

ЦИФРОВІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ:  
СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУDIGITALIZATION OF EXCISE TAX ACCOUNTING AND CONTROL:  
CURRENT STATE AND DEVELOPMENT PROSPECTS

У науковій статті досліджено концептуальні засади та практичні аспекти трансформації механізмів адміністрування акцизного податку в умовах розбудови цифрової економіки. Систематизовано наявні цифрові інструменти та їх вплив на бухгалтерський облік платників податків. Проаналізовано механізм функціонування СЕАРП/СЕ та етапи його розвитку, охарактеризовано переваги й недоліки системи. Сформовано класифікацію основних електронних реєстрів, що використовуються в системі обліку та контролю акцизного податку. Висвітлено обмеження декларативної моделі контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що базується на паперовому маркуванні та частковому використанні РРО/ПРРО. Обґрунтовано необхідність переходу до системи «eАкциз» для побудови прозорої цифрової екосистеми податкового контролю, спрямованої на протидію тіньовому ринку. Наведено порівняльну характеристику цифрових систем адміністрування в розрізі видів підакцизної продукції. Запропоновано заходи з удосконалення обліку та контролю акцизного податку в умовах цифровізації.

**Ключові слова:** облік, податкова звітність, податковий контроль, виробник, імпортер, цифровізація адміністрування акцизного податку, СЕАРП та СЕ, ЄРАН, електронна акцизна накладна, електронна акцизна марка, система eАкциз.

УДК [336.226.33.025.12:339.168]:004"20"

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.22-11>

**Тенюх З.І.<sup>1</sup>**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський національний університет  
імені Івана Франка

**Кріль Я.Я.<sup>2</sup>**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський національний університет  
імені Івана Франка

**Демків Х.С.<sup>3</sup>**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський національний університет  
імені Івана Франка

**Tenyukh Zoryana**

Ivan Franko National University of Lviv

**Kril Yaroslava**

Ivan Franko National University of Lviv

**Demkiv Khrystyna**

Ivan Franko National University of Lviv

The relevance of the topic is driven by the critical need to overcome the high level of shadow activity in the market of excisable goods through the transformation of traditional administration methods into modern digital forms of accounting and control. Improving the functionality and integration of digital tools is a strategically important task for minimizing budget losses and ensuring stable revenue for the State Budget of Ukraine. The purpose of the article is to study the theoretical and methodological foundations and practical aspects of the digitalization of excise tax accounting and control, as well as the transformation of excise tax administration mechanisms under the current conditions of national economy's digitalization. To solve the research objectives, the following scientific methods were applied: analysis and synthesis, comparison and generalization, and a systems approach. The study systematizes existing digital instruments and assesses their impact on taxpayers' accounting systems. Special attention is paid to the functioning of the Electronic Administration System for Fuel and Ethyl Alcohol (SEARP and SE) as a preventive tax control mechanism based on the automatic blocking of operations without sufficient tax coverage. The advantages of the electronic system are described and limitations that reduce its effectiveness from the perspective of accounting and information support for taxpayers' tax reporting are identified, and recommendations for overcoming them are formulated. The limitations of the declarative control model for alcoholic beverages and tobacco products, which relies on paper excise stamps and partial use of cash registers (PTR/ePTR), are identified. The necessity of transitioning to the e-Excise system is substantiated, with DataMatrix codes and Track & Trace technology serving as its conceptual basis for ensuring product traceability at all stages of circulation. It is found that the effectiveness of eExcise implementation will depend on the digital capabilities of business and the state's ability to complete the development of high-quality and functional software. A comparative description of digital excise tax administration systems depending on the objects of control is provided. The proposed measures have practical significance for improving excise tax accounting and control under digitalization conditions.

**Key words:** accounting, tax reporting, tax control, digitalization of excise tax administration, manufacturer, importer, Electronic Administration System for Fuel and Ethyl Alcohol (SEARP and SE), electronic excise invoice, electronic excise stamp, e-Excise system.

**Постановка проблеми.** Динамічний розвиток цифрової економіки зумовлює необхідність докорінної трансформації традиційних методів податкового адміністрування, що реалізується через впровадження новітніх цифрових інструментів обліку та контролю підакцизних товарів. Проблема забезпечення прозорості ринку пального, спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів залишається гострою через високий рівень тінізації та складність ланцюгів постачання. Неналежний контроль за рухом підакцизних товарів призводить до значних бюджетних втрат, формування тіньових схем, ухилення від оподаткування та

недобросовісної конкуренції. У відповідь на ці виклики у світі активно впроваджуються цифрові інструменти податкового адміністрування: автоматизовані системи відстеження товарів, електронні реєстри, цифрові марки акцизного податку. В Україні процес цифровізації акцизного оподаткування також поступово розвивається і має суттєвий потенціал. Хоча створено низку ефективних цифрових інструментів, їх функціональність та інтегрованість потребують суттєвого вдосконалення. У зв'язку з цим актуальним є всебічне дослідження сучасного стану цифровізації обліку та контролю акцизного податку в Україні,

<sup>1</sup> ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2392-0534>

<sup>2</sup> ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3421-8094>

<sup>3</sup> ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9732-8966>

визначення основних проблем та окреслення перспектив подальшого розвитку.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Проблематика трансформації механізмів адміністрування акцизного податку в умовах розбудови цифрової економіки перебуває у центрі уваги багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців. Теоретико-методологічне підґрунтя правового регулювання акцизного оподаткування, зокрема в частині історичних передумов та особливостей адміністрування окремих видів підакцизних товарів (алкоголю, тютюну, пального та електроенергії), ґрунтовно досліджено в монографії А. О. Монаєнка та Н. І. Атаманчук [1]. Науковці наголошують на важливості гармонізації національного законодавства з нормами права Європейського Союзу, що є стратегічним завданням України як кандидата на членство в ЄС. На важливості імплементації положень Директиви Ради 2008/118/ЄС щодо запровадження режиму призупиненого оподаткування та уніфікованої автоматизованої системи контролю за рухом усіх підакцизних товарів наголошують А. М. Соколовська та Я. В. Петраков [2].

Сутність адміністрування акцизного оподаткування як системи обґрунтованих заходів впливу на розвиток податкових відносин розкрито у працях С. В. Качули та Г. Л. Щирого [3]. Автори акцентують увагу на необхідності переходу до партнерської моделі взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, що базується на довірі та сервісному обслуговуванні, та обґрунтовують потребу подальшого розвитку неформальних інститутів для підвищення результативності адміністрування акцизного оподаткування. У контексті фіскальної ефективності Т. В. Тучак та Н. М. Шейко [4] аналізують динаміку надходжень акцизного податку, визначаючи його роль як одного з найважливіших бюджетоформуючих чинників, що забезпечує стабільність дохідної частини бюджету навіть в умовах економічної нестабільності.

Проблематику нормативного регулювання адміністрування ПДВ та акцизного податку досліджує у своїй праці А. В. Логвин [5]. При цьому, особлива увага приділяється порівняльному аналізу систем електронного адміністрування, де автор обґрунтовує, що СЕАРП є значно складнішою за СЕА ПДВ, оскільки вимагає деталізованого пооб'єктного обліку в розрізі кожного акцизного складу та коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

Питання діджиталізації фіскального простору та впровадження електронних сервісів у процедури оподаткування досліджено Л. Марченко [6], яка виокремлює рівні переходу до цифрових технологій – від електронної звітності до автоматизованої оцінки без участі платника. П. П. Латковський [7] розглядає цифровізацію як інструмент забезпечення

прозорості та швидкості взаємодії, висвітлюючи функціональні можливості Електронного кабінету платника та автоматизованих систем контролю, обґрунтовуючи доцільність впровадження Big Data (великі дані) та штучного інтелекту у податковому контролі та забезпечення кібербезпеки. Особливості обліку та контролю паливно-мастильних матеріалів в умовах цифрової трансформації, зокрема через використання корпоративних платіжних карток та ВІ-платформ, детально висвітлені у праці О. А. Юрченка, Н. В. Приймак та Н. В. Нечипорук [8].

Актуальні питання цифровізації адміністрування акцизного податку, інноваційні аспекти застосування великих даних (Big Data) та ризикорієнтованих підходів до адміністрування акцизного податку проаналізовано М. С. Тесленком [9]. Автором обґрунтовано алгоритм формування та поетапної реалізації індексу ризику акцизного платника, що дозволяє класифікувати суб'єктів господарювання за рівнем фіскальної небезпеки для оптимізації податкового контролю та зниження адміністративного тиску на сумлінний бізнес. Попри значні напрацювання, низка аспектів цифровізації акцизного податку залишається дискусійною та потребує подальшого вивчення. Зокрема, існуюча цифрова інфраструктура все ще не забезпечує повної інтегрованості інформаційних потоків, що ускладнює формування єдиної методології обліку і контролю та стримує подальшу цифрову трансформацію системи адміністрування акцизного податку. Недостатньо дослідженими залишаються обмеження, притаманні системі електронного адміністрування реалізації палива і спитру етилового, та концептуальні засади трансформації архітектури державного податкового контролю в межах системи еАкциз. Бракує ґрунтовної порівняльної характеристики її інструментарію та комплексного аналізу викликів, що зумовлюють відтермінування практичної реалізації проекту еАкциз.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження теоретико-методологічних засад та практичних аспектів цифровізації обліку й контролю акцизного податку та трансформації механізмів його адміністрування в сучасних умовах діджиталізації національної економіки. Реалізація поставленої мети передбачає систематизацію наявних цифрових інструментів та оцінку їхнього впливу на систему бухгалтерського обліку платників податків, дослідження функціонування СЕАРП та СЕ як дієвого механізму попереднього податкового контролю, а також наукове обґрунтування необхідності переходу до системи еАкциз для забезпечення наскрізної простежуваності та цифрового моніторингу обігу підакцизних товарів на всіх етапах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сучасний етап розвитку податкової системи

України характеризується глибокою інтеграцією цифрових технологій у процеси обліку та контролю. Цифровізація адміністрування акцизного податку є пріоритетним напрямом, що спрямований на мінімізацію тіньового обігу підакцизних товарів та забезпечення стабільності бюджетних надходжень навіть в умовах воєнного стану, та реалізується шляхом поетапного впровадження інтегрованих інформаційних систем, які охоплюють усі стадії руху підакцизних товарів – від виробництва та імпорту до оптової й роздрібною реалізації.

Чинна система обліку та контролю акцизного податку характеризується диференційованими підходами залежно від виду підакцизної продукції, що зумовлює функціонування різних механізмів адміністрування. Зокрема, одна система застосовується щодо пального та спирту етилового, і зовсім інша – щодо алкогольних і тютюнових виробів, що обґрунтовує доцільність подальшого дослідження зазначених напрямів у двох самостійних аспектах.

Головним цифровим інструментом обліку і контролю за рухом пального та спирту етилового в режимі реального часу є Система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕАРП та СЕ). Ця система забезпечує автоматизований облік обсягів підакцизної продукції на всіх етапах – від виробництва або ввезення до кінцевого споживання у розрізі платників акцизного податку, акцизних складів, кодів УКТ ЗЕД, умов оподаткування. Впровадження СЕАРП та СЕ стало одним із інструментів реагування держави на високий рівень тінізації ринку пального та спирту етилового і було спрямоване на забезпечення прозорого й безперервного обліку підакцизних товарів на всіх стадіях їх обігу.

Функціонально СЕАРП та СЕ ґрунтується на взаємодії кількох ключових цифрових елементів. Першим з них є електронний рахунок платника акцизного податку, який відкривається в органах Державної казначейської служби України. На цей рахунок платник перераховує кошти у сумі, достатній для реєстрації акцизних накладних та подання заявок на поповнення або коригування залишків пального чи спирту етилового. Такий механізм забезпечує прямий зв'язок між фінансовим ресурсом платника та можливістю здійснення операцій з підакцизними товарами, що посилює превентивну функцію податкового контролю.

Другим важливим компонентом системи є облікова картка платника, яка ведеться в електронному вигляді та містить інформацію про обсяги залишків пального і спирту етилового в розрізі кодів товарної номенклатури згідно з УКТ ЗЕД. Окрім кількісних показників, в обліковій картці відображаються залишки коштів на електронному рахунку платника з урахуванням встановленого

овердрафту. Доступ платника до власної облікової картки забезпечує прозорість розрахунків та дозволяє оперативно контролювати відповідність фактичних обсягів обігу задекларованим податковим зобов'язанням.

Третім елементом СЕАРП та СЕ є Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового, який веде Державна податкова служба України (ДПС). Реєстр містить ідентифікаційні та реєстраційні дані платників і щоденно оприлюднюється на офіційному вебсайті ДПС, що підвищує рівень публічності та контрольованості ринку.

Однак центральним функціональним елементом СЕАРП та СЕ, без якого система фактично не може працювати, є електронні акцизні накладні, у яких фіксуються всі операції з реалізації пального і спирту етилового між суб'єктами господарювання. На відміну від первинних бухгалтерських документів, які можуть оформлюватися як у паперовій, так і в електронній формі, акцизна накладна складається виключно в електронному форматі та підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ЄРАН). Це зумовлює необхідність ведення обліку операцій з підакцизними товарами у двох взаємопов'язаних площинах: бухгалтерській – на підставі первинних документів, та податковій – на підставі електронних акцизних накладних, сформованих у системі СЕАРП та СЕ. Таке інформаційне дублювання спричинене обмеженою інтеграцією ERP-систем підприємств із СЕАРП та СЕ та іншими державними реєстрами.

При цьому важливо розуміти, що реєстрація акцизних накладних в ЄРАН є обов'язковою умовою здійснення господарських операцій з паливом та спиртом етиловим. За відсутності достатнього залишку коштів на електронному рахунку платника та відповідних товарних залишків в обліковій картці реєстрація накладної є неможливою. Такий механізм забезпечує реалізацію попереднього податкового контролю, оскільки система СЕАРП та СЕ автоматично блокує операції, які не відповідають цим умовам. Це унеможливує легалізацію необлікованого («тіньового») пального чи спирту, оскільки без зареєстрованої накладної будь-яке переміщення продукції вважається незаконним.

Усі зареєстровані електронні акцизні накладні акумулюються в ЄРАН, що формує централізовану інформаційну базу для аналітики та контролю. Наявність такої бази дає змогу контролюючим органам відстежувати ланцюги постачання, зіставляти обсяги реалізації між контрагентами та оперативно виявляти розбіжності й ризикові операції, характерні для тіньового сегмента ринку.

Взаємодія суб'єкта господарювання із системою СЕАРП та СЕ здійснюється через Електронний кабінет, який забезпечує централізований доступ платників до процедур реєстрації,

обліку, формування і подання звітності, мінімізуючи потребу у паперовому документообігу та індивідуальній комунікації з контролюючими органами. Через електронний кабінет відбувається складання та реєстрація електронних акцизних накладних, перевірка реєстраційного ліміту, подання щоденних довідок про зведені за добу дані щодо обігу і фактичних залишків пального та спирту етилового тощо. Така інтеграція електронного кабінету з СЕАРП та СЕ забезпечує оперативний доступ до актуальної інформації щодо податкового забезпечення операцій і виступає інструментом попереднього самоконтролю платника.

Процес впровадження системи електронного адміністрування акцизного податку здійснювався поетапно. На першому етапі (березень 2016 року) було запроваджено Систему електронного адміністрування реалізації пального (СЕАРП) та Єдиний реєстр акцизних накладних (ЄРАН). Зазначені інструменти забезпечили перехід до автоматизованого кількісного обліку нафтопродуктів, що дозволило здійснювати безперервний моніторинг їхнього руху на основі балансового методу: обсяг реалізованого пального не може перевищувати обсяг отриманого, підтвердженого зареєстрованими вхідними акцизними накладними або сплаченим акцизом при імпорті.

Другий етап цифровізації (1 липня 2019 року) характеризувався переходом від суто документального до інструментального методу контролю. Ключовими змінами стали модернізація СЕАРП у СЕАРП та СЕ (із включенням до електронної системи обігу спирту етилового), створення в системі Реєстру акцизних складів та запровадження витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників. Усі акцизні склади, тобто кожне приміщення або територія, де виробляється, зберігається або реалізується пальне та спирт етиловий, мають бути зареєстровані в СЕАРП та СЕ. Це місце підпадає під суворий податковий контроль, щоб забезпечити сплату акцизного податку. Окрім цього, запроваджено поняття «пересувного акцизного складу», яким є «транспортний засіб (автомобільний, залізничний, морський, річковий, повітряний, магістральний трубопровід), на якому переміщується та/або зберігається пальне або спирт етиловий на митній території України» [10].

Запровадження інституту пересувних акцизних складів стало одним із найбільш ефективних кроків у закритті «сірих» зон логістики підакцизних товарів, оскільки забезпечило безперервність податкового моніторингу на всіх етапах логістичного циклу. Фіксація транспортного засобу як цифрової одиниці обліку в системі СЕАРП та СЕ дала змогу ліквідувати підґрунтя для документальних маніпуляцій та схем «перерваного транзиту», оскільки кожна операція переміщення верифікується через

державні реєстраційні номери транспортних засобів та зареєстровані акцизні накладні, що автоматично відображаються в електронній системі. Система СЕАРП та СЕ автоматично блокує можливість реєстрації акцизної накладної на транспортний засіб, який не внесений до Реєстру або не має статусу пересувного складу.

Також варто зазначити, що пересувні склади обладнані GPS-трекерами, що виступають інструментом фізичного підтвердження логістичних операцій. В результаті, вони стали невід'ємним елементом інтегрованої цифрової екосистеми контролю завдяки поєднанню GPS-моніторингу з даними товарно-транспортних накладних (ТТН) або електронних ТТН (е-ТТН). В разі застосування е-ТТН, GPS-трекер забезпечує повну цифровізацію контролю логістики, оскільки у реальному часі передає географічні координати транспортного засобу, що дозволяє автоматично зіставляти фактичний маршрут руху з маршрутом, зазначеним в е-ТТН. Такий перехресний контроль унеможливує несанкціоновані зупинки для розвантаження пального у незареєстрованих точках («сірий» злив) або використання фіктивних маршрутів для документального прикриття безтоварних операцій.

Запровадження обов'язкового встановлення витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників на стаціонарних акцизних складах забезпечило щоденну автоматизовану передачу даних про фактичний обіг та залишки продукції до інформаційних систем ДПС. Важливо підкреслити, що дані з лічильників (так звані IoT-пристрої) автоматично вносяться до електронних документів обліку суб'єкта, що виключає людський фактор в процесі вимірювання. Попри автоматизацію процесу вимірювання, відповідальність за щоденне передання електронними засобами зв'язку до ДПС зведених даних щодо обігу та залишків пального та спирту етилового у розрізі кодів УКТ ЗЕД покладається безпосередньо на відповідальних працівників суб'єкта господарювання (розпорядника акцизного складу). Така процедура гарантує достовірність даних, оскільки мінімізує вплив людського фактора на результати обліку та унеможливує будь-яке виправлення показників «заднім числом», однак не є повністю автоматизованою. Таким чином, будь-яка розбіжність між даними електронних акцизних накладних у СЕАРП/СЕ та фактичними фізичними показниками лічильників автоматично ідентифікується системою як ризикова операція, що потребує негайного податкового реагування. Усі розташовані на акцизних складах лічильники мають бути зареєстровані у відповідних реєстрах: Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників і рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі та Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового.

Дослідження стану цифровізації адміністрування акцизного податку дає змогу стверджувати, що в Україні функціонує комплексна екосистема реєстрів, інтегрованих в інформаційно-комунікаційні системи ДПС. Нижче наведено класифікацію основних електронних реєстрів, що використовуються в системі обліку та контролю акцизного податку, сформовану на основі аналізу нормативно-правової бази та Звітів ДПС за період 2020–2024 років (табл. 1).

У цілому СЕАРП та СЕ можна розглядати як найбільш розвинений на сьогодні цифровий інструмент адміністрування акцизного податку в Україні. Функціонування системи забезпечує високий рівень формалізованого обліку, мінімізує людський фактор у контролі за обігом пального та спирту етилового й створює передумови для зростання фіскальних надходжень від акцизного податку. Незважаючи на суттєві переваги СЕАРП та СЕ як інструмента попереднього податкового

контролю, її функціонування супроводжується низкою обмежень, що знижують ефективність системи з позиції бухгалтерського обліку та інформаційного забезпечення податкової звітності платників. Основні проблеми мають технологічний, організаційний і методологічний характер та безпосередньо впливають на практичну реалізацію облікових процесів.

По-перше, система характеризується обмеженим рівнем інтеграції з ERP-системами підприємств. У більшості суб'єктів господарювання облік руху пального та спирту етилового ведеться у внутрішніх інформаційних системах (BAS ERP, SAP, Oracle, Microsoft Dynamics або індивідуальних рішеннях), тоді як передача даних до СЕАРП та СЕ здійснюється окремо, часто із застосуванням ручних або напівавтоматичних процедур. Це знижує оперативність обліку, підвищує трудомісткість його ведення та створює ризики розбіжностей між бухгалтерськими й податковими показниками.

Таблиця 1

**Електронні реєстри ДПС у системі обліку і контролю акцизного податку**

Назва реєстру	Коротка характеристика та функціональне призначення
<b>Системи цифрової простежуваності та безперервного моніторингу транзакцій</b>	
Система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕАРП та СЕ)	Фіксує обсяги реалізації в реальному часі та контролює залишки пального у розрізі кожного акцизного складу. Забезпечує реєстрацію акцизних накладних, дозволяє моніторити рух підакцизної продукції. Містить реєстр усіх стаціонарних та пересувних акцизних складів.
Єдиний реєстр акцизних накладних (ЄРАН)	Забезпечує реєстрацію всіх операцій з реалізації пального та спирту етилового в режимі реального часу, що дозволяє відстежувати ланцюги постачання. Підтверджує законність операцій та легальність походження товару.
<b>Реєстри кількісного та технічного контролю</b>	
Єдиний державний реєстр витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників	Облік усіх лічильників, встановлених на акцизних складах. Використовується для автоматизованого збору даних про фактичний обіг і залишки пального/спирту етилового та зіставлення їх із даними СЕАРП та СЕ.
Єдиний державний реєстр місць зберігання	Облік усіх складських приміщень та потужностей, де легально зберігається спирт, алкогольні напої та тютюнові вироби
Єдиний державний реєстр обладнання для промислового виробництва тютюну	Реєструє потужності для виробництва тютюнових виробів з метою запобігання нелегальному виготовленню продукції
<b>Інституційні реєстри ідентифікації суб'єктів ринку підакцизної продукції</b>	
Єдині державні реєстри ліцензіатів (група реєстрів)	Містять відомості про суб'єктів, що мають право на виробництво, оптову та роздрібну торгівлю паливом, спиртом етиловим, алкоголем, тютюном, е-сигаретами
Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового	Забезпечує легалізацію суб'єкта як учасника ринку та доступ до СЕАРП та СЕ, можливість реєстрації акцизних накладних
Електронний реєстр суб'єктів господарювання, які використовують спирт етиловий	Контроль за цільовим використанням спирту для потреб хімічної, технічної та парфумерно-косметичної промисловості за пільговими ставками
<b>Системи громадського контролю</b>	
Реєстр Пошук марки акцизного податку Пошук фіскального чека	Забезпечує облік виданих марок з QR-кодами та їх автоматичне зіставлення з даними фіскальних чеків РРО/ПРРО при продажу алкоголю. Підтверджує легальність походження товару. Повідомлення про порушення через сервіс InfoTax

Джерело: сформовано автором на основі [10; 11]

По-друге, значне адміністративне навантаження покладається на бухгалтерські служби підприємств. Платники змушені паралельно забезпечувати відповідність первинних документів, внутрішніх облікових реєстрів і показників СЕАРП та СЕ. У разі технічних збоїв або помилок у даних реєстрація акцизних накладних може бути заблокована, що фактично призупиняє здійснення господарських операцій і негативно впливає на безперервність облікового процесу.

По-третє, СЕАРП та СЕ не забезпечує повної автоматизації аналітичного обліку підакцизних товарів. Система фіксує обсяги руху та достатність коштів на електронному рахунку для здійснення подальших операцій, однак не формує деталізованих аналітичних даних, необхідних для управлінського аналізу, планування та внутрішнього контролю. У результаті підприємства змушені вести паралельний аналітичний облік у власних інформаційних системах.

Проблемним аспектом залишається відсутність уніфікованої цифрової та облікової архітектури між спеціалізованими системами адміністрування окремих груп підакцизних товарів.

Механізм адміністрування акцизного податку щодо інших підакцизних товарів – насамперед тютюнових виробів, алкогольних напоїв (крім спирту етилового), а також рідин для електронних сигарет – має фрагментарний і переважно декларативний характер, на відміну від розглянутої вище системи електронного адміністрування пального та спирту етилового, яка забезпечує попередній податковий контроль шляхом автоматичного блокування операцій, якщо у платника відсутній підтверджений обсяг у системі (реєстраційний ліміт). Відповідно сьогодні система адміністрування інших підакцизних товарів перебуває у стані часткової цифровізації та вимагає подальшої трансформації.

Базовим інструментом податкового контролю у цій сфері залишається акцизне маркування, яке передбачає обов'язкове нанесення паперових акцизних марок на одиниці продукції на етапі виробництва або імпорту. Функція акцизної марки полягає у підтвердженні сплати податку, але сама по собі не гарантує легальності подальшого обігу товару. Наявність марки не виключає можливості повторного використання, підробки або незаконного переміщення продукції поза офіційними каналами збуту. Відповідно, відсутність цифрової ідентифікації кожної одиниці продукції істотно обмежує можливості контролю за обігом підакцизних товарів на оптовому та роздрібному рівнях.

Облік податкових зобов'язань здійснюється на основі податкової звітності платників акцизного податку, яка подається у встановлені строки та відображає узагальнені обсяги виробництва, імпорту та реалізації. Така модель орієнтована на

наступний податковий контроль і значною мірою залежить від достовірності даних, задекларованих платником, що підвищує ризики заниження податкових зобов'язань.

Додатковим інструментом адміністрування є ліцензування діяльності, яке поширюється на виробництво, зберігання, оптову та роздрібну торгівлю підакцизними товарами. Хоча ліцензійний контроль дозволяє обмежувати доступ до ринку нелегальних суб'єктів, він не забезпечує прямого зв'язку між обсягами реалізації та фактично сплаченими сумами акцизного податку.

На роздрібному рівні контроль частково реалізується через реєстратори розрахункових операцій (РРО/ПРРО), які фіксують факт продажу підакцизних товарів та формують інформаційну базу для здійснення наступного податкового контролю. Під час продажу формується електронний фіскальний чек, який передається до Системи обліку даних РРО у режимі реального часу або з відкладеною передачею даних і зберігається в інформаційних ресурсах ДПС.

З 1 жовтня 2021 року у фіскальному чеку обов'язково відображається цифрове значення штрихового коду марки акцизного податку для алкогольної продукції, що дає змогу ДПС автоматично співставляти кількість реалізованих (придбаних платниками) марок з кількістю товарів, проданих через касові апарати. Запровадження у 2020–2023 роках марок нового зразка з QR-кодом та штрих-кодом забезпечило інтеграцію даних про видані марки з інформацією фіскальних чеків РРО/ПРРО, що підвищило ефективність контролю за легальністю обігу алкогольних виробів і достовірністю декларування акцизних зобов'язань. Додатково споживачі можуть перевірити справжність акцизної марки за допомогою електронного сервісу «Пошук акцизної марки» на веб-сайті ДПС, що створює елемент громадського контролю за обігом підакцизних товарів.

На відміну від алкогольної продукції, для якої код акцизної марки відображається у фіскальному чеку, тютюнові вироби, хоча й маркуються акцизними марками, наразі не мають цифрової інтеграції з РРО/ПРРО. У результаті РРО/ПРРО фіксують лише загальні показники роздрібно обороту без ідентифікації окремої одиниці продукції, що дає змогу ДПС здійснювати лише наступний податковий контроль та обмежує можливості виявлення незаконного обігу тютюнових виробів на роздрібному рівні.

Отже, чинний механізм контролю за роздрібним обігом підакцизних товарів має обмежений характер, відрізняється залежно від товарної групи і не забезпечує повної цифрової простежуваності руху товару від виробника або імпортера до кінцевого споживача. Саме ці структурні обмеження чинного механізму зумовлюють необхідність впровадження

електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (еАкциз), яка має забезпечити інтегрований цифровий контроль руху підакцизних товарів від виробника або імпортера до кінцевого споживача завдяки електронним акцизним маркам, автоматизувати облік та мінімізувати ризики тіньового обігу.

Запровадження системи еАкциз є логічним етапом трансформації механізму адміністрування акцизного податку в Україні та спрямоване на подолання ключових недоліків чинної моделі контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах. Строк повноцінного впровадження системи еАкциз перенесено з 1 січня на 1 листопада 2026 року, що зумовлено складністю цифрової трансформації та необхідністю доопрацювання програмного забезпечення, потребою у додатковому тестуванні системи, доопрацюванні нормативної бази та узгодженні процедур з європейськими підходами до контролю за обігом підакцизних товарів. При цьому, тестування системи розпочалося ще у березні 2025 року та продовжено до 11 жовтня 2026 року (включно) [12].

Із запровадженням системи еАкциз кардинально змінюється парадигма адміністрування алкогольної та тютюнової продукції, оскільки на зміну фізичному наклеюванню паперових марок приходить технологія цифрового маркування.

Ключовим інструментом забезпечення прозорості роздрібною торгівлі підакцизними товарами має стати глибока інтеграція еАкцизу з РРО/ПРРО. Суттєвої трансформації зазнає й процес формування звітності, який стане автоматизованим. Інноваційною складовою системи еАкциз є залучення механізмів громадського контролю через екосистему «Дія», що передбачає участь кінцевих споживачів у моніторингу обігу підакцизних товарів [13]. В результаті буде створено єдину інтегровану цифрову систему, яка забезпечить ідентифікацію кожної одиниці підакцизної продукції, повну простежуваність її руху та перехід від переважно наступного до попереднього податкового контролю.

В узагальненому вигляді порівняльна характеристика систем цифрового адміністрування акцизного податку наведена у табл. 2.

**Висновки.** Проведене дослідження свідчить, що система цифрового адміністрування підакцизних товарів в Україні на сучасному етапі характеризується технологічною неоднорідністю: якщо у сегменті пального та спирту етилового досягнуто високого рівня цифровізації через впровадження комплексної системи електронного адміністрування (СЕАРП та СЕ), яка реалізує механізми попереднього податкового контролю, то обіг алкогольних та тютюнових виробів лише проходить шлях докорінної трансформації через запровадження системи еАкциз.

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика цифрових систем адміністрування акцизного податку в Україні**

Критерій	СЕАРП та СЕ	еАкциз (з 01.11.2026)
Об'єкт контролю	Пальне та спирт етиловий	Тютюнові вироби, алкогольні напої, рідини для електронних сигарет
Стадія обігу	Усі стадії обігу	Усі стадії обігу
Основний інструмент обліку	Електронні акцизні накладні	Електронні акцизні марки з унікальним ідентифікатором
Рівень обліку	Партійний	Поодиничний (кожна пачка / пляшка)
Блокування операцій	Автоматичне блокування реєстрації АН за умови недостатності коштів на електронному рахунку або товарних залишків в обліковій картці	Автоматичне блокування операцій за відсутності дійсної або активованої цифрової марки
Реєстр обігу	Реєстр електронних акцизних накладних	Інформаційна база даних ДПС
Зв'язок з фактичною реалізацією	Опосередкований	Прямий (сканування РРО при реалізації)
Контроль роздрібного рівня	Обмежений	Повний
Вид контролю	Попередній	Попередній
Ступінь цифровізації	Високий	Потенційно дуже високий
Статус впровадження	Діє	Тестується
Основний фіскальний ефект	Контроль обсягів і сплати акцизного податку	Детінізація, мінімізація контрафактної продукції

Впровадження СЕАРП та СЕ, ЄРАН стало визначальним етапом цифровізації, що забезпечило перехід до автоматизованого кількісного обліку та контролю підакцизної продукції в режимі реального часу на всіх етапах її обігу. Автоматичне блокування реєстрації акцизних накладних за умови недостатності коштів або товарних залишків унеможливує здійснення безтоварних операцій ще на етапі їх виникнення. Перехід до інструментальних методів контролю через обов'язкове встановлення витратомірів та рівнемірів (IoT-пристроїв) забезпечує високу достовірність інформації про фактичний обіг та залишки підакцизної продукції, а будь-які розбіжності між даними електронних акцизних накладних у СЕАРП/СЕ та фактичними показниками вимірювальних приладів автоматично ідентифікуються системою як ризикові операції. У підсумку це створило умови, за яких нелегальний обіг підакцизних товарів стає технічно складним та економічно недоцільним.

Водночас попри високий рівень автоматизації, суттєвим недоліком залишається дублювання даних у внутрішньому обліку підприємств та збереження впливу людського фактора під час щоденного подання зведених даних про залишки та обіг пального і спирту етилового до ДПС. Перспективи розвитку системи полягають у забезпеченні повної інтеграції СЕАРП та СЕ з ERP-системами суб'єктів господарювання та переведенні процесу передачі даних із вимірювальних приладів у повністю автоматизований режим, що мінімізує навантаження на працівників бухгалтерії та виключить будь-які можливості для маніпуляцій з обліковими даними.

Натомість чинна модель адміністрування акцизного податку у сегменті алкогольних напоїв і тютюнових виробів є цифровізованою лише частково, орієнтована на наступний податковий контроль, що базується на узагальненій податковій звітності платника, а не на операціях з кожною одиницею продукції. Базовим інструментом залишається паперова акцизна марка, яка лише підтверджує сплату акцизного податку виробником та/або імпортером, однак не гарантує легальності походження та обігу товару та не виключає можливості підробки або повторного використання марок. Виявлені системні недоліки зумовлюють об'єктивну необхідність переходу до системи еАкциз, що ґрунтується на впровадженні електронної акцизної марки, яка забезпечує наскрізну простежуваність кожної одиниці продукції від виробника або імпортера до кінцевого споживача на всіх етапах її обігу. При цьому технологія генерування та нанесення унікальних DataMatrix-кодів на марку гарантує, що її неможливо підробити або використати повторно. Інтеграція електронної акцизної марки з РРО та автоматизація формування звітності трансформує податковий контроль у прозору цифрову екосистему, здатну ефективно

протидіяти тіньовому ринку. Водночас ефективність впровадження еАкцизу залежатиме від технічної готовності РРО/ПРРО та цифрової спроможності бізнесу, а також можливостей держави завершити розробку якісного та функціонального програмного забезпечення, що стане основою для подальших наукових досліджень.

У підсумку варто відзначити, що хоча диференційовані підходи до контролю пального, спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів є економічно та методологічно обґрунтованими, однак асиметричність цифрових рішень ускладнює формування єдиного інформаційного простору для обліку й податкової звітності платників акцизного податку та не дає змоги сформувати єдину цифрову екосистему адміністрування акцизного податку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика». 2022. 276 с.
2. Соколовська А.М., Петраков Я.В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 389–394. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2017\\_11\\_59](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2017_11_59)
3. Качула С.В., Щирий Г.Л. Адміністрування акцизного оподаткування в Україні: сутність та перспективи розвитку. *Держава та регіони*. 2020. № 3 (114). Ч. 2. С. 89–96. DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-3-39>
4. Тучак Т., Шейко Н. Адміністрування акцизного податку у контексті його фіскальної ефективності. *Економіка та суспільство*. 2022. № 43. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-63>
5. Логвин А.В. Електронне адміністрування ПДВ та акцизного податку: відмінності та проблемні питання. *Правова позиція*. 2025. № 1(46). С. 24–31. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.4>
6. Марченко Л. Діджиталізація системи податкового адміністрування в Україні з урахуванням досвіду розвинених країн світу. *Економічний аналіз*. 2022. № 4. Том 32. С. 127–134. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.04.127>
7. Латковський П.П. Цифровізація податкового адміністрування в Україні: основні надбання та проблеми. *Економічна теорія та право*. 2024. № 4(59). С. 58–78. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-58>
8. Юрченко О.А., Приймак Н.В., Нечипорук Н.В. Облік паливно-мастильних матеріалів на підприємстві в умовах цифрової трансформації економіки. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 16. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17400371>
9. Тесленко М. С. Цифровізація та ризикоорієнтовані підходи в адмініструванні акцизного податку в Україні. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 12. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15734697>

10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 02.12.2025)

11. Плани та звіти роботи Державної податкової служби України за 2020–2024 рр. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html> (дата звернення: 05.12.2025)

12. Електронна акцизна марка: повноцінний запуск перенесено на 1 листопада 2026 року. *Державна податкова служба України*. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/968488.html> (дата звернення: 30.12.2025)

13. Проєкт eАкциз. URL: <https://xtrace.gov.ua/> (дата звернення: 15.12.2025)

#### REFERENCES:

1. Monaienko A. O., Atamanchuk N. I. (2022). Pravove rehuliuвання aktsyznoho opodatkovannia v umovakh suchasnykh vykykiv ta tendentsii rozvytku pravovoi derzhavy [Legal regulation of excise taxation in the context of modern challenges and trends in the development of the rule of law]. Odesa: Vydavnychiy dim «Helvetyka», 276 p. (in Ukrainian)

2. 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*, vol. 11, pp. 389–394.

3. Kachula S. V., Shchyryi H. L. (2020) Administruvannia aktsyznoho opodatkovannia v Ukraini: sutnist ta perspektyvy rozvytku [Administration of excise taxation in Ukraine: essence and development prospects]. *Derzhava ta rehiony*, vol. 3(114). P2, pp. 89–96. DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-3-39>

4. Tuchak T., Sheiko N. (2022) Administruvannia aktsyznoho podatku u konteksti yoho fiskalnoi efektyvnosti [Administration of excise tax in the context of its fiscal efficiency]. *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 43. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-63>

5. Lohvyn A.V. (2025) Elektronne administruvannia PDV ta aktsyznoho podatku: vidminnosti ta problemni pytannia [Electronic administration of VAT and excise

tax: differences and problematic issues]. *Pravova pozytsiia – Legal position*. vol 1 (46), pp. 24–31. DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.4>

6. Marchenko L. (2022) Didzhitalizatsiia systemy podatkovoho administruvannia v Ukraini z urakhuvanniam dosvidu rozvynenykh krain svitu [Digitalization of the tax administration system in Ukraine taking into account the experience of developed countries of the world]. *Ekonomichnyi analiz*, vol 4(32), pp. 127–134. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2022.04.127>

7. Latkovskiy P.P. (2024) Tsyfrovizatsiia podatkovoho administruvannia v Ukraini: osnovni nadbannia ta problemy [Digitalization of tax administration in Ukraine: main achievements and problems]. *Ekonomichna teoriia ta pravo*, vol 4(59), pp. 58–78. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-58>

8. Yurchenko, O. A., Pryimak, N. V., Nechyporuk, N. V. (2025) Oblik palyvno-mastylnykh materialiv na pidpriemstvi v umovakh tsyfrovoy transformatsii ekonomiky [Accounting for fuels and lubricants at the enterprise in the context of digital transformation of the economy]. *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk*, vol. 16. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17400371>

9. Teslenko M. S. (2025) Tsyfrovizatsiia ta ryzykooorientovani pidkhody v administruvanni aktsyznoho podatku v Ukraini [Digitalization and risk-based approaches in excise tax administration in Ukraine]. *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk*, vol. 12. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15734697>

10. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed December 2, 2025)

11. Plany ta zvity roboty Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy za 2020-2024 rr. [Plans and reports of the work of the State Tax Service of Ukraine for 2020-2024]. Available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html> (accessed December 5, 2025)

12. Elektronna aktsyzna marka: povnotsinnyi zapusk pereneseno na 1 lystopada 2026 roku [Electronic excise stamp: full launch postponed to November 1, 2026]. Available at: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/968488.html> (accessed December 30, 2025)

13. Proiekt eAktsyz [eExcise Project]. Available at: <https://xtrace.gov.ua/> (accessed December 15, 2025)

Дата надходження статті: 23.02.2026

Дата прийняття статті: 09.03.2026

Дата публікації статті: 19.03.2026