

КИЇВСЬКИЙ РЕГІОНАЛЬНИЙ ЦЕНТР  
НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ

**А. О. Монаснко**  
**Н. І. Атаманчук**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ  
АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ  
В УМОВАХ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ  
ТА ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ  
ПРАВОВОЇ ДЕРЖАВИ**

**Монографія**



Видавничий дім  
«Гельветика»  
2022

УДК 346.7:339.168(477)  
М77

**Рецензенти:**

**Савченко Л. А.** – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, в.о. керівника Дослідницької служби Верховної Ради України;

**Рядінська В. О.** – доктор юридичних наук, професор, завідувач лабораторії проблем правового та організаційного забезпечення діяльності Міністерства Державного науково-дослідного інституту МВС України

*Рекомендовано до друку на засіданні Вченої ради  
Київського регіонального центру  
Національної академії правових наук України  
(протокол № 7 від 06 вересня 2022 року)*

**Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І.**

М77 Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія / А. О. Монаєнко, Н. І. Атаманчук. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2022. – 276 с.

ISBN 978-617-554-033-6

Монографію присвячено найбільш проблемним та дискусійним питанням правового регулювання акцизного оподаткування в Україні. Авторами проаналізовано історичні передумови становлення та адміністрування акцизного податку; розкрито поняття, ознаки та особливості акцизного оподаткування; досліджено оподаткування акцизним податком спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв та пива, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, транспортних засобів та електроенергії. Значну увагу приділено вивченню зарубіжного досвіду правового регулювання акцизного оподаткування та внесення пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства України на сучасному етапі.

У пропонованій монографії здійснено спробу комплексно дослідити правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави.

Це видання буде корисним для науковців, викладачів, аспірантів та студентів, а також спеціалістів, діяльність яких пов'язана з проблематикою правового регулювання акцизного оподаткування.

УДК 346.7:339.168(477)

ISBN 978-617-554-033-6

© А. О. Монаєнко, Н. І. Атаманчук, 2022  
© Київський регіональний центр НАПрН України, 2022

# ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ</b> .....	4
<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	5
<b>РОЗДІЛ 1.</b>	
<b>ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ</b> .....	14
1.1. Історичні передумови становлення та адміністрування акцизного податку. ....	14
1.2. Поняття, ознаки та особливості акцизного оподаткування. ....	37
<b>РОЗДІЛ 2.</b>	
<b>ПРАВОВІ ОСНОВИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ</b> .....	61
2.1. Оподаткування акцизним податком спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв та пива. ....	61
2.2. Правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну. ....	91
2.3. Акцизне оподаткування рідин, що використовуються в електронних сигаретах. ....	117
2.4. Правова характеристика акцизного податку на пальне. ....	133
2.5. Правове регулювання акцизного оподаткування транспортних засобів. ....	157
2.6. Особливості акцизного оподаткування електроенергії. ....	174
<b>РОЗДІЛ 3.</b>	
<b>НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ</b> .....	189
3.1. Зарубіжний досвід правового регулювання акцизного оподаткування. ....	189
3.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання акцизного податку в Україні на сучасному етапі. ....	201
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	234

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

**ВООЗ** – Всесвітня організація охорони здоров'я

**ВРУ** – Верховна Рада України

**Директива Ради 92/83/ЄЕС** – Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року

**Директива Ради 92/84/ЄЕС** – Директива Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року

**Директива Ради 2011/64/ЄС** – Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація)

**Директива Ради 2003/96/ЄС** – Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії

**Директива Ради 2014/40/ЄС** – Директива ЄС 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації й реалізації тютюну та пов'язаних з ним виробів, і про припинення дії Директиви 2001/37/ЄС

**ДПС України** – Державна податкова служба України

**ЄС** – Європейський Союз

**ЗЕД** – зовнішньоекономічна діяльність

**КМУ** – Кабінет Міністрів України

**Мінфін** – Міністерство фінансів України

**МК України** – Митний кодекс України

**НБУ** – Національний банк України

**ОЕСР** – Організація економічного співтовариства і розвитку

**ООН** – Організація Об'єднаних Націй

**ПДВ** – податок на додану вартість

**ПК України** – Податковий кодекс України

**СОТ** – Світова організація торгівлі

**Угода про асоціацію** – Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII

**УКТ ЗЕД** – Українська класифікація товарів зовнішньо-економічної діяльності

# ПЕРЕДМОВА

*Державні доходи – це частина, що виділяється кожним громадянином зі свого майна для того, щоб спокійно користуватися всім іншим.*

Шарль Л. Монтескьє

Функціонування будь-якої держави на належному рівні залежить від фінансової стабільності та наповненості її бюджету. Саме тому вивчення основних джерел наповнення державного бюджету завжди є актуальним питанням сучасного суспільства, що характеризується високою динамічністю у всіх її сферах.

Одним із пріоритетних напрямів функціонування нашої держави є забезпечення мобілізації публічних фондів коштів в обсягах, необхідних для ефективного виконання покладених на неї завдань та функцій. Передумовою формування таких фондів коштів є, насамперед, наявність податкової системи, до якої входять економічно обґрунтовані податки та збори. У цьому контексті непрямим податкам, зокрема, акцизному податку, належить вагома роль, оскільки акцизний податок не лише джерело наповнення бюджету в Україні, а також є суттєвим важелем державного регулювання виробництва і обігу підакцизних товарів. Аналіз динаміки надходження акцизного податку потягом 2014–2021 рр. свідчить про щорічне зростання його обсягу до бюджету, зокрема: у 2014 р. до державного бюджету надходження становили 44 940,9 млн грн, у 2015 р. – 63 110,6 млн грн, у 2016 р. – 90 122,5 млн грн, у 2017 р. – 108 293,4 млн грн, у 2018 р. – 118 852,4 млн грн, у 2019 р. – 123 357,9 млн грн, у 2020 році – 138 296,2 млн грн, у 2021 році – 162 451,2 млн грн<sup>1</sup>.

У той же час Україна залишається державою, в якій надходження до державного бюджету не відповідають її фінансовим потребам. Саме тому дослідження правового регулювання акцизного оподаткування є вкрай важливим на шляху вдосконалення адміністрування податків.

---

<sup>1</sup> Державна казначейська служба України : Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

У сучасних умовах зміни і побудови податкового законодавства дослідження акцизного оподаткування набуває особливого значення, що дозволяє уточнити роль та значення акцизів, а також визначити місце акцизного податку у податковій системі України.

В умовах сьогодення процес подальшого вдосконалення податкового законодавства щодо акцизного оподаткування у нашій державі потребує виваженого підходу як учених, так і практиків задля максимального збалансування фіскального та регулятивного потенціалу акцизного податку. Оскільки саме реалізація фіскальної та регулювальної функцій акцизів визначає їхнє місце у забезпеченні фінансової безпеки держави.

Дослідження акцизного оподаткування зумовлено також практичними потребами подальшого розвитку державної податкової справи та вдосконалення податкового законодавства. Вимога до переосмислення акцизного оподаткування викликана наявністю низки проблем у сфері податково-правового регулювання, пов'язаних як із значним податковим тиском, складним механізмом нарахування та сплати податків, особливим врахуванням цього податку при сплаті інших прямих та непрямих податків, специфікою встановлення податкової бази та наявністю розгалуженої системи податкових ставок, ухиленням від сплати податку та численними порушеннями податкового законодавства.

Україна як держава, що уклала з Європейським Союзом Угоду про асоціацію<sup>1</sup>, а також отримала статус кандидата на членство в Європейському Союзі має завдання гармонізації національного законодавства з нормами права Європейського Союзу (далі – ЄС).

Дослідження правової природи акцизного оподаткування актуалізується у зв'язку з запровадженням воєнного стану в нашій державі, підвищення ролі податкових надходжень у формуванні дохідної частини державного та місцевих бюджетів, необхідністю забезпечення потреб держави та удосконалення положень, інститутів та правових категорій податкового законодавства, що передбачає

---

<sup>1</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011)

розробку функціональної системи податкових правовідносин та втілення ефективної взаємодії між її учасниками.

Початок повномасштабної війни на території нашої держави, а також введення в Україні воєнного стану як особливого правового режиму зумовлює зміни у всіх сферах суспільного життя. В тому числі і у системі оподаткування та у сфері податкових правовідносин, що є важливою складовою економічного фронту, оскільки сплата податків сприяє наповненню дохідної частини бюджетів, підтримки обороноздатності Збройних Сил України і держави в цілому. Успіх у подоланні викликів та загроз, спричинених воєнними діями, залежить від дій країни та пошуку нових можливостей для розвитку її економіки, підтримки населення та бізнесу, зокрема щодо вдосконалення податкової системи в частині адміністрування податків.

Постійний розвиток та реформування акцизного оподаткування зумовлює необхідність пошуку нових підходів до вдосконалення його правового регулювання, що лише підкреслює актуальність тематики дослідження та її практичну значимість.

Важливими у науковому аспекті для авторів під час дослідження були теоретичні висновки фахівців фінансового та адміністративного права: Ю. Аністратенко, В. Білоуса, Ю. Бисаги, Г. Бех, О. Бригінця, Л. Воронової, Р. Гаврилук, Д. Гетманцева, О. Гетьманець, О. Головашевича, О. Дмитрик, М. Казацької, Л. Касьяненко, М. Кармаліти, І. Криницького, М. Кучерявенка, Т. Латковської, О. Лукашева, О. Мінаєвої, О. Музики-Стефанчук, С. Ніцимної, Ю. Оніщика, О. Орлюк, П. Пацурківського, О. Покатаєвої, Д. Приймаченка, Н. Пришви, В. Рядінської, Л. Савченко, О. Солдатенко, В. Чайки, Н. Якимчук, К. Яценко та інших.

У процесі дослідження використовувалися праці науковців у сфері філософії, економіки та фінансів, а саме: В. Андрущенко, С. Брехова, О. Василика, З. Варналія, Л. Вдовиченко, А. Дриги, І. Євсєєвої, В. Коротуна, Т. Кошук, А. Крисоватого, І. Лютого, Н. Новицької, С. Мочерного, С. Онишко, В. Островецького, А. Соколовської, О. Сотніченко, М. Пасічного, К. Швабія, І. Хлебнікової та інші.

Серед зарубіжних учених, що досліджували окремі аспекти акцизного оподаткування алкогольних напоїв, є: L. Wilson, R. Pryce, C. Angus, R. Hiscock, A. Brennan, D. Gillespie, A. Solov'ev, A. Ngo, X. Wang, S. Slater, J. Chriqui, F. Chaloupka, Y. Lin, L. Smith, Li Q., C. Shang, A. Ardalan, S. Kessing, T. Bieber, C. Shang, F. Chaloupka, K. Anderson, J. Nelson, J. Moran, E. Kolářová, D. Homola, V. Kolářová, E. Kramná, U. Bergman, N. Hansen та інші. Особливості оподаткування акцизним податком тютюнової продукції вивчали такі зарубіжні науковці, як: Y. Wang, M. Lewis, V. Singh, S. Randelović, M. Bisić, J. Gallego, B. Llorente, N. Maldonado, S. Otálvaro-Ramírez, P. Rodríguez-Lesmes, D. Santoso, A. Erlando, S. Marzioni, A. Pandimiglio, M. Spallone, E. Kolářová, D. Homola, J. Gibson, B. Kim та інші.

Дослідженням особливостей вживання електронних сигарет та рідин займалися такі зарубіжні науковці: Melody Kingsley, Glory Song, Jennifer Robertson, Patricia Henley, W W Sanouri Ursprung; Hunny Sharma, Swati Verma; Hongying Dai, Jianqiang Hao, Delwyn Catley. Серед зарубіжних учених, що досліджували особливості маркування маркерами акцизного податку пального, є: J. Orzel, B. Krakowska, I. Stanimirova, M. Daszykowski, I. Grabowski, G. Zaleszczyk, M. Sznajder, Črt Lenarčič, G. John Langley, Julie Herniman, Anastarsia Carter, Edward Wilmot, Maria Ashe and Jim Barker, Ana Cecília B. Figueira, Kleber T.de Oliveira, Osvaldo A. Serra, Siriorn Puangmalee, Amorn Petsom Patchanita Thamyongkit та інші.

Серед робіт, у яких розглядалися питання акцизного оподаткування, необхідно виділити монографію за загальною редакцією В. Коротуна «Трансформація акцизної політики України»<sup>1</sup> (2015); наукові видання за загальною редакцією В. Коротуна «Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР» (2017)<sup>2</sup> та «Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні:

---

<sup>1</sup> Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. 404 с.

<sup>2</sup> Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 66 с.



євроінтеграційний аспект»<sup>1</sup> (2018); монографію за загальною редакцією В. Хоми «Актуальні проблеми запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»<sup>2</sup> (2019); наукове видання за загальною редакцією Н. Новицької «Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів»<sup>3</sup> (2020); наукове видання за загальною редакцією Т. Кошук «Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації»<sup>4</sup> (2020).

Серед наукових досліджень, які стали науково-методологічним підґрунтям дослідження питання правового регулювання акцизного оподаткування в Україні, необхідно відзначити дисертацію М. Казацької «Правове регулювання акцизного податку в Україні»<sup>5</sup>, подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (2019), в якій автором проаналізовані положення податкового законодавства України щодо визначення акцизного податку та характеристики його основних елементів, вироблені пропозиції щодо його вдосконалення з урахуванням права Європейського Союзу та законодавства європейських країн.

Дисертація М. Сіренка «Правове регулювання акцизного податку в Україні»<sup>6</sup> на здобуття наукового ступеня доктора філософії (2021),

---

<sup>1</sup> Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. 100 с.

<sup>2</sup> Актуальні проблеми запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів : монографія / за заг. ред. В. О. Хоми, Хмельницький : Науково-дослідний центр митної справи Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України, 2019. 238 с.

<sup>3</sup> Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова, В. І. Коротун, Т. В. Кошук та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь, Хмельницький, 2020. 120 с.

<sup>4</sup> Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації / В. І. Коротун, Т. В. Кошук, Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова ; за заг. ред. Т. В. Кошук. Ірпінь, Хмельницький, 2020. 133 с.

<sup>5</sup> Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 250 с.

<sup>6</sup> Сіренко М. М. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... доктора філософії : 081 «Право». Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2021. 193 с.

присвячена теоретико-прикладному аналізу правового регулювання акцизного оподаткування в Україні. Автором встановлено відмінності у реалізації функцій оподаткування акцизним податком та податком на додану вартість; зроблено наголос на особливостях закріплення у податковому законодавстві пільг по акцизному податку; констатована необхідність удосконалення нормативного закріплення термінологічного апарату, що використовується при оподаткуванні; визначено ознаку вибірковості, притаманну акцизному податку; диференційовано предмет та об'єкт акцизного податку.

У дисертаційній роботі С. Кононенка «Адміністративно-правові засади адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів»<sup>1</sup> на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (2021) розкрито загальну сутність адміністрування податків у сфері обігу підакцизних податків, визначено мету, завдання, функції та принципи цієї діяльності; розкрито та охарактеризовано систему суб'єктів відносин у досліджуваній галузі; встановлено об'єкт та предмет, форми, методи та процедури адміністрування податків у сфері обігу підакцизних податків; виокремлено ряд актуальних проблем у досліджувальній сфері та окреслено перспективні напрями вдосконалення адміністративного законодавства, яке регламентує відповідне адміністрування податків.

Проаналізовано дисертаційні роботи на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук, а саме: І. Бердиченко «Марки акцизного податку, контрольні марки, голографічні захисні елементи як предмет суспільно небезпечних діянь у сфері господарської діяльності»<sup>2</sup> (2016); К. Шейко «Запобігання злочинам, що вчиняються у сфері виробництва і обігу алкогольних напоїв»<sup>3</sup> (2020);

---

<sup>1</sup> Кононенко С. В. Адміністративно-правові засади адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 250 с.

<sup>2</sup> Бердиченко І. О. Марки акцизного податку, контрольні марки, голографічні захисні елементи як предмет суспільно небезпечних діянь у сфері господарської діяльності : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 256 с.

<sup>3</sup> Шейко К. В. Запобігання злочинам, що вчиняються у сфері виробництва і обігу алкогольних напоїв : дис. ... канд. юрид. наук (доктора філософії). Науково-дослідний інститут вивчення проблем злочинності імені академіка

Є. Дубового «Адміністративно-правові засади контрольно-наглядової діяльності правоохоронних органів у сфері обігу підакцизних товарів»<sup>1</sup> (2021); О. Мамотенко «Кримінально-правові засоби протидії незаконному поводженню з товарами у сфері акцизного оподаткування»<sup>2</sup> (2021).

Серед дисертаційних робіт на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук необхідно відзначити такі дослідження, як: А. Пислиці «Ефективність акцизного оподаткування в Україні»<sup>3</sup> (2012); О. Троханенка «Механізм реформування акцизного оподаткування тютюнових та алкогольних виробів в Україні» (2014); І. Хлебнікової «Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні»<sup>4</sup> (2018); В. Макаренка «Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні»<sup>5</sup> (2021) та інші.

Перший розділ «Теоретичні засади правового регулювання акцизного оподаткування в Україні» присвячено вивченню історичних передумов становлення та адміністрування акцизного податку, розкрито сутність та концептуальні засади правового регулювання акцизного податку, окремо розглянуто поняття, ознаки, особливості, принципи та функції акцизного оподаткування. Авторами розкрито різні точки зору щодо розвитку акцизного оподаткування в Україні, досліджено його переваги та недоліки.

---

В. В. Сташиса Національної академії правових наук України. Харків, 2020. 216 с.

<sup>1</sup> Дубовий Є. О. Адміністративно-правові засади контрольно-наглядової діяльності правоохоронних органів у сфері обігу підакцизних товарів : дис. ... канд. юрид. наук. Науково-дослідний інститут публічного права. Київ, 2021. 312 с.

<sup>2</sup> Мамотенко О. П. Кримінально-правові засоби протидії незаконному поводженню з товарами у сфері акцизного оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук. Дніпро, 2021. 227 с.

<sup>3</sup> Пислиця А. В. Ефективність акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2012. 20 с.

<sup>4</sup> Хлебнікова І. І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Ірпінь, 2018. 20 с.

<sup>5</sup> Макаренко В. В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2021. 20 с.

У другому розділі «Правові основи акцизного оподаткування в Україні» досліджено особливості правового регулювання акцизного податку з спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв та пива; тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну; рідини, що використовуються в електронних сигаретах; пального; транспортних засобів та електроенергії, а також Директиви Ради Європейського Союзу, щодо яких Україна зобов'язується наблизити своє законодавство до законодавства Європейського Союзу в цій сфері. Науковий інтерес викликають наведені авторами результати дослідження проблемних аспектів акцизного оподаткування.

Третій розділ «Напрями удосконалення правового регулювання акцизного оподаткування в Україні» детально розкриває особливості зарубіжного досвіду правового регулювання акцизного оподаткування та шляхи вдосконалення правового регулювання акцизного податку в Україні на сучасному етапі. З урахуванням світового досвіду розроблено шляхи покращення правового регулювання оподаткування акцизами в Україні, що надасть можливість сформулювати напрями подальшого реформування податкового законодавства. Заслугує на увагу пропозиція щодо акцизного оподаткування безалкогольних енергетичних напоїв та віднесення їх до переліку підакцизних, а також започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку.

Мета монографічного дослідження полягає в з'ясуванні історичних передумов становлення та адміністрування акцизного податку; розкритті поняття, ознак та особливостей акцизного оподаткування; дослідженні оподаткування акцизним податком спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв та пива, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідини, що використовуються в електронних сигаретах, пального, транспортних засобів та електроенергії; вивчення зарубіжного досвіду правового регулювання акцизного оподаткування та внесення пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства України на сучасному етапі.

У пропонованій монографії здійснено спробу комплексно дослідити правове регулювання акцизного оподаткування

в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави. Авторами, з урахуванням світового досвіду, сформульовано основні напрями вдосконалення правового регулювання акцизного податку на сучасному етапі, зокрема щодо встановлення розміру податкових ставок, критеріїв їх диференціації та порядку зміни й застосування, узгодження податкових пільг, впорядкування переліку підакцизних товарів.

Видання розраховане на науковців, спеціалістів, діяльність яких пов'язана з проблематикою правового регулювання акцизного оподаткування, викладачів, аспірантів та студентів.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

### 1.1. Історичні передумови становлення та адміністрування акцизного податку

Оподаткування як складний фінансово-правовий інститут пройшов тривалий шлях еволюції і становлення і із суто фіскального механізму перетворився на інструмент забезпечення соціальної стабільності суспільства та елемент регулювання фінансових відносин.

У всі часи і в усіх народів державно організоване суспільство не могло і не може обходитися без такого важливого соціального інституту, як система оподаткування. Завдяки податкам держава має можливість накопичувати і зосереджувати матеріально-фінансові ресурси, необхідні для її функціонування: управління суспільними справами, підтримання громадського правопорядку, проведення необхідної суспільству господарської діяльності, вирішення різноманітних соціальних проблем і питань духовно-культурного життя, оборони країни<sup>1</sup>.

Історія розвитку цивілізації свідчить, що в різні періоди розвитку суспільства система податків формувалась і розвивалась разом з державотворенням та відповідала особливостям самого історичного періоду тощо: способу виробництва, видам джерел доходів та напрямам витрат, способам оподаткування<sup>2</sup>.

Варто зазначити, що історично так склалося, що саме акцизи є одними із перших платежів, що справлялися у світі.

Еволюція розвитку оподаткування у світі засвідчує, що історично акциз на окремі товари був однією з перших форм оподаткування. Він покладався на вино, сірники, тютюнові вироби, гільзи,

---

<sup>1</sup> Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. *Вісник податкової служби України*. Київ, 2002. № 7. С. 3.

<sup>2</sup> Податкова система : навчальний посібник / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. Київ : Центр учбової літератури, 2015. С. 11.

курильний папір, спирт, нафтопродукти, а також пиво, мед, квас, сіль, цукор, чай, каву, текстильні вироби, дьоготь і навіть калози<sup>1</sup>.

На думку А. Іванченко<sup>2</sup>, «еволюцію акцизного оподаткування в Україні можна розбити на три основні етапи:

перший етап – у період з 1996 по 1999 рр. акцизним збором обкладався широкий перелік товарів, який включав у себе коло високорентабельних і монопольних товарів, уже знайомих раніше по високих ставках податку з обороту;

другий етап – у 2000 році з переліку підакцизних виключено 14 умовних товарних груп. Система акцизів набула рис, притаманних оптимальній організації оподаткування – фактично її склад обмежився такими товарами: алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби;

третій етап – з 2003 року із складу підакцизної продукції виключено ювелірні вироби – останню позицію з товарів, на які встановлено адвалерні ставки акцизного збору. Крім того, вперше в практиці українського акцизного оподаткування впроваджено змішані ставки акцизного збору (поєднують оподаткування по специфічних та адвалерних ставках) – на тютюнові вироби. Як заходи посилення державного контролю за обігом підакцизної продукції та повнотою сплати акцизного збору, у 2003–2004 роках у переліку підакцизних окремо виділено такі товари: вина виноградні з вмістом цукру більше 0,3 % та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів».

І. Комарова додає до вищезазначених ще IV етап (з 2011 року) – ПК України замість акцизного збору запроваджено акцизний податок, закріплено діючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Касперович Ю. В. Акцизна політика в системі економічної безпеки держави. *Стратегічні пріоритети*. 2016. № 2(39). С. 35.

<sup>2</sup> Іванченко А. В. Становлення та розвиток акцизного оподаткування в Україні. *Вісник університету ДПС України*. 2005. № 2. С. 15.

<sup>3</sup> Комарова І. В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1(37). С. 74.

Зауважимо, що науковці Т. Голобородько та А. Шишка<sup>1</sup>, досліджуючи історію становлення акцизного податку в Україні, також виділяють чотири етапи еволюції акцизного оподаткування, а саме: I етап (до 1999 р.), II етап (2000–2002 рр.), III етап (2003–2010 рр.), IV етап (з 2011 р.).

Г. Щирий<sup>2</sup> також виокремлює кілька етапів розвитку акцизного оподаткування, враховуючи зміну його ролі у виконанні фіскальної, регуляторної та соціальної функцій і зміни нормативно-правової бази: I етап (1991–2002 рр.)<sup>3</sup>; II етап (2003–2010 рр.)<sup>4</sup>; III етап (2011–2014 рр.)<sup>5</sup>; IV етап (з 2015 р. дотепер)<sup>6</sup>. На думку цього вченого, «дослідження еволюції акцизного оподаткування в Україні свідчить, що важливо сформулювати стратегію акцизного оподаткування в Україні та розробити реальні тактичні заходи щодо її реалізації, які б урахували формальний і неформальний складники інституційного середовища України та необхідність їх узгодження»<sup>7</sup>.

Упродовж років незалежності нашої країни податкова політика держави щодо розвитку акцизного оподаткування змінювалася у напрямі від охоплення значного переліку підакцизних товарів до суттєвого зменшення їх кількості, що відображалось також у вдосконаленні формальних норм податково-бюджетного простору<sup>8</sup>.

---

<sup>1</sup> Голобородько Т. В., Шишка А. М. Історія становлення акцизного податку в Україні. *Сучасний менеджмент економічних систем в координатах парадигми сталого розвитку* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. Дніпро : Середняк Т. К. 2020. С. 62.

<sup>2</sup> Щирий Г. Л. Система специфічного акцизного оподаткування в Україні: етапи становлення та перспективи розвитку. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 54. С. 225.

<sup>3</sup> Там само. С. 225.

<sup>4</sup> Там само. С. 226.

<sup>5</sup> Там само.

<sup>6</sup> Там само. С. 227.

<sup>7</sup> Там само. С. 230.

<sup>8</sup> Щирий Г. Л. Роль специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 3(65). С. 274.



Податкова система України почала формуватися ще в колишньому СРСР у 1990 р. Після проголошення державної незалежності в 1991 р. в Україні був прийнятий власний Закон «Про систему оподаткування». У 1994 і 1997 рр. він змінювався й ухвалювався у нових редакціях. Однак протягом 1997–2010 рр. до нього вносилися зміни, внаслідок чого на момент прийняття ПК податкова система України налічувала 28 загальнодержавних і 15 місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів<sup>1</sup>.

Акцизний збір було запроваджено Законом України «Про акцизний збір» від 18 грудня 1991 року (далі – Закон № 1996-ХІІ)<sup>2</sup>, який складався із 8 статей. Відповідно ст. 1 зазначеного Закону акцизний збір є непрямим податком на високорентабельні та монопольні товари (продукцію), що включається в ціну цих товарів (продукції). Платниками акцизного збору були суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують на території України підакцизні товари (ст. 2). Об'єктом оподаткування був оборот з продажу на внутрішньому ринку як вироблених в Україні, так і ввезених на її територію підакцизних товарів (продукції), якщо інше не передбачено міжурядовими угодами (ст. 3). Ставки акцизного збору встановлювалися в процентах або у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) (ст. 4). Стаття 5 Закону № 1996-ХІІ визначала звільнення та пільги щодо сплати акцизного збору. Так, акцизний збір не справлявся при реалізації підакцизних товарів (продукції) на експорт, якщо інше не передбачено міжурядовими угодами. Додаткові ж пільги щодо акцизного збору по окремих товарах та платниках встановлювався Кабінетом Міністрів України, а також місцевими Радами народних депутатів в частині сум, що зараховуються до місцевого бюджету. Суми акцизного збору, що підлягали сплаті, визначалися платниками самостійно, виходячи з обсягів реалізованих підакцизних товарів (продукції) за встановленими ставками (ст. 6). Стаття 7 Закону передбачала відповідальність платників акцизного збору за правильність

<sup>1</sup> Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін. ; за заг. ред. О. М. Тимченко ; передм. Т. І. Єфименко. Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2012. С. 39.

<sup>2</sup> Про акцизний збір : Закон України від 18 грудня 1991 року № 1996-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1996-12#Text> (втратив чинність).

обчислення і своєчасну його сплату відповідно до чинного законодавства України. Контроль за правильністю обчислення та своєчасністю сплати акцизного збору відповідно до ст. 8 було покладено на податкові інспекції згідно з Законом Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР».

Закон України «Про акцизний збір» надалі було замінено Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26 грудня 1992 року (далі – Декрет № 18-92)<sup>1</sup>. Відповідно до статті 1 зазначеного Декрету акцизний збір визначено як непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції). Окрім того, даються визначення таких термінів, як «податковий агент», «давальницька сировина», «давальницькі умови».

Відповідно до ст. 2 Декрет № 18-92 платниками акцизного збору були:

а) суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші відокремлені підрозділи) – виробники підакцизних товарів на митній території України, у тому числі з давальницької сировини по товарах (продукції), на які встановлено ставки акцизного збору у твердих сумах, а також замовники, за дорученням яких виготовляється продукція на давальницьких умовах по товарах, на які встановлено ставки акцизного збору у відсотках до обороту, які сплачують акцизний збір виробнику;

б) нерезиденти, які здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на митній території України безпосередньо або через їх постійні представництва чи осіб, прирівняних до них згідно із законодавством;

в) будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, незалежно від наявності внесених до них іноземних інвестицій;

г) фізичні особи – резиденти або нерезиденти, які ввозять (пересилають) підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального або несупроводжувального багажу,

---

<sup>1</sup> Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 18-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>

а також фізичні особи, які одержують такі підакцизні речі (предмети), переслані (надіслані) з-за митного кордону України у вигляді поштових чи інших відправлень або несупроводжувального багажу, в обсягах або вартістю, що перевищують норми безмитного провезення (пересилання) для таких фізичних осіб, визначені митним законодавством;

д) юридичні або фізичні особи, які купують (одержують в інші форми володіння, користування або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів<sup>1</sup>.

Об'єктом оподаткування відповідно до ст. 3 Декрету № 18-92 були:

а) обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), в тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безплатної передачі товарів (продукції) або з частковою їх оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини;

б) обороти з реалізації (передачі) товарів (продукції) для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації (передачі) для виробництва підакцизних товарів, за виключенням нафтопродуктів), а також для своїх працівників;

в) вартість товарів (продукції), які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України, у тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без оплати їх вартості чи з частковою оплатою<sup>2</sup>.

Наказом Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 року № 111 було затверджено Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору<sup>3</sup>. Це Положення визначало порядок нарахування та сплати акцизного збору платниками акцизного збору, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору.

<sup>1</sup> Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 18-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Про затвердження Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору та змін до наказів ДПА України : Наказ Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 № 111. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0295-01#Text>

Постановою Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 741 затверджено перелік товарів (продукції), на які встановлювався акцизний збір, та ставки цього збору<sup>1</sup>. Зокрема, до переліку підакцизних товарів належали:

- спирт питний та етиловий, горілка та лікєро-горілочані вироби;
- вина та виноматеріали, шампанське;
- коньяк;
- пиво;
- шоколад і шоколадні вироби, кава;
- ікра осетрових і лососєвих риб;
- делікатєсна продукція з м'яса і цінних видів риб та морєпро-дуктів;
- цукор;
- тютюнові вироби: сигарєти з фільтром та сигарєти без фільтра, курильний тютюн;
- відеотєхніка;
- легкові, пасажирські та вантажно-пасажирські автомобілі до 8 (включно) посадочних місць: марок ЛуАЗ, ЗАЗ 968, ЗАЗ 968М;
- шини для легкових, пасажирських і вантажнопасажирських автомобілів до 8 (включно) посадочних місць;
- ювелірні вироби з дорогоцінних металів, включаючи вироби з діамантами, дорогоцінним та напівдорогоцінним камінням;
- високоякісні вироби з фарфору;
- вироби з кристалю, виготовлені ручним способом;
- хутрові вироби та вичинєні шкурки;
- натуральна шкіра, що реалізуєтьєся, та одяг з неї;
- килими і килимові вироби машинного виробництва;
- радіоприймальні пристрої, що мають тракт радіомовлення, та магнітофони;
- єсенції харчові;
- оцєт харчовий<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Про перелік товарів (продукції), на які встановлюєтьєся акцизний збір, та ставки цього збору : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 741. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/741-92-%D0%BF#Text>

<sup>2</sup> Там само.

Згодом постановою Верховної Ради України від 4 лютого 1994 року № 3951-ХІІ<sup>1</sup> також було затверджено перелік товарів (продукції), на які встановлювався акцизний збір, та ставки цього збору. Так, до оновленого переліку підакцизних товарів було віднесено:

- спирт питний та етиловий вітчизняного виробництва, імпортний;
- спирт етиловий, що використовується для виготовлення спиртованих соків;
- горілка, лікєро-горілчані вироби вітчизняного виробництва, імпортні;
- вина та виноматеріали, шампанське вітчизняного виробництва та імпортні;
- коньяк вітчизняного виробництва та імпортний;
- пиво вітчизняного виробництва та імпортне;
- слабоградусні десертні напої, включаючи шипучі, міцністю до 12 град.;
- есенції харчові;
- оцет харчовий;
- шоколад і шоколадні вироби, кава;
- ікра осетрових і лососєвих риб, делікатєсна продукція з м'яса і цінних видів риб та морепродуктів;
- цукор;
- тютюнові вироби: вітчизняного виробництва (сигарети з фільтром, сигарети без фільтру, курильний тютюн, цигарки, імпортні);
- відеотехніка, телевізори кольорового зображення;
- телевізори чорно-білого зображення, радіоприймальні пристрої, що мають тракт радіомовлення, та магнітофони;
- легкові, пасажирські та вантажопасажирські автомобілі до 8 (включно) посадочних місць: марок ЛуАЗ, ЗАЗ-968, ЗАЗ-968М та інших марок;
- шини для легкових, пасажирських і вантажо-пасажирських автомобілів до 8 (включно) посадочних місць;
- ювелірні вироби з дорогоцінних металів, включаючи вироби з діамантами, дорогоцінним та напівдорогоцінним камінням;

---

<sup>1</sup> Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, та ставки цього збору : Постанова Верховної Ради України від 4 лютого 1994 року № 3951-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3951-12#Text>

- високоякісні вироби з порцеляни;
- вироби з кристалю, виготовлені ручним способом;
- хутрові вироби та вичинені шкурки;
- натуральна шкіра, що реалізується, та одяг з неї;
- килими і килимові вироби машинного виробництва;
- мікрохвильові печі;
- столові прибори і посуд із недорогоцінних металів з покриттям із срібла і золота<sup>1</sup>.

Крім того, оподаткування підакцизних товарів акцизним збором здійснювалося на підставі Закону України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР<sup>2</sup>, яким визначалися основні положення оподаткування акцизним збором алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також переліку законів України, що встановлювали ставку платежу: від 7 травня 1996 року № 178/96-ВР «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої»<sup>3</sup>, від 6 лютого 1996 року № 30/96-ВР «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби»<sup>4</sup>, від 24 травня 1996 року № 216/96-ВР «Про ставки акцизного збору на транспортні засоби»<sup>5</sup>, від 11 липня 1996 року № 313/96-ВР «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)»<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, та ставки цього збору : Постанова Верховної Ради України від 4 лютого 1994 року № 3951-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3951-12#Text>

<sup>2</sup> Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби : Закон України від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/329/95-%D0%B2%D1%80#Text>

<sup>3</sup> Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої : Закон України від 7 травня 1996 року № 178/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178/96-%D0%B2%D1%80#Text>

<sup>4</sup> Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби : Закон України від 6 лютого 1996 року № 30/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/30/96-%D0%B2%D1%80#Text>

<sup>5</sup> Про ставки акцизного збору на транспортні засоби : Закон України від 24 травня 1996 року № 216/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/216/96-%D0%B2%D1%80#Text>

<sup>6</sup> Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію) від 11 липня 1996 року № 313/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/313/96-%D0%B2%D1%80#Text>

Досліджуючи етапи становлення податкової системи, вітчизняні науковці<sup>1</sup> зазначають про те, що протягом 1994–1999 років «безперервно змінювався перелік підакцизних товарів та ставки по них, встановлювались різні ставки на підакцизні товари вітчизняного виробництва та імпорتنі товари. Наприклад, ставка акцизного збору на вітчизняні алкогольні напої складала 85 % вартості, а на імпорتنі – 300 % митної вартості».

Від сплати акцизного збору на імпорتنі алкогольні напої звільнялись релігійні та громадські організації, організації інвалідів-афганців і навіть футбольні клуби. Вже у 1996 р. скоротився перелік підакцизних товарів і по більшості з них встановлювались специфічні ставки (у гривні за 1 л пива, алкогольних напоїв чи у євро за 1000 л бензину чи скрапленого газу)<sup>2</sup>.

Указом Президента «Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби»<sup>3</sup> від 18 вересня 1995 року № 849/95 вперше в Україні були запроваджені акцизні марки. При цьому, реалізація тютюнових виробів і алкогольних напоїв як імпортного, так і вітчизняного виробництва без акцизних марок була заборонена.

Аналізуючи податкові надходження зазначеного періоду, В. Вишневський<sup>4</sup> пише про те, «акцизний збір входить до числа найбільших джерел державних доходів. У 1993 році надходження акцизного збору склали 5 % зведеного бюджету України, в 1994 році – 4 і 1995 році – 2,4 %. У свою чергу, найбільше фіскальне значення серед усіх акцизів мають податки на спиртні напої та тютюн. Наприклад, у 1993 році акцизний збір, отриманий від реалізації спирту, лікерогорілчаних виробів, вина, пива і тютюну, становив 60 % загальної суми надходжень цього платежу».

---

<sup>1</sup> Становлення та розвиток податкової системи України : монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. С. 30.

<sup>2</sup> Там само. С. 31.

<sup>3</sup> Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби : Указ Президента від 18 вересня 1995 року № 849/95. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/849/95#Text> (втратив чинність)

<sup>4</sup> Вишневский В. П. Налоги Украины: теория и практика. Донецк : ИЭП НАН Украины, 1997. С. 110.

Як відмічають науковці<sup>1</sup>, цікавою є еволюція визначення специфічного акцизу в українському законодавстві. Так, «у 1992 р. акцизний збір – це непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари; у 1999 р. акцизним збором – є непрямий податок на споживачів окремих товарів; у 2009 р. акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари; а у 2010 р. акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів».

Слушною є думка В. Коротуна<sup>2</sup> про те, що «до прийняття ПК України застосування акцизного збору в Україні регулювалося понад 250 нормативно-правовими актами. Така обтяженість законодавства значно ускладнювала роботу як суб'єктів підприємництва, так і органів податкової служби, а також унеможлиблювала створення ефективної системи як державного контролю за обігом підакцизних товарів, так і планування довготривалого розвитку суб'єктів підприємництва, які працюють на даному ринку».

В. Коротун<sup>3</sup> зазначає, що «...акцизний збір став одним з податків, які постійно підпадали під реформування. Це стосувалося як постійного підвищення величини ставок оподаткування, так і умов стягнення податку до бюджету. Так, лише в 2008–2009 роках Верховною Радою України була прийнята ціла низка законодавчих та підзаконних актів. Основною метою їх прийняття було підвищення ставок акцизного збору та уточнення порядку їх встановлення, а також вдосконалення окремих процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. Крім того, такі заходи були спрямовані на підвищення рівня виконання специфічним акцизом функції обмеження споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів».

---

<sup>1</sup> Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін. ; за заг. ред. О. М. Тимченко; передм. Т. І. Єфименко. Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2012. С. 156.

<sup>2</sup> Коротун В. І. Трансформація специфічного акцизу в кодифікованому законодавстві України. *Менеджмент: Збірник наукових праць* / головний редактор А. І. Кредисов. Київ, 2011. Вип. 14. С. 218–228.

<sup>3</sup> Там само. С. 218–228.



Нестабільність податкового законодавства, визначають учені<sup>1</sup>, є однією з основних проблем у застосуванні акцизного податку упродовж усього періоду новітньої історії України, зміни до якого були спрямовані як на вдосконалення самого механізму застосування акцизного податку, так і слугували виключно фіскальним цілям.

Вважаємо позитивним кроком здійснену уніфікацію та кодифікацію законодавства у 2010 році. Зокрема, у прийнятому ПК України було виокремлено самостійний розділ «Акцизний податок», враховано та систематизовано положення законів України, декретів та цілої низки постанов уряду та наказів ДПА, присвячених специфічному акцизному оподаткуванню. Вперше у ПК України застосовується визначення саме «акцизний податок», а не «збір», закріплюється перелік підакцизних товарів, який діяв і до його прийняття, з включенням скрапленого газу.

Вітчизняні науковці<sup>2</sup>, аналізуючи становлення податкової системи протягом 2010–2015 років, зазначають, що «саме у цей період в Україні вперше платниками акцизного податку стали суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі підакцизними товарами, в тому числі пивом, алкогольними напоями, тютюновими виробами, тютюном та промисловими замінниками тютюну, нафтопродуктами, скрапленим газом, речовинами, що використовуються як компоненти моторних палив, паливом моторним альтернативним, для продажу безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форм розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування».

---

<sup>1</sup> Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2021. Вип. 7. С. 197.

<sup>2</sup> Становлення та розвиток податкової системи України : монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. С. 45.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи»<sup>1</sup> від 28 грудня 2014 року № 71-VIII розширено коло платників акцизного податку (в т.ч. за рахунок включення до нього збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу за електричну та теплову енергію). Натомість скасовано податок з продажу/відчуження цінних паперів.

На сьогодні правове регулювання акцизного податку в нашій державі здійснюється відповідно до ПК України<sup>2</sup>. Так, розділом VI ПК України визначено систему елементів податкового механізму цього податку, а саме: платники акцизного податку (ст. 212 ПК України), об'єкти оподаткування (ст. 213 ПК України), база оподаткування (ст. 214 ПК України), перелік підакцизних товарів та ставки податку (ст. 215 ПК України), дату виникнення податкових зобов'язань (ст. 216 ПК України), порядок обчислення (ст. ст. 217–218), особливості обчислення податку з тютюнових виробів (ст. ст. 220–221 ПК України), порядок і строки сплати податку (ст. 222 ПК України), складення та подання декларації з акцизного податку (ст. 223 ПК України), контроль за сплатою податку (ст. 224 ПК України), особливості оподаткування алкогольних напоїв (ст. 225 ПК України), виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (ст. 226 ПК України), ввезення на митну територію України імпортованих алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (ст. 227 ПК України), контроль за надходженням податку з алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального та спирту етилового (ст. 228 ПК України), особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку його використання (ст. 229 ПК України), акцизні склади (ст. 230 ПК України), акцизна накладна (ст. 231 ПК України), електронне адміністрування реалізації пального та спирту етилового (ст. 232 ПК України) тощо.

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

Підакцизними товарами в Україні є: спирт етиловий та інші спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; рідини, що використовуються в електронних сигаретах; пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом та коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 ПК України (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД); автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія<sup>1</sup>.

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)<sup>2</sup>. Пункт 216.2 статті 216 ПК України визначає: «Датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. У цьому пункті втраченим є товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити»<sup>3</sup>.

У разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України датою виникнення податкових зобов'язань встановлюються дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках. При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само. Ст. 216.

<sup>3</sup> Там само.

з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі. А за умов використання підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції)<sup>1</sup>.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю<sup>2</sup>. При цьому, контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України і що ввозяться на митну територію України, здійснюється контролюючими органами<sup>3</sup>. А контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється контролюючими органами<sup>4</sup>.

Як зазначають науковці<sup>5</sup>, особливістю закріплення акцизного податку є відсутність базової ставки і використання розгалуженої системи ставок для окремих товарів. У ст. 215 ПК України за кожним конкретним кодом підакцизного товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД встановлено адвалорні, специфічні, адвалорні та специфічні одночасно. Така видова диференціація та відсутність загальної базової ставки є особливістю ставки як елемента правового механізму акцизного податку.

Від виду ставки акцизного податку залежить порядок визначення бази оподаткування. Особливістю акцизного оподаткування є те, що податковий обов'язок виникає у платника при операціях

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 216.

<sup>2</sup> Там само. Ст. 223.

<sup>3</sup> Там само. Ст. 224.

<sup>4</sup> Там само. Ст. 224.

<sup>5</sup> Велика українська юридична енциклопедія. У 20-ти томах. Т. 6. Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2020. С. 383.

з різними підакцизними товарами, які не завжди мають певну єдність. Тому при оподаткуванні акцизного податку не встановлено єдиної бази оподаткування як елементу правового механізму акцизу в цілому. Податкова база з акцизного податку визначається окремо за кожним різновидом підакцизного товару (нафтопродуктами, транспортними засобами, тютюновими виробами тощо).

Таким чином, при обчисленні акцизного податку необхідно ідентифікувати підакцизний товар та операцію, яка з ним здійснюється, після чого визначити ставку податку та відповідну базу оподаткування, за допомогою яких провести арифметичний розрахунок суми акцизного податку до сплати<sup>1</sup>.

При цьому для оподаткування підакцизних товарів застосовуються специфічні, адвалорні, специфічні і адвалорні ставки акцизного податку одночасно.

Зауважимо, що початок повномасштабної війни на території нашої держави, а також введення в Україні воєнного стану як особливого правового режиму, зумовили зміни у всіх сферах суспільного життя, у тому числі і у системі акцизного оподаткування. Акцизний податок в умовах воєнного стану також набуває особливого значення й ролі, є важливою складовою економічного фронту, оскільки сплата цього податку сприяє наповненню дохідної частини бюджету, підтримці обороноздатності Збройних Сил України і держави в цілому.

Так, 24 лютого 2022 року Указом Президента № 2102-IX<sup>2</sup> на всій території України було введено воєнний стан, який продовжено до 21 листопада 2022 року включно. Зміст правового режиму воєнного стану, порядок його введення та скасування, правові засади діяльності органів державної влади, військового командування, військових адміністрацій, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій в умовах воєнного стану, гарантії прав і свобод

---

<sup>1</sup> Велика українська юридична енциклопедія. У 20-ти томах. Т. 6. Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2020. С. 383.

<sup>2</sup> Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24 лютого 2022 року № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>

людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб визначається Законом України «Про правовий режим воєнного стану» 12 травня 2015 року № 389-VIII<sup>1</sup>. Відповідно до статті 1 цього Закону воєнний стан – це особливий правовий режим, що вводить в Україні або в окремих її місцевостях у разі збройної агресії чи загрози нападу, небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності та передбачає надання відповідним органам державної влади, військовому командуванню, військовим адміністраціям та органам місцевого самоврядування повноважень, необхідних для відвернення загрози, відсічі збройної агресії та забезпечення національної безпеки, усунення загрози небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності, а також тимчасове, зумовлене загрозою, обмеження конституційних прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб із зазначенням строку дії цих обмежень<sup>2</sup>. Правовою основою введення воєнного стану є Конституція України, вище вказаний Закон та указ Президента України про введення воєнного стану в Україні або в окремих її місцевостях, затверджений Верховною Радою України.

Як зазначає І. Петровська<sup>3</sup>, «законодавство про воєнний стан передбачає застосування не тільки спеціалізованого закону про нього, а також інших нормативно-правових актів сфери національної безпеки. За умов військового стану діючі нормативно-правові акти України продовжують регулювати відповідні відносини, але із особливостями, що наявні в законодавстві про військовий стан».

Поділяємо думку І. Ковальчук<sup>4</sup> про те, що «в період війни надзвичайно важливою є адаптація податкового законодавства до нових

---

<sup>1</sup> Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12 травня 2015 року № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Петровська І. І. Загальна характеристика законодавства про воєнний стан в Україні. *Multidisciplinary academic notes. Science research and practices : Proceedings of the XV International Scientific and Practical Conference*. Madrid, Spain. 2022. С. 280.

<sup>4</sup> Ковальчук І. В. Правове регулювання податкових змін в українському законодавстві, покликаних підтримати економіку в умовах воєнного стану. *Актуальні проблеми права в умовах сучасних викликів: міжнародна науково-практична онлайн-конференція*. 14 квітня 2022 року 2022, м. Біла Церква. С. 65.

реалій, а також фінансовий захист та підтримка представників бізнесу, вітчизняних споживачів, українських військових та інших категорій осіб, які цього потребують».

На необхідності податкових стимулів підтримки бізнесу у військовий час наголошують і учені О. Лега та А. Змієвська<sup>1</sup>. На думку І. Ксьонжик та Г. Мацьків<sup>2</sup>, для підтримки українського бізнесу в умовах війни та для післявоєнного стану розбудови економіки країни потрібна нова «лояльна» податкова модель.

Про потребу податкових стимулів та дерегуляції для економіки, а також нової податкової моделі зазначає і О. Генсецька<sup>3</sup>. Вона вважає, що «запорукою того, що державний бюджет буде наповнюватися, а населення зберігатиме платоспроможність є налагодження роботи національного бізнесу, а ключовим фактором посилення економічної стійкості держави, а отже, і її здатності ефективно протистояти агресору – активізація бізнес-діяльності».

Н. Ментух та О. Шевчук<sup>4</sup> вважають, що суцільна дерегуляція бізнесу та запровадження податкових пільг – єдиний шлях задля ефективного функціонування економіки, нормального здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання в умовах воєнного стану. Зміни, що стосуються оподаткування через введення в Україні воєнного стану, на погляд зазначених вчених, загалом підтримають

---

<sup>1</sup> Лега О. В., Змієвська А. Податкові стимули підтримки бізнесу у військовий час. *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. 111.

<sup>2</sup> 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

<sup>3</sup> Генсецька О. М. Особливості системи оподаткування в Україні під час 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. 55.

<sup>4</sup> Ментух Н. Ф., Шевчук О. Р. Правові аспекти оподаткування господарської діяльності суб'єктів господарювання в Україні в умовах воєнного стану. *Наукові записки. Серія: Право*. 2022. № 12. С. 67.

бізнес в економічному плані, допоможуть вистояти у нелегких випробуваннях та законно зменшити податкове навантаження.

Поділяємо думку вітчизняних науковців<sup>1</sup> про те, що «забезпечення стабільного функціонування фінансової системи України є одним із ключових завдань держави з моменту введення воєнного стану. Адже міцна та адаптована до сучасних потреб фінансова система, гарантує повноцінне забезпечення потреб оборони України та безперебійне функціонування системи державних фінансів. Також в умовах військової агресії є важливим не лише військовий та оборонний фронт, а важливо підтримувати фінансовий та економічний фронт. Зокрема, необхідно шукати шляхи для залучення інвесторів в українську економіку; підтримувати малий та середній бізнес шляхом надання пільг, кредитів тощо; раціонально розпоряджатися фінансовою допомогою зарубіжних держав».

Зокрема, парламентом України ухвалено низку законодавчих змін, метою яких є спрощення ведення бізнесу, сприяння системній сплаті податків, зменшення податкового навантаження та стимулювання ефективної економічної діяльності платників податків у воєнний час. Саме з метою відновлення і забезпечення ефективної та безперебійної роботи економіки держави у період війни Верховною Радою України ухвалено низку законів України, якими внесені зміни до податкового законодавства, зокрема: «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 3 березня 2022 року № 2118-IX<sup>2</sup> (далі – Закон № 2118-IX); «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня

---

<sup>1</sup> Гарбінська-Руденко А. В., Дудник В. М., Яценко Ю. Г. Правові проблеми функціонування фінансової системи України в період дії воєнного стану. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2022. № 2. С. 135.

<sup>2</sup> 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 від 3 березня 2022 року № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>



2022 року № 2120-IX<sup>1</sup> (далі – Закон № 2120-IX); «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного» від 15 березня 2022 року № 2139-IX<sup>2</sup> (далі – Закон № 2139-IX); «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» від 24 березня 2022 року № 2142-IX<sup>3</sup> (далі – Закон № 2142-IX); «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 1 квітня 2022 року № 2173-IX<sup>4</sup> (далі – Закон № 2173-IX); «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» від 12 травня 2022 року № 2260-IX<sup>5</sup> (далі – Закон № 2260-IX); «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей визначення рентної плати за користування надрами для

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text>

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного» від 15 березня 2022 року № 2139-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2139-%D0%86%D0%A5#Text>

<sup>3</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

<sup>4</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 1 квітня 2022 року № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>

<sup>5</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>

видобування газу природного на період дії воєнного стану» від 12 травня 2022 року № 2261-IX<sup>1</sup> (далі – Закон № 2261-IX); «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування» від 21 червня 2022 року № 2325-IX<sup>2</sup> (далі – Закон № 2325-IX).

Прийняття зазначених законів обґрунтоване надзвичайною важливістю внесення змін до ПК України та інших законів України щодо особливостей податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску, особливостей визначення рентної плати за користування надрами для видобування газу природного, адже на державу покладено обов'язок мінімізувати вплив на платників податків негативних факторів та наслідків дії воєнного стану.

Законом № 2118-IX<sup>3</sup> визначено звільнення від відповідальності у разі неможливості виконання платниками податків своїх обов'язків щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні. Законом 2142-IX<sup>4</sup> подовжено цей період з трьох до шести місяців, протягом

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей визначення рентної плати за користування надрами для видобування газу природного на період дії воєнного стану : Закон України від 12 травня 2022 року № 2261-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2261-20#Text>

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування : Закон України від 21 червня 2022 року № 2325-IX. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39708>

<sup>3</sup> 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 від 3 березня 2022 року № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>

<sup>4</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

якого платники, які не мали змоги подати податкову звітність, повинні виконати обов'язок щодо повної подачі звітності після закінчення особливого періоду.

Щодо оподаткування операцій із паливом акцизним податком зауважимо, що Законом № 2120-IX<sup>1</sup> було врегульовано питання передання платниками податку пального на військові потреби або як гуманітарної допомоги під час дії правового режиму воєнного стану, надзвичайного стану. Зокрема, передання платниками податку пального на військові потреби або гуманітарної допомоги не вважається реалізацією пального, а тому нараховувати зобов'язання з акцизного податку не потрібно.

Також Законом № 2120-IX<sup>2</sup> тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, встановлено нульову ставку акцизного податку на окремі види пального (п. 41 підрозділу 5 розділу XX ПК України), зокрема на: бензини моторні; важкі дистилати (газойль); скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази; бутан, ізобутан.

Окрім того, надано дозвіл на ввезення і реалізацію тютюнових виробів маркованих марками акцизного податку, які були надруковані за межами митної території України, за умови, що на офіційному вебпорталі ДПС буде інформація про відсутність можливості забезпечити продаж марок акцизного податку, що полегшить діяльність платників податків в умовах війни.

Законом 2142-IX<sup>3</sup> було передбачено повністю звільнення від оподаткування ввезення транспортних засобів громадянами; звільнення від акцизного податку та ПДВ ввезення транспортних засобів суб'єктами спрощеної системи.

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

Незважаючи на те, що нові правила акцизного оподаткування широко обговорюються учасниками податкових правовідносин, на практиці їх застосування породжує чимало дискусій, що зумовлює багато питань та викликів, які потребують нових підходів регулювання в особливий період воєнного стану.

Здійснюючи аналіз історичних передумов становлення та адміністрування акцизного податку в Україні, зауважимо, що процес становлення вітчизняної податкової системи супроводжувався постійним реформуванням податкових платежів, змінами контролюючих органів у сфері оподаткування та пошуками нових підходів щодо вдосконалення податкового законодавства та вирішення існуючих проблем. Однією із таких проблем на сучасному етапі побудови фінансових відносин у державі залишається проблема правового регулювання акцизного оподаткування, його зміна, гармонізація до права ЄС.

Адже саме через ретельний правовий аналіз прийнятого в період воєнного стану законодавства, що регулює сферу акцизного оподаткування, виявлення його недоліків та прогалин, а також проблемних аспектів, що виникають під час його реалізації, подальше вдосконалення адміністрування податків в Україні, держава зможе забезпечити створення належних умов для сталого розвитку економіки та успішно реалізовувати покладені на неї завдання та функції. Це сприятиме подальшому вдосконаленню функціонування податкової системи нашої держави як у період воєнного стану, так і її післявоєнного відновлення, гармонізації податкових правовідносин між її учасниками.

## 1.2. Поняття, ознаки та особливості акцизного оподаткування

Огляд вітчизняних наукових джерел дозволяє стверджувати, що до сьогоднішнього дня ще й досі не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття акцизного оподаткування. Так, В. Коротун<sup>1</sup> під «акцизним оподаткуванням» пропонує розуміти «...обкладення податками у вигляді надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг залежно від напрямів бюджетно-податкової політики окремої держави». І. Хлебнікова<sup>2</sup> визначає, що «інститут акцизного оподаткування – це система правових норм, що впорядковують поведінку формальних платників і фактичних носіїв акцизного податку та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податку до бюджету держави для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп і регулювання соціально-економічних процесів у країні».

Також важливим є дослідження особливостей акцизного оподаткування на сучасному етапі. Як зазначають науковці<sup>3</sup>, до основних особливостей акцизного оподаткування доцільно віднести наступні: «Усі акцизи (універсальні та специфічні) є складовою ціни підакцизних товарів; платник акцизів не є тією самою особою, що і носій цього податку (розрив фактичного носія податку та платника); усі акцизи мають законодавче закріплення перекладення податкового обов'язку від виписаних у законодавстві платників на носіїв акцизів (споживачів); уважається, що акцизне оподаткування легше спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб'єкти господарювання завжди планують свою виручку (обов'язковий елемент бюджетування на макрорівні). Але у зв'язку з цим є велика ймовірність ухилення від оподаткування серед платників, які можуть не показувати

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Хлебнікова І. І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Ірпінь, 2018. С. 6–7.

<sup>3</sup> Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 20.

на фактичних первинних документах реальні обсяги виручки; система оподаткування лише доданої вартості (приклад застосування ПДВ) зберігає переваги податку з обороту щодо оподаткування всіх етапів виробництва та обігу товарів, робіт і послуг»<sup>1</sup>.

С. Кноссен<sup>2</sup> серед визначальних ознак акцизного оподаткування називає: «вибірковість сфери обкладання, дискримінацію в призначенні та, досить часто, певну форму кількісного вимірювання при визначенні податкового зобов'язання». Науковець доходить висновку, що «акцизні системи охоплюють усі вибіркові податки та пов'язані збори і платежі на тютюнові вироби, алкоголь, азартні ігри, забруднення, керування транспортним засобом та інші специфічні товари, послуги та види діяльності».

Перевагами акцизного оподаткування А. Дмитренко та Г. Лебедик<sup>3</sup> визначають: нейтральність щодо вибору між поточним та майбутнім споживачем; прийнятність для економічно активного населення порівняно з податками на доходи; вища фіскальна ефективність, оскільки їх база менш чутлива до коливань економічної кон'юнктури; можливість оподатковувати доходи, які не були оподатковані податком на доходи; легкість адміністрування, оскільки кількість платників акцизів менша, ніж кількість платників податку на доходи; можливість регулювати споживання окремих товарів. Недоліками акцизного оподаткування зазначені вчені виділяють: впливають на ціни; не у повну міру враховують платоспроможність споживачів, оскільки за однакових умов споживання індивіди можуть мати різну платоспроможність; мають більшу частку в доходах малозабезпечених верств населення, а тому вважається менш справедливими; обмежують споживання, що у довгостроковій перспективі може призвести до скорочення обсягів виробництва; зменшують обсяг доходу, який міг би бути

<sup>1</sup> Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 21.

<sup>2</sup> Cnossen Sijbren. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. *Oxford University Press*, 2005. P. 2.

<sup>3</sup> Дмитренко А. В., Лебедик Г. В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 64.

направлений на заощадження; збільшують ризик тіньового товарообігу<sup>1</sup>.

Саме тому під оптимізацією акцизного оподаткування В. Коротун<sup>2</sup> розуміє: «...таке співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальним значенням для доходів бюджетів всіх рівнів, за якого відбувається забезпечення сталого економічного розвитку держави». На думку цього науковця<sup>3</sup>, «існує певна еквівалентність понять «непрямі податки» та «акцизи». Основною перевагою цієї групи податків є те, що їх сплата є непомітною для тих, хто платить їх насправді, а тому відсутність додаткового податкового тягаря зменшує можливість ухилення від сплати. У цілому погоджуючись із цим твердженням, необхідно зазначити, що акцизи встановлюються державою на різні групи товарів з метою наповнення дохідної частини бюджету й покриття видаткової частини бюджету. Саме тому специфічний акциз як непрямий податок має перевагу в частині того, що надходження від його справляння є постійними і не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається стосовно прямих податків».

Саме ж поняття «акциз» має латинське походження (від «excisere»), що в перекладі означає вирізати, відрізати). Тобто в буквальному розумінні слова акциз – частина «відрізана» на користь держави від доходу продавця підакцизного товару, або в перерахунку на фізичну одиницю від ціни цього товару. В широкому розумінні під поняттям «акциз» можна розуміти всі види податків, які впливають на формування ціни. І. Янжул<sup>4</sup> під поняттям акцизу розумів такий непрямий податок, який стягується з предметів внутрішнього виробництва.

---

<sup>1</sup> Дмитренко А. В., Лебедик Г. В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 65.

<sup>2</sup> 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. 185.

<sup>3</sup> Там само. С. 184.

<sup>4</sup> Янжул І. І. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М. : Статус, 2002. 555 с.

У науці виділяють три види акцизів, що поділяються залежно від функції, яку вони виконують. До першої групи належать так звані традиційні акцизи – на алкоголь і тютюнові вироби. Те, що їх вважають традиційними, пояснюється давністю запровадження оподаткування саме цих видів товарів. Доходи від вказаних товарних груп високі, коло їх виробників відносно вузьке і більшість товарних категорій чітко визначена. До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім фіскальної функції, виконують ще й роль платежу за користування автошляхами, а також способу корекції негативних наслідків для навколишнього середовища. Третя група включає акцизи на так звані люксові товари (предмети розкоші) і, як правило, не має цілеспрямованої фіскальної ролі. У більшу міру цей вид акцизу покликаний грати перерозподільну функцію, оскільки основними споживачами люксових товарів є більш заможні громадяни. Крім того, можливе також переслідування інших цілей, наприклад, заохочення трудомістких виробництв шляхом стягування акцизів з продуктів капіталомістких виробництв, що належать у деяких країнах до люксових товарів (автомобілі, електроніка тощо), заохочення місцевих виробництв або ж поліпшення зовнішньоторговельного балансу шляхом стягування акцизів разом із митними зборами з імпортних товарів<sup>1</sup>.

Поділяємо думку науковців<sup>2</sup> про те, що «необхідність існування та застосування акцизів у сучасних умовах пов'язана з потребою державного регулювання окремих економічних, соціальних та екологічних процесів».

Необхідність застосування акцизів, на думку інших учених<sup>3</sup>, обумовлюється такими причинами, як: формування достатніх податкових надходжень за рахунок оподаткування споживання обмеженого

<sup>1</sup> Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2014. С. 264.

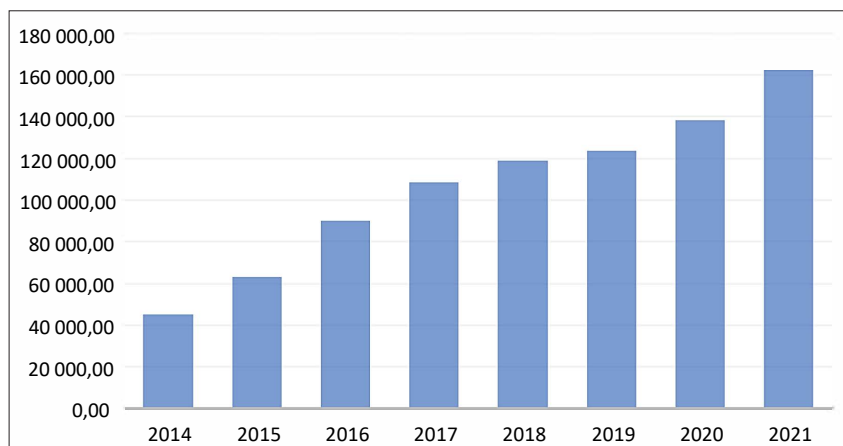
<sup>2</sup> Семенченко Н. В., Рощина Н. В., Борданова Л. С. Акцизний податок: сучасні тенденції та проблематика. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 18.

<sup>3</sup> Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацюк В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу під-акцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 22.



кола товарів та незначних адміністративних витрат; забезпеченням справедливості оподаткування внаслідок того, що споживачами окремих видів підакцизних товарів є передусім громадяни з високим та середнім рівнем доходів; реалізацією компенсаторних механізмів для відшкодування суспільству негативних ефектів від споживання підакцизних товарів; багатовіковою традицією використання акцизу як невідомої складової функціонування податкових систем.

Необхідно зазначити, що акцизний податок завжди був і залишається важливим джерелом наповнення бюджету в Україні. Аналіз динаміки надходження акцизного податку протягом 2014–2021 рр. свідчить про щорічне зростання його обсягу до бюджету (табл. 1). Так, у 2014 р. до державного бюджету надходження становили 44 940,9 млн грн, 2015 р. – 63 110,6 млн грн, у 2016 р. – 90 122,5 млн грн, у 2017 р. – 108 293,4 млн грн, у 2018 р. – 118 852,4 млн грн, у 2019 р. – 123 357,9 млн грн, у 2020 році – 138 296,2 млн грн, у 2021 році – 162 451,2 млн грн<sup>1</sup> (рис. 1).



**Рис. 1. Обсяги надходження акцизного податку до бюджету протягом 2014–2021 рр., млн грн**

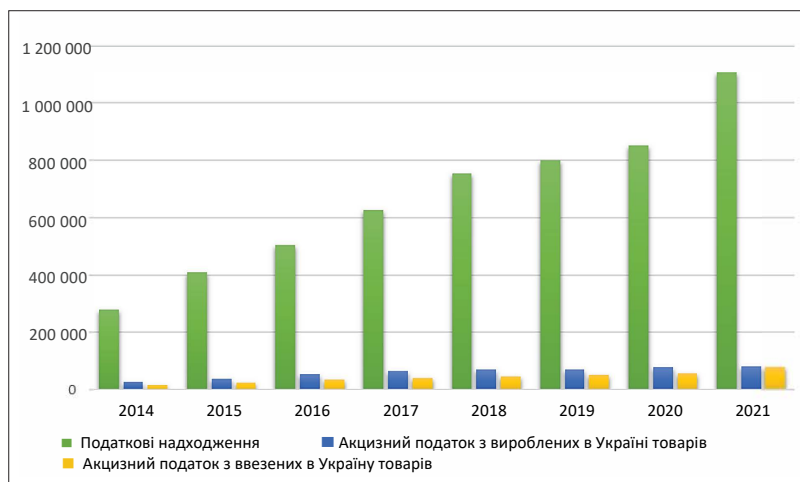
<sup>1</sup> Державна казначейська служба України: Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/>

Таблиця 1

**Обсяги надходження акцизного податку до державного бюджету  
України протягом 2014–2021 рр., млн грн**

Рік	Податкові надходження	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	Акцизний податок із ввезених в Україну підакцизних товарів
2014	280 178,3	28 085,5	16 855,4
2015	409 417,5	38 783,8	24 326,8
2016	503 879,4	55 116,3	35 006,2
2017	627 153,7	66 303,7	41 989,7
2018	753 815,6	71 143,8	47 708,6
2019	799 776,0	69 897,1	53 460,8
2020	851 115,6	80 449,3	57 846,9
2021	1 107 090,9	82 858,4	79 592,8

Побудовано авторами за даними<sup>1</sup>



**Рис. 2. Співвідношення надходження акцизного податку до бюджету з вироблених та ввезених в Україну підакцизних товарів протягом 2014–2021 рр., млн грн**

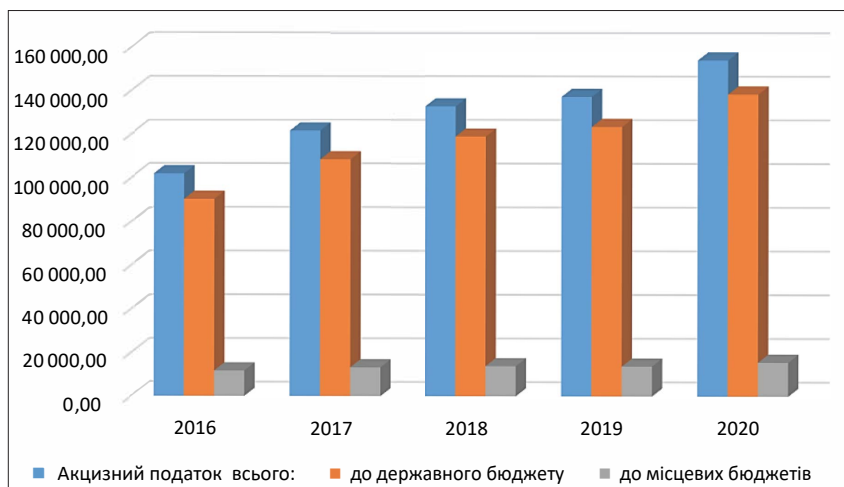
<sup>1</sup> Державна казначейська служба України: Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

Таблиця 2

**Розподіл доходів від акцизного податку за бюджетами  
у 2016–2020 роках**

	2016	2017	2018	2019	2020
Доходи всього, млн грн:	782 859,5	1 016 969,5	1 184 290,8	1 289 849,2	1 376 673,8
до державного бюджету	612 111,6	787 474,1	920 808,7	989 619,9	1 065 368,9
до місцевих бюджетів	170 747,8	229 495,4	263 482,1	300 229,3	311 304,8
Акцизний пода- ток – всього:	101 750,7	121 449,4	132 649,8	137 076,4	153 850,3
до державного бюджету	90 122,5	108 293,5	118 852,4	123 357,9	138 296,1
до місцевих бюджетів	11 628,2	13 156,0	13 797,4	13 718,5	15 554,2

Побудовано авторами за даними<sup>1</sup>



**Рис. 3. Розподіл надходження акцизного податку за бюджетами  
протягом 2016–2020 рр., млн грн**

<sup>1</sup> Статистичний збірник: «Бюджет України 2020». Київ, 2021. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2\\_Budget\\_of\\_Ukraine\\_2020\\_\(for\\_website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2020_(for_website).pdf)

За даними Державної казначейської служби України<sup>1</sup>, надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) до бюджету протягом 2020–2021 року щомісячно збільшуються (табл. 3)

Таблиця 3

**Обсяги надходження акцизного податку з вироблених  
в Україні підакцизних товарів (продукції) до бюджету протягом  
2020–2021 років, млн грн**

	<b>Надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), млн грн</b>	
	<b>станом на 2020 рік:</b>	<b>станом на 2021 рік:</b>
Січень	69 897,1	80 449,3
Лютий	3 475,1	3 849,0
Березень	8 618,5	9 342,1
Квітень	15 060,4	14 823,0
Травень	21 930,1	21 977,4
Червень	28 978,9	28 499,6
Липень	35 813,4	35 562,7
Серпень	43 405,4	43 381,0
Вересень	50 131,2	50 897,5
Жовтень	57 548,3	58 678,1
Листопад	65 080,3	66 284,0
Грудень	71 985,8	74 402,6

*Побудовано авторами за даними<sup>2</sup>*

Поділяємо думку Г. Буканова та А. Купіна<sup>3</sup> про те, що «зараз для економіки України акцизні надходження є життєво важливим джерелом поповнення бюджету, а тому невміння користуватися ними

<sup>1</sup> Надходження податків і зборів. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv/>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Буканов Г. М., Купін А. П. Проблема історії розвитку акцизного податку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2017. Вип. 1(2). С. 15.

суттєво ускладнить погашення дефіцитної частини держбюджету, крім того, виступаючи економічною нетарифною мірою, акциз на імпорتنі товари сприяє створенню рівних умов для конкуренції на внутрішньому ринку між вітчизняними й імпортованими товарами».

У нашій державі порядок обчислення і сплати акцизного податку регламентується ПК України. Відповідно до п. 9.1 ст. 9 ПК України<sup>1</sup> акцизний податок 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)».

І хоча законодавець дає визначення акцизного податку, однак таке поняття не у повну міру розкриває усю багатогранність цього платежу, його ознаки, особливості й характеристику. Більше того, в діючому податковому законодавстві відсутнє як визначення прямого податку, так і самого критерію розподілу податків на прямі й непрямі. Для розв'язання цієї суперечності М. Кучерявенко<sup>2</sup> запропонував два шляхи, а саме: «... З одного боку, зробити спробу сформуванню родову конструкцію прямого податку і, відштовхуючись від цього поняття, сформуванню визначення та формуванню модель як податку на додану вартість, так і акцизного податку. З іншого боку, можна використовувати більш простий, формалізований шлях – закріпити закритий перелік непрямих податків».

Як слушно зазначає М. Казацька<sup>3</sup> про те, що на відміну від попередніх законодавчих актів, що регулювали справляння акцизного податку, чинний ПК України вказує на те, що акцизний податок є «непрямим податком на споживання». У податковому законодавстві поняття «споживання» залишається досі невизначеним, що, у свою чергу, вносить неясність у зміст поняття «акцизний

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 Т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. X. : Право, 2007. С. 360.

<sup>3</sup> Казацька М. Щодо питання визначення та законодавчого закріплення поняття «акцизний податок». *Підприємство, господарство, право*. 2018. № 4. С. 161.

податок». Крім цього, відзначає учений, «визначення акцизного податку як непрямого податку на споживання містить певну суперечність з положеннями ПК України щодо механізму справляння акцизного податку. Так, податкове законодавство в цілому не пов'язує справляння акцизного податку з фактом споживання відповідних підакцизних товарів. Натомість ключове значення мають інші події – реалізація, ввезення підакцизних товарів на митну територію України тощо».

Податковий кодекс Республіки Вірменія<sup>1</sup> статтю 82 визначає акцизний податок як державний податок, який сплачується в установленому Кодексом порядку, розмірі і терміні до державного бюджету для здійснення об'єктом оподаткування операцій і (або) операцій, встановлених статтю 84 Кодексу. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки<sup>2</sup> у ст. 182 визначає, що акцизом є податок, який включається до продажної ціни підакцизних товарів. А відповідно до статті 119 Податкового кодексу Республіки Молдова<sup>3</sup> акциз – це державний податок, що стягується прямо або побічно з наступних споживчих товарів: а) етиловий спирт і алкогольні напої; б) оброблений тютюн; с) нафта та її похідні; d) ікра осетрових та її замітники; е) парфуми і туалетна вода; f) предмети одягу з хутра; g) транспортні засоби товарної позиції 8703; h) інші товари, зазначені в додатку 1 до цього розділу.

Поділяємо думку вітчизняного науковця<sup>4</sup> про те, що «визначення акцизного податку, як непрямого податку на споживання, не відповідає іншим законодавчим положенням щодо його правового механізму, оскільки податкове законодавство не пов'язує справляння акцизного податку з фактом споживання чи випуском для споживання підакцизних товарів».

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Республики Армения. URL: [http://www.translation-centre.am/pdf/Trans\\_ru/HH\\_Codes/Harkayin\\_orensgrirq\\_ru](http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orensgrirq_ru)

<sup>2</sup> Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 года № 905-IQ. URL: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=2601](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2601)

<sup>3</sup> Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 года № 1163-XIII. URL: <http://www.lex.md/fisc/codfisaltxttru.htm#>

<sup>4</sup> Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук Київ, 2019. С. 13.

Вважаємо, що визначення акцизного податку повинне містити характеристику особливих ознак, що відрізняють його від усіх інших видів податків. Головною ознакою акцизного податку виступає специфічна сфера застосування та особливі цілі оподаткування.

У контексті викладеного слушною є думка вчених про те, що «основною рисою акцизів, що відрізняють їх від інших видів податків, є специфічна сфера застосування, тобто сфера споживання конкретного товару»<sup>1</sup>.

У сучасних наукових дослідженнях визначають, що товари, оподатковувані акцизним податком (підакцизні), володіють однією або декількома із наступних характеристик: їх виробництво та реалізація знаходиться під контролем держави, тобто ці товари (продукція) являють особливий інтерес для держави; вони характеризуються нееластичністю попиту за ціною; еластичність попиту щодо рівня доходу для цих товарів більше одиниці, тобто ці товари (продукція) відносяться до категорії предметів розкоші; їх споживання не приносить користі або з високою ймовірністю викликають негативні зовнішні ефекти<sup>2</sup>.

Зокрема, М. Когут<sup>3</sup> вважає, що основною особливістю акцизів, яка відрізняє їх від інших видів податків, є конкретний обсяг, тобто обсяг споживання певного товару. Підакцизні товари, на думку цього вченого, зазвичай відповідають одній або кільком з наступних характеристик: використання таких товарів шкодить або здоров'ю споживача, або навколишньому середовищу; такі товари відносяться до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера

---

<sup>1</sup> Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2014. С. 264.

<sup>2</sup> Податкова система: навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, В. О. Осмятченко, Я. О. Измайлов, Т. В. Тучак та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. С. 176–177.

<sup>3</sup> Когут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС : дис. ... кандидата юридичних наук. Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2021. С. 176.

обігу товарів знаходиться під державним контролем, запобігання фальсифікаціям або незаконному обігу такої продукції є надзвичайно важливим завданням для держави.

Ознаки акцизного податку, на думку М. Казацької<sup>1</sup>, є такі, як: це податок на специфічні товари, який справляється у зв'язку із виробництвом та імпортом таких товарів, обчислюється на базі їх об'єктивних характеристик та встановлюється у вигляді певної суми грошей з одиниці товару або у вигляді відсотку від ціни (вартості) товарів.

О. Костяна<sup>2</sup> зазначає про те, що «товари, що оподатковуються акцизним податком, зазвичай відповідають одній або кільком з наведених характеристик: вживання таких товарів є шкідливим або для здоров'я людини, що їх споживає, або для навколишнього середовища; товари, що належать до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів перебуває під державним контролем, недопущення випадків фальсифікації або незаконного обігу такої продукції є надзвичайно важливим для держави завданням».

На думку вітчизняних науковців<sup>3</sup>, характерними рисами акцизного податку як специфічного акцизу є:

- значна фіскальна ефективність цього податку. Якщо порівнювати акцизний податок з ПДВ, варто відзначити значно вужчу базу оподаткування першого з них, однак за рахунок значних обсягів продажу підакцизних товарів та відносно невеликої кількості їх виробників значно спрощується контроль за повнотою та своєчасністю надходження акцизного податку, а отже – скорочуються витрати на адміністрування;
- регулююче значення, що реалізується шляхом обмеження обсягів споживання соціально шкідливих та екологічно небезпечних

---

<sup>1</sup> Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук Київ, 2019. С. 13.

<sup>2</sup> Костяна О. В. Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 3. С. 260.

<sup>3</sup> Заклекта-Берестовенко О. С., Кізіма А. Я. Фіскальний та регулюючий аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 9-1. Ч. 1. С. 176.



товарів. До таких товарів належать: тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні продукти, автотранспортні засоби тощо.

Необхідність справляння специфічних акцизів, на думку А. Соколовської<sup>1</sup>, пояснюється такими причинами:

1) можливістю збільшити надходження до бюджету, не створюючи надмірного податкового тягара та уникаючи значних адміністративних витрат;

2) необхідністю компенсувати суспільству негативні зовнішні ефекти від споживання підакцизних товарів, зокрема таких, як тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні продукти, автотранспортні засоби;

3) забезпечення справедливості оподаткування по вертикалі. Акцизи можуть сприяти підвищенню ступеня справедливості оподаткування внаслідок того, що споживачами деяких видів підакцизних товарів (бензин, предмети розкоші) є передусім громадяни з високими та середніми доходами. Отже, запровадження специфічних акцизів підвищує податковий тягар на ці верстви населення. Водночас акцизи на пиво та тютюнові вироби мають регресивний характер, тобто зі зростанням доходів його частка в доходах зменшується<sup>2</sup>.

Зауважимо, що у сучасній науковій літературі немає єдиного підходу до класифікації функцій акцизного податку.

Як зазначають Л. Юрчишена та Ю. Шевчук<sup>3</sup>: «Адміністрування акцизного податку передбачає повну реалізацію функцій, дія яких є комплексною, системною, а пріоритетність визначається фіскальною політикою держави. До основних функцій відносяться: фіскальна – спрямована на мобілізацію і зростання податкових надходжень до державного і місцевого бюджету; регулююча,

<sup>1</sup> Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Кондор, 2010. С. 277.

<sup>2</sup> Податкова система : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, В. О. Осмятченко, Я. О. Измайлов, Т. В. Тучак та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. С. 177–178.

<sup>3</sup> Юрчишена Л. В., Шевчук Ю. І. Концептуальні засади адміністрування та фіскальний потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси, облік, банки*. 2019. № 1(24). С. 105–106.

спрямована на забезпечення балансу рівня споживання підакцизних товарів і відсотком акцизу, який включається в ціну; контрольна, забезпечує виконання фіскальної функції щодо виконання планових показників бюджету. Додатковими функціями є розподільча і соціальна».

На думку С. Бойко, Ю. Кулинич, М. Корнієнко<sup>1</sup>, «фіскальна функція акцизного податку у частині оподаткування алкогольних напоїв реалізується формування доходів державного бюджету та місцевих бюджетів, виключно в частині акцизного податку з роздрібного продажу алкогольних напоїв». Як зазначають вчені, «оцінювання регуляторного ефекту акцизного оподаткування проведено в умовах обмеженості офіційних статистичних даних, тому обмежено такими показниками як роздрібний товарооборот алкогольних напоїв, витрати на алкогольні напої у сукупних витратах домогосподарств, кількість ДТП та їх наслідки при керуванні транспортним засобом у нетверезому стані, кількість ДТП та їх наслідки, коли пішохід у нетверезому стані, поширеність розладів психіки та поведінки через вживання алкоголю»<sup>2</sup>.

Як слушно зазначає Г. Щирий<sup>3</sup> про те, що «акцизний податок специфічно поєднує у собі як фіскальну функцію податків, наповнюючи дохідну частину бюджетів, так і регулюючу функцію. Остання, на думку вченого, коригує попит і пропозицію, збільшуючи ціну товару за рахунок акцизу або зменшуючи її шляхом виключення певних товарів із переліку підакцизних, впливаючи на ціноутворення і, відповідно, поведінку економічних агентів (як виробників підакцизної продукції, так і споживачів)».

Вибірковість щодо предметів оподаткування акцизним податком свідчить про особливий характер регуляторної функції у функціональному призначенні акцизного податку. Вказане є однією із особливостей акцизного податку, що розкриває його внутрішню сутність і безпосередньо проявляється в закріпленні чіткої окремої групи

<sup>1</sup> Бойко С., Кулинич Ю., Корнієнко М. Акцизне оподаткування міцних алкогольних напоїв. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 35 (Січень). С. 36.

<sup>2</sup> Там само. С. 38.

<sup>3</sup> Щирий Г. Л. Роль специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 3(65). С. 273–274.

підакцизних товарів, на регулювання споживання яких і спрямований акцизний податок<sup>1</sup>.

Поділяємо думку науковців<sup>2</sup> про те, що «чітке розуміння функцій акцизного податку, напрямів його впливу на соціально-економічні процеси в Україні дає змогу виробити стратегію розвитку акцизного оподаткування, яка передбачає баланс між фіскальними інтересами держави щодо наповнення бюджету і соціальними цінностями й інтересами суспільства».

Також залежно від основних функцій при оподаткуванні цим податком підакцизних товарів М. Ярош<sup>3</sup> виділяє основні їх групи: акцизи на тютюнові вироби та алкогольну продукцію (функціонують для реалізації фіскальної функції, а також для регулювання обсягів споживання шкідливих для здоров'я населення товарів); акцизи на паливно-мастильні матеріали (покликані забезпечити збір коштів як плату за користування автомобільними шляхами та регулювання наслідків впливу від використання автомобільної техніки для навколишнього природного середовища).

Отже, більшість сучасних науковців, досліджуючи питання теорії оподаткування, виділяють дві основоположні функції акцизного податку: фіскальну та регулювальну.

Проаналізувавши динаміку надходження акцизного податку до бюджету потягом 2014–2021 рр. (табл. 1, табл. 2, табл. 3; рис. 1, рис. 2), ми можемо стверджувати про щорічне зростання його обсягу, що підтверджує його зростаючу фіскальну роль. За наслідками аналізу регулюючого потенціалу акцизу також встановлено, що акцизний податок може бути інструментом регулювання обсягів виробництва та споживання підакцизних товарів.

Істотними ознаками, що властиві акцизному податку, на нашу думку, є такі, як: загальнодержавний податок; непрямий податок;

---

<sup>1</sup> Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацюк В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 44.

<sup>2</sup> Там само. С. 45.

<sup>3</sup> Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : автореф. дис. ... канд. економ. наук. Київ, 2018. С. 8.

справляється з конкретно визначених підакцизних товарів (продукції); здійснюється оподаткування високорентабельних товарів (продукції); включається до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість.

На думку науковців<sup>1</sup>, «відмінними рисами акцизного податку у порівнянні з ПДВ є те, що: акцизним податком оподатковуються тільки товари і не оподатковуються робота і послуги; базою оподаткування є повна вартість товарів; кожна група підакцизних товарів має визначену ставку; акцизний податок сплачується, як правило, лише один раз (ПДВ – на всіх етапах руху товарів)».

Так, М. Сіренко<sup>2</sup> визначено ознаку вибірковості, притаманну акцизному податку, що є однією з відмінних рис цього платежу, яка відрізняє його від податку на додану вартість, який має універсальний характер. Так, на думку цього вченого, «якщо платниками податку на додану вартість є практично всі споживачі, то акцизний податок сплачують лише споживачі підакцизних товарів, а це далеко не всі верстви населення».

У дисертаційному дослідженні М. Сіренко<sup>3</sup> також встановлено відмінності у реалізації функцій оподаткування акцизним податком та податком на додану вартість. Ученим зазначено про те, що «...на практиці податок на додану вартість несе основне навантаження з реалізації фіскальної функції оподаткування, в силу широкого охоплення оподаткуванням споживчих товарів (універсальний акциз). Тоді як у функціональному значенні індивідуального акцизу переважає регулюючий початок. Акцизи встановлюються, як правило, на дефіцитну й високорентабельну продукцію й товари, що є монополією держави, а також поєднують у собі як фіскальну функцію податків, наповнюючи державний бюджет, так і регулюючу функцію (яка корегує попит та пропозицію, збільшуючи ціну товару за рахунок акцизу або зменшуючи шляхом виключення з переліку оподатковуваних товарів)»<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2014. С. 264.

<sup>2</sup> Сіренко М. М. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дисертація доктора філософії : 081 «Право». Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2021 С. 155–156.

<sup>3</sup> Там само. С. 156.

<sup>4</sup> Там само.

На думку К. Плотнікової<sup>1</sup>, визначення акцизного податку як особливого елемента податкової системи дозволяє встановити його економічний і соціальний зміст, а саме, визначити його як складне, багатоаспектне і динамічне явище.

Поділяємо думку науковців<sup>2</sup> про те, що «потенціал акцизного податку як податкового та регулюючого інструмента насамперед визначається переліком підакцизних товарів, а також розміром і видами ставок – елементами, які встановлюються залежно від необхідності та ступеня державного втручання в певні господарські процеси».

При цьому варто зауважити, що вітчизняний перелік підакцизних товарів є дещо ширшим, ніж перелік, який рекомендований Міжнародним валютним фондом. Так, рекомендаціями Міжнародного валютного фонду передбачено обмеження застосування специфічних акцизів для п'яти груп товарів: алкогольні напої; тютюнові вироби; автомобілі; нафта і нафтопродукти; запасні частини до автомобілів<sup>3</sup>.

Слушною є думка О. Олійничук та Я. Швець<sup>4</sup> відносно того, що «розширення спектру підакцизних товарів зумовлено, передусім, фіскальними міркуваннями, необхідністю збільшувати надходження до бюджету при доцільності зменшення податкового навантаження на доходи і капітал. У контексті викладеного в країнах ЄС гармонізованим можна вважати застосування специфічних акцизів тільки в Австрії, Великій Британії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Решта країн розширили перелік підакцизних товарів, відносячи до них навіть ті негативні ефекти, застосування яких є дискусійними – безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай

---

<sup>1</sup> Плотнікова К. О. Правове регулювання акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Право.* 2020. Вип. 29. С. 230.

<sup>2</sup> Податкова система : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, В. О. Осмятченко, Я. О. Измайлов, Т. В. Тучак та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. С. 178.

<sup>3</sup> Звіт МВФ по країні № 16/25. URL: <https://www.imf.org/external/lang/ukrainian/pubs/ft/scr/2016/cr1625u.pdf>. С. 63.

<sup>4</sup> Олійничук О., Швець Я. Світовий досвід акцизного оподаткування та його імплементація в Україні в контексті детінізації економіки. *Актуальні проблеми правознавства.* 2017. Вип. 3. С. 199.

(Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС – в Данії»<sup>1</sup>.

Як зазначають учені<sup>2</sup>, «у загальному контексті податкових схем, які використовують у ЄС, акцизні податки становлять собою гнучкі інструменти податкового регулювання, які дають змогу легко маневрувати подальшим зростанням податкових надходжень до бюджету. Вони можуть бути легко адаптовані до різних економічних, соціальних і структурних вимог. І, нарешті, вони можуть бути накладені спеціально для того, щоб зменшити споживання деяких продуктів, таких як тютюнові вироби та алкогольні напої, з причин суспільної охорони здоров'я і нафтопродуктів з метою захисту навколишнього природного середовища в умовах економії енергії та зниження енергетичної залежності».

Ставками акцизного податку є: адвалерні, специфічні, адвалерні та специфічні одночасно. Зауважимо, що саме визначення оптимальних ставок у системі оподаткування акцизним податком залишається проблемою, яка потребує подальшого врегулювання. А питання рівня диференціації ставок акцизного податку викликає дискусії як серед науковців, так і серед практиків.

Тому слушним є твердження І. Конєвої<sup>3</sup> про те, що «одним із найбільш актуальних питань реформування системи акцизного оподаткування в Україні протягом усієї новітньої історії залишається визначення оптимальних ставок акцизного податку. Зростання ставок оподаткування, як правило, здійснюється для досягнення короткострокових фіскальних ефектів без оцінки зростання рівня

---

<sup>1</sup> 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. С. 34.

<sup>2</sup> Дученко М. М., Мельник С. В. Імплементация директив ЄС у контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 5.

<sup>3</sup> Конєва І. І. Сучасний стан оподаткування підприємств лікеро-горілчаної галузі. *Стан та перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємництвом діяльністю в умовах євроінтеграційних процесів : матеріали міжнар. наук. інтернет-конф.* (м. Чернівці, 26–27 листопада 2015 р.). Чернівці, 2015. С. 164–166.

опосередкованого податкового навантаження на виробників (імпортерів) товарів підакцизної групи».

Водночас, дискусійною вважаємо думку науковців<sup>1</sup> про те, що «необхідним на теперішньому етапі розвитку економіки України є максимізація ставок акцизного податку, що, в свою чергу, збільшить надходження до державного бюджету та зменшить споживання підакцизної продукції». Оскільки збільшення розміру ставки акцизного податку може бути одним із чинників тінізації ринку підакцизної продукції і, як наслідок, зумовлювати недоотримання податкових надходжень до бюджету.

Н. Лисецька<sup>2</sup> вважає, що «серед підакцизних товарів є ті, виробництво яких однозначно треба стимулювати (транспортні засоби, нафтопродукти з високими показниками екологічної безпеки) і такі, споживання яких завдає беззаперечної шкоди людині (алкогольні напої та тютюнові вироби), нарощуванням виробництва і рентабельності яких можна пожертвувати заради другої мети акцизного оподаткування – соціальної». Поділяємо думку вченого, що на шкідливі товари потрібно поступово підвищувати ставку специфічного акцизу.

Протилежну позицію висловлює А. Луцик<sup>3</sup>, зауважуючи, що «у політиці уряду потрібно утриматись від підвищення акцизного збору на паливо до моменту стабілізації економіки, незважаючи на європейські стандарти».

Податковим законодавством України передбачені також можливості встановлення пільг щодо оподаткування акцизним податком.

При цьому зазначимо, що Державна податкова служба України щоквартально формує та затверджує Довідник пільг, що передбачає

---

<sup>1</sup> Голобородько Т. В., Шишка А. М. Історія становлення акцизного податку в Україні. *Сучасний менеджмент економічних систем в координатах парадигми сталого розвитку* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. Дніпро : Середняк Т. К. 2020. С. 63.

<sup>2</sup> Лисецька Н. М. Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України. *Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове фахове видання*. 2015. № 4. С. 848–852.

<sup>3</sup> Луцик А. І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2010. Вип. 15. С. 42–43.

надання пільг, строк дії пільги та коментарі або роз'яснення стосовно деяких нюансів застосування пільги. Так, з 2013 року Довідник пільг виходить у двох томах: довідник пільг, які є втратами бюджету, і довідник інших пільг<sup>1</sup>.

Для того, щоб наочно показати загальну кількість пільг з акцизного податку, а також велику кількість пільг, які є втратами доходів бюджету, наведемо авторську таблицю, побудовану на підставі даних ДПС України. Аналіз загальної кількості пільг акцизного податку, а також кількості пільг цього податку, що є втратами бюджету, на підставі даних ДПС України, дозволяє дійти висновку про необхідність перегляду, систематизації пільг, приведення у відповідність до директив та інших актів законодавства ЄС (табл. 4, табл. 5).

Таблиця 4

**Кількість пільг акцизного збору/податку протягом  
2006–2012 років**

<b>Час застосування</b>	<b>Кількість пільг по акцизному збору/податку з вітчизняних товарів</b>	<b>Кількість пільг по акцизному збору/податку з імпортованих товарів</b>
2006	12	13
2007	12	13
2008	12	13
2009	12	13
2010	12	13
2011	14	13
2012	21	16

*Побудовано авторами за даними<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--restri--perelik/dovidniki-/54005.html>

<sup>2</sup> Там само.



Таблиця 5

**Кількість пілґ акцизного податку протягом 2013–2021 років**

Час застосування	Групи пілґ			
	Кількість пілґ по акцизному податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	Кількість пілґ по акцизному податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), що є втратами доходів бюджету	Кількість пілґ по акцизному податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	Кількість пілґ по акцизному податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що є втратами доходів бюджету
2013	20	9	15	1
2014	20	9	16	1
2015	16	6	16	1
2016	19	6	15	1
2017	21	6	16	1
2018	21	6	16	1
2019	26	7	16	2
2020	26	7	16	2
2021	27	6	–	–

Побудовано авторами за даними<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Довідник пілґ, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--restrii--perelik/dovidniki-/54005.html>

Податкова пільга, за твердженням А. Соколовської<sup>1</sup>, – це: 1) відхилення від нормативних вимог оподаткування або виняток із правил обкладання податком; 2) виняток, регламентований податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування; 3) перевага, котра надається окремим платникам податків або їх групам; 4) перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платника від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря.

М. Сіренко<sup>2</sup> констатує наявність двох блоків пільг по акцизному податку, які фактично були формалізовані з прийняттям ПК України. На думку цього науковця, «всі пільги по акцизному податку розподілено на дві групи: а) операції з підакцизними товарами, що не підлягають оподаткуванню; б) операції з підакцизними товарами, що звільнюються від оподаткування. Принципова різниця між ними в тому, від яких саме складових податкового обов'язку звільняється платник податку».

Як зазначає О. Волкова<sup>3</sup>, «загалом зміни в адмініструванні акцизного податку в Україні з моменту набуття чинності ПК України можна систематизувати за двома основними напрямками: перший – посилення фіскальності цього виду оподаткування, другий – посилення контролю над обігом підакцизних товарів».

На думку М. Ярош<sup>4</sup>, «першочергово важливим є врахування регіонального контексту розвитку акцизної політики. Зважаючи на рівень акцизних ставок на тютюнові вироби та алкогольні напої в державах-сусідах (Росія, Білорусія, Молдова), необхідним є формування графіку підняття акцизів з урахуванням акцизної політики країн регіону для уникнення ризиків зростання контрафакту, контрабанди та нелегального експорту підакцизних товарів».

---

<sup>1</sup> Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 3. С. 45.

<sup>2</sup> Сіренко М. М. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... доктора філософії : 081 «Право». Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого ; Міністерство освіти і науки України, Харків, 2021. С. 159–160.

<sup>3</sup> Волкова О. Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 5. С. 148.

<sup>4</sup> Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : автореф. дис. ... канд. економ. наук. Київ, 2018. С. 13.

Поділяємо думку Г. Щириго<sup>1</sup> про те, що «на сучасному етапі розвитку податкової системи України механізм акцизного оподаткування має вирішувати двоедине завдання: забезпечувати зростання надходжень до державного і місцевих бюджетів і водночас сприяти максимально можливому обмеженню незаконного виробництва та обігу підакцизних товарів».

Науковці Г. Буканов та А. Купін<sup>2</sup> вважають, що «зараз для економіки України акцизні надходження є життєво важливим джерелом наповнення бюджету, а тому невміння користуватися ними суттєво ускладнить погашення дефіцитної частини держбюджету, крім того, виступаючи економічною нетарифною мірою, акциз на імпортовані товари сприяє створенню рівних умов для конкуренції на внутрішньому ринку між вітчизняними й імпортованими товарами».

Дослідження поняття, ознак та особливостей правового регулювання акцизного податку<sup>3</sup> та особливостей акцизного оподаткування в Україні<sup>4</sup> дозволило сформулювати висновки про те, що реформування акцизного оподаткування на сьогодні є одним з найбільш актуальних у становленні загальної системи оподаткування нашої держави. Адже акцизний податок завжди був і залишається джерелом наповнення бюджету, а також суттєвим важелем державного регулювання виробництва і обігу в Україні підакцизних товарів.

Підсумовуючи, зазначимо, що саме акцизи є одними із перших платежів, що справлялися у світі. На сьогодні ж акцизне оподаткування є законодавчо врегульованим процесом встановлення, зміни

---

<sup>1</sup> Щирий Г. Л. Роль специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 3(65). С. 275.

<sup>2</sup> Буканов Г. М., Купін А. П. Проблема історії розвитку акцизного податку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Вип. 1. Т. 2. С. 15.

<sup>3</sup> Атаманчук Н. І. Поняття, ознаки та особливості правового регулювання акцизного податку в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 119–123. URL: [http://lsej.org.ua/1\\_2019/32.pdf](http://lsej.org.ua/1_2019/32.pdf)

<sup>4</sup> Атаманчук Н. І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право*. 2019. № 1. С. 73–77.

чи скасування акцизного податку в Україні. Правове регулювання акцизного податку здійснюється у відповідності до ПК України.

Ознаками акцизного податку вважаємо такі як: загальнодержавний податок; непрямий податок; справляється з конкретно визначених підакцизних товарів (продукції); здійснюється оподаткування високорентабельних товарів (продукції); включається до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість.

Основною метою адміністрування акцизного податку є наповнення дохідної частини як державного, так і місцевих бюджетів. Будучи непрямим податком, акцизний податок включається до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість. Окрім того, завдяки своєму вузькому спрямуванню, зокрема, чітко визначеному переліку підакцизних товарів (продукції), акцизний податок здійснює регулюючий вплив на структуру споживання.

Функціями акцизного податку вважаємо такі, як: фіскальна; регулювальна, яка охоплює стимулювальну й дестимулювальну підфункції; контрольна та розподільна.

У сучасних умовах воєнного стану необхідним є подальше вдосконалення правового регулювання порядку нарахування та сплати акцизного податку шляхом посилення його регулюючих функцій, спрощення податкових процедур для платників податку, встановлення фінансово обґрунтованих податкових пільг з одночасним посиленням контролю над їх цільовим використанням, адаптація вітчизняного податкового законодавства до норм права ЄС у питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології і податкових ставок, електронної системи оподаткування та використання цифрових технологій маркування тощо.

## РОЗДІЛ 2

# ПРАВОВІ ОСНОВИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

### 2.1. Оподаткування акцизним податком спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв та пива

Як уже зазначали, ст. 215 ПК України<sup>1</sup> наводить чіткий перелік підакцизних товарів. І одним із цих товарів є спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння). Спирт етиловий відповідно до п. 14.1.237 ст. 14 ПК України<sup>2</sup> – це всі види ректифікованого та дистильованого спирту етилового, біоетанол, інші види спирту етилового, зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД. У пункті 14.1.5 ст. 14 ПК України<sup>3</sup> законодавець алкогольні напої визначає як «продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового понад 0,5 % об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2203, 2204, 2205, 2206 (крім квасу «живого» бродіння), 2208 згідно з УКТ ЗЕД, а також з вмістом спирту етилового 8,5 % об'ємних одиниць та більше, які зазначені у товарних позиціях 2103 90 30 00, 2106 90 згідно з УКТ ЗЕД».

Відповідно до 14.1.144 ст. 14 ПК України<sup>4</sup> 14.1.144 пиво є насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого суслу пивними дріжджами, що відноситься до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Там само.

Відповідно до п. 1.22 статті 1 Закону України «Про виноград та виноградне вино»<sup>1</sup> вино кріплене є «...вино, одержане в результаті повного або неповного збродження цукрів суслу шляхом припипнення бродіння через додавання спирту етилового ректифікованого та/або спирту етилового ректифікованого виноградного, та/або дистиляту виноградного спиртового».

Згідно із статтею 1 Закону України «Про виноград та виноградне вино»<sup>2</sup> вино ігристе є «вино, піняста властивість якого набута внаслідок його насичення діоксидом вуглецю ендogenous походження, що утворюється під час бродіння суслу або вторинного бродіння виноматеріалів у герметично закритих посудинах; вино газоване – це вино, піняста властивість якого набута внаслідок його штучного насичення діоксидом вуглецю».

Нам імпонує думка науковців відносно того, що до «вин ігристих та газованих» (ст. 14.1.241.2) необхідно відносити товари, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00 та 2205 і які розливаються у пляшки, закорковані спеціальними пробками для таких вин типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, або мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю в розчині на рівні 3 бара або більше; мають фактичну алкогольну міцність вище 1,2 відсотка об'ємних одиниць, але не вище 15 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю ферментне походження<sup>3</sup>.

Окрім того, вітчизняні вчені<sup>4</sup> пропонують класифікувати спирт та алкогольні напої на чотири категорії, такі як: пиво, вино, ферментовані напої за винятком вина та пива, проміжні продукти та етиловий спирт і внести відповідні зміни до п. 215.1 ст. 215 ПК України;

<sup>1</sup> Про виноград та виноградне вино : Закон України від 16.06.2005 № 2662-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2662-15>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС. *БізнесІнформ*. 2018. № 7. С. 226.

<sup>4</sup> Там само. С. 227.

привести у відповідність до європейських вимог визначення пива та етилового спирту (пп. 14.1.237) та визначити поняття таких категорій підакцизних товарів, як вино (14.1.241), ферментовані напої інші, ніж вино та пиво (14.1.603), проміжні продукти (14.1.2031) і внести відповідні зміни до ст. 14 ПК України. Урахування цих пропозицій дасть змогу усунути диспропорції в оподаткуванні вітчизняних і імпортованих товарів через уніфікацію термінологічних визначень для спирту та алкогольних напоїв.

Особливості обчислення акцизного податку з алкогольних напоїв визначає ст. 225 ПК України<sup>1</sup>. Зокрема, «суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векся, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції»<sup>2</sup>.

Під час отримання спирту етилового неденатурованого підприємство-векселедавець за участю представника контролюючого органу на акцизному складі складає акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи з фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченої суми податку або наданого податкового векся із зазначенням остаточної суми податку, яка підлягає сплаті. При цьому скоригована сума податку в податковому векселі сплачується частково у разі придбання марок акцизного податку в період дії такого векся. Податковий вексель вважається погашеним векселедавцем у разі сплати суми податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі строк<sup>3</sup>.

Сума податку, на яку погашається вексель, визначається виходячи з фактично отриманої кількості спирту (згідно з актом) та ставок

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само. Ст. 225.

<sup>3</sup> Там само.

податку на готову продукцію, зменшується на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового при транспортуванні та зберіганні, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, затверджених у встановленому порядку, а також фактично повернутого невинного браку<sup>1</sup>.

Розрахунок суми зменшення податку проводиться у Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку<sup>2</sup>, встановленому Кабінетом Міністрів України. Порядок проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку<sup>3</sup> визначає механізм розрахунку суми зменшення акцизного податку з отриманого спирту етилового неденатурованого на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового неденатурованого під час транспортування та зберігання, у процесі виробництва готової продукції, а також з фактично повернутого невинного браку відповідно до ст. 225 ПК України<sup>4</sup>. При цьому «суб'єкт господарювання, що здійснює виробництво алкогольних напоїв (крім виноматеріалів) (далі – виробник), зобов'язаний до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням податковий вексель, який забезпечує виконання зобов'язання такого платника, сплатити суму податку, розраховану за ставками для готової продукції. Сума податку, на яку погашається вексель, визначається виходячи з фактично отриманої кількості спирту етилового неденатурованого (згідно з актом про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку) та ставок податку на готову продукцію і зменшується на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового неденатурованого під час транспортування (крім горілки та лікєро-горілочаних виробів)

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 225.

<sup>2</sup> Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1260. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-p>

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>



та зберігання, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, визначених пунктом 214.6 статті 214 ПК України; фактично повернутого виробником на акцизний склад, на якому виробляється спирт етиловий неденатурований, невиправного браку, що утворився у процесі виробництва готової продукції. Розрахунок суми зменшення акцизного податку, що сплачена до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, проводиться у тому ж порядку, що і за умови видачі податкового векселя»<sup>1</sup>.

Статтею 225 ПК України<sup>2</sup> визначено, що «у разі експорту (вивезення) підакцизних товарів (продукції) за межі митної території України сума податку для погашення податкового векселя визначається з урахуванням обсягів відвантаженої на експорт продукції згідно з належно оформленою митною декларацією. У разі якщо передбачений цією статтею податковий вексель не погашається у визначений строк, векселедержатель вчиняє протест такого векселя у неплатежі згідно із законодавством та звертається протягом одного робочого дня з дати вчинення протесту до банку, який здійснив аваль цього векселя, з опротестованим векселем. Банк-аваліст зобов'язаний не пізніше операційного дня, що настає за датою звернення векселедержателя з опротестованим векселем, переказати суму, зазначену в цьому векселі, векселедержателю. Забороняється часткове погашення податкового векселя після закінчення строку, на який він виданий. У разі якщо податковий вексель, строк сплати за яким настав, не погашений, наступний вексель не може бути виданий таким суб'єктом. Крім того, виноматеріали, що реалізуються підприємствам вторинного виноробства, які використовують ці виноматеріали для виробництва готової продукції, не оподатковуються. В інших випадках реалізація виноматеріалів оподатковується за ставками податку на виноробну продукцію, встановленими підпунктом 215.3.1 п. 215.3 ст. 215 ПК України»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1260. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-p>

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>3</sup> Там само.

У п. 215.3.1 ст. 215 ПК України<sup>1</sup> встановлюються ставки акцизного податку на спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво. Зокрема, ставка податку на: пиво із солоду (солодове) (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2203 00) становить 59,82 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту; звичайні (неігристі) вина, сушло виноградне, зброджені напої, фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови, що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 22 10 00, 2204 29 10 00), 2205 10 10 00, 2205 90 10 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00) становить 0,01 грн за 1 літр; вина ігристі та вина газовані, зброджені напої, вина (напої) ароматизовані ігристі (газовані), фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження, які розливаються у пляшки, закорковані спеціальними пробками для таких напоїв типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, та/або мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині на рівні не менше 1 бар при температурі 20 °С (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00, 2205 10 10 00, 2205 90 10 00, 2206 00 39 00) становить 12,23 грн за 1 літр; вина та інші зброджені напої (у тому числі суміші із зброджених напоїв та суміші на основі зброджених напоїв), фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204, 2205, 2206 (вина та інші зброджені напої без додання етилового спирту в іншому місці не зазначені; вина та інші зброджені напої з доданням

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

етилового спирту)) становить 8,42 грн за 1 літр; алкогольні напої, фактична міцність яких вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту, інші суміші із зброджених напоїв та суміші на основі зброджених напоїв (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204, 2205, 2206 (алкогольні напої з доданням або без додання етилового спирту в іншому місці не зазначені)) становить 133,31 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту; сидр і перрі (без додання спирту) (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00) становить 1,11 грн за 1 літр; спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 відсотків об'ємних одиниць або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2207) та спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту менше як 80 відсотків об'ємних одиниць, спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2208) становить 133,31 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту; тільки продукти з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2103 90 30 00, 2106 90) становить 177,73 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту.

На думку вітчизняних науковців<sup>1</sup>, «індексація ставок акцизного податку у частині оподаткування міцних алкогольних напоїв у 2022 р. потенційно повинна мати наслідком збільшення надходжень акцизного податку до державного бюджету, посилення регуляторного ефекту через подальше зменшення кількості ДТП та їх наслідків при керуванні транспортним засобом у нетверезому стані, кількості ДТП та їх наслідки, коли пішохід у нетверезому стані».

Зауважимо, що законодавством передбачене справляння за нульовою ставкою акцизного податку за 1 літр 100-відсоткового спирту із: а) спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла

---

<sup>1</sup> Бойко С., Кулинич Ю., Корнієнко М. Акцизне оподаткування міцних алкогольних напоїв. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 35 (Січень). С. 44.

та вермутів; б) спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів (у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів), крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів; в) спирту етилового денатурованого (спирту технічного), який реалізується суб'єктам господарювання з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу, які не містять у своєму складі більш як 0,1 відсотка залишкового етанолу; г) біоетанолу, що використовується підприємствами для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру, інших добавок на основі біоетанолу; ґ) біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива; д) спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва продукції хімічного і технічного призначення, включеної до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України; е) спирту етилового неденатурованого, який використовується для виробництва оцту з харчової сировини; є) спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва парфумерно-косметичної продукції; ж) спирту етилового-сирцю, який використовується в межах одного суб'єкта господарювання для виробництва біоетанолу; з) спирту етилового, що переміщується між акцизними складами в межах одного суб'єкта господарювання<sup>1</sup>.

Так, в Україні зростання розміру ставок акцизного податку на горілку та лікєро-горілчані вироби склало майже 300 % за період з 2011 та по 2018 роки, а саме: з 01.01.2011 по 31.03.2012 – 42,12 грн за 1 літр 100 % спирту; з 01.04.2012 по 31.03.2013 – 45,87 грн за 1 літр 100 % спирту; з 01.04.2013 по 28.02.2014 – 49,49 грн за 1 літр 100 % спирту; з 01.03.2014 по 30.06.2014 – 56,42 грн за 1 літр 100 % спирту; з 01.07.2014 до 29.02.2016 – 70,53 грн за 1 літр 100 % спирту; з 01.03.2016 по 28.02.2017 – 105,80 грн за 1 літр 100 % спирту; з 01.03.2017 – 126,96 грн за 1 літр 100 % спирту. При цьому якщо з 2011 року по 2014 рік зростання ставок акцизного податку було поступовим та несуттєвим (з 20,00 грн до 32,00 грн за 1 літр 100 % спирту, або 60%), то за період з січня 2014 року

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 229.

по січень 2017 року ставки підвищилися з 32,00 грн до 105, 80 грн за 1 літр 100 % спирту, або більш ніж втричі<sup>1</sup>.

Основні зміни податкового законодавства у 2018 році реалізовані Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»<sup>2</sup>. Зокрема, «ставки акцизного податку на спирт, пиво та алкогольні напої не збільшено, крім планового вирівнювання пільгової ставки на коньяк до ставки на інші спиртові дистиляти (загальне збільшення на 12 %). Змінами уточнено формулювання норми щодо оподаткування акцизним податком за зниженою ставкою зброджених напоїв, одержаних винятково в результаті природного (натурального) бродіння фруктових, ягідних та фруктових-ягідних соків, з вмістом спирту етилового не більше 8,5 % об'ємних одиниць (без додання спирту) для можливості застосування зниженої ставки також для сумішей таких зброджених напоїв та сумішей таких зброджених напоїв з безалкогольними напоями з вмістом спирту не більше 8,5 % об'ємних одиниць (без додання спирту)»<sup>3</sup>.

Аналіз обсягів надходження до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених алкогольних напоїв протягом 2007–2020 рр. свідчить про динаміку щорічного зростання обсягів від виробленої на території України продукції (табл. 6), а саме:

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої : проект Закону України від 24 квітня 2015 року № 2740. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54945](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945)

<sup>2</sup> 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 листопада 2018 року № 2628-VIII. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/info/T182628.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/info/T182628.html)

<sup>3</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07 грудня 2017 року № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>

Таблиця 6

**Обсяги надходження до державного бюджету акцизного  
податку/збору з вироблених в Україні та ввезених  
алкогольних напоїв протягом 2007–2020 рр.**

<b>Рік</b>	<b>Надходження акцизу від вироблених на території України алкогольних напоїв, млн грн</b>	<b>Надходження акцизу від ввезених на територію України алкогольних напоїв, млн грн</b>
2007	4 113,75	80,85
2008	4 762,94	124,56
2009	5 687,75	71,51
2010	7 001,43	228,25
2011	6 951,63	447,11
2012	7 416,40	636,56
2013	6 666,79	930,85
2014	8 733,95	771,41
2015	8 802,35	491,74
2016	11 828,86	726,90
2017	12 461,54	1079,30
2018	12 522,40	1 554,82
2019	12 426,07	1 891,95
2020	12 988,90	2 365,93

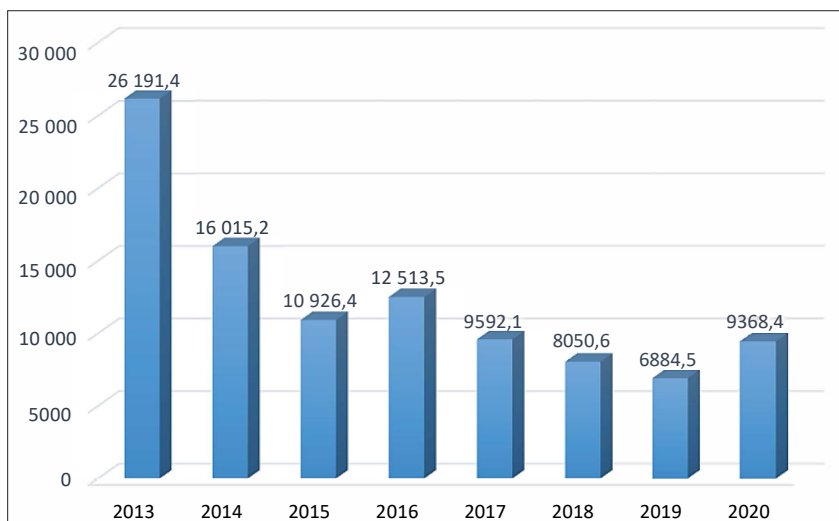
*Побудовано авторами за даними Державної казначейської служби України<sup>1</sup>*

На думку науковців<sup>2</sup>, «у зв'язку з підвищенням розміру ставок акцизного податку та збільшення в останні роки обсягів ввезення в Україну алкогольних напоїв тенденція сплати акцизного податку від імпорту алкоголю має постійний позитивний характер».

Здійснюючи аналіз показників діяльності спиртової галузі, можна зазначити, що протягом 2016–2020 років спостерігається стійка тенденція до скорочення обсягів виробництва спирту етилового (рис. 4).

<sup>1</sup> Державна казначейська служба України : Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

<sup>2</sup> Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацюк В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу під-акцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 73.



**Рис. 4. Обсяги виробництва спирту етилового протягом 2013–2020 рр., тис. дол.**

Фахівці та експерти ринку вважають, що основною причиною зменшення обсягів виробництва та реалізації спиртовмісної продукції є наявність державної монополії у вказаній сфері, що, у свою чергу, призводить до: низького рівня конкуренції між виробниками спирту на внутрішньому ринку; завищення собівартості українського спирту і, як наслідок, його не конкурентноспроможність на зовнішніх ринках; зменшення можливості для реалізації проектів спорідненої диверсифікації, перепрофілювання підприємств, диференціації продукції; дефіциту фінансових ресурсів та інвестицій для сучасного переобладнання підприємств та розвитку галузі<sup>1</sup>.

Окрім того, тенденція до скорочення обсягів виробництва також спостерігається в галузі виробництва лікєро-горілчанних напоїв (рис. 5).

<sup>1</sup> Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацок В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу під-акцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 58–59.



**Рис. 5. Обсяги виробництва лікєро-горілочаних напоїв протягом 2013–2020 рр.**



**Рис. 6. Співвідношення обсягів виробництва спирту етилового та лікєро-горілочаних напоїв протягом 2014–2020 рр.**



Таким чином, за даними Державної служби статистики України<sup>1</sup>, обсяги виробництва спирту у 2020 р. у порівнянні з 2013 р. зменшились у 3 рази, а обсяги виробництва лікєро-горілочаних напоїв у 2020 р. у порівняння з 2013 р. зменшились у 2,5 рази (рис. 6).

При цьому, аналіз статистичних даних Державної служби статистики України<sup>2</sup> свідчить про постійне зростання обсягів роздрібного ринку реалізації алкогольної продукції протягом 2017–2021 років (табл. 7).

Таблиця 7

**Обсяги роздрібного ринку реалізації алкогольних виробів  
протягом 2017–2019 років**

Рік	Алкогольні напої, млн грн	Горілка та вироби лікєро-горілочані, млн грн
2017	37 849,0	12 182,5
2018	47 127,9	14 698,1
2019	53 483,7	15 616,9
2020	59 846,0	16 977,0
2021	68 360,0	19 524,6

*Побудовано авторами за даними<sup>3</sup>*

Аналіз статистичних даних<sup>4</sup> дає підстави стверджувати, що скорочення обсягів виробництва лікєро-горілочаних напоїв у 2,5 рази у період 2013–2020 р. та, водночас, зростання обсягів роздрібної реалізації вказаної продукції свідчить про наявність стійкої тенденції до зростання обсягів «тінізації» ринку виробництва горілки. Як наслідок, підняття ставки акцизного податку на спирт і алкогольні напої призвело до негативних наслідків, а саме демотивації виробників і посилення конкурентних позицій «тіньового» сектору, зростання рівня споживання нелегальної алкогольної продукції.

<sup>1</sup> Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper\\_new.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html)

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Там само.

Необхідно зважати, що надмірне зростання ставок податку залишається одним з основних чинників тінізації ринку алкогольних напоїв і, як наслідок, – недоотримання податкових надходжень до бюджету. Незалежний аналітик ринку алкогольних напоїв І. Товкач<sup>1</sup> зазначив, що тіньовий ринок уже відвоював у міцного алкоголю 65 % всього ринку. Відповідно, акцизна політика у сфері оподаткування алкогольних напоїв, на думку І. Хлебнікової<sup>2</sup>, повинна реалізовуватися у поєднанні зі здійсненням державних, регіональних, місцевих заходів у сфері громадського здоров'я, зокрема, в частині зменшення масштабів зловживання алкогольною продукцією та профілактиці алкоголізму.

Як стверджують В. Коротун та Н. Новицька<sup>3</sup>, «нелегальний ринок в економіці не є проблемою однієї країни. Враховуючи стрімкий розвиток глобалізаційних процесів у світовому економічному просторі, боротьба з тіньовою економікою має проводитись у глобальних масштабах. Так, нелегальний ринок у будь-якій галузі формує ризики у фінансовій та економічній системах країни в цілому. У світовому вимірі загострення економічної розбалансованості в одній країні може набувати рис інфекції, й відповідно, бути загрозою для країн-сусідів чи країн, що є основними партнерами в експортно-імпорتنих операціях. Таким чином, здійснюючи моніторинг нелегального ринку підакцизних товарів, не слід зосереджувати увагу лише на внутрішньому ринку. А заходи щодо протидії тіньовим операціям повинні базуватись на міжнародному економічному співробітництві».

---

<sup>1</sup> III Форум з непрямого оподаткування: зростання акцизу, контрафакт та євробляхи. *Офіційний сайт Асоціації податкових радників*. URL: <http://advisortax.org/?p=5135>

<sup>2</sup> Хлебнікова І. І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 834.

<sup>3</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В. Нелегальний ринок алкогольних напоїв України: проблеми статистичної оцінки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 150–151.

Слушно вважає К. Шейко<sup>1</sup>, що «соціальними наслідками незаконного виробництва і обігу алкогольних напоїв є загроза економічній безпеці держави, репутаційні та іміджеві втрати для України у сфері зовнішньої торгівлі, тінізація ринку алкогольних напоїв і зменшення обсягів продажу оригінальної продукції, заподіяння шкоди правовласникам торговельних марок, створення загрози для життя і здоров'я населення, ускладнення криміногенної ситуації, віктимізація споживачів алкогольних напоїв».

Як зазначають науковці<sup>2</sup>, «незаконна торгівля алкогольними напоями/ тютюновими виробами позбавляє державу податкових надходжень та підвищує доступність таких підакцизних товарів в усьому світі, збільшуючи смертність від їх надмірного споживання. У зв'язку з цим надзвичайно актуальним питанням є впровадження сучасних інноваційних технологій контролю за обігом таких товарів. Першим кроком до цього є розробка методики оцінки нелегального обігу підакцизних товарів, що дасть змогу фіскальним органам отримувати інформацію про обсяги недонадходження акцизного податку та ПДВ, ефективність заходів контролю за нелегальним обігом».

Удосконалення інституційного забезпечення протидії нелегальному обігу алкогольних напоїв поряд з упровадженням нових підходів до здійснення контрольно-наглядової діяльності на алкогольному ринку надасть змогу підвищити ефективність протидії ухиленню від сплати податків на алкогольному ринку, сприятиме його захисту від контрабандної та контрафактної продукції, а також надасть змогу перенести «точку контролю» безпосередньо на рівень роздрібного продажу алкогольних напоїв. У свою чергу, рівень охоплення таким податковим наглядом, як показує досвід країн ЄС, обсяг і глибина контрольних дій мають залежати від рівня ризику платника податків

---

<sup>1</sup> Шейко К. В. Запобігання злочинам, що вчиняються у сфері виробництва і обігу алкогольних напоїв : дис. ... кандидата юридичних наук (доктора філософії). Науково-дослідний інститут вивчення проблем злочинності імені академіка В. В. Сташиса Національної академії правових наук України. Харків, 2020. С. 183.

<sup>2</sup> Коротун В., Новицька Н., Хлебнікова І. Нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні: методика статистичної оцінки. *Світ фінансів*. 2018. № 2(55). С. 53–54.

щодо зловживань у сфері акцизного оподаткування. А отже, прийнятним для умов України є впровадження європейської практики щодо: механізмів і напрямів контролю; процедур проведення наглядових дій, а також обставин (питань), значущих для оподаткування, які мають підлягати перевірці; оцінювання рівня ризиковості платників акцизів та його коригування упродовж року; використання непрямих методів контролю; удосконалення нині діючих в Україні електронних систем контролю за обігом алкогольних напоїв<sup>3</sup>.

Так, Ю. Больбіт<sup>4</sup> відзначає складність процесу здійснення контрольної діяльності за сферою виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Учений виділяє дві основні групи напрямів державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів: перший, пов'язаний безпосередньо з виробництвом зазначених товарів, другий з їх обігом. Так, напрямами державного контролю, що пов'язані з виробництвом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, є: контроль за виробництвом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, на основі якого суб'єктам господарювання видається ліцензія на виробництво зазначених видів товару, тобто проведення атестації; контроль за цільовим використанням сировини, а також готової продукції у сфері виробництва, обігу та реалізації спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; здійснює контрольні заходи щодо запобігання та виявлення порушень стосовно норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів; контроль за додержанням технічних регламентів, стандартів, норм і правил під час виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; контроль за якістю продукції<sup>5</sup>.

Наступною ключовою групою напрямів державного контролю є сфера обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, до яких, на думку Ю. Больбіта, можна віднести наступні: контроль

<sup>3</sup> Панасюк О. В. Удосконалення аналізу та контролю за ринком алкогольних напоїв в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 129–130.

<sup>4</sup> Больбіт Ю. Л. Напрями державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. *Revista științifică internațională "Supremația Dreptului"*. 2017. № 1. С. 80.

<sup>5</sup> Там само. С. 77–78.

за діяльністю суб'єктів господарювання щодо оптової торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами; контроль за діяльністю суб'єктів господарювання щодо роздрібною торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами; контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю алкогольними напоями та тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів; контроль за наявністю акцизних марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації; контроль за сплатою суб'єктами господарювання акцизного податку.

На думку Ю. Більбіта<sup>1</sup>, контроль за сплатою акцизного податку за виробництво та обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів має важливе значення для держави, у першу чергу, з економічної точки зору, адже, враховуючи обсяги реалізації зазначених видів товарів, попередження правопорушень у зазначеній сфері дозволить поповнити бюджети всіх рівнів значною сумою коштів, що позитивно відображається як на фінансовому благополуччі окремих регіонів, так і всієї країни взагалі.

З метою підвищення ефективності державного регулювання ринку алкогольних напоїв, зокрема з використанням податкових інструментів, О. Панасюк<sup>2</sup> вважає, що потрібно реалізовувати такі заходи, як:

- удосконалення інституційного забезпечення протидії нелегальному обігу алкогольних напоїв шляхом перегляду функціоналу відповідних контролюючих органів;
- внесення змін до Податкового кодексу України щодо формування структури гармонізованих підакцизних товарів групи «спирт та алкогольні напої», визначення бази оподаткування, а також розширення сфери застосування нульової ставки акцизного податку;

---

<sup>1</sup> Більбіт Ю. Л. Напрями державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. *Revista științifică internațională "Supremația Dreptului"*. 2017. № 1. С. 80.

<sup>2</sup> Панасюк О. В. Удосконалення аналізу та контролю за ринком алкогольних напоїв в Україні. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 130–131.

- упровадження європейської практики контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв щодо механізмів і напрямів контролю, процедур проведення наглядових дій з перенесенням «точки контролю» на роздрібну реалізацію;
- удосконалення процедур ліцензування діяльності суб'єктів господарювання алкогольного ринку;
- застосування роздільних систем податкової верифікації та відстеження руху алкогольних напоїв від виробника/імпортера до кінцевого споживача.

На думку О. Долженкова<sup>1</sup>, «з метою детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів необхідним та нагальним кроком є запровадження автоматизованого контролю за рухом підакцизних товарів, а саме АСЕК, електронної марки акцизного податку, що значно спростить документообіг у сфері обігу підакцизних товарів, дозволить знизити обсяги тіньового ринку підакцизних товарів та посилить контроль держави за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів в цілому».

Науковець К. Шейко<sup>2</sup> стверджує про те, що «узагальнення зарубіжного та міжнародного досвіду протидії незаконному виробництву і обігу алкогольних напоїв показало, що в багатьох країнах практикується розділення фінансово-господарської діяльності товаровиробників, торгових дистриб'юторів і ритейлерів. Це унеможливує поєднання функцій виробника і продавця алкогольної продукції одним підприємством. Найкращими практиками боротьби

---

<sup>1</sup> Долженков О. В. Щодо впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (АСЕК). *Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18.05.2018 р.) У 2-х т. Т. 2 / відп. ред. Г. О. Ульянова. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 93–96.

<sup>2</sup> Шейко К. В. Запобігання злочинам, що вчиняються у сфері виробництва і обігу алкогольних напоїв : дис. ... кандидата юридичних наук (доктора філософії). Науково-дослідний інститут вивчення проблем злочинності імені академіка В. В. Сташиса Національної академії правових наук України. Харків, 2020. С. 185.

із виробництвом і обігом фальсифікованих алкогольних напоїв вважаються повна або часткова державна монополія на виробництво та/або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, а також застосування автоматизованої Системи контролю за рухом підакцизних товарів (EMCS)».

Аналізуючи вплив запровадження системи EMCS на ефективність заходів щодо боротьби з шахрайством, Н. Новицька та А. Капелюш<sup>1</sup> зазначають про те, що «за оцінками фахівців відсутньою є регулярна звітність про незаконну торгівлю (і шахрайство) між державами-членами за винятком окремих зареєстрованих випадків і навіть відсутність інформації про масштаби цієї проблеми. Оцінки нелегального ринку підакцизних товарів та методики їх визначення різняться в різних країнах ЄС. У багатьох випадках (за винятком Великої Британії та Ірландії) інформація про нелегальний ринок базується на виявлених випадках шахрайства, що призводить до недооцінки масштабів цієї проблеми (так як вони не враховують невиявлені випадки шахрайства). Не зважаючи на ці недоліки організаційного забезпечення протидії нелегальному обігу підакцизних товарів безумовно впровадження системи EMCS спричинило зменшення вартості податкових перевірок та полегшило доступ до інформації для проведення аналізу ризиків / моніторингу. Важливо відзначити, що система також покращила координацію та співпрацю між державами-членами у справах про транскордонне шахрайство. Проте значним недоліком системи EMCS є відсутність стандартизованої в масштабах ЄС методики оцінки ризиків».

Як зазначає І. Хлебнікова<sup>2</sup>: «зміщення структури споживання алкогольних напоїв в Україні в бік більш міцних алкогольних напоїв відбувається у зв'язку із невизначеністю державної політики

---

<sup>1</sup> Новицька Н. В., Капелюш А. А. Особливості організаційного забезпечення протидії нелегальному обігу підакцизних товарів в країнах ЄС. *Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України* : зб. матер. наук.-практ. конференції, 28–29 вересня 2017 р. / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2017. С. 278–279.

<sup>2</sup> Хлебнікова І. І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 833.

в питанні обігу і регулювання виробництва алкогольної продукції та існуючого пріоритету економічних інтересів у збиток охороні здоров'я населення України».

Зокрема, з метою підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходження до бюджету акцизного податку утворюються акцизні склади та акцизні склади пересувні. Вимогою чинного законодавства є те, що «акцизні склади, на території яких виробляється спирт етиловий, повинні бути обладнані на кожному місці отримання та відпуску спирту етилового, розташованому на акцизному складі, витратомірами-лічильниками спирту етилового, що призначені для безперервного вимірювання, запам'ятовування, фіксування та відображення в електронному вигляді даних про обсяг отримання або відпуску спирту етилового в декалітрах 100-відсоткового спирту, приведених до температури 20 ° С, та обсяг вмісту денатуруючих добавок (далі – витратомір-лічильник спирту етилового), зареєстрованими в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового»<sup>1</sup>.

При цьому, вимогою для платників податку – розпорядників акцизних складів обов'язком є реєстрація: а) усіх розташованих на акцизних складах витратомірів-лічильників спирту етилового у розрізі акцизних складів – в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового; б) усіх акцизних складів – у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Один акцизний склад може бути зареєстрований виключно одним розпорядником акцизного складу. Один розпорядник акцизного складу може зареєструвати один і більше акцизних складів<sup>2</sup>.

Стаття 232 ПК України<sup>3</sup> визначає особливості електронного адміністрування реалізації спирту етилового. Так, у системі

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 230.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само. Ст. 232.



електронного адміністрування реалізації спирту етилового в розрізі платників податку – розпорядників акцизних складів/акцизних складів пересувних та акцизних складів/акцизних складів пересувних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД та умовним кодом ведеться окремо облік обсягів спирту етилового, що: оподатковуються акцизним податком, у тому числі окремо за кожною відмінною ставкою податку; оподатковуються на умовах, встановлених ст. 229 ПК України (залежно від напряму його використання); не підлягають оподаткуванню; звільняються від оподаткування<sup>1</sup>.

Варто зауважити, що п. 233.1 ст. 233 ПК України<sup>2</sup> визначено, що: «для перевірки повноти декларування та сплати акцизного податку платниками податку з обсягів ввезеного на митну територію України, виробленого та реалізованого на митній території України спирту етилового здійснюється автоматичне зіставлення показників обсягів обігу спирту етилового».

Порядок здійснення Державною податковою службою автоматичного зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального, показників обсягів обігу спирту етилового затверджено постановою Кабінет Міністрів України від 12 серпня 2020 р. № 715<sup>3</sup>. Цей Порядок визначає механізм здійснення ДПС автоматичного зіставлення показників обсягів обігу спирту етилового для забезпечення перевірки повноти декларування та сплати акцизного податку платниками податку з обсягів ввезеного на митну територію України, виробленого та реалізованого на митній території України спирту етилового.

При зіставленні здійснюється порівняння показників із системи електронного адміністрування реалізації спирту етилового та показників Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників обсягу

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 232.

<sup>2</sup> Там само. Ст. 233.

<sup>3</sup> Порядок здійснення Державною податковою службою автоматичного зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального, показників обсягів обігу спирту етилового : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 серпня 2020 року № 715. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/715-2020-%D0%BF#n9>

виробленого спирту етилового щодо обсягів обігу спирту етилового у розрізі кодів згідно з УКТ ЗЕД, акцизних складів та розпорядників акцизних складів<sup>1</sup>.

М. Пасічний<sup>2</sup> вважає, що «пріоритетним напрямом розвитку системи оподаткування алкогольних напоїв є запровадження автоматизованої системи контролю за їх виробництвом та обігом (електронної акцизної марки), концепція якої була схвалена вже понад 5 років тому, та було розроблено проекти відповідних законів. Бюджетною декларацією на 2022–2024 роки передбачено запровадження Е-акцизу для маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Разом з тим, даний інструмент контролю не охопить спектр алкогольних виробів, які маркуються підробленими акцизними марками або ж взагалі не маркуються. З огляду на зазначене слід удосконалити механізм виявлення продукції з підробленими марками, і в подальшому розвивати засади державного контролю за реалізацією алкогольних напоїв. Щодо подальшого підвищення ставок податку на дану категорію підакцизних товарів слід діяти виважено, із розумінням потенційних загроз зниження легального виробництва і заміщення цієї ніші фальсифікатом, що призведе до зниження надходжень або ж невідчутного підвищення».

Як зазначають науковці<sup>3</sup>, «основними світовими тенденціями у сфері оподаткування алкогольних напоїв є: акцизна політика у сфері податкового регулювання алкогольного ринку формується з урахуванням національних традицій на основі пошуку балансу інтересів виробників та споживачів, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем; у реалізації заходів, направлених на зниження рівня споживання алкогольних напоїв, акцизний податок характеризується високою ефективністю; поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; використання електронних систем контролю за рухом

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>, ст. 233.

<sup>2</sup> Пасічний М. Пріоритети акцизної політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. № 52. С. 173–174.

<sup>3</sup> Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 100–101.

алкогольних напоїв від виробника до споживача; використання повного або часткового звільнення від сплати акцизного податку вин натуральних виноградних; застосування диференційованого підходу для оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик тощо».

Загальними тенденціями наглядової діяльності на алкогольному ринку у країнах ЄС та Організації економічного співробітництва та розвитку є такі: монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту і алкогольної продукції; функціонування системи акцизних складів; делегування повноважень контролю, безпеки, обліку та відповідальності виробникам спирту та алкогольних напоїв за рахунок упровадження ліцензійних умов, технічних та електронних засобів обліку та контролю, що дозволило відійти від необхідності у постійній присутності державних представників; страхове покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, банківські та страхові гарантії, авансові внески, податкові векселі тощо); дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива; постійний моніторинг за рухом підакцизних товарів із використанням інформаційних технологій<sup>1</sup>.

Напрямами вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні С. Брехов<sup>2</sup> вбачає:

1. Впровадження, вдосконалення ведення та використання державних реєстрів: витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового; товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв; місць зберігання алкогольних напоїв.

2. З метою синхронізації обсягів поставок за даними інформаційних ресурсів контролюючих органів з ПДВ та акцизного податку внести зміни до ПК України в частині отримання права на податковий кредит, що виникає при придбанні підакцизної продукції лише за фактом її оприбуткування.

---

<sup>1</sup> Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. С. 15.

<sup>2</sup> Брехов С. С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 1. С. 19–20.

3. З метою здійснення наскрізного моніторингу за рухом під-акцизних товарів роздрібного сегменту ринку, а також додаткового інформування споживача внести зміни у нормативні акти щодо відображення у касових чеках, електронних стрічках відомостей про суми акцизного податку та об'ємний обсяг спирту.

4. Впровадження акцизних марок з більш високим ступенем захисту від підробок, наявністю QR кодів, що крім можливості відстежувати рух алкогольної продукції до моменту її реалізації, дозволить споживачам самостійно визначати легальність походження обраного продукту.

На думку І. Хлебнікової<sup>1</sup>, «напрямами діяльності та механізмами реалізації акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання алкогольними напоями можуть бути наступні: створення прогресивної системи оподаткування алкогольних напоїв із урахуванням їх міцності; вирівнювання доступності різних видів алкогольних напоїв з урахуванням доходів населення; заборона прямого або побічного стимулювання продажу алкогольних напоїв за цінами, меншими за собівартість, а також за цінами, нижчими від мінімальних, встановлених урядом; встановлення подвоєної ставки акцизу на ненатуральні слабоалкогольні напої у перерахунку на кількість одиниць спирту; припинення практики будь-якого субсидування для економічних суб'єктів, що займаються виробництвом та торгівлею алкогольними напоями; інвестування частки бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої у фінансування заходів по охороні здоров'я; оплату соціально орієнтованих інформаційних програм та соціальної реклами стосовно переваг здорового способу життя і небезпеки алкоголізації населення здійснювати за рахунок витрат підприємств та організацій, а не з їхнього прибутку; посилення державного контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв і збільшення покарання за вчинення контрабандних злочинів».

---

<sup>1</sup> Хлебнікова І. І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 835.

Підбиваючи підсумок, можна зазначити, що перед Україною як державою, що уклала з ЄС Угоду про асоціацію, а також отримала статус кандидата на членство в ЄС стоїть завдання гармонізації національного законодавства з нормами права ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування алкогольних напоїв та приведення їх у відповідність до Директиви Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої»<sup>1</sup> та Директиви Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої»<sup>2</sup> з метою встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Директива Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року (далі – Директива Ради 92/84/ЄЕС)<sup>3</sup> встановлює мінімальні ставки акцизного збору, що повинні застосовуватися у державах-членах на алкоголь та алкогольні напої. При цьому законодавство ЄС встановлює лише мінімальні ставки, а тому країни ЄС можуть вільно застосовувати ставки акцизного збору вище від цих мінімумів відповідно до власних національних потреб.

Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої»<sup>4</sup> застосовується у взаємозв'язку з Директивою Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої»<sup>5</sup>, що встановлює ставки

---

<sup>1</sup> Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_430](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430)

<sup>2</sup> Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_431#o21](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#o21)

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

<sup>5</sup> Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_431#o21](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#o21)

на акцизний збір залежно від міцності алкогольних напоїв. В контексті викладеного, для України є необхідним перегляд норм, що регулюють механізм адміністрування акцизного податку, з урахуванням Директив Ради ЄС, з метою реформування податкового законодавства та встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Також варто зауважити, що у розвинутих країнах світу цінову політику використовують для запобігання надмірному вживанню алкоголю, а також з метою попередження та скорочення вживання алкоголю неповнолітніми. Адже цінова політика здатна змінити структуру вживання населенням алкогольної продукції, зменшуючи рівень споживання міцних спиртних напоїв та знижуючи загальний рівень чистого алкоголю в перерахунку на абсолютний спирт.

Необхідно зазначити, що Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року (далі – Директива Ради 92/83/ЄЕС)<sup>1</sup> встановлює загальні правила визначення основних елементів акцизного податку на спирт і алкогольні напої, містить визначення всіх підакцизних товарів, що входять до акцизної категорії «спирт та алкогольні напої», одиниці виміру бази оподаткування для всіх підакцизних товарів, загальні підходи до встановлення ставок акцизного податку, а також можливості й умови використання пільгових (знижених) ставок податку. Вимоги Директиви Ради 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої переважно враховані в законодавстві України, окрім положень щодо: 1) визначення такого поняття, як «проміжні товари», якими вважаються підакцизні товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об'єму, але не вищою за 22 % об'єму (п. 1 ст. 17 Директиви Ради 92/83/ЄЕС); 2) відшкодування суми сплаченого акцизного збору з алкогольних напоїв, вилучених з ринку,

---

<sup>1</sup> Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_430](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430)

якщо через їхній стан або строк вони є непридатними для споживання (ст. 25 Директиви Ради 92/83/ЄЕС)<sup>1</sup>.

Також ПК України містить визначення таких підакцизних товарів, як пиво та спирт етиловий, що відрізняються від визначень, наданих у Директиві 92/83/ЄЕС. Якщо ПК України визначає пиво як насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого суслу пивними дріжджами, що відноситься до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203<sup>2</sup>. Відповідно до розділу I Директиви Ради 92/83/ЄЕС<sup>3</sup> «пивом» є будь-який товар, охоплений кодом КН 2203, або будь-який товар, що містить суміш пива з неалкогольними напоями, охопленими кодом КН 2206, із фактичною міцністю вище 0,5 % об'єму. Спирт етиловий у п.п. 14.1.237 ст. 14 ПК України<sup>4</sup> визначений як всі види ректифікованого та дистильованого спирту етилового, біоетанол, інші види спирту етилового, зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД. Стаття 20 Директиви Ради 92/83/ЄЕС встановлює, що «етиловим спиртом» вважаються: усі продукти з фактичною алкогольною міцністю вищою за 1,2 % об., які підпадають під товарні коди CN 2207 та 2208, навіть якщо такі продукти є складовою частиною продукту, який підпадає під інші розділи товарних кодів CN; продукти товарних кодів CN 224, 2205 та 2206, з фактичною алкогольною міцністю, яка перевищує 22 % об.; питні алкогольні напої, які містять спирт, незалежно від того, чи виготовлені вони у формі розчинів<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_430](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430)

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>3</sup> Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_430](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430)

<sup>4</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>5</sup> Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_430](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430)

Окрім того, ст. 21 Директиви Ради 92/83/ЄЕС встановлює оподаткування усіх товарів, які належать до акцизної категорії «спирт етиловий» податком за однаковою ставкою. В Україні ця норма виконується лише щодо товарів, охоплених кодами УКТ ЗЕД 2207, 2208 (окрім 2208 90 69 00, 2208 90 78 00 – слабоалкогольні напої) та 2206 (окрім 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00, 2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00) і не виконується щодо інших товарів за кодами 2204 і 2205, фактична міцність яких є вищою за 22 об.%, котрі оподатковуються за нижчими ставками, ніж спирт етиловий.

Особливостями вітчизняного законодавства, які не відповідають вимогам Директиви, є: 1) різна класифікація вин для цілей оподаткування; 2) включення до категорії «вино» вин натуральних із додаванням спирту та міцних (кріплених), тоді як згідно з Директивою й у неігристих, і в ігристих винах спирт, що міститься в кінцевому продукті, має повністю зброджене походження; 3) встановлення міцності вина на рівні від 9 до 20%, тоді як згідно з Директивою Ради 92/83/ЄЕС неігристе вино може бути міцністю від 1,2 до 15 % і від 15 до 18 % об'єму, а ігристе вино відповідно міцністю до 15 %; 4) встановлення різних ставок на вина, що належать до неігристих (виноградні натуральні, а також вермути та інші вина виноградні натуральні з додаванням рослинних або ароматизуючих екстрактів)<sup>1</sup>.

Для імплементації вимог Директиви Ради 92/83/ЄЕС вітчизняні науковці<sup>2</sup> доцільним вважають виокремлення в ПК України таких категорій підакцизних товарів, як вино, ферментовані напої інші, ніж вино та пиво, проміжні продукти. Натомість у ПК України наводиться поняття «виноробна продукція», до якої відносяться вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, ігристі, газовані, вермути, бренді, сусло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогольні напої з винограду, плодів та ягід. А ці товари відповідно до європейської класифікації одночасно

<sup>1</sup> Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. С. 236.

<sup>2</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС. *БізнесІнформ*. 2018. № 7. С. 224–225.



відносяться до різних категорій, таких як вино, ферментовані напої, проміжні продукти, спирт етиловий залежно від вмісту спирту та його походження (у результаті природного бродіння чи ні).

Ураховуючи зазначене, з метою гармонізації специфічного акцизного оподаткування в Україні та країнах ЄС потрібно ввести у підпункт 14.1.26 статті 14 ПК України нові поняття, а саме надати визначення поняттям «вино звичайне (натуральне)» та «проміжні товари» з метою встановлення однієї ставки оподаткування для всіх товарів, що належать до категорії проміжних товарів.

Вітчизняними науковцями<sup>1</sup> пропонується внести зміни до ПК України і до «вина виноградного натурального» (ст. 14.1.241.1) відносити товари, охоплені кодом УКТ ЗЕД 2204 та 2205, за винятком ігристих і газованих вин, які визначені у підп. 14.1.241.2 п. 14.1.241: фактична міцність яких вище 1,2, але не вище 15 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю ферментне походження; фактична міцність яких вище 15, але не вище 18 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що вони виготовлялися без штучного збагачення і що спирт, який міститься у кінцевому продукті, має повністю ферментне походження.

Поділяємо думку С. Владика<sup>2</sup> про те, що «у сфері оподаткування акцизами алкогольних напоїв слід врахувати вимоги ЄС щодо визначення «проміжних товарів», відшкодування суми сплаченого акцизу на алкогольні напої, вилучені з ринку, встановлення мінімальних ставок акцизного збору на вина та ігристі вина, встановлення прийнятого в ЄС загального мінімального акцизу, що дасть змогу гармонізувати ставки акцизів із вимогами ЄС і, в свою чергу, подолати контрабанду підакцизних товарів».

<sup>1</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС. *БізнесІнформ*. 2018. № 7. С. 225–226.

<sup>2</sup> Владика С. А. Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 – міжнародне право. Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. Київ, 2016. С. 16–17.

Як зазначають М. Буроменський, А. Монаєнко, Н. Атаманчук<sup>1</sup>, «шляхами підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування можуть стати заходи з удосконалення його адміністрування, а саме спрощення податкових процедур для платників податку, встановлення економічно обґрунтованих податкових ставок і пільг, посилення контролю щодо обсягів виробництва та обігу підакцизної алкогольної продукції, попередження наслідків тінізації сектору виробництва та реалізації підакцизних товарів, а також запровадження позитивного зарубіжного досвіду у цій сфері. Основними напрямками реформування акцизного оподаткування алкогольних напоїв в Україні вважаємо: поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; застосування диференційованого підходу до оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик; інвестування частини бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої у програми, направлені на попередження та припинення алкоголізму, а також на фінансування закладів охорони здоров'я; використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача».

Такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії в Україні.

---

<sup>1</sup> Buromenskiy, M.W., Monaienko, A.O. & Atamanchuk, N.I. Harmonisation of Ukrainian legislation on excise taxation of alcoholic beverages with the law of the european union. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*. 2022.№ 29(1). P. 136–137.

## **2.2. Правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну**

Стаття 215 ПК України<sup>1</sup> чітко визначає перелік підакцизних товарів. І одним із цих товарів є тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, до яких згідно з п. 215.3.2 відносяться: тютюнова сировина та тютюнові відходи (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2401); сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, з вмістом тютюну (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 10 00 00); сигарили, включаючи сигарили з відрізними кінцями, з вмістом тютюну (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 10 00 90); сигарети без фільтра, цигарки (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 10); сигарети з фільтром (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 20); тютюн та замінники тютюну промислового виробництва; тютюн «гомогенізований» або «відновлений»; тютюнові екстракти або есенції (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2403); тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2403 99 90 10)<sup>2</sup>. При цьому тютюновими виробами законодавець визначає сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його замінників для куріння, нюхання, смоктання чи жування (п. 14.1.252 ст. 14 ПК України)<sup>3</sup>. Закон України «Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення»<sup>4</sup> визначає тютюн як засіб, що містить нікотин і виготовлений

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само. Ст. 215.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>4</sup> Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення : Закон України від 22 вересня 2005 року № 2899-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2899-15>

з рослини родини пасльонових; замітники тютюну як засоби, які за своєю дією на здоров'я людини відповідають тютюну, але не містять тютюну.

Особливості обчислення саме акцизного податку з тютюнових виробів визначає стаття 221 ПК України<sup>1</sup>, а саме: «Обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети, цигарки, сигарили одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання».

Відповідно до п. 221.3 ст. 221 ПК України: «...За наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких виробів одного найменування, на пачках, коробках та сувенірних коробках яких зазначені різні максимальні роздрібні ціни, продаж таких тютюнових виробів здійснюється за цінами, не вищими ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках, збільшеними на суму акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю тютюнових виробів, тютюну та промислових заміників тютюну»<sup>2</sup>.

Контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів, та правильності нарахування акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю тютюнових виробів, тютюну та промислових заміників тютюну здійснюють контролюючі органи<sup>3</sup>.

Також ст. 220 ПК України визначає особливості обчислення податку з тютюнових виробів за адвалорними ставками. Так, «встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 221.

<sup>2</sup> Там само. Ст. 221.

<sup>3</sup> Там само.

(продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін. Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію, встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, засобами електронного зв'язку в електронній формі, визначеній центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законами України «Про електронні документи та електронний документообіг»<sup>1</sup> та «Про електронні довірчі послуги»<sup>2</sup>. Декларація подається виробником або імпортером підакцизних товарів (продукції) до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця»<sup>3</sup>.

Законодавством передбачені умови, за яких декларація акцизного податку не приймається, а саме: «подання пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення у ній максимальних роздрібних цін; невідповідності її форми тій, що визначена центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику»<sup>4</sup>.

Декларація подається засобами електронного зв'язку в електронній формі уповноваженою особою виробника або імпортера підакцизних товарів (продукції) та вважається прийнятою за наявності квитанції про отримання податкової декларації засобами електронного зв'язку, що містить дату прийняття та реєстраційного номера прийнятої декларації»<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22 травня 2003 року № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text>

<sup>2</sup> Про електронні довірчі послуги : Закон України від 5 жовтня 2017 року № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text>

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 220.

<sup>4</sup> Там само.

<sup>5</sup> Там само.

Стаття 222 ПК України визначає порядок і строки сплати податку. Так, «...суми податку з урахуванням мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок податку, діючих відповідно до норм цього Кодексу, виробниками тютюнових виробів сплачуються до бюджету протягом п'ятнадцяти робочих днів після отримання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації. Якщо зазначений строк припадає на день наступного бюджетного року, сума акцизного податку сплачується виробникам тютюнових виробів до закінчення бюджетного року, в якому отримані марки»<sup>1</sup>. Тобто, для виробників тютюнових виробів встановлено авансовий платіж по акцизному податку за продукцію, виробництво якої ще навіть не розпочалось.

О. Озерчук<sup>2</sup> зауважує, що «такий порядок сплати акцизного податку не відповідає суті акцизного податку як непрямого податку на споживання та суперечить іншим положенням ПК України, оскільки сума податку перераховується виробником тютюнових виробів до дати виникнення податкових зобов'язань (п. 216.1 ст. 216 ПК України), до виникнення об'єкта оподаткування (підп. 213.1.1 п. 213 ст. 213 ПК України) та при невизначеній базі оподаткування (підп. 214.1.1 п. 214.1 ст. 214 ПК України), які наведені у ПК України як обов'язкові елементи під час встановлення податку. Крім цього, він не відповідає практиці оподаткування тютюнових виробів акцизним податком у країнах ЄС, де сплата акцизного податку відбувається після фактичної реалізації тютюнових виробів, виходячи із вимог статті 7 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизних зборів, відповідно до якої акцизний податок виникає у момент випуску для споживання». При цьому, як стверджує зазначений учений, «для усунення суперечностей між окремими нормами ПК України, спрощення виконання податкового обов'язку виробниками тютюнових виробів, зменшення витрат часу підприємств-виробників

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 222.

<sup>2</sup> Озерчук О. В. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в Україні згідно з вимогами законодавства ЄС. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5336>

тютюнових виробів на визначення податкових зобов'язань з акцизного податку та його сплату, а держави – на адміністрування акцизного податку, а також наближення системи оподаткування тютюнових виробів в Україні до вимог європейського законодавства, зокрема, до вимог ст. 7 Директиви Ради 2008/118/ЄС варто виключити абзац другий з підп. 222.1.2. п. 222.1. Ст. 222 ПК України».

Законодавством визначено, що «контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів, та правильності нарахування акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну здійснюють контролюючі органи. При цьому у разі реалізації тютюнової сировини суб'єктам господарювання, які не є виробниками тютюнових виробів та/або тютюново-ферментаційними заводами, із суб'єктів, що здійснили таку реалізацію, справляється штраф у розмірі 200 відсотків вартості реалізованої тютюнової сировини, а реалізована таким чином сировина підлягає конфіскації та знищенню»<sup>1</sup>.

Стаття 226 ПК України<sup>2</sup> визначає умови щодо виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах. Зокрема, «у разі виробництва на митній території України тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару. Наявність наклеєної в установленому порядку марки акцизного податку встановленого зразка на пачці (упаковці) тютюнового виробу є однією з умов для ввезення на митну територію України і продажу таких товарів споживачам, а також підтвердженням сплати податку та легальності ввезення товарів»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 221.

<sup>2</sup> Там само. Ст. 226.

<sup>3</sup> Там само.

Положення щодо виготовлення, зберігання, продажу марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251<sup>1</sup>. Відповідно до п. 23 зазначеної постанови «на тютюнові вироби, тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням і рідини, що використовуються в електронних сигаретах, марки наклеюються: на пачки сигарет та цигарок серійного виробництва, сигар, сигарил, тютюновмісних виробів для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням, а також цигарок, упакованих у сувенірні коробки (незалежно від їх розміру), – у такий спосіб, щоб марки обов'язково розривалися під час відкривання; на тютюнові вироби в упаковці, що підлягає обгортанню у поліпропіленову плівку, – під плівку; на смності (упаковки) з рідиною, що використовуються в електронних сигаретах, – у такий спосіб, щоб марки обов'язково розривалися під час відкривання»<sup>2</sup>.

Відповідно п. 24 Постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251<sup>3</sup> «везення на митну територію України, зберігання, транспортування, прийняття на комісію з метою продажу та продаж на митній території України маркованих з порушенням вимог цього Порядку тютюнових виробів, тютюновмісних виробів для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, забороняється». Окрім того, тютюнові вироби, тютюновмісні вироби для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням і рідини, що використовуються в електронних сигаретах, вітчизняного виробництва, марковані вітчизняними марками встановленого зразка, не можуть бути

---

<sup>1</sup> Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.



реалізовані підприємствами-виробниками на експорт та магазинам безмитної торгівлі<sup>1</sup>.

Постановою Кабінету Міністрів України від 13 березня 2013 року № 188 визначено, що «марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів дизайном та кольором. Маркування тютюнових виробів здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України»<sup>2</sup>.

Стаття 228 ПК України<sup>3</sup> визначає, що «контроль за наявністю марок акцизного податку на пачках (упаковках) тютюнових виробів та на ємностях (упаковках) з рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, під час їх транспортування, зберігання та продажу, а також у разі ввезення таких товарів на митну територію України, здійснюють відповідні контролюючі органи». У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, без наявності марок акцизного податку встановленого зразка, контролюючі органи вилучають такі товари з вільного обігу та подають відповідні матеріали до суду для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію).

Законодавством визначено, що «...продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, провадиться на підставі: довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію; заявки-розрахунку кількості марок акцизного

---

<sup>1</sup> Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-p>

<sup>2</sup> Деякі питання маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 13 березня 2013 року № 188. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-2013-p#n15>

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

податку; звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника; платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення»<sup>1</sup>.

Необхідно зазначити, що основні зміни податкового законодавства у 2018 році були реалізовані Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»<sup>2</sup>. Законом встановлено графік збільшення специфічних ставок акцизного податку на тютюнові вироби і мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів у 2018 році (з урахуванням попередньої індексації загалом на 29,7%) та у подальшому до 2025 року на 20% щорічно до досягнення мінімального стандарту ЄС (90 євро за 1 тис. шт.). Крім того, з 01 січня 2018 року збільшено строк відстрочення авансової сплати акцизного податку при придбанні акцизних марок на тютюнові вироби з 5 до 15 робочих днів. А з 01 січня 2025 року змінами передбачено запровадження визначення середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет і загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку на сигарети. Встановлено також порядок визначення частки загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку у середньозваженій роздрібній ціні (60% від вартості) продажу сигарет<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 228.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07 грудня 2017 року № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>

<sup>3</sup> Основні зміни податкового законодавства у 2018 році, які стосуються акцизного податку. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/komentari-fahivtsiv-dps/323187>

Варто зауважити, що такі нововведення спрямовані насамперед на дотримання вимог Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року<sup>1</sup> про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів щодо частки акцизу у середньозваженій роздрібній ціні продажу сигарет як мінімум 60 %. Для цього й запроваджується механізм визначення такої ціни.

Наприклад, ст. 14 Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року визначено, що загальний акцизний збір (специфічний податок та/або податок «адвалорем» без ПДВ), виражений у відсотках, у вигляді суми за кілограм або за вказану кількість одиниць продукції, повинен бути, як мінімум, еквівалентним ставкам або мінімальним сумам, встановлених для сигар або сигаріл: 5 % від роздрібної ціни продажу, що включає всі податки або 12 євро за 1 тис. одиниць або за кілограм; дрібно нарізаний тютюн для куріння, призначений для скручування сигарет, становить не менше 48 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу дрібно нарізаного тютюну для куріння, призначеного для скручування сигарет, що випускаються для споживання, або, як мінімум, 60 євро за кілограм; інший тютюн для куріння: 20 % від роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм<sup>2</sup>.

Для порівняння, у п. 215.3.2 ст. 215 ПК України встановлюються ставки акцизного податку для тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну. Зокрема, ставка податку становить 2836,08 грн за 1 кілограм (нетто) на: тютюнову сировину і тютюнові відходи (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2401); сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, з вмістом тютюну (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 100 000); тютюн та замінники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн «гомогенізований» або «відновлений»; тютюнові екстракти та есенції (код товару згідно

---

<sup>1</sup> Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : розпорядження Кабінету Міністрів України від 28 березня 2012 року № 156-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p>

<sup>2</sup> Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) : Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

з УКТ ЗЕД 2403). Ставка акцизного податку у розмірі 2257,40 грн за 1000 штук застосовується до такого товару як: сигарили, включаючи сигарили з відрізними кінцями, з вмістом тютюну (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 10 00 90); сигарети без фільтра, цигарки (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 10); сигарети з фільтром (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 20)<sup>1</sup>.

Поділяємо думку науковців<sup>2</sup> про те, що «в Україні протягом останніх років ставки акцизного податку для тютюнових виробів збільшувалися постійно, причому останніми роками на 30–40%. Це супроводжувалося відставанням темпу зростання ставки від темпу зростання надходжень відповідного акцизу, збільшенням нелегального обігу підакцизних товарів, ціновими війнами між тютюновими компаніями, оптимізацією оподаткування шляхом закупівлі акцизних марок наперед й іншими небажаними явищами». Відповідно, зазначені вчені стверджують про «наявність диспропорцій реалізації фіскального та регулятивного потенціалу акцизного податку»<sup>3</sup>.

При цьому В. Островецький<sup>4</sup> вважає, що «підвищення реальної ставки оподаткування акцизного податку на тютюнові вироби в Україні доцільно здійснювати передусім шляхом збільшення адвалорної ставки акцизного податку, яку встановлено у відсотках від вартості реалізованої підакцизної продукції у роздрібній торгівлі. Одночасно, слід переглядати і параметри обчислення акцизного податку (адвалорну та специфічну ставки), який перераховують до бюджету виробники та імпортери тютюнової продукції в процесі здійснення господарської діяльності. Для зниження напруженості у сфері обігу, виробництва та обігу тютюну і тютюнових

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 215.

<sup>2</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Заходи протидії форстолінгу тютюнових компаній: європейський досвід та висновки для України. *Проблеми економіки*. 2019. № 2(40). С. 143.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Островецький В. І. Акцизне регулювання виробництва та обігу тютюну і тютюнових виробів в Україні. *Вісник економічної науки України*. 2017. № 2. С. 89.

виробів, а також підвищення прозорості у бюджетно-податковій сфері доцільно розробити прозорий графік підвищення мінімальної ставки оподаткування акцизного податку на тютюнові вироби, затвердивши його у відповідному (5) підрозділі Податкового кодексу України).

Як зазначає А. Кулай<sup>1</sup>, «важливими інструментами конвергенції акцизного оподаткування, у т. ч. тютюнової продукції, є ціна товару, котра разом із обсягами виробництва тютюнової продукції у більшу міру формує базу оподаткування, а також ставки податків – акцизи плюс ПДВ».

У державах-членах, крім тих, яким надано пільговий режим зближення акцизного оподаткування, податкове навантаження на ціну сигарет регулюється шляхом надання переваги одному з видів ставок. Зокрема, Італія, Люксембург, Бельгія, Фінляндія, Іспанія застосовують спеціальні ставки, у 4,5–9,2 раза вищі за адвалорні, забезпечуючи при цьому середньозважену ціну 1000 сигарет від 208,81 євро в Люксембурзі до 250,41 євро у Фінляндії. Водночас країни, котрі застосовують наднизькі адвалорні ставки, мають різні ціни: Нідерланди – 0,95 %, 291,91 євро, Данія – 1 %, 271,78 євро, Швеція – 1 %, 286,96 євро, Ірландія – 8 %, 454 євро<sup>2</sup>.

У країнах із пільговим акцизним оподаткуванням за порівняно рівномірного податкового навантаження (77–85 %) ціна 1 тис. сигарет коливається від 118,88 євро в Болгарії до 194,88 євро в Португалії. Дотримання мінімального рівня акцизного навантаження згідно з Директивою Ради 2011/64/ЄС зовсім не означає автоматичного вирівнювання цінової ситуації. Наприклад, у Великій Британії та Греції, де майже однакове навантаження акцизів (67,5 і 67,1 %) та ПДВ (16 і 18,7 %), ціна відрізняється в 2,4 раза (420,01 та 175,15 євро); аналогічною є різниця й у платежах до бюджетів і валових доходах тютюнових компаній<sup>3</sup>.

Необхідно зазначити, що більшість розроблених останнім часом пропозицій у частині реформування акцизного оподаткування

---

<sup>1</sup> Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. *Фінанси України*. 2015. № 7. С. 106.

<sup>2</sup> Там само. С. 107.

<sup>3</sup> Там само.

тютюнових виробів в Україні обґрунтовується необхідністю виконання положень, передбачених Рамковою конвенцією Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну<sup>1</sup> та економічною частиною Угоди про асоціацію<sup>2</sup>. Зокрема, стаття 427 Угоди про асоціацію<sup>3</sup> передбачає, що співробітництво охоплює такі сфери, як попередження та контроль за неінфекційними хворобами шляхом обміну інформацією та найкращими практиками, пропагування здорового способу життя, визначення основних детермінант здоров'я та проблем в галузі охорони здоров'я, наприклад, здоров'я матері і дитини, психічне здоров'я, алкогольна, наркотична та тютюнова залежність, зокрема імплементацію Рамкової конвенції з контролю над тютюном 2003 року. Відповідно до ст. 352 Угоди про асоціацію «...співробітництво включає поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, у тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну 2003 року»<sup>4</sup>.

Науковці зауважують<sup>5</sup> про те, що «хоча Україна ратифікувала Рамкову конвенцію Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну (обов'язкового для виконання міжнародного договору) ще в 2006 році, далеко не всі вимоги Конвенції виконано в Україні, в тому числі у сфері законодавства. Виконання цих вимог не є суто формальним актом, бо всі запропоновані Конвенцією заходи ефективно сприяють зменшенню споживання

---

<sup>1</sup> Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну від 15 березня 2006 року № 897\_001. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001)

<sup>2</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011)

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Там само.

<sup>5</sup> Красовський К. С., Андреева Т. І., Скіпальський А. П. На що спрямувати політику контролю над тютюном в Україні (Policy Paper). Київ, 2015. С. 12.

тютюну. До того ж, ці заходи підсилюють дію один одного, тому кожен з них заслуговує на увагу і підтримку».

Як слушно зазначають А. Соколовська та Л. Райнова<sup>1</sup>: «З підвищенням акцизних ставок на тютюнові вироби не варто зволікати, тим більше, що вжиття таких заходів є доцільним як у контексті досягнення цілей у сфері охорони здоров'я населення, так і забезпечення відповідного рівня бюджетних надходжень, крім того, воно є необхідним у рамках взятих країною євроінтеграційних зобов'язань».

Справді, Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у сфері специфічного акцизного оподаткування відповідно до основних директив, а саме: Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизних зборів<sup>2</sup>; Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація) (далі – Директива Ради № 2011/64/ЄС)<sup>3</sup>; Директиву Ради № 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої<sup>4</sup>; Директиви Ради № 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії<sup>5</sup>.

Директива Ради № 2011/64/ЄС статтею 17 визначає звільнення від оподаткування або ж повернення уже сплаченого акцизу для

---

<sup>1</sup> Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–94.

<sup>2</sup> Про загальний режим акцизних зборів : Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p>

<sup>3</sup> Про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація) : Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

<sup>4</sup> Щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

<sup>5</sup> Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії : Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

таких виробів: денатуровані тютюнові вироби, використовувані в промислових або садівничих цілях; тютюнові вироби, знищені під адміністративним наглядом; тютюнові вироби, призначені винятково для наукових випробувань і для випробувань, пов'язаних з якістю продукції; тютюнові вироби, перероблені виробником<sup>1</sup>.

Відповідно до п. 213.3 ст. 213 ПК України<sup>2</sup> операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування, визначаються: «...уезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), за умови подальшого виготовлення з такої сировини інших підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), які реалізуються на митній території України або на експорт, та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва алкогольних напоїв або тютюнових виробів (п. 213.3.6. ПК України); реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі. Підставою для звільнення від сплати податку продукції, яка призначена для реалізації магазинами безмитної торгівлі, є належно оформлена митна декларація, що оформляється під час відвантаження продукції від такого виробника (п. 213.3.8 ПК України); уезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу вроздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну) (213.3.10 ПК України); реалізація відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації (213.3.12 ПК України); уезення на митну територію України

<sup>1</sup> Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) : Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>



неферментованої (непереробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію ферментованої (переробленої) тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або її експорт; реалізація тютюнової сировини тютюново-ферментаційним заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України; реалізація ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів (213.3.13 ПК України)».

Як зауважує І. Євсєєва<sup>1</sup>, пільгове оподаткування акцизних зборів на тютюнові вироби в ЄС не передбачає преференцій або звільнень для певних категорій виробів, має на меті збереження соціальної та економічної рівноваги, ураховуючи інтереси малих підприємств на внутрішньому ринку та економічно складних регіонів або суто технічний характер.

На думку К. Красовського<sup>2</sup>, для забезпечення подальшого зменшення споживання тютюну в Україні відповідно до вимог Рамкової Конвенції із боротьби проти тютюну потрібно законодавчо забезпечити, щоб зростання ставок акцизу відбувалося щорічно та суттєво випереджало рівень інфляції.

Однак, як зазначає О. Лінькова<sup>3</sup>: «Для зростання надходжень до бюджету від акцизного податку недостатньо тільки обгрунтованої політики щодо збільшення ставок цього податку, першочергове значення має комплексність політики щодо процесів із підакцизними товарами (виробництво, реалізація, зовнішньоекономічна діяльність, моніторинг)».

Напрямами діяльності та механізмами реалізації акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання

---

<sup>1</sup> Євсєєва І. О. Практика пільгового оподаткування акцизним збором у Європейському Союзі. *Фінансове право*. 2014. № 3(29). С. 41.

<sup>2</sup> Красовський К. С. Аналіз політики щодо тютюнових акцизів в Україні у 2013–2016 роках з точки зору охорони здоров'я. *Економіка і право охорони здоров'я*. 2016. № 2(4). С. 105.

<sup>3</sup> Лінькова О. Ю. Оподаткування підакцизних товарів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 20. С. 92.

тютюновими виробами, на думку А. Глущенко та Г. Фадєєва<sup>1</sup>, є наступні: зростання ставок оподаткування тютюнових виробів до 70% їх роздрібно́ї ціни шляхом підвищення акцизного податку з метою досягнення рівня оподаткування, рекомендованого ЄС; підвищення специфічної складової акцизного податку на тютюнові вироби з огляду на отримання максимальних регулюючих ефектів щодо охорони здоров'я; інвестування частки бюджетних надходжень від акцизного податку на тютюнові вироби у програми, направлені на попередження та припинення паління тютюну, а також на фінансування заходів з охорони здоров'я; посилення державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів і збільшення покарання за вчинення контрабандних злочинів.

Науковці Г. Даценко та В. Ємець<sup>2</sup> висловлюють позицію щодо віднесення акцизного податку до місцевих, коли кожен регіон буде отримувати дохід від тютюнопаління в місцевий бюджет і відповідно матиме можливість забезпечити наповнення дохідної частини. Відповідно позитивним явищем такого варіанту вони називають те, що кожен регіон матиме можливість самостійно регулювати кількість курців. Також на меншій території легше простежити за нелегальною торгівлею підакцизними товарами, а це, в свою чергу, полегшить роботу контрольних перевірних органів.

Нам імпонує інший варіант реформування акцизного оподаткування, який, на думку Г. Даценко та В. Ємець<sup>3</sup>, «...полягає у надходженні коштів від тютюнового акцизу до державного бюджету з метою фінансування закладів охорони здоров'я. Тобто всі кошти, що надходять до державного бюджету, будуть виділені на реформування системи охорони здоров'я, проведення соціальних програм із забезпечення необхідним обладнання». Це дасть

---

<sup>1</sup> Глущенко А. К., Фадєєва Г. М. Вплив специфічного акцизу на розвиток ринку тютюнових виробів в Україні. *Вісник НТУ «ХП»*. Серія: *Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. 2017. № 54(1257). С. 39.

<sup>2</sup> 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. 99.

<sup>3</sup> Там само. С. 100.

можливість, як пишуть вчені, покращити демографічну ситуацію в Україні за рахунок підвищення рівня життя населення.

О. Олійничук та Н. Дрижак<sup>1</sup> також пишуть про те, що використання акцизних доходів в ідеальному варіанті повинно було б мати винятково цільовий характер: на відшкодування фізичних та психологічних втрат, зумовлених споживанням підакцизних товарів.

О. Жукевич<sup>2</sup> також зазначає про те, що в країнах ЄС надходження акцизних зборів спрямовуються до спеціального фонду держбюджету та використовуються для фінансування затрат за напрямками, безпосередньо пов'язаними з відшкодуванням негативної дії споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів на здоров'я споживача.

На думку вчених, однією з нагальних проблем у сфері акцизного оподаткування також є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів для боротьби з контрабандою та запобігання ухиленню від сплати акцизів. Аналізуючи світовий досвід боротьби з контрабандою тютюнових виробів, учені виділяють кілька загальних напрямів в організації протидії, які застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; система маркування тютюнових виробів з метою відстеження та контролю ланцюга постачань; міжвідомче співробітництво національних установ; співпраця державних органів з представниками тютюнової промисловості, у тому числі шляхом укладення угод; створення спеціалізованих контролюючих і правоохоронних структур; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни завдяки введенню електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензуванню тютюнових компаній; ефективна діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Олійничук О., Дрижак Н. Правові форми реалізації фіскальних і регулюючих ефектів акцизного оподаткування в Україні та ЄС. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Вип. 4(12). С. 109.

<sup>2</sup> Жукевич О. М. Досвід оподаткування підакцизних товарів в Україні та країнах ЄС. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2010. Вип. 2. С. 263.

<sup>3</sup> Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. С. 29–30.

Найпоширеніші підходи до боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами для країн ЄС – ліцензування, маркування, національний облік, відстеження та простеження, податкова гармонізація, угоди з промисловістю, просвітницька діяльність тощо<sup>1</sup>.

Як зазначає О. Лінькова<sup>2</sup>: «У боротьбі зі злочинністю в цілому і у сплаті акцизного податку зокрема найважливішими є не санкції, а превентивні заходи, такі як економічні, культурні, соціальні, політичні. Переваги превентивних заходів: тривалість дії (санкції діють тільки в момент зафіксованого правопорушення); системний характер (стосується всіх правопорушень); економічність (навчання молоді дешевше, ніж утримання злочинців); скорочення апарату державних службовців (правоохоронні органи, податківці). Реалізація превентивних заходів щодо виконання законів, які регламентують діяльність із підакцизними товарами, потребує тривалого часу, тому дія без зміни встановлених ставок акцизного податку потребує свого незмінного існування хоча б протягом п'яти років. Саме існування законів щодо акцизного податку без змін дасть змогу реалізувати систему непрямих регуляторів ринку цих товарів».

Поділяємо думку О. Лінькової<sup>3</sup> відносно того, що «...вдосконалення контролю над виробництвом та обігом підакцизних товарів сприятиме: розширенню легальної бази оподаткування; зменшенню податкового тиску; зростанню абсолютних надходжень від акцизного податку за рахунок збільшення обсягу товарообігу; скороченню обігу нелегальних підакцизних товарів та підвищенню якості легальних; урегулюванню обсягів експортно-імпортних операцій; покращанню стану захисту навколишнього середовища».

Аналіз обсягів надходження до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених тютюнових виробів протягом 2007–2020 рр. свідчить про динаміку щорічного зростання обсягів від виробленої на території України продукції (табл. 8), а саме:

---

<sup>1</sup> Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. С. 55.

<sup>2</sup> Лінькова О. Ю. Оподаткування підакцизних товарів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент.* 2016. Вип. 20. С. 92.

<sup>3</sup> Там само.

Таблиця 8

**Обсяги надходження до державного бюджету акцизного податку/збору з вироблених в Україні та ввезених тютюнових виробів протягом 2007–2020 рр.**

<b>Рік</b>	<b>Надходження акцизного податку/збору з вироблених в Україні тютюнових виробів, млн грн</b>	<b>Надходження акцизного податку/збору з ввезених в Україну тютюнових виробів, млн грн</b>
2007	2 348,16	91,24
2008	3 355,49	220,83
2009	8 450,52	601,38
2010	12 127,58	918,29
2011	14 663,09	625,77
2012	15 888,10	684,25
2013	16 984,38	927,30
2014	16 513,98	1 587,50
2015	21 043,19	1 192,19
2016	31 803,81	1 422,01
2017	39 343,06	526,74
2018	42 932,59	636,72
2019	43 037,38	1 104,48
2020	52 422,91	2 292,47

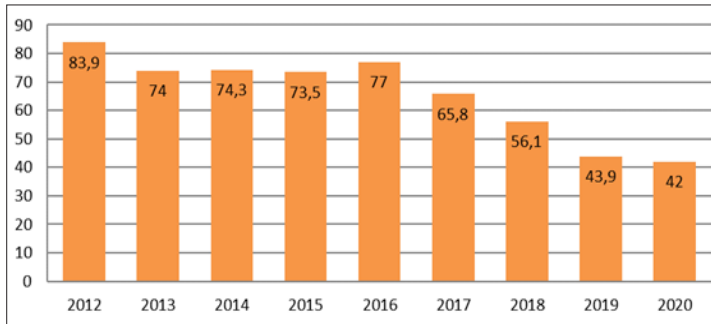
*Побудовано авторами за даними Державної казначейської служби України<sup>1</sup>*

У той же час за результатами аналізу спостерігається суттєве падіння обсягів виробництва цигарок протягом 2012–2020 років (рис. 7).

Аналіз статистичних даних Державної служби статистики України<sup>2</sup> свідчить про постійне зростання обсягів роздрібного ринку реалізації тютюнових виробів (включаючи супутні товари) протягом 2017–2021 років (табл. 9, рис. 8).

<sup>1</sup> Державна казначейська служба України: Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

<sup>2</sup> Там само.



**Рис. 7. Обсяги виробництва цигарок протягом 2012–2020 рр., млрд штук**

Таблиця 9

**Обсяги роздрібного ринку реалізації тютюнових виробів (включаючи супутні товари) в Україні протягом 2017–2021 років, млн грн**

	2017	2018	2019	2020	2021
Тютюнові вироби (включаючи супутні товари)	18 107,4	19 926,6	24 805,9	30 774,0	37 034,8

*Побудовано авторами за даними<sup>1</sup>*



**Рис. 8. Обсяги роздрібного ринку реалізації тютюнових виробів (включаючи супутні товари) в Україні протягом 2017–2021 рр., млн грн**

<sup>1</sup> Державна служба статистики України. Офіційний сайт. URL: [https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fukrstat.gov.ua%2Foperativ%2Foperativ2018%2Fsr%2Ftsrtp%2Ftsrtp17-20\\_ue.xls&wdOrigin=BROWSELINK](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fukrstat.gov.ua%2Foperativ%2Foperativ2018%2Fsr%2Ftsrtp%2Ftsrtp17-20_ue.xls&wdOrigin=BROWSELINK)

У 2015–2020 р. основним економічним чинником впливу на вітчизняному ринку сигарет стало підвищення рівня їх цін, які за рівня інфляції 13,6% у середньому зросли на 21,4%. Середня роздрібна ціна на сигарети збільшилася майже в 3 рази – з 13,12 до 38,78 грн за пачку, що відбулося передусім внаслідок значного підвищення ставок акцизного податку. Високі ставки акцизного податку роблять діяльність з нелегального продажу сигарет високоприбутковою та привабливою для несумлінних підприємців. Основними реалізаторами таких сигарет є вуличні продавці, магазини, відкриті ринки та кіоски. Ціна нелегальних сигарет в Україні є набагато нижчою за легальні (в середньому на 52%)<sup>1</sup>.

Проблематика нелегального обігу сигарет в умовах сьогодення набуває загрозливих масштабів і створює суттєві ризики недоотримання державним бюджетом значної суми коштів від сплати як акцизного податку так і податку на додану вартість (табл. 10).

За даними Державної казначейської служби України, якщо за перше півріччя 2020 р. до державного бюджету надійшло 23,39 млрд грн<sup>2</sup> акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів, то за перше півріччя 2021 р. цей показник склав лише 21,74 млрд грн<sup>3</sup>. Тобто, незважаючи на підвищення ставки акцизного податку на сигарети на 20%, надходження відповідного акцизу зменшилися на 1,65 млрд грн.

---

<sup>1</sup> Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації / В. І. Коротун, Т. В. Кошук, Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова ; за заг. ред. Т. В. Кошук. Ірпінь, Хмельницький, 2020. С. 78.

<sup>2</sup> Звітність про виконання Державного бюджету України за доходами за перше півріччя 2020 року. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/kvartalnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-pershe-pivrichchya-2020-roku>

<sup>3</sup> Звітність про виконання Державного бюджету України за доходами за перше півріччя 2021 року. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/kvartalnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-pershe-pivrichchya-2021-roku>

Таблиця 10

**Розрахунок втрат державного бюджету від діяльності  
«тіньового» ринку тютюнових виробів протягом 2012–2021 рр.**

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Обсяг виробництва цигарок, млрд шт.	83,9	74,0	74,3	73,5	77,0	65,8	56,1	43,9	42,0	
Мінімальне акцизне зобов'язання, грн/1000 шт.	184	218	290	304	426	596	773	927	1213	1456
Відсоток нелегальної торгівлі, %	5,2	8,5	5,6	1,7	1,1	2,3	4,4	6,6	6,9	10,05
Втрати бюджету, млрд грн	0,8	1,4	1,2	0,38	0,36	0,9	1,9	2,7	3,5	

Так, за даними Kantar TNS, «середньозважений рівень нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні у 2020 році становить 6,9%. У 2020 році рівень підробленої продукції суттєво зріс до 2% і досяг максимальних значень з 2014 року, водночас рівень контрабанди та нелегальної продукції, яка немаркована українськими акцизними марками, знизився у порівнянні з 2019 роком (до 5%). Втрати державного бюджету від несплачених податків у 2020 році оцінюється на рівні 5,3 мільярди гривень. При цьому, у 2020 році 47% продукції, немаркованої українськими акцизними марками та контрабанди має маркування для магазинів безмитної торгівлі (Duty Free Only)»<sup>1</sup>.

Поділяємо думку К. Швабії, Н. Новицької, І. Хлебнікової<sup>2</sup> про те, що «існування нелегального обігу сигарет знижує результативність

<sup>1</sup> Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (4 хвиля 2020). Kantar. 2020. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-4-hvilya-2020>

<sup>2</sup> Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2021. Вип. 7. С. 201.



податкового регулювання ринку тютюнових виробів, водночас позбавляючи державу податкових надходжень, які мають вирішальне значення для фінансування суспільних благ. Крім того, злочинні доходи, отримані від нелегальної діяльності, як правило, використовуються в корупційних схемах, інших незаконних діях, тим самим підриваючи громадську безпеку, належне управління та верховенство права. Нелегальна торгівля негативно впливає на легальний ринок підакцизних товарів, стримує конкурентоспроможність законослужняних суб'єктів господарювання та підриває репутацію контролюючих органів».

До чинників нелегального обігу підакцизних товарів В. Макаренко<sup>1</sup> відносить такі, як: «низьку платоспроможність населення; скорочення легального виробництва підакцизної продукції; низький рівень податкової дисципліни; суспільну толерантність до нелегальної діяльності; наявність неформальних дистриб'юторських мереж і організованої злочинності; непередбачуваність та економічну необґрунтованість підвищення рівня ставок акцизного податку; відмінності акцизної і тарифної політики між різними юрисдикціями (рівень ставок акцизного податку у країнах-сусідах); низьку ефективність контрольних заходів за виробництвом та обігом підакцизних товарів та нескоординовану роботу правоохоронних органів; недостатню відповідальність за правопорушення у сфері виробництва й обігу підакцизних товарів; нормативно неврегульовану інтернет-торгівлю підакцизними товарами та відсутність відповідних механізмів контролю».

Враховуючи значні обсяги нелегального ринку тютюнових виробів, необхідним є, на думку М. Пасічного<sup>2</sup>, «усунення фундаментальної причини його розширення – суттєвої відмінності в збільшенні ціни пачки сигарет, в першу чергу за рахунок зростання податкового навантаження і доходів домогосподарств. Вбачається за доцільне змінити чинний графік підвищення ставок акцизу шляхом їх перегляду

---

<sup>1</sup> Макаренко В. В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2021. С. 10.

<sup>2</sup> Пасічний М. Пріоритети акцизної політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. № 52. С. 172.

та сповільнення темпів росту акцизного податку до 10–12% щорічно. З огляду на певні занепокоєння окремих експертних груп щодо можливих інфляційних сплесків слід передбачити норму в Податковому кодексі, що темпи росту ставок акцизного податку не можуть бути нижчими ніж індекс споживчих цін за минулий рік + 2 в.п. Реалізація такого підходу допоможе уповільнити зростання обсягів нелегального обігу цієї групи підакцизної продукції та підготуватись державі до впровадження технологічних новацій в сфері контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів. Адже Рахункова палата України вказує на системну проблему відсутності цілісної системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів, що відображається на втратах доходів державного бюджету. У подальшому необхідним є запровадження електронної акцизної марки».

На думку науковців<sup>1</sup>, «однією з нагальних проблем у сфері протидії нелегальному обігу є забезпечення належного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів. Напрямами вдосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет з метою протидії їх нелегальному виробництву є вдосконалення ліцензування, зокрема впровадження дозвільного принципу реєстрації; нормативно-правове врегулювання продажу тютюнових виробів через засоби електронної комерції; введення кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через кордон і посилення відповідальності за правопорушення у сфері незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів і недопущення потрапляння нелегально вироблених та ввезених тютюнових виробів у місця торгівлі; впровадження спільної з Європейським Союзом та іншими державами системи відстеження переміщення тютюнових виробів, причому створення такої системи не може бути делеговане виробникам або пов'язаним з ними організаціям. Також передбачається посилення співпраці з митними та прикордонними органами іноземних держав у сфері боротьби з незаконним переміщенням тютюнових виробів через кордон».

---

<sup>1</sup> Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2021. Вип. 7. С. 203.

Аналізуючи європейський досвід боротьби з контрабандою тютюнових виробів, І. Хлебнікова<sup>1</sup> виділяє кілька загальних напрямів в організації протидії, які застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; система маркування тютюнових виробів з метою відстеження та контролю ланцюга поставок; міжвідомче регулювання тютюнової промисловості, в тому числі шляхом укладення угод; створення спеціалізованих контролюючих і правоохоронних структур; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни шляхом уведення електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензуванням тютюнових компаній; ефективна діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією.

В. Тищенко та А. Баєва<sup>2</sup> вважають, що «для підвищенні ефективності в боротьбі з нелегальним переміщенням тютюну та товарів з нього, а також з їх продажу важливо: виявити та проаналізувати причини таких правопорушень; затвердити більш жорсткі правила при перевезенні тютюну та його замінників через митний кордон країни; долучати світовий досвід у боротьбі та застосовувати його на практиці, збільшувати не тільки ставки оподаткування як в європейських країнах, але й підвищувати заробітну плату громадянам; підвищувати рівень кваліфікації контролюючих митних органів та застосовувати жорсткі міри покарання під час порушення законодавства України, заплісуючи очі на злочинність та підтримуючи її заради власної вигоди».

Зважаючи на ситуацію зі зменшенням надходжень акцизного податку із вироблених в Україні тютюнових виробів та одночасним швидким зростанням рівня нелегальної торгівлі сигаретами в нашій

---

<sup>1</sup> Хлебнікова І. І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 2. С. 334.

<sup>2</sup> Тищенко В. Ф., Баєва А. О. Незаконне переміщення через митний кордон України та торгівля тютюнових виробів. *Управління та адміністрування в умовах протидії гібридним загрозам національній безпеці* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 7 грудня 2021 року). Київ : ДУІТ, ХНУРЕ. 2021. С. 380.

державі, а також на досвід постсоціалістичних країн ЄС щодо підвищення мінімального акцизу на сигарети, Т. Кошук<sup>1</sup> доходить висновку про те, що відповідна ставка акцизного податку в Україні має збільшуватися не на 20 % на рік до 2025 р., а значно повільніше.

Узагальнюючи, Н. Атаманчук<sup>2</sup> зауважує, що перед Україною стоїть завдання гармонізації національного законодавства з нормами права ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів. Ураховуючи світові тенденції акцизного оподаткування тютюнових виробів, в Україні існують необхідні передумови для підвищення ставок акцизних податків. Підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби сприятиме реалізації фіскального потенціалу акцизного податку завдяки збільшенню надходжень до бюджету. Також збільшення цін сприятиме зменшенню попиту на тютюнові вироби. Ризики, які виникають при збільшенні ставок акцизного податку, можна нейтралізувати адміністративними методами (забезпечення ефективного контролю за виробництвом тютюнових виробів та попередження їх нелегального виробництва і контрабанди).

Зауважимо, що зміни податкового законодавства протягом останніх років були спрямовані на підвищення податкового навантаження щодо тютюнових виробів, перегляд умов сплати акцизу, а також запобігання нелегальному виробництву та обігу тютюнової продукції. Саме тому необхідним є подальше вдосконалення нормативно-правового регулювання акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні, гармонізація з правом ЄС, розробка стратегічних орієнтирів у сфері оподаткування щодо удосконалення акцизної політики України.

---

<sup>1</sup> Кошук Т. Політика підвищення акцизного навантаження на сигарети в Україні. *II Міжнародний податковий конгрес* [Електронне видання] : збірник матеріалів (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. С. 130.

<sup>2</sup> Атаманчук Н. І. Особливості правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 1. С. 97–100.

### 2.3. Акцизне оподаткування рідин, що використовуються в електронних сигаретах

Поділяємо думку вчених<sup>1</sup> про те, що сучасний ринок тютюнових виробів перебуває у фазі активної трансформації передусім під впливом тенденції до зростання ставок акцизного оподаткування цих підакцизних товарів та збільшення популярності альтернативної продукції для споживання нікотину – тютюнових виробів для нагрівання (Heat-Not-Burn tobacco products) та електронних сигарет (E-cigarettes).

За останнє десятиліття ринок нікотину швидко еволюціонував з появою електронних сигарет. Зовсім недавно з'явилося нове покоління пароподібних продуктів, які часто називають «нагрітими» тютюновими паличками або «нагрітими тютюновими виробами» (ТВЕНи). Як і електронні сигарети, ці продукти використовують тепло для волатилізу нікотину нижче точки горіння, так що споживачі вдихають аерозоль, а не димлять. На відміну від електронних сигарет, які нагрівають нікотин з рідкого розчину, ТВЕНи нагрівають сигаретні тютюнові «палички». Складові тютюнових паличок, які нагріваються, і тип нагрівального пристрою можуть відрізнятися в різних марках і платформах продуктів. По суті, ТВЕНи займають позицію в спектрі нікотину між звичайними «копченими» сигаретами та електронними сигаретами: їх тютюновий субстрат нагадує механізм звичайних сигарет, тоді як їх механізм доставки нікотину, в першу чергу, через аерозоль нагадує механізм електронних сигарет<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації / В. І. Коротун, Т. В. Кошук, Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова / за заг. ред. Т. В. Кошук. Ірпінь, Хмельницький, 2020. С. 5.

<sup>2</sup> Czoli CD, White CM, Reid JL, et al Awareness and interest in IQOS heated tobacco products among youth in Canada, England and the USA. *Tobacco Control*. 2020; 29:89–95.

Як зазначають зарубіжні вчені<sup>1</sup>, «нагрівання тютюнових виробів (НТPs) – це пристрої на батарейках, які доставляють нікотин разом з іншими речовинами / хімічними речовинами користувачам шляхом нагрівання тютюну. Ці продукти продаються транснаціональними тютюновими компаніями, включаючи Philip Morris International (hereon Philip Morris), які стверджують, що ТВЕНи зменшують шкоду для користувачів у порівнянні з традиційними сигаретами. Основний Philip Morris НТP, IQOS був вперше запущений в Японії в 2014 році. З тих пір компанія запустила IQOS в 51 країну станом на лютий 2020 року, включаючи Канаду, Нову Зеландію, США і Велику Британію».

У цілому 7,0 % молоді повідомили про обізнаність про IQOS (Велика Британія = 5,6 %, Канада = 6,4 % і US = 9,1 %), а 38,6 % висловили зацікавленість у спробі продукту (Велика Британія = 41,8 %, Канада = 33,0 % і США = 40,9 %). У кожній країні всі ключові результати варіювалися залежно від статусу куріння: більша частина молоді, яка на той час курила або мала історію куріння, повідомила, що знає, зацікавлена в спробах і схильна до спроб IQOS. Інтерес і сприйнятливність до спроб IQOS були пов'язані з чоловічою статтю, поточним вживанням тютюну і поточним використанням електронних сигарет. У всіх країнах сприйнятливність до випробувань IQOS (25,1 %) була вищою, ніж до тютюнових сигарет (19,3 %), але нижчою, ніж до електронних сигарет (29,1 %)².

Серед зарубіжних учених, що досліджували особливості вживання тютюнових виробів з підігрівом (НТPs), такі як IQOS, є: Charlotte N E Tompkins, Annabel Burnley, Ann McNeill, C Hitchman<sup>3</sup>; Christine D. Czoli, Christine M. White, Jessica L. Reid, Richard J.

<sup>1</sup> Watts C, Burton S, Freeman B Creating a market for IQOS: analysis of Philip Morris' strategy to introduce heated tobacco products to the Australian consumer market. *Tobacco Control*. 2022; 31:458–463.

<sup>2</sup> Czoli CD, White CM, Reid JL, et al Awareness and interest in IQOS heated tobacco products among youth in Canada, England and the USA. *Tobacco Control*. 2020; 29:89–95.

<sup>3</sup> Tompkins CNE, Burnley A, McNeill A, et al Factors that influence smokers' and ex-smokers' use of IQOS: a qualitative study of IQOS users and ex-users in the UK. *Tobacco Control* 2021; 30:16–23.

OConnor, David Hammond<sup>1</sup>; Elizabeth C Hair, Morgane Bennett, Emily Sheen, Jennifer Cantrell, Jodie Briggs, Zoe Fenn, Jeffrey G Willett, Donna Vallone<sup>2</sup>; Jungmi Jun, Nanlan Zhang, Ali Zain & Ehsan Mohammadib<sup>3</sup>; Christina Watts, Suzan Burton, Becky Freeman<sup>4</sup>; Michal Stoklosa, Zachary Cahn, Alex Liber, Nigar Nargis, Jeffrey Drope<sup>5</sup>; Lindsay Robertson, Janet Hoek, Karin Silver<sup>6</sup>.

Дослідженням особливостей вживання електронних сигарет та рідин займалися такі зарубіжні учені, як: Melody Kingsley, Glory Song, Jennifer Robertson, Patricia Henley, W W Sanouri Ursprung<sup>7</sup>; Hunny Sharma, Swati Verma<sup>8</sup>; Hongying Dai, Jianqiang Hao, Delwyn Catley<sup>9</sup>; Erin A. Vogel, Lisa Henriksen, Nina C. Schleicher, Judith J.

---

<sup>1</sup> Czoli CD, White CM, Reid JL, et al Awareness and interest in IQOS heated tobacco products among youth in Canada, England and the USA. *Tobacco Control*. 2020; 29:89–95.

<sup>2</sup> Elizabeth C Hair, Morgane Bennett, Emily Sheen, Jennifer Cantrell, Jodie Briggs, Zoe Fenn, Jeffrey G Willett, Donna Vallone. Examining perceptions about IQOS heated tobacco product: consumer studies in Japan and Switzerland. *Tob Control* 2018;27:s70–s73.

<sup>3</sup> Jungmi Jun, Nanlan Zhang, Ali Zain & Ehsan Mohammadi (2022) Social Media Discussions on the FDA's Modified Risk Tobacco Product Authorization of IQOS, *Substance Use & Misuse*, 57:3,472–480.

<sup>4</sup> Watts C, Burton S, Freeman B Creating a market for IQOS: analysis of Philip Morris' strategy to introduce heated tobacco products to the Australian consumer market. *Tobacco Control*. 2022;31:458–463.

<sup>5</sup> Stoklosa M, Cahn Z, Liber A, et al Effect of IQOS introduction on cigarette sales: evidence of decline and replacement. *Tobacco Control*. 2020; 29:381–387.

<sup>6</sup> Robertson L, Hoek J, Silver K PMI New Zealand conflates IQOS heated tobacco products with electronic nicotine delivery systems. *Tobacco Control Published Online First*: 19 November 2021.

<sup>7</sup> Kingsley M, Song G, Robertson J, et al Impact of flavoured tobacco restriction policies on flavoured product availability in Massachusetts. *Tobacco Control*. 2020;29:175–182.

<sup>8</sup> Hunny Sharma, Swati Verma. “Vaping” – a Trojan Horse Against Fight Toward Tobacco Use and Cancer: A Systematic Review of the Existing Evidence. *Indian Journal of Medical and Paediatric Oncology*. Vol. 41. Is. 3. May-June 2020. 321–327.

<sup>9</sup> Hongying Dai, Jianqiang Hao, Delwyn Catley. Retail violations of sales to minors on e-cigarettes and cigars. *Public Health*. Vol. 187, October 2020, P. 36–40.

Prochaska<sup>1</sup>; Adriana Pérez, Meagan A Bluestein, Arnold E Kuk, Baojiang Chen<sup>2</sup>.

Оподаткування електронних сигарет вивчали такі зарубіжні учені, як: Arch G. Mainous III, Rebecca J. Tanner, Ryan W. Mainous and Jeffery Talbert<sup>3</sup>; Israel T. Agaku, Catherine O. Egbe, Olalekan A. Ayo-Yusuf<sup>4</sup>; Ryan David Kennedy, Ayodeji Awopegba, Elaine De León, Joanna E Cohen<sup>5</sup>; L. Morgan Snell, Nicole Nicksic, Dimitra Panteli, Sara Burke, Thomas Eissenberg, Giovanni Fattore Charmaine Gauci, Helena Koprivnikar, Liuba Murauskiene, Marge Reinap, Andrew J. Barnes<sup>6</sup>; Jungmi Jun, Joon Kyoung Kim<sup>7</sup>; Michael F. Pesko, Casey Warman<sup>8</sup>; Michael F. Pesko, Charles J. Courtemanche, Johanna Catherine

---

<sup>1</sup> Erin A. Vogel, Lisa Henriksen, Nina C. Schleicher, Judith J. Prochaska. Young people's e-cigarette risk perceptions, policy attitudes, and past-month nicotine vaping in 30 U.S. cities. *Drug and Alcohol Dependence*. Vol. 229, Part A, 1 December 2021, 109–122.

<sup>2</sup> Adriana Pérez, Meagan A Bluestein, Arnold E Kuk, Baojiang Chen. Age of e-cigarette initiation in USA young adults: Findings from the Population Assessment of Tobacco and Health (PATH) study (2013–2017). *PLoS ONE. Journal volume & issue* Vol. 16, № 12. P. e0261243.

<sup>3</sup> Arch G. Mainous III, Rebecca J. Tanner, Ryan W. Mainous and Jeffery Talbert. Health Considerations in Regulation and Taxation of Electronic Cigarettes. *JABFM*. November–December 2015 Vol. 28. № 6. 802–806.

<sup>4</sup> Israel T. Agaku, Catherine O. Egbe, Olalekan A. Ayo-Yusuf. Potential revenue from taxing e-cigarettes and comparison of annual costs of daily e-cigarette use versus daily cigarette smoking among South African adults. *Tobacco Induced Diseases*. Vol. 19, no. January. Pp. 1–14.

<sup>5</sup> Kennedy RD, Awopegba A, De León E, et al Global approaches to regulating electronic cigarettes. *Tobacco Control* 2017; 26:440–445.

<sup>6</sup> Morgan L. Snell, Nicole Nicksic, Dimitra Panteli, Sara Burke, Thomas Eissenberg, Giovanni Fattore Charmaine Gauci, Helena Koprivnikar, Liuba Murauskiene, Marge Reinap, Andrew J. Barnes. Emerging electronic cigarette policies in European member states, Canada, and the United States. *Health Policy*. Vol. 125, Is. 4, April 2021, P. 425–435.

<sup>7</sup> Jun J., Kim JK Do state regulations on e-cigarettes have impacts on the e-cigarette prevalence? *Tobacco Control* 2021;30:221-226.

<sup>8</sup> Michael F. Pesko, Casey Warman. Re-exploring the early relationship between teenage cigarette and e-cigarette use using price and tax changes. *Health Economics*. 2022;31:137–153.137 Vol. 31, Is. 1. January 2022, P. 137–153.



Maclean<sup>1</sup>; Brooke Campus, Patrick Fafard, Jessica St. Pierre, Steven J. Hoffman<sup>2</sup>.

Поділяємо думку О. Сластьоненко та В. Груші<sup>3</sup> про те, що «для України оподаткування електронних сигарет, рідин для них, систем для нагрівання тютюну та тютюнових стіків є невідкладною проблемою, яка потребує негайного вирішення. Адже розширення переліку об'єктів оподаткування акцизним податком та значне збільшення податків на тютюнові вироби є, без перебільшення, дієвим способом знизити споживання даних виробів та механізмом покращення якості здоров'я не одного відсотка населення України».

Зауважимо, що в Україні до переліку підакцизних товарів віднесено рідини, що використовуються в електронних сигаретах. Зокрема, електронною сигаретою є «виріб, який може бути використаний для споживання (вдихання) парів, що утворюються внаслідок нагрівання компонентами такого виробу рідин, що містять або не містять нікотин. Електронні сигарети можуть бути одноразовими або багаторазовими»<sup>4</sup>. Рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, вважаються «...рідкі суміші хімічних речовин, що містять або не містять нікотин, використовуються для створення пари в електронних сигаретах та містяться, зокрема, в картриджах, заправних контейнерах та інших ємностях»<sup>5</sup>.

При цьому ст. 1 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються

---

<sup>1</sup> Pesko MF, Courtemanche CJ, Catherine Maclean J. The effects of traditional cigarette and e-cigarette tax rates on adult tobacco product use. *J Risk Uncertain.* 2020; 60(3):229–258.

<sup>2</sup> Brooke Campus, Patrick Fafard, Jessica St. Pierre, Steven J. Hoffman. Comparing the regulation and incentivization of e-cigarettes across 97 countries. *Social Science & Medicine.* Vol. 291, December 2021, 114187.

<sup>3</sup> Сластьоненко О., Груша В. Акцизне оподаткування електронних сигарет, систем нагрівання тютюну: сучасний стан та шляхи вдосконалення законодавства. *Молодий вчений.* 2022. № 5(105). С 54–59.

<sup>4</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>, ст. 14.

<sup>5</sup> Там само.

в електронних сигаретах, та пального» від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР<sup>1</sup> доповнено визначенням систем, які діють на зразок IQOS: пристрої для споживання тютюнових виробів без їхнього згоряння – пристрої, призначені для вдихання аерозолів (пари), які утворюються внаслідок нагрівання продуктів, що містять у своєму складі тютюн (продукти його перероблення), без їхнього згоряння.

Для рідини, що використовуються в електронних сигаретах (код товару згідно з УКТ ЗЕД 3824 90 97 20) ставка акцизного податку становить 3000 гривень за 1 літр.

Стаття 3 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР<sup>2</sup> визначає порядок видачі, анулювання ліцензій на виробництво рідин, що використовуються в електронних сигаретах. Так, ліцензії на виробництво рідин, що використовуються в електронних сигаретах, видаються та анулюються органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України.

Зокрема, ліцензії на виробництво рідин, що використовуються в електронних сигаретах, видаються усім суб'єктам господарювання (у тому числі іноземним суб'єктам господарювання, які діють через свої зареєстровані постійні представництва).

Суб'єкти господарювання, які здійснюють виробництво рідин, що використовуються в електронних сигаретах, копії зазначених документів не подають.

Для отримання ліцензії на право виробництва рідин, що використовуються в електронних сигаретах, суб'єкт господарювання подає нарочно, поштою або в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, заяву, до якої додається документ, що підтверджує внесення

---

<sup>1</sup> Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального : Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text>

<sup>2</sup> Там само.

річної плати за ліцензію. У такій заяві зазначаються: найменування суб'єкта господарювання, код ЄДРПОУ (для фізичних осіб – суб'єктів господарювання – прізвище, ім'я, по батькові, номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки та повідомили про це відповідний податковий орган і мають відмітку в паспорті); адреса місця виробництва рідини, що використовується в електронних сигаретах.

Ліцензія видається за поданою нарочно, поштою або в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, заявою суб'єкта господарювання (у тому числі іноземного суб'єкта господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво), до якої додаються: копії засновницьких документів; атестат виробництва, виданий центральним органом виконавчої влади, уповноваженим відповідно до законодавства, а для малих виробництв виноробної продукції – зареєстрована декларація відповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства (крім виробництва пального); договір з акредитованою відповідно до законодавства лабораторією (у разі відсутності власної акредитованої лабораторії); документ, що підтверджує внесення річної плати за ліцензію.

Суб'єкт господарювання у разі зміни будь-яких відомостей, зазначених у виданій суб'єкту господарювання (у тому числі іноземному суб'єкту господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) ліцензії (крім змін, пов'язаних з реорганізацією суб'єкта господарювання (у тому числі іноземного суб'єкта господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) та/або зміною типу акціонерного товариства), зобов'язаний повідомити орган, який видав ліцензію, про такі зміни протягом 30 днів з дня, наступного за днем їх настання.

Необхідно зазначити, що відповідно до ПК України «...суми податку з рідин, що використовуються в електронних сигаретах, сплачуються виробниками таких рідин до бюджету протягом 15 робочих днів з дня отримання марок акцизного податку. Якщо зазначений строк припадає на день наступного бюджетного року,

сума акцизного податку сплачується виробникам рідин, що використовуються в електронних сигаретах, до закінчення бюджетного року, в якому отримані марки»<sup>1</sup>.

Як зазначають О. Сластьоненко та В. Груша<sup>2</sup>, «з кожним роком споживачів електронних сигарет, систем для нагрівання тютюну в Україні стає все більше. У зв'язку з цим, недосконалість та невідзначеність законодавства породжує нездорову популярність до вказаної категорії товарів, яка майже повністю знаходиться поза зоною оподаткування. Таким чином, створюються умови для ненадходження коштів від оподаткування акцизним податком електронних сигарет та систем для нагрівання тютюну до бюджету. З метою вирішення вказаної проблеми недостатньо тільки збільшити ставки оподаткування на дану категорію товарів, адже це призведе до фальсифікації товарів та розвитку тіньової економіки, варто внести обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення законодавства у сфері акцизного оподаткування електронних сигарет та систем для нагрівання тютюну».

На думку М. Пасічного<sup>3</sup>, «не в достатній мірі обґрунтовано виявилась позиція держави щодо оподаткування ТВЕН, адже даний вид тютюнових виробів є альтернативним по відношенню до сигарет, та несуть меншу шкоду здоров'ю людини. Тому цілком логічним є нижчий рівень оподаткування такої продукції ніж сигарети, як це спостерігається у країнах Європейського Союзу. Натомість в Україні ставку податку для ТВЕН підвищили до рівня сигарет причому вдавшись до шокового сценарію (з 1 січня 2021 року ставка податку зросла одразу на 320%). Лауреат Нобелівської премії (2001) Дж. Стігліц застерігає, що «шокова терапія» для країн із невисоким рівнем розвитку інститутів демонструє свою загальну неефективність. При розробленні рішень податкової політики слід керуватись

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>, ст. 222.

<sup>2</sup> Сластьоненко О., Груша В. Акцизне оподаткування електронних сигарет, систем нагрівання тютюну: сучасний стан та шляхи вдосконалення законодавства. *Молодий вчений*. 2022. № 5(105). С. 54.

<sup>3</sup> Пасічний М. Пріоритети акцизної політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. № 52. С. 172.

принципами своєчасності, послідовності та обґрунтованості, що сприятиме підвищенню рівня її функціональної адаптивності».

Стрімке поширення використання електронних сигарет, рідин для них та інших новітніх засобів для куріння зумовили нагальну потребу врегулювання цих відносин на міжнародному законодавчому рівні, адже відмінності у визначені акцизного оподаткування на таку категорію товарів ускладнюють належну діяльність єдиного ринку тютюнових виробів.

Державами було розроблено Директиву ЄС № 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації й реалізації тютюну та пов'язаних з ним виробів, і про припинення дії Директиви 2001/37/ЄС (далі – Директива 2014/40/ЄС)<sup>1</sup>, відповідно до якої було встановлено певні вимоги до упаковки та зазначення складу інгредієнтів, що входять до заправних рідин, закріплено максимальні концентрації нікотину в заправних рідинах, заборона реклами, а також розроблення єдиного підходу до оподаткування такого виду продукції.

Відповідно до Директиви 2014/40/ЄС<sup>2</sup>, електронна сигарета – це виріб, який може бути використаний для споживання нікотиновмісної пари через мундштук, або будь-який компонент такого виробу, у т. ч. картридж, резервуар та пристрій без картриджа чи резервуара. Електронні сигарети можуть бути одноразовими або перезарядними за допомогою заправного контейнера та резервуару, або такими, що перезаряджаються одноразовими картриджами.

Електронні сигарети можна класифікувати за такими критеріями, як:

- за частотою використання – одноразові та багаторазові;
- за типом картриджу/контейнеру для рідини, що випаровується, – відкритого і закритого типу;

---

<sup>1</sup> Про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх продуктів і про скасування Директиви 2001/37/ЄС : Директива Європейського Парламенту і Ради від 3 квітня 2014 року (2014/40/ЄС). URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf>

<sup>2</sup> Там само.

- за різновидами автомайзерів – типи RDA, RTA, RDTA, картомайзер, кліромайзер, танкомайзер, бакомайзер, генезис;
- за типом управління – ручні або автоматичні<sup>1</sup>.

Стаття 20 Директиви 2014/40/ЄС<sup>2</sup> визначає вимоги до маркування, попередження та вмісту контейнерів для е-сигарет: частина 2 чітко визначає, яка інформація має бути розміщена на електронних сигаретах та заправних контейнерах; частина 3 визначає вимоги до вмісту заправних контейнерів та картриджів, зокрема, заборонено до продажу:

- заправні контейнери ємністю більше 10 мл, а одноразові – більше 2 мл;
- рідини, вміст нікотину в яких перевищує 20 мг на 1 мл;
- заборонені до використання рідини, які містять смакові та інші добавки, а саме: вітаміни та добавки, що створюють враження переваг для здоров'я, кофеїн, таурин або інші стимулюючі компоненти, які асоціюються із енергією та здоров'ям; добавки, які мають властивості фарбувати випаровування (повний перелік заборонених добавок міститься у Статті 7 частини 2 Директиви 2014/40/ЄС).

Упаковки електронних сигарет і заправні контейнери мають містити:

- інструкцію щодо використання та зберігання продукту, в тому числі застереження, що продукт не рекомендовано використовувати молодим людям та некурцям;
- перелік протипоказань та попередження для певних груп ризику;
- інформацію про можливі побічні ефекти;
- застереження про те, що вживання продукту може спричинити залежність, а сам продукт може бути токсичним;

---

<sup>1</sup> Електронні сигарети: оцінка ситуації та потреб регулювання в Україні. Аналітична записка. Всесвітня організація охорони здоров'я. Україна, 2018. URL: <https://drive.google.com/file/d/1KqQ40IC>

<sup>2</sup> Про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх продуктів і про скасування Директиви 2001/37/ЄС. Директива Європейського Парламенту і Ради від 13 квітня 2014 року (2014/40/ЄС). URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf>

– контактну інформацію про виробника або імпортера, а також контактну юридичну або фізичну особу в країні, де цей продукт продається.

Упаковки електронних сигарет і заправних контейнерів повинні включати:

- перелік всіх компонентів, що входять до складу виробу (компоненти вказують у порядку зменшення їх питомої ваги у продукті);
- інформацію про вміст нікотину у виробі і його дозу при вживанні;
- номер партії і рекомендацію тримати виріб у недоступному для дітей місці<sup>1</sup>.

Акцизний податок на рідини для електронних сигарет уже існує у 14 країнах ЄС: Греції, Естонії, Італії, Кіпрі, Нідерландах, Латвії, Литві, Португалії, Польщі, Румунії, Словенії, Угорщині, Фінляндії, Хорватії та Швеції. Середня ставка становить 0,144 євро на мілілітр. Підходи до оподаткування у країнах ЄС різняться, оподатковують рідини як з нікотином, так і без. Наприклад, у Латвії додатково оподатковується вміст нікотину у рідині за ставкою 0,005 євро на мг, а в Італії застосовується диференційована ставка залежно від того, містить рідина нікотин чи ні, та розраховується на основі середньозваженої ціни традиційних сигарет. У Хорватії електронні сигарети віднесені до підакцизних товарів, проте застосовується нульова ставка<sup>2</sup>.

Зарубіжні науковці<sup>3</sup>, досліджуючи глобальні підходи до регулювання електронних сигарет, зазначають про те, що «у всьому

---

<sup>1</sup> Про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх продуктів і про скасування Директиви 2001/37/ЄС. Директива Європейського Парламенту і Ради від 3 квітня 2014 року (2014/40/ЄС). URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf>

<sup>2</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Акцизне оподаткування електронних сигарет. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України* : збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 171.

<sup>3</sup> Kennedy RD, Awopegba A, De León E, et al Global approaches to regulating electronic cigarettes. *Tobacco Control* 2017; 26:440–445.

світі застосовується цілий ряд регуляторних підходів; багато країн регулюють електронні сигарети, використовуючи законодавство, не написане для електронних сигарет. Із 68 країн, які регулюють електронні сигарети: 22 країни регулюють електронні сигарети, використовуючи існуючі правила; 25 країн запровадили нову політику регулювання електронних сигарет; 7 країн внесли зміни до чинного законодавства; 14 країн використовують комбінацію нового/зміненого та існуючого регулювання. Загальне регулювання включає мінімальний вік покупки, заборону на використання в приміщенні (громадські місця без вейпів) та маркетингові обмеження. Небагато країн запроваджують податок на електронні сигарети».

Поділяємо думку зарубіжних учених<sup>1</sup> про те, що оподаткування є відмінною стратегією від регулювання і, як було показано, зменшує кількість нових споживачів звичайних сигарет. Різні потенційні стратегії оподаткування можуть бути розглянуті політиками на основі різних припущень про електронні сигарети та їх корисність, починаючи від неоподатковуваних до оподаткування на помірних рівнях порівняно зі звичайними сигаретами до оподаткування, рівного звичайним сигаретам. Поки не буде представлено більше доказів переваг електронних сигарет, здається розумним розглядати їх як потенційно шкідливий і зважаючий продукт, який повинен регулюватися і оподатковуватися еквівалентно звичайним сигаретам.

Зокрема, серед країн ЄС та США оподаткування є популярною стратегією, хоча стратегії оподаткування сильно відрізняються. Що стосується використання молоді, США обрали шлях до збільшення легального віку продажу до 21 року на федеральному рівні, а в Канаді останні федеральні правила є інноваційними у своєму підході до заборони реклами, яка може сподобатися молоді<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Arch G. Mainous III, Rebecca J. Tanner, Ryan W. Mainous and Jeffery Talbert. Health Considerations in Regulation and Taxation of Electronic Cigarettes. *JABFM*. November–December 2015 Vol. 28 № 6. 802–806.

<sup>2</sup> L. Morgan Snell, Nicole Nicksic, Dimitra Panteli, Sara Burke, Thomas Eissenberg, Giovanni Fattore Charmaine Gauci, Helena Koprivnikar, Liuba Murauskiene, Marge Reinap, Andrew J. Barnes. Emerging electronic cigarette policies in European member states, Canada, and the United States. *Health Policy*. Vol. 125, Is. 4, April 2021, P. 425–435.



Досліджуючи потенційний дохід від оподаткування електронних сигарет і порівняння річних витрат на щоденне використання електронних сигарет із щоденним курінням серед дорослих жителів Південної Африки, Israel T. Agaku, Catherine O. Egbe, Olalekan A. Ayo-Yusuf зазначають про те, що «з прогнозованих надходжень від акцизного податку на електронні сигарети на рівні 75 % від ставки сигарет частка, що відноситься до апаратного забезпечення (пристрій і акумулятори), становила 61 %, тоді як частка, що відноситься до електронної рідини, становила 39 %. Запропонована урядом ставка податку може зменшити доступ молоді до електронних сигарет, дозволяючи дорослим курцям, які бажають перейти виключно на електронні сигарети, щоб зменшити шкоду, пов'язану з тютюном»<sup>1</sup>.

Досвід європейських країн свідчить, що акцизне оподаткування повинно бути запроваджене в комплексі з державним регулюванням виробництва та обігу, інакше можна просто не отримати податкові надходження в повному обсязі. Тим більше, що існує необхідність у виконанні вимог Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну та імплементації у вітчизняне законодавство норм європейської Директиви 2014/40/ЄС, відомої як TPD. Зокрема, додатково до наявних в Україні необхідно впровадити такі заходи: друк на упаковці медичного попередження, що продукція містить нікотин, який викликає звикання, та повідомлення про його вміст; обмеження обсягу заправних контейнерів/картриджів до 10 мл, а змінних картриджів або резервуарів – до 2 мл, максимального вмісту нікотину до 20 мг/мл; заборона використання вітамінів, кофеїну, таурину, які стимулюють життєві сили або створюють враження, що споживання такої продукції є корисним для здоров'я, а також інгредієнтів, які забарвлюють пару, канцерогенних, мутагенних та інших шкідливих речовин. Крім того потрібно ввести обов'язкове попереднє маркетингове повідомлення про продаж електронних сигарет та обмежити рекламу, спонсорство та будь-яке стимулювання

---

<sup>1</sup> Israel T. Agaku, Catherine O. Egbe, Olalekan A. Ayo-Yusuf. Potential revenue from taxing e-cigarettes and comparison of annual costs of daily e-cigarette use versus daily cigarette smoking among South African adults. *Tobacco Induced Diseases*. Vol. 19, no. January. Pp. 1–14.

продажу. Норма щодо встановлення мінімального віку потребує вдосконалення, оскільки передбачена заборона реалізації неповнолітнім лише рідини для електронних сигарет, проте самі пристрої вони можуть купувати<sup>1</sup>.

В. Коротун, Н. Новицька, І. Хлебнікова<sup>2</sup> зазначають про те, що «можуть виникнути певні труднощі у контролі за обігом рідин для електронних сигарет багаторазового використання відкритого типу, що створить ризики ухилення від сплати податку. Це зумовлено кількома факторами. По-перше, немає стандартизованої форми упаковки для рідин з нікотином або без на кшталт пачки сигарет. Рідини містяться у контейнерах для заправки різної форми та об'єму, що робить неможливим розробити та застосувати типовий дизайн марки акцизного податку. Крім того, рідини виробляються і ввозяться в Україну у великих ємностях та об'ємах з подальшим розливом на етапі дистрибуції у меншу тару. Таким чином, акцизні марки будуть наклеєні тільки на великі ємності, а ті, які будуть у продажу, залишаться немаркованими. По-друге, речовини для змішування рідини не всі є підакцизними, а це означає, що їхній обіг не є об'єктом спеціального контролю з боку держави. Це такі речовини, як пропіленгліколь, гліцерин, ароматизатори тощо, які досить широко використовуються у харчовій, косметичній та фармацевтичній промисловості».

На думку вітчизняних науковців<sup>3</sup>, «в Україні потрібно ввести уже законодавчо регламентоване акцизне оподаткування електронних сигарет за помірною ставкою шляхом оподаткування їхніх рідин, незалежно від вмісту в них нікотину, але відмовитися від

---

<sup>1</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Акцизне оподаткування електронних сигарет. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України* : збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 173.

<sup>2</sup> Там само. С. 172.

<sup>3</sup> Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Акцизне оподаткування електронних сигарет. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України* : збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 173.

застосування при цьому марок акцизного податку та впровадити додаткові заходи з державного регулювання їхнього виробництва та обігу. Крім того, для забезпечення ефективного адміністрування акцизного податку важливо зважати на розвиток вітчизняного ринку електронних сигарет, що вимагає подальших досліджень з урахуванням додатково зібраної інформації про тенденції та особливості споживання й реалізації такої продукції».

Так, О. Сластьоненко та В. Груша<sup>1</sup> висловлюють пропозиції щодо віднесення до підакцизних товарів ще електронних сигарет, систем нагрівання тютюну, новітніх засобів для куріння та бездимні тютюнові вироби; а також зміни Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), а саме доповнення 24 групи «Тютюн і промислові замітники тютюну» УКТ ЗЕД такими товарами, як: електронні сигарети, рідини для них, системи для нагрівання тютюну (до яких можна віднести IQOS, GLO та ін.), новітні засоби для куріння, а також бездимні тютюнові вироби.

На думку вказаних учених, «аби гармонізація національного законодавства із законодавством ЄС була більш повною, відповідно до Директиви 2014/40/ЄС п. 1 ст. 14 ПК України варто доповнити таким поняттями, як «системи нагрівання тютюну», «новітні засоби для куріння», «бездимний тютюновий виріб», а також закріпити визначення цих понять у такій редакції:

– системи нагрівання тютюну – це окремий вид пристроїв, які слугують для нагрівання спеціально розробленого для них виду сигарет (сітки чи тютюнові вироби для нагрівання) до певної температури, внаслідок чого й створюється аерозоль, який вдихається курцем;

– новітні засоби для куріння – це вид пристроїв для куріння, які не відносяться до жодної закріпленої категорії тютюнових виробів, та які з'явилися на тютюновому ринку після 1 січня 2021 року;

---

<sup>1</sup> Сластьоненко О., Груша В. Акцизне оподаткування електронних сигарет, систем нагрівання тютюну: сучасний стан та шляхи вдосконалення законодавства. *Молодий вчений*. 2022. № 5(105). С. 57.

– бездимний тютюновий виріб – це окремий вид тютюнового виробу, який у своєму використанні не призначений для згорання<sup>1</sup>.

Отже, важливим кроком на сучасному етапі реформування акцизного оподаткування стало оподаткування рідини, що використовуються в електронних сигаретах, а також віднесення її до переліку підакцизних. Такі доповнення податкового законодавства повніше врахували існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії, наповненню дохідної частини бюджету, а також зменшенню споживання шкідливих для здоров'я людини товарів.

---

<sup>1</sup> Сластьоненко О., Груша В. Акцизне оподаткування електронних сигарет, систем нагрівання тютюну: сучасний стан та шляхи вдосконалення законодавства. *Молодий вчений*. 2022. № 5(105). С. 57.

## 2.4. Правова характеристика акцизного податку на пальне

На сьогодні особливості акцизного оподаткування пального набувають важливого значення, потребують вивчення проблемних аспектів правового регулювання та шляхів їх вирішення з урахуванням забіжного досвіду.

Як зазначає Н. Новицька<sup>1</sup>, «акцизні податки на нафтопродукти успішно використовуються в розвинених країнах світу як інструмент забезпечення цінових сигналів щодо вартості негативних екстерналій, спричинених викидами парникових газів і місцевих забруднюючих речовин від спалювання енергоресурсів, а також переважаністю доріг, нещасними випадками і шумом».

В. Островецький<sup>2</sup> також зауважує про те, що «акцизи на паливо, крім наповнення державної казни, покликані стримувати споживання товарів, котрі завдають шкоди населенню і навколишньому природному середовищу. До того ж акцизи на бензин ідуть на фінансування будівництва, ремонту та утримання доріг загального користування, а також спрямовуються на нівелювання негативних зовнішніх ефектів споживання, як-от викиди вуглекислого газу (CO<sub>2</sub>) транспортними засобами».

У ході розвитку екологічного оподаткування було доведено, що застосування акцизів на нафтопродукти для скорочення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря є більш ефективним, ніж прямих податків на емісію через менший рівень витрат на виконання податкового обов'язку<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Новицька Н. Розвиток акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні. *Економіст*. 2014. № 6. С. 56–60. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ\\_2014\\_6\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2014_6_18)

<sup>2</sup> Островецький В. І. Акцизний податок на паливо в системі економічних інструментів захисту навколишнього середовища. *Фінанси України*. 2021. № 2. С. 114.

<sup>3</sup> Новицька Н. В. Європейський досвід застосування акцизних податків для підвищення якості нафтопродуктів. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів* : зб. матер. науково-комунікативних заходів / Держ. фіск. служб. України ; Нац. унів. ДПС України ; Наук.-досл. центр з проблем оподатк. Ірпінь, 2014. С. 166.

На думку В. Островецького<sup>1</sup>, простими й економічно ефективними інструментами обмеження кліматичних змін, котрі сприяють зменшенню шкоди здоров'ю населення через погіршення екологічного стану, є акцизи на паливо та податки на вуглець (екологічні податки).

У контексті викладеного оподаткування акцизним податком пального в Україні, в умовах підписання Угоди про асоціацію<sup>2</sup>, потребує глибокого дослідження, узагальнення правових проблем та запозичення позитивного зарубіжного досвіду їх вирішення.

Пунктом 215.1 ст. 215 ПК України встановлено, що до підакцизних товарів належить, зокрема, «пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом та коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 цієї статті (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД)».

До пального відносяться нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПК України<sup>3</sup>. Нафтопродуктами є продукти, які одержують після переробки нафти на нафтопереробних заводах<sup>4</sup>. Скраплений газ – газ вуглеводневий,

---

<sup>1</sup> Островецький В. І. Акцизний податок на паливо в системі економічних інструментів захисту навколишнього середовища. *Фінанси України*. 2021. № 2. С. 115.

<sup>2</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011)

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>4</sup> Про затвердження Умов та Правил здійснення підприємницької діяльності (ліцензійних умов) з транспортування нафтопродуктів магістральними трубопроводами : Постанова Національної комісії регулювання електроенер-

отриманий у результаті нафтогазопереробки<sup>1</sup>. Паливо моторне сумішеве – це види палива, отримані в результаті змішування палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішеве<sup>2</sup>.

Відповідно до п. 14.1.212 ст. 14 ПК України<sup>3</sup> «реалізація під-акцизних товарів (продукції) – будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з передачею прав власності або без такої, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також безоплатного відвантаження товарів, у тому числі з давальницької сировини, реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів. Реалізація пального для цілей розділу VI ПК України – це будь-які операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального з переходом права власності на таке пальне чи без такого переходу, за плату (компенсацію) чи без такої плати на митній території України з акцизного складу/акцизного складу пересувного: до акцизного складу; до акцизного складу пересувного; для власного споживання чи промислової переробки; будь-яким іншим особам. При цьому не вважаються реалізацією пального операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України: у споживчій тарі ємністю до 5 літрів (включно),

---

гетики України від 08 червня 2000 року № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0373-00/ed20051101/find?text=%CD%E0%F4%F2%EE%EF%F0%EE%E4%F3%EA%F2%E8>

<sup>1</sup> Про організацію та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирі, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 570. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-2014-п/ed20150901#n42>

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>., ст. 14.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

крім операцій з реалізації такого пального його виробниками; при використанні пального, з якого сплачено акцизний податок, винятково для потреб власного споживання чи промислової переробки суб'єктами господарювання, які не є розпорядниками акцизного складу»<sup>1</sup>.

Зауважимо, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року № 2120-IX<sup>2</sup> передбачено, що на період дії правового режиму воєнного стану, надзвичайного стану не вважаються реалізацією пального:

операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України, що здійснюються у зв'язку з примусовим відчуженням або вилученням такого пального для потреб держави відповідно до Закону України «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану», за умови якщо у майбутньому його попереднім власником або уповноваженою ним особою не буде здійснено заходів щодо отримання компенсації за примусово відчужене або вилучене пальне;

операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України, що здійснюються у зв'язку з його передачею 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, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави,

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>, ст. 14.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text>



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 з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій без попереднього або наступного відшкодування їх вартості;

операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України як гуманітарної допомоги у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Законодавством передбачений обов'язок особи, яка здійснюватиме реалізацію пального, «реєстрації як платника податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців до початку здійснення реалізації пального. Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального заяви, форма якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики»<sup>1</sup>.

На сьогодні форми звітності та відповідних заяв платника акцизного податку з реалізації пального затверджено наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення

Необхідно зазначити, що відповідно до п. 117.3 ст. 117 ПК України<sup>1</sup> «здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального без відповідної реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку у порядку, передбаченому цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу на юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців у розмірі 100 % вартості реалізованого пального».

Стаття 215 ПК України визначає, що «до ставки податку застосовується підвищувальний коефіцієнт 10 при: ввезенні на митну територію України пального; реалізації виробником виробленого в Україні пального»<sup>2</sup>.

Зауважимо, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року № 2120-IX<sup>3</sup> передбачено, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, встановлення нульової ставки акцизного податку на такі товари, як: бензини моторні (бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше із вмістом не менш як 5 мас.% біоетанолу або не менш як 5 мас.% етил-трет-бутилового ефіру або їх суміші; інші бензини), інші нафтопродукти, важкі дистиляти (газойль), скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази, бутан, ізобутан.

Необхідно відмітити, що протягом 2016–2018 року ставки акцизного податку на пальне підвищувалися один раз з 01 січня 2017 р., внаслідок чого вони збільшилися, зокрема, на бензини

---

(коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового : Наказ Міністерства фінансів України від 27 листопада 2020 року № 729. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1241-20#Text>

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text>

(крім бензинів авіаційних), у середньому на 24,5% (з 171,5 євро за 1000 літрів до 213,5 євро за 1000 літрів), дизельне пальне – на 46,8% (з 95 євро за 1000 літрів до 139,5 євро за 1000 літрів), паливо моторне альтернативне – на 35% (з 120 євро за 1000 літрів до 162 євро за 1000 літрів), на скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази – на 67,7% (з 31 євро за 1000 літрів до 52 євро за 1000 літрів)<sup>1</sup>.

Варто зауважити, що п. 217.3 ст. 217 ПК України<sup>2</sup> передбачено, що «податок з товарів (продукції), вироблених на митній території України, на які встановлено ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу».

Аналізуючи зарубіжний досвід акцизного оподаткування, науковці<sup>3</sup> відмічають, що рівень ставок акцизів на нафтопродукти залежить в основному від двох факторів: поставлених цілей щодо скорочення викидів парникових газів в атмосферне повітря і процесів подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива.

Найбільші ставки акцизу на дизельне паливо та бензин встановлено в країнах з більш обмеженими з географічного погляду можливостями оптимізації сплати податків. Так, найбільшою є частка акцизних податків і ПДВ у ціні бензину у Великій Британії (58,9%); Італії (59,1%); Німеччині (59,4%); Нідерландах (60,2%); Греції (61,7%); Фінляндії (61,9%); Швеції (63,8%). У ціні дизельного палива у Нідерландах (50,6%); Франції (50,6%); Ірландії (52,1%);

---

<sup>1</sup> Звіт про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку. Вебсайт. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757634/Zvit\\_232\\_2018.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757634/Zvit_232_2018.pdf?subportal=main)

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>3</sup> Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 118.

Німеччині (52,2 %); Фінляндії (54,1 %); Італії (55,5 %); Великій Британії (57,4 %); Швеції (61,2 %)¹.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів»² внесено зміни щодо адміністрування акцизного податку, а саме визначено такі поняття, як акцизний склад, акцизний склад пересувний, розпорядник акцизного складу та розпорядник акцизного складу пересувного.

При цьому, акцизні склади, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, розлив, навантаження-розвантаження, зберігання, реалізація пального, повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками на кожному місці відпуску пального наливом з акцизного складу, розташованому на акцизному складі, та рівнемірами-лічильниками рівня таких товарів (продукції) у резервуарі, а для скрапленого газу (пропану або суміші пропану з бутаном), інших газів, бутану, ізобутану – також можуть бути обладнані пристроями для вимірювання рівня або відсотка пального у резервуарі на кожному введеному в експлуатацію стаціонарному резервуарі, розташованому на акцизному складі³.

Акцизні склади, на яких здійснюються виключно зберігання та реалізація пального, що отримується та реалізується виключно у споживчій тарі без зміни розфасовки, а також скрапленого газу природного, бензолу, метанолу, не обладнуються витратомірами-лічильниками та рівнемірами-лічильниками.

У той же час, розпорядники акцизних складів зобов'язані зареєструвати усі розташовані на акцизних складах резервуари, введені

---

¹ Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 121–122.

² 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 листопада 2018 року № 2628-VIII. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/info/T182628.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/info/T182628.html)

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 230.

в експлуатацію, витратоміри-лічильники та рівнеміри-лічильники у розрізі акцизних складів в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі; усі акцизні склади – у системі електронного адміністрування реалізації пального<sup>1</sup>.

Статтею 230 ПК України передбачається, що «транспортні засоби, що набули статусу акцизних складів пересувних, а також транспортні засоби, що використовуються суб'єктом господарювання, який не є розпорядником акцизного складу, для переміщення на митній території України власного пального або спирту етилового для потреб власного споживання чи промислової переробки, повинні обліковуватися в Переліку транспортних засобів, що переміщують пальне або спирт етиловий, створення та ведення якого забезпечується центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, у порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Перелік транспортних засобів, що переміщують пальне або спирт етиловий, розміщується на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику»<sup>2</sup>.

Не є пересувним акцизним складом «транспортний засіб, що використовується суб'єктом господарювання, який не є розпорядником акцизного складу, для переміщення на митній території України власного пального для потреб власного споживання. Не є розпорядником акцизного складу пересувного суб'єкт господарювання (перевізник, експедитор), який здійснює транспортування пального»<sup>3</sup>.

Стаття 233 ПК України<sup>4</sup> визначає положення зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального. Зокрема, «для перевірки

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 230.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

<sup>4</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

повноти декларування та сплати акцизного податку платниками податку з обсягів ввезеного на митну територію України, виробленого та реалізованого на митній території України пального, здійснюється автоматичне зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального. При зіставленні здійснюється порівняння показників із системи електронного адміністрування реалізації пального з показниками Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі щодо обсягів обігу та залишків пального у розрізі кодів згідно з УКТ ЗЕД (крім скрапленого газу (пропану або суміші пропану з бутаном), інших газів, бутану, ізобутану, на які встановлено однакові ставки акцизного податку, для яких обсяги обігу та залишків пального підсумовуються та зіставляються загальним підсумком), акцизних складів та розпорядників акцизних складів. При зіставленні допускаються розбіжності не більше ніж на 5 відсотків обсягу обігу або залишків пального (для скрапленого газу (пропану або суміші пропану з бутаном), інших газів, бутану, ізобутану, на які встановлено однакові ставки акцизного податку, – не більше ніж на 15 відсотків) чи не більше ніж на 2 відсотки об'єму відповідного резервуара»<sup>1</sup>.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів»<sup>2</sup> також внесені зміни до Кодексу України про адміністративні порушення (ст. 164 КУпАП), якими передбачається накладення штрафу у розмірі від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією пального, транспортних засобів, емоностей та обладнання, що використовувалися для зберігання такого пального на акцизному складі, не зареєстрованому у системі електронного адміністрування реалізації пального.

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 233.

<sup>2</sup> 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 листопада 2018 року № 2628-VIII. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/info/T182628.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/info/T182628.html)

Зауважимо, що Законом № 2120-IX<sup>1</sup> передбачено, що відновлення обліку пального та спирту етилового на акцизних складах, які є частково зруйнованими та розташовані в районах проведення бойових дій або на тимчасово окупованих територіях збройними формуваннями Російської Федерації здійснюватиметься на підставі даних інвентаризації, проведеної після закінчення воєнного стану (п. 69.13 підрозділу 5 розділу XX ПК України).

Таким чином, після закінчення воєнного стану розпорядникам акцизного складу за результатами проведеної інвентаризації необхідно:

а) скласти та подати для реєстрації до ДПС електронні документи, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального, як це передбачено ст. 230 ПК України, а саме:

Довідку про зведені за добу підсумкові облікові дані щодо обсягів обігу (отримання/відпуску) та залишків пального на акцизному складі пального, затверджену наказом Міністерства фінансів України 27 листопада 2018 року № 944;

б) скласти та подати для реєстрації акцизні накладні на обсяги втраченого пального (код операції для складання в одному примірнику 2 – втрачене, зіпсоване, знищене пальне (пункт 214.7 статті 214 та пункт 216.3 статті 216 розділу VI ПК України));

в) привести у відповідність дані (актуалізація даних) щодо зареєстрованих акцизних складів, розташованих на них резервуарів, витратомірів-лічильників та рівнемірів<sup>2</sup>.

На думку Н. Новицької<sup>3</sup>: «Обов'язковими передумовами підвищення ефективності реалізації фіскального потенціалу акцизних податків на нафтопродукти мають бути заходи щодо: ліквідації

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text>

<sup>2</sup> Податкові новачки 2022: акцизний податок. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/579840.html>

<sup>3</sup> Новицька Н. Розвиток акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні. *Економіст*. 2014. № 6. С. 56–60. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ\\_2014\\_6\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2014_6_18)

контрабанди й фальсифікату нафтопродуктів, які, за оцінками, становлять 26,5% ринку; збалансування структурних диспропорцій у споживанні нафтопродуктів в Україні, які виражені у переважанні імпорту над внутрішнім виробництвом; подолання цінових диспропорцій, які відображаються в обігу нафтопродуктів низької якості за високою ціною, що зумовлює несприйняття акцизних податків у суспільстві. Крім того, слід ураховувати, що підвищення ставок протягом найближчого часу зумовить зростання соціальної напруги в суспільстві з огляду на низьку купівельну спроможність населення, адже нафтопродукти є товарами першої необхідності та займають значну частку у витратах населення, яка зростає з підвищенням цін».

Встановлення порядку здійснення електронного адміністрування реалізації пального та порядку складання акцизних накладних при реалізації пального та їх реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних можна вважати важливим кроком реформування податкового законодавства у сфері акцизного оподаткування. На думку В. Макаренка<sup>1</sup>, така система покликана перш за все забезпечити ефективний контроль за реалізацією палива на вітчизняному ринку, мінімізувати випадки реалізації необлікованих обсягів палива, покращити адміністрування акцизного податку.

Такої ж думки і С. Владика<sup>2</sup>, вказуючи, що «запровадження системи електронного адміністрування реалізації пального та електронної акцизної накладної при реалізації пального (статті 231 та 232 ПК України) сприятиме зменшенню обсягів тіньового обігу пального та, відповідно, збільшенню надходжень до бюджету, а також наближенню податкового законодавства України до законодавства ЄС».

---

<sup>1</sup> Макаренко В. В. Вдосконалення адміністрування акцизного податку на ринку нафтопродуктів в Україні: *Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції*: збірник наукових праць за матеріалами X науково-практичної конференції, 22–23 листопада 2018 р. Ірпінь, 2018. С. 68–71.

<sup>2</sup> Владика С. А. Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 – міжнародне право. Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. Київ, 2016. С. 14.



Порядок здійснення електронного адміністрування реалізації пального визначений статтею 232 ПК України<sup>1</sup>. У системі електронного адміністрування реалізації пального в розрізі платників податку – розпорядників акцизних складів/акцизних складів пересувних та акцизних складів/акцизних складів пересувних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД ведеться окремо облік обсягів пального, що: оподатковуються акцизним податком, у тому числі окремо за кожною відмінною ставкою податку; оподатковуються на умовах, встановлених статтею 229 ПК України; не підлягають оподаткуванню; звільняються від оподаткування. Зокрема, щодо обсягів увезеного на митну територію України пального, то воно обліковується в системі електронного адміністрування реалізації пального в такій послідовності: 1) зараховуються автоматично на підставі оформлених належним чином митних декларацій у розрізі платників податку та умов оподаткування пального або спирту етилового за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД; 2) розподіляються між акцизними складами пересувними, що використовуються під час такого ввезення, на підставі акцизних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних, складених платником податку – розпорядником таких акцизних складів пересувних<sup>2</sup>.

Наприклад, у країнах ЄС діє така електронна система контролю за рухом підакцизних товарів, як Excise Movement and Control System. Ця система становить собою комп'ютеризовану платформу, що передбачає електронну реєстрацію документів про рух підакцизних товарів, що дає змогу здійснювати дистанційний контроль органами державної влади за їх переміщенням. Серед плюсів використання цієї системи з огляду на європейський досвід можна сказати, що відбулось спрощення процедури оформлення та покращення моніторингу за сплатою акцизів на такі товари, алкоголь, тютюнові вироби та енергетичні ресурси. Також завдяки запровадженню Excise Movement and Control System відбулось значне зменшення

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само.

контрабанди, адже підроблені підакцизні товари були одним із головних предметів контрабанди, таким чином втрачались значні суми, які мали надходити до бюджету<sup>1</sup>.

Як було зазначено, відповідно ст. 9 ПК України<sup>2</sup> акцизний податок належить до загальнодержавних податків, надходження від яких наповнюють державний бюджет. В той же час ст. 64 Бюджетного кодексу України<sup>3</sup> визначено, що надходження від акцизного податку є також доходами загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад, а саме:

«16<sup>-1</sup>) 13,44 відсотка акцизного податку з виробленого в Україні пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, зараховуються до загального фонду відповідних бюджетів місцевого самоврядування автоматично:

у першому півріччі поточного бюджетного періоду – пропорційно до обсягу реалізованого суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю пального на відповідній території за друге півріччя попереднього бюджетного періоду в загальному обсязі такого реалізованого пального в цілому по Україні за друге півріччя відповідного бюджетного періоду;

у другому півріччі поточного бюджетного періоду – пропорційно до обсягу реалізованого суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю пального на відповідній території за перше півріччя поточного бюджетного періоду в загальному обсязі такого реалізованого пального в цілому по Україні за перше півріччя відповідного бюджетного періоду;

16<sup>-2</sup>) 13,44 відсотка акцизного податку з ввезеного на митну територію України пального у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, зараховуються до загального фонду відповідних бюджетів місцевого самоврядування автоматично:

у першому півріччі поточного бюджетного періоду – пропорційно до обсягу реалізованого суб'єктами господарювання

---

<sup>1</sup> Плугова Д. В. Запровадження електронної системи контролю за сплатою акцизного податку в Україні. URL: [https:// revolution.allbest.ru/finance/00914709\\_0.html](https://revolution.allbest.ru/finance/00914709_0.html)

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1013>

роздрібної торгівлі пального на відповідній території за друге півріччя попереднього бюджетного періоду в загальному обсязі такого реалізованого пального в цілому по Україні за друге півріччя відповідного бюджетного періоду;

у другому півріччі поточного бюджетного періоду – пропорційно до обсягу реалізованого суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі пального на відповідній території за перше півріччя поточного бюджетного періоду в загальному обсязі такого реалізованого пального в цілому по Україні за перше півріччя відповідного бюджетного періоду».

Закріплення зарахування акцизів на пальне до бюджетів місцевого самоврядування на постійній основі, на думку Т. Палійчук<sup>1</sup> – це: дотримання домовленостей між центральними органами влади та місцевим самоврядуванням щодо впровадження реформи децентралізації; збереження 7,7 млрд грн власних фінансових ресурсів громад; примноження здобутків децентралізації; фінансова основа для сталого розвитку економіки територіальних громади, малого та середнього бізнесу; дієвий інструмент боротьби з тінізацією у сфері обігу пального; посилення диверсифікації джерел наповнення бюджетів місцевого самоврядування; додатковий інструмент стабілізації та збалансування бюджетів місцевого самоврядування в умовах боротьби з COVID-19.

Досліджуючи особливості справляння акцизного податку, Т. Палійчук<sup>2</sup> визначає, що сильними сторонами зарахування акцизного податку на пальне до бюджетів територіальних громад є: становлення та закріплення податку як вагомого дохідного джерела бюджетів місцевого самоврядування та стабільність його надходження; вплив на підвищення зацікавленості органів місцевого самоврядування в ефективному покращенню інвестиційної та туристичної привабливості територіальної громади.

Основним недоліком зарахування акцизного податку на пальне до бюджетів територіальних громад, на думку зазначеного

---

<sup>1</sup> Палійчук Т. В. Акцизний податок на пальне як джерело формування бюджетів місцевого самоврядування в контексті реалізації бюджетної децентралізації. *БізнесІнформ*. 2021. № 4. С. 222–224.

<sup>2</sup> Там само. С. 225.

науковця<sup>1</sup>, є нерівномірність розподілу надходжень від його справляння через залежність надходжень акцизного податку від територіального розташування громади (надходження податку значно вищі у приміських і прикордонних громадах, а також тих, що розташовані вздовж автошляхів міжнародного та національного значення).

Зауважимо, що Кабінетом Міністрів України постановою від 09 березня 2022 року № 246<sup>2</sup> було внесено зміни до Порядку зарахування частини акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального до загального фонду відповідних бюджетів місцевого самоврядування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17 березня 2021 року № 232 «Деякі питання зарахування частини акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального до загального фонду відповідних бюджетів місцевого самоврядування».

З огляду на необхідність підвищення конкурентоспроможності національної економіки, зміцнення економічної та енергетичної безпеки держави до пріоритетних напрямів удосконалення регулювання ринку нафтопродуктів, на думку В. Макаренка<sup>3</sup>, можна віднести такі:

- створення умов для переоснащення виробничих потужностей нафтопереробних заводів та нарощування внутрішнього виробництва;
- розширення бази оподаткування акцизним податком нафтопродуктів шляхом руйнування схем нелегального обігу нафтопродуктів;
- посилення державного контролю за виробництвом та обігом нафтопродуктів шляхом запровадження інноваційних технологій та вдосконалення існуючих електронних систем контролю.

---

<sup>1</sup> Палійчук Т. В. Акцизний податок на пальне як джерело формування бюджетів місцевого самоврядування в контексті реалізації бюджетної децентралізації. *БізнесІнформ*. 2021. № 4. С. 225.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Порядку зарахування частини акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального до загального фонду відповідних бюджетів місцевого самоврядування : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 березня 2021 року № 232. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-poryadku-zarahunannya-c-hastini-akciznogo-podatku-z-virobленого-v-ukrayini-ta-vvezenogo-na-mitnu-teritoriyu-ukrayini-palnego-do-zagalnogo-fondu-vidpovidnih-byudzhativ-246>

<sup>3</sup> Макаренко В. В. Вдосконалення податкового регулювання ринку нафтопродуктів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 17. Ч. 1. С. 189–190.

Впровадження перерахованого комплексу заходів, яке спрямоване на створення ефективної системи моніторингу і контролю за виробництвом, імпортом та обігом пального, на думку цього вченого<sup>1</sup>, дозволить легалізувати ринок пального, підвищити його якість, зменшити негативні ефекти як для добробуту, так і для вітчизняного ринку нафтопродуктів, а також збільшити надходження акцизного податку до бюджету.

Аналізуючи співвідношення обсягів надходження акцизного податку від вироблених на території України та ввезених нафтопродуктів протягом 2013–2019 рр., за даними Державної казначейської служби України<sup>2</sup>, ми можемо стверджувати про зростання та переважання надходжень саме від імпортованих нафтопродуктів (табл. 11, рис. 9), а саме:

Таблиця 11

**Надходження від акцизного податку до бюджету із вироблених на території України та ввезених нафтопродуктів протягом 2013–2019 рр.**

Рік	Надходження від акцизного податку із вироблених на території України нафтопродуктів, млн грн	Надходження від акцизного податку із ввезених на територію України нафтопродуктів, млн грн
2013	2283,17	5877,68
2014	2610,41	13 478,43
2015	5112,07	19 821,46
2016	7182,17	30 003,67
2017	9470,41	36 612,20
2018	9993,68	40 921,05
2019	10 761,71	44 263,50

Побудовано авторами за даними<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Макаренко В. В. Вдосконалення податкового регулювання ринку нафтопродуктів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 17. Ч. 1. С. 190.

<sup>2</sup> Державна казначейська служба України: Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

<sup>3</sup> Там само.



**Рис. 9. Співвідношення обсягів надходження акцизного податку від вироблених на території України та ввезених нафтопродуктів протягом 2013–2019 рр.**

М. Пасічний<sup>1</sup> також зазначає, що «особливістю ринку пального в Україні є домінуюча частка імпортованого на митну територію країни пального – понад 75%. Ставки акцизного податку на таку лінійку підакцизних товарів є специфічними та номінованими в іноземній валюті – євро. Для бензину її розмір становить 213,5 євро за 1000 літрів, що станом на початок січня 2022 року еквівалентно 7,2 грн за літр бензину. Відповідно до Угоди про асоціацію з Європейським Союзом Україна має поступово впровадити в своє законодавство положення Директиви 2003/96/ЄС, якою врегульовано ставки акцизу на пальне. Зокрема специфічна ставка на бензин в ЄС становить 359 євро за 1000 літрів, що в 1,68 раза вище за діючу в Україні. Подальше підвищення податкового навантаження на пальне слід здійснювати виважено та поетапно, зважаючи на значні обсяги нелегального обігу цієї підакцизної продукції та потенційні можливості їх нарощування».

<sup>1</sup> Пасічний М. Пріоритети акцизної політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. № 52. С. 171.

Необхідно зазначити, що вступ України до Світової організації торгівлі (далі – СОТ) та підписання Угоди про асоціацію зумовили процес приведення національного законодавства у відповідність до вимог СОТ та ЄС. Основними нормативно-правовими актами у сфері акцизного оподаткування пального можна назвати наступні директиви Ради ЄС та регламенти Єврокомісії: Директива Ради 92/82/ЄЕС «Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти» від 19 жовтня 1992 року<sup>1</sup>; Директива Ради 92/81/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти» від 19 жовтня 1992 року<sup>2</sup>; Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» від 19 жовтня 1992 року<sup>3</sup>; Директива Ради 2003/96/ЄС, що реорганізує систему оподаткування енергетичної продукції та електроенергії Співтовариства від 27 листопада 1995 року<sup>4</sup>; Директива Ради 2008/118/ЄС «Про загальний режим акцизів та скасування Директиви 92/12/ЄЕС» від 27 жовтня 2003 року<sup>5</sup>; 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 від 22 листопада 1993 року<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти : Директива Ради 92/82/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_371](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_371)

<sup>2</sup> Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти : Директива Ради 92/81/ЄЕС від 19 листопада 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_370](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_370)

<sup>3</sup> Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. *Official Journal*. № L 316. 1992. P. 21–27., c. 46–47.

<sup>4</sup> Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene. *Official Journal*. № L 291. 1995. P. 46–47, c. 51–70.

<sup>5</sup> Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. *Official Journal*. № L 283. 2003. P. 51–70, c. 12–30.

<sup>6</sup> Commission Regulation (EC) № 3199/93 of 22 November 1993 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty. *Official Journal*. 1993. № L 288. P. 12–15., c. 24–64.

Директива Ради 2003/96/ЄС визначає загальні засади при імplementації стандартів оподаткування енергетичних продуктів, а саме нафтопродуктів, природного газу, вугілля та електроенергії. Метою її імplementації, визначеної Планом імplementації Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009 від 16 листопада 2009 року, що встановлює систему Співтовариства для звільнення від сплати мит, та Директиви Ради № 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 року про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, котрі подорожують з третіх країн, є гармонізація положень законодавчих актів України щодо оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії з її положеннями, а завданнями плану імplementації є розроблення та прийняття відповідного Закону України про внесення змін до розділу VI «Акцизний податок» ПК України та нормативно-правових актів<sup>1</sup>.

Необхідно відмітити, що частково гармонізовано законодавство щодо акцизного оподаткування до вимог Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року<sup>2</sup> шляхом додаткового включення до переліку підакцизних товарів скрапленого газу.

Поділяємо думку науковців<sup>3</sup> відносно того, що імplementація директив ЄС сприяє подальшому підвищенню рівня акцизного оподаткування шляхом диференціації ставок акцизних податків на відповідні підакцизні товари, запровадження системи електронного контролю за їх виробництвом та обігом, вдосконалення функціонування акцизних складів.

На думку Т. Горянської<sup>4</sup>, процес гармонізації цього податку в ЄС пов'язаний з низкою специфічних труднощів, а саме:

<sup>1</sup> План імplementації Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії. URL: [http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir\\_2003\\_96.pdf](http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pdf)

<sup>2</sup> Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. *Official Journal*. № L 283. 2003. P. 51–70, с. 12–30.

<sup>3</sup> Дученко М. М., Мельник С. В. Імplementація директив ЄС у контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 6.

<sup>4</sup> Горянська Т. В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2009. № 7. С. 69.



по-перше, акцизним збором обкладаються товари широкого споживання, і їх гармонізація зачіпає інтереси практично всіх верств населення; по-друге, в деяких країнах ЄС акцизний збір є частиною державної монополії на торгівлю деякими товарами; по-третє, уніфікацію ставок акцизного збору необхідно погоджувати з правилами єдиної політики в галузі сільського господарства (вино, цукор, тютюн), енергетики та транспорту (нафтопродукти), з умовами угод ЄС з окремими групами країн, що розвиваються (чай, кава), тощо; по-четверте, треба враховувати розбіжності в стандартах, вимогах щодо захисту споживачів, національних традиціях, смаках.

Аналізуючи європейську практику акцизного оподаткування нафтопродуктів, Н. Новицька<sup>1</sup> зазначає таке:

1. До особливостей акцизного оподаткування нафтопродуктів відносять спрямованість на зменшення бази оподаткування. Превалюючою функцією цього виду податків є регулююча, яка реалізується шляхом маніпулювання розміром податкового навантаження та диференціацією ставок. Бажаним наслідком дії екологічних податків є ефект заміщення, спрямований на покращання поведінки економічних агентів на ринку, зменшення енергоспоживання, використання менш енергоємних автомобілів та обіг на ринку більш якісних видів палива.

2. Політика акцизного оподаткування нафтопродуктів характеризується високим рівнем акцизної складової у ціні продуктів. Це визначає той факт, що ціни на паливо в європейських країнах є одними з найбільших у світі. Компаративний аналіз показників акцизної складової у ціні продукту та рівня його споживання на душу населення у країнах ЄС та США засвідчив про значний вплив акцизної складової на споживання. Так, акцизна складова в країнах ЄС більша в середньому в 2,6 раза від США, а споживання палива на душу населення є меншим в 6,7 раза.

3. Рівень ставок акцизів на нафтопродукти залежить від двох основних факторів: поставлених цілей щодо скорочення викидів

---

<sup>1</sup> Новицька Н. В. Європейська практика акцизного оподаткування нафтопродуктів / Трансформація акцизної політики України / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. : монографія / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 448 с.

парникових газів в атмосферне повітря і процесів подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива.

4. Відповідно до поставленої у стратегії розвитку ЄС мети щодо скорочення емісії парникових газів, рівень викидів від транспортного сектору має скоротитися на 70%. Завдання ускладнюється тим, що рівень споживання світлих нафтопродуктів зростає, а транспортний сектор демонструє найгіршу динаміку щодо скорочення емісії викидів діоксиду вуглецю, яка зросла протягом 1990–2008 рр. на 34%. Важливим інструментом зниження емісії забруднюючих речовин від транспортного сектору є акциз на енергоресурси (основним чином на світлі нафтопродукти) і в сьогодні ведуться обговорення щодо підвищення його рівня.

5. Крім екологічних цілей, рівень акцизного оподаткування визначається процесами подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива. Проблема втрат податкових надходжень внаслідок негомогенності податкових ставок зумовила процеси гармонізації акцизного законодавства, запровадження мінімального рівня ставок акцизу, обов'язкових до встановлення у всіх країнах. Найбільше на ціну нафтопродуктів вплинуло запровадження мінімального рівня ставок у таких країнах, як Іспанія, Люксембург, Польща, Румунія, Болгарія, Словенія, Литва.

6. Сукупні надходження акцизів на енергоресурси є суттєвими і становлять в середньому 3,6% доходів бюджету (на відміну від 2,3% в Україні). У структурі надходжень акцизів на енергоресурси нафтопродукти займають найбільшу частку як у всіх країнах ЄС, так і в Україні. У більшості з країн ЄС частка акцизів на нафтопродукти становить більше 90% у сукупних надходженнях від енергетичних акцизів.

7. Найбільші ставки акцизу на дизельне паливо та бензин встановлено в країнах з більш обмеженими з географічної точки зору можливостями оптимізації сплати податків у ціні бензину, до складу яких відносять Велику Британію, Італію, Німеччину, Нідерланди, Грецію, Фінляндію та Швецію; для дизельного палива – Нідерланди, Францію, Ірландію, Німеччину, Фінляндію, Італію, Велику Британію та Швецію.

8. Ефективність реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування значним чином залежить від цінової еластичності попиту на нафтопродукти. Розрахунки європейських вчених свідчать про відмінності між еластичністю цін у довгостроковій та короткостроковій перспективі. У довгостроковій перспективі цінова еластичність знаходиться у діапазоні від  $-0,6$  до  $-0,8$ , тоді як у короткостроковій перспективі – в діапазоні від  $-0,2$  до  $-0,3$ . 10 % зростання цін на нафтопродукти зменшує попит на них, а викиди  $\text{CO}_2$  від 6 до 8 % у довгостроковій перспективі. Розрахована сукупна цінова еластичність становить  $-0,6$ .

9. У структурі акцизів на нафтопродукти в більшості країн ЄС закладені стимули до підвищення якості нафтопродуктів, регулювання негативного впливу від споживання нафтопродуктів на НПС. До них слід віднести запровадження диференціації ставок за критеріями вмісту сірки, свинцю та біокомпонентів у паливі. Аналіз ефективності закладених у механізм акцизного оподаткування інструментів податкового регулювання, а також інших адміністративних заходів засвідчив про структурні зрушення у споживанні нафтопродуктів. Так, зменшились обсяги споживання нафтопродуктів з високим вмістом сірки, а також щорічно збільшуються обсяги споживання нафтопродуктів з вмістом біокомпонентів. Внаслідок диференціації ставок за критерієм викривлюючого впливу на пропозицію праці збільшилось споживання дизельного палива.

10. Свідченням досягнення цілей акцизної політики, яка здійснювалась у комплексі з іншими заходами у регулюванні споживання цього виду підакцизних товарів, є зростання показника енергоефективності економіки на 10 % при зростанні імпліцитної ставки оподаткування енергоресурсів на 5 % протягом 1995–2000 рр.

11. Важливою проблемою формування та реалізації акцизної політики в сфері оподаткування світлих нафтопродуктів у країнах ЄС є «паливний туризм». До країн, які практикували політику низького рівня акцизного оподаткування для підвищення рівня надходжень акцизного податку на нафтопродукти і залучення іноземних споживачів палива, належать такі країни, як Люксембург, Ірландія, Словенія, Австрія. У свою чергу, найбільш значні втрати податкових

надходжень від паливного туризму мають Франція, Німеччина та Бельгія.

12. Одним з основних напрямів підвищення ефективності реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування світлих нафтопродуктів є вдосконалення механізму надання пільг зі сплати акцизу. Іншою важливою проблемою у сфері оподаткування світлих нафтопродуктів є відсутність коригування ставок на рівень інфляції у багатьох державах-членах ЄС, що зумовлює зниження реальної ставки акцизів<sup>1</sup>.

Здійснюючи дослідження особливостей оподаткування акцизним податком пального вітчизняними науковцями<sup>2</sup> було становлено, що запровадження позитивного досвіду країн ЄС сприятимуть подальшому регулюванню ринку нафтопродуктів в Україні, зменшенню обсягів «тіньових» операцій з паливно-мастильними матеріалами, недопущенню порушень митного та податкового законодавства під час увезення та подальшої реалізації автомобільних палив та збільшенню обсягів сплати податків від здійснення вказаної діяльності.

---

<sup>1</sup> Новицька Н. В. Європейська практика акцизного оподаткування нафтопродуктів / Трансформація акцизної політики України / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. : монографія / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 448 с.

<sup>2</sup> Агаманчук Н. І., Хатнюк Н. С., Борейко Н. М., Бакай Ю. Ю. Особливості оподаткування акцизним податком пального в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. Вип. 1(32). С. 76–86.

## 2.5. Правове регулювання акцизного оподаткування транспортних засобів

Одним із підакцизних товарів, визначених ст. 215 ПК України<sup>1</sup>, є автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикла, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів.

Аналізуючи правовий механізм справляння акцизного податку, що запроваджений Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»<sup>2</sup>, вітчизняні науковці акцентували на великій кількості недоліків та проблемах його застосування.

Так, С. Березовська<sup>3</sup> наголошувала, що суть акцизного податку, запровадженого Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», не відповідає його назві, оскільки податок називається «транспортний» і сплачується тільки за володіння легковим автомобілем, а не іншими видами транспорту. Крім того, об'єкт, база, ставка та порядок обчислення терміну сплати мають визначатися органами місцевого самоврядування, оскільки законодавцем вказаний податок було віднесено до місцевих.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»<sup>4</sup> внесено зміни до ПК України, що торкнулися визначення середньоринкової

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 215.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

<sup>3</sup> Березовська С. В. Транспортний податок в Україні: недоліки, проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка, Фінанси, Право*. 2016. № 6/1. URL: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tdwQCvb8dv4J:nbu.gov.ua/j-pdf/ecfipr\\_2016\\_6%25281%2529\\_\\_13.pdf+%&cd=2&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=firefox-b-d](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tdwQCvb8dv4J:nbu.gov.ua/j-pdf/ecfipr_2016_6%25281%2529__13.pdf+%&cd=2&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=firefox-b-d)

<sup>4</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>

вартості легкових автомобілів. Критерієм для визначення об'єкта оподаткування таких транспортних засобів запроваджено їх вік, але не старше 5 років включно та середньоринкову вартість, яка напряму залежить від встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року розміру мінімальної заробітної плати. Таким чином, спосіб обчислення об'єкта оподаткування автомобіля виходячи із обсягу циліндрів двигуна, змінено на вартісний, який враховує середньоринкову вартість такого транспортного засобу.

На думку А. Овчаренка<sup>1</sup>, цей підхід до оподаткування транспортних засобів призвів до звуження об'єкта цього податку лише до певного кола легкових автомобілів, а бази оподаткування до самого автомобіля, що порушує основні засади податкового законодавства України і не відповідає загальноєвропейським тенденціям оподаткування транспортних засобів.

Крім того, вказаний підхід до визначення об'єкта оподаткування таких транспортних засобів із урахуванням віку транспортних засобів привів до різкого збільшення ставок акцизного податку на автомобілі, що використовувались понад 5 років, до 20 разів у порівнянні із такими ставками на нові транспортні засоби. Наявність дискримінаційного підходу у податковому законодавстві України протягом 2015–2018 років до визначення бази акцизного податку на транспортні засоби, недосконалість деяких норм діючого митного законодавства призвели до масового ввезення та експлуатації громадянами України на митній території України транспортних засобів з іноземною реєстрацією.

Необхідно зазначити, що прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів»<sup>2</sup> був

---

<sup>1</sup> Овчаренко А. С. Щодо реалізації принципу соціальної справедливості під час оподаткування транспортних засобів в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. Спецвипуск*. 2017. Ч. 2. С. 143–147. URL: [http://apnl.dnu.in.ua/tom\\_2\\_2017/37.pdf](http://apnl.dnu.in.ua/tom_2_2017/37.pdf)

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів : Закон України від 08 листопада 2018 року № 2611-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2611-VIII>

спрямований на забезпечення доступності транспортних засобів для широких верств населення України шляхом запровадження нової системи оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів, а також створення правових та економічних умов для реєстрації раніше ввезених на митну територію України автомобілів з іноземною реєстрацією. За час дії понижуючого коефіцієнту 0,5 протягом перших 90 днів дії зазначеного Закону було оформлено 219 254 легкових автомобілів, з яких 140 тисяч – ті, які були тимчасово ввезені з 1 січня 2015 року. По закінченню дії понижуючого коефіцієнту темп імпорту вживаних автомобілів суттєво знизився: з 23 лютого 2019 року по 21 березня 2020 року було оформлено лише 50 000 легкових авто, що були у використанні<sup>1</sup>.

На сьогодні відповідно до ст. 215 ПК України<sup>2</sup> до переліку підакцизних товарів належать також автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів. При цьому, автомобілем легковим є «автомобіль, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення пасажирів з кількістю місць для сидіння не більше ніж дев'ять з місцем водія включно»<sup>3</sup>. Мотоциклом є «двоколісний механічний транспортний засіб з боковим причепом або без нього, що має двигун з робочим об'ємом 50 куб. см і більше. До мотоциклів прирівнюються моторолери, мотоколяски, триколісні та інші механічні транспортні засоби, дозволена максимальна маса яких не перевищує 400 кг»<sup>4</sup>. Кузови, що використовувалися для

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо пільгових умов ввезення на митну територію України транспортних засобів : Пояснювальна записка до проєкту Закону України від 30 вересня 2020 року № 4172. URL: Офіційний портал Верховної Ради України (rada.gov.ua).

<sup>2</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>3</sup> Про автомобільний транспорт : Закон України від 05 квітня 2001 року № 2344-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#n12>

<sup>4</sup> Про Правила дорожнього руху : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 жовтня 2001 року № 1306. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-2001-п>

транспортних засобів, визначених у товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД – це кузови, які вже були встановлені на транспортних засобах або з моменту виготовлення яких минуло більше одного року (п. 14.1.96 ст. 14 ПКУ)<sup>1</sup>. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про автомобільний транспорт»<sup>2</sup> причіпом є транспортний засіб без власного джерела енергії, пристосований для буксирування автомобілем; напівпричіп – це причіп, вісь (осі) якого розміщено позаду центра мас транспортного засобу (за умови рівномірного завантаження) і який обладнано зчіпним пристроєм, що забезпечує передачу горизонтальних і вертикальних зусиль на інший транспортний засіб, що виконує функції тягача.

Відповідно до ст. 212 ПК України<sup>3</sup> платниками податку є: «особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини; особа – суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України; особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку; особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до пункту 213.3 статті 213 цього Кодексу; особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог; особа, на яку при здійсненні операцій

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Про автомобільний транспорт : Закон України від 05 квітня 2001 року № 2344-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#n12>

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>



з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов; особа – власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок».

Об'єктами оподаткування є операції з: «реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу; ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України; реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазайними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави; реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті 213 цього Кодексу; переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль»<sup>1</sup>.

Операції з підакцизними товарами, які звільнюються від оподаткування:

1) реалізації легкових автомобілів для осіб з інвалідністю, у тому числі дітей з інвалідністю, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи,

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

2) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави.

У разі реалізації на митній території України підакцизних товарів (продукції), що були ввезені із звільненням від оподаткування відповідно до норм цього підпункту, податок сплачується особами, що реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження такі підакцизні товари (продукцію), не пізніше дати такої реалізації одночасно із сплатою податку на додану вартість за ставками, що діяли на момент подання митної декларації при ввезенні підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

3) ввезення підакцизних товарів (продукції) з-за меж митної території України на митну територію України, якщо при цьому згідно із законом не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави. У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання. У разі, коли в зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога щодо здійснення заходів гарантування, така вимога встановлюється і для цілей акцизного податку. Податок справляється, якщо в подальшому щодо таких товарів (продукції) виникають зобов'язання зі сплати податку на додану вартість;

4) безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

5) ввезення на митну територію України та реалізація на митній території України кузовів до автомобілів легкових, за умови подальшого виготовлення з них автомобілів, зазначених у товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД<sup>1</sup>.

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках<sup>2</sup>.

Н. Южаніна зауважує: «Чинна система ставок акцизного податку – це частина комплексу захисних заходів, спрямованих на підтримку вітчизняного автовиробника. Однак, автовиробники цим захистом не скористалися. Будучи захищеними від імпорту уживаних авто, ними не було вжито жодних заходів щодо інвестування в нові розробки і модернізацію»<sup>3</sup>.

Науковці<sup>4</sup> констатують, що українські автовиробники перебувають у стадії стагнації, їх виробничі потужності функціонують лише на 2% від своїх можливостей, а такий обсяг випуску автотранспорту в 52 рази менше, ніж результат десятирічної давності.

Тобто, автомобільний ринок нашої держави має високий рівень імпортозалежності.

Підприємствами-імпортерами у 2015 році ввезено в Україну 45,2 тис. нових автомобілів, у 2016 році – 63,1 тис., у 2017 році – 80,5 тис., у 2018 році – 81,8 тис. таких авто, що у кілька разів більше, ніж вироблених в Україні. Лідером продажу нових

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само. Ст. 214.

<sup>3</sup> Южаніна Н. П. Проблеми й особливості реєстрації та митного оформлення автомобілів на єврономерах. *Актуальні проблеми митного контролю та митного оформлення транспортних засобів при переміщенні через митний кордон України* : збірник тез науково-практичної інтернет-конференції / упоряд. Л. Р. Прус, С. А. Попель Хмельницький : Науково-дослідний центр митної справи, 2018. С. 97.

<sup>4</sup> Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацюк В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 88.

автомобілів іноземного виробництва є: автомобілі «TOYOTA», а також до п'ятірки найпопулярніших автомобільних брендів входять: «VOLKSWAGEN», «RENAULT», «HYUNDAI», «NISSAN»<sup>1</sup>.

Аналізуючи співвідношення обсягів надходження акцизного податку від вироблених на території України та ввезених транспортних засобів (без урахування велосипедів, мотоциклів та кузовів) протягом 2007–2019 рр., за даними Державної казначейської служби України<sup>2</sup>, ми можемо стверджувати про зростання та переважання надходжень саме від імпортованих транспортних засобів (табл. 12; рис. 10), а саме:

Таблиця 12

**Надходження від акцизного збору/ податку до бюджету  
із вироблених на території України та ввезених транспортних  
засобів протягом 2007–2019 рр.**

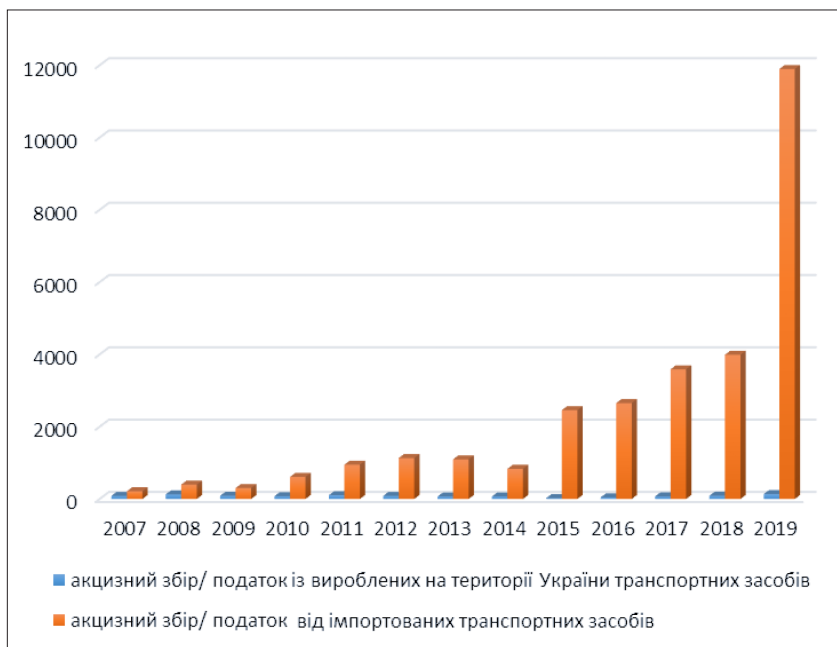
Рік	Надходження від акцизного збору/ податку із вироблених на території України транспортних засобів, млн грн	Надходження від акцизного збору/ податку від імпортованих транспортних засобів, млн грн
2007	84,76	213,65
2008	127,54	398,05
2009	86,66	302,18
2010	77,05	609,79
2011	103,69	947,76
2012	84,57	1131,75
2013	67,22	1095,39
2014	69,48	834,72
2015	24,66	2456,90
2016	43,64	2652,29
2017	70,58	3586,75
2018	90,46	3989,86
2019	137,24	11 894,12

*Побудовано авторами за даними Державної казначейської служби України<sup>3</sup>*

<sup>1</sup> Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацюк В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу під-акцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 89.

<sup>2</sup> Державна казначейська служба України: Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

<sup>3</sup> Там само.



**Рис. 10. Співвідношення обсягів надходження акцизного податку від вироблених на території України та ввезених транспортних засобів (без урахування велосипедів, мотоциклів та кузовів) протягом 2007–2019 рр., млн грн**

Поділяємо думку вчених<sup>1</sup> про те, що «стан надходження акцизного податку від підприємств транспортної галузі за джерелами походження має аналогічну тенденцію: надходження акцизу від імпортованих в Україну автомобілів у кілька разів вище, ніж від автомобілів, вироблених на внутрішньому ринку. Динаміка сплати акцизного податку у вказаному періоді має позитивне значення».

Законодавством визначено, що «датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції)

<sup>1</sup> Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацок В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. 89 с.

на митну територію України є дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі здійснення переобладнання вантажного транспортного засобу, який відповідає товарній позиції 8704 згідно з УКТ ЗЕД, у легковий автомобіль, який відповідає товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД, є дата видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху. У цьому випадку акцизний податок сплачується власником такого транспортного засобу не пізніше дати подання документів до органу, що здійснює державну реєстрацію транспортних засобів, для реєстрації або перереєстрації такого транспортного засобу»<sup>1</sup>.

Стаття 218 ПК України<sup>2</sup> визначає порядок обчислення податку з товарів, які ввозяться на митну територію України. Зокрема, «суми податку з товарів (продукції), які ввозяться на митну територію України, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку. Податок із підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, обчислюється у національній валюті за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39<sup>1</sup> цього Кодексу».

Стаття 222 ПК України<sup>3</sup> визначає порядок і строки сплати податку. Так, «податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації. Платники акцизного податку при зверненні до органів, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, для реєстрації або перереєстрації переобладнаного вантажного транспортного засобу у легковий автомобіль зобов'язані пред'явити квитанції або платіжні доручення про сплату податку з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення».

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

Стаття 223 ПК України<sup>1</sup> визначає умови складення та подання декларації з акцизного податку. Так, базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України, здійснюється контролюючими органами. Контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється контролюючими органами<sup>2</sup>.

Протягом останніх років ми спостерігаємо значне збільшення кількості порушень громадянами, які використовують в Україні транспортні засоби з іноземною реєстрацією як для власних особистих потреб, так і для регулярного переміщення через митний кордон України товарів в комерційних цілях.

Як зауважує О. Комаров<sup>3</sup>, різні схеми ухилення від оподаткування митними платежами при ввезенні транспортних засобів з іноземною реєстрацією успішно функціонують вже кілька років поспіль. Так, однією з найпоширеніших та відносно легальних схем є тимчасове ввезення транспортних засобів особистого користування з метою транзиту. Інша схема, пов'язана з тимчасовим ввезенням транспортних засобів громадянами-нерезидентами строком до одного року. Так, однією із варіацій цієї схеми є тимчасове ввезення таких транспортних засобів особами з подвійним громадянством, коли фактично резидентом неправомірно використовується правовий режим нерезидента та відповідний порядок ввезення. Водночас іншими схемами використання режиму тимчасового ввезення транспортних засобів з неправомірним звільненням чи фактично ухиленням від оподаткування є їх ввезення строком до одного року нерезидентом без надання зобов'язання про зворотне вивезення з подальшою

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само. Ст. 224.

<sup>3</sup> Комаров О. В. Проблема транспортних засобів з іноземною реєстрацією в Україні: причини та наслідки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 19. С. 84.

їх передачею на підставі довіреності у користування громадянину-резиденту або тимчасове ввезення безпосередньо резидентом як співвласником/працівником резидента країни-вивезення на підставі трудового договору та довіреності тощо<sup>1</sup>.

Законом України «Про внесення зміни до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку ринку вживаних транспортних засобів» від 31 травня 2016 року № 1389-VIII<sup>2</sup> запроваджено пільгові ставки акцизного збору для автомобілів, що були вперше ввезені на митну територію України, а також заборонялося відчужувати їх упродовж року. Головною метою ухвалення зазначеного Закону було стимулювання розвитку ринку автотранспортних засобів в Україні, а також збільшення надходжень до державного бюджету за рахунок детінізації автомобільної галузі. Особливу увагу треба звернути на стрімке зростання кількості вживаних імпортованих авто з 2016 року. Відбулися суттєві структурні зрушення у вживаних імпортованих авто, а саме суттєво зросла частка автомобілів віком понад 5 років. Така тенденція свідчить, з одного боку, про компенсацію низької купівельної спроможності населення шляхом купівлі більш доступних старих вживаних авто. А з іншого – може трактуватися як негативний фактор в плані впливу на екологію, тому що двигуни в авто віком понад 5 років не відповідають сучасним екологічним вимогам, а їх масове ввезення в Україну призводить до зростання викидів шкідливих речовин у довкілля. Тому відносно позитивний з економічної точки зору факт поживлення авторинку є одночасно приводом для занепокоєння щодо довгострокового добробуту населення через погіршення екології, а отже і умов життя<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Комаров О. В. Проблема транспортних засобів з іноземною реєстрацією в Україні: причини та наслідки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 19. С. 85.

<sup>2</sup> Про внесення зміни до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку ринку вживаних транспортних засобів : Закон України від 31 травня 2016 року № 1389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1389-19>

<sup>3</sup> Особливості оподаткування акцизним податком вживаних транспортних засобів у 2016–2018 рр. Київ, 2019. С. 7.



У 2018 році було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» від 08 листопада 2018 року № 2611-VIII<sup>1</sup>, метою якого стало запровадження нової моделі оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів, зменшення вартості нових транспортних засобів, створення правових та економічних умов для реєстрації раніше ввезених на митну територію України автомобілів на іноземній реєстрації, та, як наслідок зниження рівня соціальної напруги щодо цього питання. На думку законотворців, діючі ставки акцизного податку в Україні для легкових транспортних засобів були встановлені нерівномірно. Вказаний дискримінаційний підхід посилювався встановленням підвищених ставок для легкових транспортних засобів, що використовувалися до 5 років, які у 7–20 разів більше за нові, а для легкових транспортних засобів, що використовувалися понад 5 років, у 10–28 разів більше за нові. Для часткового усунення такого дискримінаційного впливу Законом України № 1389 з 1 серпня 2016 року до 31 грудня 2018 року ставки акцизного податку для легкових транспортних засобів, вироблених з 1 січня 2010 року, які відповідають ЄВРО – 5, встановлені як для нових автомобілів<sup>2</sup>.

Тільки за 2017 рік в Україну було ввезено 70 908 легкових транспортних засобів, що використовувалися, вироблених з 1 січня 2010 року, сума сплачених митних платежів за які склала 5,377 млрд гривень. Запровадження цих норм не вплинуло на сегмент нових легкових автомобілів, яких у 2017 році було ввезено в Україну 80 628 одиниць (на 28 % більше показника 2016 року), сума сплачених митних платежів за які склала 15,790 млрд гривень<sup>3</sup>.

Саме недосконалість окремих норм діючого податкового та митного законодавства, а також порушення контролю щодо ввезення

---

<sup>1</sup> Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів : проект Закону України від 15 червня 2018 року № 8487. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64235](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64235)

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

громадянами в митному режимі тимчасового ввезення/транзиту транспортних засобів особистого користування та використання таких транспортних засобів на митній території України, зумовили масове ввезення та експлуатацію транспортних засобів з іноземною реєстрацією.

Метою врегулювання питання щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України, забезпечення дієвого контролю за переміщенням, цільовим використанням транспортних засобів, поміщених в митний режим транзиту чи тимчасового ввезення, посилення відповідальності громадян за порушення митних правил стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України» від 22 травня 2019 року № 2612-VIII<sup>1</sup>.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» від 24 березня 2022 року № 2142-IX<sup>2</sup> було запроваджено звільнення від оподаткування ввезення транспортних засобів громадянами та звільнення від акцизного податку та ПДВ ввезення транспортних засобів суб'єктами спрощеної системи.

Зокрема, тимчасово, на період з дня набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану», але не раніше 1 квітня 2022 року, до припинення чи скасування воєнного стану на території України звільняються від оподаткування ввізним митом автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли,

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України : Закон України від 22 травня 2019 року № 2612-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2612-19>

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів, які ввозяться громадянами на митну територію України для вільного обігу<sup>1</sup>.

Також Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 1 квітня 2022 року № 2173-IX<sup>2</sup> було передбачено звільнення від оподаткування акцизним податком операції з ввезення на митну територію України та реалізації на митній території України броньованих автомобілів, що класифікуються за кодами 8702 10 19 90, 8702 90 11 00, 8703 згідно з УКТ ЗЕД, кінцевим отримувачем яких відповідно до сертифіката кінцевого споживача або згідно з умовами договору визначено правоохоронні органи, Міністерство оборони України, Збройні Сили України та інші військові формування, добровольчі формування територіальних громад, утворені відповідно до законів України, інші суб'єкти, що здійснюють боротьбу з тероризмом відповідно до закону та/або беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації проти України – тимчасово, на період здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації проти України та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства.

Внесені Законом 2142-IX та Законом № 2173-IX зміни до ПК України безперечно збільшили ефективність застосування податкового, митного та іншого законодавства, забезпечили дотримання прав і обов'язків платників податків. Зокрема, звільнення від оподаткування ввезення транспортних засобів

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 1 квітня 2022 року № 2173-IX. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>

громадянами та звільнення від акцизного податку та ПДВ ввезення транспортних засобів суб'єктами спрощеної системи посприяло можливості ввезення з-за кордону та купівлі авто на заміну пошкодженого або знищеного внаслідок війни. А звільнення від оподаткування акцизним податком операцій з ввезення на митну територію України та реалізації на митній території України броньованих автомобілів сприяє забезпеченню національної безпеки і оборони, відсічі і стримуванню збройної агресії Російської Федерації проти України.

В подальшому, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування» від 21 червня 2022 року № 2325-IX<sup>1</sup> було відновлено оподаткування акцизним податком транспортних засобів.

Як зазначають автори законопроекту<sup>2</sup>, «в результаті дії звільнення від оподаткування ввізним митом, акцизним податком та ПДВ до бюджету не надійшло близько 13 млрд грн; ввезено більше 119 тисяч автомобілів; непоодинокі випадки ввезення авто преміум класу. А відновлення оподаткування дозволить збільшити надходження до Державного бюджету України митних платежів щонайменше на 3,5 млрд гривень щомісячно з урахуванням теперішніх темпів імпорту». Разом з тим, законотворцями пропонується внести зміни до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» для звільнення від сплати збору на обов'язкове державне страхування тих, хто набуває власності на легкові автомобілі, оснащені виключно електричними двигунами (одним чи кількома).

---

<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування : Закон України від 21 червня 2022 року № 2325-IX. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39708>

<sup>2</sup> Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування» від 30 травня 2022 року № 7418. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39708>

Досліджуючи особливості акцизного оподаткування, науковці<sup>1</sup> зазначають, що «акцизне оподаткування транспортних засобів на сучасному етапі не сприяє розвитку вітчизняного автовиробництва та призводить до податкової дискримінації, перешкоджає зростанню авторинку та адаптації до світових стандартів. Ставки акцизного податку на транспортні засоби є такими, що суперечать принципу соціальної справедливості, за яким дешевші транспортні засоби потрібно оподатковувати нижчими податками, ніж ті, які є дорожчими. Оскільки дешевші автомобілі купують громадяни із низькою платоспроможністю, то оподаткування таких громадян акцизним податком із надмірними ставками, що в більшості випадків перевищує вартість автомобіля в декілька разів, є податковою дискримінацією та порушенням п. 4.1.6 ст. 4 ПК України».

На сьогодні акцизне оподаткування як автомобілів легкових, так і транспортних засобів, призначених для перевезення потребує подальшого реформування задля скасування податкової дискримінації та зменшення надмірного й необґрунтованого податкового навантаження; формування цивілізованого ринку автомобілів в Україні; запобігання використання різноманітних тіньових схем у сфері користування автомобілями; приведення національного законодавства до норм права ЄС.

---

<sup>1</sup> Касьяненко Л. М., Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби в Україні. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки* : збірник матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 25 березня 2020 р. Ірпінь : УДФСУ, 2020. Ч. 2. 326, С. 72–76. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 143).

## 2.6. Особливості акцизного оподаткування електроенергії

Як зауважує О. Пурденко<sup>1</sup>, створення сприятливих економічних умов функціонування галузі електроенергетики може бути досягнуте, зокрема, й за допомогою впровадження відповідних інструментаріїв з боку податків.

Після набуття чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»<sup>2</sup> до ст. ст. 212–215 ПК України було внесено зміни, якими передбачено розширення групи підакцизних товарів за рахунок включення до неї електричної енергії, а також врегулювання питання оподаткування зазначеного товару акцизним податком. Крім того, з прийняттям цього Закону було усунуто невідповідність норм ПК України та Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року у частині скасування цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, що вироблена кваліфікованими когенераційними установками на оподаткування її акцизним податком, що дозволило спростити систему оподаткування України шляхом зменшення кількості обов'язкових зборів.

Відповідно до Закону України «Про ринок електричної енергії»<sup>3</sup> електричною енергією є енергія, що виробляється на об'єктах електроенергетики і є товаром, призначеним для купівлі-продажу.

Необхідно зазначити, що прийняття змін до ПК України у частині розширення групи підакцизних товарів за рахунок електроенергії, обумовлено Угодою про асоціацію між Україною<sup>4</sup>. Так, відповідно

---

<sup>1</sup> Пурденко О. А. Аналіз непрямих податків та інших податків і зборів в електроенергетичній галузі в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка та держава*. 2011. № 9. С. 88.

<sup>2</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

<sup>3</sup> Про ринок електричної енергії : Закон України від 13 квітня 2017 року № 2019-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>

<sup>4</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми

до додатку до вказаної Угоди XXVII-B «Зобов'язання України щодо наближення в енергетичному секторі», Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до наведеного нижче законодавства ЄС у визначені терміни. Зокрема, Україна зобов'язалася імплементувати в рамках Договору про заснування Енергетичного Співтовариства наступні Положення *acquis* ЄС: Директиву Європейського Парламенту і Ради 2009/72/ЄС від 13 липня 2009 року щодо спільних правил для внутрішнього ринку електроенергії та про скасування Директиви 2003/54/ЄС<sup>1</sup>; Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009 від 13 липня 2009 року про умови доступу до мережі для транскордонних перетоків електроенергії та про скасування Регламенту (ЄС) № 1228/2003<sup>2</sup>; Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 1227/2011 від 25 жовтня 2011 року про доброчесність та прозорість на гуртовому ринку електроенергії<sup>3</sup>; Директиву Європейського Парламенту і Ради 2005/89/ЄС від 18 січня 2006 року щодо заходів забезпечення надійності постачання електроенергії та інвестування в інфраструктуру<sup>4</sup>; Регламент Комісії (ЄС) № 838/2010 від 23 вересня 2010 року про настанови, що стосуються механізму компенсації операторам систем транскордонних передач електроенергії та спільного

---

державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011)

<sup>1</sup> Директива Європейського Парламенту і Ради 2009/72/ЄС від 13 липня 2009 року щодо спільних правил для внутрішнього ринку електроенергії та про скасування Директиви 2003/54/ЄС. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2009.211.01.0055.01.ENG&toc=O-J:L:2009:211:TOC](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2009.211.01.0055.01.ENG&toc=O-J:L:2009:211:TOC)

<sup>2</sup> Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009 від 13 липня 2009 року про умови доступу до мережі для транскордонних перетоків електроенергії та про скасування Регламенту (ЄС) № 1228/2003. URL: <https://www.nerc.gov.ua/?id=4730>

<sup>3</sup> Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 1227/2011 від 25 жовтня 2011 року про доброчесність та прозорість на гуртовому ринку електроенергії. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32011R1227>

<sup>4</sup> Директива Європейського Парламенту і Ради 2005/89/ЄС від 18 січня 2006 року щодо заходів забезпечення надійності постачання електроенергії та інвестування в інфраструктуру. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32005L0089>

нормативного підходу до плати за передачу електроенергії<sup>1</sup>; Регламент Комісії (ЄС) № 543/2013 від 14 червня 2013 року про надання та оприлюднення даних на ринках електроенергії та про внесення змін і доповнень до додатка I до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009<sup>2</sup>; Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1388 від 17 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу приєднання електроустановок до мереж<sup>3</sup>; Регламент Комісії (ЄС) № 2016/631 від 14 квітня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання генераторів до мережі<sup>4</sup>; Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1447 від 26 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання до мережі систем постійного струму високої напруги і приєднаних на постійному струмі модулів енергоцентру<sup>5</sup>; Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 2016/1952 від 26 жовтня 2016 року про європейську статистику цін на природний газ та електроенергію та про скасування Директиви 2008/92/ЄС<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Регламент Комісії (ЄС) № 838/2010 від 23 вересня 2010 року про настанови, що стосуються механізму компенсації операторам систем транскордонних передач електроенергії та спільного нормативного підходу до плати за передачу електроенергії. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_45876](https://minjust.gov.ua/m/str_45876)

<sup>2</sup> Регламент Комісії (ЄС) № 543/2013 від 14 червня 2013 року про надання та оприлюднення даних на ринках електроенергії та про внесення змін і доповнень до додатка I до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX-%3A32013R0543>

<sup>3</sup> Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1388 від 17 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу приєднання електроустановок до мереж. URL: [https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/DCC-NC\\_ukr.pdf](https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/DCC-NC_ukr.pdf)

<sup>4</sup> Регламент Комісії (ЄС) № 2016/631 від 14 квітня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання генераторів до мережі. URL: [https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/RfG-NC\\_ukr.pdf](https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/RfG-NC_ukr.pdf)

<sup>5</sup> Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1447 від 26 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання до мережі систем постійного струму високої напруги і приєднаних на постійному струмі модулів енергоцентру. URL: [https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/HVDC-NC\\_ukr.pdf](https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/HVDC-NC_ukr.pdf)

<sup>6</sup> Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 2016/1952 від 26 жовтня 2016 року про європейську статистику цін на природний газ та електроенергію та про скасування Директиви 2008/92/ЄС. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_45876](https://minjust.gov.ua/m/str_45876)



Як зауважує Я. Петраков<sup>1</sup>, необхідність гармонізації енергетичних акцизів України із законодавством ЄС обумовлене низкою обставин:

1) потребою України в запровадженні мінімальних ставок енергетичних податків за оподаткування структурою ЄС (так званого *tax minima*), які в кілька разів перевищують існуючі ставки акцизного податку на енергопродукти в Україні;

2) регулярною ревізією податкових пільг, обумовленою високим рівнем податкового шахрайства та консолідацією публічних фінансів;

3) пошуком ефективних інструментів таргетування поведінки платників податків у напрямках збереження довкілля та енергоресурсів, підвищення енергоефективності.

У країнах ЄС акцизним податком оподатковуються електрична енергія та природний газ. Правову основу у вказаній сфері становить Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування продуктів енергії та електроенергії, яка встановлює мінімальні рівні оподаткування акцизним податком зазначених товарів, передбачає умови застосування пільгових ставок залежно від напрямів їх використання, диференціацію оподаткування для продуктів енергії та електроенергії, які використовуються у комерційних та некомерційних цілях. Одночасно Директива визначає енергетичні продукти та електроенергію, щодо яких вона не застосовується. Це, зокрема, стосується наступного використання продуктів енергетики та електроенергії: продукти енергії, що використовуються для цілей, окрім моторного палива або опалювального палива; подвійне використання продуктів енергії (продукт енергії має подвійне використання, якщо він використовується як опалювальне паливо так для інших цілей, окрім як моторне паливо та нагрівальне паливо. Використання продуктів енергії для хімічного відновлення, і в електролітичних та металургійних процесах вважатиметься подвійним використанням) електроенергія, що в основному використовується для хімічного відновлення і в електролітичних та металургійних

---

<sup>1</sup> Петраков Я. В. Між гармонізацією та фіскалізацією: переосмислюючи роль енергетичних акцизів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 1. С. 50.

процесах; електроенергія, якщо вона нараховує більше 50 % вартості продукту<sup>1</sup>.

Як зауважує Т. Кошук<sup>2</sup>, ст. 15 вказаної Директиви передбачено можливість оподаткування акцизним податком за зниженими (пільговими) ставками енергетичних продуктів та електроенергії у рамках проєктів, спрямованих на енергозбереження, розробки екологічно безпечних технологій, виробництво палива з відновлюваних джерел, електроенергії та в окремих випадках звільнення від оподаткування вказаним податком.

На сьогодні в Україні електроенергія (код УКТ ЗЕД 2716000000) оподатковується за адвалорною ставкою у розмірі 3,2 відсотка, у свою чергу, відповідно до Директиви Ради 2003/96/ЄС мінімальна ставка визначена в євро за МВт/год і становить 1. У ПК України не передбачено диференціацію ставок акцизного податку на електроенергію залежно від напрямів використання. У свою чергу, операції з реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та з відновлюваних джерел енергії, відповідно до вимог статті 213 ПК України акцизним податком не оподатковуються.

Крім того, з 01 липня 2019 року на визначення кола платників сплати акцизного податку на електроенергію впливають норми Закону України «Про ринок електричної енергії»<sup>3</sup>. Так, відповідно до статті 66 вказаного Закону з 1 липня 2019 року купівлю-продаж електричної енергії за двосторонніми договорами здійснюватимуть виробники, електропостачальники, оператор системи передачі, оператори систем розподілу, трейдери, гарантований покупець та споживачі.

---

<sup>1</sup> Висновок на проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 22 грудня 2014 року № 1578. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=53072](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072)

<sup>2</sup> Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. Вип. 3. С. 52.

<sup>3</sup> Про ринок електричної енергії : Закон України від 13 квітня 2017 року № 2019-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>

Відповідно до статті 212 ПК України платниками акцизного податку з електричної енергії є: виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її на ринку електричної енергії<sup>1</sup>.

Необхідно зазначити, що платники акцизного податку (крім імпортерів підакцизних товарів, зазначених у ст. 215 ПК України) подають до контролюючого органу за місцем реєстрації декларацію з акцизного податку не пізніше 20 числа кожного місяця наступного звітного періоду та за формою у порядку, встановленому ст. 46 ПК України. Форма, порядок заповнення та подання декларації акцизного податку (далі – Декларація) затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 14<sup>2</sup>. У Декларації заповнюються лише відповідний розділ і додатки до Декларації, які відповідають виду господарської діяльності платника та виду підакцизних товарів (продукції).

Якщо платник є одночасно платником акцизного податку за різними видами господарської діяльності згідно зі ст. 212 ПК України, він подає одну Декларацію з відповідними розділами та додатками до неї. При цьому, що платники, які здійснюють операції з реалізації електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками або з відновлювальних джерел енергії і мають відповідні ліцензії на здійснення таких операцій, зобов'язані за кожний встановлений ПК України звітний період подавати податкові декларації з акцизного податку незалежно від того, здійснювали вони господарську діяльність у звітному періоді чи ні.

Відповідно до п. 213.1. Ст. 213 ПК України<sup>3</sup> об'єктами оподаткування є операції з реалізації виробленої в Україні електричної

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 212.

<sup>2</sup> Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15#Text>

<sup>3</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

енергії; операції з оптового постачання електричної енергії. При цьому не підлягають оподаткуванню операції з підакцизними товарами, а саме: реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії. Відновлювальними джерелами енергії – є джерела вітрової, сонячної, геотермальної енергії, енергії хвиль та припливів, гідроенергії, енергії біомаси, газу з органічних відходів, газу каналізаційно-очисних станцій, біогазів (підп. 14.1.29 п. 14.1 ст. 14 ПК України).

Базою оподаткування у разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок є вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість з урахуванням розміру ставки. Відповідно до п. 215.3.9. ПК України на електричну енергію (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2716 00 00 00) становить 3,2 % ставки<sup>1</sup>.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо постачання електричної енергії є дата складення документа, що засвідчує факт постачання електричної енергії. Для документів, складених в електронній формі, датою складення документа вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» незалежно від дати накладення електронного підпису<sup>2</sup>.

Зауважимо, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 1 квітня 2022 року № 2173-IX<sup>3</sup> (далі – Закон № 2173-IX) внесено зміни до Розділу XX Перехідних положень ПК України щодо акцизного оподаткування електричної енергії.

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 216.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 1 квітня 2022 року № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>

Згідно з пунктом 38 підрозділу 5 розділу XX ПК України<sup>1</sup> для платників податку, що є виробниками електричної енергії, на яких покладені спеціальні обов'язки для забезпечення загальносуспільних інтересів відповідно до Закону України «Про ринок електричної енергії» датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку на операції з реалізації електричної енергії є:

тимчасово, з 1 січня 2022 року до 31 грудня 2022 року включно, – дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок або дата отримання інших видів компенсацій за реалізовану електричну енергію;

з 1 січня 2023 року – дата складення документа, що засвідчує факт постачання електричної енергії, згідно з пунктом 216.10 статті 216 цього Кодексу (для електричної енергії, реалізованої починаючи з 1 січня 2023 року) та дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок або дата отримання інших видів компенсації (для електричної енергії, реалізованої у період з 1 січня 2022 року до 31 грудня 2022 року включно).

Згідно з пунктом 38<sup>1</sup> підрозділу 5 розділу XX ПК України<sup>2</sup> для платників податку, що є виробниками електричної енергії, датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку на операції з реалізації електричної енергії є:

з 1 березня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану в Україні – дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок або дата отримання інших видів компенсації за реалізовану електричну енергію;

з першого податкового періоду, наступного за періодом припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану в Україні, – дата складення документа, що засвідчує факт постачання електричної енергії згідно з пунктом 216.10 статті 216 цього Кодексу (для електричної енергії, реалізованої починаючи з першого податкового періоду, наступного за періодом припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану в Україні), та дата зарахування

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>

<sup>2</sup> Там само.

(отримання) коштів на банківський рахунок або дата отримання інших видів компенсації (щодо електричної енергії, реалізованої у період з 1 березня 2022 року по останній податковий період, в якому припинено або скасовано воєнний, надзвичайний стан в Україні, включно).

Відповідно до вимог статті 8 Закону України «Про ринок електричної енергії»<sup>1</sup> господарська діяльність, що пов'язана із виробництвом, передачею, розподілом, постачанням електричної енергії, у тому числі споживачу, а також трейдерська діяльність, здійснення функцій оператора ринку та гарантованого покупця провадиться на ринку електричної енергії за умови отримання відповідної ліцензії.

На думку О. Пурденко<sup>2</sup>, включення до переліку підакцизної продукції електроенергії формується відповідно до визначених цілей, а саме – обмежувальний вплив на обсяг споживання та стимулювання не лише ефективності виробництва, а й до впровадження і розробки енергозберігаючих технологій та використання альтернативних джерел енергії.

На думку Т. Кошук<sup>3</sup>, в умовах економічної нестабільності потрібно відтермінувати підвищення вітчизняних ставок акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії до рівня мінімальних ставок у ЄС, а також відмовитися від адвалорної ставки акцизу щодо електроенергії. Те саме стосується розширення переліку «гармонізованих» підакцизних товарів цієї категорії. Згодом необхідно буде також розглянути можливості застосування в Україні диференційованих ставок оподаткування акцизами енергопродуктів та електроенергії залежно від напрямів їх використання, як передбачено Директивою Ради 2003/96/ЄС.

---

<sup>1</sup> Про ринок електричної енергії : Закон України від 13 квітня 2017 року № 2019-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>

<sup>2</sup> Пурденко О. А. Аналіз непрямих податків та інших податків і зборів в електроенергетичній галузі у умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка та держава*. 2011. № 9. С. 88.

<sup>3</sup> Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. Вип. 3. С. 52–67.

М. Казацька<sup>1</sup> зазначає про те, що недостатньо використовується регуляційний потенціал акцизного податку в Україні у сфері оподаткування палива, енергоносіїв та електроенергії. Водночас, на думку вченої, європейський досвід оподаткування зазначених продуктів свідчить про широке застосування акцизного податку для розв'язання екологічних завдань, зокрема для заохочення використання альтернативних видів енергії та зменшення емісії парникового газу.

Наприклад, Директивою 2003/96/ЄС<sup>2</sup> надається право державам-членам застосовувати під фінансовим контролем, серед іншого, повне або часткове звільнення або скорочення рівня оподаткування для: а) оподаткованої продукції, що використовується під фінансовим контролем у сфері експериментальних проєктів з технологічної розробки більш екологічно сприятливих виробів або у сфері пального з поновлюваних ресурсів; б) електроенергії: сонячного, вітрового, хвильового, припливного або геотермального походження; гідравлічного походження, виробленої в гідроелектричних установках; виробленої з біомаси або з продукції, що вироблена з біомаси; виробленої з метану, що виділяється з покинутих вугільних шахт; виробленої з паливних елементів.

У нашій державі застосування пільгових ставок або звільнення від оподаткування для енергоносіїв та електроенергії залежно від вказаних напрямів їх використання або походження не є передбаченим. Вважаємо за доцільне зміну вектора правового регулювання оподаткування електроенергії та палива з фіскального на регулюючий для розв'язання екологічних завдань – шляхом запровадження пільгових ставок акцизного податку для певних видів енергоносіїв та електроенергії.

Основною відмінністю оподаткування електроенергії в Україні від країн ЄС є закріплення у національному податковому законодавстві адвалорних ставок на вказаний товар. На нашу думку, застосування адвалорних ставок оподаткування електроенергії

<sup>1</sup> Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. С. 216.

<sup>2</sup> Директива 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

порушує принцип соціальної справедливості оподаткування (хто більше споживає, той більше платить) і створює можливість ухилення від сплати акцизного податку при здійсненні імпорتنих операцій з електроенергією шляхом маніпулювання митною вартістю вказаного товару. Також застосування адвалорних ставок податку на електроенергію опосередковано спонукає виробників збільшувати собівартість виробництва енергії, але не збільшення обсягів генерації. Зазначене у підсумку позначається на зростанні сум витрат кінцевих споживачів як електроенергії так і інших товарів, у виробництві яких використовується електроенергія.

На думку С. Владики<sup>1</sup>, «оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії, від своєї первинної мети (зменшення залежності країн Європи від імпортованих енергоносіїв), нині спрямоване на заохочення використання відновлюваних джерел енергії, біопалива та скорочення використання традиційних матеріалів в цілому, активного застосування принципу “забруднювач платить”».

Виходячи з наведеного, Н. Атаманчук було запропоновано<sup>2</sup> створення робочої групи з числа фахівців профільних міністерств для розробки, узгоджених з усіма зацікавленими сторонами пропозицій, спрямованих для вирішення встановлених проблемних питань у частині оподаткування електроенергії акцизним податком з метою встановлення оптимальної ставки оподаткування акцизним податком електроенергії виходячи із специфіки окремих галузей народного господарства і пріоритетності їх розвитку.

---

<sup>1</sup> Владика С. А. Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 – міжнародне право. Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. Київ, 2016. С. 16.

<sup>2</sup> Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного податку на електричну енергію в Україні. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціальних та поведінкових наук – 2020* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 23–24 квіт. 2020 р.): у двох томах. Т. 2 / гол. ред.: О. М. Тогочинський. Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПТС, 2020. С. 12.



На думку С. Герчаківського<sup>1</sup>, «послідовність, визначення етапів та швидкість імплементації Директиви Ради № 2003/96/ЄС в Україні в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення повинні враховувати наступні фактори: пріоритет захисту українського енергоринку та мінімізація забезпечення енергопродуктів з країн-агресорів – Російської Федерації та Білорусі; необхідність розширення енерго- та ресурсоефективних технологій в контексті приєднання до європейської енергосистеми ENTSO-E; повоєнне відновлення енергомереж та транспортних коридорів з постачання енергопродуктів; екологізація виробництв електроенергії в напрямі розвитку зелених технологій; забезпечення захисту споживачів енергопродуктів та електроенергії в Україні; глобальні та національні ринкові цінові тренди на енергоносії в умовах післявоєнного відновлення (вже сьогодні наслідком війни стало оголошення Нідерландами, Португалією нових інвестицій в офшорну вітроенергетику, Бельгія відкладає закриття атомних електростанцій, Франція припиняє субсидування нових газових обігрівачів та збільшує їх для електричних теплових насосів тощо); потреби захисту довкілля від шкідливого виробництва електроенергії та використання енергоресурсів (декарбонізація економіки), а також наслідків воєнних руйнувань; інфляційні очікування та девальвація національної грошової одиниці; запобігання схемам ухилення від сплати податків при оподаткуванні енергопродуктів; підвищення ефективності податкового адміністрування процесів справляння податків з енергопродуктів та електроенергії та ін.».

С. Герчаківський<sup>2</sup> вважає, що етапізація наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до Директиви Ради № 2003/96/ЄС та інших нормативно-правових актів ЄС має враховувати вплив перелічених факторів та будуватись в розрізі трьох можливих сценаріїв імплементації: сприятливого (відсутність воєнних дій), нейтрального (швидке закінчення воєнних дій

---

<sup>1</sup> Герчаківський С. Д. Законодавство ЄС у сфері акцизного оподаткування енергопродуктів в парадигмі воєнного стану в Україні. *Російсько-українська війна: право, безпека, світ* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 29–30 квітня 2022 р. Тернопіль : ЗУНУ, 2022. С. 219–292.

<sup>2</sup> Там само. С. 292.

та перехід до повоєнного відновлення) та негативного (довготривалі воєнні дії країни-агресора та перехід до фази замороженого конфлікту). Зазначений учений доцільним вважає розробку додаткових регламентів, правил та адміністративних положень, які будуть необхідними для узгодження вимог Директиви 2003/96/ЄС та для подальшої гармонізації податкового законодавства України та ЄС.

Необхідним кроком реформування акцизного оподаткування на сучасному етапі є запозичення позитивного досвіду країн ЄС щодо оподаткування електроенергії акцизним податком за специфічними ставками в євро за МВт/год і диференціації залежності від способу використання. Директивою Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року врегульовано розміри мінімальних ставок акцизного збору на електроенергію. Країни учасники вільні застосувати ставки акцизу на електроенергію вище за вказані у Директиві мінімуми відповідно до власних національних потреб. Так, відповідно до Директиви мінімальні ставки акцизного збору на електроенергію для комерційних потреб складають від 0,5 євро і для некомерційних потреб 1 євро за МВт/год.

Аналізуючи особливості акцизного оподаткування електроенергії у країнах ЄС, можна дійти висновку, що на відміну від України поряд із фіскальною функцією максимально застосовано регуляторну функцію податку. Так, в Німеччині, Данії, Чехії, Румунії, Сербії, Словаччині, Фінляндії і Іспанії встановлені диференційовані ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання (підприємства сільськогосподарської, лісогосподарської галузі, а також сфери залізничного та громадського транспорту). Таким чином, регулюючи розміри ставок акцизного збору, держави здійснюють регулювання економічного розвитку пріоритетних галузей економіки. Також податкове законодавство в деяких країнах ЄС встановлює диференційні ставки акцизів на електроенергію залежно від обсягів споживання та напруги. Наприклад, у Нідерландах, з метою стимулювання розвитку енергоємних галузей промисловості, встановлені ставки акцизного збору залежать від обсягів споживання, а саме: в діапазоні споживання від 0 до 10 000 КВт/год оподатковується за ставкою 117,53 євро за МВт/год, у діапазоні більше 50 000 до 10 000 000 КВт/год оподатковується за ставкою 81,17 євро

за МВт/год і від 10 000 000 КВт/год оподатковується за ставкою 0,88 євро за МВт/год. У Словаччині з метою стимулювання підприємств хімічної і металургічної промисловості до використання у процесі виробництва продукції електроенергії, виробленої з відновлюваних джерел, електроенергії обсягом понад 50 %, встановлено нульову ставку акцизного збору на електроенергію<sup>1</sup>.

Як зазначає Я. Петраков<sup>2</sup>, енергетичні акцизи в розвинених країнах мають чітко виражену регулюючу функцію, у той час як їх фіскальна роль знижується через скорочення бази оподаткування – споживання енергопродуктів через підвищення енергоефективності. Натомість в Україні енергетичні акцизи є одним з найважливіших джерел формування державного бюджету, а підвищення їх ставок істотно впливає на динаміку ціноутворення енергоємних продуктів, конкурентоспроможність окремих галузей економіки (металургії, хімічної та нафтохімічної промисловості), відносної конкурентоспроможності секторів енергетики (вугільного, відновлюваних джерел енергії, атомної та теплової енергетики).

У контексті викладеного вважаємо, що відсутність у ПК України диференційованих ставок акцизного податку на електроенергію обмежує роль вказаного податку суто на фіскальній функції, який за своєю сутністю має значний регулюючий і соціальний потенціал. Саме регуляторний вплив акцизного оподаткування виражається через диференціацію ставок акцизного податку та надання пільг суб'єктам господарювання під час його нарахування та сплати. Вважаємо, що диференціація ставок акцизного податку дасть змогу через цінові механізми здійснювати вплив держави на обсяги виробництва підакцизних товарів та обсяги і напрями їх споживання. Під час визначення розміру ставок акцизного податку

---

<sup>1</sup> Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного податку на електричну енергію в Україні. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціальних та поведінкових наук – 2020* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 23–24 квіт. 2020 р.): у двох томах. Т. 2 / гол. ред.: О. М. Тогочинський. Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2020. 382, [9–13] с.

<sup>2</sup> Петраков Я. В. Між гармонізацією та фіскалізацією: переосмислюючи роль енергетичних акцизів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 1. С. 51.

та їх диференціації необхідним є урахування можливостей та обсягів споживання конкретного товару певними галузями промисловості та категоріями населення і порівняння цих ставок із відповідними ставками сусідніх держав.

Саме тому напрямами подальших змін в сфері акцизного оподаткування електроенергії є податкова гармонізація законодавства в сфері акцизного оподаткування України з нормами Директив Ради ЄС щодо оподаткування електроенергії.

# РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

### 3.1. Зарубіжний досвід правового регулювання акцизного оподаткування

Поділяємо думку В. Коротуна<sup>1</sup> про те, що «податкова система кожної країни відображає конкретні умови: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення і безліч інших чинників. У зв'язку з цим склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, порядок обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятися. У системі оподаткування кожної країни наявні свої особливості, на які необхідно звертати увагу Україні в процесі подальшого реформування податкової системи. Крім того, обрання курсу нашої держави на євроінтеграцію вимагає здійснення цілого ряду кроків щодо удосконалення вітчизняного законодавства, що безпосередньо стосується і акцизного збору. Розгляд законодавства ЄС у галузі оподаткування акцизним збором набуває актуальності ще через наявність останніми роками значних процесів реформування специфічного акцизного оподаткування в Україні».

Щодо співвідношення специфічних та універсальних акцизів, то в країнах ЄС зменшення частки перших як у валовому внутрішньому продукті, так і в податкових надходженнях відбувалось найшвидшими темпами серед країн – членів Організації економічного співробітництва і розвитку. Відбувалось це в основному за рахунок політики, яку проводив ЄС у цьому напрямі, а також унаслідок

---

<sup>1</sup> Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог Європейського Союзу. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. 2010. № 8. С. 97.

значно вищого рівня фіскальної ефективності універсальних акцизів завдяки широкій базі оподаткування та значно більшої еластичності споживання підакцизних товарів щодо цін і доходів споживачів<sup>1</sup>.

Аналізуючи зарубіжний досвід, С. Карпенко<sup>2</sup> зазначає: «В країнах ЄС гармонізованим можна вважати застосування специфічних акцизів тільки в Австрії, Великій Британії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Решта країн розширили перелік підакцизних товарів, відносячи до них навіть ті негативні ефекти, застосування яких є дискусійним – безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо». Учений зазначає про те, що «найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС існує в Данії. Розширення спектру підакцизних товарів обумовлено передусім фіскальними міркуваннями, обумовлено необхідністю збільшувати надходження до бюджету в умовах необхідності зменшення податкового навантаження на доходи і капітал».

Механізми справляння специфічних акцизів, на погляд С. Карпенка<sup>3</sup>, не можуть бути уніфікованими для всіх країн, адже «...у випадку уніфікації універсального і специфічного акцизного оподаткування воно практично повністю втратить свої регуляторні властивості і буде виконувати лише фіскальну роль». На думку зазначеного вченого, «ідея застосування специфічних акцизів передбачає, що ці податки встановлюються для товарів, споживання яких має негативні ефекти. Однак такі товари можуть бути різними для більшості країн. Тому подальші зміни у механізмах справляння специфічних акцизів мають бути спрямовані на координацію між країнами спільного ринку, однак не на повну гармонізацію». Це стосується і перспектив розвитку оподаткування специфічними акцизами в Україні.

---

<sup>1</sup> Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України : моногр. Київ : Знання, 2005. С. 187.

<sup>2</sup> Карпенко С. П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 119–120.

<sup>3</sup> Там само. С. 121.

Поділяємо думку М. Ярош<sup>1</sup> відносно того, що «на сьогодні в Україні акцизний податок проходить етап чергового реформування за значно нижчих податкових ставок, ніж у країнах ЄС, наявності проблем в адмініструванні на шляху руху у бік європейської системи непрямого оподаткування. Відтак, основним завданням на цьому етапі визначено гармонізацію до норм і правил ЄС на основі фіскальної конвергенції, за якої ключові правила оподаткування передбачаються директивами Ради ЄС з можливістю визначення ставок і правил стягнення платежів урядами держав-членів ЄС і подальшим переходом на уніфікацію стягнення непрямих податків без обмеження прав національних урядів».

Зокрема, І. Комарова<sup>2</sup> вважає за доцільне запровадити в Україні за прикладом Австрії, Бельгії, Данії, Латвії, Норвегії, Фінляндії, Франції, Хорватії акцизного податку на продукцію, що містить цукор, зокрема на солодкі газовані напої. Ця продукція не вважається продукцією щоденного попиту, до того ж визнана дієтологами шкідливою у разі споживання у значній кількості. Запровадження акцизного податку на солодкі газовані напої, на думку вченого, дозволить підвищити як фіскальну, так і регулюючу роль акцизного оподаткування, оскільки сприятиме зменшенню споживання цієї продукції українцями.

О. Сотніченко<sup>3</sup> запропоновано розширити перелік підакцизних товарів, включивши до нього каву смажену, розчинну та кавові есенції і ювелірні вироби. Запровадження акцизного податку на каву зумовлене потребою запобігання надмірному споживанню кави з негативними наслідками для здоров'я. Повернення до практики оподаткування акцизним податком ювелірних виробів (з обов'язковим ліцензуванням), на думку вченого, викликане необхідністю захистити вітчизняний ринок від підроблених

<sup>1</sup> Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : автореф. дис. ... канд. економ. наук. Київ, 2018. С. 8.

<sup>2</sup> Комарова І. В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1(37). С. 78.

<sup>3</sup> Сотніченко О. А. Непрямі податки в системі регулювання товарообороти : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2014. С. 15.

ювелірних виробів (у тому числі імпортних), що сприятиме зростанню частки вітчизняних ювелірних виробів у обсягах товарообороту внутрішньої торгівлі.

Учений М. Ярош<sup>1</sup> обґрунтовує доцільність обкладання акцизним податком маркетингових послуг, що надаються особою для збільшення обсягів продажу або забезпечення такого ж його рівня чи падіння реалізації тютюну, спирту етилового, алкогольних напоїв і пива з використанням адвалерної податкової ставки. Із запровадженням такого підходу, на його думку, можливо створити додатковий контроль з боку держави за вживанням шкідливих підакцизних товарів, збільшити податкові надходження до бюджетів, сформувані у цьому випадку просту систему адміністрування податку.

Вітчизняні наковці<sup>2</sup> зауважують про те, що система акцизного оподаткування у провідних країнах світу формується виходячи з необхідності дотримання балансу інтересів виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Також ураховуються питання здоров'я населення, суспільного порядку, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем.

Як свідчить аналіз різних підходів, що існують у світовій практиці, у світі немає єдиної думки щодо визначального напрямку реалізації акцизної політики, яка б у повну міру враховувала баланс фіскальних інтересів та соціального регулювання. Кожна країна по своєму встановлює такий баланс, виходячи з реалій часу, впливу політичних течій, трансформації суспільної свідомості та системи цінностей. Разом із тим загальні підходи, якими користуються країни ЄС, до входження в який готується також Україна, можуть бути прийнятими за основу при розробці акцизної політики в Україні<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : автореф. дис. ... канд. економ. наук. Київ, 2018. С. 13.

<sup>2</sup> Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 88.

<sup>3</sup> Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України : моногр. Київ : Знання, 2005. С. 218.



Цікавим для України є досвід Німеччини щодо оподаткування кави, яке здійснюється з 2009 року. Відповідно до § 1 розділу 1 Закону<sup>1</sup> податок на каву є акцизним збором у розумінні податкового кодексу. Оподаткуванню підлягають: смажена кава з кофеїном чи без; розчинна кава – це екстракти, есенції та концентрати з кави, з кофеїном чи без; товари, що містять каву – це продукти, які містять від 10 до 900 грамів кави на кілограм. Ставка податку на смажену каву в Німеччині становить 2,19 євро за кілограм, а для розчинної кави – 4,78 євро за кілограм. Суміші смаженої кави та розчинної кави обкладаються податком відповідно до типів кави, які вони містять, а саме: для товарів, що містять від 10 до 100 г смаженої кави на кілограм, 0,12 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 100–300 г смаженої кави на кілограм, 0,43 євро на кілограм товару; для товарів, що містять більше 300–500 г смаженої кави на кілограм, 0,86 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 500–700 г смаженої кави на кілограм, 1,32 євро за кілограм товару; для товарів, що містять понад 700 до 900 г смаженої кави на кілограм, 1,76 євро за кілограм товару; для товарів, що містять від 10 до 100 г розчинної кави на кілограм, 0,26 євро на кг товару; для товарів, що містять більше 100–300 г розчинної кави на кілограм, 0,94 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 300–500 г розчинної кави на кілограм, 1,91 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 500–700 г розчинної кави на кілограм, 2,86 євро на кілограм товару; для товарів, що містять понад 700 до 900 г розчинної кави на кілограм, 3,83 євро за кілограм товару<sup>2</sup> [§ 2]. При цьому платник податків подає податкову декларацію за каву, за яку податок був сплачений протягом місяця, не пізніше десятого дня місяця, наступного за формуванням податку, та обчислює сам податок. Податок сплачується 20 числа місяця, що настає після його нарахування<sup>3</sup> [§ 12].

<sup>1</sup> Kaffeesteuergesetz vom 15. Juli 2009, das zuletzt durch Artikel 203 der Verordnung vom 19. Juni 2020 geändert worden ist. URL: [https://www.gesetze-iminternet.de/kaffeestg\\_2009/BJNR191900009.html](https://www.gesetze-iminternet.de/kaffeestg_2009/BJNR191900009.html)

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.

На думку О. Озерчук<sup>1</sup>, «податок на каву не приносить великих надходжень до бюджету, проте самі виробники кави зацікавлені у існуванні цього податку. Це пояснюється тим, що зобов'язання перед бюджетом по сплаті акцизного податку у виробника виникає тільки тоді, коли виробник продає каву споживачеві. Фактично сплата податку відтермінується до того моменту, коли до виробника кави не повернуться гроші від її реалізації. Цей термін досить довгий, мінімум 2 місяці, що вигідно виробникам, бо вони на своїх рахунках акумулюють значні кошти».

Досліджуючи застосування негармонізованих акцизних податків у Федеративній Республіці Німеччина, О. Озерчук<sup>2</sup> зазначає про те, що «з 1993 року у ФРН у той чи інший період було запроваджено три негармонізовані акцизні податки – податок на каву, податок на слабоалкогольні напої та податок на ядерне паливо. У структурі податкових надходжень частка негармонізованих акцизних податків незначна, зокрема, у 2019 році вона становила 0,13 %, що свідчить про те, вони несуть більше регулююче навантаження, аніж фіскальне. Податок на каву є традиційним податком для ФРН, у середньому він забезпечує 1 млрд євро податкових надходжень до федерального бюджету країни. Податок на слабоалкогольні напої було введено у 2005 році, з метою обмеження доступу молоді до солодких слабоалкогольних напоїв. Цей податок із самого початку носив суто регулюючий характер. З 2005 по 2019 рік надходження до бюджету з податку на слабоалкогольні напої скоротилися майже в десять разів, що свідчить про втрату попиту на них та переорієнтацію молоді на інші види алкогольних напоїв. Податок на ядерне паливо було запроваджено у 2011 році з метою накопичення ресурсів для поступової відмови від ядерної генерації до 2022 року. Проте платники податку – атомні концерни, виступили проти податку і позивалися до Уряду. У 2017 році Федеральний конституційний суд відмінив його, визнавши його податком, який

---

<sup>1</sup> Озерчук О. В. Досвід застосування негармонізованих акцизних податків у Федеративній Республіці Німеччина. *Економіка та держава*. 2021. № 9. С. 63–64.

<sup>2</sup> Там само. С. 66.

не є податком на споживання. Нині уряд ФРН повертає податкові надходження з податку на ядерне паливо його платникам».

Данія також є країною, що активно оподатковує каву. Відповідно до § 11 Закону про різні податки на споживання<sup>1</sup> ставки податку на каву становлять від 6 до 39 шведських крон за тонну ваги, на смажену каву – від 7 до 67 шведських крон за тонну, а на екстракти кави – від 16 до 30 шведських крон за тонну ваги.

Корисним для України є досвід Фінляндії щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Зокрема, відповідно до Закону про акцизні збори на солодощі, морозиво та безалкогольні напої від 17 грудня 2010 р.<sup>2</sup> до підакцизних продуктів належать: фруктові соки (включаючи виноградне сусло) та овочеві соки, неферментовані і не містять додавання спирту, містять доданий цукор чи інші підсолоджувачі (алкогольною міцністю не більше 0,5 об.%); води, включаючи мінеральні води та газовані води, що містять доданий цукор або інші підсолоджувальні речовини або ароматизовані, та інші безалкогольні напої; сидр, перрі та медовина; суміші ферментованих напоїв та суміші ферментованих напоїв та безалкогольних напоїв (алкогольна міцність більше 0,5 об.%). При цьому застосовуються багаторівневі ставки податку залежно від вмісту цукру або його відсутності. Звільнення від оподаткування передбачено, якщо кількість продукції, виготовленої виробником для споживання протягом календарного року, становить не більше 50 000 літрів безалкогольного напою.

Зарубіжні вчені<sup>3</sup> зазначають про те, що «Фінляндія і Данія скасували податок на цукор на тлі заяв про те, що він неефективний і пригнічує можливості для бізнесу. Незважаючи на це, Фінляндія в даний час розглядає можливість повернення переглянутого податку на цукор».

Зауважимо, що в Угорщині також, починаючи з вересня 2011 р., оподатковується вміст солі, цукор та кофеїн у різних категоріях

<sup>1</sup> Lov om forskellige forbrugsafgifter. URL: <https://www.lov.dk/lov-om-forskellige-forbrugsafgifter/11/>

<sup>2</sup> Закон про акцизні збори на солодощі, морозиво та безалкогольні напої від 17 грудня 2010 р. URL: <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2010/20101127>

<sup>3</sup> William M K Allen, Katrina J Allen. Should Australia tax sugar-sweetened beverages? *Journal of Paediatrics and Child Health*. 56(2020) 8–15.

їжі, готової до споживання, включаючи безалкогольні напої (такі, як солодкі, штучно підсолоджені, енергетичні) та попередньо упаковані солодкі підсолоджені продукти. Цілями цього податку є такі: заохочувати здорові харчові звички шляхом розширення асортименту корисних товарів; заохочувати виробників до зміни складу своєї продукції; збільшити податкові надходження, фінансування заходів з охорони здоров'я. Податок на товари охорони здоров'я – це специфічний податок за одиницю виміру на основі вмісту цукру, солі та метилксантину в упакованих харчових продуктах. Ставка податку становить 7 форинтів за літр на безалкогольні напої, та 130 форинтів за кг попередньо упакованого цукрового/солоного продукту. Платниками податку є виробники<sup>1</sup>.

В Італії під підакцизні товари підпадають нафтопродукти, алкогольні напої, тютюнові вироби, пластикові пляшки. Серед сфери послуг акцизи установлені на страхові операції та гральний бізнес<sup>2</sup>.

Частка акцизного податку в США є досить невеликою і за останні 15 років скоротилася із 7,2 до 4,1 % у доходах федерального бюджету, насамперед через перевагу прямого оподаткування над непрямим і розгалуженої системи податкових знижок та податкових кредитів. Цікавим є той факт, що майже 1/3 всіх акцизних податкових надходжень забезпечує податок на бензин. Крім того, в США існує також податкова знижка (tax abatements) за акцизним податком, вона полягає в частковій компенсації акцизного податку, сплаченого при купівлі легкового автомобіля, у разі продажу автомобіля, аварії чи його викрадення. Механізм часткової компенсації спрямований на стимулювання придбання нових автомобілів, що підтримує попит на необхідному рівні<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Кравченко І. С. Акцизний податок на солодкі безалкогольні напої. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України* : збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (15 травня 2020 р., м. Ірпінь). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 176–177.

<sup>2</sup> Думчиков М. О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Суми : СумДУ, 2018. С. 123.

<sup>3</sup> Карпенко С. П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 120.

У Польщі акцизними товарами є: бензин, дизельне паливо, скраплені гази для приводу двигунів внутрішнього згорання, природний газ для приводу двигунів внутрішнього згорання, біокомпоненти, що складають стихійне паливо, електроенергія, етиловий спирт, пиво, вино; сигарети, легкові автомобілі<sup>1</sup>.

Цікавим є досвід Польщі<sup>2</sup> щодо встановлення додаткових зборів за напої, що містять цукор та інші речовини, які використовуються для їх підсолоджувальних властивостей, а також кофеїн та/або таурин у продуктах, готових до вживання. При цьому передбачена диференціація плати залежно від вмісту цукру в 100 мл продукту. Плата має фіксовану та змінну складову, тобто 0,50 злотового на вміст цукрів у кількості, рівній або меншій ніж 5 г у 100 мл напою, або на вміст принаймні одного підсолоджувача у будь-якій кількості; 0,05 злотового на кожен грам цукру вище 5 г на 100 мл напою – на 1 літр напою. За напої, що містять кофеїн або таурин, стягується плата в розмірі 0,10 злотового за літр. Якщо в цьому напої міститься більше однієї речовини, яка підлягає сплаті, тобто цукор, підсолоджувальні речовини та кофеїн, плата збільшиться, а максимальна сума плати становитиме 1,2 злотового за 1 літр напою. При цьому 96,5 % надходжень від плати становлять бюджет польського фонду охорони здоров'я, а решта суми вноситься до державного бюджету.

В Естонії акцизним податком обкладаються тютюнові вироби, алкоголь, паливо, енергопродукти, електроенергія, упаковки і транспортні засоби. Як пільги встановлено звільнення від акцизного оподаткування енергопродуктів, використовуваних для рибальства в територіальних водах, та зниження акцизних ставок на газойль, що має сільськогосподарське призначення, використовується для опалення і виробництва тепла або електроенергії, обслуговування залізниці та судноплавства (крім некомерційного прогулянкового

<sup>1</sup> URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20040680622/U/D20040622Lj.pdf>

<sup>2</sup> Tax Alert: Key legal changes for food industry: sugar tax and tax on alcoholic beverages of up to 300 ml in volume. URL: <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2020/02/tax-alert-significant-legal-changes-affecting-trade-and-food-industry-sugar-tax-the-tax-on-alcoholic-drinks-of-up-to-300-ml-in-volume-and-other-new-regulations.html>

судноплавства)<sup>1</sup>. В Естонії акцизний податок допомагає контролювати кількість певних товарів або послуг, щоб поліпшити споживання вітчизняної продукції. Так само, як і ПДВ, акцизний податок регулюється відповідно до змін в потребі вітчизняної продукції, збільшенням імпорту підакцизних товарів, а також змінами в ставці акцизного податку.

У Литві акцизним податком обкладаються: етиловий алкоголь, неденатурований спирт і алкогольні напої, включаючи пиво; тютюн для куріння і тютюнові вироби; кава, шоколад і продукти, що містять какао; ювелірні вироби, золото і срібло за винятком імітацій ювелірних виробів і монет; моторне пальне за винятком авіаційного пального, дизельне пальне; автомобілі як предмети розкоші; електроенергія; видання еротичного або жорстокого характеру. Акцизне оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Литві у повну міру гармонізовано з положеннями Директиви 2003/96/ЄС. Більшість видів енергопродуктів оподатковуються за мінімальними розмірами акцизних ставок, встановленими Директивою (гас, газойль, важке дизельне паливо, природний газ, вугілля та кокс, електроенергія). Підвищені акцизні ставки встановлено на неетилований бензин (на 21 %), етилований бензин (на 37 %), зріджений газ (у 2,4 раза) та природний газ як моторне паливо (у 2,5 раза). До системи пільг з акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії належать: звільнення від акцизного оподаткування або зниження ставки на бензин та газойль, якщо продукт має біологічні домішки (ставка акцизу зменшується на відсоток пропорційно частці домішок біологічного походження в продукті); звільнення від акцизного оподаткування природного газу, що використовується як моторне паливо в місцевих регулярних автобусах, та вугілля, коксу, лігніту та електроенергії, які використовуються домогосподарствами й благодійними організаціями, а також для електроенергії, виробленої з використанням відновлюваних джерел енергії<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. С. 128.

<sup>2</sup> Там само. С. 129.

Доцільно відзначити досвід Китаю щодо акцизного оподаткування, де він має назву «податок на споживання». Зокрема, оподаткуванню підлягають такі групи товарів, вироблених або імпортованих на території/територією КНР: тютюнові вироби за ставками 25–50 %, алкогольні напої за ставками 5–25 %, косметика за ставкою 30 %, ювелірні вироби за ставкою 10 %, автомобілі за ставками 3 та 10 % тощо. Таким чином, ставки акцизного податку в Китайській Народній Республіці диференціюються за товарними групами і всередині окремих груп. Переважно застосовують відсоткові ставки, але до окремих товарів тверді ставки. При цьому експортовані споживчі товари звільнені від сплати акцизного податку<sup>1</sup>.

Запозичення досвіду зарубіжних держав, особливо держав-членів ЄС, щодо непрямого оподаткування є необхідним для швидкого завершення вже розпочатої податкової реформи та ефективної гармонізації національної системи оподаткування зі стандартами й вимогами ЄС. Податкові системи зарубіжних держав, зокрема держав-членів ЄС, у більшу міру є ефективними й справедливими, оскільки дозволяють досягти всіх цільових параметрів податкових надходжень із мінімальними втратами економічної ефективності, а також створюють сприятливе податкове середовище для іноземних інвесторів. При цьому ефективність їх системи оподаткування залежить від: спрямованості податкової політики, внеску різних податків у створення валового внутрішнього продукту, економічної обґрунтованості існуючих ставок оподаткування, а також ефективності податкового адміністрування<sup>2</sup>.

На думку Н. Атаманчук<sup>3</sup>, перспективним для України є використання здобутків Німеччини та Данії щодо оподаткування кави; Польщі – щодо оподаткування акцизним податком напоїв з додаванням цукру та штучних підсолоджувачів; Угорщини – щодо оподаткування вмісту солі, цукру та кофеїну у різних категоріях їжі;

<sup>1</sup> Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. С. 171–172.

<sup>2</sup> Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь : УДФСУ, 2020. С. 333.

<sup>3</sup> Там само. С. 333–334.

Нідерландів, Швеції, Франції, Фінляндії, Бельгії – щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Водночас результативним може бути застосування досвіду країн ЄС щодо диференціювання ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання як у Німеччині, Данії, Румунії, Сербії, Словаччині, Фінляндії та Іспанії.

Зауважимо, що підписання Угоди про асоціацію<sup>1</sup>, а також набуття Україною статусу кандидата на вступ до ЄС зумовлюють подальше реформування податкової системи, адаптації вітчизняного законодавства до права ЄС. При цьому, імплементація актів ЄС у сфері оподаткування у вітчизняне податкове законодавство вимагає глибокого аналізу європейських підходів до всіх сфер фінансової діяльності, зокрема до акцизного оподаткування.

Дослідження зарубіжного досвіду акцизного оподаткування набуває актуальності і через наявність останніми роками значних процесів реформування специфічного акцизного оподаткування, усунення податкових перешкод співробітництва в ЄС шляхом формування спільної законодавчої бази, основу якої становлять ухвалені Радою ЄС директиви й інші законодавчі акти з питань оподаткування, що є обов'язковими для виконання країнами-членами, і країнами – кандидатами на вступ.

---

<sup>1</sup> Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011)



### **3.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання акцизного податку в Україні на сучасному етапі**

В Україні система акцизного оподаткування зазнавала постійних змін, які полягали у зміні кількості підакцизних товарів, їх ставок та самого порядку адміністрування. Прийняття ПК України стало позитивним кроком, проте численні реформування не забезпечили ефективності системи оподаткування, що зумовлює на сьогодні зростання податкового навантаження, тінізації прибутків і доходів суб'єктів господарювання та інших існуючих недоліків, що потребують їх усунення. Саме тому спробуємо визначити найбільш проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування акцизного податку для того, щоб в подальшому окреслити можливі напрями її правового вдосконалення шляхом подолання цих проблем.

Досліджуючи проблеми системи адміністрування акцизного оподаткування в цілому, можемо класифікувати їх на: проблеми правового характеру; проблеми організаційного характеру; проблеми фінансового характеру; проблеми соціально-психологічного характеру.

Проблеми правового характеру акцизного оподаткування пов'язані з дотриманням вимог податкового законодавства. Вони виникають у результаті того, що: норми податкового законодавства іноді суперечать нормам інших нормативно-правових актів України, що створює прогалини у законі; дефініції деяких понять недосконалі або взагалі відсутні, що не дає змогу розкрити суть певних правових явищ, подій або дій; незнання платниками податків належним чином своїх прав та обов'язків зумовлює низький рівень фінансової та юридичної грамотності платників; нестабільність та швидка зміна податкового законодавства, яку платник податків не встигає відстежити. Як було зазначено<sup>1</sup>, одним із принципів податкового законодавства є принцип стабільності, який передбачає, що «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки, податки

---

<sup>1</sup> Агаманчук Н. І. Правові основи непрямих податків в Україні : монографія. Київ : Алерта, 2019. С. 35.

та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року»<sup>1</sup>. «Про дотримання стабільності в нормативно-правовому регулюванні податкового законодавства задля підвищення рівня ефективності податкової системи в Україні» зазначають і вітчизняні науковці<sup>2</sup>.

На сьогодні мають місце часті порушення принципу стабільності, що призводить до великої кількості помилок, труднощів та низької ефективності механізму адміністрування, а також значних можливостей для застосування схем ухилення від сплати непрямих податків. Про відсутність стабільності податкового законодавства свідчать і численні зміни та доповнення до ПК України, зокрема, в період із 01.01.2011 до 01.10.2021 до ПК України внесені зміни і доповнення 158 законами України, а саме: у 2011 р. – 17, у 2012 р. – 22, у 2013 р. – 9, у 2014 р. – 26, 2015 р. – 26, у 2016 р. – 8, у 2017 р. – 8, у 2018 р. – 8, у 2019 р. – 10, у 2020 р. – 17, у 2021 р. – 7.

Зауважимо, що значний обсяг чинного податкового законодавства, нечіткість сформульованих норм та положень, часті відсилання на інші нормативно-правові акти, зумовлюють труднощі на шляху самостійного з'ясування платниками податків змісту положень ПК України.

Удосконаленням правового регулювання акцизного оподаткування стане злагоджена та ефективна робота із внесення змін до податкового законодавства. При цьому будь-які зміни повинні вноситися у терміни, визначені ПК України, з ефективним механізмом планування та прогнозування, передбаченням можливих формажорних обставин та виробленням механізмів швидкого реагування.

Проблемами організаційного характеру вважаємо такі, що виникають на організаційному етапі процесу адміністрування акцизного податку, а саме: недостатність висококваліфікованих спеціалістів в особі контролюючих органів; відсутність якісного методичного

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>, ст. 4.

<sup>2</sup> Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775>

забезпечення діяльності податкових органів; недостатність впроваджень новітніх технологій. Високий рівень кваліфікації та компетентності працівників податкових органів, особливо щодо нововведень та змін податкового законодавства, які постійно здійснюються, сприяв би забезпеченню реалізації права платників податків на отримання запитуваної інформації та кваліфікованих консультацій.

Варто зауважити про те, що формування іміджу ДПС України як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри, є однією із стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року<sup>1</sup>, що передбачає упровадження зручних та доступних сервісів для платників; забезпечення якісного та швидкого консультування платників; удосконалення системи зворотного зв'язку з платниками; ребрендинг та вдосконалення зовнішніх комунікацій; розробка Комунікаційної стратегії ДПС для послідовного висвітлення процесів реформування та забезпечення єдиної політики комунікацій у ДПС; удосконалення процедури адміністративного оскарження, налагодження діалогу з платниками за рахунок впровадження практики медіації.

Проблемами фінансового характеру вважаємо недостатність фінансової ефективності адміністрування податків, що зумовлюють високий рівень витрат на адміністрування податків і зборів та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів. Крім того, незважаючи на значні обсяги надходжень до бюджету та великої частки у податкових надходженнях, акцизний податок не реалізовує повністю свого потенціалу через значний обсяг тіньової економіки.

Проблеми соціально-психологічного характеру пов'язані з конфліктом інтересів контролюючих органів і платників податків. Поділяємо думку Р. Паславської<sup>2</sup> про те, що «...в основі проблем соціально-психологічного характеру лежить конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків, що зумовлено: менталітетом українського платника податків щодо збереження своїх доходів та мінімізацію податків;

---

<sup>1</sup> Про затвердження місії та стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року : Наказ ДПС України від 10.12.2019 № 205 (із змінами). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/74131.html>

<sup>2</sup> Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2014. 20 с.

перевищення посадовими особами фіскальних служб своїх повноважень; недовіра платників податків до фіскальних органів; низький рівень податкової культури в Україні».

Однією з основних причин негативного сприйняття непрямих податків його платниками є складність механізму його обліку та звітності, що призводить до нерозуміння або неправильного розуміння економічної сутності цих податків.

Необхідним у цьому питанні є постійна роз'яснювальна робота серед платників податків, навчання і підвищення кваліфікації працівників податкових органів, забезпечення та захист прав платників та поступовий перехід від застосування посиленого та жорсткого податкового контролю до ідеології партнерських відносин із платниками податків із позитивними змінами щодо розвитку економіко-інституціонального середовища.

Прикладом формування нової системи взаємозв'язків податкових органів та платників податків є запроваджений експеримент горизонтального моніторингу у Нідерландах, де з двадцятьма підприємствами були підписані угоди про співпрацю та нагляд. Відповідно до договорів підприємство зобов'язувалося надавати відповідну інформацію податковим органам та повідомляти про випадки податкового ризику, а податкова служба – консультувати та співпрацювати з платником для уникнення порушень податкового законодавства. Ці зміни та нововведення мали значний успіх. Практично усі підприємства, які брали участь в експерименті, заявили про прагнення продовжити співпрацю з податковими органами на основі таких умов. Відповідно виник новий термін, який позначав концепцію співпраці, та визначений критерій «податкова впевненість» – діяльність бізнесу з чітко визначеними та пропрацьованими завдяки участі податкових органів фіскальними зобов'язаннями. При цьому запровадження горизонтального моніторингу в оподаткуванні підприємств Нідерландів вплинуло і на ситуацію з розвитком економіки країни: по-перше, внаслідок зниження вартості адміністрування податків відбулося зниження рівня податкового навантаження на підприємства, підвищення рівня інвестиційної привабливості економіки держави; по-друге, відбулося зниження оцінки адміністрування податку на додану вартість;

по-третє, зменшення кількості суперечок між платниками податків та податківцями в питаннях оподаткування, що означає зниження витрат на вирішення цих суперечностей; по-четверте, підвищення податкової культури та ефективності оподаткування в державі<sup>1</sup>.

Відтак, ця система співпраці сторін оподаткування поширилася і на інші країни Євросоюзу – Австрію, Велику Британію, Ірландію, Німеччину та Словенію. В Україні аналогічний експеримент було ініційовано Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та запроваджено з 28 квітня 2011 року стосовно великих платників податків. В експерименті брало участь п'ять суб'єктів господарювання, представлених у різних секторах економіки країни як передові гравці. Проте на сьогодні реалізувати цей експеримент на умовах постійного обслуговування клієнтів податковими органами ще не вдалося. В Україні існують проблеми з запровадженням цього методу, оскільки нормативно-правове обґрунтування горизонтального методу обслуговування платників податків відсутнє.

Саме тому першочерговим завданням адміністрування акцизного податку в умовах сьогодення є створення сприятливих умов щодо розвитку партнерських відносин між платниками податків та владою для сприяння добровільного виконання покладених на них податкових зобов'язань, а також законних рішень та вказівок контролюючих органів.

Поділяємо думку Т. Латковської<sup>2</sup> про те, що «взаємовідносини людини та держави у сфері справляння податків сьогодні є дещо напруженими і нерідко зумовлюють виникнення конфліктних ситуацій між платниками податків, з одного боку, і державою в особі податкових органів, з іншого. Складність вирішення таких суперечностей полягає в тому, що нині чинне законодавство не у повну міру унормувало процеси розв'язання конфліктних ситуацій, які виникають між платниками податків і податковими органами держави,

---

<sup>1</sup> Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. С. 128–129.

<sup>2</sup> Права людини в Україні та у зарубіжних країнах: традиції та новації : колективна монографія / за заг. ред. Н. В. Мішиної. Львів-Торунь : Ліга-Прес, 2021. С. 316.

їх посадовими та службовими особами. Проблемність захисту прав платників податків у сфері справляння податків полягає в тому, що у цьому процесі домінуюча роль відводиться податковим органам, які зобов'язані здійснювати фіскальну функцію по наповненню бюджетів усіх рівнів».

Як слушно зазначає Ю. Касперович<sup>1</sup>, «акцизний податок також може бути інструментом «згладжування» майнової нерівності населення. Цього можна досягти у разі включення до категорій підакцизних товарів престижного споживання класу «люкс» та «преміум», наприклад, антикваріату, натурального хутра, коштовних прикрас з дорогоцінними металами та камінням. У контексті податкових реформ для відновлення соціальної справедливості в Україні були дискусії щодо оподаткування даних категорій та запровадження податку на розкіш».

За умови здійснення ефективної політики держави щодо регулювання ринку підакцизних товарів з використанням інструментів впливу на окремі галузі звиробництва підакцизних товарів, на думку Н. Тартачник<sup>2</sup>, держава отримує можливість впливу на розвиток виробництва і сфери послуг, а також здійснювати рівномірний розподіл податкового навантаження на різні соціальні верстви населення в Україні.

Вітчизняні науковці<sup>3</sup> відмічають те, що в «умовах економічної нестабільності, реформування економіки та адаптації податкового законодавства до норм Європейського Союзу в Україні спостерігається зниження фіскальної ефективності акцизного податку та збільшення рівня нелегального (тіньового) виробництва та реалізації підакцизних груп товарів. Такі явища викликані, перш за все, фактором

---

<sup>1</sup> Касперович Ю. В. Акцизна політика в системі економічної безпеки держави. *Стратегічні пріоритети*. 2016. № 2(39). С. 41.

<sup>2</sup> Тартачник Н. Г. Необхідність регулювання ринку підакцизних товарів. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації* : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (23 лютого 2018 р., м. Ірпінь). Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. С. 124.

<sup>3</sup> Бондаренко О. М., Чиженко В. В. Фіскальна ефективність акцизного податку як складова оптимізації системи непрямого оподаткування. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2021. № 4(104). С. 10.

недосконалості чинного податкового законодавства щодо оподаткування, регулювання та реалізації груп підакцизних товарів».

С. Качула та Г. Щирий<sup>1</sup> зауважують, що постійне різке підвищення ставок на підакцизні товари у вітчизняній економіці як результат гармонізації оподаткування з країнами ЄС у рамках існуючих зобов'язань України має негативні різноспрямовані наслідки. Серед них найбільш суттєві – зростання обсягів ухилення від сплати акцизів різними методами, різноманітних способів мінімізації оподаткування, зростання тіньової, контрабандної і контрафактної продукції, згортання виробництва підакцизних товарів, зниження зайнятості населення у галузях, що випускають підакцизну продукцію, тощо.

На думку О. Олійничук та Н. Дрижак<sup>2</sup>, «підвищення рівня акцизного оподаткування є інструментом як наповнення бюджету, так і регулювання рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Зважаючи на світові тенденції акцизного оподаткування підакцизних товарів, в Україні існують необхідні передумови для підвищення ставок акцизних податків, що сприятиме реалізації фіскального потенціалу акцизного податку завдяки збільшенню надходжень до бюджету. Ризики, які виникають при збільшенні ставок акцизного податку, можна нейтралізувати адміністративними методами (забезпечення ефективного контролю за виробництвом алкогольних і тютюнових виробів, попередження їхнього нелегального виробництва і контрабанди), а також завдяки дотриманню оптимального співвідношення між зростанням рівня акцизного оподаткування та зниженням попиту на алкогольні та тютюнові вироби. Водночас доцільно сформувати відповідне нормативно-правове забезпечення цільового використання частини доходів бюджету від надходження акцизного податку для відшкодування фізичних і психологічних втрат, зумовлених споживанням підакцизних товарів – алкогольних і тютюнових виробів».

<sup>1</sup> Качула С. В., Щирий Г. Л. Адміністрування акцизного оподаткування в Україні: сутність та перспективи розвитку. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 3(114). Ч. 2. С. 90.

<sup>2</sup> Олійничук О., Дрижак Н. Правові форми реалізації фіскальних і регулюючих ефектів акцизного оподаткування в Україні та ЄС. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Вип. 4(12). С. 110.

О. Бондаренко та В. Чиженко<sup>1</sup> також вважають, що «збільшення ставки акцизного податку на діючі товари не дасть ефективного результату у середньостроковій перспективі, а призведе до збільшення рівня «тіньового» (нелегального) виготовлення, реалізації та переміщенні через митний кордон України підакцизних товарів. Відтак варто звернути увагу на ті групи товарів, які перебувають в стані державної монополії, а їх оподаткування може дати значні додаткові кошти у бюджет. Зокрема, сьогодні Україна має в резерві потенційні фіскальні ресурси у вигляді запровадження акцизів на видобуток та імпорт енергетичного вугілля. На основі даних Міністерства енергетики та вугільної промисловості України та Державної Фіскальної служби нами було розраховано, що протягом періоду 2018–2020 років було втрачено потенційних акцизних надходжень на суму в 34 млрд грн, що в середньому становить 11 млрд грн щорічно».

С. Качула та Г. Щирий<sup>2</sup> зазначають, що «належне адміністрування акцизного оподаткування є необхідною умовою забезпечення стабільних надходжень до державного та місцевих бюджетів від індивідуальних/специфічних акцизів. Під час формування акцизної політики важливим аспектом є забезпечення реалізації результативної й ефективної системи адміністрування акцизів, яка повинна сприяти максимально можливій мобілізації податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів і водночас бути оптимальною, а також прозорою, зрозумілою, відносно простою для платників податків, не порушувати їхні права та не знищувати стимули до легальної діяльності». На думку зазначених учених<sup>3</sup>, «перспективними напрямками розвитку адміністрування акцизного оподаткування є впровадження сучасних технологій податкового адміністрування (інформатизація процесів податкового адміністрування,

<sup>1</sup> Бондаренко О. М., Чиженко В. В. Фіскальна ефективність акцизного податку як складова оптимізації системи непрямого оподаткування. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2021. № 4(104). С. 14.

<sup>2</sup> Качула С. В., Щирий Г. Л. Адміністрування акцизного оподаткування в Україні: сутність та перспективи розвитку. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 3(114) Ч. 2. С. 95.

<sup>3</sup> Там само.



спрощення податкового обліку і звітності (наприклад, із використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій), уніфікація процедур оподаткування, стандартизація процесів адміністрування, електронне звітування тощо), нових інструментів контролю над обігом підакцизних товарів, упровадження ризик-орієнтованих методик податкового адміністрування для ліквідації схем мінімізації сплати індивідуального акцизу, своєчасне реагування на формування нових сегментів ринків підакцизних товарів, застосування превентивних механізмів запобігання уникненню/мінімізації сплати акцизних податків тощо».

Перспективними напрямами вдосконалення правового регулювання адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів (далі – АПСОПТ), на думку С. Кононенка<sup>1</sup>, є: 1) створення та затвердження Концепції оптимізації АПСОПТ в Україні; 2) виважена адаптація національного законодавства про АПСОПТ до директив Ради ЄС, якими регулюються питання АПСОПТ; 3) забезпечення юридичної визначеності АПСОПТ шляхом: а) доповнення ПК України ст. 40<sup>-1</sup> «Мета та завдання адміністрування податків та зборів», ст. 40<sup>-2</sup> «Принципи адміністрування податків та зборів», п. 14.1 ст. 14 ПК України підп. 14.1.1-1-1, що визначатиме поняття «суб'єкт адміністрування податків та зборів»; б) зміни назви ст. 41 ПК України на «Суб'єкти адміністрування податків та зборів» та викладення цієї статті у новій редакції; 4) забезпечення ефективної взаємодії суб'єктів АПСОПТ та платників акцизного податку у результаті: а) удосконалення механізму консультування платників акцизного податку з питань АПСОПТ; б) цифрової трансформації АПСОПТ (впровадження електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів та за сплатою акцизного податку в Україні; автоматизації контролю за обігом підакцизних товарів та за сплатою акцизного податку в Україні на підставі розроблення та прийняття та прийняття проекту Закону України «Про Е-контроль за обігом підакцизних товарів та за сплатою акцизного податку в Україні»); 5) оптимізації контролю за діяльністю суб'єктів АПСОПТ.

<sup>1</sup> Кононенко С. В. Адміністративно-правові засади адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 250 с.

Поділяємо думку Т. Мединської<sup>1</sup> про те, що «виклики та загрози сучасності призвели до розуміння того, що цифровізація податкових адміністрацій може суттєво допомогти у подоланні кризових явищ внаслідок війни. Протягом останніх років пандемічної кризи податкові служби перевели багато своїх процесів в он-лайн режим. Тому електронне оподаткування допоможе подолати триваючу кризу після завершення воєнного стану, змінити існуючі стратегії процесів адміністрування податків, щоб підвищити стійкість до майбутніх потрясінь з особливим акцентом на послуги платників податків, управління ризиками комплаєнс, віддалену роботу, ІТ-системи та надання підтримки для уряду держави».

В. Макаренко<sup>2</sup> вважає, що для виконання завдань з підвищення ефективності контролю за обігом підакцизних товарів і протидії нелегальному їх обігу необхідно перейти на новий рівень інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів. Ученим визначено, що «передумовою забезпечення прозорої системи адміністрування акцизного податку має стати об'єднання інформаційних ресурсів баз даних, пов'язаних із станом та діяльністю економічних операторів ринку підакцизних товарів, у комплексну інформаційну систему. Це пов'язано з відсутністю оперативного доступу до інформації відповідних баз даних ДПС України в режимі реального часу при існуванні розгалуженої мережі реєстрів платників акцизного податку та місць зберігання підакцизних товарів». У зв'язку з цим ученим<sup>3</sup> запропоновано «впровадження нового електронного сервісу з надання електронних послуг співробітникам контролюючих органів, платникам податків та іншим зацікавленим особам з використанням інтернет-середовища та єдиного вебпорталу ДПС України – Комплексної інформаційної системи операторів ринку підакцизних товарів ДПС України,

---

<sup>1</sup> Мединська Т. В. Електронне оподаткування в умовах воєнного стану в Україні. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції / відповід. за вип. : проф. Б. Б. Семак. Львів : Вид-во Львівського торговельно-економічного університету, 2022. С. 183.

<sup>2</sup> Макаренко В. В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2021. С. 10–11.

<sup>3</sup> Там само. С. 11.

завдання якої має полягати в автоматизації збирання, реєстрації, збереження, пошуку, оброблення та видачі інформації за запитам користувачів з ліцензійних реєстрів усіх операторів ринку підакцизних товарів з урахуванням організаційних засад формування і ведення ліцензійних реєстрів та переліку відомостей, що містяться в них».

Науковцем<sup>1</sup> окреслено основні стратегічні пріоритети податкового регулювання ринку підакцизних товарів, які полягають у гармонізації норм податкового законодавства у сфері акцизного податку з директивами ЄС, розширення бази оподаткування за рахунок залучення до оподаткування нелегальної, інноваційної продукції, солодких безалкогольних напоїв, підвищення ефективності адміністрування акцизного податку та контролю за обігом підакцизних товарів через розвиток електронних сервісів.

Напрямами вдосконалення податкового законодавства України з питань акцизного оподаткування на шляху його наближення до права Європейського Союзу М. Казацька<sup>2</sup> вважає такі, як: запровадження режиму призупиненого оподаткування з виникненням зобов'язання зі сплати акцизного податку у момент випуску підакцизних товарів для споживання, автоматизації та посилення податкового контролю у цій сфері, усунення термінологічних неточностей та розроблення єдиного понятійного апарату щодо механізму справляння акцизного податку, зміна вектора функціональної спрямованості акцизного оподаткування з фіскального на регулюючий.

На думку І. Хлебнікової<sup>3</sup>, перспективними напрямами удосконалення акцизного оподаткування в умовах євроінтеграції є підвищення заходів щодо гарантованого та стабільного наповнення державного бюджету з наявними регулятивними ефектами, які можуть проявлятися, з одного боку, в стимулюванні розвитку пріоритетних галузей економіки, а з іншого – в обмеженні споживання товарів, шкідливих для здоров'я і навколишнього середовища.

<sup>1</sup> Макаренко В. В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2021. С. 13.

<sup>2</sup> Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : автореф. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. С. 14–15.

<sup>3</sup> Хлебнікова І. І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Ірпінь, 2018. С. 15.

С. Владика<sup>1</sup> вважає, що «перспективною сучасною тенденцією правового регулювання оподаткування акцизами алкоголю та тютюну є врахування соціального значення акцизів. Гармонізація правового регулювання оподаткування акцизами в ЄС зіштовхнулась із низкою проблем. Так, алкогольні напої, насамперед вино, є важливим сільськогосподарським товаром та джерелом значних надходжень в бюджет в деяких державах-членах, що значно зменшило рівень зближення нормативного регулювання. Крім цього, при гармонізації ставок на алкоголь постало питання про ступінь конкуренції різних алкогольних напоїв між собою. Вирішити це питання можна шляхом подальшого зближення вимог законодавств держав-членів у цій сфері, активної співпраці інституційних органів держав та розширення практики Суду ЄС. Норми стосовно оподаткування тютюнових виробів окрім встановлення фіскальної функції акцизів також спрямовано на боротьбу з палінням, підвищення доходів держав».

Удосконаленням системи акцизного оподаткування повинно стати: гармонізація вітчизняної законодавчої бази відповідно до Директив Ради ЄС щодо акцизного оподаткування; удосконалення методів контролю виробництва та обігу підакцизних товарів, а також протидія незаконному переміщенню зазначених товарів; подальше поетапне підвищення ставок акцизного податку до досягнення ними рівня оподаткування у ЄС; посилення ролі екологічного чинника в практиці акцизного оподаткування за прикладом більшості країн Європи; систематизація та уніфікація методологічних підходів у законодавстві щодо акцизного оподаткування тощо.

Напрямами удосконалення акцизного оподаткування є такі, як: адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння непрямих податків до норм та вимог ЄС у питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології та податкових ставок; спрощення системи адміністрування шляхом запровадження електронної системи адміністрування та використання цифрових

---

<sup>1</sup> Владика С. А. Правове регулювання непрямих оподаткування в Європейському Союзі : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 – міжнародне право. Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. Київ, 2016. С. 16.

технологій маркування; розширення переліку підакцизних товарів та бази оподаткування; формування системи пільгового оподаткування відповідно до вимог ЄС та з метою підтримки національного виробника<sup>1</sup>.

Дійсно, перед Україною як державою, що уклала Угоду про асоціацію з ЄС, а також отримала статус кандидата на членство в ЄС, на сьогодні стоїть завдання гармонізації національного законодавства з нормами права ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування безалкогольних напоїв, включаючи ті, що містять кофеїн, штучні підсолоджувачі та цукор, та є шкідливими для здоров'я, акцизного оподаткування кави, що також стане кроком на шляху до зменшення обсягів їх споживання й охорони здоров'я нашого населення, а також започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку.

### **1. Започаткування практики акцизного оподаткування безалкогольних напоїв, що містять кофеїн, штучні підсолоджувачі та цукор**

Вважаємо перспективним, в аспекті наповнення дохідної частини бюджету, започаткування практики акцизного оподаткування безалкогольних напоїв, включаючи ті, що містять кофеїн, штучні підсолоджувачі та цукор. Окрім того, такі нововведення можуть стати як кроком на шляху до зменшення обсягів споживання шкідливих для здоров'я напоїв, так і охорони здоров'я нашого населення в цілому. Зауважимо, що використання податків на солодкі безалкогольні напої є однією з рекомендацій «Глобального плану дій з профілактики неінфекційних захворювань і боротьби з ними на 2013–2020 роки» Всесвітньої організації охорони здоров'я<sup>2</sup>. Учені стверджують, що надмірне споживання цукрових солодких напоїв пов'язане із збільшенням маси

---

<sup>1</sup> Атаманчук Н. І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право.* 2019. № 1. С. 77.

<sup>2</sup> Global action plan for the prevention and control of noncommunicable diseases 2013–2020 Copenhagen. WHO Regional Office for Europe. 2014. URL: <http://www.euro.who.int>

тіла, діабетом, серцево-судинними факторами ризику та карієсом зубів та інших небезпечних захворювань.

Оподаткування солодких безалкогольних напоїв запроваджено в таких країнах, як Бельгія, Данія, Ірландія, Іспанія (регіон Каталонія), Латвія, Норвегія, Португалія, Хорватія, Франція, Фінляндія, Угорщина, Мексика, Філіппіни, Таїланд, Об'єднані Арабські Емірати<sup>1</sup>. Найбільш ефективно такий податок функціонує у Франції, Фінляндії та Угорщині (детально розглянуто у підпункті 3.1 монографії).

Серед зарубіжних науковців, що досліджували особливості оподаткування акцизним податком підсолоджених цукром напоїв, є: William M. K. Allen, Katrina J. Allen<sup>2</sup>; Rania Megally, Ayoub Al-Jawaldeh<sup>3</sup>, J. F. Tahmassebi, A. BaniHani<sup>4</sup>, Paula Pereda, Carolina Policarpo Garcia<sup>5</sup>, Reem Alsukait, ParkeWilde, Sara N. Bleich, Gitanjali Singh, Sara C. Folta<sup>6</sup>, John Cawley, David Frisvold, Anna Hill, David Jones<sup>7</sup>, Lisa M. Powell, Julien Leider<sup>8</sup>, Judit Vall Castelló, Guillem

---

<sup>1</sup> Кравченко І. С. Акцизний податок на солодкі безалкогольні напої. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України* : збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (15 травня 2020 р., м. Ірпінь). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 175.

<sup>2</sup> William M K Allen, Katrina J Allen. Should Australia tax sugar-sweetened beverages? *Journal of Paediatrics and Child Health*. 56(2020) 8–15.

<sup>3</sup> Megally R and Al-Jawaldeh A. Impact of sin taxes on consumption volumes of sweetened beverages and soft drinks in Saudi Arabia [version 2; peer review: 2 approved]. *F1000 Research* 2021, 9:1117.

<sup>4</sup> Tahmassebi J. F., BaniHani A. Impact of soft drinks to health and economy: a critical review. *European Archives of Paediatric Dentistry* (2020) 21:109–117.

<sup>5</sup> Paula Pereda, Carolina Policarpo Garcia. Price impact of taxes on sugary drinks in Brazil. *Economics & Human Biology*. Vol. 39, December 2020, 100898.

<sup>6</sup> Reem Alsukait, ParkeWilde, Sara N. Bleich, Gitanjali Singh, Sara C. Folta. Evaluating Saudi Arabia's 50% carbonated drink excise tax: Changes in prices and volume sales. *Economics & Human Biology*. Vol. 38, August 2020, 100868.

<sup>7</sup> John Cawley, David Frisvold, Anna Hill, David Jones. Oakland's sugar-sweetened beverage tax: Impacts on prices, purchases and consumption by adults and children. *Economics & Human Biology*. Vol. 37, May 2020, 100865.

<sup>8</sup> Lisa M. Powell, Julien Leider. The impact of Seattle's Sweetened Beverage Tax on beverage prices and volume sold. *Economics & Human Biology*. Vol. 37, May 2020, 100856.

Lopez Casasnovas<sup>1</sup>, Renke Schmacker, Sinne Smed<sup>2</sup>, Luc Louis Hagens, Patrick Paulus Theodoor Jeurissen, Niek Sieds Klazinga<sup>3</sup>, Sawyer L., Oddo V. M., Fretts A., Knox M. A., Chan N., Saelens B. E., Jones-Smith J. C.<sup>4</sup>.

У нашій державі норми щодо оподаткування енергетичних напоїв запропоновано проєктом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої» від 24 квітня 2015 року № 2740<sup>5</sup>. Метою розробки цього законопроєкту, як зазначається у Пояснювальній записці до нього, є «врівноваження попиту на енергетичні напої, створення умов, за яких споживання таких напоїв буде наближено до норм встановлених лікарями (ефект буде досягнуто за рахунок зростання ціни на енергетичні напої, що може відбутись унаслідок запровадження ставок акцизного податку»<sup>6</sup>. В подальшому на розгляд Парламенту було подано проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком

---

<sup>1</sup> Judit Vall Castelló, Guillem Lopez Casasnovas. Impact of SSB taxes on sales. *Economics & Human Biology* Vol. 36, January 2020, 100821. <https://doi.org/10.1016/j.ehb.2019.100821>

<sup>2</sup> Renke Schmacker, Sinne Smed. Do prices and purchases respond similarly to soft drink tax increases and cuts? *Economics & Human Biology* Vol. 37, May 2020, 100864.

<sup>3</sup> Luc Louis Hagens, Patrick Paulus Theodoor Jeurissen, Niek Sieds Klazinga. The taxation of unhealthy energy-dense foods (EDFs) and sugar-sweetened beverages (SSBs): An overview of patterns observed in the policy content and policy context of 13 case studies. *Health Policy*. Vol. 121, Is. 8, August 2017, P. 887–894.

<sup>4</sup> Sawyer, L.; Oddo, V.M.; Fretts, A.; Knox, M.A.; Chan, N.; Saelens, B.E.; Jones-Smith, J.C. Impacts of the Seattle Sweetened Beverage Tax on the Perceived Healthfulness of Sweetened Beverages. *Nutrients* 2022, 14, 993.

<sup>5</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої : проєкт Закону України від 24 квітня 2015 року № 2740. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54945](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945)

<sup>6</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої : проєкт Закону України від 24 квітня 2015 року № 2740. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54945](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945)

окремих товарів» від 07 серпня 2017 року № 7019<sup>1</sup>, яким також пропонувалося оподаткування акцизним податком енергетичних напоїв за ставкою 7 грн за 1 л таких напоїв. Проектом Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо сприяння здоровому способу життя дітей та підлітків» від 29 серпня 2019 року № 1135<sup>2</sup> також пропонується оподаткування енергетичних напоїв.

Аналіз статистичних даних Державної служби статистики України<sup>3</sup> свідчить про постійне зростання обсягів роздрібного ринку реалізації безалкогольних напоїв протягом 2017–2021 років (табл. 13, рис. 11).

Таблиця 13

**Обсяги роздрібної торгівлі безалкогольних напоїв на території України протягом 2017–2021 років, млн грн**

	2017	2018	2019	2020	2021
безалкогольні напої, всього:	12 902,3	16 171,3	19 145,5	20 874,8	25 301,3
соки	2887,5	3552,2	4365,3	4759,1	5773,1
мінеральні води	4357	5714,1	7149,8	7667,6	8574

*Побудовано авторами за даними<sup>4</sup>*

Ураховуючи рівень шкоди, яку може завдавати здоров'ю споживання безалкогольних напоїв, вважаємо за доцільне максимальне збільшення рівня ставки податку та диференціація ставки залежно від вмісту цукру та шкідливих речовин.

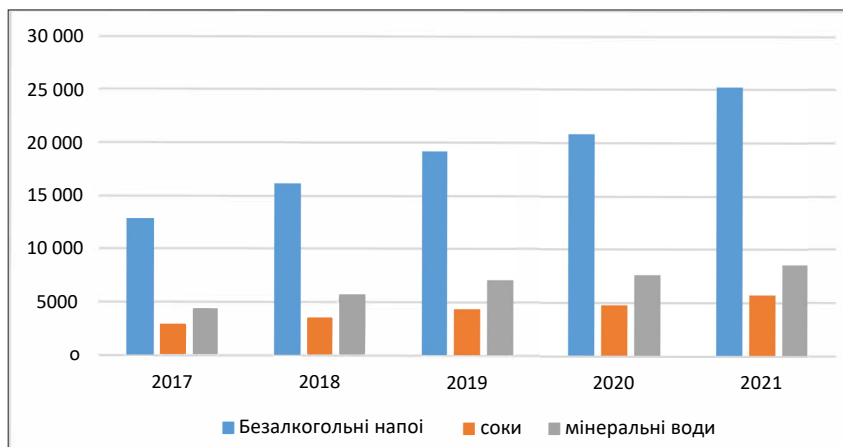
<sup>1</sup> Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком окремих товарів : проект Закону України від 07 серпня 2017 року № 7019. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62396](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62396)

<sup>2</sup> Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо сприяння здоровому способу життя дітей та підлітків : проект Закону України від 29 серпня 2019 року № 1135. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?id=&pf3511=66413](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=66413)

<sup>3</sup> Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper\\_new.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html)

<sup>4</sup> Там само.





**Рис. 11. Обсяги роздрібної торгівлі безалкогольних напоїв на території України протягом 2017–2021 років, млн грн**

Наприклад, в Об'єднаних Арабських Еміратах ставка становить 50 % акцизного податку на газовані напої та 100 % акцизного податку на енергетичні напої, в Кірібаті ставка 40 % акцизного збору на безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі (табл. 14).

Таблиця 14

**Податки в зарубіжних країнах на напої,  
що містять цукор та штучні підсолоджувачі**

Країна	Дата введення	Ставка податку
1	2	3
Угорщина	Вересень 2011 р.	7–250 форинтів/л – на всі солодкі напої в залежності від речовини і концентрації. 70–500 форинтів/кг – на всі солодкі продукти в залежності від речовини і концентрації.
Франція	Січень 2012	€0.0745/л – на весь цукор і штучно підсолоджені напої з міцністю спирту нижче 1,2%. €0.01/L – на енергетичні напої.

## Закінчення таблиці 14

1	2	3
Мексика	Жовтень 2013	1 MXN/l – на безалкогольний напій
Чилі	Жовтень 2014	18 % від ціни – на солодкі напої з додаванням цукру <6,25 г/100 мл, або 10 % від ціни – на всі інші додані напої цукру.
Об'єднані Арабські Емірати	Жовтень 2017	50 % від ціни – на безалкогольні напої. 100 % від ціни – на енергетичні напої.
Норвегія	Січень 2018	Kr 4.75/L – на цукор, натуральні та штучно підсолоджені напої (узагальнений податок, що діє з 1922 р.).
Південно- Африканська Республіка	Квітень 2018	R 0.021/g – податок за грам цукру, доданого на 100 мл підсолодженого цукром напою.
Ірландія	Квітень 2018	£1.8/l – для напоїв з більш ніж 5 г цукру/100 мл. £2.4/l – для напоїв з більш ніж 8 г цукру/100 мл.
Великобританія	Квітень 2018	£1.8/l – для напоїв з більш ніж 5 г цукру/100 мл. £2.4/l – для напоїв з більш ніж 8 г цукру/100 мл.
Філіппіни	Грудень 2018	₱6.00/L – на підсолоджені напої. ₱12.00/L – на напої, підсолоджені кукурудзяним сиропом з високим вмістом фруктози. Винятки для молока, кави, 100 % натуральних фруктових і овочевих соків, лікувальних напоїв, стевії і какао.

Побудовано авторами на підставі даних<sup>1</sup>

<sup>1</sup> William M K Allen, Katrina J Allen. Should Australia tax sugar-sweetened beverages? *Journal of Paediatrics and Child Health*. 56(2020) 8–15.

Варто зауважити, що різні країни по-різному визначають особливості оподаткування солодких напоїв залежно від рівня вмісту цукру у них. Зокрема, напої з більш високим вмістом цукру оподатковуються більшим розміром податку, що робить їх дорожчими для споживачів. Таким чином, можна стверджувати про прагнення зменшити споживання цукру двома способами. По-перше, це заохочення виробників знижувати кількість цукру, який вони додають до своєї продукції, щоб уникнути більш високого оподаткування. По-друге, висока вартість напою знижуватиме споживання солодких напоїв населенням.

Вважаємо, що обмеження споживання шкідливих напоїв може принести користь здоров'ю нашого населення, а податки є потужним важелем, завдяки якому цього можна досягти.

Зокрема, дані про продаж промислових напоїв у Фінляндії, Франції та Угорщині свідчать про зменшення попиту після підвищення ціни<sup>1</sup>. Аналогічно перший рік після введення податку на безалкогольні напої в Берклі призвів до зниження на 10% продажів цільових напоїв, не змінивши загальних витрат на пиття через збільшення продажів води. Однак покупки в сусідніх містах без податку зросли на 7%, що вказує на деякий транскордонний шопінг, який частково пом'якшує вплив податку<sup>2</sup>.

У Франції продажі безалкогольних напоїв впали на 3% після зростання цін на 5% незабаром після введення податку. В Угорщині спостерігалось подібне зниження споживання товарів, на які впливає її податок, який також націлений на інші добавки. На додаток до зниження доданого цукру на 40% вітчизняні виробники також зменшили кількість доданої солі і кофеїну. У Мексиці спостерігалось скорочення споживання підсолоджених

---

<sup>1</sup> Cornelsen L, Carriedo A. 2015. URL: <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/05/Food-and-beverage-taxesrevision-27-may-2015.pdf>

<sup>2</sup> Changes in prices, sales, consumer spending, and beverage consumption one year after a tax on sugar-sweetened beverages in Berkeley, California, US: A before-and-after study. URL: [https://translate.googleusercontent.com/translate\\_c?depth=1&hl=uk&prev=search&pto=aue&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5395172/&usq=ALkJrhiD-AqfpAMA6bBEqgRqF5f9PaBq7A](https://translate.googleusercontent.com/translate_c?depth=1&hl=uk&prev=search&pto=aue&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5395172/&usq=ALkJrhiD-AqfpAMA6bBEqgRqF5f9PaBq7A)

цукром безалкогольних напоїв на 6 %, що є найбільшим скороченням серед домогосподарств з низьким соціально-економічним статусом. У Чилі споживання більш високих оподатковуваних солодких безалкогольних напоїв скоротилося на 21,6 % в рік після введення податку. Велика Британія, Ірландія, Філіппіни, ОАЕ і Південна Африка впровадили податки на цукор зовсім недавно, однак ще занадто рано визначати, чи були ці податки ефективними для скорочення споживання цукру. На відміну від цього, в той час як Норвегія має давній податок на цукор, є мало даних, які ми могли б використовувати для оцінки його ефективності, тому що податкова політика існує протягом майже 100 років до побоювань з приводу споживання цукру<sup>1</sup>.

Досліджуючи запровадження з 1 січня 2017 року у Філадельфії податок на напої в розмірі \$0,015/унція на цукор («звичайний») і цукор-замінник («діста»), зарубіжні вчені<sup>2</sup> зазначають про те, що «протягом перших 2 місяців впровадження податку, порівняно з містами-порівняннями, у Філадельфії шанси на щоденне споживання звичайної газованої води були на 40 % нижчими (OR=0,6, 95 % CI=0,37, 0,97); енергетичний напій був на 64 % нижче (OR = 0,36, 95 % ДІ = 0,17, 0,76); бутильована вода була на 58 % вище (OR = 1,58, 95 % ДІ = 1,13, 2,20); а 30-денна регулярна частота споживання газованої води була на 38 % нижче (співвідношення частоти споживання = 0,62, 95 % ДІ = 0,40, 0,98)».

Як зазначають зарубіжні науковці<sup>3</sup>, «у 2018 році більше країн, ніж будь-коли, прийняли податки на цукор (включаючи Велику Британію, Південну Африку, Республіку Ірландія, Перу і Норвегію)».

У той же час є і країни, які скасували введені податки на солодкі напої (табл. 15).

---

<sup>1</sup> William M K Allen, Katrina J Allen. Should Australia tax sugar-sweetened beverages? *Journal of Paediatrics and Child Health*. 56(2020) 8–15.

<sup>2</sup> Yichen Zhong, Amy H. Auchincloss, Brian K. Lee, Genevieve P. Kanter. The Short-Term Impacts of the Philadelphia Beverage Tax on Beverage Consumption. *American Journal of Preventive Medicine*, 07/2018, Vol. 55, Is. 1.

<sup>3</sup> William M K Allen, Katrina J Allen. Should Australia tax sugar-sweetened beverages? *Journal of Paediatrics and Child Health*. 56(2020) 8–15.

Таблиця 15

**Країни/регіони, які скасували податки на солодкі напої**

<b>Країна/регіон</b>	<b>Дата введення</b>	<b>Дата скасування</b>	<b>Ставка</b>
Кук (округ, Іллінойс)	01.11.2016	10.10.2017	0,01 USD/oz
Данія	1930-ті	2014	1,64 крони/л
Фінляндія	2016	2017	0,11 євро/л

*Побудовано авторами за даними<sup>1</sup>*

На сучасному етапі реформування акцизного оподаткування в Україні перспективним вважаємо акцизне оподаткування безалкогольних напоїв, які містять кофеїн, цукор, штучні підсолоджувачі, а також віднесення їх до переліку підакцизних. Для цього Н. Атаманчук<sup>2</sup> було запропоновано внести зміни до ПК України, а саме: доповнення ст. 14 ПК України поняттям «підакцизні безалкогольні напої – газовані або негазовані безалкогольні напої, що містять кофеїн, цукор або його штучні замінники, які стимулюють центральну нервову систему, перелік яких та максимально допустимий рівень їх концентрації в енергетичних напоях визначається центральним органом виконавчої влади у сфері охорони здоров'я»; доповнення абзацом сьомим п. 215.1 ст. 215 ПК України новим підакцизним товаром – «підакцизні безалкогольні напої»; доповнення підп. 215.3.11 п. 215.3. Ст. 215 ПК України у такій редакції: «3,50 грн на вміст цукрів у кількості, рівній або меншій ніж 5 г в 100 мл напою, або на вміст принаймні одного підсолоджувача у будь-якій кількості; 0,35 грн на кожен грам цукру вище 5 г на 100 мл напою – на 1 літр напою; 5 грн за літр напою, що містять кофеїн або таурин; 8 грн за 1 літр напою, який містить більше однієї речовини, яка підлягає сплаті (цукор, підсолоджуючі речовини та кофеїн та інші)».

<sup>1</sup> William M K Allen, Katrina J Allen. Should Australia tax sugar-sweetened beverages? *Journal of Paediatrics and Child Health*. 56(2020) 8–15.

<sup>2</sup> Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні : автореф. дис. ... д-ра юр. наук : 12.00.07. Ірпінь : УДФСУ, 2020. С. 25, 26.

Вітчизняні науковці<sup>1</sup> вважають, що започаткування практики оподаткування саме безалкогольних напоїв, що містять кофеїн, цукор, є необхідним кроком на шляху до зменшення обсягів споживання таких напоїв та перспективним в аспекті наповнення дохідної частини бюджету за рахунок збільшення надходжень від акцизного податку. На думку науковців, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії. Крім того, зарубіжний досвід акцизного оподаткування свідчить про активне використання європейськими країнами акцизних податків не тільки як інструмент для наповнення дохідної частини бюджету, а й для вирішення власних, актуальних екологічних та соціальних завдань.

На основі систематизації світового досвіду, В. Макаренком<sup>2</sup> також обґрунтовано необхідність розширення фіскального потенціалу акцизного податку шляхом впровадження акцизних податків на солодкі безалкогольні напої, що, крім фіскального ефекту, дозволить досягти інтерналізації екстерналій від надмірного споживання, скоротити кількість хворих на цукровий діабет та осіб, які мають надлишкову вагу. Ученим з'ясовано, що у різних країнах світу умовами успішного впровадження такого податку є належне наукове обґрунтування, проведення соціологічних досліджень та консультаційних переговорів із стейкхолдерами.

## **2. Започаткування практики акцизного оподаткування кави**

Вважаємо, що на шляху наближення українського законодавства до законодавства ЄС перспективним є започаткування практики акцизного оподаткування кави, надмірне споживання якої шкідливе для здоров'я, що також стане кроком на шляху до зменшення обсягів її споживання й охорони здоров'я нашого населення.

За даними Міністерства охорони здоров'я України, надмірне споживання кави може бути шкідливим та збільшувати тривожність

---

<sup>1</sup> Касьяненко Л., Атаманчук Н. Акцизне оподаткування шкідливих продуктів харчування та напоїв в країнах Європейського Союзу: досвід для України. *Ірпінський юридичний часопис*. 2020. № 3. С. 65.

<sup>2</sup> Макаренко В. В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2021. С. 10.

і частоту панічних атак, викликати гіпертензію навіть у молоді, збивати біоритми та викликати безсоння<sup>3</sup>. Саме тому скорочення споживання шкідливих напоїв принесло б користь здоров'ю населення, а податки є потужним важелем, завдяки якому цього можна досягти.

Цікавим в цьому аспекті є досвід Німеччини та Данії, який розглянутий у підпункті 3.1 монографії. Зауважимо, що система акцизного оподаткування світових країн формується з дотриманням балансу інтересів виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості населення, соціальних пріоритетів, таких як здоров'я населення та необхідність обмеження вживання шкідливих продуктів харчування та напоїв тощо.

На жаль, на сьогодні в Україні відсутня практика оподаткування акцизним податком харчових продуктів та напоїв, що шкідливі для здоров'я, а питання оподаткування кави є малодослідженими серед вітчизняних учених.

Окремі пропозиції щодо розширення переліку підакцизних товарів, включивши до нього каву смажену, розчинну та кавові есенції, висловлює О. Сотніченко<sup>4</sup>. М. Казацькою<sup>5</sup> запропоновано розширити перелік підакцизних товарів з одночасним скасуванням акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами, шляхом встановлення акцизного податку на інші товари (наприклад, каву та кавові напої), що не є товарами першої необхідності, однак мають достатньо високий рівень споживання серед населення та, відповідно, можуть давати значні податкові надходження навіть за невеликих розмірів ставок податку.

А. Соколовська<sup>6</sup> зазначає про менш поширену практику оподаткування таких товарів повсякденного споживання населення, як кави

---

<sup>3</sup> Що треба знати про каву: про користь і шкоду, норми споживання. Офіційний сайт Міністерства охорони здоров'я України. URL: <https://moz.gov.ua/article/health/scho-treba-znati-pro-kavu-pro-korist-i-shkodu-normispozhyvannja>

<sup>4</sup> Сотніченко О. А. Непрямі податки в системі регулювання товарообороту : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2014. С. 15.

<sup>5</sup> Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. С. 12.

<sup>6</sup> Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Кондор, 2010. С. 281.

(смажена, розчинна та кавові концентрати) та чай. Найвірогіднішою причиною їх оподаткування, на думку вченого, є історичні традиції, що беруть початок із тих часів, коли кава та чай належали до товарів розкоші.

Так, К. Ярмола та І. Кулиняк<sup>1</sup> зауважують про те, що «кавовий ринок України характеризується стрімким зростанням та значною конкуренцією. Ріст попиту на каву зростає з 2017 року, в основному на ринку кави низького цінового сегменту. Історично склалось, що Україна не має відповідних природно-кліматичних умов для вирощування кави, проте це не завадило їй стати одним з найбільш стрімко розвиваючих кавових ринків Європи».

Проаналізувавши дані Державної митної служби України<sup>2</sup> щодо обсягів імпорту кави на територію України протягом 2017–2020 років, можна дійти висновку про динаміку його збільшення. Зокрема: у 2017 р. ввезено кави 38 899 тонн на загальну суму 106 018 тис. дол. США; у 2018 р. ввезено кави 39 743 тонн на загальну суму 127 758 тис. дол. США; у 2019 р. ввезено кави 44 600 тонн на загальну суму 143 543 тис. дол. США; у 2020 р. ввезено кави 48 398 тонн на загальну суму 166 113 тис. дол. США. (рис. 12).

За даними експертів, за 2010–2019 рр. імпорт кави в Україну зріс на 118,07%. У 2020 році імпорт кави та її замінників з України збільшився до \$ 48,4 тис. тонн (+8,4%) або до \$ 166,4 млн (+15,4%). Найбільшими експортерами, з яких Україна імпортувала каву у 2020 році, були Польща (22,7%), Італія (15,3%) та Німеччина (8,1%)<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Ярмола К. М., Кулиняк І. Я. Розвиток ринку кави в Україні як забезпечувального чинника формування дестинацій кавового туризму. *Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи* : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 28–29 квітня 2021 р.) Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2021. С. 419–420.

<sup>2</sup> Державна митна служба України. Офіційний сайт. URL: <https://bi.customs.gov.ua/trade/#/turnoverhs>

<sup>3</sup> За 5 років імпорт кави Україною виріс на 63%. Офіційний веб-сайт Українського клубу аграрного бізнесу. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3185444-v-ukraini-zrostaie-import-kavi-z-brazilii-zavozat-lise-7-eksperti.html>





**Рис. 12. Обсяги імпорту кави на територію України  
протягом 2017–2020 років**

Аналіз статистичних даних Державної служби статистики України<sup>1</sup> також свідчить про постійне зростання обсягів роздрібного ринку реалізації кави протягом 2017–2021 років (табл. 16, рис. 13).

Таблиця 16

**Обсяги роздрібної торгівлі кави на території України  
протягом 2017–2021 років, млн грн**

Рік/ Найменування	2017	2018	2019	2020	2021
Кава	4904,2	5852,9	6655,5	7428,3	7882,5

*Побудовано авторами за даними<sup>2</sup>*

Аналізуючи статистичні дані Державної служби статистики України<sup>3</sup> щодо роздрібного товарообороту кави по регіонах у 2021 році можна стверджувати про те, що найбільші обсяги роздрібної торгівлі становлять у м. Києві, Дніпропетровській, Київській, Одеській та Харківських та Запорізькій областях (табл. 17, рис. 14).

<sup>1</sup> Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper\\_new.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html)

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Там само.



**Рис. 13. Обсяги роздрібної торгівлі кави на території України протягом 2017–2021 років, млн грн**

Таблиця 17

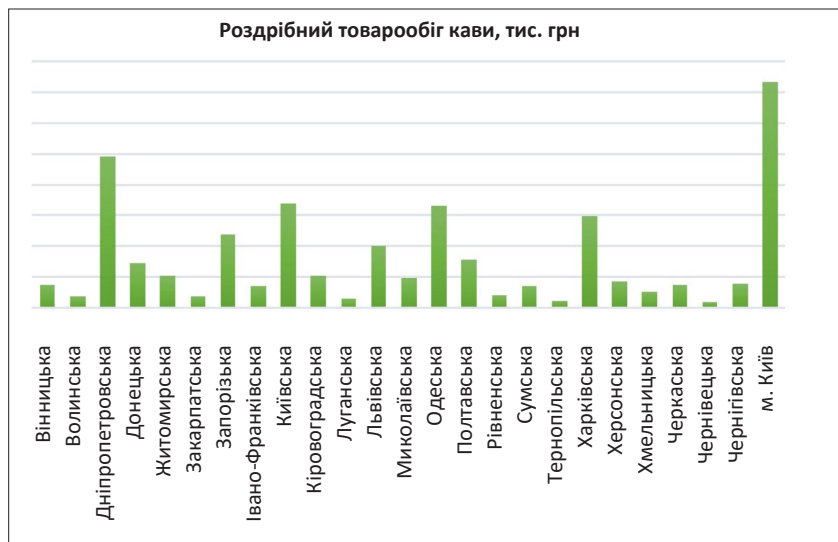
**Обсяги роздрібної торгівлі кави на території України по регіонах у 2021 році, тис. грн**

	Назва області	Роздрібний товарооборот кави, тис. грн	У тому числі продано товарів, які були виготовлені на території України через торгову мережу
1	2	3	4
1	Вінницька	145 919,6	106 974,4
2	Волинська	76 251,2	49 715,1
3	Дніпропетровська	985 738,1	–
4	Донецька	289 042,1	–
5	Житомирська	208 328,8	167 269,5
6	Закарпатська	76 731,7	53 495,3
7	Запорізька	474 110,1	350 596,7
8	Івано-Франківська	142 147,7	83 442,2
9	Київська	679 260,9	459 964,3
10	Кіровоградська	207 875,1	167 166,8
11	Луганська	59 796,6	43 916,4
12	Львівська	40 403,1	278 575,9
13	Миколаївська	193 879,9	–

Закінчення таблиці 17

1	2	3	4
14	Одеська	662 373,1	376 280,8
15	Полтавська	314 789,7	233 311,6
16	Рівненська	82 918,1	48 186,6
17	Сумська	143 942,2	110 759,4
18	Тернопільська	47 663,3	30 561,1
19	Харківська	598 593,3	418 331,4
20	Херсонська	168 747,6	127 322,7
21	Хмельницька	106 638,8	80 055
22	Черкаська	150 047,9	106 229,3
23	Чернівецька	37 274,9	20 630,5
24	Чернігівська	158 196,1	112 728,9
25	м. Київ	1 468 173,1	863 915,6

Побудовано авторами за даними<sup>1</sup>



**Рис. 14. Обсяги роздрібної торгівлі кави на території України по регіонах у 2021 році, тис. грн**

<sup>1</sup> Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper\\_new.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/oper_new.html)

Саме тому запровадження акцизного податку на каву дозволить підвищити як фіскальну, так і регулювальну роль акцизного оподаткування, сприятиме зменшенню споживання цього напою українцями. Оподаткування продуктів харчування та напоїв, пов'язаних із здоров'ям, може змінити харчові звички нашого населення та привести до зменшення рівня захворювання людства в цілому.

Уважаємо, що започаткування практики акцизного оподаткування саме кави є необхідним кроком на шляху до зменшення обсягів споживання такого напою та перспективним в аспекті наповнення дохідної частини бюджету за рахунок збільшення надходжень від акцизного податку. На нашу думку, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії. Крім того, зарубіжний досвід акцизного оподаткування свідчить про активне використання європейськими країнами акцизних податків не тільки як інструменту для наповнення дохідної частини бюджету, а й для вирішення власних актуальних екологічних та соціальних завдань.

### **3. Започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку**

Позитивним досвідом країн ЄС вважаємо застосування флуоресцентних хімічних добавок (євромаркерів, податкових маркерів тощо). Статтею 2 Директиви Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу»<sup>1</sup> від 27 листопада 1995 року (далі – Директива Ради 95/60/ЄС) передбачено, що маркер повинен складатися з чітко визначеного поєднання хімічних добавок, які додаються під наглядом фіскальних органів перед відпуском нафтопродуктів, про які йдеться, споживачам. При цьому наявність маркера у нафтопродуктах не впливає та не змінює їх якісних характеристик, що лише дає підстави для його всебічного застосування.

Серед зарубіжних науковців, що досліджували особливості маркування маркерами акцизного податку пального, є: J. Orzel,

<sup>1</sup> Про фіскальне маркування газойлю та гасу : Директива Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_488](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_488)

B. Krakowska, I. Stanimirova, M. Daszykowski<sup>1</sup>; J. Orzel, M. Daszykowski, I. Grabowski, G. Zaleszczyk, M. Sznajder<sup>2</sup>; Črt Lenarčič<sup>3</sup>; G. John Langley; Julie Herniman, Anastarsia Carter, Edward Wilmot, Maria Ashe and Jim Barker<sup>4</sup>; Ana Cecília B. Figueira, Kleber T.de Oliveira, Osvaldo A. Serra<sup>5</sup>; Siriorn Puangmalee, Amorn Petsom Patchanita Thamyongkit<sup>6</sup>; Thierry Le Goff, Seda Mazlum, Steve Wood<sup>7</sup> та інші.

У Рішенні Європейського Союзу 2001/574 від 13 липня 2001 року встановлено загальний податковий маркер для нафто-продуктів та керосину. Для правильного функціонування внутрішнього ринку та, зокрема, запобігання ухиленню від сплати податків Директива Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 року передбачила загальну систему маркування для ідентифікації газових масел та керосину, на які поширюється знижена ставка акцизу. Це видання містить метод визначення SY124 в газойлі та гасі. Вона повинна

---

<sup>1</sup> Orzel J., Krakowska B., Stanimirova I., Daszykowski M. Detecting chemical markers to uncover counterfeit rebated excise duty diesel oil. *Talanta*. Vol. 204, 1 November 2019, P. 229–237.

<sup>2</sup> Orzel J., Daszykowski M., Grabowski I., Zaleszczyk G., Sznajder M. Identifying the illegal removal from diesel oil of certain chemical markers that designate excise duty. *Fuel*. Vol. 117, Part A, 30 January 2014, P. 224–229.

<sup>3</sup> Črt Lenarčič. Oil Shocks and the Excise Duty Tax in a DSGE Model Setting. *Zagreb International Review of Economics & Business*, Vol. 21, № 2, pp. 49–69, 2018.

<sup>4</sup> Julie Herniman, Anastarsia Carter, Edward Wilmot, Maria Ashe and Jim Barker. Detection and quantitation of ACCUTRACE™ S10, a new fiscal marker used in low duty fuels using a novel ultrahigh performance supercritical fluid chromatography–mass spectrometry approach. *Energy and Fuel*, 10/2018, Vol. 32, Is. 10. URL: 10.1021/acs.energyfuels.8b02459

<sup>5</sup> Ana Cecília B. Figueira, Kleber T.de Oliveira, Osvaldo A. Serra. New porphyrins tailored as biodiesel fluorescent markers. *Dyes and Pigments*. Vol. 91, Is. 3, December 2011, P. 383–388.

<sup>6</sup> Siriorn Puangmalee, Amorn Petsom Patchanita Thamyongkit. A porphyrin derivative from cardanol as a diesel fluorescent marker. *Dyes and Pigments*. Vol. 82, Is. 1, July 2009, P. 26–30.

<sup>7</sup> Thierry Le Goff, Seda Mazlum, Steve Wood. Production of a Solvent Yellow 124 “euromarker” reference material certified for purity. *Fuel*. Vol. 88, Is. 10, October 2009, P. 2025–2031.

застосовуватися як еталонний спосіб спірних питань для перевірки маркувальних малонасичених мінеральних масел та сумішей з дизельним паливом<sup>1</sup>.

Зарубіжні науковці<sup>2</sup> зазначають, що «з 2001 року ЄС регулює використання в якості євромаркера для палива «невидимого» з'єднання, яке відоме під назвою Solvent Yellow 124. Цей євромаркер може бути легко виявлений поліцією, а також митниками та податковими службовцями, провівши простий тест за межами лабораторії. Крім додавання євромаркера, паливні продукти також доповнюються ще одним специфічним барвником, який вказує на передбачуваний рівень податку. Таким чином, можна наочно підтвердити очікувану мету використання палива та відповідний рівень оподаткування. У Польщі паливні продукти, які призначені для цілей опалення, маркуються червоними барвниками. Це або Solvent Red 19, або Solvent Red 164, тоді як у Сполучених Штатах Америки додають Solvent Red 23 (також відомий як Судан III), щоб відрізнити низькооподатковуваний мазут від автомобільного дизельного палива. Відповідні нормативно-правові акти визначають кількість компонентів акцизного збору (євромаркера та барвника) для того, щоб уповноважені органи могли легко контролювати їх рівні. Тому зниження концентрації будь-якої складової акцизного збору трактується як спроба контрафакту пального».

На щоденній основі компоненти акцизного збору служать два представника так званих азобарвників – SR 19 і SR 23. Барвники азо мають дуже яскраві кольори, такі як червоний, помаранчевий і синій, завдяки наявності в їх хімічних структурах зв'язку(ів) діазо (делокалізованих  $\pi$  електронів) і хромофорних груп<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Перспективи розвитку системи податкових та митних експертиз в Україні: концептуальний підхід / О. Є. Сушкова, А. В. Ємець, О. О. Пунда, Л. Л. Єфіменко, Н. М. Борейко та ін. ; за заг. ред. О. Є. Сушкової. Ірпінь : ФОП Мельник А. А., 2019. С. 13.

<sup>2</sup> Daszykowski M., Orzel J., Stanimirova I., Poliwoda A., Prukala D., Mlynarz P. Studying the stability of Solvent Red 19 and 23 as excise duty components under the influence of controlled factors. *Fuel Processing Technology*. 206(2020) 106465.

<sup>3</sup> Там само.

Розчинник жовтий 124 (SY124, N-етил-N-[2(ізобутоксietокси)етил]-4-(фенілаз)анілін) використовується як поширений маркер низькоподаткового палива в країнах-членах Європейського Союзу. Його додають до цих видів палива, які також можуть містити традиційні барвники, щоб запобігти неправильному використанню. SY124 виробляється промисловим способом у розчині (як правило, ароматичних вуглеводнів), і його чистота може варіюватися від партії до партії. Це особливо проблема для нафтової промисловості, яка ризикує отримати великі штрафи, якщо буде виявлено, що рівень SY124 нижче 6 мг/л або вище 9 мг/л. Для вирішення цієї проблеми був підготовлений новий довідковий матеріал для SY124, сертифікований на чистоту<sup>1</sup>.

Система маркування палива різниться в різних країнах і глобальних регіонах. У країнах ЄС фіскальний євромаркер, Розчинник Жовтий 124 (SY 124) встановлений рішенням Європейської комісії 2001/574/ЄС<sup>2</sup>.

Науковці<sup>3</sup> зазначають, що «країни-члени ЄС використовують власні системи для розрізнення газових масел за допомогою національних барвників. Так, наприклад, у Франції морський дизель забарвлений в синій колір з Solvent Blue 35, в Італії всі газові масла пофарбовані в зелений колір з Solvent Green 33, в Німеччині всі газові масла пофарбовані в червоний колір з Solvent Red 19. У Хорватії SB 35 використовується для фарбування дизельного палива, яке має застосування в сільському господарстві, рибальстві, аквакультури та морській культури».

Хоча вміст SY 124 в паливі регулюється рішеннями Єврокомісії 2001/574/ЄС і 2003/900/ЄС і має становити від 6 мг л до 9 мг л, вміст синього барвника в паливі строго не регламентується. В одних

---

<sup>1</sup> Thierry Le Goff, Seda Mazlum, Steve Wood. Production of a Solvent Yellow 124 “euromarker” reference material certified for purity. *Fuel*. Vol. 88, Is. 10, October 2009, P. 2025–2031.

<sup>2</sup> TatjanaTomić, Sandra Babić, Martina Biošić, Nada Uzorinac Nasipak, Ana-Marija Čizmek. Determination of the Solvent Blue 35 dye in diesel fuel by solid phase extraction and high-performance liquid chromatography with ultraviolet detection. *Dyes and Pigments*. Vol. 150, March 2018, P. 216–222.

<sup>3</sup> Там само.

країнах концентрація SB 35 регулюється національними мінімумами (5 мг л в Данії, Ірландській Республіці, Португалії та Швеції; 10 мг л у Франції; >6 мг л в Польщі), тоді як в інших передбачається тільки видимий огляд (Хорватія, Австрія, Бельгія, Греція)<sup>1</sup>.

Стаття 3 Директиви Ради 95/60/ЄС<sup>2</sup> визначає, що «держави-члени Співтовариства вживають необхідних заходів, щоб забезпечити уникнення неналежного використання маркованих продуктів і зокрема, щоб нафтопродукти, про які йдеться, не могли використовуватися для згоряння у двигуні транспортного засобу, що рухається на дорозі, або триматися в його баку для пального, якщо таке використання не дозволено у конкретних випадках, визначених компетентними органами держав-членів Співтовариства.

Кожна держава-член Співтовариства вживає заходів, необхідних для того, щоб повністю виконувати усі положення цієї Директиви, і, зокрема, визначає покарання, що мають призначатися в разі невиконання зазначених заходів; такі покарання мають бути пропорційними до їхньої мети та мати відповідний стримуючий вплив».

Директивою Ради 95/60/ЄС надається право держави-члени Співтовариства додавати національний маркер або колір на додаток до маркера (ст. 4 Директиви Ради 95/60/ЄС).

В Україні пропозиції маркування підакцизних нафтопродуктів знайшли місце в законопроектах «Про маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку» № 7484 від 17 грудня 2010 року<sup>3</sup> та № 992 від 12 грудня 2012 року<sup>4</sup>, які, на жаль, так і не були прийняті.

---

<sup>1</sup> Tatjana Tomić, Sandra Babić, Martina Biošić, Nada Uzorinac Nasipak, Ana-Marija Čizmek. Determination of the Solvent Blue 35 dye in diesel fuel by solid phase extraction and high-performance liquid chromatography with ultraviolet detection. *Dyes and Pigments*. Vol. 150, March 2018, P. 216–222.

<sup>2</sup> Про фіскальне маркування газойлю та гасу : Директива Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_488](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_488)

<sup>3</sup> Про маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку : проект Закону України від 17 грудня 2010 року № 7484. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JF5RW001.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5RW001.html)

<sup>4</sup> Про маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку : проект Закону України від 12 грудня 2012 року № 992. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JG0RK001.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JG0RK001.html)



Уважаємо, що впровадження обов'язкового маркування нафтопродуктів маркерами акцизного податку в Україні дасть змогу податковим органам забезпечити цілісний контроль за обігом нафтопродуктів, попередити ухилення від сплати податків та запровадити дієві методи боротьби із незаконним виробництвом та обігом нафтопродуктів в Україні.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що проблеми системи адміністрування акцизного оподаткування можна класифікувати у 4 групи: проблеми правового характеру (колізійність норм, недосконалість або відсутність дефініції; нестабільність та швидка змінність податкового законодавства); проблеми організаційного характеру (недостатність висококваліфікованих спеціалістів в особі контролюючих органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності податкових органів; недостатність запровадження передових новітніх технологій тощо); проблеми фінансового характеру (високий рівень витрат на адміністрування податків та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів); проблеми соціально-психологічного характеру (конфлікт інтересів контролюючих органів і платників податків).

Важливими кроками на шляху гармонізації національного законодавства з нормами права ЄС, а також удосконалення системи адміністрування акцизного податку в Україні вважаємо: започаткування практики акцизного оподаткування безалкогольних напоїв, що містять кофеїн, штучні підсолоджувачі, цукор, та є шкідливими для здоров'я; акцизного оподаткування кави; започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів : монографія / за заг. ред. В. О. Хоми, Хмельницький : Науково-дослідний центр митної справи Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України, 2019. 238 с.
2. Атаманчук Н. І. Особливості правового регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2018. № 36. Т. 1. С. 72–75.
3. Атаманчук Н. І. Поняття, ознаки та особливості правового регулювання акцизного податку в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 119–123. URL: [http://lsej.org.ua/1\\_2019/32.pdf](http://lsej.org.ua/1_2019/32.pdf)
4. Атаманчук Н. І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право*. 2019. № 1. С. 73–77.
5. Атаманчук Н. І. Особливості правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 1. С. 97–100.
6. Атаманчук Н. І. Правові основи непрямих податків в Україні : монографія. Київ : Алерта, 2019. 352 с.
7. Атаманчук Н. І. Перспективи акцизного оподаткування електронних сигарет в Україні. *Реформування законодавства України та розвиток суспільних відносин в Україні: питання взаємодії* : матеріали міжнар. науково-практ. конф. (8–9 травня 2020 р., м. Ужгород). Ужгород : Ужгородський національний університет, 2020. С. 76–80.
8. Атаманчук Н. І., Хатнюк Н. С., Борейко Н. М., Бакай Ю. Ю. Особливості оподаткування акцизним податком пального в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. Вип. 1(32). С. 76–86.
9. Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного податку на електричну енергію в Україні. *Актуальні питання теорії*

- та практики в галузі права, освіти, соціальних та поведінкових наук – 2020* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 23–24 квіт. 2020 р.): у двох томах. Т. 2/ гол. ред.: О. М. Тогочинський. Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів : Академія ДПтС, 2020. С. 9–13.
10. Атаманчук Н. І. Правове регулювання обігу енергетичних напоїв та перспективи їх акцизного оподаткування в Україні. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень*: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 8–9 травня 2020 року / за заг. ред. Т. О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. С. 125–129.
  11. Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні : дис. ... д-ра юр. наук : 12.00.07. Ірпінь : УДФСУ, 2020. 480 с.
  12. Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні : автореф. дис. ... д-ра юр. наук : 12.00.07. Ірпінь : УДФСУ, 2020. 36 с.
  13. Атаманчук Н. І. Роль акцизного оподаткування у забезпеченні фінансової безпеки держави в сучасних умовах. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку* : матеріали VII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса (м. Ірпінь, 30 листопада 2021 року). Ірпінь : Університет ДФС України (Державний податковий університет), 2021. С. 19–21.
  14. Атаманчук Н. І., Монаєнко А. О. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в Україні: правові проблеми та шляхи їх урегулювання. *Нове українське право*. 2021. № 5. С. 29–36.
  15. Бахур Н. В. Фіскальна стабільність місцевих бюджетів у контексті адміністрування акцизного податку з роздрібної реалізації тютюнових виробів. *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 3(89). С. 211–214.
  16. Бердиченко І. О. Марки акцизного податку, контрольні марки, голографічні захисні елементи як предмет суспільно

- небезпечних діянь у сфері господарської діяльності : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 256 с.
17. Березовська С. В. Транспортний податок в Україні: недоліки, проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка. Фінанси. Право*. 2016. № 6/1. URL: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tdwQCvb8dv4J:nbu.gov.ua/j-pdf/ecfipr\\_2016\\_6%25281%2529\\_\\_13.pdf+&cd=2&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=firefox-b-d](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tdwQCvb8dv4J:nbu.gov.ua/j-pdf/ecfipr_2016_6%25281%2529__13.pdf+&cd=2&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=firefox-b-d) (дата звернення: 01.08.2022).
  18. Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацюк В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. 388 с.
  19. Бойко С., Кулинич Ю., Корнієнко М. Акцизне оподаткування міцних алкогольних напоїв. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 35 (Січень). С. 35–45.
  20. Больбіт Ю. Л. Напрями державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. *Revista științifică internațională “Supremația dreptului”*. 2017. № 1. С. 76–81.
  21. Бондаренко О. М., Чиженко В. В. Фіскальна ефективність акцизного податку як складова оптимізації системи непрямого оподаткування. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2021. № 4(104). С. 9–15.
  22. Брехов С. С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 1. С. 14–21.
  23. Буканов Г. М., Купін А. П. Проблема історії розвитку акцизного податку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Вип. 1. Т. 2. С. 12–15.
  24. Буроменський М. В., Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І. Гармонізація українського законодавства про акцизне оподаткування алкогольних напоїв з правом Європейського Союзу. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2022. № 29(1). С. 127–138.

25. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1015> (дата звернення: 01.08.2022).
26. Велика українська юридична енциклопедія. У 20-ти томах. Т. 6. Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2020. 616 с.
27. Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 22 грудня 2014 року № 1578. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=53072](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072) (дата звернення: 01.08.2022).
28. Вишне夫斯基 В. П. Налоги Украины: теория и практика. Донецк : ИЭП НАН Украины, 1997. 201 с.
29. Владика С. А. Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11 – міжнародне право. Київський національний університет імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України. Київ, 2016. 20 с.
30. Волкова О. Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 5. С. 146–150.
31. Волощук Р. Є. Акцизний податок: сутність і визначальні характеристики. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 41. С. 254–260.
32. Гарбінська-Руденко А. В., Дудник В. М., Яценко Ю. Г. Правові проблеми функціонування фінансової системи України в період дії воєнного стану. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство*. 2022. № 2. С. 132–136.
33. Генсецька О. М. Особливості системи оподаткування в Україні під час 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. 55–57.
34. Герчаківський С. Д. Законодавство ЄС у сфері акцизного оподаткування енергопродуктів в парадигмі воєнного стану

- в Україні. *Російсько-українська війна: право, безпека, світ* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, м. Тернопіль, Західноукраїнський національний університет, 29–30 квітня 2022 р. Тернопіль : ЗУНУ, 2022. С. 289–292.
35. Гетманцев Д. О., Форсіюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. *Правова сутність та адміністрування* : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2014. 336 с.
  36. Глущенко А. К., Фадєєва Г. М. Вплив специфічного акцизу на розвиток ринку тютюнових виробів в Україні. *Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. 2017. № 54(1257). С. 36–40.
  37. Голобородько Т. В., Шишка А. М. Історія становлення акцизного податку в Україні. *Сучасний менеджмент економічних систем в координатах парадигми сталого розвитку* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. Дніпро : Середняк Т. К., 2020. С. 62–63.
  38. Голян В. Як «нелегальні» АЗС наповнять місцеві бюджети. *Економіст*. 2020. № 11. С. 1.
  39. Горянська Т. В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2009. № 7. С. 68–72.
  40. Государственная фискальная служба раскрыла схемы импорта платформата. *Нефтерынок*: вебсайт. URL: <http://www.nefterynok.info/novosti/gosudarstvennaya-fiskalnaya-služba-raskryla-shemy-importa-platformata> (дата звернення: 01.08.2022).
  41. Дані митної статистики. *Офіційний сайт Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f11> (дата звернення: 01.08.2022).
  42. 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.
  43. *Державна казначейська служба України* : Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>. (дата звернення: 01.10.2020).

44. Державна митна служба України : Офіційний сайт. URL: <https://bi.customs.gov.ua/trade/#/turnoverhs> (дата звернення: 20.07.2020).
45. Деякі питання маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 13 березня 2013 року № 188. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-2013-p#n15>. (дата звернення: 01.08.2022).
46. Директива Європейського Парламенту і Ради 2009/72/ЄС від 13 липня 2009 року щодо спільних правил для внутрішнього ринку електроенергії та про скасування Директиви 2003/54/ЄС. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2009.211.01.0055.01.ENG&toc=OJ:L:2009:211:TOC](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2009.211.01.0055.01.ENG&toc=OJ:L:2009:211:TOC). (дата звернення: 01.08.2022).
47. Директива Європейського Парламенту і Ради 2005/89/ЄС від 18 січня 2006 року щодо заходів забезпечення надійності постачання електроенергії та інвестування в інфраструктуру. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32005L0089> (дата звернення: 01.08.2022).
48. Директива 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885> (дата звернення: 01.08.2022).
49. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. 100 с.
50. Дмитренко А. В., Лебедик Г. В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 61–66.
51. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення: 01.08.2022).
52. Долженков О. В. Щодо впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (АСЕК). *Правові та інституційні*

*механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18.05.2018 р.) У 2-х т. Т. 2 / відп. ред. Г. О. Ульянова. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 93–96.

53. Дубовий Є. О. Адміністративно-правові засади контрольно-наглядової діяльності правоохоронних органів у сфері обігу підакцизних товарів : дис. ... канд. юрид. наук. Науководослідний інститут публічного права. Київ, 2021. 312 с.
54. Думчиков М. О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Суми : СумДУ, 2018. 221 с.
55. Дученко М. М., Мельник С. В. Імплементация директив ЄС у контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 3–8.
56. Електронні сигарети: оцінка ситуації та потреб регулювання в Україні : Аналітична записка. Всесвітня організація охорони здоров'я. Україна, 2018. URL: <https://drive.google.com/file/d/1KqQ40IC> (дата звернення: 01.08.2022).
57. Євсєєва І. О. Практика пільгового оподаткування акцизним збором у Європейському Союзі. *Фінансове право*. 2014. № 3(29). С. 39–45.
58. Євсєєва І. О. Напрями адаптації акцизного податку з алкогольних напоїв до права Європейського Союзу. *Фінансове право*. 2015. № 4(34). С. 28–30.
59. 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.
60. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775> (дата звернення: 10.08.2022).



61. Іванченко А. В. Становлення та розвиток акцизного оподаткування в Україні. *Вісник університету ДПС України*. 2005. № 2. С. 13–17.
62. Ionitse V., Koshcuk T. Fiscal and regulatory effects of the tobacco excise duty reform in Moldova: lessons for Ukraine. *Фінанси України*. 2021. № 3. С. 46–59.
63. Імплементация законодавчих змін щодо ринку палива додатково забезпечить надходження до бюджету 2 млрд грн акцизного податку. *Державна фіскальна служба України* : Вебсайт. URL: <http://www.sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/238509.html> (дата звернення: 01.08.2022)
64. Жукевич О. М. Досвід оподаткування підакцизних товарів в Україні та країнах ЄС. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2010. Вип. 2. С. 260–266.
65. Заклекта-Берестовенко О. С., Кізіма А. Я. Фіскальний та регулюючий аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2014. Вип. 9–1. Частина 1. С. 175–179.
66. Західна О., Круглякова В., Стахів С. Непрямі податки у дохідній частині державного бюджету і їх вплив на суспільний добробут. *Молодий вчений*. 2021. № 10(98). С. 142–146.
67. Звіт МВФ по країні № 16/25. URL: <https://www.imf.org/external/lang/ukrainian/pubs/ft/sr/2016/cr1625u.pdf> (дата звернення: 01.08.2022).
68. Звіт про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку. Вебсайт. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757634/Zvit\\_232\\_2018.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757634/Zvit_232_2018.pdf?subportal=main) (дата звернення: 01.08.2022).
69. Звітність про виконання Державного бюджету України за доходами за перше півріччя 2020 року. *Державна казначейська служба України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/kvartalniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-pershe-pivrichchya-2020-roku> (дата звернення: 01.08.2022).

70. Звітність про виконання Державного бюджету України за доходами за перше півріччя 2021 року. *Державна казначейська служба України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/kvartalni-j-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-pershe-pivrichchya-2021-roku> (дата звернення: 01.08.2022).
71. Казацька М. Щодо питання визначення та законодавчого закріплення поняття «акцизний податок». *Підприємство, господарство, право*. 2018. № 4. С. 161–166.
72. Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 250 с.
73. Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 20 с.
74. Карпенко С. П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 117–121.
75. Карпенко С. П. Акцизне оподаткування у системі стимулювання споживчого та інвестиційного попиту. *Економіка та держава*. 2015. № 9. С. 103–108.
76. Касперович Ю. В. Акцизна політика в системі економічної безпеки держави. *Стратегічні пріоритети*. 2016. № 2(39). С. 34–45.
77. 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.
78. Касьяненко Л. М., Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби в Україні. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки* : збірник матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 25 березня 2020 р. Ірпінь : УДФСУ, 2020. Ч. 2. С. 72–76. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 143)
79. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Акцизне оподаткування шкідливих продуктів харчування та напоїв в країнах Європейського Союзу: досвід для України. *Ірпінський юридичний часопис*. 2020. № 3. С. 58–68.

80. Качула С. В., Щирий Г. Л. Адміністрування акцизного оподаткування в Україні: сутність та перспективи розвитку. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 3(114) Ч. 2. С. 89–96.
81. Кищун В. А. Акцизний податок – гальмо автомобілізації країни. *Сучасні технології в машинобудуванні та транспорті*. 2016. № 2. С. 86–93.
82. Ковальчук І. В. Правове регулювання податкових змін в українському законодавстві, покликаних підтримати економіку в умовах воєнного стану. *Актуальні проблеми права в умовах сучасних викликів : міжнародна науково-практична онлайн-конференція*. 14 квітня 2022 року 2022, м. Біла Церква, С. 65–67.
83. Когут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС : дис. ... канд. юрид. наук. Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2021. 197 с.
84. Комарова І. В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1(37). С. 73–78.
85. Комаров О. В. Проблема транспортних засобів з іноземною реєстрацією в Україні: причини та наслідки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 19. С. 85.
86. Конєва І. І. Сучасний стан оподаткування підприємств лікєро-горілкової галузі. *Стан та перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю в умовах євроінтеграційних процесів : матеріали міжнар. наук. інтернет-конф. (м. Чернівці, 26–27 листопада 2015 р.)*. Чернівці, 2015. С. 164–166.
87. Кононенко С. В. Адміністративно-правові засади адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 250 с.
88. Коптева Г. М., Андрієнко К. С. Акцизний податок: зміни в оподаткуванні тютюнових виробів. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Економічні науки. Bulletin of the National Technical University «KhPI». Economic sciences : зб. наук. пр. Харків : НТУ «ХПІ», 2021. № 2. С. 99–103.*

89. Коротун В. І., Сунцова О. О. Вплив акцизного оподаткування на ділову активність підприємств на ринку ЄС (на прикладі підприємств харчової промисловості). *Науковий вісник НАДПСУ*. 2007. № 1(36). С. 67–74.
90. 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.
91. Коротун В. І. Оптимізація акцизного оподаткування в харчовій промисловості : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2009. 224 с.
92. Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог Європейського Союзу. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. 2010. № 8. С. 97–105.
93. Коротун В. І. Трансформація специфічного акцизу в кодифікованому законодавстві України. *Менеджмент : збірник наукових праць / гол. ред. А. І. Кредисов*. Київ, 2011. Вип. 14. С. 218–228.
94. Коротун В. І., Новицька Н. В. Нелегальний ринок алкогольних напоїв України: проблеми статистичної оцінки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 134–152.
95. Коротун В. І., Кошук Т. В. Антидемпінговий механізм стабілізації податкових надходжень з тютюнових виробів. *Фінанси України*. 2018. № 9. С. 60–72.
96. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС. *Бізнес Інформ*. 2018. № 7. С. 224–225.
97. Коротун В., Новицька Н., Хлебнікова І. Нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні: методика статистичної оцінки. *Світ фінансів*. 2018. № 2(55). С. 43–56.
98. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Заходи протидії форстолінгу тютюнових компаній: європейський досвід та висновки для України. *Проблеми економіки*. 2019. № 2(40). С. 134–144.

99. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Акцизне оподаткування електронних сигарет. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України* : збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 170–174.
100. Костяна О. В. Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 3. С. 259–266.
101. Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. Вип. 3. С. 52–67.
102. Кошук Т. В. Реформування акцизного податку з енергопродуктів та електроенергії в Україні в умовах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху дііджиталізації* : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (23 лютого 2018 р., м. Ірпінь). Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. С. 40–42.
103. Кошук Т. Шляхи вдосконалення порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні. *Фінанси України*. 2019. № 4. С. 68–78.
104. Кошук Т. В. Теоретичні засади та досвід акцизного оподаткування новітньої продукції для споживання нікотину в країнах ЄС: висновки для України. *Фінанси України*. 2020. № 2. С. 38–54.
105. Кошук Т. Політика підвищення акцизного навантаження на сигарети в Україні. *II Міжнародний податковий конгрес* [Електронне видання] : збірник матеріалів (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. С. 126–131.
106. Кравченко І. С. Акцизний податок на солодкі безалкогольні напої. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України* : збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу, 15 травня 2020 р. Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 175–178.
107. Красовський К. С., Андрєєва Т. І., Скіпальський А. П. На що спрямувати політику контролю над тютюном в Україні (Policy Paper). Київ, 2015. 40 с.

108. Красовський К. С. Аналіз політики щодо тютюнових акцизів в Україні у 2013–2016 роках з точки зору охорони здоров'я. *Економіка і право охорони здоров'я*. 2016. № 2(4). С. 100–107.
109. 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.
110. Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. *Фінанси України*. 2015. № 7. С. 98–114.
111. Лега О. В., Змієвська А. Податкові стимули підтримки бізнесу у військовий час. *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. 111–113.
112. Лещенко Р. М. Суть та поняття податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2021. Вип. 6. С. 96–103.
113. Лінькова О. Ю. Оподаткування підакцизних товарів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 20. С. 90–92.
114. Лисецька Н. М. Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України. *Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове фахове видання*. 2015. № 4. С. 848–852.
115. Лондар С. Л., Козарезенко Л. В. Акцизний податок як фінансовий регулятор поширення тютюнопаління в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 8. С. 311–324.
116. Луцик А. І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2010. Вип. 15. С. 37–44.
117. Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України : моногр. Київ : Знання, 2005. 335 с.

118. Майже кожен п'ятий підліток «парить» е-сигарети – дані дослідження ВООЗ. *Центр громадського здоров'я МОЗ України*. URL: <https://phc.org.ua/news/mayzhe-kozhen-pyatiy-pidlitok-parit-e-sigareti-dani-doslidzhennya-vooz>
119. Макаренко В. В. Вдосконалення адміністрування акцизного податку на ринку нафтопродуктів в Україні. *Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції* : збірник наукових праць за матеріалами X науково-практичної конференції, 22–23 листопада 2018 р. Ірпінь, 2018. С. 68–71.
120. Макаренко В. В. Вдосконалення податкового регулювання ринку нафтопродуктів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 17. Частина 1. С. 186–190.
121. Макаренко В. В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2021. 20 с.
122. Мамотенко О. П. Кримінально-правові засоби протидії незаконному поводженню з товарами у сфері акцизного оподаткування : дис. ... на здобуття канд. юрид. наук. Дніпро, 2021. 227 с.
123. Марченко О. В., Якупова С. О. Аналіз правового регулювання торгівлі алкогольними напоями та напрямки його вдосконалення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 5. С. 131–134.
124. Мисак З. С. Деякі соціально-економічні аспекти регуляторної дії акцизного податку на тютюнові вироби в Україні у 2014–2017 роках. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка*. 2019. Вип. 1(11). С. 131–137.
125. Мединська Т. В. Електронне оподаткування в умовах воєнного стану в Україні. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції / відповід. за вип.: проф. Б. Б. Семак Львів : Вид-во Львівського торговельно-економічного університету, 2022. С. 181–183.
126. Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн

- ЄС та українські реалії. *Економіка України*. 2014. № 6. С. 37–56.
127. Ментух Н. Ф., Шевчук О. Р. Правові аспекти оподаткування господарської діяльності суб'єктів господарювання в Україні в умовах воєнного стану. *Наукові записки. Серія: Право*. 2022. № 12. С. 64–69.
128. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова, В. І. Коротун, Т. В. Кошук та ін. / за заг. ред. Н. В. Новицької. Ірпінь, Хмельницький, 2020. 120 с.
129. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (4 хвиля 2020). Kantar. 2020. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-4-hvilya-2020> (дата звернення: 01.08.2022).
130. Найденко О. Є. Митний контроль нарахування та сплати акцизного податку. *Реформування економіки та фінансової системи країни: глобальні та локальні аспекти* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 5–6 лют. 2021 р. Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2021. С. 130–134.
131. Налоговый кодекс Республики Армения. URL: [http://www.translation-centre.am/pdf/Trans\\_ru/HH\\_Codes/Harkayin\\_orengsirq\\_ru](http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orengsirq_ru) (дата обращения: 01.08.2022).
132. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 года № 905-IQ. URL: [http://base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?rgn=2601](http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2601) (дата звернення: 01.08.2022).
133. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 года № 1163-XIII. URL: <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtru.htm#> (дата обращения: 01.08.2022).
134. Нафтогазова Асоціація України та ДФС презентували «Карту нелегальних АЗС». *Нафтогазова асоціація* : вебсайт. URL: <http://oilers.org.ua/uk/2018/12/13/2435/> (дата звернення: 01.08.2022)
135. Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. *Вісник податкової служби України*. 2002. № 7. Київ. 144 с.
136. Новицька Н. Розвиток акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні. *Економіст*. 2014. № 6. С. 56–60. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ\\_2014\\_6\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2014_6_18) (дата звернення: 01.08.2022).



137. Новицька Н. В. Європейський досвід застосування акцизних податків для підвищення якості нафтопродуктів. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів* : зб. матеріалів наук.-комунік. заходів / Мін-во доходів і зборів України, Нац. ун-т. ДПС України, НДЦ з проблем оподаткування. Ірпінь, 2014. С. 166–169.
138. Новицька Н. В. Європейська практика акцизного оподаткування нафтопродуктів / В кн.: Трансформація акцизної політики України / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. : монографія / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 448 с.
139. Новицька Н. В., Капелюш А. А. Особливості організаційного забезпечення протидії нелегальному обігу підакцизних товарів в країнах ЄС. *Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України* : зб. матер. наук.-практ. конференції, 28–29 вересня 2017 р. / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2017. С. 275–280.
140. Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Інноваційні механізми контролю за обігом підакцизних товарів: європейські тенденції. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації* : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (23 лютого 2018 р., м. Ірпінь). Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. С. 134–137.
141. Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Вплив акцизної політики України на трансформаційні процеси ринку тютюнових виробів. *Економіка України*. 2020. № 10(707). С. 19–33.
142. Овчаренко А. С. Щодо реалізації принципу соціальної справедливості під час оподаткування транспортних засобів в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. Спецвипуск*. 2017. Ч. 2. С. 143–147.
143. Озерчук О. В. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в Україні згідно з вимогами законодавства ЄС. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5336> (дата звернення: 01.08.2022).

144. Озерчук О. В. Досвід застосування негармонізованих акцизних податків у Федеративній Республіці Німеччина. *Економіка та держава*. 2021. № 9. С. 60–67.
145. 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.
146. Олійничук О., Дрижак Н. Правові форми реалізації фіскальних і регулюючих ефектів акцизного оподаткування в Україні та ЄС. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Вип. 4(12). С. 106–111.
147. Олефір В. Результати і перспективи підвищення ставок акцизного податку на алкогольні напої і тютюнові вироби. *Економіст*. 2016. № 7. С. 8–11.
148. Основні зміни податкового законодавства у 2018 році, які стосуються акцизного податку. *Офіційний сайт Державної фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/komen-tari-fahivtsiv-dps/323187> (дата звернення: 01.08.2022).
149. Особливості оподаткування акцизним податком вживаних транспортних засобів у 2016–2018 рр. Київ, 2019. 16 с.
150. Островська Н. Світовий досвід справляння податків і зборів. *Економічний дискурс*. 2021. Вип. 1–2. С. 92–103.
151. Островецький В. І. Акцизний податок на паливо в системі економічних інструментів захисту навколишнього середовища. *Фінанси України*. 2021. № 2. С. 113–126.
152. Островецький В. І. Акцизне регулювання виробництва та обігу тютюну і тютюнових виробів в Україні. *Вісник економічної науки України*. 2017. № 2. С. 84–90.
153. Палійчук Т. В. Акцизний податок на пальне як джерело формування бюджетів місцевого самоврядування в контексті реалізації бюджетної децентралізації. *БізнесІнформ*. 2021. № 4. С. 216–228.
154. Панасюк О. В. Удосконалення аналізу та контролю за ринком алкогольних напоїв в Україні. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 6. С. 125–134.

155. Пасічний М. Д. Стратегія акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *БізнесІнформ*. 2017. № 6. С. 220–226.
156. Пасічний М. Д., Непиталюк А. В. Європейський досвід фіскального регулювання виробництва та обігу етилового спирту. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2020. Вип. № 1–2. С. 285–306.
157. Пасічний М. Пріоритети акцизної політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. № 52. С. 167–176.
158. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2014. 20 с.
159. Перспективи розвитку системи податкових та митних експертиз в Україні: концептуальний підхід / О. Є. Сушкова, А. В. Ємець, О. О. Пунда, Л. Л. Єфіменко, Н. М. Борейко та ін. ; за заг. ред. О. Є. Сушкової. Ірпінь : ФОП Мельник А. А., 2019. 106 с.
160. Петраков Я. В. Між гармонізацією та фіскалізацією: переосмислюючи роль енергетичних акцизів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 1. С. 50–55.
161. Петровська І. І. Загальна характеристика законодавства про воєнний стан в Україні. *Multidisciplinary academic notes. Science research and practices*. Proceedings of the XV International Scientific and Practical Conference. Madrid, Spain. 2022. Pp. 278–281.
162. Пислиця А. В. Ефективність акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2012. 20 с.
163. План імплементації Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії. URL: [http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir\\_2003\\_96.pdf](http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pdf) (дата звернення: 01.08.2022).
164. Плотнікова К. О. Правове регулювання акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Право*. 2020. Вип. 29. С. 226–231.

165. Плугова Д. В. Запровадження електронної системи контролю за сплатою акцизного податку в Україні. URL: [https://revolution.allbest.ru/finance/00914709\\_0.html](https://revolution.allbest.ru/finance/00914709_0.html) (дата звернення: 01.08.2022).
166. Податки і раціональне споживання енергоресурсів: реалії та перспективи : монографія / Ю. Б. Іванов, О. С. Вінникова. Харків : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. 256 с.
167. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. 448 с.
168. Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації / В. І. Коротун, Т. В. Кошук, Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова ; за заг. ред. Кошук Т. В. Ірпінь, Хмельницький, 2020. 133 с.
169. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін. ; за заг. ред. О. М. Тимченко ; передм. Т. І. Єфименко. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління». 2012. 656 с.
170. Податкова система : навчальний посібник. / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 416 с.
171. Податкова система : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, В. О. Осмятченко, Я. О. Ізмайлов, Т. В. Тучак та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 492 с.
172. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748> (дата звернення: 01.08.2022).
173. Поліщук Я. Ставка як елемент правового механізму акцизного податку (на прикладі України і Австралії). *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 12. С. 207–211.
174. Поляков М. Й. Напрями удосконалення акцизної політики у сфері тютюнових виробів в Україні. *Фінанси України*. 2021. № 5. С. 82–96.
175. Поляков М. Й. Удосконалення підходів до податкового реформування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2021. № 8. С. 117–127.

176. Поляруш А. Можливості деяких судових експертиз, що призначаються у процесі розслідування злочинів, пов'язаних із незаконним обігом підакцизних товарів. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 8. С. 185–188.
177. Порядок здійснення Державною податковою службою автоматичного зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального, показників обсягів обігу спирту етилового : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 серпня 2020 року № 715. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/715-2020-%D0%BF#n9> (дата звернення: 01.08.2022).
178. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» від 15 червня 2018 року № 8487. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64235](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64235) (дата звернення: 01.08.2022).
179. Права людини в Україні та у зарубіжних країнах: традиції та новації : колективна монографія / за заг. ред. Н. В. Мішиної. Львів-Торунь : Ліга-Прес, 2021. 685 с.
180. Правове забезпечення фінансової безпеки України : монографія / В. Т. Білоус, О. О. Бригінець, О. В. Драган, Л. М. Касьяненко та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 428 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 164).
181. Про акцизний збір : Закон України від 18 грудня 1991 року № 1996-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1996-12#Text>
182. Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 18–92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
183. Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби : Закон України від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/329/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
184. Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої : Закон України від 7 травня 1996 року № 178/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.08.2022).

185. Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби : Закон України від 6 лютого 1996 року № 30/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/30/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
186. Про ставки акцизного збору на транспортні засоби : Закон України від 24 травня 1996 року № 216/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/216/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
187. Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію) від 11 липня 1996 року № 313/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/313/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
188. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24 лютого 2022 року № 2102-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
189. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12 травня 2015 року № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
190. 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 від 3 березня 2022 року № 2118-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
191. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
192. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного : Закон України від 15 березня 2022 року № 2139-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2139-%D0%86%D0%A5#Text> (дата звернення: 01.08.2022).

193. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
194. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
195. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей визначення рентної плати за користування надрами для видобування газу природного на період дії воєнного стану : Закон України від 12 травня 2022 року № 2261-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2261-20#Text>
196. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування : Закон України від 21 червня 2022 року № 2325-IX. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39708> (дата звернення: 01.08.2022).
197. Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_430](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430) (дата звернення: 01.08.2022).
198. Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_431#o21](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#o21) (дата звернення: 01.05.2020).
199. Про загальний режим акцизних зборів : Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p> (дата звернення: 01.08.2022).
200. Про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація) : Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня

- 2011 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885> (дата звернення: 01.08.2022).
201. Про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх продуктів і про скасування Директиви 2001/37/ЄС. Директива Європейського Парламенту і Ради від 03 квітня 2014 року (2014/40/ЄС). URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf> (дата звернення: 01.08.2022).
202. Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії : Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885> (дата звернення: 01.08.2022).
203. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодіфікація) : Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885> (дата звернення: 01.08.2022).
204. Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти : Директива Ради 92/82/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_371](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_371) (дата звернення: 01.08.2022).
205. Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти : Директива Ради 92/81/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_370](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_370) (дата звернення: 01.08.2022).
206. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. *Official Journal*. № L 316. 1992. P. 21–27, с. 46–47.
207. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene. *Official Journal*. № L 291. 1995. P. 46–47, с. 51–70.
208. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. *Official Journal*. № L 283. 2003. P. 51–70, с. 12–30.



209. Commission Regulation (EC) № 3199/93 of 22 November 1993 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty. *Official Journal*. 1993. № L 288. P. 12–15.
210. Про виноград та виноградне вино : Закон України від 16 червня 2005 року № 2662-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2662-15> (дата звернення: 01.08.2022).
211. Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку : постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1260. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-п> (дата звернення: 01.08.2022).
212. Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
213. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 01.08.2022).
214. 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 листопада 2018 року № 2628-VIII. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/info/T182628.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/info/T182628.html) (дата звернення: 01.08.2022).
215. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07 грудня 2017 року № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19> (дата звернення: 01.08.2022).
216. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої : проект Закону України від 24 квітня 2015 року № 2740. URL:

[http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54945](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945)  
(дата звернення: 01.08.2022).

217. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком окремих товарів : проект Закону України від 07 серпня 2017 року № 7019. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62396](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62396) (дата звернення: 01.08.2022).
218. Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо сприяння здоровому способу життя дітей та підлітків : проект Закону України від 29 серпня 2019 року № 1135. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?id=&pf3511=66413](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=66413) (дата звернення: 01.08.2022).
219. Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення : Закон України від 22 вересня 2005 року № 2899-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2899-15> (дата звернення: 01.08.2022).
220. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п> (дата звернення: 01.08.2022).
221. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07 грудня 2017 року № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19> (дата звернення: 01.08.2022).
222. Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : розпорядження Кабінету Міністрів України від 28 березня 2012 року № 156-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-р>. (дата звернення: 01.08.2022).
223. Про затвердження Умов та Правил здійснення підприємницької діяльності (ліцензійних умов) з транспортування

- нафтопродуктів магістральними трубопроводами : постанова Національної комісії регулювання електроенергетики України від 08 червня 2000 року № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0373-00/ed20051101/find?text=%CD%E0%F4%F2%EE%EF%F0%EE%E4%F3%EA%F2%E8> (дата звернення: 01.08.2022).
224. Про організацію та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирови, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 570. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-2014-п/ed20150901#n42> (дата звернення: 01.08.2022).
225. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового : Наказ Міністерства фінансів України від 27 листопада 2020 року № 729. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1241-20#Text> (дата звернення: 01.08.2022).
226. Про внесення змін до Порядку зарахування частини акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального до загального фонду відповідних бюджетів місцевого самоврядування : постанова Кабінету Міністрів України від 17 березня 2021 р. № 232. URL: [tps://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-poryadku-zarahunannya-chastini-akciznogo-podatku-z-virobленого-v-ukrayini-ta-vvezenogo-na-mitnu-teritoriyu-ukrayini-palnogo-do-zagalnogo-fondu-vidpovidnih-byudzhativ-246](https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-poryadku-zarahunannya-chastini-akciznogo-podatku-z-virobленого-v-ukrayini-ta-vvezenogo-na-mitnu-teritoriyu-ukrayini-palnogo-do-zagalnogo-fondu-vidpovidnih-byudzhativ-246) (дата звернення: 01.08.2022).
227. 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 листопада 2018 року № 2628-VIII. URL:

[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/info/T182628.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/info/T182628.html)  
(дата звернення: 01.08.2022).

228. Про Митний тариф України : Закон України від 19 вересня 2013 року № 584-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18#n3> (дата звернення: 01.08.2022).
229. Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа : Наказ Міністерства фінансів України від 30 травня 2012 року № 651. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12> (дата звернення: 01.08.2022).
230. Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій : Наказ Міністерства фінансів України від 20 вересня 2012 року № 1011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1011201-12> (дата звернення: 01.08.2022).
231. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24 грудня 2015 року № 909-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran150>. (дата звернення: 01.08.2022).
232. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів : Закон України від 11 грудня 1991 року № 1963-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12> (дата звернення: 01.08.2022).
233. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 01.08.2022).
234. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (дата звернення: 01.08.2022).
235. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних

- засобів : Закон України від 08 листопада 2018 року № 2611-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2611-VIII> (дата звернення: 01.08.2022).
236. Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо пільгових умов ввезення на митну територію України транспортних засобів: Пояснювальна записка до проекту Закону України від 30 вересня 2020 року № 4172. URL: *Офіційний портал Верховної Ради України* (rada.gov.ua) (дата звернення: 01.08.2022).
237. Про автомобільний транспорт : Закон України від 05 квітня 2001 року № 2344-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#n12> (дата звернення: 01.08.2022).
238. Про Правила дорожнього руху : постанова Кабінету Міністрів України від 10 жовтня 2001 року № 1306. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-2001-п> (дата звернення: 01.08.2022).
239. Про внесення зміни до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку ринку вживаних транспортних засобів : Закон України від 31 травня 2016 року № 1389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1389-19> (дата звернення: 01.08.2022).
240. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів : проект Закону України від 15 червня 2018 року № 8487. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64235](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64235) (дата звернення: 01.08.2022).
241. Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України : Закон України від 22 травня 2019 року № 2612-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2612-19> (дата звернення: 01.08.2022).
242. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 1 квітня 2022 року № 2173-IX. URL: <https://>

- [zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text) (дата звернення: 01.08.2022).
243. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов на авторинку : проєкт Закону України від 12 вересня 2019 року № 2132. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66824](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66824) (дата звернення: 01.08.2022).
244. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо спрощення умов ввезення на митну територію України транспортних засобів та приведення умов оподаткування до загального режиму акцизних зборів Європейського Союзу : проєкт Закону України від 29 жовтня 2019 року № 2342. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=67226](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67226) (дата звернення: 01.08.2022).
245. Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів : Закон України 06 липня 2005 року № 2739-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2739-15> (дата звернення: 01.08.2022).
246. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо пільгових умов ввезення на митну територію України транспортних засобів : проєкт Закону України від 30 вересня 2020 року № 4172. URL: *Офіційний портал Верховної Ради України* ([rada.gov.ua](http://rada.gov.ua)) (дата звернення: 01.08.2022).
247. Про ринок електричної енергії : Закон України від 13 квітня 2017 року № 2019-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>. (дата звернення: 01.08.2022).
248. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. 66 с.
249. Пурденко О. А. Аналіз непрямих податків та інших податків і зборів в електроенергетичній галузі у умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка та держава*. 2011. № 9. С. 87–91.
250. Райнова Л. Б. Проблеми розвитку законодавства ЄС у сфері гармонізації акцизного оподаткування продуктів енергії

- та електроенергії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 17. С. 39–46.
251. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну від 15 березня 2006 року № 897\_001. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001) (дата звернення: 01.08.2022).
252. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009 від 13 липня 2009 року про умови доступу до мережі для транскордонних перетоків електроенергії та про скасування Регламенту (ЄС) № 1228/2003. URL: <https://www.nerc.gov.ua/?id=4730> (дата звернення: 01.08.2022).
253. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 1227/2011 від 25 жовтня 2011 року про доброчесність та прозорість на гуртовому ринку електроенергії. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32011R1227> (дата звернення: 01.08.2022).
254. Регламент Комісії (ЄС) № 838/2010 від 23 вересня 2010 року про настанови, що стосуються механізму компенсації операторам систем транскордонних передач електроенергії та спільного нормативного підходу до плати за передачу електроенергії. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_45876](https://minjust.gov.ua/m/str_45876) (дата звернення: 01.08.2022).
255. Регламент Комісії (ЄС) № 543/2013 від 14 червня 2013 року про надання та оприлюднення даних на ринках електроенергії та про внесення змін і доповнень до додатка I до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0543> (дата звернення: 01.08.2022).
256. Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1388 від 17 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу приєднання електроустановок до мереж. URL: [https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/DCC-NC\\_ukr.pdf](https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/DCC-NC_ukr.pdf) (дата звернення: 01.08.2022).
257. Регламент Комісії (ЄС) № 2016/631 від 14 квітня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання генераторів до мережі. URL: [https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/RfG-NC\\_ukr.pdf](https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/RfG-NC_ukr.pdf) (дата звернення: 01.08.2022).

258. Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1447 від 26 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання до мережі систем постійного струму високої напруги і приєднаних на постійному струмі модулів енергоцентру. URL: [https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/HVDC-NC\\_ukr.pdf](https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/HVDC-NC_ukr.pdf) (дата звернення: 01.08.2022).
259. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 2016/1952 від 26 жовтня 2016 року про європейську статистику цін на природний газ та електроенергію та про скасування Директиви 2008/92/ЄС. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_45876](https://minjust.gov.ua/m/str_45876) (дата звернення: 01.08.2022).
260. Роменська К. Формування бюджетних потоків за результатами акцизного оподаткування в Україні. *Економічний аналіз*. 2021. Т. 31. № 3. С. 90–96.
261. Саснко О. Р., Консва А. В. Податкові надходження як складник дохідної частини органів місцевого самоврядування. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2022. Вип. 1(34). С. 38–42.
262. Сівіцька С. П., Дахно О. М. Використання підвищення акцизного податку як фактора покращення рівня здорового способу життя у державі. *Економіка і регіон: наук. вісн. ПолтНТУ ім. Юрія Кондратюка*. 2016. № 5(60). С. 31–37.
263. Сіренко М. М. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... доктора філософії : 081 «Право». Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого ; Міністерство освіти і науки України, Харків, 2021. 193 с.
264. Семенда О. В. Наслідки скасування роздрібного акцизу як джерела доходів міських бюджетів України. *Актуальні проблеми економіки*. 2017. № 7(193). С. 78–84.
265. Семенченко Н. В., Рощина Н. В., Борданова Л. С. Акцизний податок: сучасні тенденції та проблематика. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 16–23.
266. Скрипник С. В., Боярова О. А., Дем'янишина О. А. Очікування бізнесу від нової системи оподаткування. *Економіка та держава*. 2022. № 1. С. 13–18.



267. Сластьоненко О., Груша В. Акцизне оподаткування електронних сигарет, систем нагрівання тютюну: сучасний стан та шляхи вдосконалення законодавства. *Молодий вчений*. 2022. № 5(105). С 54–59.
268. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Кондор, 2010. 325 с.
269. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 3. С. 42–53.
270. Соколовська А. М. Податкові аспекти acquis ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 21–44.
271. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–115.
272. Сотніченко О. А. Непрямі податки в системі регулювання товарообороту : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2014. 22 с.
273. Sotnichenko O. A., Hnatenko O. A. Conceptual principles of excise taxation adjusting in Ukraine. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2019. № 5.
274. Становлення та розвиток податкової системи України : монографія/ М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 172 с.
275. Таргачник Н. Г. Необхідність регулювання ринку підакцизних товарів. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації* : збірник матеріалів науково-практичного круглого столу (23 лютого 2018 р., м. Ірпінь). Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. С. 123–125.
276. Тищенко В. Ф., Баєва А. О. Незаконне переміщення через митний кордон України та торгівля тютюновими виробами. *Управління та адміністрування в умовах протидії гібридним загрозам національній безпеці* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 7 грудня 2021 року). Київ : ДУІТ, ХНУРЕ. 2021. С. 378–380.

277. Потопальська Т., Коваль О. Особливості правового регулювання акцизного податку з реалізації пального. *Підприємство, господарство і право*. 2019. № 11. С. 251–255.
278. Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. 404 с.
279. Троханенко О. В. Механізм реформування акцизного оподаткування тютюнових та алкогольних виробів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Донец. держ. ун-т упр. Донецьк, 2014. 20 с.
280. Гюха І. В., Савчук І. В. Світові тенденції ринку безалкогольних напоїв. *Економіка та держава*. 2017. № 12. С. 48–51.
281. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011) (дата звернення 01.08.2022).
282. Хлебнікова І. І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 830–835.
283. Хлебнікова І. І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 2. С. 316–336.
284. Хлебнікова І. І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Ірпінь, 2018. 20 с.
285. III Форум з непрямого оподаткування: зростання акцизу, контрафакт та євробляхи. *Офіційний сайт Асоціації податкових радників*. URL: <http://advisortax.org/?p=5135> (дата звернення: 01.08.2022).
286. Фрадинський О. А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 1. С. 112–116.
287. Чижко К. О. Актуальні проблеми правового забезпечення зменшення вживання алкогольних напоїв та їх шкідливого впливу

- на здоров'я населення в Україні. *Problèmes et perspectives d'introduction de la recherche scientifique innovante: collection de papiers scientifiques «ΛΟΓΟΣ» avec des matériaux de la conférence scientifique et pratique internationale (Vol. 6), 29 novembre, 2019. Bruxelles, Belgique: Plateforme scientifique européenne. С. 69–72.*
288. Чишко К. О. Державна політика у сфері забезпечення зменшення вживання алкогольних напоїв і їх шкідливого впливу на здоров'я населення: проблеми правового регулювання та шляхи їх вирішення. *Підприємство, господарство і право. 2020. № 2. С. 242–247.*
289. Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2021. Вип. 7. С. 196–208.*
290. Шейко К. Сучасний стан правового регулювання виробництва та обігу алкогольних напоїв в Україні. *Jurnalul juridic național: Teorie și practică. 2018. Aprilie. С. 164–167.*
291. Шейко К. В. Соціальні наслідки незаконного обігу алкогольних напоїв. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2018. Вип. 49. Т. 2. С. 142–145.*
292. Шейко К. В. Міжнародний досвід протидії незаконному обігу алкогольних напоїв. *Часопис Київського університету права. 2019. № 2. С. 195–202.*
293. Шейко К. В. Запобігання злочинам, що вчиняються у сфері виробництва і обігу алкогольних напоїв : дис. ... канд. юрид. наук (доктора філософії). Науково-дослідний інститут вивчення проблем злочинності імені академіка В. В. Сташиса Національної академії правових наук України. Харків, 2020. 216 с.
294. Шуневич А. С. Особливості розширення бази акцизного оподаткування в Україні. *Держава, регіони, підприємництво: інформаційні, суспільно-правові, соціально-економічні аспекти розвитку : матеріали II міжнародної конференції (20 листопада 2020 р.). Ч. 2. Київ, 2020. С. 250–253.*

295. Шуневич А. С. Фіскальна ефективність акцизного податку як складова оптимізації системи непрямого оподаткування. *Облік і фінанси*. 2020. № 4(90). С. 82–88.
296. Щирий Г. Л. Роль специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 3(65). С. 271–279.
297. Щирий Г. Л. Система специфічного акцизного оподаткування в Україні: етапи становлення та перспективи розвитку. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 54. С. 224–231.
298. Що треба знати про каву: про користь і шкоду, норми споживання. Офіційний сайт Міністерства охорони здоров'я України. URL: <https://moz.gov.ua/article/health/scho-treba-znati-pro-kavu-pro-korist-i-shkodu-normispozhyvannja> (дата звернення: 10.08.2022).
299. Южаніна Н. П. Проблеми й особливості реєстрації та митного оформлення автомобілів на єврономерах. *Актуальні проблеми митного контролю та митного оформлення транспортних засобів при переміщенні через митний кордон України* : збірник тез науково-практичної інтернет-конференції ; упоряд. Л. Р. Прус, С. А. Попель. Хмельницький : Науково-дослідний центр митної справи, 2018. С. 96–101.
300. 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.
301. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М. : Статус, 2002. 555 с.
302. Ярмола К. М., Кулиняк І. Я. Розвиток ринку кави в Україні як забезпечувального чинника формування дестинацій кавового туризму. *Економічний розвиток держави, регіонів і підприємств: проблеми та перспективи* : матеріали ІV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 28–29 квітня 2021 р.) Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2021. С. 419–420.
303. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : автореф. дис. ... канд. економ. наук. Київ, 2018. 20 с.

304. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. 217 с.
305. Wilson, L.B., Pryce, R., Angus, C., Hiscock, R., Brennan, A., & Gillespie, D. (2021). The effect of alcohol tax changes at retail prices: How do on-trade alcohol retailers pass through tax changes to consumers? *European Journal of Health Economics*, 22(3), 381–392.
306. Soloviov, A.M. (2021). Analysis of the collection of excise taxes on alcoholic beverages in Europe. *Studies on Russian Economic Development*, 32(2), 199–205.
307. Ngo A. P., Wang X., Slater S., Chriqui J. F., Chaloupka F. J., Lin Y., Smith L., Li Q., & Shang C. (2021). Alcohol excise taxes as a percentage of retail alcohol prices in 26 OECD countries. *Drug and Alcohol Dependence*, 219, article number 108415.
308. Ardalan A., & Kessing S. G. (2021). Tax pass-through in the European beer market. *Empirical Economics*, 60(2), 919–940.
309. Bieber, T. (2020) Excise duties on flavored beers: The bitter-sweet taste of Directive 2020/1151. *EC Tax Review*, 29(6), 295–297.
310. Shang C., Ngo A., & Chaloupka F. J. (2020). The pass-through of alcohol excise taxes to prices in OECD countries. *European Journal of Health Economics*, 21(6), 855–867.
311. Anderson K. (2020). Consumer taxes on alcohol: An international comparison over time. *Journal of Wine Economics*, 15(1), 42–70.
312. Nelson J. P., & Moran J. R. (2020). Effects of alcohol taxation on prices: A systematic review and meta-analysis of pass-through rates. B.E. *Journal of Economic Analysis and Policy*, 20(1), 20190134.
313. Kolářová E., Homola D., Kolářová V., & Kramná E. (2019). Analysis of substance use and its relation to the tax policy of the Czech Republic. *Addictology*, 19(1), 27–35.
314. Bergman, U.M., & Hansen, N.L. (2019). Are excise taxes on beverages fully passed through to prices? The Danish evidence. *FinanzArchiv*, 75(4), 323–356.
315. Wang Y., Lewis M., Singh V. Investigating the Effects of Excise Taxes, Public Usage Restrictions, and Antismoking Ads Across Cigarette Brands. *Journal of Marketing*. 150–167.

316. Randelović S., Bisić M. Excise duties harmonisation and smoking in a model with cross-border arbitrage. *Empirica*. 2021. № 48(2). 507–532.
317. Gallego J. M., Llorente B., Maldonado N., Otálvaro-Ramírez S., Rodríguez-Lesmes P. Tobacco taxes and illicit cigarette trade in Colombia. *Economics and Human Biology*. 2020. № 39. 100902.
318. Santoso D. B., Erlando A. Tobacco excise tax policy in indonesia: Who does reap the benefits? *Entrepreneurship and Sustainability Issues*. 2020. № 8(1). 1108–1121.
319. Marzioni S., Pandimiglio A., Spallone M. Excise gap and price in the Italian cigarette industry. *Applied Economics*. 2020. № 52(39). 4284–4299.
320. Kolářová E., Homola D. Impacts of tobacco excise duty on consumers and producers in the Czech Republic. *Adiktologie*. 2020. № 20(1–2). 65–71.
321. Gibson J., Kim B. The price elasticity of quantity, and of quality, for tobacco products. *Health Economics (United Kingdom)*. 2019. № 28(4). 587–593.
322. Tompkins CNE, Burnley A, McNeill A, et al Factors that influence smokers' and ex-smokers' use of IQOS: a qualitative study of IQOS users and ex-users in the UK. *Tobacco Control* 2021;30: 16–23.
323. Czoli CD, White CM, Reid JL, et al Awareness and interest in IQOS heated tobacco products among youth in Canada, England and the USA. *Tobacco Control*. 2020;29:89–95.
324. Elizabeth C Hair, Morgane Bennett, Emily Sheen, Jennifer Cantrell, Jodie Briggs, Zoe Fenn, Jeffrey G Willett, Donna Vallone. Examining perceptions about IQOS heated tobacco product: consumer studies in Japan and Switzerland. *Tob Control* 2018;27:s70–s73.
325. Jungmi Jun, Nanlan Zhang, Ali Zain & Ehsan Mohammadi (2022) Social Media Discussions on the FDA's Modified Risk Tobacco Product Authorization of IQOS, *Substance Use & Misuse*, 57:3,472–480.
326. Watts C, Burton S, Freeman B Creating a market for IQOS: analysis of Philip Morris' strategy to introduce heated tobacco products

- to the Australian consumer market. *Tobacco Control*. 2022; 31:458–463.
327. Stoklosa M, Cahn Z, Liber A, et al Effect of IQOS introduction on cigarette sales: evidence of decline and replacement. *Tobacco Control* 2020; 29:381–387.
328. Robertson L, Hoek J, Silver KPMI New Zealand conflates IQOS heated tobacco products with electronic nicotine delivery systems. *Tobacco Control* Published Online First: 19 November 2021.
329. Kingsley M, Song G, Robertson J, et al Impact of flavoured tobacco restriction policies on flavoured product availability in Massachusetts. *Tobacco Control* 2020; 29:175–182.
330. Hunny Sharma, Swati Verma. “Vaping” – a Trojan Horse Against Fight Toward Tobacco Use and Cancer: A Systematic Review of the Existing Evidence. *Indian Journal of Medical and Paediatric Oncology*. Vol. 41. Is. 3. May-June 2020. 321–327.
331. Hongying Dai, Jianqiang Hao, Delwyn Catley. Retail violations of sales to minors on e-cigarettes and cigars. *Public Health*. Vol. 187, October 2020, P. 36–40. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.puhe.2020.07.029>
332. Erin A. Vogel, Lisa Henriksen, Nina C. Schleicher, Judith J. Prochaska. Young people’s e-cigarette risk perceptions, policy attitudes, and past-month nicotine vaping in 30 U.S. cities. *Drug and Alcohol Dependence*. Vol. 229, Part A, 1 December 2021, 109122.
333. Adriana Pérez, Meagan A Bluestein, Arnold E Kuk, Baojiang Chen. Age of e-cigarette initiation in USA young adults: Findings from the Population Assessment of Tobacco and Health (PATH) study (2013–2017). PLoS ONE. *Journal volume & issue* Vol. 16, no. 12, p. e0261243.
334. Arch G. Mainous III, Rebecca J. Tanner, Ryan W. Mainous and Jeffery Talbert. Health Considerations in Regulation and Taxation of Electronic Cigarettes. *JABFM*. November–December 2015 Vol. 28. № 6. 802–806.
335. Israel T. Agaku, Catherine O. Egbe, Olalekan A. Ayo-Yusuf. Potential revenue from taxing e-cigarettes and comparison of annual costs of daily e-cigarette use versus daily cigarette

- smoking among South African adults. *Tobacco Induced Diseases*. Vol. 19, no. January. Pp. 1–14.
336. Kennedy RD, Awopegba A, De León E, et al Global approaches to regulating electronic cigarettes. *Tobacco Control* 2017; 26:440–445.
337. Morgan L. Snell, Nicole Nicksic, Dimitra Panteli, Sara Burke, Thomas Eissenberg, Giovanni Fattore Charmaine Gauci, Helena Koprivnikar, Liuba Murauskiene, Marge Reinap, Andrew J. Barnes. Emerging electronic cigarette policies in European member states, Canada, and the United States. *Health Policy*. Vol. 125, Is. 4, April 2021, P. 425–435.
338. Jun J, Kim JK Do state regulations on e-cigarettes have impacts on the e-cigarette prevalence? *Tobacco Control* 2021; 30:221–226.
339. Michael F. Pesko, Casey Warman. Re-exploring the early relationship between teenage cigarette and e-cigarette use using price and tax changes. *Health Economics*. 2022; 31:137–153. 137 Vol. 31, Is. 1. January 2022 P. 137–153.
340. Pesko MF, Courtemanche CJ, Catherine Maclean J. The effects of traditional cigarette and e-cigarette tax rates on adult tobacco product use. *J Risk Uncertain*. 2020;60(3):229–258.
341. Brooke Campus, Patrick Fafard, Jessica St. Pierre, Steven J. Hoffman. Comparing the regulation and incentivization of e-cigarettes across 97 countries. *Social Science & Medicine*. Vol. 291, December 2021, 114187.
342. Cnossen Sijbren. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. *Oxford University Press*, 2005. 268 p.
343. Global action plan for the prevention and control of noncommunicable diseases 2013–2020 Copenhagen. *WHO Regional Office for Europe*. 2014. URL: <http://www.euro.who.int>
344. Cornelsen L, Carriedo A. Податки, пов'язані зі здоров'ям на продукти та напої. Співпраця з дослідження харчових продуктів. 2015. URL: <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/05/Food-and-beverage-taxesrevision-27-may-2015.pdf>
345. Changes in prices, sales, consumer spending, and beverage consumption one year after a tax on sugar-sweetened beverages



- in Berkeley, California, US: A before-and-after study. URL: [https://translate.googleusercontent.com/translate\\_c?depth=1&hl=uk&prev=search&pto=ae&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5395172/&usg=ALkJrhiD-AqfpAMA6bBEqRqF5f9PaBq7A](https://translate.googleusercontent.com/translate_c?depth=1&hl=uk&prev=search&pto=ae&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5395172/&usg=ALkJrhiD-AqfpAMA6bBEqRqF5f9PaBq7A)
346. Kaffeesteuergesetz vom 15. Juli 2009, das zuletzt durch Artikel 203 der Verordnung vom 19. Juni 2020 geändert worden ist. URL: [https://www.gesetze-iminternet.de/kaffeestg\\_2009/BJNR191900009.html](https://www.gesetze-iminternet.de/kaffeestg_2009/BJNR191900009.html) (date of access: 15.02.2020).
347. Lov om forskellige forbrugsafgifter. URL: <https://www.elov.dk/lov-omforskellige-forbrugsafgifter/11/> (date of access: 15.08.2022).
348. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20040680622/U/D20040622Lj.pdf>
349. Tax Alert: Key legal changes for food industry: sugar tax and tax on alcoholic beverages of up to 300 ml in volume. URL: <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2020/02/tax-alert-significant-legal-changes-affecting-trade-and-food-industry-sugar-tax-the-tax-on-alcoholic-drinks-of-up-to-300-ml-in-volume-and-other-new-regulations.html>
350. William M K Allen, Katrina J Allen. Should Australia tax sugar-sweetened beverages? *Journal of Paediatrics and Child Health*. 56(2020) 8–15. URL: [https://login.research4life.org/tacsgr1doi\\_org/10.1111/jpc.14666](https://login.research4life.org/tacsgr1doi_org/10.1111/jpc.14666)
351. Yichen Zhong, Amy H. Auchincloss, Brian K. Lee, Genevieve P. Kanter. The Short-Term Impacts of the Philadelphia Beverage Tax on Beverage Consumption. *American Journal of Preventive Medicine*, 07/2018, Vol. 55, Is. 1. <https://doi.org/10.1016/j.amepre.2018.02.017>
352. Megally R and Al-Jawaldeh A. Impact of sin taxes on consumption volumes of sweetened beverages and soft drinks in Saudi Arabia [version 2; peer review: 2 approved]. *F1000 Research* 2021, 9:1117.
353. Tahmassebi J. F., BaniHani A. Impact of soft drinks to health and economy: a critical review. *European Archives of Paediatric Dentistry* (2020) 21:109–117.

354. Paula Pereda, Carolina Policarpo Garcia. Price impact of taxes on sugary drinks in Brazil. *Economics & Human Biology*. Vol. 39, December 2020, 100898.
355. Reem Alsukait, ParkeWilde, Sara N. Bleich, Gitanjali Singh, Sara C. Folta. Evaluating Saudi Arabia's 50% carbonated drink excise tax: Changes in prices and volume sales. *Economics & Human Biology*. Vol. 38, August 2020, 100868.
356. John Cawley, David Frisvold, Anna Hill, David Jones. Oakland's sugar-sweetened beverage tax: Impacts on prices, purchases and consumption by adults and children. *Economics & Human Biology*. Vol. 37, May 2020, 100865.
357. Lisa M. Powell, Julien Leider. The impact of Seattle's Sweetened Beverage Tax on beverage prices and volume sold. *Economics & Human Biology*. Vol. 37, May 2020, 100856.
358. Judit Vall Castelló, Guillem Lopez Casanovas. Impact of SSB taxes on sales. *Economics & Human Biology*. Vol. 36, January 2020, 100821.
359. Renke Schmacker, Sinne Smed. Do prices and purchases respond similarly to soft drink tax increases and cuts? *Economics & Human Biology*. Vol. 37, May 2020, 100864.
360. Luc Louis Hageaars, Patrick Paulus Theodoor Jeurissen, Niek Sieds Klazinga. The taxation of unhealthy energy-dense foods (EDFs) and sugar-sweetened beverages (SSBs): An overview of patterns observed in the policy content and policy context of 13 case studies. *Health Policy*. Vol. 121, Is. 8, August 2017, P. 887–894.
361. Sawyer L., Oddo V. M., Fretts A., Knox M. A., Chan N., Saelens B. E., Jones-Smith J. C. Impacts of the Seattle Sweetened Beverage Tax on the Perceived Healthfulness of Sweetened Beverages. *Nutrients* 2022, 14, 993.
362. Orzel J., Krakowska B., Stanimirova I., Daszykowski M. Detecting chemical markers to uncover counterfeit rebated excise duty diesel oil. *Talanta*. Vol. 204, 1 November 2019. P. 229–237.
363. Orzel J., Daszykowski M., Grabowski I., Zaleszczyk G., Sznajder M. Identifying the illegal removal from diesel oil

- of certain chemical markers that designate excise duty. *Fuel*. Vol. 117, Part A, 30 January 2014, P. 224–229.
364. Črt Lenarčič. Oil Shocks and the Excise Duty Tax in a DSGE Model Setting. *Zagreb International Review of Economics & Business*, Vol. 21, № 2, pp. 49–69, 2018.
365. Julie Herniman, Anastarsia Carter, Edward Wilmot, Maria Ashe and Jim Barker. Detection and quantitation of ACCUTRACE™ S10, a new fiscal marker used in low duty fuels using a novel ultra high performance supercritical fluid chromatography – mass spectrometry approach. *Energy and Fuel*, 10/2018, Vol. 32, Is. 10.
366. Ana Cecília B. Figueira, Kleber T.de Oliveira, Osvaldo A. Serra. New porphyrins tailored as biodiesel fluorescent markers. *Dyes and Pigments*. Vol. 91, Is. 3, December 2011, P. 383–388.
367. Siriorn Puangmalee, Amorn Petsom Patchanita Thamyongkit. A porphyrin derivative from cardanol as a diesel fluorescent marker. *Dyes and Pigments*. Vol. 82, Is. 1, July 2009, P. 26–30.
368. Thierry Le Goff, Seda Mazlum, Steve Wood. Production of a Solvent Yellow 124 “euromarker” reference material certified for purity. *Fuel*. Vol. 88, Is. 10, October 2009, P. 2025–2031.
369. Daszykowski M., Orzel J., Stanimirova I., Poliwoda A., Prukala D., Mlynarz P. Studying the stability of Solvent Red 19 and 23 as excise duty components under the influence of controlled factors. *Fuel Processing Technology*. 206(2020) 106465.
370. Tatjana Tomić, Sandra Babić, Martina Biošić, Nada Uzorinac Nasipak, Ana-Marija Čižmek. Determination of the Solvent Blue 35 dye in diesel fuel by solid phase extraction and high-performance liquid chromatography with ultraviolet detection. *Dyes and Pigments*. Vol. 150, March 2018, P. 21.

*Наукове видання*

**МОНАСНКО** Антон Олексійович  
**АТАМАНЧУК** Наталія Іванівна

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ  
АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ  
В УМОВАХ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ  
ТА ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ  
ПРАВОВОЇ ДЕРЖАВИ**

**Монографія**

Верстання  
Дизайн обкладинки

*Юлія Семенченко*  
*Валерія Савельєва*



Г Е Л Ь В Е Т И К А  
ВИДАВНИЧИЙ ДІМ

WWW.HELVETICA.UA

Підписано до друку 30.09.2022 р. Формат 60×84/16.  
Папір офсетний. Гарнітура Times. Цифровий друк.  
Ум. друк. арк. 14,30. Наклад 20. Замовлення № 0922м-127.  
Віддруковано з готового оригінал-макета.

Видавництво і друкарня – Видавничий дім «Гельветика»  
65101, Україна, м. Одеса, вул. Інглезі, 6/1  
Тел.: +38 (097) 723 06 08, +38 (095) 934 48 28  
E-mail: mailbox@helvetica.ua  
Свідцтво суб'єкта видавничої справи  
ДК № 7623 від 22.06.2022 р.