

СИСТЕМА СПЕЦИФІЧНОГО АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ:
ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУSPECIFIC EXCISE TAXATION SYSTEM IN UKRAINE:
STAGES OF ESTABLISHMENT AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT

У статті розглянуто витoki сучасної системи непрямих податків, зокрема акцизів в Україні. Визначено роль акцизного оподаткування у формуванні доходів Зведеного бюджету України впродовж 1991–2019 рр. Аналіз фінансової ролі специфічного акцизного оподаткування здійснено з розбивкою зазначеного періоду на певні етапи. Здійснено графічну інтерпретацію тенденцій зміни ролі акцизних податків у доходах Зведеного бюджету та валового внутрішнього продукту (ВВП) України. Акцентовано увагу на домінуючих чинниках, що впливають на зростання чи зниження абсолютної величини специфічних акцизних податків у Зведеному бюджеті України. Звернено увагу на формальний і неформальний складники інституційного середовища України та доведено необхідність і можливість їх узгодження. Окреслено перспективи подальшого розвитку системи акцизного оподаткування у контексті змін Податкового кодексу України. Зроблено висновок, що для подальшого розвитку вітчизняної системи акцизного оподаткування важливим є формування стратегії, основними орієнтирами якої є: мінімізація ризиків зростання частки тінювого складника ринку підакцизних товарів, підвищення якості підакцизних товарів, виховання культури споживання у суспільстві, зниження поширеності шкідливих звичок (тютюнопаління, алкоголізм тощо).

Ключові слова: акцизний податок, акцизна політика, акцизне оподаткування, Зведений бюджет, інституційне середовище.

В статті рассмотрены истоки современной системы косвенных налогов, в част-

ности акцизов в Украине. Определена роль акцизного налогообложения в формировании доходов Сводного бюджета Украины на протяжении 1991–2019 гг. Анализ фискальной роли специфического акцизного налогообложения осуществлен с разбивкой указанного периода на определенные этапы. Осуществлена графическая интерпретация тенденций изменения роли акцизных налогов в доходах сводного бюджета и валового внутреннего продукта (ВВП) Украины. Акцентировано внимание на доминирующих факторах, влияющих на рост или снижение абсолютной величины специфических акцизов в Сводном бюджете Украины. Обращено внимание на формальный и неформальный составяющие институциональной среды Украины и доказана необходимость и возможность их согласования. Определены перспективы дальнейшего развития системы акцизного налогообложения в контексте изменений Налогового кодекса Украины. Сделан вывод о том, что для дальнейшего развития отечественной системы акцизного налогообложения важным является формирование стратегии, основными ориентирами которой должны быть: минимизация рисков роста доли теневой составляющей рынка подакцизных товаров, повышение качества подакцизных товаров, воспитание культуры потребления в обществе, снижение распространенности вредных привычек (курение, алкоголизм и др.).

Ключевые слова: акцизный налог, акцизная политика, акцизное налогообложение, сводный бюджет, институциональная среда.

УДК 336.2.026

<https://doi.org/10.32843/bSES.54-34>

Щирий Г.Л.

аспірант

Донбаська державна машинобудівна академія

Shchyry Hlib

Donbass State Engineering Academy

The purpose of this study is to analyze the stages of formation of the system of specific excise taxation in Ukraine and outline the directions of its further development. The article considers the origins of the modern system of indirect taxes and in particular excise duties in Ukraine. The role of excise taxation in the formation of the Consolidated Budget of Ukraine revenues during 1991–2019 is determined. The analysis of the role of specific excise taxation is carried out with a breakdown of this period into certain stages. Graphical interpretation of trends in the excise taxes role in the revenues of the consolidated budget and gross domestic product (GDP) of Ukraine. Emphasis is placed on the dominant factors that influenced the increase or decrease of the absolute value of excise duties in the Consolidated Budget of Ukraine. Excise tax during 1991–2019 in the system of consumption taxes performed interdependent functions – fiscal, regulatory, social, the relationship between which was in dynamic. It is shown that the fiscal function of the excise tax system in Ukraine remained dominant even during the years of positive economic dynamics. Factors that contributed to this trend gradual increase in excise tax rates due to Ukraine's European integration aspirations and the implementation of tax harmonization policy, instability of economic dynamics, currency fluctuations, increased currency risks in the process of budget formation and execution. Significant and rapid increase in excise taxes in some years, in particular on tobacco products and weakness / inefficiency of the administration system have become important factors in the shadowing of production and circulation of excisable goods, growth of contraband, counterfeit products, tax evasion schemes, and thus narrowing the tax base. Attention is paid to the formal and informal components of the institutional environment of Ukraine and the need and possibility of their coordination. It involves improving tax legislation, improving the efficiency of administration, fostering the culture of consumption of quality products, reducing the prevalence of harmful habits in society (smoking, alcoholism). Prospects for further development of the excise taxation system in the context of changes to the Tax Code of Ukraine are outlined. The development of effective strategic directions of excise policy requires the formation of an appropriate institutional environment. It is important to formulate the Strategy of Excise Policy in Ukraine and to develop real tactical measures for its practical implementation, which will promote the implementation of a balanced, consistent, transparent, responsible and stable excise policy.

Key words: excise tax, excise policy, excise taxation, consolidated budget, institutional environment.

Постановка проблеми. Важливу особливістю акцизних податків є їхня здатність впливати на більш справедливий розподіл доходів у суспільстві, адже заможне населення потенційно здатне нести додаткові витрати на придбання товарів не першої необхідності, які підлягають акцизному

оподаткуванню. Євроінтеграційні прагнення України також потребують дотримання міжнародних угод щодо змін у сфері акцизного оподаткування в аспекті узгодження/гармонізації вітчизняного оподаткування з європейським. Акцизне оподаткування виконує фінансову функцію наповнення

бюджету і водночас завдання обмеження споживання окремих високорентабельних товарів, які впливають на стан здоров'я населення, що досягається через поступове збільшення частки акцизу у ціні підакцизних товарів. Необхідність узгодження фіскальної, регулюючої та соціальної функцій акцизного оподаткування, врахування дії формальних та неформальних інститутів на певному етапі розвитку суспільства актуалізує дослідження еволюції його розвитку на території України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретичні засади акцизного оподаткування, обґрунтування його принципів, напрямів розвитку досліджуються у працях Н. Атаманчук [1], Ю. Іванова та І. Майбурова [9], О. Фарадинського [12], І. Чугунова і М. Пасічного [15] та ін. Водночас потребує більш детального дослідження еволюція акцизного оподаткування в Україні, що сприятиме врахуванню позитивних і негативних чинників у процесі визначення напрямів його розвитку.

Постановка завдання. Метою дослідження є аналіз етапів становлення системи специфічного акцизного оподаткування в Україні та окреслення напрямів його подальшого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Акцизне оподаткування на теренах України започаткувалося у IX–X ст. і поступово ускладнювалося з розвитком держави. Законодавче закріплення збору непрямих податків відбулося в «Руській правді» Ярослава Мудрого, які існували у формі мита (торгового, перевізного, судового) [12, с. 14–15]. В історичних письмових джерелах є згадка про «бражне» мито із солоду, хмелю та меду. Саме вони і вважаються першими підакцизними товарами Київської Русі.

Акцизи були важливим джерелом доходу Української держави за часів Богдана Хмельницького. Шинки, які знаходилися на землях Війська Запорізького, давали від продажу алкоголю 1 120 крб річного доходу державної казни. Купці, які везли транзитом через територію України біле вино та горілку, сплачували податок на користь козацької старшини та церкви – 1 крб з куфи (куфований збір). Окрім грошового акцизу, стягували цей податок і в натуральній формі [7, с. 208].

Із набуттям незалежності державна податкова політика України в частині формування та розвитку акцизного оподаткування змінювалася кардинально – від охоплення значної кількості підакцизних товарів (послуг) до значного зниження їх кількості. Система акцизного оподаткування в Україні стрімко еволюціонувала, змінювалися формальні правила, що дає змогу виокремити декілька етапів його розвитку, враховуючи зміну ролі акцизного оподаткування у виконанні ними фіскальної, регуляторної та соціальної функцій і зміни нормативно-правової бази. Розглянемо ці етапи детальніше.

I етап (1991–2002 рр.). У 1991–1992 рр. на території незалежної України діяло податкове законодавство колишнього Радянського Союзу, згідно з яким справлявся податок з обороту, що фактично охоплював і акцизи. Податок з обороту як основний вид непрямих податків і форма мобілізації доходів у бюджет включався у ціну товарів та послуг і повністю перекладався на споживача. Під час вилучення податку з обороту оподатковувалася вся валова виручка від реалізації товарів і послуг. По суті, при цьому оподатковувалася новостворена вартість. Ставка податку з обороту коливалася у межах 2–10%. У СРСР податок з обороту сплачувався переважно з товарів масового споживання. Так, на горілчані і тютюнові вироби він становив у ціні товару понад 80% [4].

Законом України «Про акцизний збір» (набрав чинності 11.01.1993, після прийняття Податкового кодексу України втратив чинність) було запроваджено акцизний збір, яким оподатковувався значний перелік високорентабельних та монопольних товарів: спирт питний та етиловий, лікєро-горілчані вироби, вина та виноматеріали, пиво; легкові, пасажирські та вантажно-пасажирські автомобілі; тютюнові вироби; шоколад і шоколадні вироби, кава; ікра осетрових і лососєвих риб, делікатесна продукція з м'яса та цінних видів риб; цукор; кольорові телевізори, відеотехніка; шини для легкових, пасажирських, вантажно-пасажирських автомобілів; ювелірні вироби з дорогоцінних металів, включаючи вироби з діамантами, дорогоцінним і напівдорогоцінним камінням; високоякісні вироби з фарфору; вироби з кришталю; хутрові вироби та вичинені шкурки; натуральна шкіра та одяг із неї; килими і килимові вироби машинного виробництва; оцет харчовий (включено до підакцизних товарів з 1993 р.); радіоприймальні пристрої, що мають тракт радіомовлення, та магнітофони (включено до підакцизних товарів з 1993 р.); есенції харчові (включено до підакцизних товарів з 1993 р.).

Упродовж 2000–2002 рр. відбулося скорочення кількості підакцизних товарів. Водночас розпочалося економічне піднесення, підвищилася купівельна спроможність громадян, також відбулася суттєва зміна системи акцизного оподаткування, що вплинуло на зростання його частки у ВВП. Сформовано шість умовних товарних груп, до яких було віднесено: тютюн, тютюнові вироби; спирт етиловий та алкогольні напої; транспортні засоби; пиво солодове; паливо (бензини, легкі, середні та важкі дистильати); ювелірні вироби. Акцизні податки набули характеристик, притаманних оптимальному акцизному оподаткуванню. Деякі акцизи за домовленістю між країнами було відмінено (у 1993 р. в рамках ЄЕС скасовано акцизи на чай, сіль, цукор). Частина акцизних зборів, після зміни/удосконалення/коригування національних податкових законодавств і адаптації їх до міжнародного

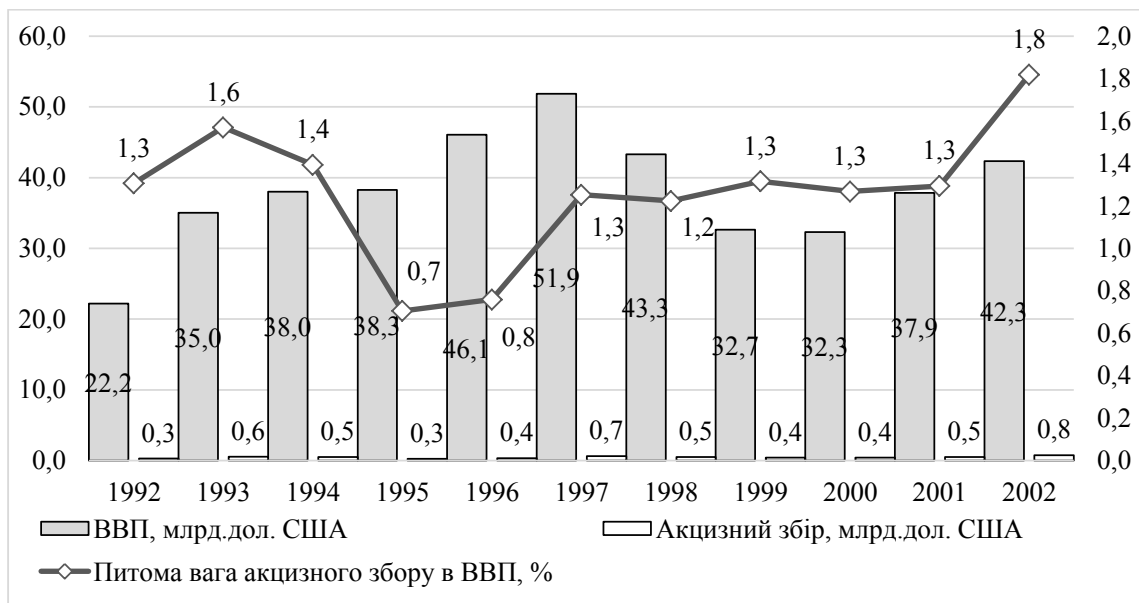


Рис. 1. Надходження акцизного збору до Зведеного бюджету України та його частка у ВВП у 1992–2002 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [5; 14]

економічного права ЄС (Закон Європейського внутрішнього ринку про акцизи від 21 листопада 1992 р.) стягується за єдиними ставками. Таким чином, значне скорочення підакцизних товарів і використання акцизів в оподаткуванні є характерною рисою європейської гармонізації податкових систем [9, с. 484].

Динаміку доходів від акцизного збору у Зведеному бюджеті України та їх частку у ВВП упродовж 1992–2002 рр. представлено на рис. 1.

Як видно з рис. 1, частка акцизного збору у ВВП у цей період була нестабільною, після зниження майже в два рази в 1995 р. порівняно з 1994 р. з 1996 р. стрімко зростає, впродовж 1997–2001 рр. – стабілізувалася, у 2002 р. знову значно зростає внаслідок покращення економічної кон'юнктури. У доходах Зведеного бюджету України за аналізований період питома вага акцизного збору коливалася у межах з 0,3 млрд дол. США (мінімальне значення, 1992 р.) до 0,8 млрд дол. США (максимальне значення, 2002 р.).

На II етапі (2003–2010 рр.) надходження від акцизного збору до Зведеного бюджету України в абсолютному значенні зростали, у 2009 р. – знизилися як наслідок фінансово-економічної кризи та змін у законодавстві. Водночас у 2010 р. знову зросли (рис. 2). Питома вага акцизного збору у ВВП змінювалася у дзеркальному відображенні: у 2008 р. знизилася до 1,3%, потім суттєво зростає – до 2,4% у 2009 р.

Зі складу підакцизних товарів у цей період було виключено ювелірні вироби. Окрім того, вперше в українській практиці впроваджено змішані ставки акцизного збору на тютюнові вироби, що поєднали оподаткування по специфічних та адвалорних

ставках. Як заходи посилення державного контролю над обігом підакцизної продукції та повнотою сплати акцизного збору у 2003–2004 рр. серед переліку підакцизних товарів окремо виділено вина виноградні з умістом цукру понад 0,3% та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів [11, с. 115].

III етап (2011–2014 рр.): відбулися кардинальні зміни в законодавстві, набрав чинності Податковий кодекс України, яким замість акцизного збору запроваджено акцизний податок, закріплено групи підакцизних товарів та ставки податку й їх поступове зростання. До першої групи віднесено так звані традиційні акцизи – на алкоголь і тютюнові вироби. Доходи бюджету від цих товарних груп високі, коло їх виробників порівняно вузьке і більшість товарних категорій чітко визначено. До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім суто фіскальної функції, виконують ще й роль платежу за користування автострадами, а також способу корекції негативних наслідків для навколишнього середовища. Третя група включає акцизи на так звані люксові товари (предмети розкоші) і, як правило, не має цілеспрямованої фіскальної ролі. Більшою мірою цей вид акцизу покликаний відігравати перерозподільну функцію, оскільки основними споживачами предметів розкоші є більш заможні громадяни. Окрім того, можливе також переслідування інших цілей, наприклад заохочення трудомістких виробництв шляхом стягування акцизів із продуктів капіталомістких виробництв, що належать у деяких країнах до люксових товарів (автомобілі, електроніка тощо), заохочення місцевих виробництв або ж поліпшення зовнішньоторговельного балансу шля-

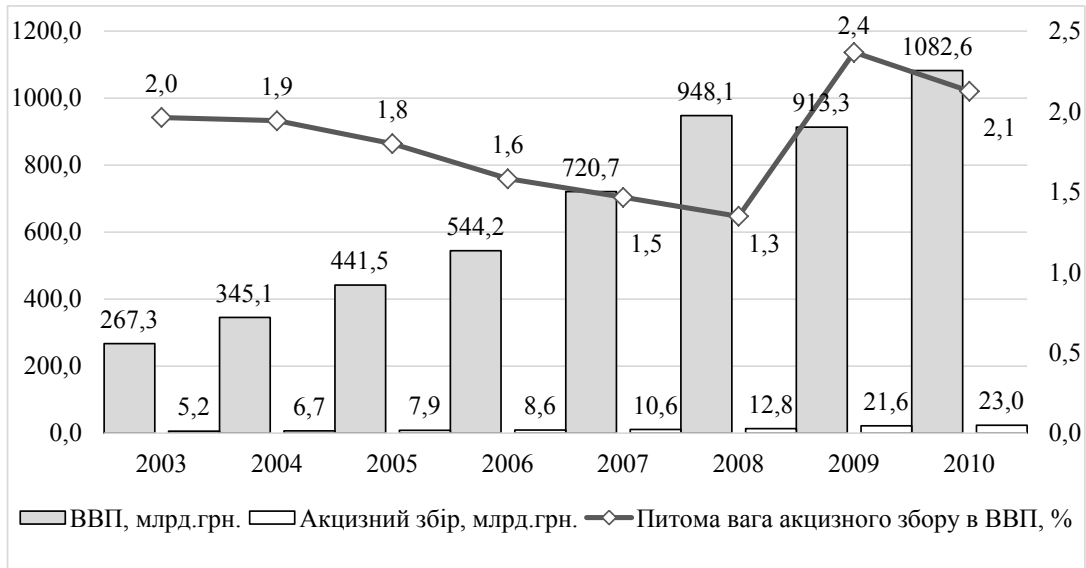


Рис. 2. Надходження акцизного збору до Зведеного бюджету України та його частка у ВВП у 2003–2010 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [6; 10]

хом стягування акцизів разом із митними зборами з імпортованих товарів [1, с. 74–75]. Динаміку надходжень акцизного податку за розглянутий період до Зведеного бюджету України та його частку у ВВП представлено на рис. 3.

Погіршення економічної ситуації з 2014 р. та початок військово-політичного конфлікту поставили на порядок денний питання підтримки збалансованості та стійкості бюджетної системи України, отже – розширення податкової бази і підняття ставок податків. Ураховуючи, що акцизний податок характеризується відносно нейтральним впливом на ділову активність суб'єктів господарювання, що особливо важливо за умов економічного спаду,

податкова реформа торкнулася його безпосередньо, що спостерігається у наступні роки.

IV етап (з 2015 р. дотепер): період активного податкового реформування, чітко визначення підакцизних товарів, підвищення податкових ставок на них, зміни в адмініструванні. До підакцизних товарів на цьому етапі, згідно з ПКУ, належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу живого бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну; пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв із двигунами внутрішнього згорання із запалю-

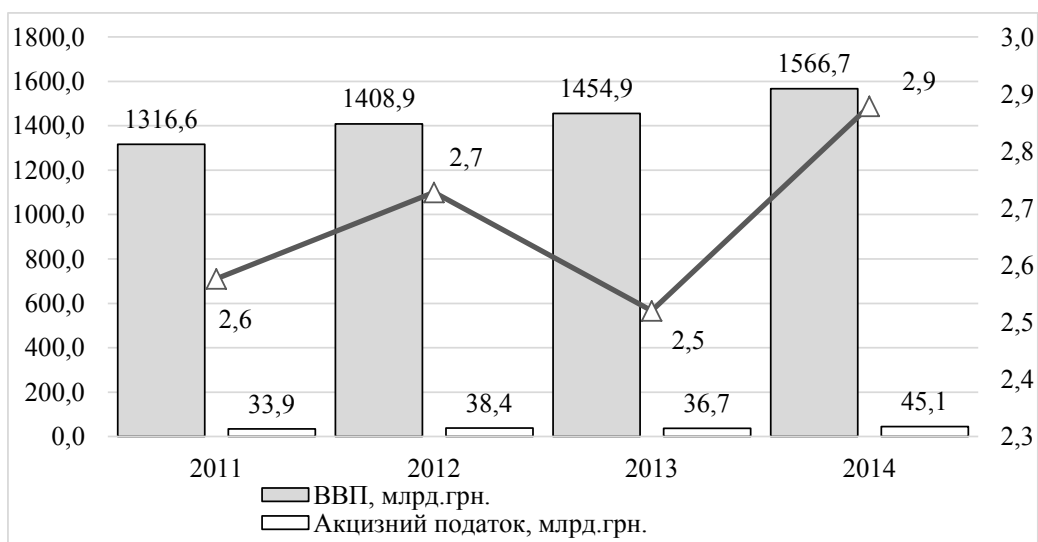


Рис. 3. Надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України та його частка у ВВП у 2011–2014 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [6]

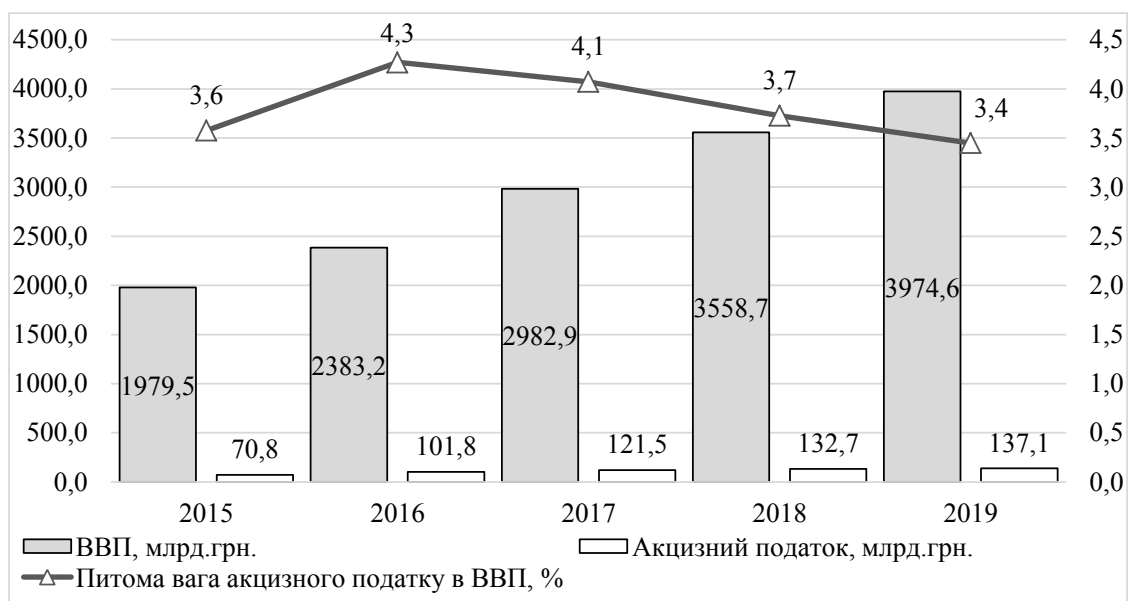


Рис. 4. Надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України та його частка у ВВП у 2015–2019 рр. [6]

ванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, із двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія [8]. Встановлено ставки податку: адвалорні (процентні), специфічні (у твердій сумі з одиниці реалізованого товару/продукції) та змішані.

Надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України максимального значення набули в 2016 р. внаслідок реалізації політики підвищення ставок на тютюнові вироби, після стали поступово знижуватися (рис. 4).

Поетапно підвищувалися ставки акцизних податків у розрізі груп/категорій оподатковуваних товарів. У зв'язку з девальвацією гривні значно зросли специфічні ставки на нафтопродукти і транспортні засоби. Із 2015 р. введено оподаткування оптового постачання електричної енергії, уніфіковано розмір специфічних ставок податку та мінімального податкового зобов'язання для всіх типів сигарет (із фільтром та без). Із 2017 р. акцизний податок із роздрібного продажу пального перенесено до основної ставки податку, який сплачується до бюджету виробниками чи імпортерами. Такі податкові зміни вплинули як на абсолютний розмір надходжень від акцизних податків до бюджету, так і на їхню структуру.

У Податковому кодексі України в редакції від 02.04.2020 вказано оновлені акцизні ставки під-акцизних товарів. Упродовж 2012–2019 рр. акцизний податок на сигарети без фільтра та цигарки

за 1 тис шт. зріс на 2 207,92 грн, із 49,48 грн до 2257,40 грн, найбільший темп росту становив у 2018 р. – 464,8%. Акцизний податок на сигарети з фільтром за 1 тис шт. зріс на 2 146,76 грн, зі 110,64 грн до 2257,40 грн, найбільший темп росту становив у 2018 р. – 464,8%. Тобто ставка акцизного податку на пачку сигарет без фільтра зросла більш як у 45 разів, а на пачку сигарет із фільтром – більш як у 20 разів. Мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку на сигарети без фільтра та на сигарети з фільтром, грн за 1000 шт. за досліджуваний період, зросло на 2 949,16 грн та 2 835,45 грн відповідно, найбільший темп росту становив у 2018 р. – 464,8%. Адвалорна ставка акцизного податку з тютюнових виробів залишалася незмінною – 12%, окрім 2012 р., коли на сигарети без фільтра вона становила 20%, а на сигарети з фільтром – 25%.

Разом із тим, згідно з розділом XX «Перехідні положення», підрозділом 5 «Особливості справляння акцизного податку та екологічного податку Податкового кодексу України», тимчасово з 1 січня 2019 р. до 31 грудня 2024 р. (включно) встановлено ставки акцизного податку на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну (табл. 1), які кардинально відрізняються від тих, що оговорені у ст. 215.3.2 ПКУ.

Як видно з табл. 1, упродовж 2019–2024 рр. заплановано зростання акцизного податку на сигарети без фільтра та цигарки і на сигарети з фільтром за 1 тис шт. на 1 187,59 грн, із 693,58 грн у 2019 р. до 1 881,1 грн у 2024 р., мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку на сигарети без фільтра та на сигарети з фільтром, грн за 1000 шт., – на 1 588,7 грн, з 927,84 грн

**Ставки і темпи зростання надходжень акцизного податку
та мінімального акцизного податкового зобов'язання для тютюнових виробів у 2019–2024 рр.**

Набрання чинності зміни ставки акцизного податку з тютюнових виробів	Акцизний податок на сигарети без фільтра, цигарки, грн. за 1тис. шт.	Акцизний податок на сигарети з фільтром, грн. за 1тис. шт.	Адвалорна ставка акцизного податку з тютюнових виробів, %	Мінімальне акцизне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку на сигарети без фільтру, грн за 1000 шт.	Мінімальне акцизне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку на сигарети з фільтром, грн за 1000 шт.	Темп росту, %
з 01.01.2019 по 30.06.2019	693,58	693,58	12	927,84	927,84	
з 01.07.2019 по 31.12.2019	756,00	756,00	12	1011,35	1011,35	109,0
з 01.01.2020 по 31.12.2020	907,20	907,20	12	1213,61	1213,61	120,0
з 01.01.2021 по 31.12.2021	1088,64	1088,64	12	1456,33	1456,33	120,0
з 01.01.2022 по 31.12.2022	1306,37	1306,37	12	1747,60	1747,60	120,0
з 01.01.2023 по 31.12.2023	1567,64	1567,64	12	2097,12	2097,12	120,0
з 01.01.2024 по 31.12.2024	1881,17	1881,17	12	2516,54	2516,54	120,0

Джерело: складено автором за [8]

у 2019 р. до 2 516,54 грн у 2024 р. Тобто ставка акцизного податку на пачку сигарет з 01.01.2019 по 01.01.2024 зростає в 2,7 рази. Адвалорна ставка акцизного податку з тютюнових виробів залишалася незмінною – 12%, а темп росту становить у 2019 р. 109%, а в 2020–2024 рр. – 120%.

Утрати бюджету від зменшення ставки акцизу у зв'язку з перехідним положенням ПКУ тільки на початок 2019 р. за мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на сигарети без фільтра та з фільтром становлять 503,31 грн за 1000 шт. Водночас темп росту змін ставок акцизного податку з тютюнових виробів із 2020 р. впродовж наступних п'яти років становитиме 120% щорічно.

Таким чином, у процесі розвитку системи специфічного акцизного оподаткування в Україні кількість груп підакцизних товарів суттєво зменшено. Водночас кожна з них є доволі складною в аспекті деталізації ставок, які динамічно змінюються та залежать від вартості, кількості товарів, мають різні одиниці вимірювання, залежать від курсу валюти тощо. Це доволі ускладнює процес адміністрування акцизного податку, часто він є незрозумілим для платника [13, с. 103].

У результаті реформи податкової політики, послідовності дій у напрямі спрощення адміністрування акцизного податку, зниження рівня корупції має формуватися справедлива та ефективна податкова система, яка, своєю чергою, повинна забезпечити стабільність соціально-економічного

розвитку держави та регіонів. Після прийняття Податкового кодексу України у грудні 2010 р. реформування системи непрямого оподаткування не припинилося. Сьогодні продовжується модернізація та оптимізація системи оподаткування. З часу впровадження акцизів в Україні нормативно-правова база з питань акцизного оподаткування зазнавала чимало змін. Це зумовлено як економічною, так і політичною ситуацією в країні, державною політикою регулювання виробництва та обігу окремих видів підакцизних товарів, а також адаптацією українського законодавства до вимог ЄС [3, с. 211].

Відповідно до зобов'язань, взятих у межах Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, відбувається наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС: удосконалення інструментів адміністрування акцизного податку; поступове наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до рівня, передбаченого директивою ЄС, шляхом збільшення специфічних ставок акцизного податку та мінімального податкового акцизного зобов'язання на тютюнові вироби; гармонізація податкового законодавства з іншими вимогами директив ЄС щодо непрямого оподаткування в межах зобов'язань, визначених Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [2].

Суттєве та стрімке підвищення акцизних податків в окремі роки, зокрема на тютюнову продукцію, та слабкість/неефективність системи адміністрування стали вагомими чинниками тінізації виробництва й обігу підакцизних товарів, зростання контрабандної, контрафактної продукції, формування схем ухилення від оподаткування, отже, звуження податкової бази та невиконання планових показників доходів бюджетів. Саме невідповідність формального (законодавчі та нормативні акти щодо збільшення ставок акцизів, зміни в адмініструванні тощо) і неформального (традиції, неможливість відмовитися від споживання певних товарів, низька купівельна спроможність населення, низька культура споживання тощо) складників інституційного середовища України спричиняють окреслені негативні наслідки.

Дослідження еволюції акцизного оподаткування в Україні свідчить, що важливо сформулювати стратегію акцизного оподаткування в Україні та розробити реальні тактичні заходи щодо її реалізації, які б урахували формальний і неформальний складники інституційного середовища України та необхідність їх узгодження. Це передбачає удосконалення податкового законодавства, підвищення ефективності адміністрування, виховання культури споживання якісної продукції, зміцнення інституту довіри до дій владних структур, зниження поширеності шкідливих звичок у суспільстві (тютюнопаління, алкоголізм) і сприятиме реалізації виваженої, послідовної та відповідальної акцизної політики.

Висновки з проведеного дослідження.

Таким чином, акциз як один із найбільш давніх податків є вагомим джерелом формування доходів бюджету внаслідок притаманних йому властивостей. Акцизний податок упродовж 1991–2019 рр. у системі податків на споживання в Україні виконував взаємозумовлені функції: фіскальну, регулюючу та певним чином соціальну, співвідношення між якими знаходилося у динамічному стані. Фіскальна функція системи акцизних податків в Україні залишалася домінантною навіть в роки позитивної економічної динаміки, що стало одним із визначальних чинників тінізації виробництва й обігу підакцизних товарів, зростання контрабандної, контрафактної продукції, формування схем ухилення від оподаткування, отже, звуження податкової бази. Чинниками, що сприяли збереженню цієї тенденції, є поетапне підвищення ставок акцизного податку внаслідок євроінтеграційних прагнень України та реалізації політики податкової гармонізації, фінансово-економічні кризи, валютні коливання та підвищення валютних ризиків у процесі формування та виконання бюджету.

Для подальшого розвитку системи акцизного оподаткування важливим є формування стратегії, основними орієнтирами якої є: мінімізація ризиків

зростання частки тіньового складника ринку підакцизних товарів, підвищення їхньої якості, виховання культури споживання, зниження поширеності шкідливих звичок у суспільстві (тютюнопаління, алкоголізм) тощо. Підвищення ставок акцизного податку потребує дотримання принципу послідовності та стабільності акцизної політики, що забезпечить підвищення як фіскальної, регулювальної, так і соціальної значущості податків, більшу прогнозованість діяльності економічних агентів. Розроблення дієвих стратегічних напрямів акцизної політики потребує більш тривалого адаптаційного періоду та формування сприятливого інституційного середовища, отже, вдосконалення податкового законодавства, підвищення ефективності адміністрування, виховання культури споживання тощо.

Перспективою подальшого реформування специфічних акцизів в Україні має бути формування більш ефективної системи такого оподаткування, використання економічно обґрунтованого рівня і структури ставок податку, забезпечення виконання акцизами не лише фіскальної функції, пов'язаної з обмеженням споживання окремих товарів, а й регулюючої та соціальної. Важливим є підвищення ефективності та результативності адміністрування акцизного оподаткування з урахуванням світового досвіду, що є перспективою подальших досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атаманчук Н.І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право*. 2019. Вип. 1(41). С. 73–77.
2. Бюджетна декларація на 2020–2022 рр. URL: <http://nizhyn-budget.org/static/file/budzetna-deklaracija-na-2020-2022-roki.pdf> (дата звернення: 02.04.2020).
3. Демчишак Н.Б., Процак О.-О.В. Податкова політика в Україні: фіскальний і регулювальний аспекти впливу непрямого оподаткування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.3. С. 209–215.
4. Економічний словник-довідник. URL: <https://subject.com.ua/economic/dict/612.html> (дата звернення: 02.04.2020)
5. Захаркіна Л.С. Роль і місце податкових надходжень у структурі зведеного бюджету України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2016. Вип. 19. С. 125–129.
6. Звітність про виконання Державного бюджету (зведеного бюджету, державного бюджету, місцевих бюджетів) України за 2010–2019 рр. *Офіційний сайт Державної казначейської служби України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnazvitnist> (дата звернення: 28.05.2020).
7. Мединська Т.В., Слюсар Р.Ю. Особливості застосування акцизу в Україні та деяких країнах світу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.2. С. 207–212.
8. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.04.2020).

9. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій / за ред. д-ра екон. наук, проф. Ю.Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І.А. Майбурова. Харків : ІНЖЕК, 2010. 492 с.

10. Статистичний щорічник України за 2009 рік. Київ, 2010. 567 с.

11. Фарадинський О.А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 1. С. 112–116.

12. Цимбал П.В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. 320 с.

13. Юрчишена Л.В., Шевчук Ю.І. Концептуальні засади адміністрування та фіскальний потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси, облік, банки*. 2019. № 1(24). С. 102–112.

14. International Monetary Fund. URL: https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2018/01/weodata/weorept.aspx?pr.x=77&pr.y=19&sy=1992&ey=2021&scsm=1&sd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=926&s=NGDP_RPC H%2CNGDP%2CNGDPD%2CPPPGDP&grp=0&a=(дата звернення: 28.03.2020).

15. Chugunov I.Y., Pasichnyi M.D. Fiscal policy for economic development. *Науковий вісник Полісся*. 2018. №1(13). Ч.1. С.54–61. URL: 10.25140/2410-9576-2018-1-1(13)-54-61.

REFERENCES:

1. Atamanchuk N. I. (2019) Osoblyvosti aktsyznoho opodatkuvannia v Ukraini [Features of excise taxation in Ukraine]. *Visnyk NTUU «KPI»*. *Politolohiia. Sotsiologhiia. Pravo*, vol. 1(41), pp. 73–77.

2. Byudzhetna deklaraciya na 2020–2022 rr. [Budget declaration for 2020–2022]. Available at: <http://nizhyn-budget.org/static/file/budzetna-deklaracia-na-2020-2022-roki.pdf> (accessed 2 April 2020).

3. Demchyshak N.B., Protsak O.-O.V. (2014) Podatkova polityka v Ukraini: fiskalni i rehuliuvalnyi aspekty vplyvu nepriamoho opodatkuvannia [Tax policy in Ukraine: fiscal and regulatory aspects of the impact of indirect taxation]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 24.3, pp. 209–215.

4. Ekonomichniy slovnyk-dovidnyk [Economic dictionary-reference book]. URL: <https://subject.com.ua/economic/dict/612.html> (accessed 2 April 2020). (in Ukrainian)

5. Zakharkina L.S. (2016) Rol i mistse podatkovykh nadkhodzen u strukturi zvedenoho biudzhetu Ukrainy. [The role and place of tax revenues in the structure of the consolidated budget of Ukraine]. *Naukovyi visnyk*

Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia : Ekonomika i menedzhment, vol.19, pp. 125-129.

6. Derzhavnoyi kaznachejs`koyi sluzhby` Ukrayiny (2020) Zvitnist` pro vy`konannya Derzhavnogo byudzhetu (zvedenogo byudzhetu, derzhavnogo byudzhetu, miscevy`x byudzhativ) Ukrayiny` za 2015–2019 rr. [Reporting on the implementation of the State Budget (consolidated budget, state budget, local budgets) of Ukraine for 2015–2019]. Available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (accessed 28 May 2020)

7. Medynska T.V., Sliusar R.Yu. (2012) Osoblyvosti zastosuvannia aktsyzu v Ukraini ta deiakykh krainakh svitu. [Features of excise tax application in Ukraine and some countries of the world]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 22.2, pp. 207–212.

8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010) Podatkovy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine], no. 2755-VI. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879> (accessed 5 April 2020).

9. Ivanov Yu. B. & Maiburov I. A. (ed.) (2010) Podatkova polityka: teoriia, metodolohiia, instrumentarii [Tax policy: theory, methodology, tools]. Xarkiv: VD «INZHEK». (in Ukrainian)

10. Statystychnyi shchorichnyk Ukrainy za 2009 rik. (2010) [Statistical Yearbook of Ukraine for 2009]. Kyiv. (in Ukrainian)

11. Faradynskiy O.A. (2009) Evoliutsiia aktsyznoho opodatkuvannia v Ukraini [Evolution of excise taxation in Ukraine]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, no. 1, pp. 112–116.

12. Tsybmal P.V. (2007) Podatky, podatkova sistema Ukrainy, podatkova zlochynnist: istoriia, teoriia, praktyka [Taxes, tax system of Ukraine, tax crime: history, theory, practice]. Irpin: Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy. (in Ukrainian)

13. Yurchyshena L.V., Shevchuk Yu.I. (2019) Kontseptualni zasady administruvannia ta fiskalniy potentsial aktsyznoho podatku v Ukraini [Conceptual principles of administration and fiscal potential of excise tax in Ukraine]. *Finansy, oblik, banky*, no. 1(24), pp. 102–112.

14. International Monetary Fund. URL: https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2018/01/weodata/weorept.aspx?pr.x=77&pr.y=19&sy=1992&ey=2021&scsm=1&sd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=926&s=NGDP_RPC H%2CNGDP%2CNGDPD%2CPPPGDP&grp=0&a=(accessed 28 May 2020)

15. Chugunov I. Y., Pasichnyi M. D. (2018) Fiscal policy for economic development. *Naukovyi visnyk Polissia*, no. № 1(13), part 1, pp. 54–61. URL: 10.25140/2410-9576-2018-1-1(13)-54-61