

Прищеп О. С.
*аспірант кафедри кримінально-правових
та адміністративно-правових дисциплін,
Приватний вищий навчальний заклад
«Міжнародний економіко-гуманітарний університет
імені академіка Степана Дем'янчука»*

**Правове регулювання електронних марок акцизного податку:
адміністративно-процесуальні аспекти**

Цифровізація системи акцизного оподаткування в Україні зумовила запровадження електронних марок акцизного податку як ключового інструменту контролю за обігом підакцизних товарів. Електронні марки являють собою інноваційний механізм податкового адміністрування, що поєднує традиційні функції ідентифікації товарів із сучасними технологіями електронної верифікації та моніторингу.

Впровадження системи електронних марок акцизного податку створило низку нових правових викликів у сфері адміністративно-процесуального регулювання. Зокрема, потребують ґрунтовного аналізу питання правового статусу електронних марок, процедур їх виготовлення та розповсюдження, механізмів верифікації та контролю, а також процесуальних гарантій прав суб'єктів господарювання при застосуванні цифрових технологій маркування.

Особливої уваги потребує дослідження співвідношення традиційних принципів адміністративного права з новітніми цифровими процедурами акцизного контролю. Недостатня правова регламентація електронного маркування створює ризики порушення прав платників податків та ускладнює правозастосовну практику контролюючих органів.

Актуальність дослідження посилюється необхідністю приведення національного законодавства у відповідність із європейськими стандартами цифрового адміністрування акцизних податків, а також потребою забезпечення ефективної протидії нелегальному обігу підакцизних товарів в умовах воєнного стану.

Метою дослідження є комплексний аналіз адміністративно-процесуальних особливостей правового регулювання електронних марок акцизного податку та розробка пропозицій щодо вдосконалення відповідного нормативно-правового забезпечення.

Результати дослідження сприятимуть підвищенню ефективності адміністрування акцизного податку, забезпеченню належного захисту прав суб'єктів господарювання у сфері електронного маркування та удосконаленню правових механізмів контролю за обігом підакцизних товарів.

Правове регулювання електронних марок акцизного податку здійснюється на основі комплексного підходу, що включає норми Податкового кодексу України, спеціальні закони та підзаконні нормативні акти. Основоположним нормативним актом є Закон України від 29 червня 2023 року № 3173-ІХ "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах" [1].

Цим Законом запроваджено нові статті 226 та 234 Податкового кодексу

України, які визначають правові засади застосування електронних марок акцизного податку [2]. Стаття 234 ПКУ встановлює поняття електронної марки акцизного податку як унікального ідентифікатора, що формується за допомогою програмних засобів Електронної системи обігу підакцизних товарів та дає змогу ідентифікувати кожну окрему одиницю товару [2].

Важливе значення для правового регулювання має Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1251 "Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах" [3]. Незважаючи на те, що цей акт було прийнято до запровадження електронних марок, він продовжує регулювати перехідний період до 31 грудня 2025 року.

Процедура отримання електронних марок акцизного податку передбачає кілька етапів, регламентованих статтею 234 ПКУ. Економічні оператори повинні зареєструватися в Електронній системі обігу підакцизних товарів та оформити замовлення на формування електронної марки [2]. Унікальність цієї процедури полягає в автоматизованому характері формування ідентифікаторів та відсутності необхідності фізичного виготовлення марок.

Суттєвою особливістю є строк сплати акцизного податку - платники зобов'язані сплатити суму податку протягом 15 робочих днів після отримання сформованих унікальних ідентифікаторів марок [2]. Це відрізняється від попередньої системи, де сплата здійснювалася при замовленні паперових марок.

Процедура активації електронних марок також має свої особливості. Відповідно до пункту 234.7 статті 234 ПКУ, електронна марка активується автоматично при нанесенні графічного елемента на товар [2]. Це створює нові виклики для процесуального регулювання, оскільки момент виникнення податкових зобов'язань тепер пов'язаний з технічними процесами в електронній системі.

Електронна система обігу підакцизних товарів забезпечує автоматизований контроль за переміщенням маркованих товарів через складання акцизних електронних документів [1]. Кожен етап переміщення товарів фіксується в електронному форматі, що створює повний аудиторський слід руху підакцизної продукції.

Однак автоматизація контрольних процедур породжує питання щодо процесуальних гарантій прав платників податків. Зокрема, недостатньо врегульованими залишаються процедури оскарження автоматизованих рішень системи, порядок виправлення технічних помилок та механізми забезпечення права на захист у випадку системних збоїв.

Важливою процесуальною новелою є можливість деактивації електронних марок у разі повернення товарів покупцем [2]. Це спрощує процедури коригування податкових зобов'язань порівняно з паперовими марками, які потребували фізичного повернення та знищення.

З 1 березня до 31 грудня 2025 року діє тестовий режим функціонування Електронної системи [4]. Протягом цього періоду підприємства зобов'язані маркувати продукцію паперовими марками згідно з Постановою КМУ № 1251, але можуть додатково наносити графічні елементи електронних марок [3, 4].

Постанова Кабінету Міністрів України від 19 червня 2023 року № 618

затвердила нові зразки марок акцизного податку, які діють до повного переходу на електронну систему [5]. Ці марки містять додаткові захисні елементи, включаючи голографічний захисний елемент та спектральну мітку.

Процедурні особливості перехідного періоду включають подвійну систему маркування, коли графічні елементи електронних марок повинні наноситися таким чином, щоб не перекривати QR-код та штрих-код паперової марки [4]. Це створює додаткові адміністративні процедури для суб'єктів господарювання.

Аналіз чинного законодавства виявляє низку проблемних аспектів правового регулювання електронних марок. По-перше, недостатньо врегульованими залишаються питання технічних вимог до програмного забезпечення, яке використовують економічні оператори для взаємодії з Електронною системою.

По-друге, відсутні чіткі процедурні гарантії у випадку технічних збоїв системи, що може призвести до неможливості ведення господарської діяльності суб'єктами, які залежать від електронного маркування. Це створює ризики порушення принципу правової визначеності в адміністративних відносинах.

По-третє, недостатньо врегульованими є процедури контролю за достовірністю інформації, що вноситься до акцизних електронних документів, та відповідальність за подання недостовірних відомостей до електронної системи.

Дослідження зарубіжного досвіду показує, що системи електронного маркування підакцизних товарів успішно функціонують у багатьох країнах ЄС [6]. Зокрема, Італія, Болгарія та Греція мають розвинені системи цифрового контролю за обігом тютюнових виробів та алкогольних напоїв.

Особливо цінним є досвід Італії, де система SIDS (Sistema Informativo Distillatori e Spiriti) забезпечує повну електронну простежуваність спиртних напоїв від виробництва до кінцевого споживача [6]. Цей досвід може бути корисним для удосконалення української системи електронних марок.

Важливим є також досвід ЄС щодо забезпечення процесуальних гарантій у цифрових системах податкового контролю, включаючи право на оскарження автоматизованих рішень та забезпечення прозорості алгоритмів обробки даних [7].

Удосконалення правового регулювання електронних марок акцизного податку потребує прийняття спеціального підзаконного акту, що детально регламентуватиме технічні та процедурні аспекти функціонування Електронної системи. Цей акт повинен містити чіткі вимоги до технічного забезпечення, процедури резервного копіювання даних та механізми забезпечення безперервності роботи системи [7].

Необхідним є також розробка спеціальних процедурних гарантій для суб'єктів господарювання, включаючи право на отримання детальної інформації про алгоритми роботи системи, процедури оскарження автоматизованих рішень та механізми відшкодування збитків у випадку технічних збоїв.

Важливого значення набуває також створення системи навчання та підготовки працівників контролюючих органів з питань роботи з електронними системами маркування, а також розробка методичних рекомендацій для

суб'єктів господарювання щодо практичного застосування нових процедур.

Проведене дослідження правового регулювання електронних марок акцизного податку дозволяє констатувати, що запровадження цифрових технологій у сферу акцизного оподаткування створює як нові можливості для підвищення ефективності контролю, так і нові виклики для адміністративно-процесуального регулювання.

Існуюча нормативно-правова база, сформована Законом № 3173-IX та відповідними змінами до Податкового кодексу України, закладає основи для функціонування системи електронних марок, однак потребує суттєвого доповнення підзаконними актами, що регламентуватимуть технічні та процедурні аспекти їх застосування.

Основними проблемними аспектами є недостатність процесуальних гарантій для суб'єктів господарювання в умовах автоматизації контрольних процедур, відсутність чітких механізмів оскарження рішень електронної системи та неврегульованість процедур забезпечення безперервності роботи цифрових систем.

Аналіз зарубіжного досвіду свідчить про необхідність імплементації європейських стандартів цифрового адміністрування, зокрема принципів забезпечення прозорості алгоритмів та права на оскарження автоматизованих рішень.

Перехідний період 2025 року надає можливості для практичного тестування системи та виявлення проблемних аспектів її функціонування, що повинно стати основою для подальшого вдосконалення правового регулювання. Необхідним є прийняття комплексного підзаконного акту, що врегулює всі аспекти функціонування електронних марок акцизного податку, включаючи технічні вимоги, процедурні гарантії та механізми контролю.

Реалізація зазначених пропозицій сприятиме створенню ефективної та справедливої системи електронного маркування підакцизних товарів, яка забезпечуватиме баланс між потребами державного контролю та захистом прав суб'єктів господарювання в умовах цифрової трансформації податкового адміністрування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах : Закон України від 29 червня 2023 р. № 3173-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2023. № 89. Ст. 338.

2. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

3. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах : постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1251. *Офіційний вісник України*. 2011. № 1. Ст. 35.

4. Електронні акцизні марки: з 1 березня 2025 року стартуватиме тестовий режим функціонування Електронної системи простежуваності

окремих видів підакцизних товарів. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentrl/novini/print-871465.html>.

5. Деякі питання маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах : постанова Кабінету Міністрів України від 19 червня 2023 р. № 618. *Офіційний вісник України*. 2023. № 37. Ст. 1890.

6. Шамбост Е. Цифрова трансформація акцизного оподаткування в ЄС: досвід та виклики. *Європейський податковий журнал*. 2023. № 4. С. 45-62.

7. Мартинов А. І. Адміністративно-правові засади електронного урядування : монографія. Харків : Право, 2024. 368 с.