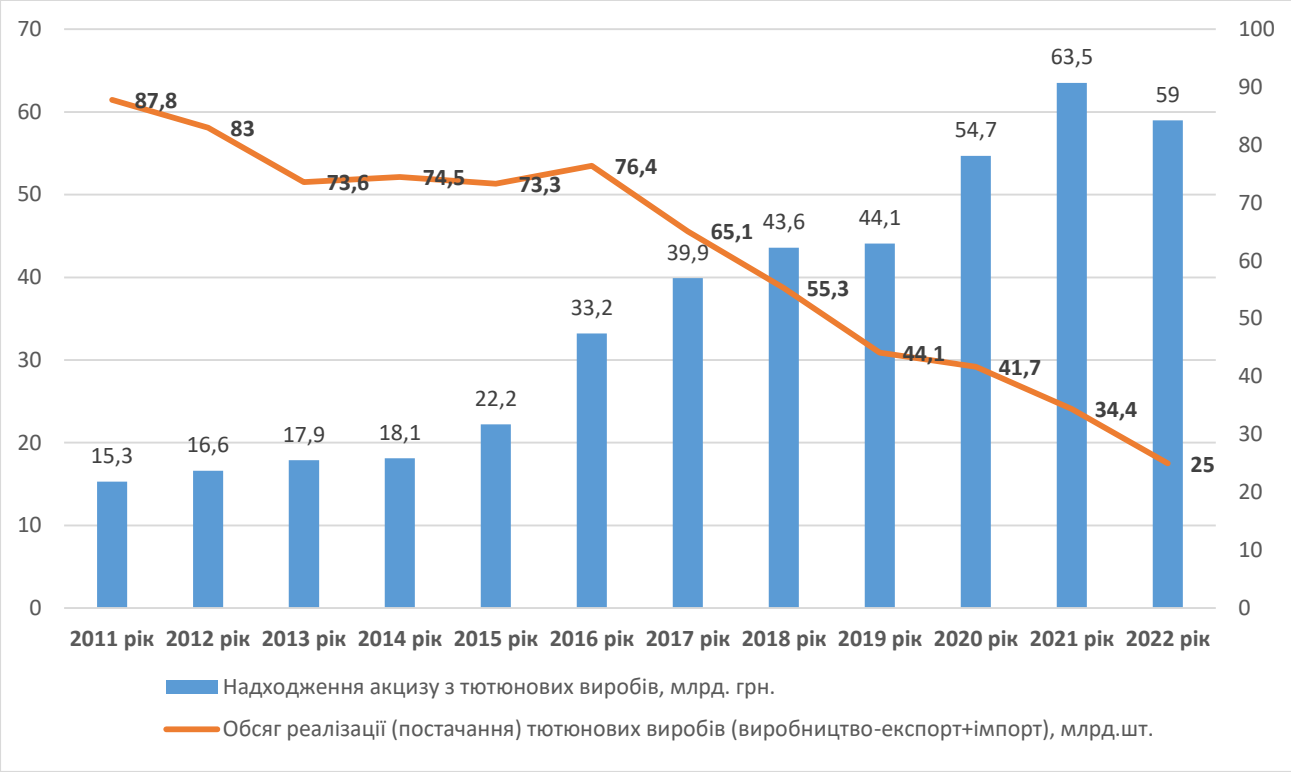


Рисунок 2.15 – Надходження акцизного податку з тютюнових виробів до держбюджету та обсяги їх реалізації упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики [86]

Через бойові дії обсяги виробництва тютюнових виробів (сигарет) у 2022 році скоротилися порівняно з минулим роком на 55,6% або на 31,6 млрд шт. Експорт зменшився на 67,6% або на 17,3 млрд шт до 8,3 млрд шт, в той час як імпорт зріс у 5,4 рази або на 4,9 млрд шт до 6 млрд шт. Залишки на складах оптовиків скоротилися порівняно з початком року на 15,8%, або на 3,2 млрд шт і становили на 1 січня 2023 року 16,8 млрд шт, або 3,4 місяця середньомісячного виробництва у 2021 році.

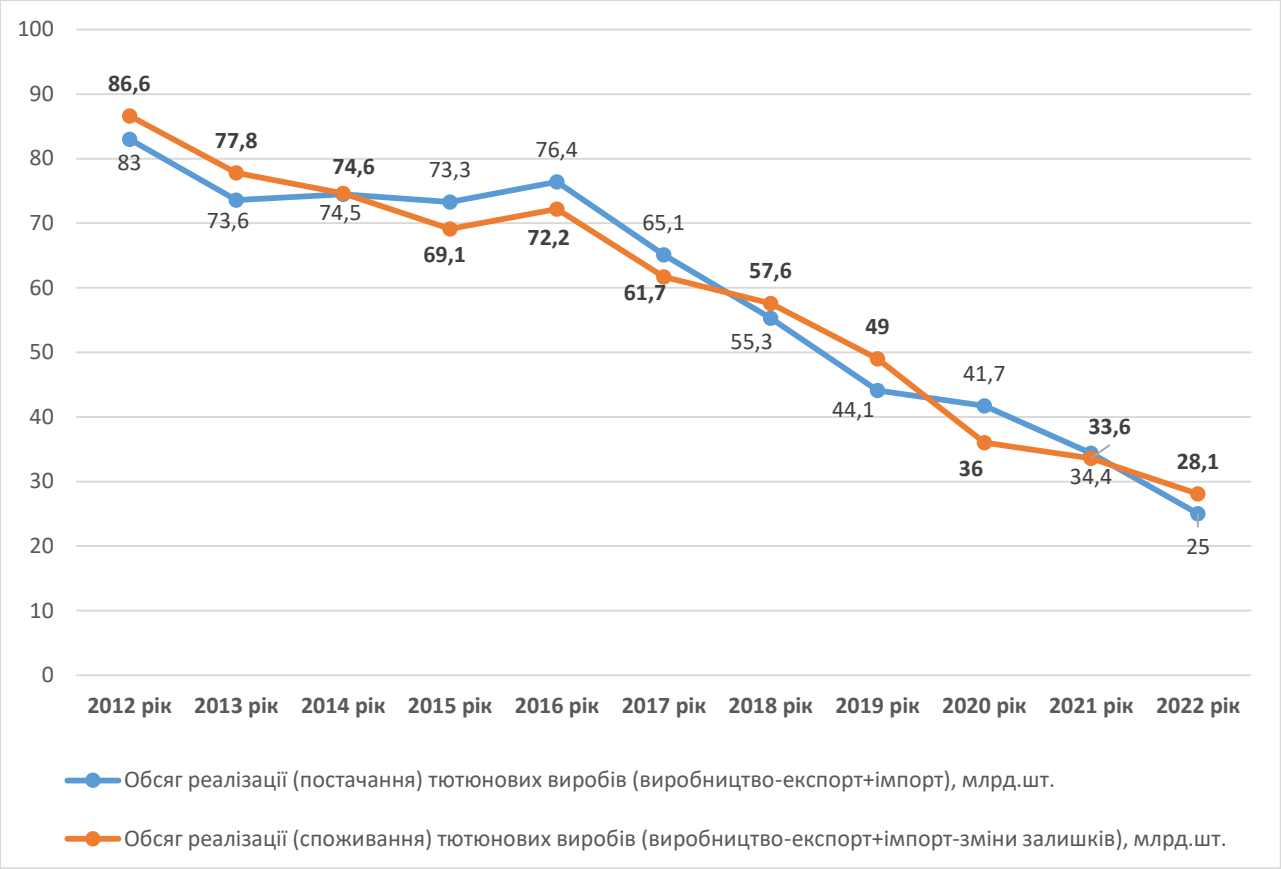


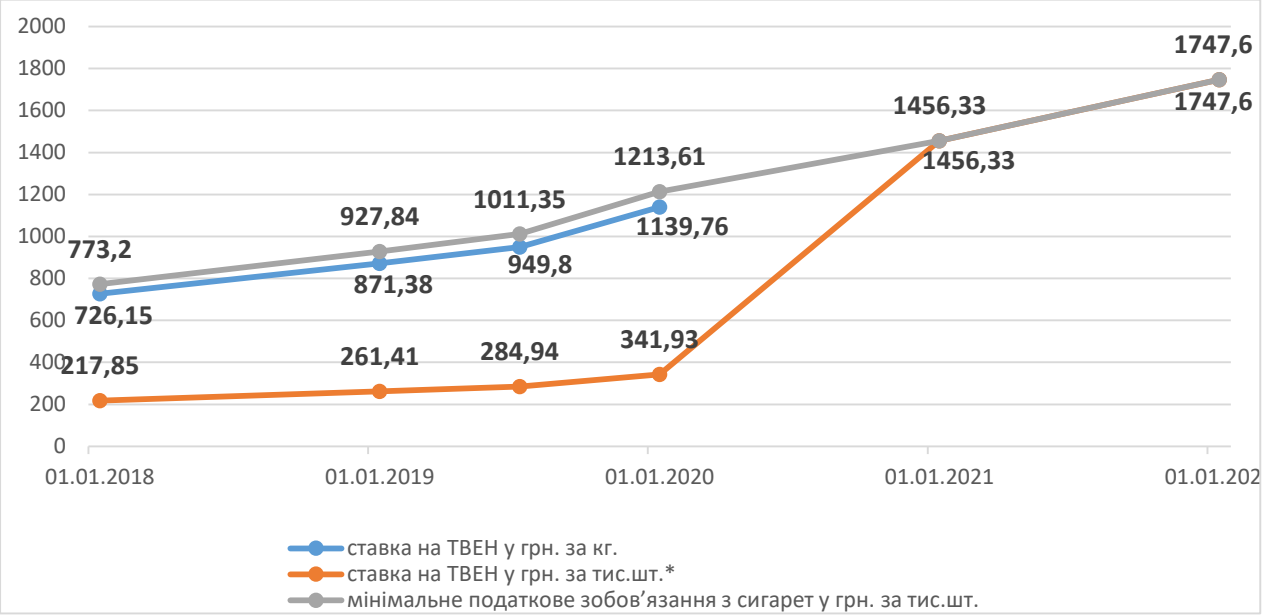
Рисунок 2.16 – Показники по тютюнових виробах упродовж 2011–2022 рр., млн.т.

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]

Також збільшилася сума переплат з імпортованих тютюнових виробів, оскільки акцизний податок сплачується під час придбання платниками-імпортерами акцизних марок. Суми платежів по акцизному податку з ввезених тютюнових виробів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді, за 2022 рік зросли на 1,8 млрд грн, або на 48,3% порівняно з показником на початок року.

У 2022 році спостерігалося підвищення специфічних ставок і мінімального податкового зобов'язання з тютюнових виробів (сигарет), а також специфічної ставки на ТВЕН на 20,0%, відповідно до плану підвищення акцизів на тютюнові вироби, який діяв з 2017 року.

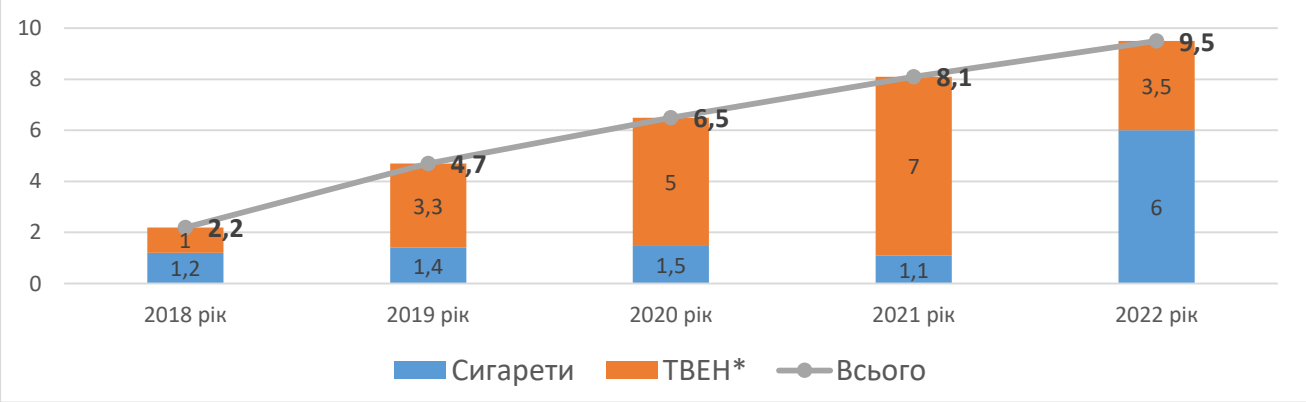
З 1 січня 2021 року ставка акцизного податку на ТВЕН була підвищена у 43 рази і зрівнялася зі ставкою на звичайні сигарети (рис. 2.17). При цьому обсяги імпорту ТВЕН продовжували зростати, що зумовило збільшення надходжень акцизу у 2021 році у 53 рази (рис. 2.18).



* - ставки переведені у грн за тис. шт з врахуванням, що вага тютюну в 1 стіку ТВЕН 0,3 грама

Рисунок 2.17 – Ставки акцизного податку на сигарети та ТВЕН упродовж 2011–2022 рр., млрд.шт.

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [71]



*- кількість переведена у млрдю шт. з врахуванням, що вага в 1 стіку ТВЕН 0,3 грама

Рисунок 2.18 – Обсяг імпорту сигарет та ТВЕН упродовж 2011–2022 рр., млрд.шт.

Джерело: складено автором за даними [94]

У 2022 році надходження акцизного податку з лікеро-горілчаної продукції зменшились на 6,9% до попереднього року та склали 8,4 млрд гривень (рис.2.19).

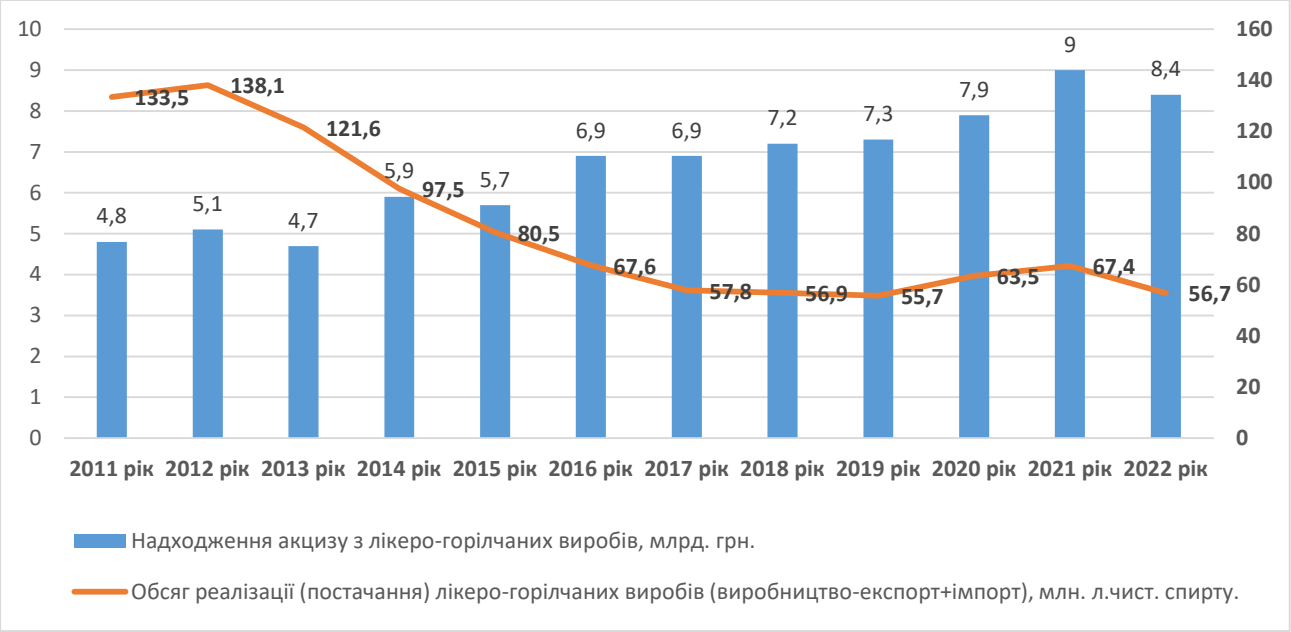


Рисунок 2.19 – Надходження акцизного податку з лікеро-горільчаних виробів до Зведеного бюджету України та обсяги їх реалізації упродовж 2011–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними [94]

Обсяги реалізації лікеро-горілчаних виробів у 2022 році проти попереднього року зменшились на 15,9%. При цьому обсяги виробництва зменшились на 11,0%, а імпорту - на 34,4% (рис.2.20).

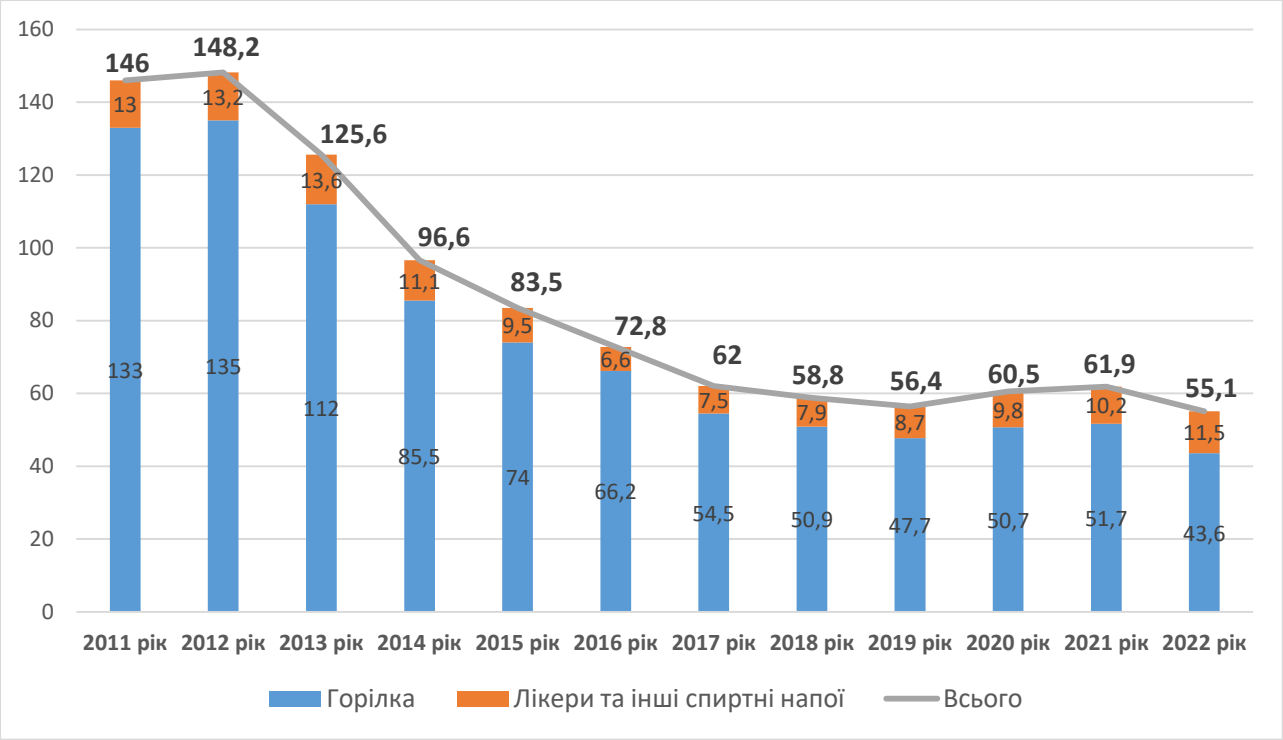


Рисунок 2.20 – Структура виробництва лікеро-горільчаних виробів упродовж 2011–2022 рр., млн. л.чист. спирту.

Джерело: складено автором за даними [86]

У 2022 році на окремих територіях місцевими військовими адміністраціями було запроваджено тимчасову заборону на продаж алкоголю у зв'язку з введенням воєнного стану.

У 2022 році надходження до зведеного бюджету акцизного податку з транспортних засобів склали 5,0 млрд грн та зменшились на 11,4 млрд грн, або на 69,4% р/р (рис.2.21).

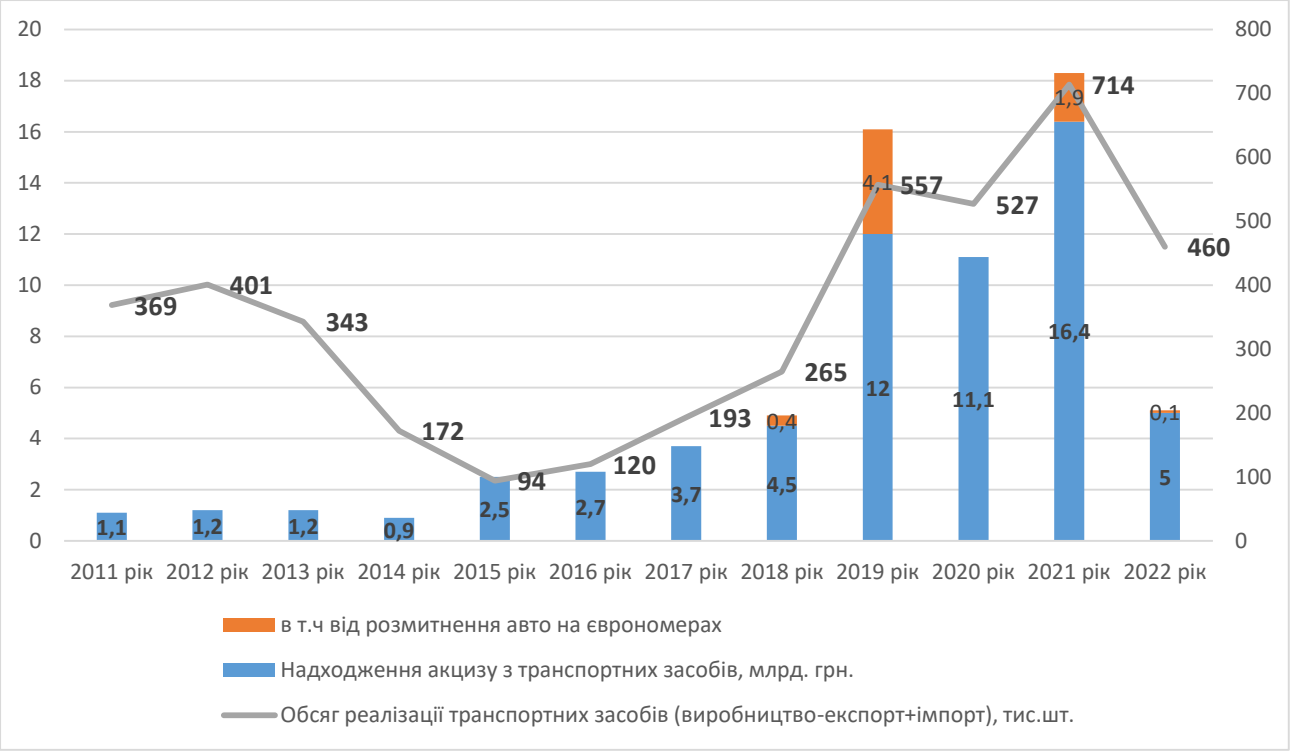
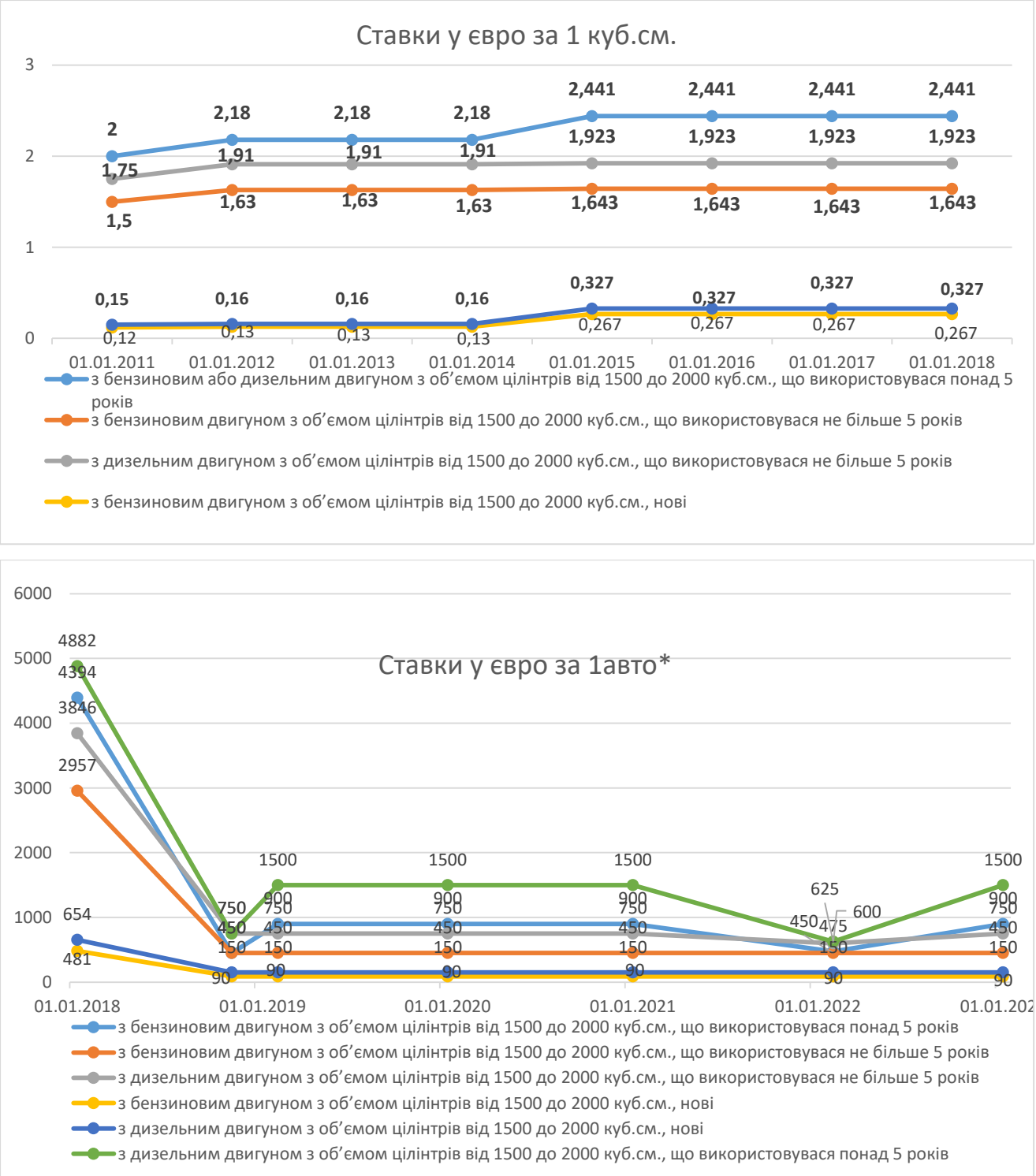


Рисунок 2.21 – Надходження акцизного податку з транспортних засобів до держбюджету та обсяги їх реалізації упродовж 2011–2022 рр.,%

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [76]

Причиною цього стало звільнення від оподаткування акцизним податком операцій з ввезення фізичними особами на митну територію України транспортних засобів відповідно до Закону України від 24.03.2022 № 2142 у період з 5 квітня до 1 липня 2022 року.

Про те, у січні-лютому 2022 року для учасників бойових дій в ООС продовжували застосовуватися тимчасові пільгові ставки акцизного податку при митному оформленні вживаних автомобілів з європейською реєстрацією віком понад 5 років, які були ввезені на територію України до 31.12.2020, відповідно до Закону України від 15.04.2021 № 1402.



* - для співставлення ставки приведено у розрахунку на 1 авто

Рисунок 2.22 – Ставки акцизного податку на легкові автомобілі упродовж 2011–2022 рр.,%

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [76]

Обсяги реалізації транспортних засобів у 2022 році зменшились на 35,6% р/р, а гривня по відношенню до євро послабилась з 32,3 грн/євро у 2021 році до 34,0 грн/євро у 2022 році (на 5,2%)(рис.2.20).

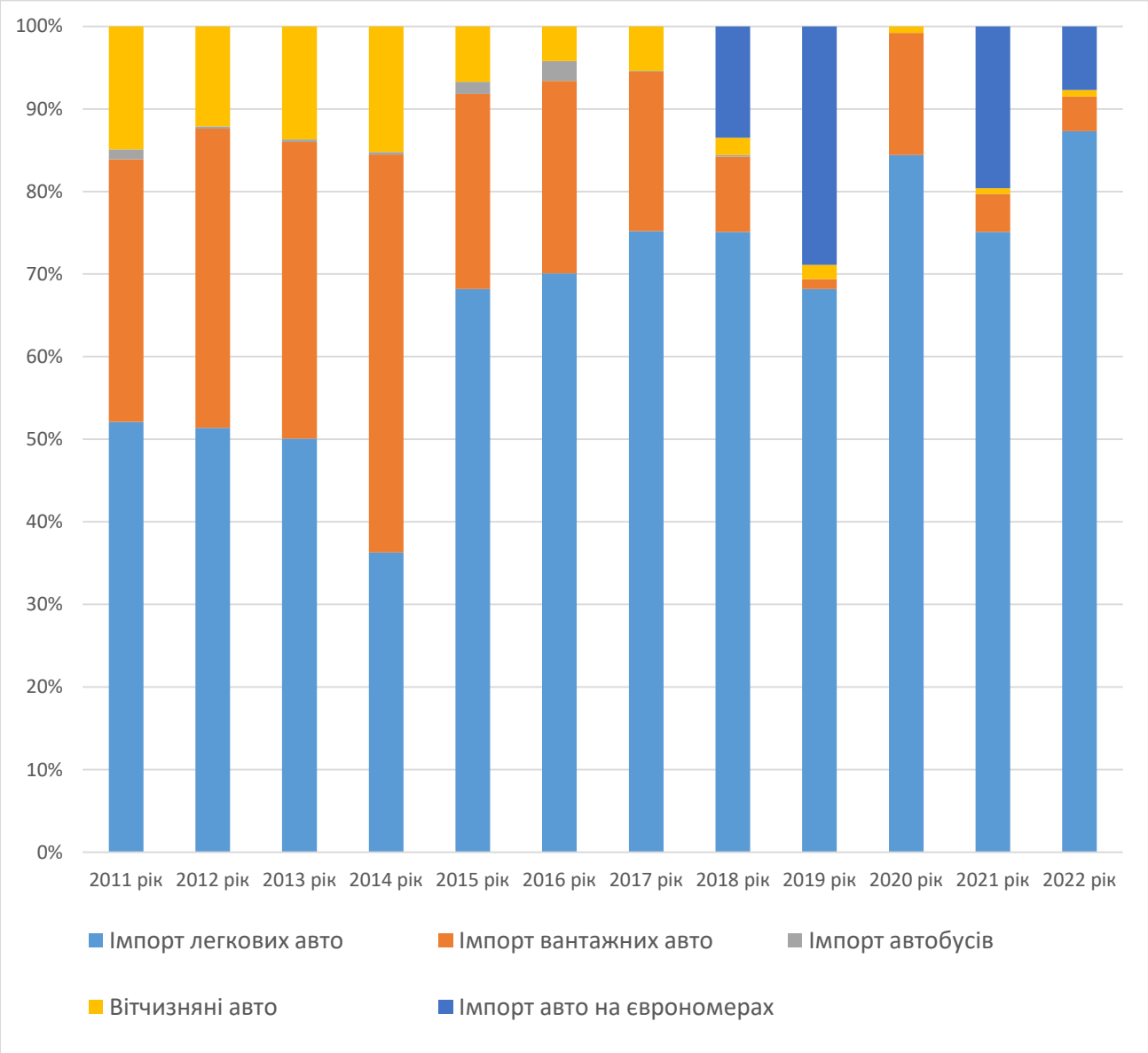


Рисунок 2.23 – Структура обсягів реалізації транспортних засобів (легкових та вантажних автомобілів, автобусів) упродовж 2011–2022 рр.,%

Джерело: складено автором за даними [86]

При цьому, з 2015 року імпорт легкових автомобілів становив переважну більшість, а в останні роки його частка перевищувала 90%.

Якісний аналіз фіскальної ефективності податків передбачає оцінку впливу податкового навантаження на економіку та розрахунок таких показників:

1) Частка окремого податку у доходах бюджету, що характеризує його значущість у формуванні бюджету.

Коефіцієнт розраховується за формулою 2.1:

$$З\,ф = \frac{ПНпі}{ДБ} \times 100\% \qquad (2.1)$$

де З ф – частка окремого податку у доходах бюджету;

ПНпі – надходження певного податку до бюджету за рік;

ДБ – загальні доходи бюджету за рік.

2) Частка окремого податку у ВВП, що оцінює перерозподіл ВВП через бюджет.

Коефіцієнт розраховується за формулою 2.2:

$$З\,ф = \frac{ПНпі}{ВВП} \times 100\% \qquad (2.2)$$

де З ф – частка окремого податку у ВВП;

ПНпі – надходження певного податку до бюджету за рік;

ВВП – валовий внутрішній продукт за аналізований рік.

3) Коефіцієнт збирання податків, який порівнює фактичні надходження з планованими та характеризує ефективність адміністрування.

Коефіцієнт розраховується за формулою 2.3:

$$К\,зб_i = \frac{Кількість\ податків,фактично\ отриманих\ ДФС\ України}{Кількість\ планових\ податкових\ надходжень} \qquad (2.3)$$

де К збі – коефіцієнт збирання податків за певний податковий період.

Ці показники дозволяють оцінити вплив податкової політики на державні фінанси та економіку в цілому.

Таблиця 2.3 – Якісний аналіз фіскальної ефективності акцизного податку упродовж 2016–2022 рр.

Показники	Роки						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи державного бюджету, млрд грн	782,9	1017,0	1184,3	1289,8	1376,7	1662,2	1787,4

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
ВВП, млрд грн	2383,18	2982,92	3558,71	3974,56	4194,1	5459,57	5191,03
Податкові надходження, млрд грн	650,8	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	949,76
Планові надходження всього, млрд грн.	81,9	113,3	124,1	130,2	128,5	138,8	161,82
Акцизний податок всього, млрд грн.	90,1	115,4	126,8	130,8	153,9	180,3	102,35
Фіскальна значимість акцизного податку у бюджеті держави	11,51	11,35	10,71	10,14	11,18	10,85	5,73
Фіскальна значимість акцизного податку у ВВП держави	3,78	3,87	3,56	3,29	3,67	3,3	1,97
Коефіцієнт збирання акцизного податку	1,1	1,02	1,02	1,0	1,2	1,3	0,63
Коефіцієнт відношення ефективності податку у ВВП	13,8	13,9	12,9	12,2	13,5	12,4	10,78

Джерело: складено автором за даними [94]

Як вже зазначалося, акцизний податок є одним із чотирьох основних джерел формування бюджету нарівні з ПДВ, податком на доходи фізичних осіб та податком на прибуток. Хоча в останні роки його частка у ВВП та доходах зведеного бюджету переважно зберігалася в межах певного діапазону, останнім часом спостерігається тенденція до її поступового зменшення.

Дані табл. 2.3 свідчать про тенденцію до зниження фіскальної значимості акцизного податку в бюджеті держави. Якщо у 2016 році його частка становила 11,51%, то у 2022 році вона скоротилась на 5,78% і досягла 5,73%. Це вказує на погіршення фіскальної ефективності податкового адміністрування за існуючої системи рішень і зниження значущості акцизного податку для бюджету, оскільки зменшуються реальні надходження від цього джерела.

Дані табл. 2.3 свідчать про тенденцію до зниження фіскальної значимості акцизного податку у ВВП держави. З метою нівелювання цінового фактора у розрахунках використано показник реального ВВП, який відображає ринкову вартість

кінцевої продукції та послуг, вироблених протягом року за постійними цінами. На відміну від номінального ВВП, він є більш точним показником для оцінки функціонування національної економіки.

Показник збирання акцизного податку протягом 2016-2021 років в середньому становив 1,0, спостерігалося поступове його зростання. Лише у 2022 році він склав 0,63. Порівнюючи фактичні надходження з плановими, можна зробити висновок, що ефективність адміністрування акцизного податку була досить високою, за винятком 2022 року, коли вона значно знизилася. Це пояснюється введенням воєнного стану в Україні та обмежень, вимушено впроваджених у зв'язку з бойовими діями.

Зокрема, порівняння фактичних надходжень акцизного податку з плановими дає змогу оцінити відповідний відносний показник, який проілюстровано на рисунку 2.24.

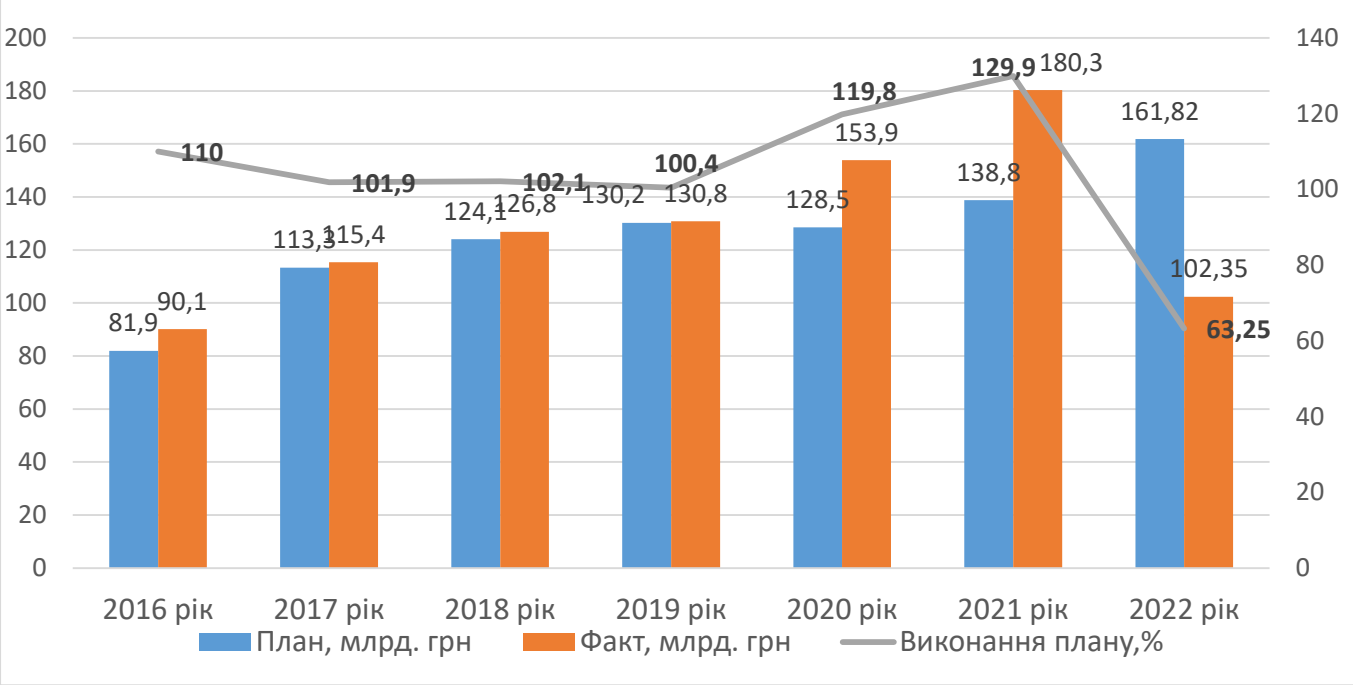


Рисунок 2.24 – Динаміка виконання плану за податковими надходженнями акцизного податку упродовж 2016–2022 рр.

Джерело: складено автором за даними [94].

Аналіз показників Державного бюджету України за 2016–2021 рр. на основі відхилень фактичних даних від планованих свідчить, що податкові надходження від

акцизного податку перевиконували план. Це дозволило позитивно оцінити фіскальні ризики у вигляді додаткових доходів для бюджету (незапланованих) - на початок періоду аналізу вони становили 10%, а на кінець - 29,9%.

Аналіз свідчив про зростання надходжень акцизного податку в 2020-2021 роках, які за цей період склали майже 301 млрд гривень. Водночас у 2022 році через військову агресію Росії проти України ситуація погіршилась. Порівняно з 2021 роком виконання плану із цих надходжень скоротилось майже на 66,65% . Таке пояснюється впровадженням воєнного стану в Україні, обмеженням продажу алкоголю й тимчасовою зупинкою виробництва алкогольних та тютюнових виробів, а також запровадженням пільг з оподаткування пального та антифорстолінгових обмежень щодо тютюну.

Висновки дослідження дають підстави стверджувати, що якість адміністрування акцизного податку та виконання цим податком його фіскальної і регулюючої функцій безпосередньо залежить від ефективності окремих процедур державного контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів. З одного боку, надмірне регулювання ринку таких товарів призводить до збільшення витрат як для держави, так і платників податків, обмеження ділової активності та зростання суміжних галузей. З іншого боку, недосконалість контролю сприяє зростанню тіньового виробництва, контрабанди та обігу неякісної продукції, що несе економічні, фіскальні, екологічні та соціальні загрози.

2.3 Тенденції зміни фіскальної ролі акцизного податку в доходах бюджету: вплив макроекономічних та мікроекономічних факторів

При розробці механізму оптимізації оподаткування враховуються фактори макро- та мікрорівня, які впливають на рівень податкового навантаження. Ці чинники свідчать про пріоритет впливу оптимізації оподаткування на планування. Макрофактори розглядаються як такі, що не піддаються безпосередньому

регулюванню, проте істотно впливають на бізнес. До них належать економічна кон'юнктура в країні, загальний рівень податкового тиску на економіку, засади державної податкової політики та нормативно-правове середовище [36, с.131].

На зміну фіскальної значущості акцизного податку впливають як макроекономічні, так і мікроекономічні фактори. До макроекономічних належать:

– зниження ВВП внаслідок економічної кризи та війни, що призводить до скорочення споживання підакцизних товарів;

– зростання податкового навантаження на інші податки, зокрема ПДВ. Це зменшує привабливість акцизів як джерела доходів;

– зміна структури економіки від традиційних галузей до більш технологічних, де споживання акцизних товарів менше.

До мікроекономічних факторів належать:

– зростання тінізації виробництва і обігу підакцизних товарів;

– зміна споживчих переваг населення на користь здорового способу життя;

– збільшення акцизного оподаткування окремих товарів, що спричиняє зростання їх цін і контрабанди.

Інвазія російської федерації в Україну спричинила масштабні людські, соціальні та економічні втрати в Україні, викликані тимчасовою окупацією окремих територій, руйнуванням виробництва та інфраструктури, порушенням логістичних ланцюгів та збуту, а також міграцією понад 14 мільйонів осіб - понад третину населення країни. Це призвело до зростання безробіття і зниження реальних доходів громадян.

Повномасштабна військова агресія Російської Федерації призвела до:

– руйнування значної частини виробничої, транспортної та житлової інфраструктури України. Станом на 1 вересня 2023 року загальна сума прямих задокументованих збитків, завданих інфраструктурі через вторгнення РФ, оцінювалась у $151,2 млрд дол. США за вартістю заміщення. Ця оцінка також охоплювала збитки від підриву Росією Каховської ГЕС у червні 2023 року, розраховані KSE Institute та органами держвлади (див. рис.2.25);

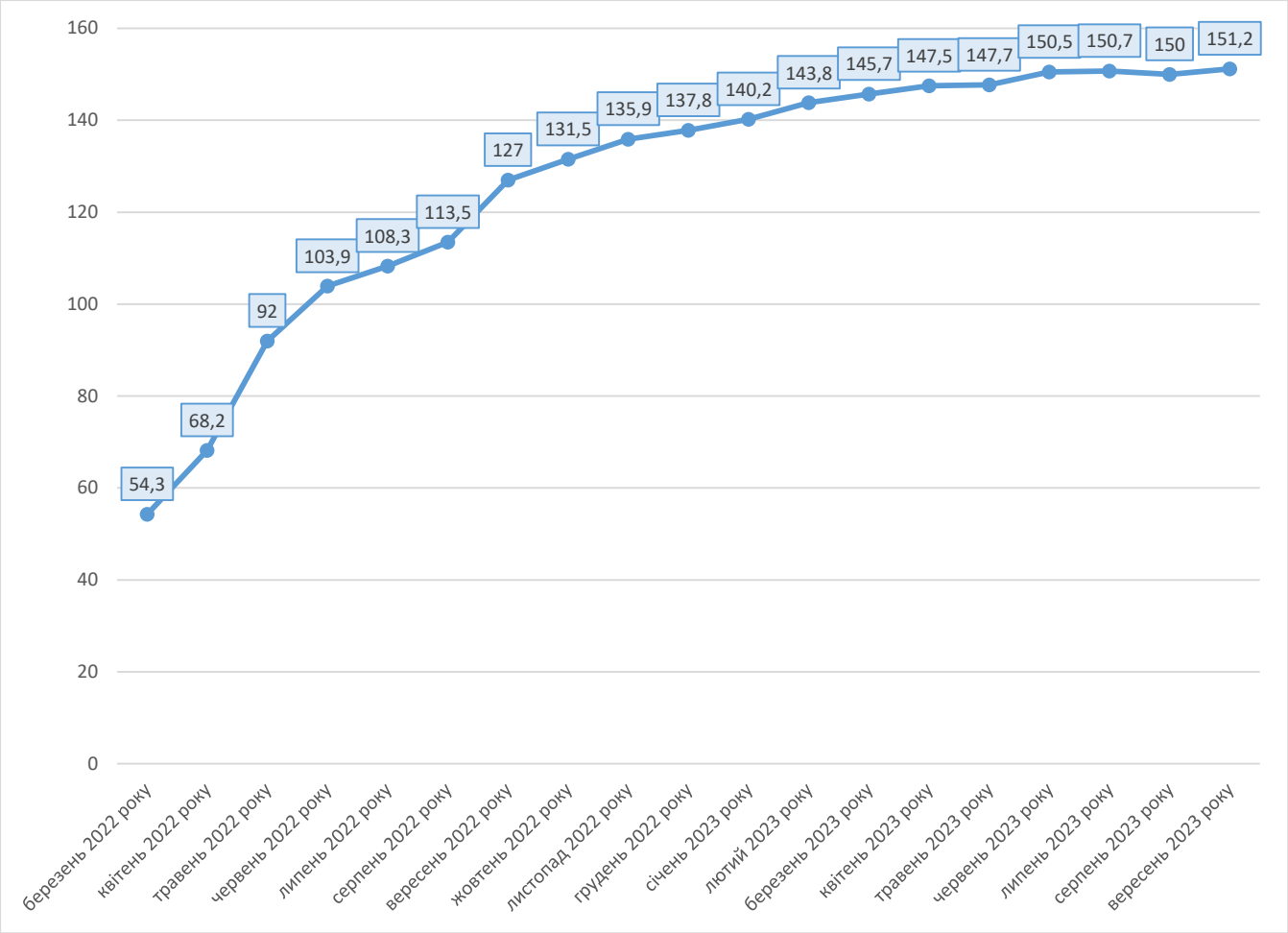


Рисунок 2.25 – Динаміка сукупної оцінки прямих втрат упродовж березень 2022 – вересень 2023 рр., млрд. дол. США

Джерело: складено автором за даними KSE Institute [84].

- зростання дефіциту держбюджету через значне збільшення видатків на оборону й підтримку населення та економіки при одночасному скороченні надходжень;

- посилення інфляційних та курсових ризиків. Зокрема, індекс споживчих цін з червня попереднього року до червня зріс на 21,5%, а курс гривні до долара США станом на 09.08.2022 порівняно з 23.02.2022 ослаб на 26,2%;

- погіршення сальдо зовнішньоторговельного балансу внаслідок скорочення експортних надходжень через блокування морських портів і руйнування логістичної інфраструктури, а також збільшення відтоку капіталу за рахунок карткових операцій

українців за кордоном. Зокрема, з січня по квітень обсяг відтоку капіталу за фінансовим рахунком становив 7,3 млрд дол. США;

- зростання кількості неплатоспроможних підприємств через їхні втрати внаслідок бойових дій та руйнувань, низький внутрішній попит, погіршення платоспроможності населення, збільшення боргів і ускладнення логістики, що спонукатиме бізнес згортати або призупиняти діяльність;

- значне зростання цін на енергоносії на світових ринках та масштабні руйнування енергетичної інфраструктури. Зокрема, ціни на нафту марки Brent виросли з 77,9 дол. США за барель наприкінці 2021 року до 96 дол. США на 09.08.2022, а на природний газ (хаб TTF) - з 67,4 євро за МВт·год до 189,6 євро за МВт·год;

- зупинення процесу приватизації великих та дрібних об'єктів через відсутність попиту, що погіршує фінансовий стан підприємств через неможливість залучити інвестиції, а державу - через подальше утримання таких об'єктів. Наприклад, станом на 01.09.2022 невиконання плану надходжень від приватизації держмайна становило 7,7 млрд гривень;

- значної хвилі внутрішньої та зовнішньої міграції населення. За даними ООН, з 24.02.2022 Україну залишило більше 9,1 млн осіб;

- загального скорочення кількості зайнятих та зростання рівня безробіття унаслідок скорочення виробництва, руйнування житла і виробничих площ, окупації територій, виїзду робочої сили за кордон. За оцінками МОП, станом на квітень втрачено 4,8 млн робочих місць (-30% від загальної кількості), а за даними Ради підприємців при КМУ - повністю ліквідовано 2 млн робочих місць.

Ведення воєнних дій та обмеження господарської діяльності само собою скоротили податкову базу. Території, на яких точилися бої у лютому-березні, забезпечували майже половину ВВП, проте їх відновлення йде повільно. Сім областей, де продовжувалися бої у травні, приносили близько 20% ВВП. Заблокування Одеського порту позбавило бюджет п'ятої частини надходжень. Для

відновлення доходів, а отже і податкових надходжень до бюджету необхідні кардинальні зміни у логістиці, торгівлі та умовах ведення бізнесу. З часом все значніш негативно позначаться податкові пільги, надані на початку війни, зокрема для мікро- та середніх підприємств, а також лібералізація адміністрування податків, мораторії на перевірки та пом'якшення відповідальності.

Зокрема, 3 березня 2022 року було ухвалено перший пакет податкової реформи № 2118, що містив безпрецедентні заходи дерегуляції:

–звільнення платників податків від відповідальності у разі неможливості своєчасно виконати податкові зобов'язання за умови їх пізнішого виконання;

–призупинення проведення планових перевірок з боку податкових органів;

–тимчасове припинення перебігу строків виконання адміністративних, податкових чи митних обов'язків.

За першим пакетом реформ послідував другий - закон України від 15 березня №2120, який містив ще більш масштабні зміни:

–запроваджено спрощену систему оподаткування для будь-якого суб'єкта господарювання із фіксованою ставкою податку в 2% від доходу;

–знижено податкове навантаження на пальне шляхом скасування акцизу та зменшення ПДВ з 20% до 7%. Саме ця пільга допомогла економіці уникнути сильного стрибка цін на пально, який міг статися через зростання світових цін і зміни в логістиці постачання [15].

Третій пакет реформ містив:

–право для спрощених систем оподаткування на митне оформлення товарів без сплати мита;

–звільнення фізичних осіб від сплати митних платежів (ПДВ, акцизу, мита) при ввезенні транспортних засобів без обмежень кількості, вартості чи цільового призначення.

Кожен пакет реформ містив пільги для підтримки армії, благодійників та постраждалих.

Вже прийнято п'ятий пакет (Закон №2260), який звужує ці дерегуляції. Така зміна обґрунтована адаптацією економіки до воєнного стану.

Відповідно до закону №7668 від 1 липня 2023 року ставки акцизу на бензин і дизпаливо було повернуто до довоєнного рівня, встановивши їх на рівні 213,5 євро за 1 тис. літрів та 139,5 євро за 1 тис. літрів відповідно. Ставка акцизу на скраплений газ залишилась 52 євро за 1 тис. літрів. Повернення «довоєнного» рівня податкового навантаження на пальне через збільшення акцизів є політично доцільним і сприяє гармонізації ставок з мінімальними європейськими, встановленими Євродирективою 2003/96/ЕС.

Про те, існують певні побоювання, що повернення підвищених ставок акцизів є передчасним, оскільки інвестиційний розвиток України ускладнено через воєнні ризики, мобілізацію працівників до ЗСУ, енергетичний терор та логістичні проблеми. З початку 2023 року в країні спостерігається зменшення виробництва і зростання безробіття.

Падіння виробництва загрожує державним фінансам і валюті. Зміна умов функціонування економіки, зокрема скорочення ВВП, вимагає коригування макроекономічної політики, як податкової, так і грошово-кредитної.

Розбалансування держбюджету пов'язано із звуженням податкової бази та збільшенням видатків на оборону, соціальну допомогу та відновлення інфраструктури через воєнні дії.

Розв'язання поточної проблеми вимагає перегляду концептуальної ролі монетарної політики та зміщення акцентів на підтримку економічного зростання шляхом використання можливостей банківської системи.

Не лише війна стримує розвиток української економіки. Неефективна державна політика, зокрема необгрунтоване застосування акцизів, також гальмує її зростання.

Деякі конкретні зміни в макроекономічній політиці, які можуть бути необхідними для вирішення проблем:

– подальше зниження ставок податків та акцизів, введення додаткових податкових пільг для бізнесу для стимулювання виробництва і інвестицій;

– збільшення державних бюджетних витрат на інфраструктурні проєкти та підтримку постраждалих секторів для стимулювання попиту;

– пом'якшення грошово-кредитної політики НБУ шляхом зниження процентних ставок для полегшення кредитування бізнесу;

– залучення додаткових іноземних інвестицій та кредитів міжнародних організацій;

– прийняття заходів щодо збільшення надходжень до бюджету, боротьби з ухиленням від сплати податків;

– коригування бюджету шляхом переорієнтації видатків з пільгових програм на підтримку виробництва.

Крім того, сьогодні не можна механістично запозичувати норми європейських податкових директив та застосовувати їх в Податковий кодекс України. Окремі елементи можуть мати позитивний вплив, однак, зазвичай це не так, адже постійно потрібно враховувати нижчий рівень доходів та споживчої активності населення в Україні. Крім того, необхідно враховувати низьку інституційну здатність контролюючих органів. Сліпе копіювання європейських норм може призвести до негативних наслідків. Так, дослідження ринку виробництва нелегальної тютюнової продукції показало, що частка тіні становить 21% через жорстке підвищення акцизів та зниження контрольної спроможності. Втрата бюджету через несплачений акциз в період війни оцінюється у 20 млрд грн, що є серйозною сумою.

Підвищення акцизів в умовах кризової економіки буде діяти за принципом негативного схилу кривої Лаффера і не принесе жодних надходжень до бюджету. Натомість треба проводити такі реформи, що справді можуть стати компромісом. Наприклад, раніше автомобілі завозили без сплати акцизу та мита. Логічно було б перейти до стягнення ПДВ замість застарілого акцизу, адже останній фактично не наповнював бюджет. Якщо скасувати цей акциз, бюджет не потерпить, а ПДВ

компенсує його. Автомобілі гостро необхідні в Україні, про що свідчить війна, тому за нині маючи такий транспорт - не розкіш, а засіб виживання.

РОЗДІЛ 3.
НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

3.1 Проблеми механізму справляння акцизного податку: світові практики країн

Враховуючи інтеграцію України в міжнародний ринок та відкриття вітчизняного ринку для іноземних товарів, що породжує численні неврегульовані питання в сфері оподаткування, особливо актуальним на сьогодні є оптимізація акцизного оподаткування шляхом використання досвіду провідних країн світу. Вихід України на міжнародну арену призводить до необхідності уніфікувати та гармонізувати акцизне законодавство відповідно до світових стандартів.

У провідних країнах світу система акцизного оподаткування формується з урахуванням необхідності підтримання балансу інтересів виробників та споживачів, соціальної значущості підтримки окремих галузей та територій, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Також беруть до уваги питання охорони здоров'я громадян, громадського порядку, необхідність обмежити негативні наслідки вживання алкоголю. Формується система з урахуванням багатьох чинників, а не лише максимізації податкових надходжень. [35, с. 88].

Аналіз різних підходів у світовій практиці свідчить, що відсутній єдиний погляд на пріоритетний напрямок формування акцизної політики. Кожна держава підлаштовує баланс власним чином, враховуючи історичний контекст, вплив політичних напрямків, еволюцію суспільної свідомості та цінностей. При цьому загальні підходи, які застосовують країни ЄС, можуть стати основою, відповідно, і для розробки акцизної політики в Україні, враховуючи кращі світові практики [35, с. 218].

Ось деякі загальні підходи в акцизній політиці країн ЄС:

– гармонізація ставок акцизів на основні групи товарів в межах ЄС;

– встановлення мінімальних рівнів акцизного оподаткування тютюнових виробів, алкоголю та неалкогольних напоїв;

– уніфікація правил збору акцизів та боротьби з контрабандою;

– врахування принципу пропорційності акцизів до шкідливості продукції для здоров'я;

– забезпечення балансу між фіскальною та протекціоністською функціями акцизів;

– використання акцизів як інструменту досягнення цілей податкової, економічної та соціальної політики;

– постійний моніторинг та коригування акцизної системи відповідно до змін ринкових умов.

У сфері оподаткування акцизами існують певні особливості щодо застосування ставок податків та податкових пільг. Так, можливе стягнення податків за адвалорними (відсотковими) або фіксованими (визначеними у грошовому еквіваленті одиниці товару) ставками. Застосування цих типів має як переваги, так і недоліки, тому вибір між ними залежить від конкретних умов країни. Зокрема, за умов високої інфляції доцільніше орієнтуватися на адвалорні ставки, оскільки застосування фіксованих потребує постійного їх перерахунку або прив'язки до світової валюти.

Особливості застосування адвалерних ставок акцизного оподаткування в різних країнах:

– найнижчими адвалорними ставками користуються Данія, Нідерланди, Сербія;

– найвищі адвалорні ставки акцизів установлені в Італії, Естонії, Фінляндії;

– доходи від специфічних акцизів постійно зростають як в середньому по Євросоюзу, так і в окремих його державах-членах із року в рік;

– динаміка свідчить про тенденцію до збільшення фіскального навантаження та доходів від акцизного оподаткування у європейських країнах.

Відповідно до положень ЄС, держави-члени самостійно встановлюють адвалерні ставки податку на акцизні товари, при цьому є нижні межі. Такі країни як

Польща, не прийнявши євро, зобов'язані щорічно коригувати ставки відповідно до курсу злотого. Наприклад, ставки для Польщі подаються у злотих за одиницю продукції (паливо, алкоголь, електроенергія), у відсотках від максимальної ціни (тютюн) чи ціни (парфуми). Акциз на вино встановлено у розмірі 158,00 злотих за 1 гектолітр. Така практика зумовлена необхідністю регулювання національною валютою для країн поза єврозоною [133].

Цікавим є той факт, що в Польщі акцизним податком також оподатковуються:

– пальне для дизельних двигунів, що використовується для обігріву приміщень.

– природний газ та пропан-бутан, які використовуються для обігріву;

– електрична енергія, використана для обігріву;

– газ, що використовується як паливо у транспортних засобах;

– моторні мастила;

– пальне для дизельних двигунів, яке призначене для водного транспорту;

– дизельне паливо, що використовується для транспортних засобів залізничного транспорту;

– продукти нафтохімічної промисловості, такі як пропілен, бутадієн, бензол;

– газовані напої, енергетичні напої.

Тобто в Польщі широко застосовується акцизне оподаткування для отримання бюджетних надходжень.

Можливо, Міністерство фінансів Польщі запропонує розповсюдити акцизне оподаткування на сушений тютюн, якщо буде виявлено незаконне його вирощування. При цьому акцизом оподатковується лише реалізація та придбання сушеного тютюну всередині країни. Крім того, планується посилити контроль за використанням денатурованого спирту, який залишається поза акцизом за умови використання його виключно в промисловості, а не для споживання.

На перший погляд може здаватися, що акцизний податок має безумовно стягуватися. Проте на практиці застосовують пільги з метою регулювання ринку чи стимулювання виробництва. Найпоширенішим видом є податковий кредит (tax

refund) - повернення сплаченого акцизу при виїзді з країни. Такий механізм діє в Бельгії, Словенії, Франції, Іспанії для дизпалива. Отже, пільги в акцизному оподаткуванні є актуальним інструментом не лише для максимізації надходжень, а й досягнення макроекономічних та соціальних цілей [114, с. 162].

Окрім зазначених в тексті країн (Бельгія, Словенія, Франція, Іспанія), механізм податкового кредиту для повернення акцизу при виїзді за кордон застосовується також:

– у Німеччині для дизельного палива;

– у Португалії та Італії для всіх видів палива;

– у Австрії для дизельного та бензинового палива;

– у Люксембурзі для дизельного палива при подорожах до сусідніх країн;

– у Польщі для дизельного палива при перетині кордону та його використанні в транспортних засобах;

– у Чехії для бензину та дизпалива при перетині державного кордону;

– у Словаччині для всіх видів палива при подорожах до країн ЄС.

Тобто такий механізм є поширеним у багатьох країнах ЄС для стимулювання транскордонного руху.

У США застосовується механізм податкової знижки (tax abatements) за акцизом, який передбачає часткове повернення суми акцизу при купівлі легкового авто у разі його продажу, аварії чи крадіжки. Така модель часткової компенсації спрямована на стимулювання придбання нових автомобілів, що підтримує необхідний рівень попиту на ринку.

Деякі європейські країни та США застосовують податковий кредит (tax credit) для стимулювання використання альтернативних видів палива ("зеленої" енергетики). Наприклад, у США розмір податкового кредиту за акцизом становить 0,50 доларів США за галон для зрідженого газу, палива з вугілля чи біомаси. Важливо наголосити, що більшість таких пільг є тимчасовими і діють протягом обмеженого періоду, маючи

на меті короткострокове стимулювання використання альтернативних видів палива [51, с. 130].

Окрім згаданих у тексті США, податковий кредит для стимулювання альтернативних видів палива застосовується також:

– у Німеччині - для біопалива, природного газу, електромобілів;

– у Франції - для електрокарів, біоетанолу, біодизелю;

– у Великобританії - для зрідженого нафтового газу, біодизелю, електромобілів;

– у Італії - для зрідженого нафтового газу, біодизелю, метанолу;

– у Іспанії - для зрідженого газу, біоетанолу, біодизелю;

– у Нідерландах - для газового палива, біоетанолу;

– у Австрії - для біогазу, біодизелю, електромобілів.

В даний час у країнах ЄС систему акцизів регулює Директива 92/12/ЄЕС від 25.02.1992, яка зокрема регламентує механізм визначення податкових зобов'язань та загальний режим виробництва, зберігання та обігу акцизних товарів. Зазначена Директива, встановлюючи загальні засади гармонізації окремих акцизів, надає державам-членам ЄС право встановлювати норми для виробництва, переробки та зберігання акцизних товарів. Таким чином, вона регулює як механізми стягнення податку, так і загальний режим оподатковуваних операцій.

Крім Директиви, що наведена вище використання індивідуальних акцизів також регламентують три директиви Ради, які присвячені гармонізації оподаткування окремих видів підакцизних товарів: на мінеральні масла – Директива Ради 92/81/ЄЕС, на алкогольні напої – Директива Ради 92/83/ЄЕС та тютюн Директива Ради 92/78/ЄЕС; а також ряд Директив про зближення рівня ставок податку на алкогольні напої (Директива Ради 92/84/ЄЕС), тютюнові вироби (Директива Ради 92/79/ЄЕС) та на інші тютюнові вироби (Директива Ради 92/80/ЄЕС). У директивах Ради ЄС 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС проводиться розрізнення між окремими видами алкогольних напоїв – пивом, вином, міцними напоями, промисловим спиртом і встановлюються мінімальні ставки для кожного з них.

Як правило в провідних країнах світу перелік акцизних товарів є стандартним і включає алкоголь, тютюн та паливно-мастильні матеріали. Водночас, у багатьох державах існує й акциз на авто - як платіж за користування дорогами в розвинених країнах, так і податок на предмети розкоші в державах, що розвиваються. Іноді акцизи стосуються інших розкішних товарів, зокрема ювелірних виробів та антикваріату. Проте ефективність такого оподаткування є невисокою через значні витрати на адміністрування податків.

Доцільно наголосити, що в країнах ЄС гармонізованим можна вважати застосування специфічних акцизів тільки в Австрії, Великобританії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Решта держав розширили перелік акцизних товарів, включивши навіть такі, щодо негативних наслідків оподаткування яких існують дискусії - безалкогольні напої, каву, чай, цукор, сіль, сірники та предмети розкоші. Найбільшу кількість підакцизних речей серед країн ЄС має Данія - 39 найменувань [40, с. 34]. Таким чином, більшість держав ЄС значно розширили перелік оподатковуваних товарів.

Зокрема, ще можна виділити такі країни ЄС з розширеним переліком підакцизних товарів:

– Німеччина - у перелік входять, крім традиційних, такі товари як безалкогольні напої, кава, чай;

– Нідерланди - також оподатковуються безалкогольні напої;

– Швеція - перелік розширено за рахунок безалкогольних напоїв;

– Франція - крім традиційних, під акциз підпадають безалкогольні напої;

– Фінляндія - тут також оподатковують безалкогольні напої;

– Бельгія - до переліку входять і безалкогольні напої [40, с. 34].

Деякі країни, такі як Індія, Пакистан та Індонезія, мають досить широку систему акцизного оподаткування, яка поширюється на значну кількість товарів. Це пов'язано з особливостями застосування загальних акцизів. Так, в Індонезії до переліку входить 49 позицій, в тому числі алкоголь, безалкогольні напої, побутова техніка,

спортінвентар, шкіряні вироби, водні транспортні засоби тощо. Ставки акцизу встановлюються у відсотках від вартості товару. Серед розвинених країн аналогічна ситуація спостерігається в Данії та Японії, де також широкий перелік оподатковуваних товарів.

Науковці виділяють три групи акцизів в залежності від їх функцій:

До першої належать традиційні - на алкоголь та тютюн, що платяться тривалий час. Вони дають значні доходи при невеликому колі виробників та чітко визначених товарах.

Друга група - акцизи на пальне, крім фінансової функції вони є платою за дороги та корекцією негативів для екології.

Третю становлять акцизи на предмети розкоші. Вони мають переважно перерозподільну функцію, оскільки споживачами є заможні верстви. Крім того, ці акцизи можуть застосовуватись для стимулювання певних галузей, місцевого виробництва або поліпшення зовнішньої торгівлі [31, с. 264].

Якщо розглядати співвідношення специфічних та універсальних акцизів у країнах ЄС, то зниження частки перших як у ВВП, так і в податкових надходженнях відбувалося швидше за всіх країн ОЕСР. Основними причинами стала політика ЄС, спрямована на розширення застосування універсальних акцизів, а також їх вища фіскальна ефективність завдяки широкій базі оподаткування та більшій реакції споживання акцизних товарів на ціни та доходи населення. Тобто у країнах ЄС спостерігалося прискорене скорочення частки специфічних акцизів через політику ЄС та вищу ефективність універсальних акцизів [68, с. 187].

Вивчаючи закордонний досвід, науковець Карпенко С.П. акцентує, що гармонізованим застосування специфічних акцизів у країнах ЄС можна вважати лише в Австрії, Великобританії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Інші держави розширили перелік акцизних товарів, додавши до нього навіть такі, ефекти оподаткування яких є дискусійними - безалкогольні напої, каву, чай, цукор та предмети розкоші. Розширення зумовлено переважно бажанням збільшити

надходження до держбюджету в умовах необхідності зниження податкового тиску на доходи і капітал [50, с. 119–120].

Теоретично специфічним акцизом оподатковуються лише товари, а не послуги. Проте в деяких зарубіжних країнах для збільшення бюджетних надходжень також оподатковуються послуги. Наприклад, в Італії специфічний акциз справляють при страхуванні, операціях з цінними паперами, отриманні концесій [89,с.40–45.]. В Японії - це побутові послуги за певну суму. В США - транспортні та комунікативні послуги. У Франції - гральний бізнес, шоу-бізнес, страхування, біржові операції, ТБ-реклама [19,с.160-188]. Отже, в Україні є резерв посилення регулювання шляхом розширення специфічного акцизу також на деякі види послуг.

Як правило, система акцизного оподаткування у економічно розвинених країнах світу формується з урахуванням балансу інтересів виробників та споживачів, соціальної доцільності підтримки окремих сфер економіки та регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Так, у США та Канаді переважає застосування федеральних акцизів, оскільки ці держави мають федеративну форму правління. У країнах ЄС гармонізовано лише оподаткування традиційних товарів, інші держави самостійно визначають перелік оподатковуваних видів. Багато країн, зокрема Індія, Індонезія, мають широкий спектр акцизних товарів та послуг, що сприяє поповненню бюджету. Отже, при цьому враховується стан здоров'я громадян, питання громадського порядку, необхідність обмеження негативних наслідків зловживання алкоголем. Формування системи акцизів відбувається з урахуванням багатьох факторів: балансу інтересів, підтримки окремих сфер, зайнятості, пріоритетів політики, стану здоров'я та громадського порядку [108, с. 88].

На сьогодні, індивідуальні акцизи на алкоголь та тютюн становлять значну частку надходжень від цього податку в ЄС, в середньому близько третини загальних надходжень від даного податку, проте система їх нарахування має національні особливості. Так, найвищі ставки встановлено на кріпкі алкогольні напої, особливо у

скандинавських державах. У таких країнах як Італія, Люксембург, Греція, Австрія та Португалія більша увага приділяється оподаткуванню тютюнових виробів [59, с. 121].

Основним джерелом надходжень акцизів від алкогольної продукції для держав ЄС є податки на спирт та спиртовмісну продукцію. Застосування таких акцизів дозволяє знизити втрати бюджету та витрати на адміністрування. Всій алкогольній продукції, виробленій або імпортованій до країн ЄС, застосовують акциз. Шляхом диференціації ставок регулюється структура виробництва та споживання. Зокрема, стримується виробництво окремих та стимулюється інших видів, наприклад натуральні виноградні вина, для яких встановлено нульову ставку

Стосовно тютюну, то в країнах-членах ЄС застосовують змішану систему оподаткування. Окремі країни обирають специфічну чи адвалорну ставки залежно від ринкових умов. Деякі країни, зокрема Австралія, Норвегія та ПАР, застосовують специфічний акциз на тютюнові вироби у вигляді фіксованої суми з однієї сигарети. Інші держави, зокрема Таїланд, Парагвай та Боснія, обкладають тютюнову продукцію адвалорним податком, обчислюючи його відсотком від ціни. Вибір між цими формами оподаткування здійснюється виходячи з особливостей внутрішнього ринку тютюну в кожній окремій країні. Так, в деяких державах місцеві виробники обмежені випуском лише дешевої тютюнової продукції [59].

На сьогодні, багато країн, зокрема Польща, Італія, Фінляндія, Естонія, Латвія, Литва, Румунія, Португалія, запровадили акцизне оподаткування рідин, що використовуються в електронних сигаретах, з метою обмежити їх вживання. Оскільки е-сигарети є відносно новим продуктом, податковий потенціал поки що невизначений і потребує перевірки на практиці шляхом встановлення нижчих ставок, ніж для традиційних сигарет. Саме такий підхід реалізовано в більшості країн ЄС. Під час розробки українського законопроекту за основу брали ставки, встановлені в Польщі - 0,5 злотих за 1 мл рідини, що дорівнює 3,55 грн. У той час як акциз на сигарети в Польщі складає 98 євро за 1 тис. штук, а в Україні - лише 30,23 євро і є в 3,2 рази нижчим [57, с. 4].

Що до енергетичної продукції, то у країнах ЄС основою для нормальне функціонування ринку енергоносіїв, уникаючи дисбалансів прийнято Директиву 2003/96/ЄС яка має на меті забезпечення податкової нейтральності та недопущення деформації конкуренції у цій сфері. Згідно цієї Директиви мінімальні ставки акцизного оподаткування встановлено на рівні: 359 євро за 1000 літрів бензину, 330 євро - дизпалива, 68 євро - зрідженого газу. При цьому державам дозволено повністю або частково звільняти чи знижувати акциз на дизель та зріджений газ для окремих сфер або спрямувань. В Україні це забезпечується електронним адмініструванням реалізації та контролем за цільовим використанням пального за допомогою податкових векселів.

Акцизне оподаткування нафтопродуктів у країнах ЄС передбачає високу частку акцизу в їх ціні. Так, податкове навантаження становить 54,1% для бензину і 48,1% для дизпалива, а в Україні відповідно 43,9% і 38,0%. Частка акцизу у ціні бензину у США становила 16,0%, а в ЄС - 40,7%. При цьому ціни на пальне в США нижчі в 2,1 і 1,7 рази відповідно.

Одним з критеріїв диференціації акцизів є вміст сірки. Зазвичай використовують 2 ставки для переходу між екологічними стандартами. Таке розрізнення застосовується в Австрії, Бельгії, Люксембурзі, Нідерландах, Німеччині та ін. країнах.

Ще одним критерієм диференціації акцизних ставок на нафтопродукти є вміст свинцю, який застосовується тільки до бензину. У залежності від цього показника бензини поділяють на два типи: етилований і неетилований, для кожного з яких передбачена окрема ставка. Ставка на бензин без свинцю (неетилований) є нижчою, оскільки він є більш екологічним, хоча і дорожчим у виробництві. Запровадження такої диференціації мало на меті сприяти появі на ринку неетилованого бензину. У деяких країнах ЄС етилований бензин було витіснено, а в деяких, зокрема в Україні та країнах Східної Європи, його реалізація заборонена.

Різниця між акцизами на бензин та дизель в ЄС становить 127 євро. Найбільшою є в Греції, Нідерландах, Португалії та Франції. Єдина рівність - у Великобританії [133; 134].

Ще одним критерієм диференціації акцизних ставок на дизельне паливо є мета його використання: для комерційних цілей (вантажні автомобілі понад 7,5 тонн) чи для приватних перевезень. Така диференціація наразі застосовується в Іспанії, Франції, Бельгії, Угорщині та Словенії.

Різниця між ставками для комерційного та приватного використання становить:

– Іспанія - 2,9 центів;

– Франція - 3,6;

– Угорщина - 2,5.

У Бельгії та Словенії встановлено рухому ставку - в Бельгії близько 3,5 цента у 2019р., у Словенії 10 центів/літр, а також гарантовано мінімальні ставки екоакцизу для комерційного споживання дизпалива.

Аналізуючи досвід оподаткування енергоресурсів в країнах ЄС, варто узагальнити й практику щодо оподаткування електроенергії, газу та вугілля. Рівень ставок на ці види енергоносіїв залежить від цільового призначення: комерційного чи некомерційного. Через негативний вплив екологічних податків на конкурентоспроможність, для бізнес-сектору встановлено знижені ставки. Зокрема, мінімальна ставка на електроенергію для комерційних споживачів складає 0,5 євро/мВт, а для некомерційних - 1 євро/мВт. Це дозволяє підтримати бізнес, не завдаючи шкоди екологічним цілям оподаткування.

У більшості країн ЄС функціонують податки на електроенергію. У деяких державах надмірне навантаження на довкілля з боку електроенергетики компенсують за рахунок акцизів на енергоносії чи забруднювачі, що утворюються під час виробництва струму. Окремі країни встановили податки на атомну енергогенерацію для вирішення проблем утилізації відходів, як це зроблено в Україні. Діапазон ставок податків на електроенергію є широким. Більшість країн застосовує податкові пільги.

Наприклад, у Великобританії та Словаччині споживання домогосподарствами не оподатковується, а в інших застосовують знижені ставки для малозабезпечених. Таким чином, держави ЄС регулюють оподаткування електроенергії з урахуванням специфіки національних енергосистем та соціальних чинників.

Однією зі значних відмінностей адміністрування акцизного оподаткування палива в Україні від європейської моделі є залучення до контролю кінцевих споживачів, переважно промислових. При цьому іншим платникам надаються переваги у вигляді відсутності контролю. Це суперечить принципам рівності всіх платників перед законом та недопущення дискримінації, встановленим податковим кодексом. Зокрема, визначення для однієї групи податків преференцій без надання їх іншим групам, зокрема промисловим підприємствам (відповідно до п.п. 4.1.2 ПКУ встановлення для платників податку 4 групи єдиного податку преференції порівняно з іншими, в т.ч. промисловими підприємствами).

Ситуація з акцизним оподаткуванням імпортованих автомобілів не є однозначною. Наприклад, у Польщі накладається акциз на всі авто, що ввозяться. Розмір податку залежить від вартості авта. Проте уряд планує застосовувати розширену шкалу ставок, що ґрунтуватиметься на кількох показниках: екологічних, технічних та вікових характеристиках. Така система покликана заохотити оновлення автопарку та знизити негативний вплив на навколишнє середовище. Тобто Польща прагне стимулювати імпорт більш екологічних авто молодшого віку шляхом диференціації акцизних ставок. Це має сприяти екологізації транспортної галузі країни.

Деякі країни використовують акциз як інструмент регулювання ринку авто. Так, у Молдові та Грузії максимальні ставки акцизу встановлено для автомобілів віком відповідно 10 і 14 років. При цьому в Молдові додатково існує заборона на імпорт авто старше 10 років, а в Грузії - підвищена ставка для праворульних авто. У свою чергу Німеччина та Румунія заохочують придбання новіших і більш екологічних автомобілів своїми громадянами шляхом надання бонусів та субсидій. Таким чином,

країни застосовують податкові пільги та обмеження для стимулювання оновлення автопарку та його екологізації.

Про тек, не в кожній державі є фінансові можливості для імплементації прогресивних, проте витратних підходів. Тому більшість європейських країн обирають регулювати для оновлення автопарку високе податкове навантаження на власників авто.

3.2 Виклики та напрями реформування акцизного податку для оптимізації його фіскальної та регулюючої ролі

Основні недоліки чинного механізму адміністрування акцизного податку в Україні полягають у:

– зростанні цін на підакцизні товари та збільшенні обсягів тіньового ринку через значне підвищення ставок;

– недостатньому захисті від підробок вітчизняних акцизних марок;

– обмежених повноваженнях та відповідальності податкових і митних працівників, залучених до контролю;

– відносній дорожнечі адміністрування та неефективності в частині поліпшення структури споживання шляхом зменшення частки шкідливих товарів, оскільки вони переміщуються в тіньовий сектор.

Тобто існуюча система не забезпечує належного балансу між фіскальними цілями, контролем та інтересами споживачів і виробників.

Виправити систему адміністрування акцизного податку в Україні доцільно шляхом:

– Спрощення податкових процедур для платників та посилення електронного документообігу. Це полегшить виконання податкових зобов'язань.

– Встановлення економічно обґрунтованих пільг та чіткого моніторингу їх використання. Допоможе стимулювати потрібні галузі.

– Забезпечення належного балансу між фіскальними надходженнями, контролем і споживачами/виробниками. Знизить тиск на ціни.

– Застосування комплексного підходу, спрямованого на довгостроковий розвиток системи. Забезпечить поступову гармонізацію та зростання доходів.

Така корекція дозволить поліпшити адміністрування акцизу в Україні, покращити інвестиційний клімат та збільшити надходження до бюджету.

Основними завданнями вдосконалення оподаткування акцизним податком в Україні є:

– формування ефективної системи з балансом економічно обґрунтованих ставок податку. Це забезпечить оптимальні фіскальні надходження;

– забезпечення виконання податком функції обмеження споживання товарів, шкідливих для здоров'я населення. Має стимулювати до зменшення споживання алкоголю, тютюну тощо;

– налагодження чіткого механізму адміністрування, що унеможливить тіньовий обіг оподатковуваних товарів.

Мета полягає в оптимальному поєднанні фіскального та соціального призначення акцизного оподаткування. Адже, ефективне адміністрування акцизного податку має забезпечувати як високий рівень дотримання податкового законодавства платниками податку так і низький рівень адміністративних витрат порівняно з отриманими доходами.

Саме такий ефективний механізм є запорукою повного і своєчасного наповнення держбюджету та, відповідно, виконання державою зобов'язань, що фінансуються за рахунок бюджету. Оскільки обсяги податкових надходжень залежать від ефективності податкових органів, вдосконалення системи адміністрування з метою забезпечення фінансової стабільності бюджету є перспективним напрямом подальших досліджень. Це дозволить підвищити якість надання адміністративних послуг та збільшити надходження до державної скарбниці [118].

Погоджуємося з думкою В.І. Коротуна щодо напрямів гармонізації податкового законодавства, які дозволять врегулювати функціонування акцизного оподаткування в Україні, зокрема:

– удосконалення переліку підакцизних товарів та контролю за ними;

– поступове підвищення розміру ставок з урахуванням інфляції;

– диференціація ставок в рамках товарних груп;

– удосконалення митного законодавства і контролю;

– впровадження системи електронного контролю руху товарів;

– оцінка доцільності податкових пільг, їх скорочення та оптимізація;

– стимулювання українського виробництва акцизної продукції [57, с. 104–105]

Ці заходи дозволять покращити механізм адміністрування акцизу в Україні.

Для адаптації системи акцизного оподаткування до європейських стандартів важливими є подальші реформи щодо:

– підвищення ставок на тютюнові вироби, алкоголь та пальне з метою додаткового обмеження "шкідливого споживання";

– удосконалення адміністрування податків шляхом впровадження електронного акцизу;

– державної підтримки "зеленої енергетики" та відновлюваних джерел, щоб знизити тиск на кінцевих споживачів в частині оплати послуг і товарів[66].

Реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні відповідно до Додатком XXVIII до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне і галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [109] потребує врахування євроінтеграційних зобов'язань, зокрема:

– наближення законодавства до права ЄС щодо загальних умов справляння акцизів відповідно до Статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС протягом 2 років з набрання чинності Угодою про асоціацію;

– узгодження із Директивою Ради 2011/64/ЄС стосовно структури і ставок акцизів на тютюнові вироби, за винятком окремих положень щодо ставок, протягом 2 років з набрання чинності Угодою.

Таким чином, реформа повинна забезпечити узгодження національного законодавства із зобов'язаннями України перед ЄС у сфері акцизного оподаткування тютюну. Це є важливою складовою євроінтеграційного курсу держави.

Враховуючи євроінтеграційні зобов'язання щодо поступового наближення ставок акцизу до рівня ЄС, пропонується:

– застосувати існуюче співвідношення ставок акцизу на сигарети для визначення ставок на нікотиновмісні рідини електронних сигарет;

– встановити акцизне оподаткування таких рідин дозволить імплементувати європейський досвід та сприяти додатковим надходженням до держбюджету.

Це поліпшить соціально-економічний стан країни в довгостроковій перспективі та сприятиме узгодженню національного законодавства з нормами ЄС у сфері акцизного оподаткування.

Введення в дію з січня 2026 року системи електронного акцизу матиме низку позитивних наслідків:

– забезпечить прозорий моніторинг руху товарів, до яких застосовується акцизний податок, шляхом фіксації всіх операцій з виробництва, транспортування та реалізації;

– унеможливить обіг продукції з підробленими акцизними марками та дозволить подолати тіньовий ринок;

– створить рівні умови для всіх гравців ринку та підвищить контрольованість бізнес-процесів;

– забезпечить кожну одиницю товару унікальним електронним ідентифікатором, DataMatrix-код, що дасть змогу споживачам швидко перевіряти автентичність продукції через застосунок "Дія".

Це спростить моніторинг та знизить тіньовий обіг тютюнових та алкогольних товарів.

Впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів відбуватиметься етапами. Зокрема, на першому етапі планується запровадити електронний документообіг на етапах замовлення та обліку акцизних марок шляхом переходу на автоматизований обмін документами з державним підприємством-виробником. Вже проводиться робота для реалізації цього до кінця поточного року. На подальших етапах буде встановлено електронний контроль за процесом обліку марок та рухом підакцизної продукції шляхом вирішення питань, пов'язаних з удосконаленням відповідних процедур. Така поетапна реалізація дозволить перейти до повноцінної автоматизованої системи моніторингу ринку підакцизних товарів.

Важливим інструментом, який підвищить якість адміністрування податків, є запровадження електронного аудиту шляхом впровадження відповідного програмного забезпечення. Це дозволить:

– виявляти податкові ризики ще до проведення перевірок на підставі аналізу великих даних;

– суттєво прискорити й спростити процедури аналізу інформації податкових органів;

– значно зменшити витрати часу як у працівників податкових органів, так і у платників податків, завдяки автоматизації процесів.

Впровадження електронного аудиту дозволить підвищити ефективність адміністрування податків шляхом оптимізації витрат ресурсів. Подальше вдосконалення роботи контролюючих органів має полягати у:

– орієнтації їх діяльності на аудит як превентивний захід для стимулювання платників до дотримання податкового законодавства;

– запровадженні попереджувальних заходів та системи консультативно-дорадчої допомоги для активізації взаємодії фіскалів і бізнесу;

– подальшій співпраці контролерів з платниками та роз'яснювальній роботі.

Це, відповідно, дозволить забезпечувати наповнення бюджету за рахунок як безпосередніх податкових надходжень так і , відповідно, оплати консультаційних послуг замість штрафів та пені за порушення. Така модель буде сприяти розвитку бізнесу країни.

Ще одне питання, що потребує удосконалення, - це акцизне оподаткування імпортованих автомобілів. Хоча раніше його введення мотивувалося необхідністю підтримки вітчизняних виробників, на практиці це обмежило доступ громадян до б/в авто. Враховуючи євроінтеграційні зобов'язання, розмір акцизу на імпортні авто має бути знижений до розумного рівня, а саме - не більше 7% від вартості транспортного засобу. Це дасть змогу забезпечити баланс між підтримкою вітчизняного виробника і доступністю транспорту для населення.

Враховуючи тенденцію до збільшення економічної нерівності в українському суспільстві, доцільним є:

– розширення переліку підакцизних товарів шляхом оподаткування предметів розкоші (ювелірні вироби, приватні літаки тощо) ;

– розширення бази оподаткування за рахунок акцизу на маркетингові витрати виробників тютюнової та алкогольної продукції.

Це, відповідно, дозволить як посилити перерозподільну функцію акцизу, оскільки основними споживачами люксових товарів є заможні громадяни так і спрямувати додаткові надходження на підтримку малозабезпечених верств населення. Така політика сприятиме зменшенню саме економічної нерівності в суспільстві.

Спірним є застосування в Україні акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів, який впроваджено з 1 січня 2015 р., відповідно до Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [4], оскільки:

– його законодавче забезпечення суперечить європейській Директиві 2008/118/ЄС і фактично передбачає подвійне/потрійне оподаткування;

– більшість платників цього податку – малі підприємці, яких неможливо належним чином контролювати задля використання кас під час кожної операції;

– внаслідок цього товари продаються без сплати акцизу, ухиляючись від сплати значних сум до місцевих бюджетів.

Таким чином, цей податок формально є акцизом, проте за своєю сутністю не відповідає міжнародним стандартам та фактично не є ефективним інструментом для наповнення бюджету, а лише ускладнює роботу бізнесу.

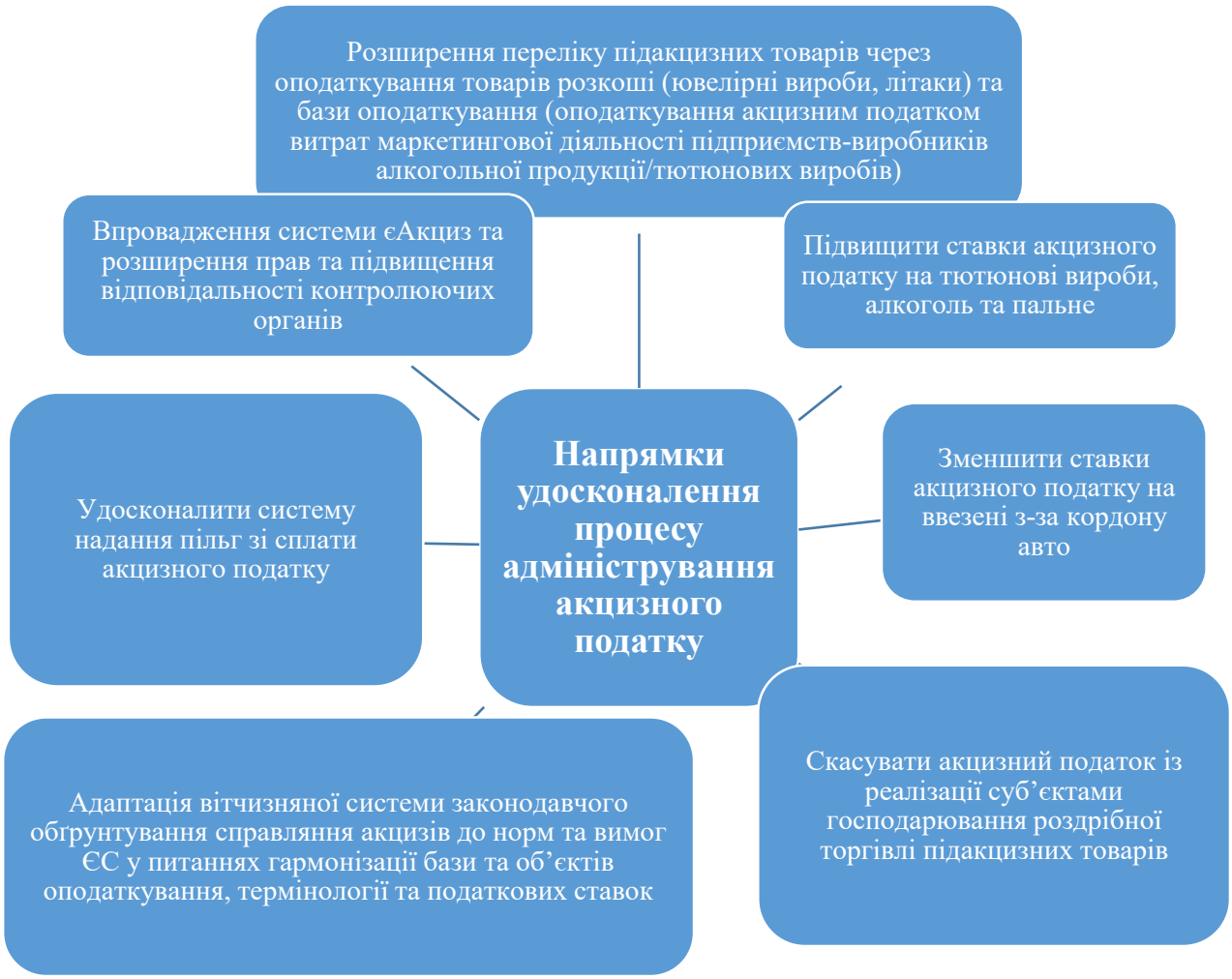


Рисунок 3.1 – Напрямки удосконалення процесу адміністрування акцизного податку

Джерело: складено автором самостійно

На нашу думку, доцільним є скасування акцизного податку з роздрібної реалізації підакцизних товарів з кількох причин:

– по-перше, акциз може ефективніше сплачуватися на більш ранніх етапах обігу товарів - розмитненні чи виробництві, а потім розподілятися між місцевими бюджетами;

– по-друге, його скасування дозволить компенсувати втрати бюджетів за рахунок інших податків, наприклад ПДФО чи майнових;

– по-третє, така форма акцизу не застосовується в інших країнах і не відповідає директивам ЄС, зобов'язання щодо імплементації яких взяла на себе Україна у межах Угоди про Асоціацію.

З огляду на проблеми контролю та недоліки регулювання, доцільно скасувати цей податок і переглянути механізм його надходжень.

Впровадження перелічених заходів щодо вдосконалення акцизного оподаткування дозволить наблизитися до моделі, яка б поєднувала як фіскальну ефективність, забезпечуючи наповнення бюджетів так і, відповідно, належний регулятивний вплив на соціально-економічні процеси. При цьому ключовими вимогами до формування політики акцизів мають бути:

– компромісність і врахування інтересів усіх сторін,

– узгодженість запропонованих змін,

– відмова від радикальних ініціатив,

– стабільність регулювання та його гнучкість для адаптації до змін.

Така модель дозволить ефективно стимулювати сектори та водночас не нашкодити бізнес-середовищу.

ВИСНОВКИ

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі нами було вирішено такі завдання:

– розглянуто теоретичну характеристику акцизного податку: роль та значення для держави;

– дослідити організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні;

– проведено критичний огляд наукових публікацій з проблематики фіскальної та регулюючої ролі акцизного податку;

– ознайомились з нормативно-правовим забезпеченням адміністрування акцизного податку;

– проведено оцінку фіскальної та регулюючої ролі акцизного податку у формуванні доходів бюджету в Україні;

– розглянуто проблеми механізму справляння акцизного податку: світові практики країн;

– оцінено виклики та напрями реформування акцизного податку для оптимізації його фіскальної та регулюючої ролі.

Отже, в результаті проведеного дослідження, можна зробити висновки:

1. В результаті проведено дослідження ми можемо навести власне бачення економічної сутності дефініції «акцизний податок». Таким чином, в економічній теорії акцизний податок традиційно розглядається як непрямий податок, що нараховується на окремі групи товарів на стадії їх виробництва або ввезення до країни, з метою оподаткування споживання цих товарів.

2. Дослідження показали, що ключовим завданням формування сучасної системи акцизного оподаткування за умов воєнного стану є встановлення балансу між виконанням цим податком основних функцій, фіскальної, що полягає у наповненні дохідної частини бюджету, та, відповідно, регулюючої, оскільки акциз є одним із

важливих інструментів державного впливу. Ефективність акцизного оподаткування залежить від як від переліку оподатковуваних товарів, їх споживання населенням, так і, відповідно, від ставок акцизів та пільг та рівня "тінізації" ринків, зокрема алкоголю і тютюну. Таким чином, раціональна політика акцизів передбачає збалансований підхід до всіх цих аспектів.

3. Визначено, що процес справляння акцизного податку в Україні є складним і незрозумілим для платників з огляду на:

– різноманітність груп підакцизних товарів, що оподатковуються;

– динамічні зміни ставок акцизного оподаткування;

– залежність ставок від таких характеристик як вартість товарів, їх кількість, одиниці вимірювання;

– чутливість ставок до коливань валютного курсу;

– складність процедур справляння та його обліку.

Таке складне та непрозоре законодавче регулювання ускладнює належне адміністрування акцизів. Необхідні заходи для спрощення та уніфікації цих процесів.

4. Систематизовано нормативні акти, які регулюють порядок обчислення та стягнення акцизного податку в Україні. Натепер основним джерелом є Податковий кодекс України, зокрема, розділом VI ПКУ визначено систему елементів податкового механізму цього платежу, таких як платники акцизного податку (ст. 212 ПКУ), об’єкти оподаткування (ст. 213 ПКУ), база оподаткування (ст. 214 ПКУ), перелік підакцизних товарів і ставки податку (ст. 215 ПКУ), дата виникнення податкових зобов'язань (ст. 216 ПКУ), порядок обчислення (ст. ст. 217-218, ст. ст. 220-221 ПКУ), строки сплати податку (ст. 222 ПКУ), складення та подання декларації з акцизного податку (ст. 223 ПКУ), контроль за сплатою податку (ст. 224 ПКУ) тощо.

5. Встановлено, що процес адміністрування акцизного податку є єдиною взаємопов'язаною системою і є інтегрованою системою, що складається з взаємопов'язаних та взаємозалежних елементів – нормативно-правового регулювання,

обліку, контролю, звітності та ін. Ефективна взаємодія цих складових забезпечує своєчасне надходження коштів від акцизів до держбюджету у повному обсязі.

6. Визначено, що існують різні погляди на фіскальну та регулюючу ролі акцизного податку серед українських та зарубіжних науковців. Перша група вчених акцентує увагу на двох ключових функціях - фіскальній та регулятивній. Друга група дослідників пропонує баланс між фіскальною і регулятивною функціями, а також виокремлює похідні від останньої функції. Третя група науковців зосереджує увагу саме на унікальній для акцизів регулятивній функції та її значенні.

7. Виявлено, що для оцінки регулятивного впливу акцизів доцільно вивчити зв'язок саме між надходженнями коштів від акцизів на окремі групи товарів, та, відповідно, обсягами їх виробництва і споживання населенням. За результатами дослідження можемо зробити висновок, що саме відсутність в Україні комплексних заходів по врегулюванню ринку лікеро-горілчаної та тютюнової продукції, наявність великого тіньового ринку не дозволяє повною мірою відчути регулюючу роль акцизного податку.

8. Дослідження показали, що акцизний податок є одним з чотирьох ключових джерел формування доходів держбюджету поряд з ПДВ, ПДФО та податком на прибуток. Хоча його частка у ВВП і доходах бюджету традиційно незначна, останніми роками спостерігається тенденція до зменшення фіскальної ролі. Так, якщо у 2016 році частка АП у бюджеті становила 11,51%, то у 2022 році вона скоротилась до 5,73%. Це свідчить про погіршення ефективності податкового управління та скорочення реальних надходжень від АП. Фіскальна значущість акцизів у ВВП також знижується, що підтверджує використання показника реального ВВП.

Коефіцієнт збирання АП протягом 2016-2021 років у середньому становить 1,0,та спостерігається поступове його збільшення, і лише в 2022 році він склав – 0,63. Отже, оцінив мобілізовану суму надходжень АН до бюджету від запланованих, можна стверджувати, що ефективність податкового адміністрування АП є досить значною і лише в 2022 році ефективність податкового адміністрування АП значно знижується,

що пояснюється впровадженням воєнного стану в Україні та обмеженнями, що були вимушено впровадженні.

Дослідження показало, що у 2020-2021 роках надходження до держбюджету від акцизного податку зростали, сягнувши за цей період майже 301 млрд грн. Проте у 2022 році через військову агресію росії ситуація погіршилася. Порівняно з планом 2021 року, фактичне надходження акцизів до бюджету у 2022 році скоротилось майже на 66,65%. Таким чином, аналіз демонструє позитивну динаміку надходжень акцизів у 2020-2021 роках та їх різке зниження у 2022 році в умовах війни. Це негативно позначилось на виконанні бюджету від цього виду податків.

Зниження надходжень акцизів у 2022 році можна пояснити такими чинниками:

– оголошенням воєнного стану в Україні;

– тимчасовими обмеженнями на продаж алкоголю та виробництво підакцизної продукції;

– введенням пільг з оподаткування пального та заходами протидії контрабанді тютюнових виробів.

Загалом, дослідження демонструє, що якість адміністрування акцизів та виконання ними фіскально-регуляторних функцій залежить від ефективності держконтролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. З одного боку, надмірне регулювання ринку може призвести до негативних тенденцій, з іншого - недосконаліть контролю сприяє зростанню тінізації. Тож необхідно знаходити оптимальний баланс між цими чинниками.

9. Наукове дослідження доводить, що розбалансування сфери державних фінансів відбувається внаслідок звуження податкової бази та зростання витрат на оборону, соціальні потреби й відновлення інфраструктури. Причини полягають у наслідках воєнного стану економіки, що призвів до прогресивного нарощення видатків зазначених сфер. Вирішення проблем балансу вимагає переосмислення ролі монетарної політики з акцентом на стимулювання економічного зростання залученням можливостей банківської системи та стимулюванні економіки.

10. Аналіз різних підходів свідчить, що відсутня єдина думка щодо основного вектору акцизної політики в світовій практиці, адже кожна держава встановлює власний баланс, враховуючи політичні, соціальні та ціннісні чинники кожного періоду. Проте загальні підходи, якими користуються країни ЄС, можуть бути взяті за основу розробки акцизної політики в Україні з урахуванням вітчизняних реалій.

11. Дослідження доводить, що підвищити фіскальну ефективність акцизного оподаткування можливо шляхом вдосконалення адміністрування шляхом спрощення процедур для платників, установлення економічно обґрунтованих пільг та посилення контролю за їх використанням, та запровадження електронного документообігу в процесі адміністрування акцизів.

Основними завданнями в Україні є саме формування ефективної системи акцизів із застосуванням економічно обґрунтованих ставок та, відповідно, забезпечення виконання функції обмеження споживання шкідливої продукції. Тобто необхідний комплексний підхід до удосконалення акцизів з метою гармонізації надходжень і підвищення їх ролі та ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 №2755-VI. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (Дата звернення: 13.11.2023).

2. Митний кодекс України: від 13.03.2012р. №4495- VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text (Дата звернення: 13.11.2023).

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України: від 23.11.2018 р. № 2628-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19 (Дата звернення: 13.11.2023).

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України: від 28 грудня 2014 р. № 71–VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text. (Дата звернення: 13.11.2023).

5. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального : Закон України: від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР. URL: https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр (Дата звернення: 13.11.2023).

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів: Закон України: від 08.11.2018 № 2611-VIII. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2611-19#Text (Дата звернення: 13.11.2023).

7. Про трубопровідний транспорт: Закон України: від 15 травня 1996 року № 192/96-ВР. URL: https://customs.gov.ua/normativna-baza. (Дата звернення: 13.11.2023).

8. Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції: Закон України: від 17 липня 1997 року № 468/97-ВР. URL: https://customs.gov.ua/normativna-baza. (Дата звернення: 13.11.2023).

9. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну : Закон України: від 22 грудня 1998 року № 332-XIV. URL: https://customs.gov.ua/normativna-baza. (Дата звернення: 13.11.2023).

10. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України: від 22 грудня 1998 року № 331-XIV. URL: https://customs.gov.ua/normativna-baza (Дата звернення: 13.11.2023).

11. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України: від 22 грудня 1998 року № 330-XIV. URL: https://customs.gov.ua/normativna-baza (Дата звернення: 13.11.2023).

12. Про режим спільного транзиту та запровадження національної електронної транзитної системи: Закон України: від 12 вересня 2019 року № 78-IX. URL: https://customs.gov.ua/normativna-baza (Дата звернення: 13.11.2023).

13. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України: від 02.03.2015 № 222-VIII . URL: https://customs.gov.ua/normativna-baza (Дата звернення: 13.11.2023).

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України: від 30.06.2023 року № 3219-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-23 (Дата звернення: 13.11.2023).

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України: від 15.03.2022 р. № 2120-IX URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-22 (Дата звернення: 13.11.2023).

16. Про внесення змін до Податкового гкодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України: від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text (Дата звернення: 17.10.2023)

17. Про визначення пунктів пропуску через державний кордон України, через які здійснюється переміщення підакцизних товарів, та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України: від 29.05.2013 №390. URL:https://customs.gov.ua/normativna-baza

18. Андрущенко В. Л. Фінансове адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27-35

19.Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн/ за заг. ред. М.Я. Азарова. К.: «Вид. дім «Комп'ютерпрес», 2004. 240 с.

20. Атаманчук Н. І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут". Політологія. Соціологія. Право*. 2019. № 1. С. 73-77.

21. Бабич В. Поняття, історичний розвиток та правові засади акцизного збору. *Збірник наукових праць Академії ДПС України*. 2003. №1(19). С. 212-218.

22. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

23. Баранова В. Г. Податкова система / В. Г. Баранова. – Одеса: ОНЕУ, 2014 – 344 с.

24. Богдан Т. Антикризова фіскальна політика та проблеми акцизів. *Бізнес Цензор.* 2021. URL: https://biz.censor.net/columns/3296145/antikrizova_ fskalna_poltika_ta_problemi_aktsizv

25. Боровик П. М., Колотуха С. М., Бечко В. П. Вдосконалення механізму податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. *Збірник наукових праць Уманського НУС*. 2013. Вип. 82. Ч. 2: Економіка. С. 270–276.

26. Боровик П. М., Колотуха С.М., Бечко В.П. Вдосконалення механізму податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. *Збірник наукових праць Уманського НУС*. 2013. Вип.82. – Ч.2: Економіка. С. 270-276.

27. Буряченко А.Є. Фіскальна децентралізація як індикатор модернізації фіскального простору /А.Є. Буряченко// Модернізація податкової та митної політики

в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України : [монографія] / К. О. Ващенко, П. В. Пашко, С. В. Онишко та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. – С. 137-152. Монографія

28. Василевська Г. Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні. *Економічний аналіз*. 2018. Вип. 3 (19). С. 77

29. Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 5. С. 146-150.

30. Гетьман К.О. Правова природа фіскальної функції податку. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 20 с.

31. Гетманцев Д.О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: навч.-практ. посіб.] Київ: Юрінком Інтер, 2014. 336 с.

32. Даценко Г.В. , Ємець В.В. Соціальний аспект впливу акцизного податку на тютюнові вироби в Україні та країнах ЄС. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. № 3(2). С. 95-100.

33. Директива Ради Європейського Союзу від 21.06.2011 № 2011/64/ЄС. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p

34. Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів. URL: https://ips.ligazakon.net/document/EU110048 (дата звернення: 20.10.2023).

35. Дмитренко А.В., Лебедик Г.В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. Eurasian Academic Research Journal. 2017. № 12. С. 61−66.

36. Довгалюк В. І., Ярмоленко Ю. Ю. Податкова система: навч.-практ. посіб. К. : Центр навч. л-ри. 2007. 360 с.

37. Доходи Зведеного бюджету за 2022 рік. Міністерство фінансів України. 2023.URL:https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2022_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf (дата звернення: 18.10.2023).

38. Доходи Зведеного бюджету за 2022 рік. Міністерство фінансів України. 2023. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2022_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf (дата звернення: 18.10.2023).

39. Дрига А. Б. Активізація акцизного оподаткування в регулюванні соціальних процесів. *Фінанси України*. 2011. № 5. С. 95–105.

40. Євсєєва І. О., Лисенька Н. М., Трубін І. О. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. 58 с.

41. Івашків Т.С., Петрина М.Ю., Кушлик О.Ю., Вербовська Л.С. Переваги та недоліки в системі прямого і непрямого оподаткування URL: http://visnyk.iful.edu.ua/wpcontent/uploads/2015/10/52713.pdf (дата звернення 25.12.2023).

42. Замасло О., Кобильник М. Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. *Світ фінансів*. 2021. № 2 (67). С. 66-78.

43. Захожай К. В. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України / К. В. Захожай, О. Ю. Жам // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент. - 2019. - № 18. - С. 103-114. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Piir_2019_18_12.

44. Звіт БЕБ про результати роботи у 2022 році URL: https://esbu.gov.ua/news/rezultaty-roboty-biuro-ekonomichnoi-bezpeky-ukrainy-u-2022-rotsi

45. Звіт про виконання Державного бюджету URL: http://www.treasury.gov.ua/main/ uk/doccatalog/list?currDir=146477 (Дата звернення: 19.10.2023).

46. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. Державна податкова служба України. 2022. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html (Дата звернення: 19.10.2023).

47. Казацька М. Функції акцизного податку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип.46.Том 1. С. 144-148.

48. Казацька М. Щодо питання визначення та законодавчого закріплення поняття «акцизний податок». *Підприємство, господарство, право*. 2018. №4. С. 161-166.

49. Карпенко С.П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 117−121.

50. Карпенко С. П. Акцизне оподаткування у системі стимулювання споживчого та інвестиційного попиту. Економіка та держава. 2015. № 9. С. 103–108.

51. Карпенко С. П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів. *Science Rise*. 2015. № 3 (8). С. 30–35.

52. Касьяненко Л. М., Атаманчук Н. І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2020. Т. 31(70). № 3. С. 120–124.

53. Ковтун Д. РОЛЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В НАПОВНЕННІ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ. Міжнародна науково-практична конференція студентів та дослідників. СУЧАСНІ ПИТАННЯ ЕКОНОМІКИ ТА ФІНАНСІВ: ГЛОБ. ВИКЛИКИ ТА ТРЕНДИ. С. 94–96.

54. Коломієць Г. Б., Славкова А. А. Податкові реформи під час воєнного часу: аналіз соціальних та економічних наслідків. Економіка. Фінанси. Право. 2021. № 11. С. 61–65. URL: https://doi.org/10.37634/efp.2023.11.12.

55. Комарова І.В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1 (37). С. 73−78.

56. Коротун В.І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : збірник наукових праць*. 2008. Вип. 3 (12) : ч. 2. С. 180–186.

57. Коротун В.І., В.В. Макаренко. Акцизний збір в регулюванні споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів. *Таврійський науковий вісник : Науковий журнал.* Вип. 67. Херсон: Айлант. 2009. С. 322–328.

58. Коротун В.І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. 2020. № 8. С. 98–106.

59. Коротун В.І. Перспективні напрями трансформації акцизної політики в Україні. Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. С. 98–104.

60. Коротун В. І. Світові тенденції акцизного оподаткування і перспективи його оптимізації в Україні. Науковий вісник НУДПСУ. 2008. № 1 (40). С. 112–118.

61. Костяна О.В. Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 3. С. 259-266.

62. Крисоватий А. І., Томнюк Т. Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трасформації: монографія. Тернопіль, 2012. 212 с.

63. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Х.: Право, 2005. 600 с.

64. Ксьонжик І. В., Мацьків Г. В. Нові податкові реалії українського бізнесу в умовах воєнного стану. Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 22–23 березня 2022 р. Ч. 2. Львів : ЛНУП, 2022. С. 105–107.

65. Лазебник Ю. О. Визначення факторів впливу на обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів в Україні. *Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна*. 2019 №869. Економічна серія. С. 118–124

66. Лисяк Л.В., Щирий Г.Л. Акцизне оподаткування у системі непрямого оподаткування в Україні. *Економічний вісник університету*. 2018. № 36/1. С. 229-236.

67. Логвіновська С.І. Практика та проблематика формування в Україні доходів бюджету непрямими податками. *Інфраструктура ринку*. Випуск 71. 2023. с.230-234

68. Луцик А. І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні. *Фінансова система України: збірник наукових праць. Видавництво Національного університету «Острозька академія».* 2010. Випуск 15. С. 37-45.

69. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України: монографія. Київ : Знання, 2005. 335 с.

70. Макаренко В. В. Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 11. С. 11-14.

71. Мединська Т. В., Слюсар Р. Ю. Особливості застосування акцизу в Україні та деяких країнах світу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. № 22(2). С. 206-212.

72. Мельник В. М. ВЕКТОРИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ / В. М. Мельник, Р. І. Щур., 2019. – с.21-26 – (Збірник матеріалів науково-практичного круглого столу «Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації»).

73. Мельник В. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2006. № 3. С. 153–160.

74. Мельник П.В., Тарантул Л.Л., Варналій З.С. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія. К. Знання, 2008. 675 с.

75. Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2022. 276 с.

76. Міністерство фінансів України. Офіційний сайт. URL: https://www.minfin.gov.ua/news/

77. Налоги / под ред. Д.Г. Черника. М. : Финансы и статистика, 2010. 215 с.

78. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб: Питер, 2009.

79. Налоговый кодекс Республики Армения. URL: http://www.translation-centre.am/pdfЯrans_ru/HH_Codes/Harkayin_orensgirq_ru.pdf

80. Налоговый кодекс Грузии от 27.03.2012 № 5942. URL: https://matsne.gov.ge/ka/document/download/1043717/87/ru/pdf

81. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24.04.1997 № 1163-XIII. URL: http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtnj. 1Пт#Статья 119.

82. Нечай Н.В. Нариси з історії оподаткування. К. : Вісник податкової служби України, 2002. – 144 с.

83. Олійничук О., Швець Я. Світовий досвід акцизного оподаткування та його імплементація в Україні в контексті детінізації економіки. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Вип. 3. С. 197-200.

84. Онищенко В. Податкове адміністрування. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Дніпропетровськ: ДНУ, 2011. С. 3-9.

85. Офіційний сайт Київської школиекономіки (KSE Institute). URL: https://kse.ua/ua/about-the-school/news/zagalna-suma-pryamih-zbitkiv-zavdana-infrastrukturi-ukrayini-cherez-viynu-syagaye-151-2-mlrd-otsinka-stanom-na-1-veresnya-2023-roku/

86. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: treasury.gov.ua

87. Офіційний сайт Державної служби статистики України URL: http://www.ukrstat.gov.ua/

88. Пашка П.В., Тарангул Л.Л. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія. К.: ТОВ "Новий друк", 2015. 570 с.

89. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Економіка*. 2016. № 2. С. 174–180.

90. Пислиця А.В. Критеріальна оцінка економічної ефективності акцизного оподаткування. *Інвестиції: практика та досвід*. 2008. №18.

91. Пислиця А. В. Теоретичні засади адміністрування акцизів. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. Випуск 2 (24). С. 79–94.

92. Пислиця А. В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2008. № 4. С. 101–111.

93. Податкові новації – 2019. URL: http://www.visnuk.com.ua/ua/news/id/2045.

94. Поктаєва О. В. Проблемні питання стягнення акцизного податку за Податковий кодексом України. *Форум права*. 2011. № 2. С.745-749.

95. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2022 рік. URL: https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/richnij-zvit-pro-vikonannya derzhavnogobyudzhetu-ukrayini-za-2022-rik

96. Саленков А.В. Правова природа акцизного збору. *Форум права*. 2008. № 1. С. 368-371.

97. Селиванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2015. № 2. С. 34 – 38.

98. Семенченко Н. В., Рощина Н. В., Борданова Л. С. Акцизний податок: сучасні тенденції та проблематика. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 16-23.

99. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні. *Економіка України*. 2008. № 4. С. 29–42.

100. Славкова А. А. ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ В УКРАЇНІТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ. Міжнародний науковий журнал «Грааль науки». 2019. № 27 (трав. 2023). С. 107–116. URL: https://doi.org/10.36074/grail-of-science.12.05.2023.011.

101. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 389–394.

102. Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду. К.: НДФІ, 2012. С. 237.

103. Сушкова О.Є. Система адміністрування акцизного податку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 9(5). С. 199-203.

104. Таранов І. М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні. *Фінансова система України : зб. наук. праць*. 2007. Вип. 9, Ч. 1. С. 220–227.

105. Тегетаева О.Р. Роль акцизного налогообложения в регулировании экономических процессов. *Пространство экономики*. 2012. №2-2 С.60-64.

106. Тимченко О. М. Наслідки податкових трансформацій у країнах ЄС та США / О. М. Тимченко // Фінанси України. - 2020. - № 1. - С. 26-41

107. Томнюк Т. Л. Дефініція «адміністрування податків»: сутність та специфічні особливості в управлінській діяльності податкових органів. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : зб. наук. пр.* 2009. № 4 (17). С. 56–62.

108. Трансформація акцизної політики в Україні / В.І. Коротун, С.С. Брехов, Н.В. Новицька та ін. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 72 с.

109. Трансформація акцизної політики України: [монографія] / за заг. ред. В.І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.

110. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015 № 984 011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011

111. Фінансове право України: конспект лекцій. Львів: Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2009. 271 с.

112. Фрадинський О.А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 1. С. 112−116.

113. Хлєбнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. 2015. №6. С. 830–835

114. Хлєбнікова І.І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС. *Збірник наукових праць Університету Державної фіскальної служби України*. 2017. № 2. С. 316-336.

115. Хлєбнікова І. І. Фіскально-адміністративні технології управління акцизним податком. *Вісник КНУТД*. 2013 №5. С. 159 – 164

116. Хлєбнікова І.І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні. Автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.08./ Ірпінь, 2018. 20 с.

117. Щорічна доповідь про стан здоров'я населення, санітарно-епідемічну ситуацію та результати діяльності системи охорони здоров'я. 2022 рік / за ред. О.С. Мусія. К., 2023. 438 с.

118. Шульга Т.М. , Савчук В. С. Проблематика акцизного оподаткування в Україні. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право»*. 2018. № 2 (18). С. 1−11.

119. Юрчишена Л.В., Шевчук Ю. І. Концептуальні засади адміністрування та фіскальний потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси. Облік. Банки*. 2019. №1 (24) С. 102-112.

120. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. М.: ИНФРА-М, 1998.

121. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: «Статут», 2002. 555 с.

122. Ярош М.В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС. Автореф. дис. ... канд. економ, наук: спец. 08.00.08. Київ, 2018. 20 с.

123. Due John F. Excises Taxes. *World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division*, 1994. 38 p.

124. Cnossen Sijbren. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. *Oxford University Press*, 2005. 268 p.

125. Krysovatyy, A., Fedosov, V., Tymchenko, O., & Silchenko, M. (2020). Taxation, economic growth and welfare in a low-income country. Economic Annals-XXI, 181(1-2), 44-56. doi: https://doi.org/10.21003/ea.V181-04

126. OECD Glossary of Statistical Terms. OECD Publishing, 2008. 602 p. 5. Consumption Tax. URL: http://english.tax861.gov.cn/ zgszky/zgszky05.htm

127. Verkhovna Rada of Ukraine (1996), Law of Ukraine "On rates of excise duty and import duty on ethyl alcohol and alcoholic beverages" URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/

128. Verkhovna Rada of Ukraine (1996), Law of Ukraine "On rates of excise duty and import duty on vehicles", [Online], URL: https:// ips.ligazakon.net/

129. Verkhovna Rada of Ukraine (1996), Law of Ukraine "On rates of excise duty and import duty on certain goods (products)", [Online], URL:http://search.ligazakon.ua/l

130. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Balancing Budget Revenues in 2018", URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245 (19

131. Cabinet of Ministers of Ukraine (2010), Resolution "On approval of the Regulation on the production, storage, sale of excise tax stamps and marking of alcoholic beverages and tobacco products", URL:https://zakon.rada.(gov.ua/laws/show/1251(2010(%D0%BF

132. Ministry of Finance of Ukraine (2020), [Online], available at: https://www.minfin.gov.ua

133. Podatek akcyzowy – ogólne zasady opodatkowania. A brochure of the Ministry of Finance. URL: www.mf.gov.pl

134. Fullerton D., Leicester A., Smith S. Environmental Taxes. *Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century ; 1FS*, London 2008. 66 p. URL:www.ifs.org.uk/mirrleesreview/press_docs/ environment.pdf.

135. Diesel Vehicle Emissions and Urban Air Quality [Department of the Environment. Quality of Urban Air Review Group]. London, 1993. 98 p. URL:https://uk-air.defra.gov.uk/assets/documents/reports/empire/quarg/quarg_94.pdf.