

УДК: 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.2.85>

АНАЛІЗ НОВЕЛ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ У 2025 РОЦІ

Шульга Т.М.,

доцентка, кандидатка юридичних наук
кафедри Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
ORCID: 0000-0001-8223-5812

Шимоня К.В.,

студентка 4 курсу факультету юстиції
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
ORCID: 0009-0007-6297-562X

Якушев О.В.,

студент 4 курсу факультету юстиції
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
ORCID: 0009-0009-6065-558X

Шульга Т.М., Шимоня К.В., Якушев О.В. Аналіз новел податкового законодавства щодо акцизного податку у 2025 році.

Стаття присвячена аналізу тенденцій до вдосконалення положень вітчизняного податкового законодавства про акцизний податок. На початку робота акцентує увагу на доцільності відповідних нововведень з огляду на функції акцизного податку, яка втілюється у забезпеченні фінансової стабільності держави шляхом формування суттєвої частки бюджетних надходжень за рахунок акцизного податку, що актуалізується за умов правового режиму воєнного стану. Проаналізовано значення даного податку крізь призму його опосередкованого впливу на стимулювання населення до зменшення обсягів використання підакцизних товарів, які справляють негативний вплив на здоров'я людини та навколишнє природне середовище. Статтею висвітлено особливості перегляду та доповнення національного нормативного регулювання структурних елементів механізму акцизного податку у зв'язку з євроінтеграційним процесом України, що зокрема передбачає приведення вітчизняної системи оподаткування у відповідність до стандартів Європейського Союзу.

Робота спирається на засадничі ознаки акцизного податку як непрямого та загальнодержавного і приділяє значну увагу виокремленню елементів акцизного податку. У статті підсумовано основні положення Розділу VI Податкового кодексу України і з урахуванням специфіки акцизного податку визначено системну структуру таких категорій, як платники акцизного податку, підакцизні товари, операції – об'єкти оподаткування акцизним податком, база оподаткування акцизним податком, ставка акцизного податку. Висвітлено положення щодо державної реєстрації платників акцизного податку та ліцензування їхньої господарської діяльності.

Основна частина статті розглядає нововведення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування акцизним податком спирту етилового та біоетанолу» від 09.10.2024 № 4014-IX та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» від 04.12.2024 № 4115-IX, в силу яких Податковий кодекс України у 2025 році було оновлено в частині акцизного податку. Підкреслено значення законодавчої новели щодо тимчасового запровадження гарантованого податкового зобов'язання для виробників етилового спирту та біоетанолу в розрізі застосування європейського стандарту розрахунку податку на відповідні підакцизні товари з урахуванням виробничих потужностей.

Серед низки нововведень проаналізовано уточнення роздрібної ціни тютюнових виробів, які зумовили нові положення про відповідальність платників акцизного податку у відповідності з Законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального». Важливою новацією стало застосування офіційних валютних курсів гривні до євро, що встановлюються Національним банком України, при

нарахуванні податкових зобов'язань із сплати акцизного податку з тютюнових виробів, сировини і відходів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах. Особливу увагу стаття приділяє змінам податкового законодавства щодо встановлення розміру ставок акцизного податку на тютюнові вироби, тютюн та його замітники в євро замість гривні, а також передбачені нормами нової редакції Податкового кодексу України зростання ставок податку на вказані підакцизні товари з 1 січня 2025 року до 31 грудня 2027 року. Підкреслено доцільність цих нововведень у зв'язку з застосуванням стандартів Директиви 2020/262/ЄС про загальний режим акцизного збору та Директиви 2011/64/ЄС про оподаткування тютюнових виробів. Одночасно наголошено на необхідності враховувати актуальні тенденції власне законодавства Європейського Союзу, а також взято до уваги наукові погляди з приводу процесу законодавчого врегулювання акцизного податку.

Ключові слова: податкове законодавство, Податковий кодекс України, законодавчі зміни, євроінтеграційний процес, акцизний податок, підакцизні товари, гарантоване податкове зобов'язання, тютюнові вироби.

Shulga T.M., Shymonia K.V., Yakushev O.V. Analysis of tax legislation amendments regarding excise tax in 2025.

The article is dedicated to analyzing trends in improving the provisions of domestic tax legislation regarding excise tax. At the outset, the work emphasizes the appropriateness of the relevant innovations in light of the functions of excise tax, which are embodied in ensuring the financial stability of the state through the formation of a significant share of budget revenues from excise tax, which becomes particularly relevant under the legal regime of martial law. The significance of this tax is analyzed through the lens of its indirect influence on encouraging the population to reduce the volumes of consumption of excisable goods that have a negative impact on human health and the natural environment. The article highlights the features of reviewing and supplementing the national regulatory framework for the structural elements of the excise tax mechanism in connection with Ukraine's European integration process, which, in particular, involves aligning the domestic taxation system with European Union standards.

The work relies on the fundamental characteristics of excise tax as an indirect and nationwide tax and devotes considerable attention to identifying the elements of excise tax. The article summarizes the main provisions of Section VI of the Tax Code of Ukraine and, taking into account the specifics of excise tax, defines the systemic structure of such categories as excise tax payers, excisable goods, transactions subject to excise tax, the excise tax base, and the excise tax rate. It also covers the provisions regarding the state registration of excise tax payers and the licensing of their economic activities.

The main part of the article examines the innovations introduced by the Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine Regarding the Specifics of Excise Taxation of Ethyl Alcohol and Bioethanol» dated October 9, 2024, № 4014-IX, and the Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine Regarding the Revision of Excise Tax Rates on Tobacco Products» dated December 4, 2024, № 4115-IX, as a result of which the Tax Code of Ukraine was updated in 2025 with respect to excise tax. Emphasis is placed on the significance of the legislative novelty concerning the temporary introduction of a guaranteed tax liability for producers of ethyl alcohol and bioethanol, in the context of applying the European standard for calculating the tax on the respective excisable goods, taking into account production capacities.

Among the array of innovations, the article analyzes the clarification of the retail price of tobacco products, which led to new provisions on the liability of excise tax payers in accordance with the Law of Ukraine «On State Regulation of the Production and Circulation of Ethyl Alcohol, Alcohol Distillates, Bioethanol, Alcoholic Beverages, Tobacco Products, Tobacco Raw Materials, Liquids Used in Electronic Cigarettes, and Fuel.» A significant novelty is the application of the official exchange rates of the hryvnia to the euro, as established by the National Bank of Ukraine, when calculating tax liabilities for the payment of excise tax on tobacco products, raw materials and waste, and liquids used in electronic cigarettes. The article pays particular attention to changes in tax legislation regarding the establishment of excise tax rates on tobacco products, tobacco, and its substitutes in euros instead of hryvnia, as well as the increases in tax rates on these excisable goods, as provided for by the new edition of the Tax Code of Ukraine, from January 1, 2025, to December 31, 2027. The appropriateness of these innovations is emphasized in connection with the application of the standards of Directive 2020/262/EU on the general excise duty regime and Directive 2011/64/EU on the taxation of tobacco products. At the same time, the need to take into account current trends in the legislation of the European Union itself is stressed, and scholarly views on the process of legislative regulation of excise tax are also considered.

Key words: tax legislation, Tax Code of Ukraine, legislative changes, European integration process, excise tax, excisable goods, guaranteed tax liability, tobacco products.

Постановка проблеми. Акцизний податок вирізняється своєю специфікою серед інших загальнодержавних податків, яка втілюється в об'єкті його оподаткування – підакцизних товарах. Активне їх споживання населенням зумовлює справляння відповідного податку, надходження від якого суттєво поповнюють бюджет. Чинний Податковий кодекс України зазнає особливо великої кількості змін стосовно регулювання акцизного податку з огляду на необхідність забезпечити публічні фінансові інтереси держави. Це явище набуває більш вираженого втілення з позицій адаптації вітчизняного податкового законодавства до європейських правових стандартів. Досвід законодавчих новел 2025 року щодо появи гарантованого податкового зобов'язання для виробників етилового спирту та біоетанолу, а також з приводу нових правил для роздрібних цін на тютюнові вироби, прив'язки ставки акцизного податку з них до євро та передбачене поступове підвищення таких ставок до європейських показників свідчить про неабияку важливість ефективного реагування законодавця на основні тенденції податкових правовідносин у частині підакцизних товарів (продукції).

Мета дослідження – розкрити значення акцизного податку для забезпечення фінансової стабільності в умовах правового режиму воєнного стану, висвітлити стандарти європейського податкового законодавства щодо акцизного податку та оцінити їх реалізацію у вітчизняному нормативному регулюванні, а також проаналізувати з урахуванням наукових праць та європейських податково-правових явищ законодавчі зміни до Податкового кодексу України, які набрали чинності в 2025 році, стосовно встановлення гарантованого податкового зобов'язання для виробників етилового спирту та біоетанолу та щодо урегулювання роздрібних цін на тютюнові вироби, підвищення ставок податку з даних підакцизних товарів та застосування офіційного валютного курсу в євро до них.

Стан опрацювання проблематики. Дослідженню правового регулювання акцизного податку в Україні протягом останніх років приділено увагу в роботах М. Казацької, Л. Касьяненко, Н. Атаманчук, О. Прохоровича. Водночас, актуальні законодавчі зміни податкового законодавства у 2025 році наразі лишаються поза увагою наукової спільноти, що зумовлює необхідність у подальшій доктринальній розробці даної проблематики.

Виклад основного матеріалу. Нормативно-правове регулювання справляння акцизного податку є яскравим напрямком визначення основних тенденцій розвитку вітчизняного податкового законодавства, які втілюють актуальні правові, політичні та соціально-економічні потреби. Особлива увага законодавця до акцизного податку зумовлена його фіскальною функцією, яка втілює суттєве значення даного непрямого податку для наповнення Державного бюджету України (далі – ДБ України), зокрема в умовах викликів забезпечення фінансової стабільності під час дії правового режиму воєнного стану, уведеного на території нашої держави Указом Президента України від 24.02.2022 № 64/2022 [1]), що затверджений відповідним Законом України від 24.02.2022 № 2102-IX [2]. До прикладу, вже станом на жовтень 2025 року до ДБ України надійшло 129,5 млрд грн доходів від акцизного податку, що на понад 33 % перевищило дохід відповідного минулорічного періоду [3]. Окрім того, увиразнюється суть акцизного податку як такого, що не лише є складовою бюджетних доходів відповідно до п.п. 7, 8 ч. 2, п.п. 1, 2 ч. 3 ст. 29, п.п. 16, 16-1 ч. 1 ст. 64, п. 6 ч. 1 ст. 66 Бюджетного кодексу України (далі – БК України) [4], а й виступає своєрідним стимулюючим чинником до зменшення використання населенням таких небезпечних для здоров'я та довкілля підакцизних товарів, як тютюнові вироби, алкогольні напої, пальне тощо [5, с. 144]. У даному випадку справляння акцизного податку реалізує ті засадничі положення, закладені в ч. 1 ст. 3 Конституції України в частині визнання життя і здоров'я людини однією з найвищих соціальних цінностей, а також втілене в ч. 1 ст. 50 вітчизняного Основного Закону право кожного на безпечне для життя і здоров'я довкілля [6].

Також важливо наголосити, що протягом 2022-2025 рр. спостерігається вдосконалення нормативно-правового регулювання щодо справляння акцизного податку у зв'язку з прийняттям Європейською Радою 24 червня 2022 року висновку про надання Україні статусу кандидата на членство в Європейському Союзі (далі – ЄС) [7]. Ця подія зумовила активізацію вітчизняних євроінтеграційних процесів, які передбачають приведення вітчизняної нормативно-правової бази у відповідність до стандартів права ЄС, зокрема і у сфері оподаткування. Ще раніше засадничі аспекти щодо даного питання були втілені у затвердженій Законом України від 18.03.2004 № 1629-IV Загальнодержавній програмі адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [8]. Наразі актуальність удосконалення податкового законодавства посилилася, тому доцільно вказати, що Україна активно втілює положення Директиви Ради (ЄС) 2020/262 від 19 грудня 2019 року

про загальний режим акцизного податку [9], а також низки інших прийнятих протягом останніх десятиліть актів, передусім директив, різних інституцій ЄС щодо правового режиму окремих підакцизних товарів [10, с. 121]. У зв'язку із зазначеним особливу увагу привертають проведені у 2025 році зміни у вітчизняному податковому законодавстві щодо акцизного податку.

Передусім варто зазначити, що Податковий кодекс України (далі – ПК України) у пп. 14.1.4. п. 14.1 ст. 14 визначає акцизний податок як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [11]. Варто підкреслити, що чинне вітчизняне податкове законодавство не містить легальної дефініції поняття непрямого податку, попри те, що використовує таку категорію щодо податку на додану вартість та акцизного податку. Щоправда п. 3 розділу I додатку 1 до Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» від 22.12.1998 № 331-XIV витлумачує непрямі податки як податки на продаж, з обігу, на додану вартість, на продаж цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування і спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси та обладнання, на монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори), за винятком прямих податків і податків з імпорту [12]. Одночасно в цьому випадку варто враховувати специфіку сфери застосування даного закону, що, на нашу думку, ускладнює застосування наведеного визначення непрямих податків щодо положень ПК України. Вважаємо за доцільне звернутися до доктринального визначення, запропонованого Н.І. Атаманчук, яка під непрямими податками розуміє податок на додану вартість, акцизний податок та мито, які є загальнодержавними, обов'язковими, безумовними платежами до бюджету, що включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), перекладаються з реального платника на формального та справляються відповідно до ПК України та МК України [13, с. 26].

Необхідно мати на увазі, що згідно з п.п. 9.1.4. п. 9.1 ст. 9 ПК України акцизний податок належить до загальнодержавних податків. Основний масив правових норм, що регулюють справляння акцизного податку, встановлений у ст.ст. 212–233 розділу VI ПК України [11]. Останній також зазнав змін унаслідок нещодавніх законодавчих нововведень. Доцільно згадати, що визначальним елементом ставок акцизного податку виступають підакцизні товари (продукція), за якими в систематизованому порядку передбачені відповідні коди, згідно з Митним тарифом України на основі Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності [14]. П. 215.1. ст. 215 ПК України закріплює перелік підакцизних товарів, до яких належать: 1) спирт етиловий, спиртові дистилляти, алкогольні напої, пиво; 2) тютюнові вироби, тютюн та його промислові замінники; 3) тютюнова сировина, тютюнові відходи; 4) використовувані в електронних сигаретах рідини; 5) пальне; 6) легкові автомобілі, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 і більше осіб, вантажні транспортні засоби; 7) електрична енергія [11]. Платниками акцизного податку виступають суб'єкти, перелічені у ст. 212 ПК України. Загалом до таких належать особи, які: 1) виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України; 2) ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України; 3) реалізують конфісковані, визнані безхазяйними, ті, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, передані у власність держави за правом успадкування чи на інших законних підставах підакцизні товари (продукцію); 4) порушили вимоги до користування податковими пільгами; 5) є суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі та які реалізують підакцизні товари (крім тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах); 6) виробники і постачальники електроенергії; 7) є власниками ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль; 8) реалізують пальне або спирт етиловий [11].

Також варто підкреслити, що п. 212.3. ст. 212 ПК України встановлює вимоги до реєстрації платників акцизного податку. Так, суб'єкти господарювання, які є виробниками підакцизних товарів (продукції) у разі провадження діяльності, що вимагає ліцензування, реєструються як платники акцизного податку саме на підставі відомостей щодо видачі відповідних ліцензій в контролюючих органах, якими, відповідно до п.п. 41.1.1., 41.1.2. п. 41.1. ст. 41 ПК України, є податкові, зокрема Державна податкова служба України (далі – ДПС України) та її територіальні органи, а також митні органи – Державна митна служба України та її територіальні органи. Інші ж платники акцизного податку, зокрема і суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, реєструються не пізніше граничного терміну подання декларацій акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність. Водночас підставою реєстрації як платника акцизного податку для осіб, що реалізують пальне або спирт етиловий, виступає заява, форма якої затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 27.11.2020 № 729 [15]. Об'єктами оподаткування акцизним податком виступають різного роду операції щодо: 1) реалізації вироблених в

Україні підакцизних товарів (продукції); 2) реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу (крім електроенергії); 3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України; 4) реалізації конфіскованих, визнаних безхазяйними, тих, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, переданих у власність держави за правом успадкування чи на інших законних підставах підакцизних товарів (продукції); 5) реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України на пільгових умовах зі звільненням від оподаткування до закінчення встановлених п. 213.3 ст. 213 строків; 6) обсягу та вартості втрачених підакцизних товарів (продукції); 7) реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів (крім тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах); 8) переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль; 9) реалізації з акцизного складу, зокрема і пересувного будь-яких обсягів пального або спирту етилового понад передбачені в п.п. 213.1.12. п. 213.1. ст. 213 обсяги; 10) реалізації виробниками та/або імпортерами, у тому числі в роздрібній торгівлі тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах [11].

Особливістю справляння акцизного податку є те, що до нього застосовуються і абсолютні (специфічні), і відносні (адвалорні) ставки – що цікаво, відповідно до п.п. 215.2.2. п. 215.2. ст. 215 ПК України, може бути застосовано як один із цих типів ставок податку, так і обидва одночасно. Тобто податковим законодавством передбачено можливість встановлення розміру податкових нарахувань або як фіксованої величини стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування, або у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування акцизним податком, або обома з названих способів. Саме залежно від специфіки застосування тієї чи іншої ставки або їх одночасного використання визначається і база оподаткування, як це встановлено у ст. 214 ПК України [11].

Серед основних нововведень до податкового законодавства щодо акцизного податку в 2025 році варто передусім варто виокремити запровадження гарантованого податкового зобов'язання (далі – ГПЗ) для виробників етилового спирту та біоетанолу. Водночас зазначимо, що ці зміни не торкаються суб'єктів господарювання, які виробляють виключно біоетанол на підставі ліцензії. Відповідні зміни до підрозділу 5 розділу XX Перехідних положень ПК України передбачено Законом України № 4014-IX від 09.10.2024, який набрав чинності 1 січня, а був уведений в дію 1 квітня 2025 року. Відповідне нововведення має тимчасовий характер, адже нові правила застосовуватимуться не довше, ніж до 1 січня 2030 року, і передусім розраховане на врегулювання обчислення даного елементу акцизного податку до вступу України в ЄС. Відповідно до зазначеного Закону, розрахунок ГПЗ з акцизного податку прив'язане до значення максимальної продуктивності обладнання для виробництва таких підакцизних товарів, як спирт етиловий та біоетанол. Останні в межах максимально виробленого за добу обсягу із застосуванням обладнання, яке забезпечує повний технологічний виробничий цикл, і визначають показник продуктивності. Виходячи з цього, нова норма п. 49 підрозділу 5 розділу XX Перехідних положень ПК України встановлює формулу розрахунку ГПЗ, яке становить добуток таких множників, як 1) виробленого за добу обсягу спирту етилового або біоетанолу в літрах 100-відсоткового спирту етилового, 2) кількості днів місяця податкового (звітного) періоду та 3) діючої на перше число податкового (звітного) періоду ставки акцизного податку, що передбачена п.п. 215.3. ст. 215 ПК України. На такий розрахунок додатково впливають показники залишків та реалізований обсяг вказаних підакцизних товарів станом на початку і наприкінці податкового (звітного) періоду. Окрім того, заповнення податкової декларації відтепер вимагає збільшення безпосередньої суми податкового зобов'язання на суму ГПЗ від платників відповідного акцизного податку [16]. Крім того, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 11.04.2025 № 195, самі декларації з акцизного податку в розділі А доповнюються окремим рядком, де відображатиметься ГПЗ, а суми його розрахунку викладаються в новому додатку 1-5 [17]. Згідно з роз'ясненням ДПС України, уперше ці правила були реалізовані щодо податкового (звітного) періоду за травень 2025 року, декларації за який подавалися до 20 червня 2025 року включно [18]. Новизна положень щодо ГПЗ для виробників етилового спирту та біоетанолу натепер зумовлює відсутність науково обґрунтованої оцінки таких змін. У нововведеннях Закону України № 4014-IX ми вбачаємо наближення вітчизняної системи адміністрування акцизного податку до європейських принципів, зокрема в напрямку оподаткування не лише реалізації, а й сталих потужностей при виробництві підакцизних товарів, що гарантує державі своєрідний мінімум надходжень незалежно від обсягу реалізованої продукції.

Іншим підакцизним товаром, правове регулювання щодо якого нещодавно зазнало змін, стали тютюнові вироби. Так, Закон України від 04.12.2024 № 4115-IX розширив положення п.п. 14.1.106

п. 14.1. ст. 14 ПК України, передбачивши роздрібну ціну підакцизних товарів у розмірі не нижчому за мінімальне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби на дату виробництва, помножене на коефіцієнт 1,45, а в разі, коли до тютюнових виробів застосовується лише специфічна ставка акцизного податку – не нижчому за розмір такої ставки, помноженої на коефіцієнт 1,45. У зв'язку з цим, для виробників та імпортерів тютюнових виробів, тютюну чи його промислових замінників максимальна роздрібна ціна на таку продукцію відтепер не може бути нижчою за мінімальну [19]. Одночасно, з огляду на той факт, що за 2024 рік частка загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку у середньозваженій роздрібній ціні сигарет була визначена ДПС України на рівні 55,8%, тобто меншою за 60%, на підставі абз. 2 п. 221.6. ст. 221 ПК України на період з 1 квітня до 31 грудня 2025 року виробники та імпортери сигарет застосовують коефіцієнт 1,1 до мінімального акцизного податкового зобов'язання [20]. Зауважимо, що встановлення зазначених показників мінімальних роздрібних цін зумовило доповнення положень Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального», де ч. 2 ст. 73 доповнено п. 47, яким передбачено відповідальність за торгівлю підакцизними товарами за нижчими від передбачених у п.п. 14.1.106 ПК України цінами у вигляді штрафу в розмірі повної вартості реалізованих підакцизних товарів, однак не меншому за два розміри мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного (податкового) року [21]. Що важливо, законодавець передбачив в абз. 3 п. 1 прикінцевих та перехідних положень Закону № 4115-IX своєрідний «перехідний період» для суб'єктів господарювання, не застосовуючи відповідні фінансові санкції до 1 липня 2025 року. Також варто мати на увазі, що зазначені зміни, як передбачено п. 2 прикінцевих та перехідних положень Закону № 4115-IX, будуть застосовуватися до набуття Україною повноправного членства в ЄС [19]. У даному випадку, на наш погляд, спостерігається тенденція до удосконалення фіскальної функції акцизного податку з позицій мінімального ціноутворення, а також увиразнюється протидія держави ризикам нелегального обігу підакцизних товарів усупереч вимогам виконання податкового обов'язку. Водночас варто наголосити на доцільності поступової реалізації відповідних положень про відповідальність лише після спливу проміжного етапу запровадження даних нововведень, адже це надає можливість зобов'язаним суб'єктам господарювання адаптуватися до нових правил оподаткування.

Окрім вище зазначеного, варто вказати, що Закон України від 04.12.2024 № 4115-IX в цілому комплексно доповнив норми ПК України щодо регулювання акцизного податку. Серед низки положень варто виокремити оновлену редакцію ст. 39-1 ПК України, якою визначені особливості застосування валютних курсів при нарахуванні митних та податкових платежів [19]. З аналізу ч. 2 ст. 39-1 ПК України випливає, що податкове зобов'язання із сплати акцизного податку з тютюнових виробів, сировини і відходів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах визначається, виходячи з передбаченого у відповідному рішенні Національного банку України (далі – НБ України) офіційного курсу гривні до євро станом на 0 годин першого дня календарного півріччя, що передує тому півріччю, в якому здійснюються: 1) придбання марок акцизного податку (до 1 січня 2026 року); 2) формування електронного ідентифікатора або внесення інформації про ідентифікатор, нанесений згідно зі стандартами ЄС, до відповідної бази даних (з 1 січня 2026 року); 3) реалізація тютюнових виробів та використовуваних в електронних сигаретах рідин вітчизняного виробництва або подання митних декларацій при ввезенні зазначених підакцизних товарів на митну територію України; 4) нарахування зобов'язань з акцизного податку з тютюнової сировини та відходів. Окрім того, мінімальне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби також розраховується з урахуванням зазначеного офіційного курсу НБ України [11]. Таким чином, щодо перелічених операцій у звітності за місячні періоди другого півріччя 2025 року застосовується офіційний курс гривні до євро, визначений НБ України на 1 січня 2025 року, –43,6855 грн. за 1 євро. Водночас, як визначено в Листі ДПС України від 28.07.2025, офіційний курс гривні до євро, встановлений на 1 липня 2024 року застосовувався у звітності за місячні періоди першого півріччя 2025 року лише з 25 березня, коли набрав чинності Закон України № 4115-IX [22]. Зазначені зміни вплинули і на вимоги щодо заповнення податкових декларацій з акцизного податку, що було реалізовано Наказом Міністерства фінансів України від 05.06.2025 № 291. Зокрема, в Додатку 1 форми декларації з акцизного податку було доповнено графу 15.2, де наразі встановлено, що для обрахунку операцій на тютюнові вироби, тютюн, його промислові замінники та рідини в електронних сигаретах, що є об'єктами оподаткування, зазначається курс Національного банку України, більший на дату реалізації товару або на дату придбання марок акцизного податку. При реалізації платниками податку у звітному періоді тютюнових виробів, маркованих придбаними до 25 березня 2025 року марками акцизного податку, у Додатку 1 або Додатку 2 для розрахунку сум акцизного податку з такого товару (продукції) обирається розмір ставки, перерахований в гривні, який є

більшим на дату його реалізації, коли застосовується ставка в євро за курсом НБ України, або на дату придбання марок акцизного податку, коли діяла ставка в гривнях – у такому разі графі щодо курсу євро не заповнюються [23].

Іншою особливо важливою новелою Закону України від 04.12.2024 № 4115-IX стало встановлення розміру ставок акцизного податку на тютюнові вироби, тютюн та його заміники саме в євро за 1 кілограм (нетто) або 1000 штук товару (продукції), тоді як раніше ця одиниця виміру прив'язувалася до гривні. Також з 1 січня 2025 року передбачено щорічне зростання ставок податку на вказані підакцизні товари до 31 грудня 2027 року. Ці зміни спрямовані на подолання ризиків девальвації гривні та приведення вітчизняного податкового законодавства у відповідність із Директивою 2020/262/ЄС про загальний режим акцизного збору [9] та Директивою 2011/64/ЄС про оподаткування тютюнових виробів [24]. Наразі, навіть попри запроваджені Законом України № 4115-IX підвищені ставки акцизного податку на тютюн, вітчизняні показники можуть поступитися таким у ЄС з огляду на нещодавні ініціативи Європейської Комісії до збільшення акцизного податку на тютюнові вироби. До прикладу, відповідно до абз. 1 п. 2 ст. 10 Директиви 2011/64/ЄС, ставка акцизного податку на сигарети становить 90 євро за 1000 штук незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу [24]. До такого значення ставки акцизного податку на сигарети Україна зможе наблизитися лише у 2028 році після реалізації поступового планового підвищення. Проте уже наразі Європейська Комісія пропонує підвищення ставки акцизного податку на сигарети до 215 євро за 1000 штук [25, р. 2]. Поки що це лише одна з ініціатив, однак те, що дане питання стоїть так гостро, має змусити вітчизняного законодавця замислитися над потенційною необхідністю більш оперативної адаптації до вказаних тенденцій. Поступове зростання акцизного податку на тютюнові вироби згідно з Законом України № 4115-IX, на думку експертів Центру громадянського представництва «Життя», є недостатньо швидким, а, за висновками Віденського інституту міжнародних економічних досліджень, в Україні в 2026 році може спостерігатися відчутне зростання рівня споживання тютюну [26]. Звісно, варто взяти до уваги такі зауваження, однак не можна і оминути того, що, як слушно наголошує О.В. Прохорович, принаймні наразі Україна правильним чином урегулює власну нормативну базу щодо акцизного податку на тютюнові вироби у відповідності до правових стандартів ЄС [27, с. 159-160].

Висновки. Таким чином, аналіз чинної нормативно-правової бази, що регулює справляння акцизного податку, свідчить на користь його виняткового значення для забезпечення суттєвої частки податкових надходжень до ДБ України, а також втілює соціально спрямовану мету зменшення споживання населенням небезпечних для здоров'я людини та навколишнього природного середовища товарів (продукції). Особлива увага законодавця до даного непрямого податку зумовлює перманентне вдосконалення норм ПК України, передусім з огляду на необхідність узгодження вітчизняного законодавства як зі сталими положеннями права ЄС, так і загальноєвропейськими тенденціями оподаткування підакцизних товарів. Особливу увагу заслуговують законодавчі новели до ПК України, втілені у Законах України № 4014-IX від 09.10.2024 та 04.12.2024 № 4115-IX. Запровадження ГПЗ для виробників спирту та біоетанолу спрямовано на врахування максимальних добових потужностей виробничого обладнання за даними підакцизними товарами, що потенційно забезпечує надходження таких податкових платежів без урахування подальшої реалізації продукції. Обґрунтованими є і зміни щодо встановлення розрахунку мінімального податкового зобов'язання та нижньої межі роздрібних цін на тютюнові вироби, адже такі заходи сприяють подоланню неоподаткованого, а відповідно протиправного обігу підакцизних товарів. Також варто підтримати законодавчі нововведення щодо регулювання операцій з підакцизними товарами саме з урахуванням офіційного курсу НБ України гривні до євро. Ба більше, особливо суттєвою є новела щодо прив'язки одиниць виміру ставок акцизного податку на тютюнові вироби саме до офіційної валюти ЄС, адже таким чином відбувається подолання кризових явищ вітчизняної фінансової системи, а також увиразнюється євроінтеграційний розвиток вітчизняного права. Вказані зміни також вплинули на особливості заповнення декларацій з акцизного податку, тому врахування запроваджених додаткових вимог дозволяє реалізувати визначені законодавчими змінами підходи. Врешті варто стверджувати, що загалом вітчизняні законодавчі новели щодо акцизного податку в 2025 році упевнено рухають Україну в бік розвинутих європейських стандартів і робота законодавця в цьому напрямку видається виваженою та ефективною.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
2. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні»: Закон України від 24.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення: 19.10.2025).

3. За 9 місяців надходження від акцизу склали 129,5 млрд грн – на третину більше, ніж то-рік. *Державна податкова служба України* : веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/943611.html> (дата звернення: 19.10.2025).
4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
5. Казацька М.Д. Функції акцизного податку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2017. Вип. 46. Т. 1. С. 144–148. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/497278> (дата звернення: 19.10.2025).
6. Конституція України: Закон України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
7. European Council conclusions, 23-24 June 2022 (EUCO 24/22). European Council: веб-сайт. URL: <https://www.consilium.europa.eu/media/57442/2022-06-2324-euco-conclusions-en.pdf> (дата звернення: 19.10.2025).
8. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
9. Директива Ради (ЄС) 2020/262 від 19 грудня 2019 року про загальний режим акцизного податку: Міжнародний документ від 19.12.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_028-20#Text (дата звернення: 19.10.2025).
10. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. 2020. №3. Т. 31 (70). С. 120–124. DOI: <https://doi.org/10.32838/TNU-2707-0581/2020.3/21>.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
12. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України від 22.12.1998. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
13. Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2020. 480 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41776> (дата звернення: 19.10.2025).
14. Митний тариф України (Групи 01-49): Додаток до Закону України «Про Митний тариф України» від 19.10.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697%D0%B0-20#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
15. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, [...]: Наказ Міністерства фінансів України від 27.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1241-20#n8> (дата звернення: 19.10.2025).
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування акцизним податком спирту етилового та біоетанолу: Закон України від 09.10.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4014-20#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
17. Про затвердження Змін до форми декларації з акцизного податку та Порядку заповнення та подання декларації з акцизного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0605-25#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
18. Щодо порядку подання Декларації з акцизного податку за новою формою. *Державна податкова служба України*: веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/893606.html> (дата звернення: 19.10.2025).
19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби: Закон України від 04.12.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4115-20#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
20. Акцизний податок на сигарети: з 1 квітня 2025 року до мінімального акцизного податкового зобов'язання застосовується коефіцієнт 1,1. *Державна податкова служба України*: веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/893606.html> (дата звернення: 19.10.2025).
21. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 18.06.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3817-20#Text> (дата звернення: 19.10.2025).

22. Лист Державної податкової служби «Щодо змін внесених Законом № 4115 до Кодексу. *Державна податкова служба України*: веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/79630.html> (дата звернення: 19.10.2025).
23. Про затвердження Змін до додатків до форми декларації з акцизного податку та Порядку заповнення та подання декларації з акцизного податку: Наказ Міністерства фінансів України 05.06.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0936-25#Text> (дата звернення: 19.10.2025).
24. Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного податку, що стягується з тютюнових виробів: Міжнародний документ від 21.06.2011. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/64/oj/eng> (дата звернення: 19.10.2025).
25. Tobacco Taxation: Frequently asked questions, 16 July 2025. 7 p.: European Commission (2025): веб-сайт. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/3e526c91-e7a1-400b-a64b-19ba0361ae46_en? (дата звернення: 19.10.2025).
26. Єврокомісія пропонує підвищити акциз на сигарети до 215 євро. Що це означає для України. *Центр громадянського представництва «Життя»*: веб-сайт. URL: <https://center-life.org/povyny/yevrokomisiia-proponuie-pidvyshchyty-aktsyz-na-syharety-do-215-ievro-shcho-tse-oznachaie-dlia-ukrainy/> (дата звернення: 19.10.2025).
27. Прохорович О.В. Ставки акцизу на тютюнові вироби у країнах ЄС. *Перспективи стабільного економічного розвитку та економічної безпеки: світовий досвід та вітчизняні реалії: матеріали міжн. наук.-практ. конф. Запоріжжя, 2024*. С. 268. URL: <http://catalog.liha-pres.eu/index.php/liha-pres/catalog/download/353/10911/24549-1?inline=1> (дата звернення: 19.10.2025).