

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

**ГУСАК Софія Сергіївна**

**Адміністрування акцизів у сфері  
зовнішньоекономічної діяльності: фіскальні наслідки  
та проблеми удосконалення /  
Administration of Excises in the Field of Foreign  
Economic Activity: Fiscal Consequences and Problems  
of Improvement**

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

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФМСзм-21  
С. С. Гусак

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, В. В. Угрин

---

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" \_\_\_ " \_\_\_\_\_ 2025 р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ А. І. Крисоватий

**ТЕРНОПІЛЬ - 2025**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Сутність, роль і функції акцизів у системі державних фінансів та зовнішньоекономічній діяльності.....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання адміністрування акцизів у зовнішньоекономічній діяльності в Україні.....	12
<b>РОЗДІЛ 2 ФІСКАЛЬНІ НАСЛІДКИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....</b>	<b>20</b>
2.1. Динаміка та структура фіскальних надходжень від імпорту в системі непрямого оподаткування.....	20
2.2. Ефективність адміністрування акцизів у сфері ЗЕД та фіскальні втрати державного бюджету.....	29
<b>РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>38</b>
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>46</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>49</b>

## ВСТУП

Актуальність теми дослідження зумовлена зростаючою роллю непрямих податків у формуванні доходної частини Державного бюджету України та набуттям акцизного оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності системоутворюючого значення для фінансової стійкості держави. В умовах воєнної економіки, трансформації логістичних ланцюгів і зростання потреб у бюджетних ресурсах акцизний податок та податок на додану вартість при імпорті виступають ключовими інструментами мобілізації публічних фінансів. Водночас посилення фіскального навантаження без належного вдосконалення механізмів адміністрування призводить не до підвищення доходів бюджету, а до зростання масштабів тінізації підакцизних ринків і втрати контролю за імпортними товаропотоками.

Сучасний стан митного адміністрування в Україні характеризується наявністю стійких структурних проблем, зокрема фрагментарністю інформаційних систем, обмеженою результативністю постмитного контролю, недостатнім рівнем автоматизації ризик-орієнтованого аудиту та високим рівнем тінізації підакцизних товарів. У таких умовах питання вдосконалення акцизного адміністрування виходить за межі суто податкової тематики та потребує комплексного наукового підходу із залученням інституційних, економічних і цифрових теорій.

Ступінь наукової розробленості проблеми. Теоретичні аспекти непрямих оподаткування, інституційної ефективності фіскальних систем і цифровізації державних фінансів досліджено в працях зарубіжних науковців (Д. Норта, Дж. Стігліца, А. Аллінгема, М. Сандмо), а також у звітах міжнародних організацій (OECD, IMF, World Customs Organization, World Bank, European Commission). В Україні проблематика акцизного оподаткування та податкових втрат у сфері ЗЕД знайшла відображення у працях вітчизняних науковців з фінансів і митної

справи. Водночас питання комплексного розгляду акцизного податку та ПДВ при імпорті як єдиної фіскальної системи, а також оцінки фіскальних втрат у взаємозв'язку із цифровізацією адміністрування залишаються недостатньо систематизованими, що обумовлює необхідність подальших наукових досліджень. Проблематика адміністрування непрямих податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності посідає важливе місце у наукових дослідженнях українських учених у галузі фінансів, оподаткування та митної справи. Значний внесок у розвиток теоретичних засад непрямого оподаткування зробили А. М. Соколовська, К. О. Швабій, Ю. Б. Іванов, В. Л. Андрущенко, які досліджували фіскальну роль податку на додану вартість та акцизного податку в системі державних фінансів, особливості їх впливу на доходи бюджету та макроекономічну стабільність. Питання адміністрування податкових платежів у сфері зовнішньоекономічних операцій ґрунтовно розглядали В. П. Хомутенко, Т. М. Паєнтко, Н. В. Мельник, які аналізували організаційні механізми функціонування податкових і митних органів, проблеми контролю за правильністю нарахування податків при імпорті та напрями вдосконалення фіскального адміністрування в умовах цифровізації економіки.

Метою роботи є теоретичне обґрунтування та аналітична оцінка ефективності адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності, визначення фіскальних наслідків і розробка напрямів удосконалення системи адміністрування в умовах трансформації економіки України.

Для досягнення поставленої мети у роботі передбачено вирішення таких завдань:

- розкрити економічну сутність акцизного оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- обґрунтувати роль податку на додану вартість при імпорті як універсального акцизу;

- проаналізувати динаміку та структуру акцизів від ввезених товарів на митну територію України;
- оцінити масштаби фіскальних втрат бюджету внаслідок порушень адміністрування;
- систематизувати основні проблеми акцизного адміністрування у сфері ЗЕД;
- запропонувати концептуальні напрями вдосконалення фіскальних механізмів.

Об'єктом дослідження є система адміністрування непрямих податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Предметом дослідження є механізми нарахування, контролю та справляння акцизного податку і податку на додану вартість при імпорті товарів.

Методи дослідження. У роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, порівняльний аналіз, статистичні методи, структурно-функціональний підхід, економетричні елементи оцінки фіскальних втрат, а також системний підхід до моделювання напрямів удосконалення адміністрування акцизів.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти України, офіційна статистика Міністерства фінансів, Державної митної служби, державні бюджетні звіти, матеріали міжнародних організацій та наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених.

Практичне значення отриманих результатів полягає в можливості використання їх у діяльності органів доходів і зборів, фінансово-економічних підрозділів, а також у навчальному процесі при викладанні дисциплін із фінансів, митної справи та податкового адміністрування.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### 1.1. Сутність, роль і функції акцизів у системі державних фінансів та зовнішньоекономічній діяльності

Акцизний податок посідає особливе місце у системі непрямих податків, виконуючи не лише фіскальну, а й регуляторну функцію в економіці держави. Його специфіка полягає в оподаткуванні окремих груп товарів, які характеризуються стабільним попитом, відносною нееластичністю споживання, а також підвищеною соціальною або екологічною чутливістю. У міжнародній практиці акцизи традиційно застосовуються до алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та окремих видів транспортних засобів, що дозволяє державі одночасно наповнювати бюджет і здійснювати вплив на структуру споживання населення [1].

Економічна сутність акцизного податку полягає у формуванні додаткового фінансового навантаження на споживання підакцизної продукції, що реалізується шляхом включення суми податку до ціни товару. На відміну від прямих податків, акциз сплачується не безпосередньо платником-споживачем до бюджету, а через механізм перекидання податкового тягаря на кінцевого покупця. Таким чином, акцизний податок характеризується високим рівнем фіскальної ефективності, відносною стабільністю надходжень та низькою чутливістю до економічних коливань, що робить його важливим інструментом бюджетного регулювання [2].

У системі державних фінансів акцизи виступають одним із ключових бюджетоутворюючих джерел доходів, поступаючись за обсягом лише податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб. Їх стабільність

обумовлена тим, що рівень споживання підакцизних товарів, попри загальні макроекономічні коливання, залишається відносно прогнозованим. Саме тому в умовах фінансової нестабільності та зростання дефіциту бюджету роль акцизів значно посилюється, а держава дедалі частіше вдається до коригування ставок як інструменту оперативного наповнення бюджету [3].

Особливої актуальності акцизне оподаткування набуває у сфері зовнішньоекономічної діяльності, де воно виконує не лише фіскальну, а й захисну функцію. Імпорт підакцизних товарів пов'язаний із підвищеними ризиками ухилення від оподаткування, контрабанди та заниження митної вартості. У цьому контексті акциз стає інструментом фінансової безпеки держави, спрямованим на запобігання тінізації зовнішньої торгівлі та захист внутрішнього ринку від недобросовісної конкуренції [4].

Водночас слід наголосити, що акциз у сфері зовнішньої торгівлі тісно взаємодіє з іншими фіскальними платежами, насамперед митом і податком на додану вартість. Сукупне податкове навантаження на імпортовані підакцизні товари формується як багаторівнева система, де кожен елемент виконує специфічну роль. Якщо мито виконує переважно протекціоністську функцію, то акциз спрямований на обмеження споживання соціально небажаних товарів та забезпечення стабільних доходів бюджету, а ПДВ – забезпечує універсальність оподаткування [5].

У теоретичній фінансово-економічній літературі податок на додану вартість нерідко інтерпретується як **універсальна форма акцизного оподаткування**, що пояснюється його економічною природою як податку на кінцеве споживання. Як і специфічні акцизи, ПДВ входить у ціну товару та фактично сплачується кінцевим споживачем, а його фіскальний ефект не залежить безпосередньо від фінансових результатів суб'єкта господарювання. Саме ця ознака дозволяє класифікувати ПДВ як непрямий податок, споріднений

із акцизами за механізмом функціонування, проте принципово відмінний за масштабами застосування.

На відміну від специфічних акцизів, які застосовуються вибірково до окремих груп товарів із підвищеним фіскальним або соціальним навантаженням, ПДВ має універсальний характер і поширюється на всі товари та послуги, що споживаються на митній території держави. У цьому сенсі ПДВ виконує функцію системоутворюючого податку, який забезпечує базову стабільність доходної частини бюджету. Якщо акцизи є інструментом точкового впливу на ринок, то ПДВ формує фіскальний «каркас» державних фінансів, особливо у сфері імпортних операцій.

Таким чином, у системі непрямого оподаткування ПДВ доцільно розглядати як універсальний акциз, а специфічні акцизи – як селективні. Такий підхід дозволяє сформулювати цілісне уявлення про непряме оподаткування як багаторівневу систему, в якій універсальний податковий механізм поєднується з вибілковими регуляторними важелями. У сфері зовнішньоекономічної діяльності це означає, що оподаткування імпорту реалізується не ізольовано через окремі платежі, а як взаємопов'язана податкова конструкція, що посилює загальний фіскальний ефект.

У країнах Європейського Союзу акцизне оподаткування розглядається як елемент узгодженої податкової політики, що забезпечує єдність фіскального простору та мінімізує викривлення конкуренції між державами-членами. Гармонізація акцизних ставок та правил справляння податку є однією з умов функціонування внутрішнього ринку ЄС, а відповідні директиви визначають мінімальні ставки та перелік підакцизних товарів. Для України, яка перебуває в процесі адаптації податкового законодавства до європейських стандартів, питання узгодження акцизної політики із вимогами ЄС набуває стратегічного значення

Таким чином, акцизний податок у сфері зовнішньоекономічної діяльності виконує комплексну функцію, поєднуючи фіскальні, регуляторні та захисні механізми впливу. Його значення виходить за межі виключно податкового інструменту, перетворюючись на важливий елемент економічної безпеки держави та ефективності бюджетної системи загалом.

У межах фіскальної функції акцизний податок забезпечує стабільні грошові надходження до бюджету, причому характерною рисою є його прогнозованість. На відміну від податку на прибуток, який залежить від фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання, акцизи значною мірою ґрунтуються на фізичних обсягах реалізації товарів, що споживаються незалежно від економічної кон'юнктури. Саме тому цей податок відіграє роль «бюджетного стабілізатора» в періоди економічної нестабільності.

Регуляторна функція акцизів проявляється через стимулюючий та стримуючий вплив на ринок. Підвищення ставок на алкогольну та тютюнову продукцію спрямоване не лише на збільшення бюджетних доходів, а й на зменшення рівня споживання соціально небезпечних товарів. Такий підхід відповідає концепції "sin tax", яка активно застосовується у країнах Європейського Союзу та передбачає використання податкових інструментів для корекції поведінки споживачів. Додатково акцизний податок виконує перерозподільчу функцію, оскільки акумульовані кошти спрямовуються на фінансування соціальних програм, охорони здоров'я й екологічних заходів. Таким чином, непряма форма оподаткування забезпечує опосередкований механізм перерозподілу доходів від платоспроможних груп населення до соціально вразливих верств, що підвищує загальний рівень соціальної справедливості в податковій системі. Систематизація функцій акцизного податку чітко відображена в табл.1.1

Таблиця 1.1

### ФУНКЦІЇ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ

Функція	Зміст функції	Реалізація у сфері ЗЕД
Фіскальна	Формування доходів державного бюджету	Стягнення акцизу при імпорті підакцизних товарів
Регуляторна	Стимулювання або стримування споживання	Підвищені ставки на тютюн, алкоголь, пальне
Захисна	Запобігання тіньовому імпорту	Контроль митними органами
Перерозподільча	Фінансування соціальних програм	Напрямок коштів на медицину, оборону
Індикативна	Оцінка стану споживчого ринку	Аналіз динаміки надходжень

У сфері зовнішньоекономічної діяльності акциз набуває особливої специфіки, оскільки справляння податку пов'язане з митними процедурами. Обов'язком контролюючих органів є не лише нарахування й стягнення акцизу, а й запобігання незаконному переміщенню підакцизних товарів через митний кордон. Це розширює фіскальну роль акцизів до рівня інструменту протидії економічним правопорушенням у зовнішній торгівлі.

Окремої уваги заслуговує зв'язок адміністрування акцизів із податковим навантаженням на суб'єктів господарювання. Підвищення ставок без одночасного удосконалення механізмів контролю призводить до зростання тіньового обігу та посилення мотивації до ухилення від оподаткування. Тому акцизна політика має ґрунтуватися на балансі між фіскальними інтересами держави й економічними можливостями бізнесу.

Впровадження ризик-орієнтованого підходу в адмініструванні акцизів передбачає зосередження контрольних заходів на операціях із підвищеним рівнем податкових ризиків. Такий механізм дозволяє оптимізувати витрати ресурсів державних органів і підвищити ефективність митного контролю. У цьому контексті акцизний податок розглядається не лише як джерело доходів бюджету, а як елемент цілісної системи державного фінансового моніторингу.

Фіскальна ефективність акцизного податку значною мірою залежить від інституційної спроможності митних і податкових органів. У країнах із високим рівнем податкової культури адміністрування акцизів характеризується прозорістю, автоматизацією процедур і мінімізацією людського фактору. Натомість у державах із перехідною економікою проблеми адміністрування часто посилюються корупційними ризиками, недосконалістю законодавства та нестачею якісної аналітичної підтримки. Узагальнюючи, слід зазначити, що сутність акцизного податку у сфері зовнішньоекономічної діяльності виходить за межі традиційного інструменту оподаткування. Він трансформується у компонент фінансової безпеки держави, механізм економічного стримування та фактор фіскальної стабільності.

В умовах трансформаційної економіки України акцизний податок виконує ще одну важливу функцію — індикативну, оскільки обсяги його надходжень відображають загальний стан внутрішнього ринку підакцизної продукції та рівень платоспроможного попиту. Зниження надходжень, за відсутності законодавчих змін, може свідчити про тінізацію обігу або про наслідки економічних кризових явищ. Водночас зростання акцизних надходжень за сталих фізичних обсягів реалізації є наслідком перегляду ставок, що дає змогу оцінювати ефективність податкової політики в частині досягнення фіскальних і соціальних цілей.

Акцизний податок також відіграє важливу роль у формуванні конкурентного середовища. При рівномірному та прозорому адмініструванні він створює однакові умови функціонування для всіх учасників ринку. Водночас наявність податкових преференцій або зон недостатнього контролю призводить до викривлення конкуренції, посилення монополізації та витіснення легальних імпортерів з ринку. Таким чином, ефективність акцизної політики безпосередньо впливає на стан ринкової конкуренції та стабільність підприємницького середовища.

Особливістю акцизного адміністрування в імпортних операціях є його тісний зв'язок із митною вартістю товарів. Невірне визначення митної вартості призводить не лише до недоотримання мита та ПДВ, а й до суттєвих втрат акцизних надходжень. Це обумовлює необхідність використання комплексних заходів контролю, зокрема інформаційного обміну з іноземними митними органами, застосування митних ризик-профілів та інституту пост-аудиту.

В умовах воєнного стану значення акцизу для державних фінансів України значно зросло, оскільки він використовується як стабілізуюче джерело наповнення бюджету в умовах скорочення окремих видів економічної діяльності. При цьому держава змушена балансувати між потребою у фіскальних ресурсах та недопущенням надмірного податкового навантаження, яке могло б ще більше звужити внутрішній ринок. У цьому контексті акцизний податок стає інструментом антикризового управління фінансами держави.

З урахуванням викладеного, акцизний податок у системі державних фінансів та зовнішньоекономічної діяльності слід розглядати як багатофункціональний інструмент, який одночасно впливає на бюджетне наповнення, структуру споживання, конкурентне середовище та рівень фінансової безпеки. Його ефективність визначається не лише величиною ставок, а насамперед якістю адміністрування, ступенем автоматизації процедур і професійним рівнем фіскальних органів.

## **1.2. Нормативно-правове регулювання адміністрування акцизів у зовнішньоекономічній діяльності в Україні**

Нормативно-правове забезпечення адміністрування акцизного податку у сфері зовнішньоекономічної діяльності в Україні базується на комплексі законодавчих і підзаконних актів, що регламентують порядок справляння податку, визначають коло платників, об'єкти оподаткування, ставки, а також

механізми податкового контролю. Ключовими нормативно-правовими актами, які формують інституційне середовище акцизного оподаткування, виступають Податковий кодекс України та Митний кодекс України, що перебувають у тісному функціональному взаємозв'язку і забезпечують правове унормування як податкових зобов'язань суб'єктів господарювання, так і процедур митного оформлення підакцизних товарів [9; 10].

Податковий кодекс України закріплює правовий статус акцизного податку як загальнодержавного податку та визначає базові елементи його справляння, зокрема перелік підакцизних товарів, систему ставок, правила визначення бази оподаткування і порядок нарахування податкових зобов'язань. Важливим аспектом правового регулювання є запровадження диференційованих ставок залежно від фізичних властивостей товарів, їх функціонального призначення та обсягів споживання, що створює можливості для гнучкої фіскальної політики держави [9].

Митний кодекс України, у свою чергу, визначає особливості справляння акцизного податку у процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій. Акцизний податок у випадку імпорту підакцизних товарів нараховується на підставі митної декларації та підлягає сплаті до або на момент завершення митних формальностей. Нормами митного законодавства передбачено, що невиконання податкових зобов'язань є підставою для призупинення митного оформлення та застосування заходів фінансової відповідальності до імпортера [10].

Значна роль у правовому регулюванні відводиться інституту електронного адміністрування акцизного податку, який забезпечує централізований облік руху підакцизних товарів і контроль за податковими зобов'язаннями платників. Запровадження електронної системи адміністрування реалізації пального та спирту етилового, а також цифровізація обігу алкогольної і тютюнової продукції значно підвищили прозорість

фіскальних процедур та зменшили можливості для нелегального обігу товарів [11].

Окремого нормативного аналізу потребує адміністрування податку на додану вартість у сфері імпорту, оскільки саме він є головним бюджетоутворюючим податком у структурі непрямих податкових надходжень. Податковий кодекс України визначає ПДВ як загальнодержавний податок на споживання та встановлює спеціальний порядок його справляння у момент ввезення товарів на митну територію України. У межах митних процедур ПДВ виступає ключовим фіскальним елементом, який разом із митом та акцизами формує сумарне податкове навантаження на імпорт.

Нормативна конструкція оподаткування імпорту побудована таким чином, що акцизний податок включається до бази оподаткування ПДВ. Це створює ефект податкового мультиплікатора, за якого кожна одиниця акцизу автоматично збільшує суму ПДВ. В результаті забезпечується не лише прямий фіскальний ефект акцизів, а й опосередкований бюджетний ефект через податок на додану вартість. Така юридична модель значно підвищує доходну спроможність бюджету у сфері імпорту підакцизних товарів.

Таким чином, у нормативно-правовій площині ПДВ та акцизи не можуть розглядатися ізольовано, оскільки вони функціонують у нерозривному правовому зв'язку. ПДВ виконує роль універсального податкового механізму, тоді як акциз реалізує вибіркову регуляторну функцію. У поєднанні ці податки формують правову основу фіскального адміністрування імпорту в Україні, що потребує узгодженості норм податкового і митного законодавства як необхідної умови ефективності всієї системи.

Окрему регуляторну функцію виконують постанови Кабінету Міністрів України та накази Міністерства фінансів України, якими деталізуються процедурні аспекти адміністрування акцизного податку. Зокрема, вони визначають порядок ведення реєстрів платників, правила заповнення

податкових декларацій, умови складання та реєстрації акцизних накладних, а також вимоги до електронного документообігу у сфері підакцизної продукції [12].

Таким чином, нормативно-правове регулювання адміністрування акцизного податку у сфері зовнішньоекономічної діяльності є багато рівневим і комплексним процесом, у межах якого поєднуються податкові, митні та адміністративно-правові інструменти впливу. Ефективність функціонування цієї системи визначається не лише якістю законодавчих норм, а й здатністю державних інституцій забезпечувати їх практичну реалізацію, що є ключовою передумовою стабільності фіскальних надходжень та фінансової безпеки держави.

З метою систематизації нормативно-правової бази, що регламентує адміністрування акцизного податку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, доцільно узагальнити ключові законодавчі та підзаконні акти в узагальнювальній таблиці (табл. 1.2), яка відображає структурну ієрархію джерел правового регулювання та їх практичну значущість для процесу оподаткування підакцизної продукції.

Аналіз табличних даних свідчить, що нормативно-правове забезпечення адміністрування акцизів має багаторівневу структуру, де основоположними є кодифіковані законодавчі акти, а конкретизація їхніх положень здійснюється на рівні підзаконних нормативних документів. Така модель регулювання забезпечує відносну стабільність правового поля, однак водночас ускладнює практичну імплементацію норм у зв'язку з великою кількістю допоміжних актів, що потребують постійного актуалізування [13].

***Таблиця 1.2***

**Основні нормативно-правові акти у сфері адміністрування акцизного податку в зовнішньоекономічній діяльності України**

№	Нормативно-правовий акт	Рік прийняття	Сфера регулювання	Значення для адміністрування акцизів
1	Податковий кодекс України	2010	Податкове законодавство	Визначає об'єкти, платників, ставки та механізм справляння акцизу
2	Митний кодекс України	2012	Митне регулювання	Регламентує порядок справляння акцизу при імпорті
3	Бюджетний кодекс України	2010	Бюджетна система	Визначає напрями зарахування акцизних надходжень
4	Закон України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту...»	1995	Обіг алкоголю і тютюну	Регламентує ліцензування та облік
5	Закон України «Про Митний тариф України»	2020	Класифікація товарів	Впливає на правильність нарахування акцизів
6	Постанова КМУ щодо електронного адміністрування пального	2016	Облік пального	Контроль обігу та зменшення ухилення
7	Наказ МФУ «Про форму декларації акцизу»	актуальна редакція	Звітність	Регламентує звітність платників
8	Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	1991	ЗЕД	Визначає принципи ЗЕД
9	Угода про асоціацію з ЄС	2014	Гармонізація	Узгодження із стандартами ЄС

Важливим аспектом удосконалення національного акцизного законодавства є гармонізація його положень із правом Європейського Союзу. Україна, у межах реалізації Угоди про асоціацію з ЄС, взяла на себе зобов'язання щодо поступового наближення податкової політики до європейських стандартів, включаючи акцизне регулювання. Директиви ЄС визначають базові принципи функціонування акцизної системи, зокрема встановлюють єдині підходи до обліку, контролю та переміщення підакцизних товарів на території Союзу [14].

Суттєву роль у правовій регламентації відіграє Директива Ради ЄС 2008/118/ЕС, яка встановлює загальний режим справляння акцизів та регламентує процедури переміщення підакцизних товарів із відстроченням сплати податку. Для України положення цієї директиви є орієнтиром у впровадженні електронного контролю, інтеграції інформаційних систем та уніфікації підходів до адміністрування податкових зобов'язань [15].

Окремі директиви ЄС встановлюють мінімальні ставки акцизного податку на алкогольні напої, тютюнові вироби та енергоносії, що формує спільне фіскальне середовище та запобігає податковій конкуренції між країнами-членами. Для України імплементація відповідних норм означає не лише зміну рівня ставок, а й перегляд механізмів нарахування податку та структури податкових надходжень у контексті євроінтеграційних процесів [16].

Водночас адаптація національного законодавства до норм ЄС супроводжується низкою проблем, серед яких домінують нестабільність законодавства, часті зміни ставок акцизів, складність процедур реєстрації платників та декларацій обігу підакцизних товарів. Наявні колізії між нормами податкового та митного законодавства ускладнюють правозастосовну практику та призводять до різночитань у діяльності фіскальних органів [17].

Таким чином, нормативно-правова база адміністрування акцизів в Україні перебуває у стані активної трансформації, що зумовлено як внутрішніми соціально-економічними викликами, так і необхідністю гармонізації з європейським правом. Досягнення стабільності та передбачуваності у сфері акцизного оподаткування є ключовою умовою підвищення фіскальної результативності та інвестиційної привабливості економіки.

Вагомим елементом нормативного регулювання є інституційна взаємодія між податковими та митними органами, що закріплена на законодавчому рівні. Державна податкова служба та Державна митна служба здійснюють координацію своїх дій у сфері адміністрування акцизів, зокрема шляхом обміну інформацією, спільного використання електронних реєстрів і застосування

ризик-орієнтованих профілів контролю. Такий підхід спрямований на зниження рівня податкових правопорушень та підвищення прозорості зовнішньоекономічних операцій [18].

Суттєву увагу законодавець приділяє нормативному забезпеченню контролю за переміщенням пального і спирту етилового через митний кордон. Зокрема, врегульовано порядок реєстрації акцизних складів, використання електронних систем обліку руху пального, а також ідентифікацію операцій із реалізації підакцизної продукції. Попри формування сучасної інфраструктури адміністрування, на практиці залишаються проблеми, пов'язані з технічними збо-ями, дублюванням функцій контролю та нерівномірністю правозастосовної практики.

В окремих випадках існуючі законодавчі приписи у сфері акцизного оподаткування не повною мірою відповідають економічним реаліям, що зумовлює виникнення правових прогалин. Унаслідок цього суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності стикаються з неоднозначними підходами до тлумачення норм, а фіскальні органи – із труднощами у доведенні податкових порушень у межах судових спорів. Це актуалізує необхідність підвищення якості нормотворчої діяльності та вдосконалення судової практики у податкових справах [19].

Особливу складність становить узгодження норм акцизного оподаткування з митно-тарифною політикою. Невідповідність між акцизними ставками та митними правилами може призводити до перекосів у податковому навантаженні, що негативно впливає на конкурентне середовище. Відсутність сталої координації призводить до формування викривлених економічних стимулів, зокрема щодо імпорту товарів із країн з м'якшим податковим режимом.

У цьому контексті актуальним напрямом удосконалення є впровадження комплексного підходу до правового регулювання, який передбачає синхронізацію норм податкового, митного та фінансового законодавства. В основу такої інтеграційної моделі має бути покладено принцип правової

визначеності, який передбачає стабільність норм, доступність їх тлумачення та відсутність суперечностей. Реалізація цього принципу дозволить підвищити рівень податкової дисципліни та довіри платників до фіскальних органів.

Отже, нормативно-правове регулювання адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності в Україні характеризується складною ієрархічною структурою та перебуває у стані динамічного розвитку. Подальше реформування має бути орієнтоване на підвищення правової чіткості, цифровізацію процедур контролю та гармонізацію з європейськими стандартами, що в сукупності створить підґрунтя для зростання фіскальної ефективності й фінансової стабільності держави.

## РОЗДІЛ 2

### ФІСКАЛЬНІ НАСЛІДКИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### **2.1. Динаміка та структура фіскальних надходжень від імпорту в системі непрямого оподаткування**

Початковий етап аналізу фіскальних наслідків адміністрування акцизів у сфері ЗЕД доцільно здійснювати через вивчення динаміки надходжень від імпорту в розрізі двох базових непрямих податків — акцизного податку та податку на додану вартість. Такий підхід дає змогу оцінити не лише абсолютні обсяги податкових надходжень, а й реальну роль акцизів у структурі доходів бюджету на тлі домінування ПДВ як універсального податку на споживання [1].

За даними бюджетної звітності, ПДВ з імпорту стабільно формує найбільшу частку в доходах Державного бюджету України серед усіх непрямих податків. Його універсальний характер обумовлює охоплення практично всіх імпортних операцій незалежно від товарної структури, що забезпечує масштабність фіскального ефекту. Водночас акцизний податок, маючи селективний характер, формує доходи виключно за рахунок підакцизної продукції, що зумовлює менший, але структурно значущий внесок у бюджетну систему [2].

Динаміка надходжень свідчить, що у кризові періоди ПДВ демонструє відносну стійкість, тоді як акцизні надходження є більш чутливими до цінових коливань, збоїв логістики та змін регуляторної політики. Починаючи з 2022 року, акцизи зазнали гострішого фіскального просідання, що пояснюється скороченням легального імпорту підакцизних товарів та зростанням контрабандних потоків, насамперед у сегментах алкогольної та тютюнової продукції [20].

Водночас із 2023 року спостерігається поступове відновлення акцизних надходжень, зумовлене стабілізацією імпорту пального та переглядом ставок відповідно до євроінтеграційних зобов'язань України. Саме паливний акциз став ключовим драйвером зростання фіскальних надходжень у системі непрямого оподаткування, що свідчить про високий рівень енергетичної залежності національної економіки [21].

Структурний аналіз показує, що у загальній сумі непрямих податкових надходжень від імпорту домінує ПДВ, тоді як акцизний податок відіграє роль інструменту цільової фіскальної мобілізації. Однак важливою особливістю є те, що акциз входить у базу оподаткування ПДВ, створюючи мультиплікативний фіскальний ефект. Іншими словами, кожна гривня акцизного податку автоматично збільшує суму ПДВ, що надходить до бюджету, і тим самим посилює загальний податковий результат імпортних операцій [9; 10].

У результаті акциз у системі непрямого оподаткування виконує подвійну функцію: безпосередньо забезпечує фіскальні надходження та опосередковано впливає на зростання ПДВ з імпорту. Така взаємодія формує інституційний симбіоз двох податків, у межах якого акциз слугує фіскальним “каталізатором” бюджетних доходів.

Для емпіричної перевірки наведених теоретичних положень та кількісної оцінки фіскальної ролі податку на додану вартість і акцизного податку в системі імпортного оподаткування доцільно перейти до статистичного аналізу фактичних надходжень за відповідними бюджетними кодами. Саме динаміка ПДВ з ввезених на митну територію України товарів та акцизного податку з імпортованих підакцизних товарів дозволяє об'єктивно оцінити реальний масштаб фіскального внеску кожного із цих податків, виявити тенденції змін їхньої ролі в доходах бюджету та встановити ступінь залежності бюджетної системи від імпортних податкових надходжень. Окрім оцінки абсолютних показників, важливим завданням аналізу є визначення питомої ваги непрямих податків у загальній структурі доходів бюджету, що дає змогу виявити рівень фіскальної залежності держави від оподаткування зовнішньоекономічних

операцій. Такий підхід дозволяє розкрити не лише фіскальний потенціал імпорту, а й уразливість бюджетної системи до коливань обсягів зовнішньої торгівлі, валютних шоків і змін податкової політики. З огляду на зазначене, динаміка надходжень ПДВ та акцизного податку при імпорті в період 2019–2024 років та їх питома вага у доходах Державного бюджету України потребують детального аналізу, який наведено у табл. 2.1.

*Таблиця 2.1.*

**Динаміка ПДВ та акцизного податку з ввезених товарів на митну територію України у доходах Державного бюджету України, 2019–2024 рр., млн грн.\***

<b>Рік</b>	<b>ПДВ з імпорту</b>	<b>Акциз з імпорту</b>	<b>Разом ПДВ+акциз</b>	<b>Доходи бюджету, всього</b>	<b>Частка ПДВ+акциз у доходах, %</b>
2019	289 760,4	53 460,7	343 221,1	998 278,9	34,4
2020	274 113,5	57 846,8	331 960,3	1 076 016,6	30,8
2021	380 714,3	79 592,8	460 307,1	1 298 852,9	35,5
2022	253 052,9	41 653,7	294 706,6	1 787 958,6	16,5
2023	358 158,0	74 762,8	432 920,8	2 671 997,9	16,2
2024	468 127,5	105 200,8	573 328,3	3 122 713,3	18,4

\*Розраховано та складено автором на основі [22].

Результати, наведені у таблиці, свідчать про принципово різну фіскальну природу податку на додану вартість та акцизного податку у сфері імпорту. ПДВ, як універсальний податок на споживання, демонструє стабільно масштабні обсяги мобілізації доходів, формуючи основу доходної частини бюджету, тоді як акциз є селективним інструментом фіскального впливу з вузькою товарною спеціалізацією.

У 2019–2021 рр. сукупна частка ПДВ та акцизного податку з імпорту перевищувала третину доходів державного бюджету, що підтверджує критичну залежність фіскальної системи України від зовнішньоторговельних податкових надходжень. Цей період характеризувався відносною стабільністю імпортних потоків та системною роллю митних платежів як джерела бюджетного

наповнення. Різке падіння показників у 2022 році має системний характер і пояснюється сукупною дією воєнно-економічних факторів:

- суттєвим скороченням імпорту;
- фізичним руйнуванням логістичної інфраструктури;
- введенням тимчасових податкових пільг на імпорт окремих категорій товарів;
- валютними обмеженнями та падінням платоспроможності підприємств.

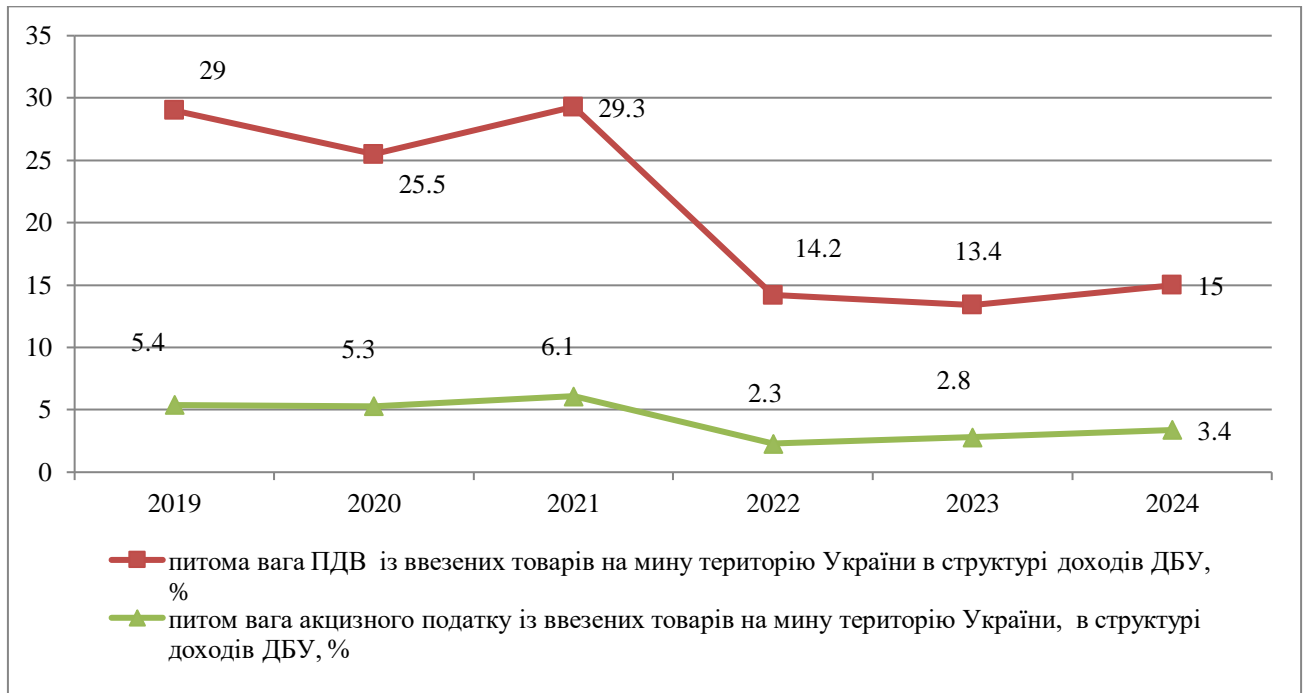
Унаслідок цього частка непрямих податків із імпорту у доходах бюджету скоротилася майже вдвічі, що спричинило загальну фіскальну вразливість бюджету та посилення залежності від зовнішньої фінансової допомоги. Водночас у 2023–2024 роках фіксується помітне відновлення імпортних податкових надходжень. Особливо стрімким є зростання ПДВ з імпорту у 2024 році, що обумовлено:

- частковою стабілізацією зовнішньої торгівлі;
- відновленням споживчого імпорту;
- збільшенням вартості імпортованої продукції через валютні коливання;
- інфляційним ефектом, який автоматично підвищує базу оподаткування ПДВ.

При цьому акциз із ввезених товарів також демонструє стале зростання, особливо у сегменті пального. Це свідчить про те, що акциз не лише виконує фіскальну функцію, а й реагує на трансформації структури економіки, зокрема енергетичну залежність України.

Отримані результати щодо динаміки надходжень податку на додану вартість та акцизного податку з імпорту дозволяють зробити попередній висновок про масштаб фіскального значення непрямих податків у бюджетній системі України [22]. Водночас аналіз абсолютних показників не дає вичерпної оцінки їх ролі в системі державних фінансів без урахування структури доходів бюджету та співвідношення з іншими джерелами податкових надходжень. У

зв'язку з цим доцільно перейти до аналізу питомої ваги ПДВ та акцизного податку у загальній структурі доходів Державного бюджету України, що представлено на рис.2.1.



**Рис.2.1. Динаміка питомої ваги ПДВ та акцизного податку у сфері ЗЕД у доходах Державного бюджету України впродовж 2019-2024 рр.**

\*Розраховано автором на основі [20, 21, 22].

Аналіз структури доходів державного бюджету підтверджує домінування ПДВ над усіма іншими непрямими податками. Навіть у кризових періодах ПДВ з імпорту зберігає системну роль у наповненні бюджету, що зумовлено універсальністю податку та широкою базою оподаткування. Акциз, натомість, володіє якісно іншою природою: він не лише забезпечує фіскальний ефект, але й виконує регуляторну функцію, впливаючи на структуру споживання товарів із негативними зовнішніми ефектами (алкоголь, тютюн, пальне). Тому навіть при значно меншій питомій вазі, акцизи залишаються критично важливими у контексті державної фіскальної політики. Зниження частки імпортних податків у бюджетних доходах у 2022–2023 роках супроводжувалося зростанням ролі: військового збору; ПДФО; міжнародної фінансової допомоги. Це демонструє інверсію традиційної фіскальної моделі: держава була змушена тимчасово

компенсувати дефіцит споживчих податків за рахунок альтернативних джерел. Водночас у 2024 році зростання частки ПДВ та акцизів із імпорту свідчить про поступову нормалізацію фіскальної архітектури бюджету, де непрямі податки знову набувають домінуючої ролі.

Аналіз питомої ваги податку на додану вартість та акцизного податку у загальній структурі доходів державного бюджету дає змогу оцінити їх значущість на макрофінансовому рівні, однак не дозволяє з'ясувати внутрішню структуру формування акцизних надходжень. Оскільки акцизний податок має селективний характер і справляється лише з визначених груп товарів, доцільно поглибити дослідження шляхом аналізу його розподілу за товарними групами. Це дасть змогу встановити, які сегменти імпорту формують основну частину акцизних надходжень та які з них становлять найбільшу фіскальну загрозу у разі порушень митного регулювання. Відповідні дані узагальнено в таб.2.2.

*Таблиця 2.2*

**Динаміка надходжень акцизного податку із ввезених товарів на митну територію України в 2023-2024 рр\***

<b>Група</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>
Пальне	42 670,6	68 292,5
Тютюн та рідини	19 893,4	25 556,4
Алкоголь разом	3 005,8	3 398,6
Транспортні засоби	9 440,5	9 076,6
Електроенергія	182,4	873,9

\*Розраховано автором на основі [20, 21, 22].

Структурний аналіз надходжень акцизного податку засвідчує яскраво виражену галузеву концентрацію доходів бюджету. Домінування паливної групи означає, що фіскальна стабільність бюджету значною мірою залежить від споживання та імпорту енергоносіїв.

Тютюновий сегмент формує другу за масштабом групу надходжень, що водночас супроводжується високими ризиками тінізації. Значні обсяги акцизних надходжень по цій категорії є результатом:

- жорсткого регулювання;
- поступового наближення ставок до рівнів ЄС;
- зростаючого контролю з боку митних органів.

Алкогольний сектор демонструє помірні показники, що може бути наслідком: стагнації легального ринку; зростання нелегального виробництва; падіння купівельної спроможності. Акциз із транспортних засобів носить нестабільний характер та залежить від: валютного курсу; змін у регуляторній політиці; циклів споживчого попиту. Сильна концентрація надходжень у вузькому переліку товарів свідчить про структурну вразливість акцизної системи. Будь-які збої у сегменті пального чи тютюну миттєво транслюються у бюджетні ризики.

Отримані результати структурного аналізу надходжень акцизного податку за товарними групами свідчать про високу концентрацію бюджетних доходів у вузькому сегменті підакцизних товарів, передусім у сфері пального та тютюнової продукції. Така модель формування акцизних надходжень об'єктивно підвищує чутливість бюджетної системи до порушень у цих секторах та створює сприятливі умови для розвитку тіньового обігу.

З огляду на це, особливої актуальності набуває оцінка обсягів втрат державного бюджету, зумовлених нелегальним імпортом та ухиленням від сплати митних і податкових платежів. Саме масштаби тіньового ринку підакцизних товарів визначають реальний рівень ефективності фіскального адміністрування та дозволяють кількісно оцінити потенціал додаткових надходжень до бюджету у випадку підвищення результативності митного контролю. Відповідні узагальнюючі оцінки наведено у таблиці 2.3.

*Таблиця 2.3*

## Оцінка втрат державного бюджету від тіньового ринку підакцизних товарів (сигарети, алкоголь, паливо), 2022–2024 рр.

Умовні дані, грн — на основі аналітичних оцінок громадських та галузевих досліджень

Рік	Сектор / товар	Оцінка втрат / недоотриманих доходів, млрд грн	Коментар / джерело
2022	Тютюн / сигарети	~ 20–21	Дослідження 2023 року оцінюють втрати 20–21 млрд. <a href="#">Економічна правда+1</a>
2023	Тютюн / сигарети	~ 21,9	За оцінками, втрати бюджету від нелегального тютюну у 2023 — 21,9 млрд грн. <a href="#">AgroNews</a>
2023	Паливо + алкоголь + тютюн (сукупно)	~ ≈ 40	За заявами експертів, сукупні втрати від 3 секторів — близько 40 млрд грн. <a href="#">Фінансовий клуб</a>
2024	Тютюн / сигарети	~ 22–25	Орієнтовно — з урахуванням зростання частки “тіні” на ринку у 2024–2025. <a href="#">Interfax-Ukraine+1</a>
2024	Паливо + алкоголь + тютюн (сукупно)	~ ≈ 45–50 *	Проекція на основі тенденцій нелегального ринку (зростання контрабанди пального + зростання «тіньових» сигарет). —

\*Розраховано автором на основі [23, 24, 25, 26, 27].

За нижньою оцінкою – 20–22 млрд грн бюджет втрачає щорічно лише через нелегальний тютюн. Це суттєва частка у порівнянні з надходженнями від легального акцизу. Якщо врахувати нелегальний обіг пального, алкоголю та інших підакцизних товарів — реальні втрати можуть становити 40–50 млрд грн на рік. Це створює значну “чорну діру” у бюджеті, підриває податкову дисципліну, спотворює конкуренцію.

Тінізація ринку підакцизних товарів – не лише фіскальна, але і соціальна проблема: зменшуються надходження коштів, зростають ризики контрабанди, знижується ефективність регулювання, з’являється несправедлива конкуренція з легальними виробниками. Така ситуація показує, що ефективність

адміністрування податків не вимірюється тільки ставками, - важливішим є контроль, прозорість, робота з ризиковими групами, боротьба з контрабандою і «сірою схемою».

Проведений аналіз динаміки та структури фіскальних надходжень від імпорту в системі непрямого оподаткування свідчить, що податок на додану вартість залишається ключовим бюджетоформувальним податком серед непрямих фіскальних інструментів, забезпечуючи стабільні і масштабні надходження до державного бюджету упродовж досліджуваного періоду. Його домінування у структурі доходів підтверджує універсальний характер податку та об'єктивну залежність фіскальної системи України від оподаткування імпорту.

Акцизний податок, попри значно менші абсолютні обсяги мобілізації доходів порівняно з ПДВ, виконує стратегічну функцію цільового фіскального регулятора ринку підакцизних товарів та справляє істотний непрямий вплив на формування надходжень ПДВ через включення у базу оподаткування. У цьому контексті акциз виступає не ізольованим внеском до бюджету, а складовою механізмом фіскального мультиплікатора, що посилює загальний податковий ефект митного адміністрування. Період 2022 року виявив системну вразливість бюджетної системи України до зовнішньоекономічних та воєнних шоків, що проявилось у різкому скороченні частки непрямих імпортних податків у доходах бюджету. Це доводить, що ефективність фіскальної моделі, орієнтованої на імпортне оподаткування, безпосередньо залежить від стабільності логістичних ланцюгів, валютного ринку та передбачуваності державної податкової політики.

Внутрішня структура акцизних надходжень характеризується високим рівнем товарної концентрації, насамперед у сегменті пального та тютюнової продукції, що формує потенційні ризики фіскальної нестабільності у разі порушень у цих галузях. Така концентрація зумовлює необхідність пріоритетного митного контролю саме в зазначених секторах та орієнтації

державної політики на ризик-орієнтоване адміністрування підакцизної продукції.

Оцінка втрат бюджету від тіньового обігу підакцизних товарів засвідчує, що значна частина фіскального потенціалу імпортного оподаткування фактично нейтралізується через контрабанду, ухилення від оподаткування та застосування «сірих» схем. Таким чином, ефективність адміністрування акцизного податку визначається не стільки номінальними ставками, скільки інституційною спроможністю держави забезпечити податкову дисципліну й митний контроль.

Узагальнюючи результати дослідження, слід констатувати, що податкова система імпортного оподаткування України має значний резерв фіскального зростання за умови вдосконалення механізмів адміністрування, цифровізації митних процедур та комплексної протидії нелегальному обігу підакцизної продукції. Саме ці напрями повинні стати ключовими векторами податкової політики в умовах післявоєнного відновлення економіки.

## **2.2. Ефективність адміністрування акцизів у сфері ЗЕД та фіскальні втрати державного бюджету**

Під адмініструванням акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності доцільно розуміти комплекс організаційних, правових та економічних процедур, спрямованих на нарахування, контроль і справляння акцизного податку з ввезених на митну територію України товарів, а також податку на додану вартість при імпорті як універсального акцизу, що охоплює весь спектр імпортних операцій. Такий підхід дозволяє розглядати акцизне оподаткування в ЗЕД як цілісну фіскальну систему, в межах якої спеціальні та універсальні акцизи взаємодіють і формують сукупний бюджетний ефект [28].

Ефективність адміністрування акцизів у сфері імпорту не може зводитися виключно до показників виконання доходної частини бюджету. Натомість вона

має оцінюватися за такими параметрами, як рівень повноти оподаткування імпорتنих операцій, своєчасність сплати податкових зобов'язань, масштаб втрат бюджету внаслідок ухилення від оподаткування та спроможність держави нейтралізувати фіскальні ризики. В умовах, коли податок на додану вартість є базовим джерелом надходжень від імпорту, а акцизний податок виконує функцію точкового фіскального регулювання, ефективність адміністрування визначається здатністю держави координувати справляння обох податків як єдиного механізму фіскального впливу [28].

Особливістю імпортного акцизного оподаткування є мультиплікативний фіскальний ефект, який виникає унаслідок того, що сума акцизного податку включається до бази оподаткування ПДВ. За таких умов будь-яке ухилення від сплати акцизу зменшує не лише безпосередні надходження до бюджету, а й суму ПДВ, що підлягає нарахуванню. Отже, порушення у сфері адміністрування спеціальних акцизів автоматично генерують фіскальні втрати в системі універсального споживчого оподаткування [25].

У структурному вимірі акцизні надходження від імпорту формуються переважно за рахунок реалізації операцій з пальним та тютюновими виробами, що мають високий рівень тінізації. Натомість податок на додану вартість при імпорті охоплює всі імпортні операції без винятку і характеризується відносно стабільною динамікою надходжень. Разом ці податки утворюють фіскальну систему подвійного призначення: ПДВ виконує функцію універсального наповнення бюджету, тоді як акциз — цільового регуляторного впливу на окремі сегменти ринку [20].

Фіскальна ефективність адміністрування акцизів у сфері ЗЕД істотно залежить від діяльності митних органів, оскільки саме на етапі митного оформлення здійснюється первинне нарахування податкових зобов'язань із ПДВ та акцизу. У зв'язку з цим якість митного контролю, достовірність визначення митної вартості, правильність класифікації товарів і функціонування систем управління ризиками безпосередньо обумовлюють обсяг фактичних податкових надходжень.

Сучасні виклики, зокрема воєнні ризики, перебої в логістиці та зростання вартості імпортованих товарів, посилюють фіскальну вразливість бюджету. В умовах скорочення внутрішнього виробництва імпорту стає важливим джерелом насичення споживчого ринку та відповідно – бюджетних ресурсів. Водночас активізація тіньового імпорту підакцизних товарів формує сталу тенденцію до зростання бюджетних втрат, що актуалізує необхідність перегляду підходів до адміністрування акцизів як пріоритетного напрямку фіскальної політики [25].

Систематизація причин фіскальних втрат засвідчує, що проблеми адміністративного характеру носять не випадковий, а інституційно вбудований характер (табл.2.4). Найбільші фіскальні ризики формуються у зонах, де стикаються митні процедури та податкові розрахунки, а саме — на етапах визначення митної вартості та класифікації товару. Саме ці ділянки формують первинну податкову базу для подальшого нарахування акцизу та податку на додану вартість, тому будь-яка маніпуляція на цьому етапі автоматично впливає на підсумкові бюджетні надходження. Особливого значення набуває той факт, що ПДВ у сфері імпорту акумулює наслідки усіх попередніх порушень. Оскільки сума акцизу входить до складу митної вартості для цілей ПДВ, то ухилення від сплати акцизу мультиплікативно зменшує фіскальний ефект універсального акцизу. У цьому контексті ПДВ виконує функцію «фіскального дзеркала», яке відображає всі проблеми акцизного адміністрування. Найбільш небезпечними для фіскальної стабільності є ті причини втрат, які пов'язані з повною відсутністю податкових надходжень, а не з їх частковим заниженням. Контрабанда підакцизних товарів створює ситуацію повного виведення значних товарних потоків за межі податкового поля, що одночасно підриває бюджет та конкурентне середовище.

Таблиця 2.4

**Систематизація причин фіскальних втрат бюджету при адмініструванні  
акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності\***

<b>Група причин</b>	<b>Зміст проблеми</b>	<b>Податкові наслідки</b>	<b>Фіскальний ефект</b>
Заниження митної вартості	Декларування імпорту за заниженими контрактними цінами, використання афілійованих компаній	Зменшення бази для акцизу й ПДВ	Подвійні втрати бюджету
Помилки класифікації УКТ ЗЕД	Навмисне перекодування товарів	Застосування нижчих ставок	Системна недоплата
Зловживання митними режимами	Використання пільг без права на них	Повне або часткове ухилення	Прямі втрати надходжень
Фрагментарний контроль	Відсутність зв'язку митниця – ДПС	Неможливість перевірки	Зниження фіскального тиску
Контрабанда	Нелегальний імпорт	Відсутність декларування	Повна втрата доходів
Корупційні ризики	Неофіційні домовленості	Ігнорування порушень	Інституційна деградація
Недостатня цифровізація	Фрагментовані реєстри	Аналітичні помилки	Зростання схемних операцій

\*Узагальнено автором на основі аналізу нормативних документів та аналітичних звітів [20, 21,22, 23, 24, 26].

Загалом, кожна із наведених груп причин у сукупності формує фіскальний «ефект накопичення», при якому навіть малі інституційні збої призводять до масштабних бюджетних втрат у середньостроковій перспективі.

Однією з найбільш поширених схем фіскальних втрат у сфері імпорту є заниження митної вартості товарів, яка слугує податковою базою як для акцизного податку, так і для ПДВ. У таких умовах кожна гривня *artificially* зменшеної вартості знижує відразу два податкових платежі, створюючи подвійний ефект ухилення. Найвразливішими до таких зловживань є підакцизні категорії, щодо яких складно оперативно перевірити світові цінові орієнтири, зокрема паливо та алкогольну продукцію [27]. Недостатня інтегрованість баз даних митних органів із міжнародними інформаційними ресурсами призводить до ускладнення контролю трансфертного ціноутворення та дозволяє імпортерам використовувати «проксі-компанії» у третіх країнах для легалізації

занижених контрактних цін. В результаті бюджет недоотримує значні кошти, а легальні імпортери потрапляють у нерівні конкурентні умови [27].

Широке застосування набули штучні помилки у визначенні кодів УКТ ЗЕД з метою переходу на товарні позиції з нижчим акцизом або іншими режимами оподаткування. Найчастіше такі порушення фіксуються у сегменті: паливно-мастильних матеріалів, напівфабрикатів спиртової продукції, тютюнової сировини. Неправильне кодування дає можливість скористатися відмінностями в ставках акцизного податку або уникнути повної сплати, викривлює статистику зовнішньої торгівлі та послаблює аналітичну основу систем управління ризиками митних органів.

Існуюча система податкових пільг при імпорті залишається фіскально ризиковою через: відсутність верифікації кінцевого використання товарів; формальний характер підтверджувальних документів; відсутність дієвого постмитного контролю. Особливо це стосується імпорту: гуманітарних вантажів, товарів військового призначення, обладнання для енергетики. У таких випадках відсутність моніторингу створює умови для трансформації легальних механізмів підтримки у системні інструменти податкового арбітражу.

Недостатній розвиток постмитного контролю зумовлює зниження виявлюваності правопорушень у сфері імпортного оподаткування. Формальний характер частини перевірок та нестача аналітичного персоналу призводять до того, що значна частина порушень залишається невиявленою, застосування штрафних санкцій має вибірковий характер. Окрім того, обмежені ресурси митних органів не дозволяють повною мірою впровадити ризик-орієнтований підхід до аудиту, що знижує ефективність контрольно-наглядових функцій.

Попри впровадження електронного декларування та окремих цифрових рішень, митна система України залишається сегментованою. Відсутність:єдиної аналітичної платформ, повної автоматизації ризик-профілів, інтеграції з податковими базами даних дозволяє реалізовувати схеми ухилення на стику різних систем обліку [25].

Сукупність наведених проблем свідчить про те, що втрати бюджету у сфері адміністрування акцизів та ПДВ при імпорті мають не випадковий, а

структурний характер. Посилення контролю виключно через підвищення ставок податків у таких умовах є економічно неефективним, оскільки без удосконалення механізмів адміністрування це лише стимулює подальшу тінізацію.

Кількісна інтерпретація фіскальних втрат у сфері адміністрування акцизів у зовнішньоекономічній діяльності свідчить, що реальний обсяг недонадходжень суттєво перевищує показники, які відображаються у бюджетній статистиці. Оцінки вітчизняних та міжнародних експертних організацій засвідчують, що лише через нелегальний обіг тютюнової продукції держава щорічно втрачає десятки мільярдів гривень податкових надходжень, значна частина яких припадає на акцизний податок та податок на додану вартість при імпорті [25]. Аналогічні негативні тенденції спостерігаються і в сегменті пального, де поряд із нелегальним імпортом поширюються схеми маніпулювання митною вартістю та перекласифікації товарів, що призводить до зниження податкової бази як для спеціальних, так і для універсальних акцизів.

Виявлені системні недоліки адміністрування створюють ефект накопичених фіскальних втрат, за якого навіть незначні порушення на окремих етапах митного оформлення формують значні втрати у середньостроковій перспективі. У цьому контексті бюджет недоотримує кошти не лише безпосередньо у вигляді несплачених акцизів і ПДВ, але й опосередковано — через зменшення надходжень від податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб і соціальних відрахувань, оскільки тінізація ринку скорочує офіційний обсяг економічної активності. Така багатоканальна втрата фінансових ресурсів свідчить про те, що ефективність адміністрування акцизів має стратегічне значення для всієї системи публічних фінансів, а не обмежується лише митною складовою.

Наведені якісні характеристики порушень у сфері адміністрування акцизного податку та податку на додану вартість при імпорті не дозволяють повною мірою оцінити реальні масштаби фіскальних втрат державного бюджету. У зв'язку з цим доцільним є здійснення кількісної оцінки бюджетних

недонадходжень, зумовлених тінізацією ринку підакцизних товарів, заниженням митної вартості, маніпуляціями з класифікацією товарів та зловживанням податковими пільгами. Такий підхід дає змогу не лише формалізувати масштаби проблеми у грошовому вимірі, а й обґрунтувати необхідність системних змін у механізмах фіскального адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності (табл.2.5).

Таблиця 2.5

**Оцінка фіскальних втрат бюджету України від тіньового обігу підакцизних товарів та порушень адміністрування ПДВ при імпорті, 2022–2024 рр., млрд грн (оціночно)**

Сегмент	2022	2023	2024	Коментар до оцінки
Тютюнові вироби (акциз + ПДВ)	18–21	20–22	22–25	Стабільно висока частка нелегального споживання; основний канал втрат — контрабанда та «скрутки».
Пальне (акциз + ПДВ)	10–15	12–16	15–18	Вплив воєнної логістики, маніпуляції з кодами та хімічним складом, «схемне» завезення.
Алкогіль (акциз + ПДВ)	3–5	3–4	3–4	Нелегальне виробництво й імпорт, зловживання пільгами.
ТЗ та інші підакцизні	2–3	2–3	2–3	Заниження митної вартості, перекласифікація.
<b>Разом</b>	<b>33–44</b>	<b>37–45</b>	<b>42–50</b>	Сукупні втрати двох податків (спеціального й універсального).
Сегмент	2022	2023	2024	Коментар до оцінки

\*Джерела оцінок (узагальнення): аналітичні звіти профільних громадських організацій, галузеві огляди, публічні аудити та матеріали міжнародних інституцій 20, 21, 22, 23, 24, 26]..

По-перше, вже нижня межа інтервалів (≈33 млрд грн у 2022 р., ≈37 млрд грн у 2023 р., ≈42 млрд грн у 2024 р.) співмірна з річними видатками окремих державних програм, що підкреслює макрофіскальний масштаб проблеми. По-друге, домінує тютюновий сегмент, що пояснюється високою маржинальністю

та стабільним попитом, тоді як у паливі значну роль відіграють логістичні спотворення, маніпуляції з класифікацією і якісними характеристиками товару.

Ключовим є те, що у кожній оцінці враховано подвійний податковий ефект: втрати не обмежуються акцизом, а включають зменшення бази ПДВ через недекларування або заниження митної вартості. Отже, фіскальна шкода має мультиплікативний характер, і традиційні контрзаходи, орієнтовані лише на акциз, не здатні суттєво знизити загальні втрати без синхронізації з контролем ПДВ.

Динаміка 2022–2024 рр. демонструє, що після воєнного шоку обсяг фактичних імпорتنих надходжень зростає швидше, ніж скорочуються втрати. Це означає: адміністративні «вузькі місця» відновлюються разом із ринком, а не усуваються. Зменшення відносної частки втрат у 2024 р. не слід інтерпретувати як вирішення проблеми – у абсолютних значеннях втрати зростають, що є ознакою інституційної інерції.

З огляду на наведене, ефективність адміністрування акцизів у сфері ЗЕД необхідно трактувати як здатність системи конвертувати зростання імпорту у пропорційне зростання податкових надходжень. Персистування розриву між потенціалом і фактом означає системну недоінкасацію та потребу у глибинних інституційних змінах, а не у фрагментарних «кампанійних» заходах. Водночас у сфері адміністрування ПДВ при імпорті спостерігається подібний дисбаланс. ПДВ, як універсальний акциз, акумулює всі недоліки митного контролю: занижена митна вартість автоматично означає зменшення бази оподаткування, а маніпуляції з класифікацією товарів – застосування занижених ставок або незаконного звільнення від оподаткування. Таким чином, фіскальні втрати у сфері адміністрування акцизів мають системний характер, адже охоплюють одразу дві підсистеми оподаткування — спеціальну (акцизну) та універсальну (ПДВ).

Загалом, сучасна модель адміністрування імпорتنих акцизів в Україні демонструє розрив між потенційним обсягом податкових надходжень і фактичними результатами. Цей розрив обумовлений не стільки економічними

чинниками, скільки інституційною слабкістю контролю, фрагментарністю цифрових рішень, недостатньою координацією митних і податкових органів та обмеженою ефективністю постмитного аудиту. В сукупності це формує ситуацію, за якої держава об'єктивно не реалізує наявний фіскальний потенціал імпорту.

Проведений аналіз засвідчує, що ефективність адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності в Україні залишається істотно нижчою від фіскального потенціалу імпорту. Системні порушення на етапах митного оформлення призводять до мультиплікативних втрат бюджету, оскільки недоліки в адмініструванні акцизного податку одночасно зменшують надходження податку на додану вартість як універсального акцизу. Кількісні оцінки втрат підтверджують масштабність проблеми та вказують на домінування тіньового обігу підакцизних товарів як ключового джерела недонадходжень. За таких умов підвищення податкових ставок без інституційного посилення контролю й цифровізації процедур є фіскально неефективним і поглиблює тінізацію. Отже, удосконалення механізмів адміністрування має розглядатися як першочерговий інструмент зростання доходів бюджету, а не як допоміжний елемент податкової політики.

### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ У СФЕРІ ЗЕД В УКРАЇНІ

Акцизне оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності потребує системного оновлення не лише на рівні процедур митного оформлення, а й у площині інституційної архітектури фіскального адміністрування. У сучасній науковій літературі домінує підхід, відповідно до якого податкова система розглядається не просто як сукупність податків і зборів, а як інституційна система публічного управління, що має бути здатною ефективно реагувати на глобалізаційні виклики, транснаціональні ланцюги постачання та цифровізацію економіки [29].

У працях Дж. Стігліца та Дж. Роумера доводиться, що фіскальна ефективність безпосередньо залежить від якості адміністрування, а не від номінального рівня податкових ставок, оскільки навіть високі ставки не гарантують бюджетної результативності в умовах слабких інститутів і тінізації економіки [30]. Цей висновок є особливо релевантним для сфери акцизного оподаткування імпорту, де високий податковий тиск без належного контролю формує стимули до ухилення й контрабанди замість збільшення надходжень.

Сучасна теорія державних фінансів також акцентує увагу на тому, що непряме оподаткування повинно будуватися за принципом інституційної узгодженості, тобто податки мають функціонувати не ізольовано, а в межах єдиного фіскального механізму. Саме у цьому контексті ПДВ при імпорті розглядається як універсальний акциз, що охоплює всі товарні потоки, тоді як спеціальні акцизи виконують роль селективного фіскального інструменту держави [31]. За такого підходу ефективність адміністрування акцизів у сфері ЗЕД має оцінюватися як єдина система контролю за оподаткуванням споживання, а не як сукупність автономних процедур.

Згідно з підходами, викладеними в документах Організації економічного співробітництва та розвитку, ефективне адміністрування непрямих податків

базується на таких засадах: автоматизація податкових процесів, побудова єдиних інформаційних платформ, ризик-орієнтований контроль та прозоре адміністрування ланцюгів постачання [32]. Країни Європейського Союзу використовують інтегровані митно-податкові платформи, що дозволяють здійснювати контроль не постфактум, а в режимі реального часу.

Важливим теоретичним орієнтиром у дослідженні адміністрування акцизів є концепція податкової добросовісності (tax compliance), згідно з якою мотивація платників до сплати податків визначається не лише страхом санкцій, а й рівнем довіри до податкових органів, стабільністю податкового законодавства та справедливістю фіскального навантаження. У роботах А. Аллінгема та М. Сандмо закладено фундаментальні положення моделі податкової поведінки, де ухилення від податків прямо корелює з рівнем інституційної довіри та прозорості державного управління [33].

У контексті сучасної України питання реформування акцизного адміністрування набуває додаткового значення в умовах війни, оскільки фіскальна система є одним із базових джерел фінансування обороноздатності держави. Як зазначають аналітики Міжнародного валютного фонду, мобілізація внутрішніх доходів через удосконалення податкового адміністрування є пріоритетнішою за будь-яке посилення податкового тиску в кризових умовах [34].

Отже, теоретичне осмислення шляхів удосконалення адміністрування акцизів у сфері ЗЕД неможливе без урахування інституційної теорії оподаткування, концепції універсального акцизу та моделей податкової поведінки. Саме на перетині цих підходів формуються сучасні стратегії фіскального управління, орієнтовані не на жорсткість, а на результативність адміністрування.

Цифровізація фіскального адміністрування у сучасному розумінні більше не зводиться до переведення паперових процедур в електронну форму, а передбачає докорінну трансформацію логіки взаємодії між державою та платником податків. У документах OECD Tax Administration 3.0 цифрова

держава розглядається як екосистема, у межах якої податкові зобов'язання виконуються автоматично на основі інтегрованих баз даних та аналітичних алгоритмів, а роль податкових органів зміщується у напрямі превентивного контролю та аналізу ризиків [32].

У сфері митного адміністрування такі підходи трансформуються у концепцію «інтелектуальної митниці» (smart customs), яка передбачає об'єднання митних, податкових та торговельних інформаційних систем в єдину цифрову інфраструктуру. Всесвітня митна організація наголошує, що автоматизація контролю за митною вартістю, походженням та класифікацією товарів є основою боротьби з недостовірним декларуванням, а цифрові інструменти дозволяють виявляти ризикові операції ще до фізичного перетину кордону [35].

Центральним елементом сучасних систем адміністрування непрямих податків є модуль управління ризиками (Risk Management System), який базується на алгоритмічній обробці великих масивів даних (Big Data). За оцінками Світового банку, країни, які впровадили автоматизований аналіз митних ризиків, зменшили рівень митного шахрайства в середньому на 20–30% протягом перших років функціонування системи [36]. Водночас підвищується не лише фіскальна результативність, але й швидкість митного оформлення, що має безпосередній позитивний вплив на логістичну привабливість держави.

Розвинені країни використовують інструменти електронних реєстрів підакцизних товарів, системи відстеження обігу (track & trace), автоматичну верифікацію митної вартості за міжнародними базами та обмін даними у режимі реального часу між митними та податковими органами. Особливо ефективною є практика Європейського Союзу з упровадження системи EMCS (Excise Movement and Control System), яка забезпечує контроль за переміщенням підакцизних товарів у межах внутрішнього ринку ЄС та унеможливорює транзитні маніпуляції з акцизами [37].

У площині адміністрування ПДВ при імпорті цифровізація реалізується через автоматичні перевірки операцій із використанням міждержавних систем обміну інформацією. Європейська комісія вказує, що поєднання електронного адміністрування ПДВ з аналізом логістичних потоків дозволяє виявляти схеми фіктивного імпорту, маніпуляції з митною вартістю та незаконне відшкодування ПДВ у транскордонних ланцюгах постачання [38].

Водночас в Україні цифровізація митного адміністрування має фрагментарний характер. Попри запровадження електронного декларування та окремих аналітичних інструментів, відсутній єдиний інформаційний простір між митницею, ДПС, СБУ та прикордонною службою. Це створює «цифрові розриви», які активно використовуються для реалізації схем мінімізації оподаткування [30; 35]. Недостатня інтеграція реєстрів не дозволяє формувати повноцінний ризик-профіль імпортера, а відсутність аналітичних інструментів великих даних обмежує можливості прогнозування порушень.

Таким чином, цифрова трансформація адміністрування акцизів у сфері ЗЕД має розглядатися не як допоміжний інструмент, а як ядро фіскальної модернізації. Успішна імплементація цифрових підходів створює передумови для переорієнтації митних органів із виконання формальних процедур на аналітичну та ризикоорієнтовану діяльність, що є визначальною умовою зменшення фіскальних втрат.

Сучасні підходи до реформування митно-податкового адміністрування ґрунтуються на інституційній теорії, відповідно до якої стійкість фіскальної системи визначається здатністю державних інститутів забезпечувати виконання правил, а не декларування їх існування. Праці Д. Норта обґрунтовують, що ключовою передумовою економічного розвитку є якість інститутів, а не формальне регулювання [29]. У сфері адміністрування акцизів це означає, що навіть досконале законодавство не працює без ефективних органів реалізації.

Особливістю адміністрування імпортних податків є те, що воно здійснюється на стику функцій двох інституційних систем — митних органів і податкової служби. Відсутність інтеграції між ними в Україні формує так звану

«податково-митну асиметрію», коли інформація про імпортерів, митну вартість та податкові зобов'язання з ПДВ не поєднується в єдину аналітичну базу. Як наслідок, система постмитного аудиту втрачає адресність, а фіскальний контроль набуває фрагментарного характеру [30].

Європейська практика демонструє протилежний підхід — перехід до моделі «єдиного фіскального фронту», де митниця, податкова служба та аналітичні органи працюють у межах інтегрованих реєстрів. Європейська Комісія у документах щодо митного союзу наголошує, що ефективне адміністрування акцизів і ПДВ можливе лише за умови повної взаємодії між митними та податковими органами на основі обміну даними в реальному часі [38].

Однією з ключових інституційних проблем України залишається формальний характер постмитного аудиту, який часто обмежується перевіркою правильності поданих документів, а не фактичного руху товару. Аналітики ОЕСД зазначають, що саме розвиток митного аудиту є найбільш ефективним інструментом боротьби з ухиленням у сфері імпорту, що дозволяє переносити фокус контролю із кордону в глибину економіки [31; 32].

Відповідно, реформування повинне передбачати:

- створення міжвідомчих аналітичних центрів;
- об'єднання митних і податкових баз даних;
- запровадження єдиних профілів ризику;
- посилення ролі постмитного аудиту.

На тлі воєнних ризиків особливу роль відіграє кадрова політика та професіоналізація фіскальної служби. Як зазначає МВФ, країни в кризових фазах потребують деполітизації податкового адміністрування, посилення внутрішнього контролю та запровадження індикаторів результативності для митних органів [34]. Саме від рівня підготовки інспекційного складу залежить якість ідентифікації ризикових операцій та здатність протидіяти схемам зловживань.

Таким чином, інституційна реформа повинна бути спрямована не на формальну зміну структури органів доходів та зборів, а на трансформацію мислення фіскальної служби: від контролю до аналітичної моделі управління податковими ризиками, від каральної логіки – до комплаєнсу та партнерства.

Сучасна модель адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної діяльності повинна ґрунтуватися на інтеграції технологічних, інституційних та нормативних інструментів управління (табл.3.1). У теоретичному сенсі така модель відповідає концепції інтегрованої податкової адміністрації, відповідно до якої результативність фіскальної системи визначається узгодженістю її компонентів, а не окремими адміністративними рішеннями [29; 31].

Таблиця 3.1

**Концептуальна модель удосконалення адміністрування акцизів у сфері  
ЗЕД в Україні**

<b>Вектор реформування</b>	<b>Зміст заходу</b>	<b>Інструментарій впровадження</b>	<b>Очікуваний ефект</b>
Цифрова інтеграція	Створення єдиної фіскальної платформи	Інтеграція реєстрів митниці, ДПС, банків	Зменшення схем
Ризик-орієнтований контроль	Автоматизація профілів ризику	Big Data, алгоритми	Превенція порушень
Інституційна взаємодія	Координація митниці та ДПС	Міжвідомчі центри	Синергія
Постмитний аудит	Глибинні перевірки	Аналітичні процедури	Деофшоризація
Кадрова політика	Професіоналізація	Навчальні програми	Менше помилок
Законодавча стабільність	Узгодженість норм	Кодифікація	Прозорість

**Джерело:** побудовано автором на основі [29–38].

Першим елементом оновленої моделі має стати формування єдиної інформаційної платформи митних і податкових органів. Згідно з методологією OECD, цифрові податкові системи мають функціонувати на принципах автоматизованого збору даних, аналітики в режимі реального часу та

попереджувального контролю [32]. Йдеться не лише про технічну інтеграцію реєстрів, а про створення «єдиного фіскального контуру», де дані з митних декларацій, податкових звітів і банківських транзакцій утворюють єдину аналітичну екосистему.

Другим ключовим компонентом є перехід до ризик-орієнтованої моделі адміністрування. Світовий банк у дослідженнях фіскальних реформ зазначає, що оптимальний фіскальний ефект досягається тоді, коли контроль концентрується не на масовій перевірці, а на цільовій ідентифікації ризикових суб'єктів [36]. Це вимагає створення інтелектуальних алгоритмів аналізу митної вартості, автоматичних порівнянь із міжнародними товарними базами та використання методів машинного навчання для прогнозування схем ухилення.

Третій елемент — посилення інституційної взаємодії між митницею і податковими органами. Європейська комісія у своїх рекомендаціях наголошує, що інтеграція адміністрування ПДВ і акцизів є передумовою фіскальної дисципліни в умовах вільного руху товарів [38]. В українських реаліях це означає впровадження єдиних індикаторів ризику, спільних перевірочних процедур і узгоджених планів аудиту.

Четвертою складовою є реформування системи постмитного контролю. Організація економічного співробітництва і розвитку розглядає постмитний аудит як стратегічний ресурс боротьби з ухиленням від оподаткування, оскільки саме в цій площині можливе виявлення комплексних схем мінімізації [31]. Поступовий перехід від «кордонного» контролю до «економічного» дозволяє збалансувати швидкість товарообігу та фіскальну безпеку.

П'ятим важливим компонентом є кадровий розвиток митних органів. МВФ у своїх звітах підкреслює, що професіоналізація податкової служби має вирішальне значення для досягнення сталості фіскальної політики [34]. Підвищення кваліфікації кадрів, аналітичні компетенції та відповідальність керівництва – основа інституційної довіри та податкового комплаєнсу.

Таким чином, концептуальна модель удосконалення адміністрування акцизів передбачає комплексний вплив на всі рівні фіскальної системи:

технологічний, організаційний, правовий та поведінковий. Її реалізація дозволить мінімізувати втрати від тінізації імпорту, забезпечити стабільність дохідної частини бюджету та створити передумови для сталого фінансового розвитку держави.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що акцизне оподаткування у сфері зовнішньоекономічної діяльності є не лише інструментом фіскального наповнення бюджету, а й важливим елементом системи економічної безпеки держави. Воно формує стійке джерело бюджетних доходів, впливає на структуру внутрішнього ринку, рівень тінізації економіки та конкурентне середовище, а також визначає ступінь інтегрованості України у європейський податковий простір.

Установлено, що у системі непрямих податків України акциз та податок на додану вартість при імпорті функціонують як єдиний фіскальний механізм. ПДВ виконує роль універсального податку на споживання, тоді як акциз реалізує селективну регуляторну політику держави щодо окремих груп підакцизних товарів. Взаємодія цих податків проявляється через механізм мультиплікативного фіскального ефекту, оскільки сума акцизного податку входить до бази оподаткування ПДВ. Така конструкція посилює загальний бюджетний результат імпортних операцій, але водночас загострює наслідки будь-яких порушень у сфері адміністрування спеціальних акцизів, адже заниження акцизу автоматично зменшує і суму ПДВ.

Аналіз фіскальної структури доходів державного бюджету засвідчив високий рівень залежності бюджетної системи України від імпортних податкових надходжень. У докризовий період непрямі податки з імпорту формували більше третини доходів державного бюджету, що підтверджує їх системоутворюючу роль у публічних фінансах. Воєнні події 2022 року спричинили різке скорочення імпортних надходжень та демонстрували вразливість бюджетної архітектури до зовнішніх шоків і збоїв у логістичних ланцюгах. Водночас поступове відновлення надходжень у 2023–2024 роках свідчить про стабілізацію фіскальної функції імпорту, хоча структура доходів остаточно ще не набула довоєнної збалансованості.

Структурний аналіз надходжень акцизного податку дозволив виявити високу концентрацію доходів у декількох товарних сегментах, передусім у сфері пального та тютюнової продукції. Така модель формування доходів є структурно вразливою, оскільки будь-які порушення або збої в цих секторах безпосередньо впливають на стабільність державних фінансів. Водночас саме ці сегменти характеризуються найвищим рівнем тінізації, що формує стійкий ризик недонадходження значних обсягів бюджетних ресурсів.

Оцінка втрат бюджету від тіньового обігу підакцизних товарів засвідчила наявність хронічного фіскального розриву між потенційними та фактичними надходженнями. За експертними оцінками, держава щороку недоотримує десятки мільярдів гривень унаслідок нелегального обігу тютюнових виробів, пального та алкогольної продукції. При цьому втрати мають подвійний характер: бюджет втрачає не лише акцизні платежі, а й податок на додану вартість, що формується на базі акцизної складової. Такий ефект накопичення перетворює навіть локальні порушення у сфері митного контролю на значні системні втрати державних фінансів.

Встановлено, що причини фіскальних втрат носять не випадковий, а інституційний характер і пов'язані з заниженням митної вартості, маніпулюванням кодами УКТ ЗЕД, зловживанням пільговими режимами, контрабандою, корупційними ризиками та фрагментарністю інформаційних систем фіскальних органів. Особливо небезпечним є розрив між митницею та податковою службою в частині інформаційного обміну, що знижує результативність постмитного аудиту і не дозволяє сформувати цілісну систему податкових ризиків.

Теоретичний аналіз міжнародного досвіду засвідчив, що ефективність непрямого оподаткування визначається насамперед якістю адміністрування, а не рівнем ставок податків. Підвищення акцизів без одночасного посилення контролю здебільшого призводить до зростання тінізації, а не до реального зростання доходів бюджету. Натомість держави з розвиненими податковими

системами орієнтують реформування на цифровізацію, управління ризиками, інтеграцію фіскальних інституцій і розвиток податкового комплаєнсу.

Обґрунтовано, що модернізація системи адміністрування акцизів в Україні має відбуватися шляхом впровадження інтегрованої фіскальної моделі, яка передбачає формування єдиного інформаційного простору митних і податкових органів, цифровізацію процедур контролю, посилення постмитного аудиту, використання аналітики великих даних і розвиток кадрового потенціалу. Такий підхід дозволяє трансформувати акцизну систему з інструмента формального справляння податків у механізм економічної безпеки та прогнозованого бюджетного планування.

Таким чином, результати дослідження підтверджують, що акцизне адміністрування у сфері зовнішньоекономічної діяльності є стратегічно важливим елементом фінансової системи України, ефективність якого безпосередньо впливає на стабільність бюджету, рівень тінізації економіки та конкурентне середовище. Реалізація запропонованих напрямів удосконалення створює передумови для підвищення фіскальної стійкості держави, зменшення бюджетних втрат і формування сучасної європейської моделі адміністрування непрямих податків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змін.).URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI (зі змін.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
3. Федосов В. М., Юрій С. І., Алексеєнко Л. М. Податкова система : підручник. – К. : Центр учбової літератури, 2019. – С. 214–228.
4. Павлюк К. В. Державні фінанси : підручник. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2020. – С. 173–189.
5. European Commission. Excise Duties in the European Union. – Brussels, 2022. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/excise-duties\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/excise-duties_en)
6. Council Directive 2008/118/EC on the general arrangements for excise duty. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32008L0118>
7. OECD. Consumption Tax Trends. – Paris, 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends/>
8. Міністерство фінансів України. Звіти про виконання Державного бюджету України (розділ «Податкові надходження»). URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>
9. Державна податкова служба України. Аналітика з адміністрування акцизного податку.URL: <https://tax.gov.ua>
10. European Commission. Excise duty tables – EU energy products and electricity.URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu>
11. Кабінет Міністрів України. Постанова «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» від 16.02.2016 № 113.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/113-2016-%D0%BF>
12. Міністерство фінансів України. Наказ «Про затвердження форми декларації акцизного податку» (чинна редакція).URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
13. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змін.).URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

14. Угода про асоціацію між Україною та ЄС. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011)
15. Council Directive 2008/118/EC on the general arrangements for excise duty. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32008L0118>
16. Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0064>
17. European Commission. Excise duties in the European Union. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/excise-duties\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/excise-duties_en)
18. Державна митна служба України. Інформаційно-роз'яснювальні матеріали щодо адміністрування акцизів. URL: <https://customs.gov.ua>
19. Державна податкова служба України. Офіційні роз'яснення з питань акцизного податку. URL: <https://tax.gov.ua>
20. Міністерство фінансів України. Доходи державного бюджету України за видами податків. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/budget>
21. Державна казначейська служба України. Звітність про виконання Державного бюджету України. URL: <https://www.treasury.gov.ua>
22. Open Budget України. Доходи Державного бюджету України за кодами бюджетної класифікації (14030000, 14070000) за 2019–2024 роки. URL: <https://openbudget.gov.ua>
23. Державна митна служба України. Статистичні дані щодо надходжень митних платежів та структури імпорту. URL: <https://customs.gov.ua>
24. Державна податкова служба України. Податкові надходження та аналітика адміністрування ПДВ і акцизів. URL: <https://tax.gov.ua>
25. Transparency International Україна. Аналітичні матеріали щодо тіньового ринку підакцизних товарів. URL: <https://ti-ukraine.org>
26. Рахункова палата України. Звіти щодо адміністрування митних платежів та фіскальних ризиків. URL: <https://rp.gov.ua>
27. Економічна правда. Тіньовий ринок підакцизних товарів в Україні. URL: <https://www.epravda.com.ua>

28. World Customs Organization (WCO). WCO Guidelines on Customs in Times of Crisis. Brussels : WCO.URL: <https://www.wcoomd.org>
29. North D. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Cambridge : Cambridge University Press, 1990. 152 p.
30. Stiglitz J. E. Economics of the Public Sector. 4th ed. New York : W. W. Norton & Company, 2015. 992 p.
31. OECD. Consumption Tax Trends : VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris : OECD Publishing, latest edition.URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/>
32. OECD. Tax Administration 3.0 : The Digital Transformation of Tax Administration. Paris : OECD Publishing, 2020.URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-30/>
33. World Customs Organization. WCO Guidelines on Customs in Times of Crisis. Brussels : WCO.URL: <https://www.wcoomd.org>
34. World Bank. Reforming Tax Systems : Lessons from Global Experience. Washington, D.C. : World Bank Group. European Commission. Excise Movement and Control System (EMCS).URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu>
35. European Commission. VAT in the Digital Age (ViDA) Package.URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu>
36. European Commission. EU Customs Union : Policy and Strategy.URL: <https://commission.europa.eu>
37. European Commission. Excise Movement and Control System (EMCS).URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu>
38. European Commission. VAT in the Digital Age (ViDA) Package.URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu>
39. European Commission. EU Customs Union : Policy and Strategy.URL: <https://commission.europa.eu>