

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра фінансів ім. С. І. Юрія

ТОКАРЧУК Катерина Юріївна

**Адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної
діяльності: фіскальні наслідки та проблеми удосконалення**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма – Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ФМСзм-21
Токарчук К. Ю.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, К. В. Крисовата

ТЕРНОПІЛЬ – 2024

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретико-інституційні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.....	7
1.1. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: специфічні риси та фіскальна роль.....	7
1.2. Теоретичні аспекти адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....	12
Розділ 2. Практика та проблематика адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....	19
2.1. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в українській сучасній практиці.....	19
2.2. Акцизний податок у структурі митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.....	24
Розділ 3. Вектори удосконалення адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності в умовах Євроінтеграції.....	31
Висновки.....	38
Список використаної літератури.....	41

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах нової геополітичної інтеграції національних економік суб'єкти міжнародного бізнесу все частіше висувають вимоги щодо забезпечення вільного доступу іноземних товарів і послуг на внутрішній ринок та зниження тарифних бар'єрів. Тому одним із найважливіших завдань на сьогоднішній день є створення системи митно-тарифного контролю за імпортно-експортною діяльністю, забезпечення ефективних податкових інструментів та необхідних механізмів для досягнення стратегічних цілей соціально-економічного розвитку.

Світовий досвід показує, що між рівнем економічного розвитку країни та податковим навантаженням на економіку існує стійкий зв'язок. Економічно розвиненіші країни перерозподіляють через бюджет велику частку національного продукту, виробленого у своїй економіці. Максимально можливий рівень акумулювання податків визначається багатьма факторами залежно від соціально-економічного розвитку країни.

Непрямі податки, особливо ПДВ і акцизи, мають велике соціально-економічне значення і відіграють важливу роль у житті країни. По-перше, вони є значним джерелом доходів держави, їх частка в бюджеті перевищує частку прямих податків. В Україні частка непрямих податків у доходах зведеного бюджету протягом багатьох років колилася приблизно на 45%, а частка лише ПДВ перевищує 32%. Отже, суми накопичених непрямих податків, які перерозподіляються через бюджет, впливають на всі напрямки, які фінансуються з а рахунок бюджетних ресурсів.

Непрямі податки також впливають на рівень споживчих цін, значно підвищуючи їх на окремі групи товарів (наприклад, паливо та тютюнові вироби), водночас, акцизи є чинником регулювання рівня інфляції, засобом впливу на динаміку та рівень цін в країні. До того ж, система справляння ПДВ та акцизів впливає на виробництво, сферу послуг (особливо торгівлю), рівень споживання, зовнішньоекономічну діяльність, сприяючи її зростанню або, навпаки, скороченню, тобто дозволяє регулювати рух сфер товарообігу відповідно до

цілей розвитку держави. Усе це зумовлює те, що проблеми удосконалення оподаткування акцизів наразі є надзвичайно актуальними для України в умовах протидії викликам війни та в контексті поглиблення Євроінтеграційних процесів.

Одним із пріоритетних напрямів функціонування України в сучасних умовах є забезпечення акумулювання публічних фондів коштів в обсягах, адекватних для ефективного виконання покладених на неї завдань та функцій. Базисом формування таких фондів коштів виступає наявність ефективної митної та податкової системи, яка має компонуватися за рахунок економічно обґрунтованих податків та збори. У цьому сенсі непрямим податкам, зокрема, акцизному податку, належить суттєва роль, оскільки він не лише виступає як джерело наповнення бюджету в Україні, а також слугує суттєвим важелем державного регулювання виробництва і обігу підакцизних товарів.

Концептуальна та прагматична домінанта адміністрування акцизів як елементу митного оподаткування зовнішньоекономічної діяльності досліджували у своїх наукових доробках такі вчені та практики: Бережнюк І.Г., Герчаківська О.Я., Голинський Ю.О., Десятнюк О.М., Дьяченко О.В., Єдинак Т.С., Іванов Ю.Б., Івашова Л.М., Кекіш І.П., Крисоватий А.І., Ліпіхіна Т., Несторишен І.В., Пашко П.В., Разумей М.М., Хомутенко, А.В., Шевчук С.В. та багато інших.

Водночас, в умовах протидії сучасним викликам і загрозам, питання акумулювання митних платежів до бюджету набувають колосального значення. В цьому сенсі несуттєво дослідженими залишаються окремі питання щодо комплексного розкриття проблемних тенденцій нормативного та інституційного забезпечення процедур оптимізації адміністрування акцизів з урахуванням цифрових трендів та зарубіжного досвіду.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретико-практичних засад оподаткування зовнішньоекономічної діяльності акцизними податками в контексті виявлення способів нарощування їхнього фіскального потенціалу в сучасних умовах розвитку України.

Для досягнення поставленої мети роботи необхідно вирішити такі **завдання:**

- Обґрунтувати теоретико-інституційні аспекти оподаткування зовнішньоекономічної діяльності;
- Проаналізувати параметри фіскальної ефективності адміністрування акцизного податку в українській сучасній практиці;
- Сформулювати вектори удосконалення процесів адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності в умовах Євроінтеграції.

Об'єктом дослідження є механізм оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Предметом дослідження є фіскально-регулюючі аспекти адміністрування акцизів до бюджету.

Методи дослідження. Методичною основою випускної кваліфікаційної роботи слугувала сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів дослідження, а саме: діалектичний підхід та системний аналіз – для теоретичного узагальнення досягнень вчених в питанні організаційно-правового забезпечення митного контролю та митної експертизи, метод конструювання для класифікації факторів які впливають на здійснення експертиз в митній справі; методи порівняльного аналізу та синтезу – під час виявлення загальних і специфічних рис щодо ідентифікації фіскальних і регулюючих детермінантів митного оформлення та контролю.

Інформаційною основою дослідження є посібники, монографії, статті та інші наукові праці, які присвячені розгляду проблематики митного контролю та митних експертиз, а також звітно-статистичні дані Верховної Ради України, Державної митної служби України, Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що теоретичні положення й практичні аспекти, обґрунтовані у кваліфікаційній роботі можуть бути використані митними та податковими інституціями під час

здійснення процедур адміністрування акцизного податку при імпорті (експорті) товарів та контролю за декларуванням і сплатою цього платежу до бюджету.

Апробація результатів дослідження. Основні результати та висновки, отримані за результатами даного дослідження були апробовані на науково-практичних заходах кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету у 2024 році.

Обсяг і структура роботи. Кваліфікаційна робота komponується зі вступу, основної частини, логічно обґрунтованих висновків, списку літературних джерел. Загальний обсяг роботи становить 45 сторінок, в роботі представлено 6 рисунків, 3 таблиці, а також 44 найменування списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: специфічні риси та фінансова роль

Сьогодні підвищення інтенсивності процесів інтеграції та глобалізації призвело до сучасної концепції зовнішньоекономічної діяльності країн. Це система економічних відносин, що виникають між різними видами ресурсів між країнами та їх економічними суб'єктами, які знаходяться поза межами країни і також підлягають регулюванню на національному та наднаціональному рівнях.

Соціально-економічний розвиток країн з трансформаційною економікою продемонстрував різний ступінь митного контролю та ту роль, яку він мав відігравати. Також стало очевидним, що сучасні фінансові реформи повинні мати нову мету та сприяти створенню ефективного регулювання зовнішньоекономічної діяльності з урахуванням специфіки економічного розвитку України, стану реформування економіки, ступеня розвитку виробництва. є конкурентоспроможною, її інвестиційний та інноваційний потенціал, у тому числі військові дії, які відбуваються на значній частині держави. Для України, яка прагне стати частиною європейської спільноти, нагальною необхідністю є вдосконалення системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності країни (ЗЕД), що допоможе стабілізувати та покращити економіку країни, коли йдеться про європейську та світову інтеграцію. . У цьому випадку першочерговим має бути процес оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, оскільки більшість надходжень від митних і податкових платежів закріплюється за Державним бюджетом України. Як наслідок, враховуючи постійну еволюцію податкової та митної сфери, прагнення до лібералізації податкової та митної сфери, необхідність створення ефективної системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, вимагає масштабних

наукових досліджень та постійного вдосконалення методів оцінки податкова ефективність оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні регулюється низкою законів та нормативних актів, зокрема це: Податковий кодекс України [1], Митний кодекс України [2], Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [3], Закон України «Про митний тариф України» [4], інші Закони України, Постанови та Розпорядження Кабінету Міністрів, відомчі накази тощо, а також міжнародні законодавчі акти та міждержавні угоди.

Досліджуючи зовнішньоекономічну діяльність через призму об'єкту оподаткування, виходимо з того, що «об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку» [1].

Для ЗЕД, як об'єкту оподаткування, потрібно встановити наступні елементи: «дії або сукупність правомірних реальних дій; суб'єкти; норми; наслідки, починаючи від виникнення, зміни та закінчуючи припиненням у платника обов'язку із сплати податку. А основним завданням оподаткування ЗЕД є посилення впливів на розвиток країни в соціально-економічній сфері й забезпечення на даній основі стабільного розвитку зростання національного валового продукту та національного доходу. За допомогою оподаткування (методи, механізми) держава активно впливає на формування напрямів і структури розвитку зовнішньоекономічних операцій» [2], а саме – експорту-імпорту (рис. 1.1).

Податки в зовнішньоекономічній діяльності - митні платежі (мити, ПДВ із ввезених товарів і акцизний податок із ввезених підакцизних товарів) є формою ціни державних послуг, які надаються платниками податків, ці послуги є об'єктом зовнішньоекономічної діяльності та супроводжуються конфліктом між державою та платником податків щодо збільшення надходжень до державного бюджету та мінімізації податкового зобов'язання.



Рис. 1.1. Схематичне представлення системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності [5]

Процедура регулювання податків здійснюється за допомогою комплексу інструментів, які створюють обов'язковий і факультативний за своїм складом фіскальний механізм. До первинних (обов'язкових) інструментів належать - платник податків, об'єкт, ставка, податковий період, податкова звітність. Обов'язкові інструменти, які є обов'язковими, висвітлюють особливість податкового механізму: податкові пільги, ставка єдиного податку, джерело платежу, способи платежу тощо. З візуальної точки зору вищенаведена інформація може бути виражена як методична та організаційна інтерпретація (Таблиця 1.1).

З чисельника таблиці 1.1 ми можемо зробити висновок, що основні податки у сфері зовнішньої торгівлі (митний збір, ПДВ на додаткові товари та акцизний збір на додаткові товари, податок на прибуток) представлені у сфері

зовнішньої торгівлі, а знаменник показує інші інструменти, які є основою для податків (мета оподаткування, суб'єкт оподаткування, податкова база, ставки податку та пільги, пов'язані з оподаткуванням).

Таблиця 1.1

**Організаційно-методична систематизація елементів оподаткування
зовнішньоекономічної діяльності**

Податки <i>Інструменти оподаткування</i>	Мито	ПДВ	Акцизний податок	Податок на прибуток
Суб'єкт	Митні органи	Митні органи, податкові органи	Митні органи, податкові органи	Податкові органи
Об'єкт	Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон			Юридичні особи, які залучають іноземні інвестиції
Предмет	Товари та інші предмети, які перетинають митний кордон відповідно до митного тарифу	Товари, інші предмети, та послуги, що перетинають митний кордон у режимі імпорту,	Підакцизні товари, що перетинають митний кордон	Іноземні інвестиції
База	1) Митна вартість товарів 2) Кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості, з якої були визначені податки і збори, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита.	1) Вартість товарів за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку; 2) Величина підакцизних товарів, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару, об'єму двигуна автомобіля тощо	Оподатковуваний прибуток
Ставки	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Визначена відповідно до норм ПКУ	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Визначена відповідно до норм ПКУ
Преференції	Стимулюючі або протекціоністські	Стимулюючі	Соціальні або стимулюючі	Стимулюючі

Джерело: [6]

Таблична інтерпретація достатньо точно описує всі основні аспекти системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності за всіма ключовими інструментами, що визначають функціонування цієї системи та механізми реалізації податкової політики держави у сфері ЗЕД.

Багато внутрішніх і зовнішніх факторів впливають на ефективність і розвиток податкових інструментів. До ендогенних можна віднести фінансову державну політику країни, її пріоритети, економічну ситуацію в країні, ринкову ситуацію в країні тощо. До екзогенних факторів відносяться зобов'язання держави щодо міжнародних зобов'язань (вимоги ЄС, членство в СОТ, політичні та економічні зв'язки з іншими країнами, торгівля та виконання існуючих правових норм). Крім того, правовий механізм ефективний, коли задіяні всі його складові; для цього необхідною є зовнішньоекономічна, податкова та митна політика.

Як правило, інституційне регулювання сфери валютного оподаткування делеговано різним державним інституціям, зокрема цими інституціями є: Верховна Рада України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Національний банк України, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки та інші установи.

Проте, незважаючи на наявність численних правових норм та інститутів, в Україні ще не створено сприятливих умов для регулювання та оподаткування іноземних грошей. Про це свідчать: часті зміни чинного законодавства України щодо ЗЕД; низький рівень виконавської та фінансової дисципліни підприємців; нерозвиненість фінансово-економічних зв'язків між компаніями та потужними державними структурами щодо сплати митних податків та повернення ПДВ експортерам. Інша проблема – велика кількість податкових пільг, що призводить до недозволених витрат у дохідній частині бюджетів та негативно впливає на розвиток економіки.

Щоб мінімізувати негативні наслідки, найефективнішим шляхом є оптимізація системи оподаткування експортно-імпортних операцій в ЗЕД відповідно до вимог ГАТТ/СОТ та міжнародних стандартів і норм. Крім того, формування оптимальної системи митного оподаткування залежить від визначення критеріїв, які використовуються для оцінки зовнішньоекономічної діяльності з точки зору оподаткування.

До цих критеріїв слід віднести: спрощену систему оподаткування; підвищення ефективності адміністрування податків; визначення шляхів

досягнення пільгового оподаткування; прибутковість податкового адміністрування та зовнішньоекономічна політика держави на даний момент, серед іншого.

1.2. Теоретичні аспекти адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Сьогодні існує декілька аспектів адміністрування акцизів, які потребують більш детального вивчення, оскільки саме за їх допомогою виражається значення акцизів у бюджеті держави. Очевидно, що на акцизне оподаткування в першу чергу впливають воєнні умови та нестабільність економіки держави, але не варто забувати про те, що податкова система України все ще перебуває на початковій стадії євроінтеграції.

Частина таксономії, присвячена окремим акцизам, вважається окремою галуззю наукового дослідження та практичного інтересу через її складність та специфіку. Питання акцизного оподаткування є пріоритетними науковцями та фахівцями як вітчизняних, так і зарубіжних країн. Це пояснюється багатьма аспектами податку: різноманітністю продуктів (товарів), які оподатковуються, коливаннями ставок, неефективними методами регулювання потоку оподатковуваних товарів, складним механізмом сплати податків та адмініструванням податку.

На думку Т. Тучак і Н. Шейко: «адміністрування акцизного податку – це процес, який включає інформаційно-правову та фіскальну складову. Перша передбачає дотримання платниками законодавчої бази щодо порядку розрахунку та сплати акцизного податку, надання консультацій податковими органами платникам. Фіскальна складова – забезпечення необхідної кількості надходжень акцизного податку до бюджетів різних рівнів та контроль на всіх етапах його адміністрування. Функціонування системи адміністрування акцизного податку має свої характерні риси, оскільки на його ефективність впливає цілий ряд факторів як внутрішнього так і зовнішнього характеру. Перша група факторів

закладена в механізмі функціонування податку: повноти відображення об'єктів оподаткування, бази оподаткування, ставок акцизного податку та рівня їх диференціації, наявності вилучень з загальних правил оподаткування. Зовнішні чинники передбачають вплив політичних, загальноекономічних, законодавчих, організаційних процесів. Все це вимагає розумного, виваженого підходу до управлінської діяльності фахівців податкових органів у процесі реалізації їх повноважень у сфері акцизного оподаткування, так як регуляторні дії впливають як на фінансову складову бюджету, так і забезпечують захист здоров'я і життя населення» [9].

Водночас Р. Волощук у своєму науковому дослідженні систематизував специфічні ознаки акцизного податку:

- 1) «адмініструється державою через механізм ціноутворення та не залежить від доходів його платника;
- 2) забезпечує надходження до бюджетів за рахунок одержавлення частини вартості реалізованої підакцизної продукції;
- 3) не відображає пряму залежність від державних потреб, що викликає певні суперечності між державою й платниками податку, адже вигоди платника податку безпосередньо не пов'язані зі сплатою податку;
- 4) забезпечує участь держави в перерозподілі високорентабельних доходів від продажу алкогольних напоїв, тютюнових виробів, окремих видів мінеральної сировини, інших підакцизних товарів;
- 5) розподіляється між споживачами та виробниками залежно від відносної еластичності попиту й пропозиції: за нееластичності попиту щодо пропозиції податковий тягар лягає на споживача, а за нееластичності пропозиції щодо попиту податок сплачується виробником;
- 6) обмежує виробництво й споживання товарів, які завдають шкоди здоров'ю людей та стану навколишнього природного середовища, дає змогу частково компенсувати державі негативні наслідки вживання таких товарів;
- 7) забезпечує перерозподіл доходів заможних верств населення через акцизне оподаткування предметів розкоші;

8) сплата податку покладена на обмежену кількість платників, які виготовляють та реалізують підакцизну продукцію» [11].

Акцизний податок характеризується перевагами та недоліками справляння, які узагальнені та відображені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Групування позитивних та негативних ознак адміністрування
акцизного податку**

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
Висока швидкість надходження до бюджету, оскільки перерахування відбувається відразу після реалізації товару.	Відсутність безпосередньої залежності від розміру доходів платників.
Висока фіскальна ефективність, оскільки його база оподаткування менш чутлива до коливань економічної кон'юнктури.	Більшою є частка у витратах малозабезпечених верств населення, тому податок є менш справедливим.
Відсутність ризику несплати у разі нерентабельного виробництва, оскільки збір не залежить від прибутку підприємства.	Зменшення обсягів доходу, який міг би бути спрямований на заощадження.
За зростання добробуту та споживання населення збільшуються надходження акцизного податку до бюджету, отже, доходи держави.	Неповне врахування платоспроможності споживачів, оскільки за однакових умов споживання індивіди можуть мати різну платоспроможність.
Регулярне й швидке надходження до бюджету з огляду на наявність постійної потреби населення у споживанні підакцизних товарів.	Включення до бази оподаткування ПДВ, що збільшує ціну товару та спричиняє подвійне оподаткування.
Зручність для влади в політичному сенсі, що полягає у приховуванні величини податку у ціні, відсутності свідомості сплати, неможливості перевірки пропорційності оподаткування.	За незначного переліку підакцизних товарів охоплює порівняно невелику кількість громадян, адже не всі споживають певні підакцизні товари.
Держава отримує можливість регулювати рівень споживання населенням певних груп товарів, тобто стимулювати споживання більш якісних та стримувати споживання небезпечних для здоров'я людей груп товарів.	Недостатня ефективність щодо покращення структури споживання через зменшення в ній частки шкідливих товарів, оскільки відбувається зміщення таких товарів у «тіньовий» сектор.
Диференціюючи податкові ставки, держава уможливорює вплив на розвиток виробництва, а також здійснення рівномірного розподілу податкового навантаження на різні соціальні верстви населення.	Регулярні постійні зміни податкового законодавства пов'язані з податковими ставками, які можна вважати завищеними, що призводить до виникнення складнощів з визначенням податкової бази.
Відносна легкість адміністрування, оскільки кількість платників порівняно з іншими податками обмежена й контрольована.	Обмеження споживання, що в перспективі може привести до скорочення обсягів виробництва.

Джерело: [11]

Розуміння переваг і недоліків акцизного податку на практиці перш за все впливає з фіскальних переваг держави, а негативні аргументи – з інтересів ринку та необхідності соціальної справедливості. Зрештою, мова йде про оптимальне співвідношення прямого та непрямого оподаткування, вирішення якого залежить від конкретних особливостей і тенденцій соціально-економічного розвитку країни.

Атрибути акцизного податку пояснюються його традиційними функціями, які необхідні для розмежування фіскальної та регулюючої функцій.

Основною, основною та невід’ємною функцією всіх податків є фіскальна функція, яка забезпечує надходження достатніх і стабільних надходжень, що накопичуються в бюджеті та необхідні для вирішення державних завдань, зокрема розподілу частини національного доходу до менш благополучних верств суспільства. Податкові надходження від акцизів менше зазнають впливу економічного спаду, оскільки вони безпосередньо не пов’язані з ефективністю зусиль платників податків, а натомість залежать від споживання, обсяг якого в першу чергу відповідає за податкові надходження.

Непряме оподаткування, складовою частиною якого є акцизний податок, має здатність забезпечувати державі природно зростаючий дохід без зміни ставки податку і виключно за рахунок збільшення населення, зростання добробуту тощо. [16, с. 112].

Сьогодні в Європі акциз має значне фінансове значення лише в «молодих» країнах, зокрема в Латвії, Литві, Польщі, Хорватії, Чехії, Україні, а в «старих» країнах податок не має значну роль у бюджетах (рис.1.2).

Важливо визнати, що акцизний податок як джерело надходжень в Україні вважається досить ризиковим. Це зумовлено насамперед специфікою підакцизних товарів, мінливістю законодавства, широкою поширеністю популярних підакцизних товарів, а також низьким рівнем податкового обліку платників податків та об’єктів оподаткування, що є наслідком неефективної діяльності держави. контроль за розподілом підакцизних товарів.

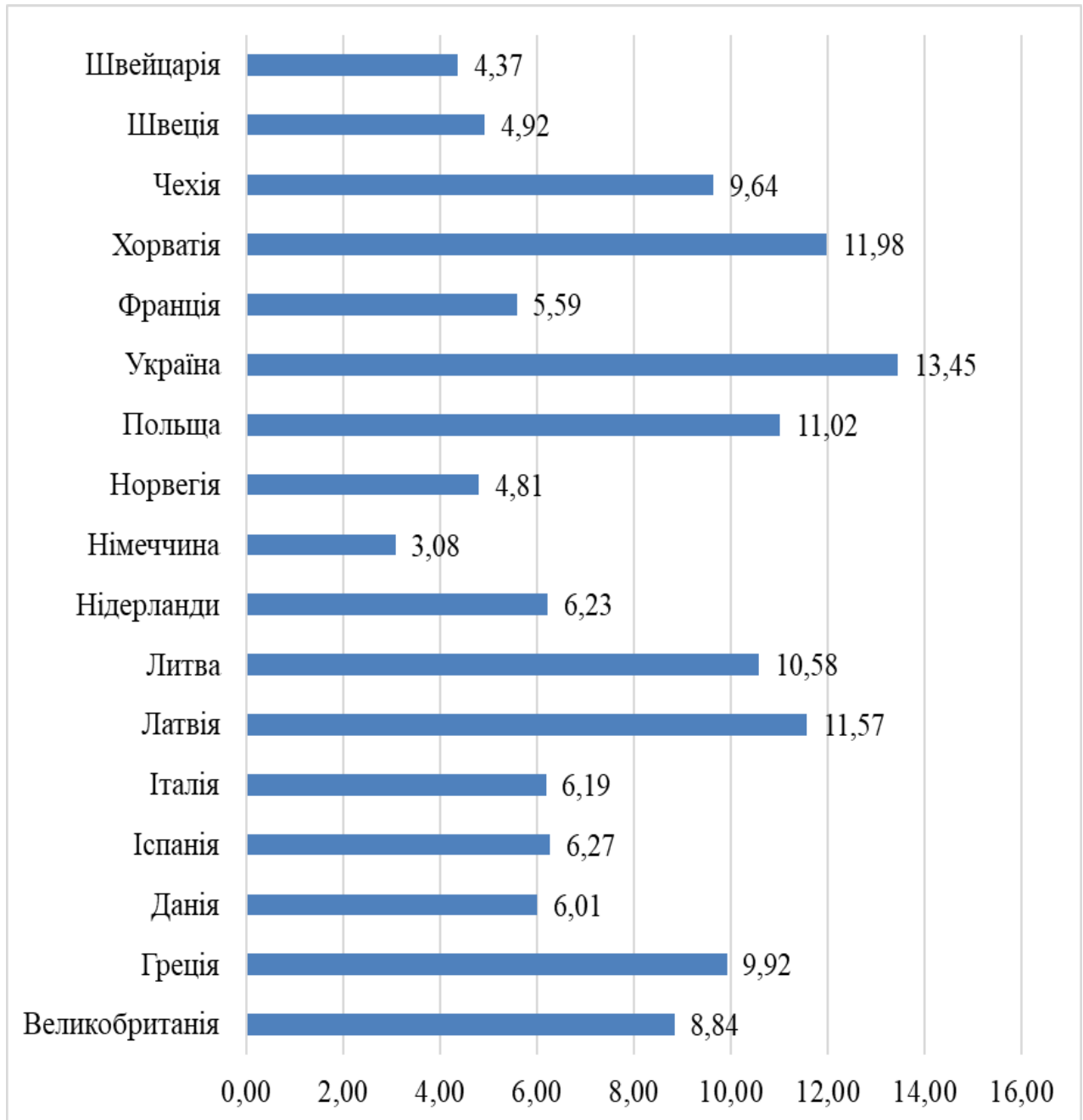


Рис. 1.2. Візуалізація частки акцизного податку в доходах бюджетів деяких європейських країн у 2022 році, % [17]

Окрім фіскальної ролі, акцизний податок також виконує функцію регулятора, ця функція передбачає вплив на різні аспекти дій платників податків та споживачів щодо підакцизних товарів.

Регулююча роль податку виражається в трьох основних сферах:

1) Виробництво та споживання надлишкових товарів обмежено. Обмежувальний вплив податку на обсяги виробництва (як наслідок – на обсяги споживання) зазвичай поширюється на суспільно шкідливі товари, найбільш

значущими з яких є тютюн і алкоголь. Оптимальною ставкою оподаткування цього класу товарів вважається ставка, за якою держава отримує дохід, необхідний для покриття витрат, пов'язаних з їх споживанням. Проте дієвість такого регуляторного напрямку акцизного податку в першу чергу зумовлена дієвістю державного контролю за розповсюдженням підакцизних товарів та масштабами перешкод для проходження підакцизних товарів на ринок під час оподаткування податком.

2) Зміни собівартості продукції, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства та поліпшення якості виробленої продукції та її споживчих властивостей. У світовій практиці це досягається шляхом створення різних ставок оподаткування для товарів у групі товарів на основі якісних ознак товарів, а також шляхом застосування єдиної фіксованої ставки до товарів. Якщо виробники стимулюються виробляти дорожчу продукцію, покращувати її споживчі якості, ефективніше проектувати продукцію та підвищувати її прибутковість, тоді споживачі можуть сприймати фіксовану ставку платежу як стимул купувати більш якісні та дорожчі товари. В результаті може підвищитися ймовірність їх споживання.

3) Контроль за рентабельністю виробництва неоподатковуваних товарів. Вплив акцизного податку полягає в зниженні рентабельності виробництва окремих товарів, особливо яскраво цей вплив проявляється у виробництві алкоголю, тютюну, мінеральної сировини. Ці виробництва є прибутковими на основі через низькі витрати та високі ціни на готову продукцію. Акцизне оподаткування, по-перше, забирає з бюджету частину надприбутку, а по-друге, не дає зосередити економіку в цих галузях [20].

Важливо визнати, що акцизна політика в Україні не зовсім узгоджується з регуляторною політикою щодо акцизів, яка базується на корисності та якості підакцизних товарів. Наприклад, підвищена ставка акцизу має застосовуватися до більшої кількості товарів, споживання яких призводить до збільшення соціальних та/або екологічних витрат суспільства та особи.

У результаті необхідно розширити перелік підакцизних товарів і зменшити ставку на нефункціональний попит, породження соціальної нестабільності в суспільстві та особистості є доцільним і природним, а за своєю економічною природою вони задовольняють неприродну потреба.

РОЗДІЛ 2.

ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в українській сучасній практиці

Акцизне оподаткування є важливою складовою фіскальної політики будь-якої країни. На рисунку 2.1 представлено основоположні причини важливості акцизного оподаткування в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

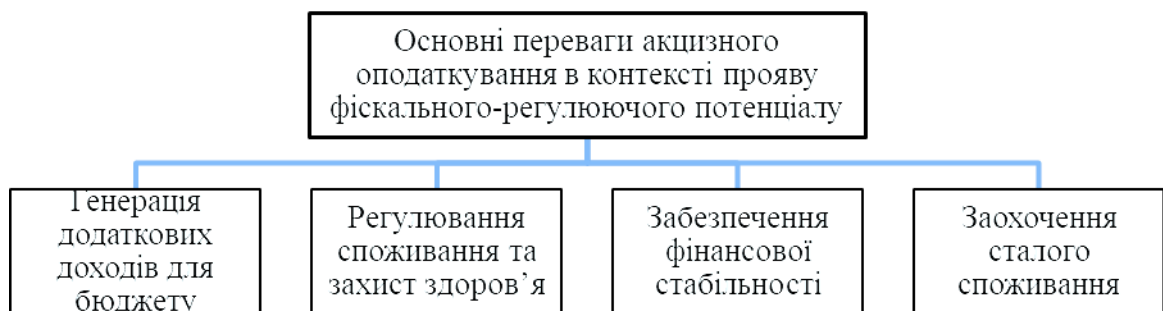


Рис. 2.1. Переваги акцизного оподаткування в процесі здійснення фіскально-регулюючих функцій [21]

Погоджуємося з точкою зору О. Алексійчука, який зацентрував увагу на практичних аспектах фіскальної та соціальної ролі акцизного оподаткування, а саме:

1) «генерація додаткових доходів для бюджету: акцизний податок є одним з ефективних джерел доходів для державного бюджету. Він накладається на споживання певних товарів, таких як алкоголь, тютюнові вироби, пальне, а також інші товари, що вважаються шкідливими для здоров'я або навколишнього середовища. Це дозволяє державі збирати додаткові кошти, які можуть бути використані для фінансування різних громадських проєктів та соціальних програм;

2) регулювання споживання та захист здоров'я: акцизи допомагають зменшити споживання шкідливих товарів. Високі акцизи на алкоголь та тютюнові вироби, наприклад, можуть сприяти зменшенню споживання цих продуктів та, відповідно, зменшити здоров'я шкідливого впливу цих речовин. Також акцизи можуть бути використані для регулювання споживання товарів, таких як автомобільне паливо, сприяючи зменшенню автомобільних викидів і покращенню якості повітря;

3) заохочення сталого споживання: акцизи можуть бути застосовані для заохочення споживачів обирати більш сталі товари та послуги. Наприклад, низькі ставки акцизу на відновлювальну енергію можуть сприяти розвитку сектору відновлювальних джерел енергії та заохочувати споживачів обирати більш екологічно чисті рішення;

4) забезпечення фінансової стабільності: акцизне оподаткування може бути стійким джерелом доходів для держави, незалежно від кон'юнктури на ринку. Наприклад, споживання алкоголю та тютюнових виробів може залишатися відносно стійким навіть під час економічних спадів, що робить акцизи важливим джерелом доходів у будь-якому економічному середовищі» [21].

Найважливішим показником оцінки ефективності адміністрування акцизного податку залишається рівень його мобілізації до бюджету країни.

Інформаційну базу для аналізу податкових надходжень акцизного податку до Зведеного бюджету України за період 2016-2021 рр., наведено в табл. 2.1.

Акциз є «одним із важливих бюджетоформуючих податків. У 2021 р. доходи державного бюджету від акцизного податку становили 180,3 млрд грн або 12,4% податкових надходжень і 10,8% загальних доходів бюджету. Надходження акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання підакцизних товарів до місцевих бюджетів (5% від продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів) у 2021 р. становили 8,2 млрд грн, що на 14,9%, або на 1,1 млрд грн, більше надходжень 2020 р.

При цьому, частка загального акцизу в структурі податкових надходжень протягом періоду дослідження коливалась в інтервалі від 13,8% до 12,4%, а в

загальних доходах бюджету від 11,5 до 10,1%, що свідчить про нестабільність формування структури доходної частини бюджету» [23].

Таблиця 2.1

Динаміка показників надходжень акцизного податку до Державного бюджету України у 2018-2023рр.

Показники	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2023р.
Доходи державного бюджету, млрд грн	1184,3	1289,8	1376,7	1662,2	1787,4	2671,9
Податкові надходження, млрд грн	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	949,8	1203,5
Акцизний податок всього, млрд грн, т.ч.:	126,8	130,8	153,9	180,3	102,3	167,3
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	72,7	71,3	82,3	85,0	60,7	92,6
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	54,1	59,4	64,4	87,0	41,6	74,7
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів	5,9	6,3	7,2	8,2	-	-
Частка АП у податкових надходження, %	12,9	12,2	13,5	12,4	10,8	13,9
Частка АП у доходах державного бюджету, %	10,7	10,1	11,2	10,8	5,7	6,3

Джерело: [23]

Головними категоріями підакцизних товарів в Україні є тютюнові вироби, спирт, алкогольні напої, пальне, електрична енергія та транспортні засоби. У структурі доходів від акцизного оподаткування найбільші частки забезпечують

надходження акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби - 39%, та акциз на пальне - 33% (рис. 2.2).

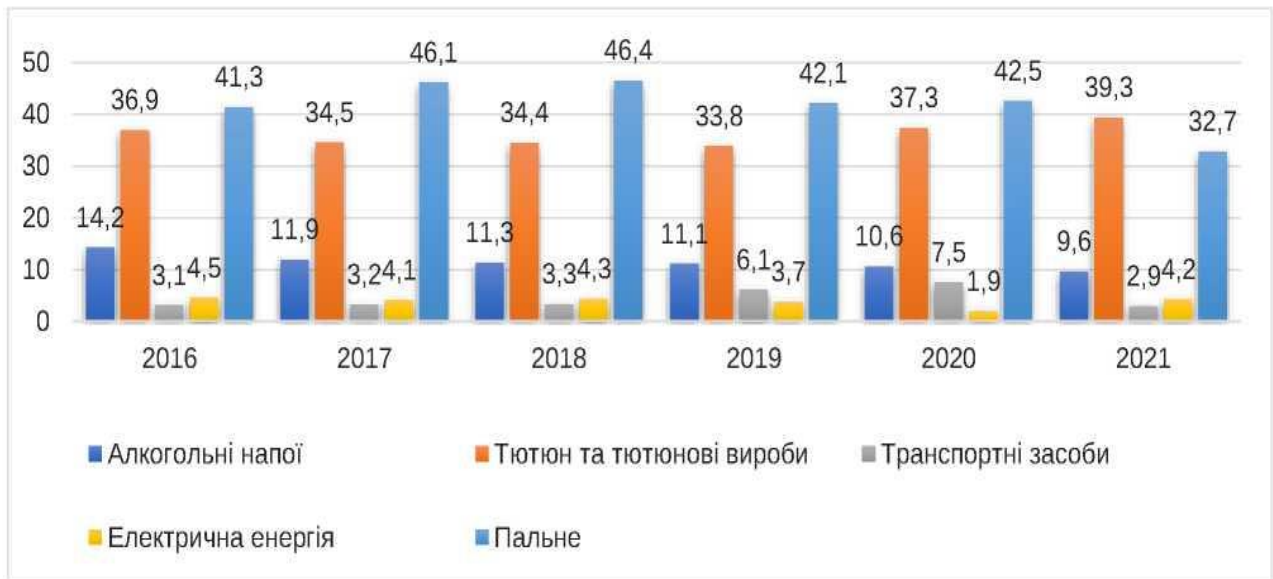


Рис. 2.2. Структурна компонента надходжень акцизного податку у розрізі груп товарів, % [23]

Зі статистичних даних можна зробити висновок, що надходження акцизного податку на пальне за досліджуваний період мали тенденцію до зростання з 37 млрд грн у 2016 р. до 62,4 млрд грн у 2020 р., що зумовлено збільшенням обсягів реалізації пального. та коливання курсу гривні щодо євро та долара. У 2018-2020 роках ставка акцизного податку на пальне залишилася такою ж, як і в 2017 році, але податок уже не базувався на кількості придбаного пального. І навпаки, бензин поступово витіснявся скрапленим газом і дизелем через різницю в ставках акцизу. Паливний ринок України був переважно заповнений іноземним паливом. Зокрема, за вказаний період частка імпортного пального становила 79,0% від загального обсягу реалізації пального.

Збільшення податкових надходжень від вітчизняних товарів до загального бюджету пояснюється підвищенням специфічних ставок та мінімальних податкових зобов'язань на тютюнові вироби. Важливо відзначити, що з 2015 року ставка акцизного податку на тютюнові та супутні вироби постійно підвищується. Економічна криза 2020-2021 років ніяк не вплинула на цей процес. Так, найнижча ставка податку на 1000 одиниць цього товару. Ціна на сигарети

зросла як у другому, так і в першому півріччі 2019 року, досягнувши 1015,35 грн у першому півріччі 2020 року та підвищившись до 1456,33 грн у другому півріччі 2020 року. Також у 2017 році Закон України № 2245- VIII про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів, які були прийняті, запроваджено 7-річний план, який збільшить податок щодо тютюну до рівня ЄС відповідно до вимог Директиви ЄС 2011/64/ЄС. Зокрема, передбачалося підвищення річної ставки податку на тютюнові вироби на 20%, це підвищення діятиме до 2025 року. І навпаки, «просідання» бюджетних надходжень від акцизу в бюджеті 2018-2019 років, а також фінансова криза у 2020 році не призвело до зміни рішення.

У результаті обсяг податкових надходжень від імпортих тютюнових виробів у 2020-2021 роках зросте на понад 20% порівняно з попереднім роком. Це було викликано збільшенням обсягів імпортої продукції, що містить тютюн для електронагріву, що призвело до зменшення споживання сигарет, які оподатковувалися більш високим податком.

Також найбільше зростання податкових надходжень від підакцизних товарів у 2021 році відбулося насамперед через подорожчання електроенергії (37,9%, або 1,1 млрд грн) та алкогольної та виноробної продукції (9,0%, або 0,57 млрд грн) [15].

Акцизний податок вважається одним із найнебезпечніших платежів з точки зору його впливу на формування податкових надходжень, специфіки державного регулювання акцизного ринку, а також частих змін у законодавчому полі, які впливають на створення та впровадження акцизної політики.

Щоб повністю оцінити фіскальні ризики, пов'язані з різними явищами, необхідно використовувати відносні статистичні показники, які порівнюють різні речі. Для бюджетних показників значущим є відношення запланованих до реальних величин. Рівень виконання плану за податковими надходженнями акцизного податку дозволяє оцінити відповідний відносний показник, який наведено на рис. 2.3:

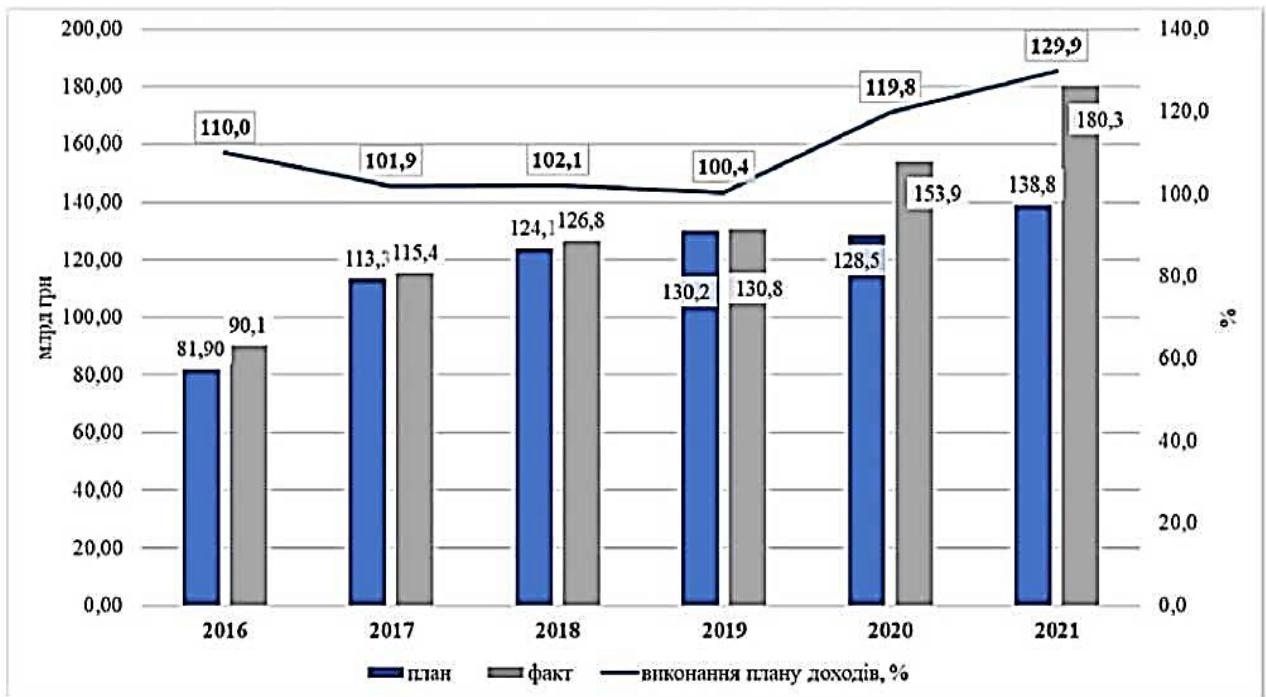


Рис. 2.3. Ефективність виконання планових показників адміністрування акцизного податку до Державного бюджету України [23]

Проведений аналіз показників Державного бюджету України за 2016-2023 рр. на основі відхилень фактичних даних від запланованих вказує на те, що податкові надходження акцизного податку були перевиконані. Це дозволило оцінити позитивно фінансові ризики у формі додаткового (незапланованого) доходу для бюджету з відхиленням на початок періоду 10 , і на кінець аналізованого періоду - 29,9.

2.2. Акцизний податок у структурі митного регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Вплив держави на розвиток зовнішньоекономічної діяльності проявляється через різноманітність методів, форм і засобів, що застосовуються державними органами та установами у зв'язку з економічними відносинами, що існують між суб'єктами господарювання в країні та за її межами. Цей вплив здійснюється через систему податків та інших обов'язкових платежів, пов'язаних із зовнішньоекономічною діяльністю (її оподаткуванням), ці платежі покликані сприяти якнайбільшій ефективності національної економіки.

Під оподаткуванням ЗЕД, на думку П. Юр'євої слід розуміти «законодавчо врегульований процес встановлення та адміністрування податків у державі, шляхом визначення їх видів, ставок, об'єктів та бази оподаткування, суб'єктів (юридичних і фізичних осіб платників цих податків), а також порядок сплати податків внаслідок провадження різних видів економічних відносин між суб'єктами господарювання різної державної належності. Об'єктом оподаткування у зовнішньоекономічній діяльності можуть бути угода, торговельна операція, позичкова угода, імпорту або експорту товару (коли податок визначається з валової суми), дохід, отриманий від угоди (причому податок зазвичай встановлюється як частка чистого доходу (прибутку) від цієї угоди), або майно (капітал), що використовується у торговому обороті» [29].

Навпаки, акцизи також є ефективним регулюючим фактором держави щодо зовнішньоекономічної діяльності, як виробничої, так і торговельної її складової. Вони безпосередньо впливають на ціни зовнішньоторговельних товарів і опосередковано впливають на обсяги зовнішньої торгівлі і, таким чином, відіграють важливу роль у формуванні макроекономічної політики держави. Крім того, зміна тарифної стратегії може вплинути на державні фінанси, оскільки податки на зовнішньоекономічну діяльність є значними джерелами національного доходу.

Експорт товарів має вирішальне значення для економічної діяльності суб'єкта. Експорт продукції стає важливим для розширення ринків збуту, що дозволяє створити вигідні для компанії умови на внутрішньому ринку. Для економіки країни збільшення обсягів експорту через суб'єкти підприємницької діяльності є основним способом підтримки позитивного зовнішньоторговельного балансу, це необхідно для підтримки стабільності валюти, своєчасної оплати закупівлі імпортних товарів та посилення впливу вітчизняних компаній на світові економічні процеси.

Контроль за переміщенням товарів, послуг і робіт здійснюється митницями в режимі експорту, імпорту та транзиту. Цей контроль покликаний запобігти порушенню правил, приховуванню та максимізації надходжень митних надходжень до вашого бюджету.

Департамент контролю та адміністрування державних митних платежів здійснює контроль за регулярністю діяльності територіальних органів Служби щодо забезпечення правильності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних та інших зборів. Результати дослідження свідчать, що протягом 2023 року до Державного бюджету України прогнозовано надходження митних та інших платежів на суму 459,7 млрд. грн., що становило 94,4% до планового показника (487,0 млрд. грн.). Крім того, у 2023 році порівняно з 2022 роком (300,8 млрд грн) надходження митних платежів зросли на 158,9 млрд грн, або на 52%.

У зв'язку з повномасштабною війною Росії проти України у зв'язку з введенням в Україні воєнного стану, тимчасовим припиненням діяльності окремих митниць, суттєвим зменшенням обсягів зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів, про що свідчить Міністерство фінансів України (рис.2.4).

На малюнку нижче видно суттєву різницю в сумі коштів, отриманих від ПДВ та інших митних платежів. Насамперед це пов'язано з особливостями розрахунків цих платежів, а також податковими пільгами щодо акцизного податку та збору, які були надані як на початку конфлікту, так і в 2023 році. Наприклад, застосування 7% ПДВ темпами у першому півріччі 2023 року призвело до зменшення дефіциту бюджету (з 20% до 7%), який становив

приблизно 24,02 млрд. та податку на акциз у зв'язку зі зниженням ставок - 10,04 млрд. грн. [31] грн.

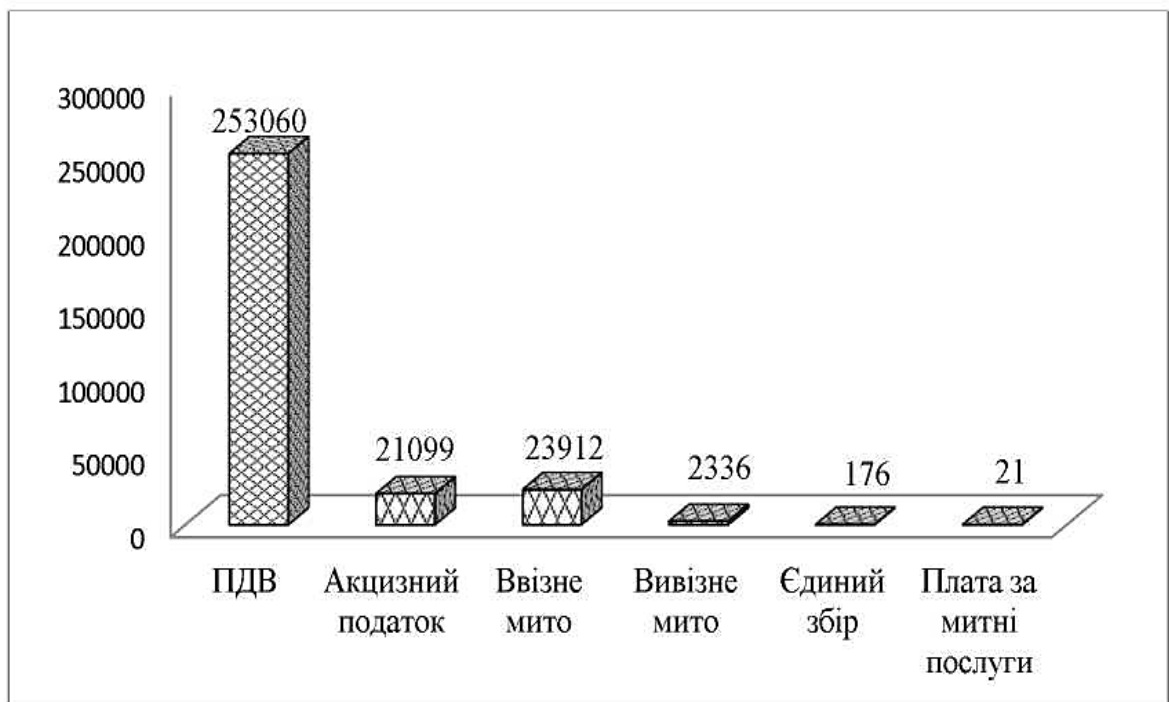


Рис. 2.4. Архітектура митних платежів в українській фіскальній практиці у 2022 році [30]

У 2022 – 2023 роках зменшився обсяг зовнішньоекономічної діяльності (її також називають ЗЕД) з країнами СНД (з 19% до 2% за імпортом та з 11% до 5% за експортом товарів), а відсоток товарообігу з країнами ЄС значно зріс (з 40% до 51% по імпорту та з 39% до 65% по експорту товарів). Зростання товарообігу з європейськими країнами також пояснюється тим, що в 2022 році Україна стане кандидатом на членство в ЄС і повинна буде дотримуватися певних правил (напр.

Сучасний стан інтеграції національних економічних систем у глобальний ринок зумовлює необхідність постійного пошуку механізмів економічного об'єднання суб'єктів господарювання з метою забезпечення їх конкурентоспроможності на зовнішньому ринку. Одним із компонентів цього типу регулювання є податкові інструменти, що використовуються для регулювання іноземної валюти. Для України, як країни, яка продовжує

формувати свою економічну систему, водночас намагаючись бути учасником світової економіки, надзвичайно важливо не опинитися на периферії процесів консолідації, це призведе до споживання низька якості товарів і технологій, які вже не актуальні для економіки розвинених країн.

Війна призвела до численних змін не тільки в обсязі торгівлі та структурі експортно-імпортних операцій, а й у способах оподаткування у сфері зовнішньої торгівлі, умови війни безпосередньо впливають на внутрішнє та зовнішнє середовище країни. якими держава та бізнес оперують, а отже взаємодіють між собою. Основні напрями здійснення змін в системі оподаткування ЗЕД в умовах війни можна означити наступним чином:

1. «Митні пільги та обмеження - внесення змін у ставки мита та введення додаткових митних обмежень з метою захисту внутрішнього виробничого потенціалу та національної економіки в умовах нестабільності.
2. Експортні та імпортні обмеження - встановлення обмежень на обсяги експорту та імпорту певних груп товарів, особливо тих, які мають стратегічне значення для країни в умовах війни.
3. Податок на додану вартість та акцизи - зміни в ставках ПДВ та акцизів на імпортні та експортні товари задля забезпечення необхідних фінансових ресурсів з підтримки стратегічних галузей економіки та оборони.
4. Валютні обмеження та контроль за вивезенням капіталу - введення валютної політики, що спрямована на збереження стабільності національної валюти та обмеження відтоку капіталу за кордон, щоб зберегти фінансові ресурси країни.
5. Спеціальні економічні зони - встановлення спеціальних економічних зони або пільгових режимів для підприємств, які займаються ЗЕД в умовах війни, щоб стимулювати економіку та залучити інвестиції.
6. Фіскальні стимули та пільги - введення низки фіскальних стимулів та пільг для підтримки суб'єктів господарювання, які ведуть ЗЕД, зокрема ті, які експортують товари та послуги. Введення фіскальних стимулів

може включати зменшення податкових зобов'язань, введення тимчасових пільг для підприємств, що здійснюють ЗЕД.

7. Декларування та звітність - посилення вимог до декларування та звітності для підприємств, що здійснюють ЗЕД, з метою забезпечення більшої фіскальної прозорості та контролю» [32].

Крім того, враховуючи загальновизнані принципи оподаткування та потенційні податкові заходи, які можуть бути застосовані під час воєнних дій, важливо вирішити питання щодо запровадження тимчасового підвищення податку на прибуток суб'єктів господарювання. Це може включати зміни ставки податку на прибуток, запровадження тимчасових пільг або зміни методу бухгалтерського обліку.

Вищезазначені заходи в умовах війни можуть мати суттєвий вплив на митне законодавство зовнішньоекономічних зон, а саме:

1. Зміни митних ставок на різні товари та послуги, які можуть включати як збільшення, так і зниження ставок залежно від стратегічної важливості окремих класів товарів.

2. Додавання нових митних правил, які контролюють обсяг і тип іноземної валюти, яка імпортується та експортується, ці правила можуть включати обмеження на імпорт та експорт певних товарів.

3. Єдині митні правила щодо товарів, що імпортуються та експортуються з країни, ці правила можуть включати додаткові вимоги до документації та перевірки.

4. Обмеженнями щодо експорту стратегічних товарів, таких як продовольство, ліки та інші ресурси стратегічного призначення, можуть бути спеціальні митні правила та експортні обмеження.

5. Зміни до митних правил, особливо щодо порядку та термінів митного оформлення, які враховують необхідність забезпечення безпеки та швидкості оформлення.

Загалом можна сказати, що оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в першу чергу базується на розвитку ситуації та напрямі вдосконалення податкової та митної політики країни. Загалом для збільшення

податкових та митних платежів до державного бюджету необхідно реформувати податкове та митне законодавство, а саме: забезпечення оборонних потреб країни; ввезення на митну територію України гуманітарної допомоги для Збройних Сил України; недопущення комерційного використання товарів під виглядом гуманітарної допомоги; контроль законності сплати податків і митних платежів; запобігання втратам бюджету держави, а також впровадження спрощеної та модернізованої митної процедури на кордоні та всередині держави. Це, у свою чергу, вплине на економічний стан і стратегічне майбутнє країни, і, як наслідок, підвищиться добробут населення та рівень життя суспільства.

РОЗДІЛ 3.

ВЕКТОРИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Одними з найважливіших складових зовнішньоекономічної політики держави є митна та податкова політика. У рамках митної політики можуть бути передбачені як тарифні, так і нетарифні заходи регулювання, які можуть, з одного боку, прискорити процеси митного оформлення, а з іншого – передбачити додаткові заходи митного контролю. Податкова політика впливає на процеси зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) через стягнення встановлених податковим законодавством платежів за експорт та імпорт. Обидві політики безпосередньо пов'язані з процесами економічної інтеграції України. Інтеграційні процеси в Україні розпочалися після здобуття незалежності, оскільки з 1991 року держава мала самостійно забезпечувати розвиток економічних, політичних та інших видів відносин з іншими державами. Першою рамковою угодою між Україною та ЄС стала Угода про партнерство та співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами (1994 р.), яка була підписана в 1994 р., тимчасово застосовувалася з 1996 р., а повністю набула чинності в 1998 р. У 2014 році Угода про асоціацію між Європейським Союзом та Європейським співтовариством з атомної енергії та їх державами-членами, з одного боку, та Україною, з іншого боку. (2014), деякі положення якої тимчасово застосовуються з 1 листопада 2014 року, а положення про зону вільної торгівлі застосовуються з 1 січня 2016 року. Повністю Угода про асоціацію набула чинності 1 вересня 2017 року, оскільки Угода про партнерство та співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами втратила чинність [31].

Незважаючи на тривале існування Угоди про асоціацію, Україна в деяких рейтингах залишається на низьких позиціях. Останній індекс ефективності логістики та його показники (2018) засвідчили покращення рейтингу України з 80-ї на 66-ту позицію в загальному рейтингу, а в рейтингу ефективності митного

контролю Україна піднялася зі 116-ї на 89-ту позицію. Останній рейтинг Paying taxes (2020) показав, що Україна поступово втрачає свої позиції, посідаючи за підсумками 2020 року 65 місце (у 2019 році – 54 місце), що є наслідком відсутності стратегічних орієнтирів розвитку держави. податкова політика. Згідно з результатами опитування Інституту економічних досліджень та політичних консультацій, частка тих, хто відчув на собі позитивний вплив Угоди про асоціацію між Україною та ЄС на свою підприємницьку діяльність, на кінець 2021 року зменшилася серед бізнесу [32].

Здебільшого Угода про асоціацію не торкнулася суб'єктів господарювання, оскільки у 2021 році частка таких суб'єктів перевищила 50%. За підсумками 2020 року також зросла частка підприємств, які повідомили про наявність експортно-імпортних бар'єрів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Ідентифікація кількісного виміру бар'єрів у сфері зовнішньоекономічної діяльності [33]

Угода про асоціацію передбачає щорічне виконання завдань щодо внесення змін до законодавства для імплементації законодавства ЄС в Україні. Розділ 4 документу стосується питань оподаткування (переважно податку на додану вартість та акцизного податку). Розділ 5 присвячений митній справі та передбачає спрощення митних процедур: запровадження інституту уповноваженого господарського оператор, приєднання України до спільної

транзитної системи ЄС, поступова гармонізація українського митного законодавства з митним законодавством ЄС. У таблиці 2 аналізується, як заходи Угоди про асоціацію реалізовувалися в секторах митних справ та оподаткування. Згідно з таблицею 2, Україна поступово виконує митні процедури міжнародної інтеграції, але не зовсім дотримується встановлених термінів [34].

Незважаючи на запровадження системи уповноважених господарюючих операторів, станом на 2022 рік в Україні офіційно зареєстровано лише одного такого уповноваженого господарюючого оператора, що свідчить про складні критерії відбору суб'єктів господарювання, що ускладнює отримання ними цього статусу. Інтеграція в секторі оподаткування відбувається в Україні переважно у сфері непрямого оподаткування. Україна поступово наближає правила непрямого оподаткування до ЄС.

З 2022 року Україна уніфікувала перелік підакцизних товарів відповідно до законодавства ЄС, запровадила щорічне підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби (до 2024 року), переглянула правила оподаткування пива (що трохи вплинуло на податкове навантаження на виробники пива і, відповідно, ціна на пиво), а рідину для електронних сигарет включили до підакцизних товарів. Проте питання імплементації норм оподаткування енергоресурсів в українське законодавство ще до кінця не вирішене, що може суттєво вплинути на ціну електроенергії в Україні [36].

Одним із найбільш проблемних аспектів непрямого оподаткування є питання своєчасного відшкодування ПДВ. Станом на 31 грудня 2022 року держава заборгувала суб'єктам господарювання 28,7 млрд грн [37]. Існуючий механізм відшкодування ПДВ є недосконалим. Як правило, відшкодування ПДВ можна здійснити як для операцій усередині країни, так і для експортних операцій.

Незважаючи на прийняття Стратегії екологічної безпеки та адаптації до зміни клімату до 2030 року, автори вважають, що в Україні недостатньо врегульовано процеси забезпечення екологічної безпеки. У рейтингу екологічної ефективності 2022 року Україна посіла 52 місце з індексом 49,60, поступаючись більшості країн Європейського Союзу. Зокрема, проблема полягає в низьких

ставках екологічного податку. Однією з ключових ставок екологічного податку в ЄС є податок на вуглець. У Швеції, Швейцарії та Ліхтенштейні ставка податку на викиди вуглекислого газу становить 117 євро за тонну, у Норвегії – 79 євро, а у Фінляндії – 76 євро. В Україні ставка екологічного податку на викиди вуглекислого газу становить 30 грн за тонну.

Відсутність реальних податкових стимулів для інноваційного розвитку. За підсумками 2022 року Україна посіла 57 місце в Глобальному індексі інновацій [38]. Слід зазначити, що значення цього показника поступово знижується. Якщо переважна більшість країн світу надає податкову знижку або податковий кредит при проведенні інноваційних досліджень, то податкове законодавство України не містить відповідних норм.

Для вирішення наявних проблем Ю. Іванов, В. Тищенко та О. Найденко пропонують наступні рекомендації:

1. «Уповноважені суб'єкти господарювання. Систему отримання статусу уповноваженого економічного оператора необхідно спростити шляхом зменшення кількості критеріїв відбору. Це має збільшити кількість осіб, які отримають цей статус, і покращити імідж українських компаній на міжнародному ринку. Крім того, необхідно посилити інформаційну кампанію щодо переваг цього статусу, особливо для експортерів.

2. Система спільного транспорту. Спільна транзитна система має не лише враховувати існуючі вимоги ЄС, а й сприяти захисту експортерів. Цьому може сприяти зменшення розмірів фінансових гарантій суб'єктів транзиту.

3. Бюджетне відшкодування ПДВ. Необхідно скасувати відшкодування ПДВ за операціями всередині України і залишити це виключно експортерам, оскільки вони втрачають 20% прибутку при експорті продукції. Скасування відшкодування ПДВ для операцій на території України спростить діяльність контролюючих органів щодо перевірки звітності. Крім того, це також заощадить бюджетні кошти, спрямовані на відшкодування ПДВ.

4. Знижені ставки акцизів на соціальні категорії товарів. Запровадження пільгових ставок ПДВ та акцизного податку на соціально значущі товари з

обов'язковим контролем цін на ці товари для допомоги малозабезпеченим верствам населення.

5. Ставки акцизного податку на енергоносії. Необхідно встановити перехідний період для імплементації законодавства ЄС щодо ставок акцизного податку на енергоносії, оскільки запровадження європейських податкових правил у цьому сегменті в умовах воєнного стану призведе до зростання цін на всі види товарів.

6. Розробка стратегічних напрямів митного оподаткування. Особливого значення сьогодні набуває розробка та реалізація Стратегії митної політики України, яка визначатиме вектори розвитку фіскальної сфери України з урахуванням завдань Угоди про асоціацію. Це має дозволити суб'єктам господарювання ефективно реалізовувати процеси стратегічного та податкового планування протягом року.

7. Екологічні проблеми. Вирішення екологічних проблем має відбуватися шляхом внесення змін до норм екологічного оподаткування. У цьому напрямку держава має надати регіонам більшу самостійність щодо ставок та коригувальних коефіцієнтів екологічного податку, лімітів викидів та скидів.

8. Інноваційний розвиток. З метою посилення зацікавленості суб'єктів господарювання в інноваційному розвитку доцільно зменшити податкове навантаження на податок на прибуток підприємств та спрямувати вивільнені кошти на науково-дослідні розробки для розробки інноваційної продукції, конкурентоспроможної на зовнішньому ринку» [40].

В Україні стрімко зростає необхідність підвищення ефективності системи адміністрування акцизного податку за новим стандартом. Удосконалення регуляторних і законодавчих процесів має вирішальне значення для розвитку позитивного ставлення до адміністрування акцизних податків. Податкове законодавство має ґрунтуватися на визнанні оптимального співвідношення прав платників податків та повноважень податкового адміністрування, що підвищить рівень податкової моралі. Часто суперечливий характер податкових норм призводить до їхнього дворазового тлумачення, що збільшує ймовірність порушення. Досвід країни свідчить, що ефективне податкове адміністрування

передбачає створення та реалізацію партнерських відносин, які базуються на сервісно-орієнтованому (довірчому) підході, що передбачає взаємну відповідальність і довіру до податкових відносин суб'єктів. Ця модель зазвичай використовується в багатьох розвинених країнах світу, зокрема в Данії, Нідерландах, Швейцарії та інших країнах.[42]

Крім того, основні методи посилення адміністрування акцизного податку з метою посилення його фінансового впливу включають:

- Поступове наближення до ставки акцизного податку на тютюнові вироби, актуальне в ЄС, віддзеркалюється і в США.
- Збільшення кількості територій без оподаткування закупівель;
- Запровадження дієвих інструментів регулювання руху підакцизних товарів пов'язане насамперед з уникненням винятків із загального методу оподаткування.
- Впровадження нових технологій та вдосконалення існуючих електронних систем розподілу оподатковуваних товарів.
- Узгодження переліку оподатковуваних товарів шляхом включення природного газу, вугілля та коксу для опалення та виробництва електроенергії.
- Повне скасування податку на купівлю багатьох оподатковуваних товарів через роздрібну мережу.

Результати дослідження доводять, що «Україна поступово запроваджує заходи щодо виконання Угоди про асоціацію з метою економічної інтеграції до норм і правил ЄС. У цілому економічна інтеграція сприяє подоланню техніко-економічних бар'єрів і забезпечує реалізацію спільних інтересів суб'єктів господарювання різних країн. Воєнний стан має значний вплив на динаміку інтеграційних процесів. Одним із таких наслідків є скорочення сальдо зовнішньої торгівлі та неспроможність держави захистити національного виробника від регулюючого впливу інших держав» [43].

Визначено, що Україні не в повній мірі вдалося запровадити заходи митного та податкового регулювання з урахуванням вимог ЄС (спільний транзит, уповноважені економічні оператори, бюджетне відшкодування ПДВ,

ставки акцизу на енергоносії). Вагомим чинником впливу на економічну інтеграцію є митні платежі, оскільки разом вони складають понад 50%. У межах цих виплат Україна має продовжити виконання основних заходів Угоди про асоціацію. Україна повинна поступово переглядати обидва товарно-географічна структура зовнішньоекономічної діяльності. Держава має сприяти суб'єктам господарювання, насамперед шляхом укладення міжнародних договорів щодо пошуку нових ринків збуту експортної продукції. Питання корупції та запобігання контрабанді, які щороку порушують платники податків, беручи участь у експертних опитуваннях, мають бути вирішені. Держава також має сприяти захисту прав інтелектуальної власності, покращенню екологічної безпеки та підвищенню зацікавленості суб'єктів господарювання у впровадженні інновацій.

Перспективи подальших досліджень мають бути зосереджені на питаннях захисту українських товаровиробників як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках за допомогою заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Це має відбуватися реальними заходами держави щодо обмеження імпорту певних категорій товарів для недопущення їх на український ринок. Крім того, необхідно обговорити з виконавчими органами ЄС питання скасування квот на українські товари, що дозволить Україні збільшити обсяги експортних операцій.

ВИСНОВКИ

Результати цього дослідження та потенціал для майбутніх досліджень. Зрештою, можна сказати, що ефективне управління акцизами має вирішальне значення для стабільного фінансування державного бюджету за рахунок окремих акцизів.

Спроможність держави фінансувати виробництво та розподіл суспільних благ і послуг, а також належним чином виконувати свої обов'язки залежить від досягнення запланованого рівня податкових і неподаткових надходжень до бюджету. Індивідуальні акцизи є суттєвими джерелами надходжень в окремих бюджетних системах України. Протягом останніх п'яти років надходження від акцизного податку залишаються значними.

Під час формування акцизної політики одним із важливих аспектів є забезпечення впровадження дієвої та результативної системи адміністрування акцизів, яка максимізуватиме максимально можливі податкові надходження до державного та місцевих бюджетів, а також буде простою та прозорою та сприятиме найбільшому ступінь юридичної активності. Система адміністрування в цілому і акцизів зокрема, яка створена в Україні, є динамічною системою, яка постійно розвивається і в цілому нагадує європейську практику. Крім того, важливо визнати, що в умовах динамічних змін, економічної нестабільності та низького рівня податкової дисципліни в Україні податкова система та особливості акцизної системи є вагомим базисом для підвищення ефективності податкової політики держави в загалом і акцизної системи зокрема. Важливо враховувати, що адміністрування податкових відносин у системі акцизного оподаткування має передбачати як законодавчі, так і адміністративні рішення, а також створення інституційного середовища, яке б сприяло добровільній, систематичній та сумлінній сплаті податків більшістю населення. Це відбуватиметься за умови реального впровадження прогресивної моделі податкового адміністрування – партнерства як основи більш високого ступеня довіри до влади, податкової та митної служб та спрямованої на покращення

якості інституційного середовища, підвищення узгодженості відносини, підвищення прозорості та сприяння відкритості.

Ефективна система податкового адміністрування має стати основою для формування ефективної акцизної політики, що враховує соціально-економічні потреби населення. Важливою складовою подальшого розвитку адміністрування акцизного податку є оцінка його ефективності та якості в цілому та забезпечення їх у довгостроковій перспективі, це напрям для подальших досліджень.

Доцільно сформулювати деякі пропозиції щодо вдосконалення системи справляння акцизів з урахуванням зарубіжного досвіду:

- знизити податкове навантаження на непрямі податки з метою зменшення масштабів ухилення від сплати податків, але паралельно з посиленням контролю за діяльністю суб'єктів оподаткування;
- упорядкувати та спростити систему відшкодування ПДВ, особливо для експортерів, що сприятиме економічному розвитку не лише цих підприємств, а й країни в цілому. Процедура відшкодування ПДВ повинна здійснюватися в строго визначений термін, що позитивно вплине на економічну діяльність експортерів та інвесторів, а також стимулюватиме приплив фінансових ресурсів до нашої країни;
- упорядкувати різні положення Податкового кодексу щодо адміністрування акцизів та усунути існуючі внутрішні протиріччя. Необхідно прагнути до того, щоб механізм нарахування, декларування та сплати акцизного податку в сфері зовнішньоекономічної діяльності був зрозумілим та простим для суб'єктів оподаткування. Для цього необхідно змінити правила оформлення накладних, уніфікувати права на митні й податкові преференції в різних ситуаціях та звільнення від оподаткування, уточнити багато формулювань Митного та Податкового кодексів, які можна трактувати неоднозначно, що створює підґрунтя для проблем як для суб'єктів митних інституцій, так і для учасників зовнішньоекономічної діяльності;
- ширше використовувати міждержавне співробітництво у боротьбі з ухиленням від непрямих податків (обмін інформацією про обсяги зовнішньоекономічних операцій, спільна боротьба з контрабандою тощо).

Але на завершення можна зазначити, що боротьба з ухиленням від непрямих податків буде тим ефективнішою, чим більше платників податків побачать віддачу від коштів, які вони сплачують державі у вигляді податкових та митних платежів. Тобто, коли система державних витрат буде приносити велику користь усьому суспільству, тоді, на нашу думку, суб'єкти оподаткування ефективніше з мотивацією будуть виконувати свої зобов'язання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Боровик П. М., Колотуха С. М., Бечко В. П. Вдосконалення механізму податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. *Збірник наукових праць Уманського НУС*. 2013. Вип. 82. Ч. 2. С. 270-276.
2. Карпенко С. П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів. *Science Rise*. 2015. № 3 (8). С. 30-35.
3. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Митний кодекс України від 13.03.2012. № 4495-VI. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
5. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text>
6. Закон України «Про митний тариф України» від 19.10.2022 р. № 2697-IX. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-20#Text>
7. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (Киотська конвенція). Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643#Text.
8. Пислиця А. В. Теоретичні засади адміністрування акцизів. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. Вип. 2 (24). С. 79-94. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32610893.pdf>.
9. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 389-394. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2017_11_59

10. Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/EU110048>
11. Богдан Т. Антикризова фіскальна політика та проблеми акцизів. *Бізнес Цензор*. 2021. URL: https://biz.censor.net/columns/3296145/antikrizova_fskalna_poltika_ta_problemi_aktsizv
12. Тучак Т., Шейко Н. Адміністрування акцизного податку у контексті його фіскальної ефективності. *Економіка та суспільство*, 2022. Вип. 43. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-63>
13. Заболітна М., Микуляк О. інституційне забезпечення електронного декларування у митній сфері України. Collection of Scientific Papers «ΛΟΓΟΣ». (June 23, 2023; Oxford, UK), с. 30–36.
14. Власюк Н.І., Момрик Ю.І. Особливості реалізації державної митної політики в Україні за сучасних умов. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2024. № 77. С. 83–89.
15. Сучасні виклики забезпечення митної безпеки в Україні : монографія / за ред. д.е.н., професора А. І. Крисоватого. Тернопіль : Університетська думка, 2020. 414 с.
16. Валігура В. Герчаківський С. Актуалітети гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів в ЄС та Україні. *Світ фінансів*. 2022. Вип. 3. С. 42-54.
17. Юр'єва П., Микитенко Т. Зовнішньоекономічна діяльність та особливості її оподаткування: теоретичні аспекти. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 38. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-30>
18. Белінська Я.В., Коляда П.Б., Чернова О.В., Юр'єва П.Б., Назаров М. І. Експортно-імпортні операції : навч. посібник. Ірпінь : ВПЦ УДФСУ, 2018. 254 с.
19. Микитенко Т.В. Вплив європейської інтеграції на зовнішньоекономічну діяльність. *Приазовський економічний вісник*. 2019. №6 (17). С. 13–16. URL: <http://pev.kpu.zp.ua/archives>

20. Василевська Г.В. Особливості взаємовпливу складових фіскального простору України. *Світ фінансів*. 2021. №1 (66) С. 112 – 123.
21. Крисовата К. В. Митний постаудит як перспективний напрям розвитку митної політики в умовах сучасних ризиків. Модерні фінанси: глобальні виклики і сучасні тренди : монографія / за ред. д.е.н., проф. А. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2024.
22. Алексійчук О. В., Маланчук Л. О., Антонова С. Є. Напрями покращення акцизного оподаткування в податковій системі України. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2023. Вип. 3. С. 22-30.
23. Дмитренко А. В., Лебедик Г. В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 61–66.
24. Державний веб-портал бюджету для громадян. Доходи. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>
25. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. Державна податкова служба України. 2022. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
26. Герчаківська О.Я. Протидія митним правопорушенням у міжнародному та українському нормативно-правовому полі. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2022. №1. С. 141-146.
27. Микуляк О.В., Стефанишин Р.І. Впровадження інформаційних технологій у митну практику України. *Світ фінансів*. 2020. Вип. 4 (61). С. 53-66.
28. Івашова Л.М., Кийда Л.І. Діджиталізація митних процедур: сучасний стан та перспективи розвитку митної справи. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2019. № 3 (22). С. 218-230.
29. Щербатюк Н. В. Організація митного контролю: європейський досвід. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 1. С. 387–391.
30. Крисоватий А. І., Новосад І. В. Діяльність митних органів у забезпеченні митної безпеки України у сфері протидії порушенням митних правил. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2017. № 2. С. 66–76.

31. Ковальов В. Г., Гармаш Є. В. Митні формальності, митні процедури. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2020. № 4 (27). С. 129–133.
32. World Customs Organization: Annual Report 2022-2023. URL: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/annual-reports/annual-report-2022_2023.pdf
33. Степаненко В. С. Напрями удосконалення митного контролю та переміщення товарів через митний кордон України. *Актуальні проблеми політики*. 2023. Вип. 71. С. 49–54.
34. Національна стратегія доходів до 2030 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р. *Урядовий портал*. URL: https://mof.gov.ua/uk/national_income_strategy-716
35. Шуневич А. С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. *Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка*. 2020. Вип. 1. С. 66-72.
36. Ivanov Yu., Tyshchenko V., Naidenko O. Customs and tax aspects of the economic integration of Ukraine into the EU. *Development Management*. 2023. Vol. 22 (2), p. 20–29.
37. Волкова О. Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 5. С. 146-150.
38. Лисяк Л. В., Щирий Г. Л. Акцизне оподаткування у системі непрямого оподаткування в Україні. *Науковий вісник Університету митної справи та фінансів*. 2018. Вип. 36(1). С. 229-236.
39. Стахов Б. В. Проблеми та перспективи акцизного оподаткування. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 99-104.
40. 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.
41. Сідельникова Л.П. Системні детермінанти податків на споживання у формуванні доходів бюджету. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 35. С. 411–418.

42. Росоха О., Славкова А. Непрямі податки: фіскальна ефективність в Україні та зарубіжних країнах. *Grail of Science*. 2023. № 27, с. 107–116.
43. Замасло О., Кобильник М. Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. *Світ фінансів*. 2021. Вип. 2 (67). С. 66-78.
44. Юрчишена Л.В., Шевчук Ю.І. Концептуальні засади адміністрування та фіскальний потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси, облік, банки*. 2020. № 1 (24). С.102–112.