

**Атаманчук Н. І.**

кандидат юридичних наук, доцент,  
Університет державної фіскальної служби України (Ірпінь), Україна;  
e-mail: noicom@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-3893-084X

**Хатнюк Н. С.**

доктор юридичних наук, доцент,  
Київський університет імені Бориса Грінченка, Україна,  
e-mail: tykhonska@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-3064-7510

**Борейко Н. М.**

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник,  
Університет державної фіскальної служби України (Ірпінь), Україна;  
e-mail: boreyko.nat@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5808-4823

**Бакай Ю. Ю.**

кандидат юридичних наук,  
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Харків, Україна;  
e-mail: yuliabakay85@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-8009-2915

## ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ ПАЛЬНОГО В УКРАЇНІ

**Анотація.** В умовах критичної залежності вітчизняного ринку нафтопродуктів від постачань імпортного палива, зростання попиту та цін на ринку нафтопродуктів в Україні питання удосконалення оподаткування імпортних операцій із вказаними товарами залишаються актуальними і потребують додаткового вивчення. Залежність від імпорту газу і нафти негативно впливає на стан вітчизняної економіки та несе загрозу енергетичній безпеці держави.

Досліджено особливості акцизного оподаткування пального в Україні. Проаналізовано способи попередження порушень митного і податкового законодавства під час ввезення на митну територію України нафтопродуктів та товарів, що можуть використовуватися при незаконному виробництві автомобільного двигунного пального.

Обґрунтовано необхідність вивчення і впровадження позитивного досвіду країн ЄС щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями для підвищення якості нафтопродуктів і регулювання негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище. Запропоновано застосування флуоресцентних хімічних добавок (євромаркерів, податкових маркерів тощо) з метою забезпечення цілісного контролю за обігом нафтопродуктів, попередження ухилення від сплати податків. Досліджено необхідність установлення визначеного переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватись як сировина для виробництва автомобільного двигунного пального з відповідним розширенням і включенням їх до переліку підакцизних товарів.

Наведено приклад вдалого регулювання ринку нафтопродуктів за рахунок зараховування до бюджетів місцевого самоврядування надходжень від акцизного податку за роздрібний продаж пального через автозаправні станції, що сприятиме удосконаленню механізму зарахування акцизного податку з пального до місцевих бюджетів і підвищенню зацікавленості органів місцевого самоврядування в Україні в його адмініструванні.

**Ключові слова:** акцизний податок, оподаткування пального, порушення митного і податкового законодавства.

Формул: 0; рис.: 2; табл.: 0; бібл.: 26.

**Atamanchuk N. I.**

Ph. D. in Law, Associate Professor,  
University of the State Fiscal Service of Ukraine (Irpın), Ukraine;  
e-mail: noicom@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-3893-084X

**Khatniuk N. S.,**  
Doctor of Law, Associate Professor,  
Borys Grinchenko Kyiv University, Ukraine;  
e-mail: boreyko.nat@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5808-4823

**Boreiko N. M.**  
Ph. D. in Economics, Senior Researcher,  
University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine;  
e-mail: boreyko.nat@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5808-4823

**Bakai Y. Yu.**  
Ph. D. in Law,  
Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, Ukraine  
e-mail: yuliabakay85@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-8009-2915

## **FEATURES OF FUEL EXCISE TAX IN UKRAINE**

**Abstract.** In the conditions of critical dependence of home market of oil products on the supplies of the imported fuel, the increase of demand and prices at the market of oil products of Ukraine, question of improvement of taxation of the imported operations with the indicated commodities remain actual and need an additional study. Dependence on the import of gas and oil negatively influences on economic home economy and carries a threat to power safety of the state.

In the article the features of the legal adjusting of excise tax are investigational on a fuel in Ukraine. The analysed methods of warning of violations of customs and tax legislation are during an import on custom territory of Ukraine of oil products and commodities that can be used for the illegal production of motor-car agile fuels.

Attention is accented on the input of positive experience of countries of EC in relation to differentiation of rates of excise tax on a fuel on certain criteria for upgrading of oil products and adjusting of negative influence from the consumption of oil products on a natural environment. Application of fluorescent chemical additions (euro of markers, tax markers and others like that) is offered with the aim of providing of integral control after turnover of oil products, warning of avoiding tax payment. The necessity of establishment of certain list of foods of petrochemical and chemical industry, that can be used in quality of raw material for the production of motor-car agile fuels, is investigational, with corresponding expansion and including of them to the list of excise

An example of the successful adjusting of market of oil products is made for an account put to the budgets of local self-government of receivables from an excise tax for the retail of fuel through the filling stations, that will perfect the mechanism of put of excise tax from a fuel to the local budgets and will promote the personal interest of organs of local self-government in Ukraine in his administration.

**Keywords:** excise tax, taxation combustible, violation of customs and tax legislation.

**JEL Classification** H22, Q37

Formulas: 0; fig.: 2; tabl.: 0; bibl.: 26.

**Атаманчук Н. И.**  
кандидат юридических наук, доцент,  
Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина;  
e-mail: noicom@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-3893-084X

**Хатнюк Н. С.**  
доктор юридических наук, доцент,  
Киевский университет имени Бориса Гринченко, Украина;  
e-mail: boreyko.nat@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5808-4823

**Борейко Н. Н.**  
кандидат экономических наук, старший научный сотрудник,  
Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина;  
e-mail: boreyko.nat@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-5808-4823

**Бакай Ю. Ю.**

кандидат юридических наук,

Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Харьков, Украина;

e-mail: yuliabakay85@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-8009-2915

## ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГА НА ТОПЛИВО В УКРАИНЕ

**Аннотация.** Исследованы особенности акцизного налогообложения топлива в Украине. Проанализированы способы предупреждения нарушений таможенного и налогового законодательства при ввозе на таможенную территорию Украины нефтепродуктов и товаров, которые могут использоваться при незаконном производстве автомобильных моторных топлив. Обоснована необходимость изучения и внедрения положительного опыта стран ЕС по дифференциации ставок акцизного налога на топливо по определенным критериям, применении флуоресцентных химических добавок. Исследована необходимость установления определенного перечня продуктов нефтехимической и химической промышленности, которые могут использоваться в качестве сырья для производства автомобильных моторных топлив с соответствующим расширением и включением их в перечень подакцизных товаров.

**Ключевые слова:** акцизный налог, налогообложение горючего, нарушения таможенного и налогового законодательства.

Формул: 0; рис.: 2; табл.: 0; библи.: 26.

**Вступ.** На сьогодні питання реформування акцизного оподаткування є одним із найбільш актуальних у становленні загальної системи оподаткування України. Адже акцизний податок завжди був і залишається джерелом наповнення бюджету, а також суттєвим важелем державного регулювання виробництва й обігу подакцизних товарів в нашій державі. Ба більше, за даними Державної казначейської служби України [1], протягом останніх років можна спостерігати поступове зростання обсягів надходження від сплати акцизного податку до бюджету платниками цього податку (рис. 1).

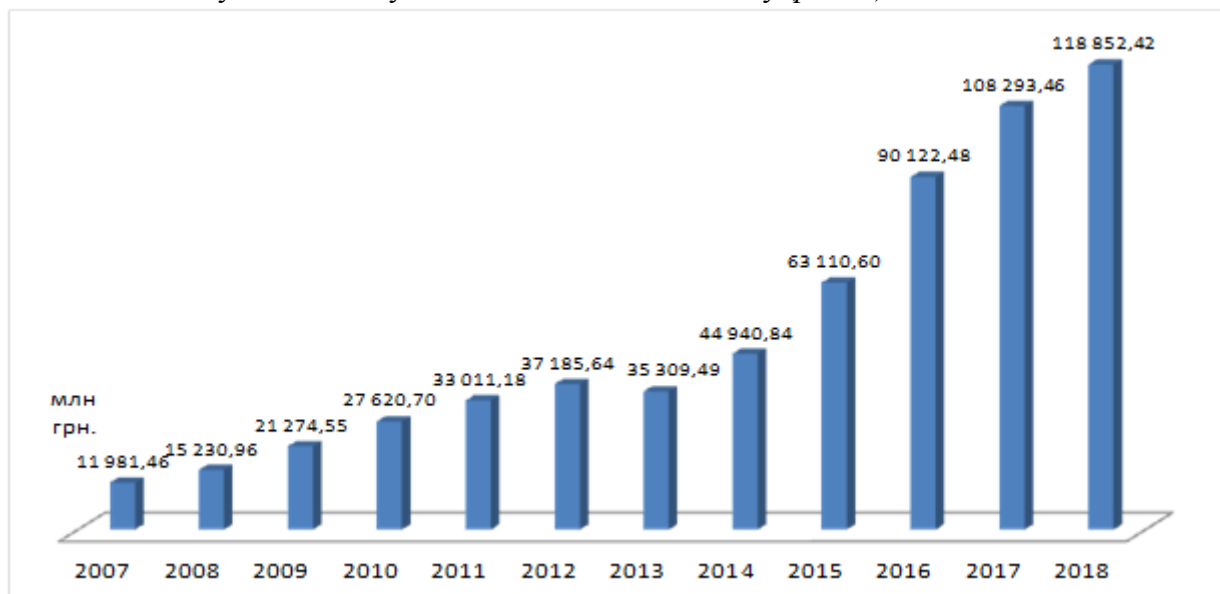


Рис. 1. Надходження акцизного податку (збору) до бюджету протягом 2007—2018 років

*Примітка.* Складено на підставі даних Державної казначейської служби України [1].

Особливої уваги потребує вивчення акцизного оподаткування пального, проблемних аспектів його правового регулювання та шляхів їх вирішення з урахуванням зарубіжного досвіду. Опрацювання саме досвіду Європейського Союзу (далі — ЄС) у сфері акцизного

оподаткування має не лише теоретичне, а й практичне значення в умовах входження України до ЄС та гармонізації національного податкового законодавства.

Н.В. Новицька зазначає, що акцизні податки на нафтопродукти успішно використовуються в розвинених країнах світу як інструмент забезпечення цінних сигналів щодо вартості негативних екстерналій, спричинених викидами парникових газів і місцевих забруднюючих речовин від спалювання енергоресурсів, а також перевантаженістю доріг, нещасними випадками і шумом [2]. Тому питання оподаткування акцизним податком пального в Україні потребує ґрунтовного дослідження, узагальнення правових проблем та визначення шляхів їх вирішення з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. При цьому будь-які висновки та пропозиції мають відповідати підписаній Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС і його державами-членами, з іншої сторони (далі — Угода про асоціацію) [3].

**Аналіз досліджень та постановка завдання.** Питанням оподаткування акцизним податком пального в Україні, а також дослідженням європейської практики акцизного оподаткування нафтопродуктів, приділялася увага у працях В.І. Коротуна, С.С. Брехова, Н.В. Новицької («Трансформація акцизної політики України», 2015 р.) [4], Т.Н. Черединої («Удосконалення механізму правового регулювання поставки нафти і нафтопродуктів», 2015 р.) [5], Н.М. Лисецької («Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України», 2015 р.) [6], М.М. Дученко та С.В. Мельник («Імплементация директив ЄС у контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні», 2016 р.) [7], О.В. Костяної («Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні», 2017 р.) [8], А.М. Соколовської та Я.В. Петракова («Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію», 2017 р.) [9], В.В. Макаренка («Вдосконалення адміністрування акцизного податку на ринку нафтопродуктів в Україні», 2018 р.) [10], Б.В. Стахова («Проблеми та перспективи акцизного оподаткування», 2019 р.) [11] та інших вітчизняних науковців.

Здобутки вказаних вчених не тільки мають теоретичне і практичне значення у досліджуваній сфері, але й стали основою подальших наукових розробок окресленої проблематики. Утім з урахуванням змін у соціально-економічній і політичній сферах, розвитку процесу адаптації українського законодавства, у тому числі і податкового, до норм європейського законодавства, проблема вдосконалення акцизного оподаткування пального в Україні в умовах сьогодення є недостатньо дослідженою, а отже, вимагає комплексної наукової розробки і висвітлення.

**Метою статті** є дослідження особливостей оподаткування акцизним податком пального в Україні та визначення можливостей вдосконалення правового врегулювання у цій сфері. Досягнення цієї мети здійснено шляхом вирішення **завдання** щодо аналізу сучасного стану оподаткування акцизним податком пального в Україні та окреслення шляхів його удосконалення.

**Результати дослідження.** В Україні акцизний податок належить до загальнодержавних податків. Відповідно до статті 14 Податкового кодексу України акцизний податок — непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Податковим кодексом України встановлено, що до підакцизних товарів належить такий продукт, як пальне. Аналізуючи надходження від сплати акцизного податку на пальне до бюджету протягом останніх років, можна спостерігати поступове зростання їхніх обсягів (*рис. 2*).

Слід зауважити, що до пального відносять нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені законодавством [12]. Нафтопродуктами є продукти, які одержують після переробки нафти на нафтопереробних заводах [13]. Скраплений газ — це газ вуглеводневий, отриманий у результаті нафтогазопереробки [14]. Паливо моторне сумішеве — це види палива, отримані в результаті змішування палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу,

біодизелю або іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішеве [12].

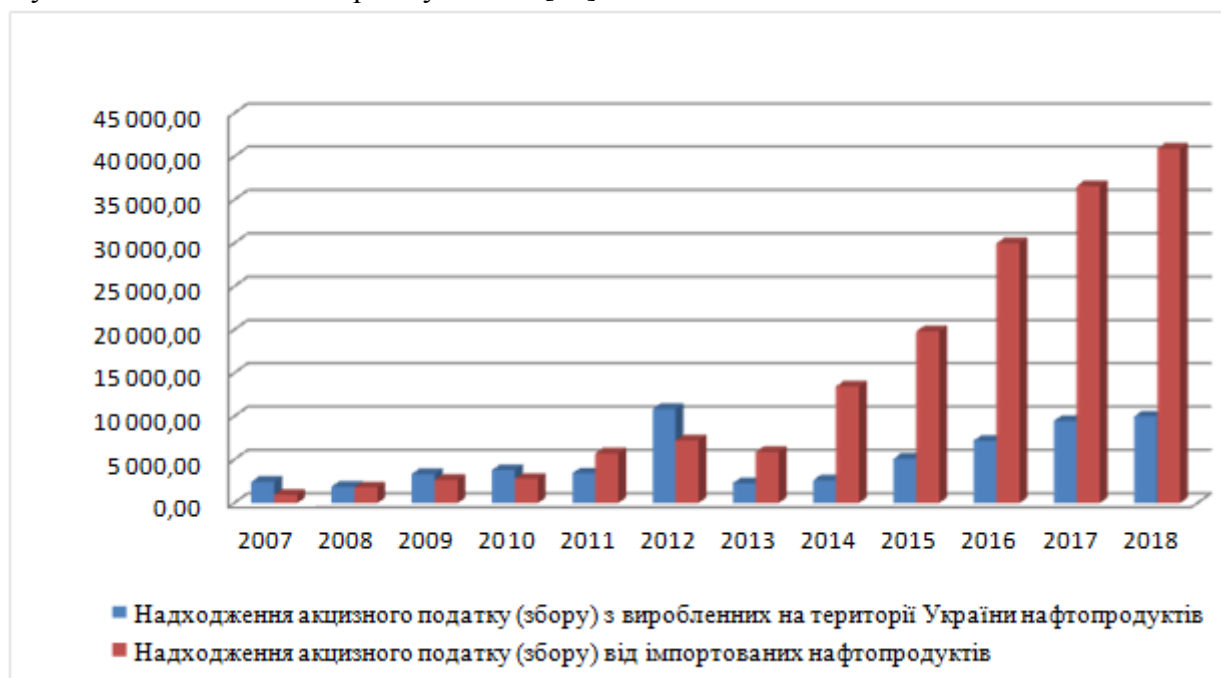


Рис. 2. Надходження до бюджету акцизного податку (збору) на пальне протягом 2007—2018 років

*Примітка.* Складено на підставі даних Державної казначейської служби України [1].

Як зазначають вчені, у загальному контексті податкових схем, які використовують у ЄС, акцизні податки являють собою гнучкі інструменти податкового регулювання, які дають змогу маневрувати подальшим зростанням податкових надходжень до бюджету. Вони можуть бути легко адаптовані до різних економічних, соціальних і структурних вимог. І нарешті, вони можуть бути накладені спеціально для того, щоб зменшити споживання деяких продуктів, таких як тютюнові вироби та алкогольні напої, з причин суспільної охорони здоров'я і нафтопродуктів з причин захисту навколишнього природного середовища в умовах економії енергії та зниження енергетичної залежності [7, с. 5].

Необхідно зазначити, що вступ України до Світової організації торгівлі (далі — СОТ) та підписання Угоди про асоціацію зумовили процес приведення національного законодавства відповідно до вимог СОТ та ЄС.

До основних нормативно-правовими актів у сфері акцизного оподаткування пального належать такі директиви Ради ЄС та регламенти Єврокомісії: Директива Ради 92/82/ЄЕС «Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [15]; Директива Ради 92/81/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [16]; Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» [17]; Директива Ради 2003/96/ЄС, що реорганізує систему оподаткування енергетичної продукції та електроенергії Співтовариства [18]; Регламент Комісії ЄС 684/2009, що імплементує Директиву Ради 2008/118/ЄС щодо комп'ютеризованих процедур при переміщенні підакцизних товарів на умовах відстроченої сплати податку [19].

Саме Директива Ради 2003/96/ЄС визначає загальні засади при імplementації стандартів оподаткування енергетичних продуктів, таких як нафтопродуктів, природного газу, вугілля та електроенергії. Метою її імplementації, визначеної Планом імplementації Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009 від 16.11.2009, що встановлює систему Співтовариства для звільнення від сплати мит, та Директиви Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн, є гармонізація положень законодавчих актів України щодо оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії з її положеннями, а

завданнями плану імплементації є розроблення та прийняття відповідного Закону України про внесення змін до розділу VI «Акцизний податок» Податкового кодексу України та нормативно-правових актів [20].

Слід погодитися з думкою вчених, що імплементація директив ЄС сприяє подальшому підвищенню рівня акцизного оподаткування шляхом диференціації ставок акцизних податків на відповідні підакцизні товари, запровадження системи електронного контролю за їх виробництвом та обігом, вдосконалення функціонування акцизних складів [7, с. 6].

Н.М. Лисецька зазначає, що серед підакцизних товарів є ті, виробництво яких однозначно треба стимулювати (транспортні засоби, нафтопродукти з високими показниками екологічної безпеки) і такі, споживання яких завдає беззаперечної шкоди людині (алкогольні напої та тютюнові вироби), нарощуванням виробництва і рентабельності яких можна пожертвувати заради другої мети акцизного оподаткування — соціальної. Поділяємо думку вченого, що на шкідливі товари потрібно поступово підвищувати ставку специфічного акцизу [6].

Протилежну позицію висловлює інший вчений, зауважуючи, що у політиці уряду потрібно утриматись від підвищення акцизного збору на паливо до моменту стабілізації економіки, незважаючи на європейські стандарти [21, с. 42-43].

Зокрема, Н.В. Новицька у своїх роботах дійшла висновку, що обов'язковими передумовами підвищення ефективності реалізації фіскального потенціалу акцизних податків на нафтопродукти мають бути заходи щодо: ліквідації контрабанди й фальсифікату нафтопродуктів, які, за оцінками, становлять 26,5% ринку; збалансування структурних диспропорцій у споживанні нафтопродуктів в Україні, які виражені у переважанні імпорту над внутрішнім виробництвом; подолання цінових диспропорцій, які відображаються в обігу нафтопродуктів низької якості за високою ціною, що зумовлює несприйняття акцизних податків у суспільстві. Крім того, слід урахувувати, що підвищення ставок протягом найближчого часу зумовить зростання соціальної напруги в суспільстві з огляду на низьку купівельну спроможність населення. Адже нафтопродукти є товарами першої необхідності та займають значну частку у витратах населення, яка зростає з підвищенням цін [2].

Необхідність зменшення обсягів «тіньових» операцій на ринку нафтопродуктів, зростання впливу фіскальної складової податкової системи у вигляді збільшення обсягів сплати податків при ввезенні на митну територію нафтопродуктів і подальшою їх реалізацією, питання пошуку шляхів протидії схемам ухилення від сплати митних платежів від здійснення імпортних операцій з вказаною продукцією є актуальними і потребують додаткового вивчення.

Так, за інформацією Нафтогазової асоціації України за 2018 рік в Україні було реалізовано до 1,2 млн тонн пального поза межами легальних АЗС. Тобто в «тіні» знаходилося від 30 до 50% роздрібного ринку, залежно від регіону і виду продукції. За прогнозами Нафтогазової асоціації України у 2019 році цей показник сягне 1,5 млн тонн [22]. Основними схемами ухилення від оподаткування акцизним податком нафтопродуктів є: недекларування виготовлення сумішевих бензинів; використання операцій з реалізації нафтопродуктів в «скрутках» по ПДВ; маніпуляція кодами УКТ ЗЕД під час реєстрації податкових накладних; ввезення нафтопродуктів з порушенням митних правил (поза митним контролем, із заниженням митної вартості, з порушеннями у сфері класифікації товарів за УКТ ЗЕД) [23].

Отже, основними джерелами надходження нафтопродуктів на «нелігальні» АЗС є контрабанда та незаконне виробництво автомобільного пального. Оскільки, сировина для виробництва високооктанових сумішевих бензинів в Україні практично не видобувається та не виробляється, виникає ризик здійснення імпортних операцій із вказаною продукцією підприємствами з ознаками фіктивності з подальшою зміною номенклатури товарів у ланцюзі формування податкових зобов'язань з ПДВ. Легалізація незаконно вироблених нафтопродуктів відбувається також через суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності.

З метою ухилення або зменшення податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку від проведення імпорتنих операцій із нафтопродуктами злочинці використовують схеми ввезення нафтопродуктів з порушенням класифікації (підміни товарів на такі, що оподатковуються за значно меншими ставками мита та акцизного податку).

Так, до 2016 року була розповсюджена схема ввезення нафтопродуктів під виглядом товарів за кодом УКТ ЗЕД 2707509000 (масла та інші продукти високотемпературної перегонки кам'яновугільних смол; аналогічні продукти, в яких ароматичні складові переважають за масою неароматичні і інш.), який визначений Законом України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 № 584-VII [24], так звані «платформат» і «реформат», операції з якими до 2017 року не були об'єктом оподаткування акцизним податком.

Діяльність схем ввезення нафтопродуктів під виглядом товарів за кодом УКТ ЗЕД 2707509000 було зупинено шляхом прийняття Закону України від 24.12.2015 № 909-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» (далі — Закон № 909-VII) [25]. Вказаним законом доповнено перелік платників акцизного податку особами, які здійснюють реалізацію пального, та визначено порядок їх реєстрації контролюючими органами, а також внесено зміни до пп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу України доповнено кодом згідно УКТ ЗЕД 2707509000 і встановлено ставку акцизного податку у розмірі 171,5 EUR за 1 тис. літрів. Крім того, Законом № 909-VII поповнено перелік підакцизних товарів хімічними сполуками, що можуть використовуватись для виробництва сумішевих високооктанових бензинів, а саме: інші ефіри прості, ефіроспирти, ефірофеноли, ефіроспиртофеноли, пероксиди спиртів, пероксиди простих ефірів, пероксиди кетонів (визначеного або невизначеного хімічного складу) та їх галогеновані, сульфовані, нітровані або нітрозовані похідні, крім диетилового ефіру (код згідно з УКТ ЗЕД 2909110000); вуглеводні ациклічні насичені (код згідно з УКТ ЗЕД 2901100000); антидетонатори (код згідно з УКТ ЗЕД 3811 11 10 00, 3811 11 90 00, 3811 19 00 00). Прийняття саме Закону № 909-VII відобразилось у збільшенні обсягів ввезення в Україну якісних нафтопродуктів і зростанню сплати сум акцизного податку з імпорتنих операцій з нафтопродуктами. Результати проведеного аналізу показників митної статистики свідчать, що прийняття Закону № 909-VII позитивно відобразилось на якості нафтопродуктів, що постачаються в Україну і є позитивним прикладом державного регулювання ринку моторного палива. Вказане підтверджується зростанням обсягів сплати акцизного податку з імпорту нафтопродуктів на 63% у 2016 році порівняно з 2015 роком.

Встановлення порядку здійснення електронного адміністрування реалізації пального та порядку складання акцизних накладних при реалізації пального та їх реєстрації у Єдиному реєстрі акцизних накладних можна вважати важливим кроком реформування податкового законодавства у сфері акцизного оподаткування. На думку вітчизняних вчених, така система покликана, насамперед, забезпечити ефективний контроль за реалізацією палива на вітчизняному ринку, мінімізувати випадки реалізації необлікованих обсягів палива, покращити адміністрування акцизного податку [10, с. 68—71].

Для прикладу, в країнах ЄС діє така електронна система контролю за рухом підакцизних товарів як Excise Movement and Control System. Ця система являє собою комп'ютеризовану платформу, що передбачає електронну реєстрацію документів про рух підакцизних товарів, що дає змогу здійснювати дистанційний контроль органами державної влади за їх переміщенням. Серед плюсів використання цієї системи, з огляду на європейський досвід, можна сказати, що відбулось спрощення процедури оформлення та покращення моніторингу за сплатою акцизів на такі товари, алкоголь, тютюнові вироби та енергетичні ресурси. Також завдяки запровадженню Excise Movement and Control System відбулось значне зменшення контрабанди, адже підроблені підакцизні товари були одним із головних предметів контрабанди, завдяки чому втрачались значні суми, які мали надходити до бюджету [26].

Вітчизняні вчені зазначають, що у структурі акцизів на нафтопродукти в більшості країн ЄС закладені стимули до підвищення якості нафтопродуктів, регулювання негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище. До них слід віднести запровадження диференціації ставок за певними критеріями, а саме: вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований/неетилований бензин), вміст біокомпонентів, вплив на пропозицію праці. Вказані важелі почали запроваджуватися після здійснених наукових розробок західних вчених, які у різних працях довели, що підвищена ставка податку на товари, виробництво або споживання яких спричиняє навантаження на навколишнє природне середовище у поєднанні зі зниженою ставкою на більш екологічнобезпечні товари, забезпечує цінові переваги для нафтопродуктів з кращими екологічними характеристиками, що в кінцевому підсумку призводить до покращання якості навколишнього природного середовища [4, с. 124–125].

**Висновок.** Ураховуючи викладене, вважаємо за доцільне запровадити позитивний досвід країн ЄС щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований/неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо), що сприятиме підвищенню якості нафтопродуктів та регулюванню негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище.

Також позитивним досвідом країн ЄС є застосування флуоресцентних хімічних добавок (євро маркерів, податкових маркерів тощо). Статтею 2 Директиви Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» від 27.11.1995 [17] передбачено, що маркер повинен складатися з чітко визначеного поєднання хімічних добавок, які додаються під наглядом фіскальних органів перед відпуском нафтопродуктів, про які йдеться, споживачам. При цьому наявність маркера у нафтопродуктах не впливає та не змінює їх якісних характеристик, що лише дає підстави для його всебічного застосування. Вважаємо, що впровадження обов'язкового маркування нафтопродуктів маркерами акцизного податку в Україні надасть можливість фіскальним органам забезпечити цілісний контроль за обігом нафтопродуктів, попередити ухилення від сплати податків та запровадити дієві методи боротьби з незаконним виробництвом та обігом нафтопродуктів в Україні.

Необхідним також є встановлення визначеного переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватися як сировина для виробництва автомобільних моторних палив, з відповідним розширенням та включенням їх до переліку підакцизних товарів. З цією метою доцільно створити робочу групу з числа представників профільних міністерств та служб (Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Міністерства енергетики та вугільної промисловості, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби тощо). За результатами формування такого переліку необхідно внести зміни до Податкового Кодексу України в частині розширення переліку підакцизних товарів.

Пропонуємо також надходження від акцизного податку за роздрібний продаж пального через автозаправні станції зараховувати до бюджетів місцевого самоврядування, що удосконалив механізм зарахування акцизного податку з палива до місцевих бюджетів та підвищить зацікавленість органів місцевого самоврядування в Україні в його адмініструванні. Акциз з роздрібною торгівлю паливом слід зараховувати до спеціального фонду місцевих бюджетів, з цільовим спрямуванням на фінансове забезпечення робіт, пов'язаних із ремонтом та утриманням доріг тощо. При цьому акцизний податок із ввезеного та виробленого пального, який є джерелом доходів державного дорожнього фонду, необхідно зараховувати до державного бюджету.

Запропоновані зміни, а також запровадження позитивного досвіду країн ЄС сприятимуть подальшому регулюванню ринку нафтопродуктів в Україні, зменшенню обсягів «тіньових» операцій з паливно-мастильними матеріалами, недопущенню порушень митного та податкового законодавства під час ввезення та подальшої реалізації автомобільних палив та збільшенню обсягів сплати податків від здійснення вказаної діяльності.



## Література

1. Державна казначейська служба України : офіційний сайт [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.treasury.gov.ua/ua>.
2. Новицька Н. Розвиток акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні / Н. Новицька // Економіст. — 2014. — № 6. — С. 56—60.
3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 30.11.2015 № 984\_011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011).
4. Коротун В. І. Трансформація акцизної політики України : монографія / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.] ; за заг. ред. В. І. Коротуна. — Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. — 404 с.
5. Чередникова Т. Н. Совершенствование механизма правового регулирования поставки нефти и нефтепродуктов / Т. Н. Чередникова // Право і суспільство. — 2015. — № 5 (2). — С. 67—74.
6. Лисецька Н. М. Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України / Н. М. Лисецька // Глобальні та національні проблеми економіки. — 2015. — № 4. — С. 848—852.
7. Дученко М. М. Імплементация директив ЕС у контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні / М. М. Дученко, С. В. Мельник // Держава та регіони. Економіка та підприємництво. — 2016. — № 1. — С. 3—8.
8. Костяна О. В. Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні / О. В. Костяна // Бізнес Інформ. — 2017. — № 3. — С. 259—266.
9. Соколовська А. М. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію / А. М. Соколовська, Я. В. Петраков // Бізнес Інформ. — 2017. — № 11. — С. 389—394.
10. Макаренко В. В. Вдосконалення адміністрування акцизного податку на ринку нафтопродуктів в Україні / В. В. Макаренко // Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції : зб. наук. пр. за матеріалами Х науково-практичної конференції, 22—23 листопада 2018 р. — Ірпінь, 2018. — 118 с.
11. Стахов Б. В. Проблеми та перспективи акцизного оподаткування / Б. В. Стахов // Облік і фінанси. — 2019. — № 1. — С. 99—104.
12. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13—14, 15—16, 17. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>.
13. Про затвердження Умов та Правил здійснення підприємницької діяльності (ліцензійних умов) з транспортування нафтопродуктів магістральними трубопроводами : постанова Національної комісії регулювання електроенергетики України від 08.06.2000 № 632 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0373-00/ed20051101/find?text=%CD%E0%F4%F2%E0%EF%F0%E0%EF%F0%E4%F3%EA%F2%E8>.
14. Про організацію та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирової, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 570 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-2014-p/ed20150901#n42>.
15. Директива Ради 92/82/ЄЕС «Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_371](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_371).
16. Директива Ради 92/81/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_370](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_370).
17. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene // Official Journal. — 1995. — № L 291. — P. 46—47.
18. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal. — № L 283. — 2003. — P. 51—70.
19. Commission Regulation (EC) № 3199/93 of 22 November 1993 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty // Official Journal. — 1993. — № L 288. — P. 12—15. — С. 24—64.
20. План імплементатії Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. — Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir\\_2003\\_96.pdf](http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pdf).
21. Луцик А. І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні / А. І. Луцик // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Економіка. — 2010. — Вип. 15. — С. 37—44.
22. Нафтогазова Асоціація України та ДФС презентували «Карту нелегальних АЗС» [Електронний ресурс] / Нафтогазова асоціація : вебсайт. — Режим доступу : <http://oilers.org.ua/uk/2018/12/13/2435>.
23. Імплементация законодавчих змін щодо ринку палива додатково забезпечить надходження до бюджету 2 млрд грн акцизного податку [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України : вебсайт. — Режим доступу : <http://www.sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/238509.html>.
24. Про Митний тариф України : Закон України від 19.09.2013 № 584-VII [Електронний ресурс] // Законодавство України. — 2013. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18#n3>.
25. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 № 909-VII [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. — 2016. — № 5. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran150>.
26. Плугова Д. В. Запровадження електронної системи контролю за сплатою акцизного податку в Україні [Електронний ресурс] / Д. В. Плугова // Глобальні та національні проблеми економіки. — 2016. — Вип. 11. — Режим доступу : [https://revolution.allbest.ru/finance/00914709\\_0.html](https://revolution.allbest.ru/finance/00914709_0.html).

Стаття рекомендована до друку 06.02.2020

© Атаманчук Н. І., Хатнюк Н. С.,  
Борейко Н. М., Бакай Ю. Ю.

## References

1. Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy. (n. d.). Ofitsiyni sait [Official website]. *www.treasury.gov.ua*. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua> [in Ukrainian].
2. Novytska, N. (2014). Rozvytok aktsyznoho opodatkovannia naftoproduktiv v Ukraini [Development of excise taxation of petroleum products in Ukraine]. *Ekonomist — Economist*, 6, 56—60 [in Ukrainian].
3. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym Spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnyimi derzhavami-chlenami, z inshoi storony vid 30.11.2015 № 984\_011 [Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part of 30.11.2015 № 984\_011]. (2015). *zakon2.rada.gov.ua*. Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011) [in Ukrainian].
4. Korotun, V. I., Brekhov, S. S., & Novytska, N. V. (et al.). (2015). *Transformatsiia aktsyznoi polityky Ukrainy [Transformation of the Excise Policy of Ukraine]*. V. I. Korotun (Ed.). Irpin: Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy [in Ukrainian].
5. Cherednykova, T. N. (2015). Sovershenstvovanie mekhanizma pravovogo regulirovaniya postavki nefiti i nefteproduktov [Improvement of the mechanism of legal regulation of the supply of oil and oil products]. *Pravo i suspilstvo — Law and Society*, 5 (2), 67—74 [in Russian].
6. Lysetska, N. M. (2015). Vprovadzhennia yevropeiskykh standartiv aktsyznoho opodatkovannia: dosvid dlia Ukrainy [Introduction of the European standards of excise taxation: experience for Ukraine]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky — Global and national problems of economy*, 4, 848—852 [in Ukrainian].
7. Duchenko, M. M., & Melnyk, S. V. (2016). Implementatsiia dyrektyv YeS u konteksti restrukturyzatsii aktsyznoho opodatkovannia v Ukraini [Implementation of EU Directives in the Context of Excise Tax Restructuring in Ukraine]. *Derzhava ta rehiony. Ekonomika ta pidpriemnytstvo — States and Regions. Economics and entrepreneurship*, 1, 3—8 [in Ukrainian].
8. Kostiana, O. V. (2017). Osoblyvosti rozvytku aktsyznoho opodatkovannia v Ukraini [Features of the development of excise taxation in Ukraine]. *Biznes Inform — Business Inform*, 3, 259—266 [in Ukrainian].
9. Sokolovska, A. M., & Petrakov, Ya. V. (2017). Harmonizatsiia administruvannia aktsyznoho podatku v Ukraini u protsesi vykonannia Uhody pro asotsiatsiiu [Harmonization of excise tax administration in Ukraine in the process of implementing the Association Agreement]. *Biznes Inform — Business Inform*, 11, 389—394 [in Ukrainian].
10. Makarenko, V. V. (2018, November 22—23). Vdoskonalennia administruvannia aktsyznoho podatku na rynku naftoproduktiv v Ukraini [Improving excise tax administration in the oil market in Ukraine]. *Transformatsiia fiskalnoi polityky Ukrainy v umovakh yevrointegratsii [Transformation of Ukraine's fiscal policy in the context of European integration]*. Irpin [in Ukrainian].
11. Stakhov, B. V. (2019). Problemy ta perspektyvy aktsyznoho opodatkovannia [Problems and prospects of excise tax]. *Oblik i finansy — Accounting and Finance*, 1, 99—104 [in Ukrainian].
12. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy — Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 13—14, 15—16, 17. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748> [in Ukrainian].
13. Pro zatverdzhennia Umov ta Pravyl zdiisnennia pidpriemnytsoi diialnosti (litsenziinykh umov) z transportuvannia naftoproduktiv mahistralnymi truboprovodami: postanova Natsionalnoi komisii rehuliuivannia elektroenerhetyky Ukrainy vid 08.06.2000 № 632 [On Approval of the Terms and Conditions for Entrepreneurship (Licensing Conditions) for the Transportation of Petroleum Products by Main Pipelines: Resolution № 632 of the National Electricity Regulatory Commission of Ukraine dated June 8, 2000]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0373-00/ed20051101/find?text=%CD%E0%F4%F2%EE%EF%F0%EE%E4%F3%EA%F2%E8> [in Ukrainian].
14. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2014). Pro orhanizatsiiu ta provedennia birzhovykh auktsioniv z prodazhu nafty syroi, hazovoho kondensatu vlasnoho vydobutku i skraplenoho hazu: Postanova vid 16.10.2014 № 570 [On the organization and holding of auctions for the sale of crude oil, gas condensate of its own production and liquefied gas: Resolution № 570 of 16.10.2014]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-2014-p/ed20150901#n42> [in Ukrainian].
15. Dyrektyva Rady 92/82/IeES «Pro aproksymatsiiu stavok aktsyznykh zboriv na naftoprodukty» vid 19.10.1992 [Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on petroleum products]. (1992). Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_371](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_371) [in Ukrainian].
16. Dyrektyva Rady 92/81/IeES «Pro harmonizatsiiu struktur aktsyznykh zboriv na naftoprodukty» vid 19.10.1992 [Council Directive 92/81/EEC on the harmonization of structures for excise duties on petroleum products of 19.10.1992]. (1992). Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_370](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_370) [in Ukrainian].
17. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene. (1995). *Official Journal*, L 291, 46—47.
18. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (2003). *Official Journal*, L 283, 51—70.
19. Commission Regulation (EC) № 3199/93 of 22 November 1993 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty. (1993). *Official Journal*, L 288, 12—15.
20. Plan implementatsii Dyrektyvy Rady 2003/96/IeS pro restrukturyzatsiiu systemy Spivtovarystva z opodatkovannia produktiv enerhii ta elektroenerhii [Implementation plan for Council Directive 2003/96/EC on the restructuring of the Community system for the taxation of energy and electricity products]. (2003). Retrieved from [http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir\\_2003\\_96.pdf](http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pdf) [in Ukrainian].
21. Lutsyk, A. I. (2010). Problematyka ta perspektyvy rozvytku spetsyfychnoho aktsyznoho opodatkovannia v Ukraini [Problems and prospects of development of specific excise taxation in Ukraine]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia». Ekonomika — Scientific notes of the National University «Ostroh Academy». Economy*, 15, 37—44 [in Ukrainian].
22. Naftohazova asotsiatsiia. (n. d.). *Naftohazova Asotsiatsiia Ukrainy ta DFS prezentuvaly «Kartu nelegalnykh AZS» [The Oil and Gas Association of Ukraine and the State Fiscal Service presented the «Map of illegal gas stations»]*. Retrieved from <http://oilers.org.ua/uk/2018/12/13/2435/> [in Ukrainian].

23. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy. (n. d.). *Implementatsiia zakonodavchykh zmin shchodo rynku palyva dodatkovy zabezpechyt nadkhodzhennia do biudzhetu 2 mlrd hrn aktsyznoho podatku* [The implementation of legislative changes regarding the fuel market will additionally ensure the excise tax revenues of UAH 2 billion]. Retrieved from <http://www.sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/238509.html> [in Ukrainian].
24. Verkhovna Rada Ukrainy. (2013). Pro Mytnyi taryf Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 19.09.2013 № 584-VII [On the Customs Tariff of Ukraine: Law of Ukraine of September 19, 2013 № 584-VII]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18#n3> [in Ukrainian].
25. Verkhovna Rada Ukrainy. (2016). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhetnykh nadkhodzen u 2016 rotsi: Zakon Ukrainy vid 24.12.2015 № 909-VII [On amendments to the Tax Code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine on ensuring the balance of budget revenues in 2016: Law of Ukraine of 24.12.2015 № 909-VII]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy — Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 5. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran150> [in Ukrainian].
26. Pluhova, D. V. (2016). Zaprovadzhennia elektronnoi systemy kontroliu za splatou aktsyznoho podatku v Ukraini [Introduction of an electronic system of control over excise tax payment in Ukraine]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky — Global and national problems of economy*, 11. Retrieved from [https://revolution.allbest.ru/finance/00914709\\_0.html](https://revolution.allbest.ru/finance/00914709_0.html) [in Ukrainian].

*The article is recommended for printing 06.02.2020*

© Atamanchuk N. I., Khatniuk N. S.,  
Boreiko N. M., Bakai Y. Yu.