

УДК 339.13:336.226.331
JEL Classification: G28, H21, H26 DOI: [https://doi.org/10.31617/tr.knute.2021\(39\)02](https://doi.org/10.31617/tr.knute.2021(39)02)

Mykola PASICHNYI Doctor of Sciences (Economics), Associate Professor,
Professor at the Department of Finance

E-mail: m.pasichnyi@knute.edu.ua Kyiv National University of Trade and Economics
ORCID: 0000-0001-7663-776X 19, Kyoto str., Kyiv, 02156, Ukraine

РИНОК ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ: ФІСКАЛЬНА ТА РЕГУЛЮЮЧА РОЛЬ ОПОДАТКУВАННЯ

Запропоновано напрями подальшого удосконалення акцизного оподаткування тютюнових виробів, враховуючи його фіскальні та регулятивні аспекти. Встановлено сучасні особливості розвитку ринку тютюнових виробів в Україні. Досліджено основні причини та наслідки нелегального виробництва й обігу підакцизних товарів. Представлено розрахунки індексу податкового потенціалу акцизного податку без здійснення системних заходів у сфері протидії нелегальному ринку. Визначено вектори державної політики у сфері зниження тіньового сегмента ринку сигарет.

Ключові слова: фіскальна політика, доходи бюджету, акцизний податок на тютюн і тютюнові вироби, тіньова економіка, ринок тютюнових виробів, громадське здоров'я.

Постановка проблеми. Акцизна політика держави характеризується суттєвим фіскальним потенціалом у процесі формування дохідної частини бюджету та здійснює важливу регулюючу роль у сфері споживання шкідливих для здоров'я людини підакцизних товарів – алкоголю і тютюнових виробів. Уповноваженим інституціям під час розробки цієї політики варто приділяти особливу увагу пошуку балансу між наповненням бюджету та станом громадського здоров'я. Використання фіскальних інструментів не має провокувати зниження довіри економічних суб'єктів до податкової системи, владних органів та держави загалом, що впливає на збільшення тіньового сегмента ринку. Доцільно комплексно здійснювати оцінку фіскальної результативності політики у сфері оподаткування тютюнових виробів, враховуючи критерії обсягу мобілізованих податкових надходжень до бюджетної системи та питомої ваги прихованої бази оподаткування, що є складовою тіньової економіки.

За сучасних умов важливо детермінувати причини та фактори, які впливають на розширення нелегального обігу тютюнових виробів, що спричиняє недонадходження податків до бюджету та збільшення доступності цієї продукції для населення, зокрема неповнолітніх осіб, що шкодить громадському здоров'ю і погіршує демографічну ситуацію у країні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню фіскального та регулюючого аспектів оподаткування тютюнових виробів присвячені праці закордонних вчених, зокрема A. Ajmal, A. Brenner, G. Buturac, F. Calderoni, M. Karayotova, A. Laffer, D. Mikulić, J. Tauras,

Ф. Chaloupka [1–5] тощо. Методологічні та практичні положення щодо справляння акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби, а також тренди розвитку ринку тютюнових виробів висвітлено у працях вітчизняних науковців, а саме: В. Коротуна, К. Красовського, Н. Новицької, Л. Райнової, А. Соколовської, І. Хлебнікової [6–10]. Водночас доцільним є подальший розвиток основних положень справляння акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби для України як країни з трансформаційною економікою, враховуючи сучасні тренди та потенційні загрози на ринку тютюнових виробів. Необхідно комплексно ідентифікувати форми здійснення нелегального обігу тютюну і тютюнових виробів задля формування спектра заходів протидії їм у сучасних умовах.

Метою статті є оцінювання потенційних викликів подальшого розвитку вітчизняного ринку тютюнових виробів та розробка науково-практичних пропозицій щодо підвищення фіскальної і регулятивної результативності акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби.

Матеріали і методи. Теоретичним і методологічним базисом цієї статті є сукупність досліджень вітчизняних та закордонних науковців. Багатоаспектний характер дослідження зумовив доцільність використання системного підходу, аналітичної оцінки, синтезу, економіко-математичного моделювання, наукового абстрагування.

Результати дослідження. Вітчизняна податкова політика постійно удосконалюється й адаптується до нових умов економічного розвитку. Ратифікувавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом, наша держава прийняла відповідні зобов'язання щодо гармонізації ставок акцизного податку на тютюнові вироби, що є логічним кроком для досягнення суспільних цілей і завдань. Водночас, за даними Рахункової палати, прогностична і планова робота уповноважених державних інституцій у сфері акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів містить певні прорахунки й упущення. Зокрема, у 2017 р. під час розрахунків потенційних обсягів надходжень податку закладено завищені обсяги виробленої продукції, і, як наслідок, Державний бюджет України недоотримав планові надходження. Попри ріст ставки на 40 %, обсяг надходжень зріс на 24 %, що є суттєво нижчим за індикативний показник Міністерства фінансів України [11]. Слід зазначити, що Законом України від 07.12.2017 № 2245-VIII запроваджено так званий семирічний план гармонізації мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби до європейського рівня (Директива 2011/64/ЄС). Ним передбачено щорічне зростання специфічної ставки акцизу на 20 %.

Під час підготовки головного фінансового плану країни на 2018 р. завищено обсяги планових надходжень акцизного податку з вироблених у країні товарів, зокрема тютюнових виробів [12]. Крім того, реалізація цих виробів на внутрішньому ринку здійснювалася завдяки значним запасам готової продукції на складах, що вплинуло

на зниження обсягів виробництва на 8.7 %. Внаслідок збільшення специфічної ставки акцизу на тютюнові вироби на 29.7 % обсяг надходжень зріс на 9.1 %. Значно збільшилася частка нелегального ринку, за дослідженням експертних груп, – до 4.5 %. Фахівці Рахункової палати України оцінили втрату надходжень до бюджету від таких зловживань на понад 2 млрд грн [13].

У 2019 р. планові надходження акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів не виконано на 14 млрд грн, або на 24 %. Міністерство фінансів заклало у прогностичну модель гіпотезу щодо збільшення обсягу реалізації сигарет у плановому році, натомість фактично цей сегмент ринку просів на 20 % [13]. Додатково, відповідно до Закону України від 23.11.2018 № 2628-VIII, ставку акцизного податку на тютюнові вироби підвищено на 9 % з 01 липня 2019 р. К. Красовський у своєму дослідженні констатує, що в умовах зростання акцизу на сигарети у 2018–2019 рр. на 69 % легальний обсяг продажу знизився на 33 % за одночасного зростання бюджетних надходжень на 10 % [6]. Причиною цього автор бачить нижче оподаткування тютюнових виробів для електричного нагрівання (ТВЕНи) та маніпулювання цінами тютюновою індустрією. Однак питанню динаміки вітчизняного тіньового ринку тютюнових виробів у дослідженні належним чином уваги не приділено.

Фактичні надходження акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів у 2020 р. перевищили планові обсяги на 11.3 % завдяки збільшенню прогнозованого обсягу виробництва на 5.2 млрд шт. сигарет (або на 13.5 %). Хоча проти попереднього року обсяг виробництва знизився на 0.8 % [14]. Законом України від 16 січня 2020 р. № 466-IX (зі змінами) детерміновано ставки акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби, зокрема на період 2021–2025 рр. Сигарети оподатковуються за змішаною системою (специфічна й адвалорна ставка). F. Chaloupka і J. Tauras наголошують, що саме специфічний акциз є найбільш дієвим способом оподаткування тютюнових виробів, адже він сприяє нівелюванню цінового розриву цих виробів та елімінує можливості курців переходити на продукцію нижчих цінових сегментів [2]. З 01 січня 2021 р. розмір специфічної ставки становить 1088.64 грн за 1000 шт., адвалорна ставка визначена на рівні 12 % від роздрібної ціни. Мінімальне акцизне податкове зобов'язання – 1456.3 грн за 1000 сигарет, або 44.13 євро (за офіційно встановленим курсом НБУ станом на червень 2021 р.). За даними *TNS Kantar*, у лютому 2021 р. частка нелегального ринку тютюнових виробів становила 12.8 %, що на 7 відсоткових пунктів вище, ніж в аналогічному періоді минулого року [15]. Емпіричні дані свідчать, що середнє значення річного показника питомої ваги тіньового ринку за останні 5 років вище, ніж під час першої хвилі досліджень. З високою ймовірністю можна очікувати, що за підсумками року цей показник зростатиме.

Значною мірою таке збільшення відбулося через суттєве зростання обсягу тютюнових виробів, маркованих *Duty Free* або для експорту, що нелегально реалізуються в Україні. На засіданні Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 02.06.2021 заслуховувалась інформація представників уповноважених державних інституцій щодо боротьби з незаконним виробництвом й обігом тютюнових виробів в Україні. Доведено до відома інформацію, що за результатами перевірки Митною службою України магазинів *Duty Free* з 01 січня 2020 р. по 31 березня 2021 р. лише ТОВ "Дьюті Фрі Пі Джей Юкрейн" реалізовано 500 млн шт. тютюнових виробів, що становить 25 млн пачок (по 20 сигарет). Встановлено, що ці сигарети направлено на внутрішній ринок без сплати податків до бюджету [16]. Тільки акцизного податку бюджет недо-рахувався, як мінімум, на 728.25 млн грн, а з урахуванням ПДВ та роздрібного акцизу – близько 1 млрд грн. Стосовно каналів роздрібної торгівлі тютюновими виробами (за винятком великих торговельних мереж), можна стверджувати, що нелегальний продаж тютюну і тютюнових виробів є дуже динамічною й органічною діяльністю, яка має багатьох власників та не потребує суттєвих затрат на фінансовий менеджмент і початок діяльності. За офіційними даними податкових органів, у 2021 р. задекларовано 84 тис. суб'єктів підприємницької діяльності, які отримали ліцензію на роздрібну торгівлю і мають касові апарати. Суб'єкти таких відносин здійснюють діяльність, враховуючи кон'юнктуру, та імпровізують, керуючись основним драйвером ринку – попитом, який породжує відповідну пропозицію. Однак максимальний обсяг потенційно здійснюваних податкових перевірок фіскальними органами суб'єктів, що займаються роздрібною торгівлею тютюновими виробами, не може перевищувати 7–8 тис. Водночас є точки реалізації цих виробів, які не мають встановлених реєстраторів розрахункових операцій та потрібних ліцензій.

Розширення тіньового сегмента послаблює фіскальну ефективність акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби та демонструє інституційну недосконалість механізму адміністрування податку. Фактор ціни сигарет є одним із ключових в цьому питанні, попри те, що акцизне оподаткування широко використовується як інструмент контролю поширеності тютюнопаління в суспільстві. Логічним є аналіз доступності сигарет, який визначається порівнянням значень темпів росту доходів домогосподарств та ціни сигарет. Динаміка цього показника за 2016–2020 рр. в Україні наведена у *табл. 1*, де 2016 р. взято як базовий із декількох міркувань: *по-перше*, нівелювання девальваційного фактора (адже цього року запроваджено режим інфляційного таргетування, що упереджує інфляційні шоки та передбачає вільне курсоутворення на ринку); *по-друге*, тоді ж розпочато процес значущого підвищення акцизного податку на тютюнові вироби; *по-третє*, саме з 2016 р. зафіксовано поступальне зростання частки нелегального ринку тютюну і тютюнових виробів.

Таблиця 1

Індекс доступності сигарет в Україні за період 2016–2020 рр.

Рік	Індекс споживчих цін (2016 = 100)	Номінальна ціна пачки сигарет	Реальна ціна пачки сигарет	Середньорічний рівень доходів домогосподарства	Індекс доступності
		грн			
2016	100.0	17.22	17.22	74865.6	1.00
2017	113.7	23.73	20.87	97982.4	0.95
2018	124.8	30.09	24.11	118848.7	0.91
2019	130.0	37.29	28.68	145422.0	0.90
2020	136.5	44.35	32.49	148475.9	0.77

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби України та Державної податкової служби України.

Номінальна ціна пачки розрахована з урахуванням доступних цінових сегментів сигарет (низького, медіум- та преміумкласу). Можна пересвідчитись, що споживча інфляція за останні п'ять років склала 36.5 %, водночас реальна ціна стандартної пачки сигарет збільшилась у 1.9 раза, а реальний дохід домогосподарств – в 1.45 раза. Індекс доступності сигарет у 2020 р. проти 2016-го знизився на 23 % та становив 0.77. А. Караєв та М. Мельничук у своєму дослідженні дійшли висновку, що оптимальний діапазон зростання доступності сигарет у країнах із середнім рівнем доходів коливається від 1.0 до 1.5 % одержуваних доходів. В іншому разі зниження купівельної спроможності населення на тлі зменшення доступності сигарет призводитиме до споживання насамперед найбільш біднішими верствами населення нелегальної продукції без сплати податків до бюджету [17].

Ціни на тютюнову продукцію мають зростати поступово, щоб споживачі змогли адаптувати свою модель поведінки в умовах збільшення цін на тютюн і тютюнову продукцію. Станом на червень 2021 р. у багатьох роздрібних точках реалізації тютюнових виробів можна знайти стандартну пачку сигарет за ціною 29 грн, водночас такий товар навіть низького сегмента, який офіційно вироблений та проданий, з усіма сплаченими податками коштує близько 50 грн, причому лише сума загального акцизу з пачки сигарет має становити 29.1 грн, що більше за ціну реалізації нелегальної продукції. Найбільша частка нелегального ринку тютюнової продукції в Україні – саме в найнижчому ціновому сегменті, його частка близька до 20 %, аналогічно, як це спостерігалось на відповідних часових проміжках підвищення ставок податку та їх гармонізації в багатьох європейських країнах – зокрема Балканського регіону [5]. Зростання специфічного акцизу впливає на підвищення цін найнижчого цінового сегмента та викликає зменшення цінового розриву між класами сигарет. Нерозвиненість інституційного середовища, недостатні дієвість і можливості здійснення контролю фіскальними органами в цій сфері та загальний контекст верховенства права в нашій державі за сучасних умов є чинниками

очікування ситуації, коли показник нелегального ринку тютюнових виробів буде більшим у порівнянні з країнами – сусідами України, зокрема тими, які є членами Європейського Союзу.

Аналіз транзитивного періоду гармонізації ставок акцизного податку в країнах Центральної та Східної Європи свідчить, що за ідентичного рівня ставок мінімального акцизного оподаткування сигарет значення показника тіньового ринку тютюнових виробів було нижчим. В Румунії за розміру загального акцизу на сигарети у 44.6 євро/1000 шт. частка нелегального ринку оцінювалась у 9.6 %, в Латвії за показника у 44.5 євро/1000 шт. – 5.1 %, Литві – 7.0 % тощо [18]. У 2025 р., за чинним законодавством України, мінімальне акцизне зобов'язання на сигарети становитиме 3019.85 грн/1000 шт. (Закон № 466-IX), тобто відповідно до офіційного курсу на червень 2021 р. – близько 92 євро/1000 шт. Втрати бюджетної системи від тіньового сегмента ринку тютюнових виробів дедалі зростатимуть (табл. 2).

Таблиця 2

Характеристики ринку тютюнових виробів України та податкові зобов'язання для стандартної пачки сигарет у 2019–2025 рр.

Показники	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
<i>Податкові зобов'язання для пачки у 20 сигарет, грн:</i>							
Мінімальне акцизне зобов'язання	19.4	24.3	29.1	35.0	41.9	50.3	60.4
ПДВ	5.9	7.0	8.2	9.3	11.0	13.0	15.2
Роздрібний акциз ¹	1.7	2.1	2.4	2.8	3.3	3.8	4.5
Загальне податкове зобов'язання	27.0	33.4	39.7	47.1	56.2	67.1	80.1
<i>Характеристика ринку тютюнових виробів:</i>							
Споживання сигарет ² , млрд шт.	47.8	45.6	44.2	42.7	41.2	39.6	38.1
Частка нелегального ринку ³ , %	6.6	6.9	13.6	16.8	18.2	23.1	20.9
Обсяги тіньового ринку, млрд шт.	3.2	3.1	6.0	7.2	7.5	9.1	8.0
Втрати бюджетної системи, млрд грн	4.3	5.2	11.9	17.0	21.1	30.5	32.0
Індекс податкового потенціалу	0.93	0.93	0.86	0.83	0.82	0.77	0.79

¹ З урахуванням законодавчих інтенцій щодо трансформації моделі сплати податку.

² Включно з часткою нелегального ринку.

³ До 2020 р. включно за даними *TNS Kantar*, 2021–2025 рр. – прогнозні значення.

Джерело: складено за даними Податкового кодексу України та власними розрахунками автора.

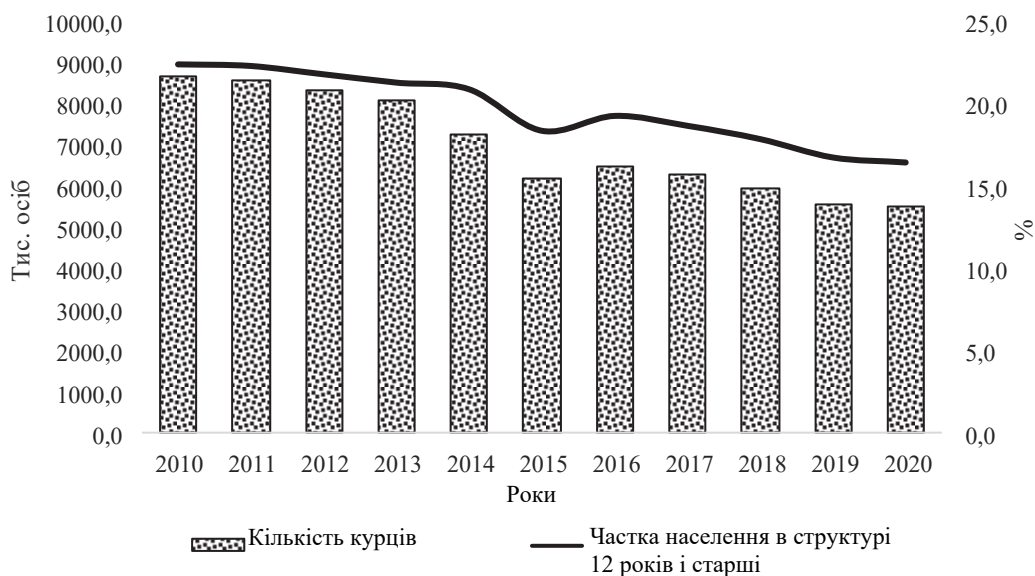
Розрахунки споживання сигарет у 2019–2020 рр. базуються на консенсусному підході – кількості курців в Україні, за даними Державної служби статистики України, та щоденному споживанні сигарет, а також врахуванні оподаткованого споживання (вираховується за даними Державної служби статистики, з коригуванням на офіційні обсяги імпорту й експорту тютюнових виробів) та частки тіньового сегмента ринку сигарет, за даними *TNS Kantar*. Ця система має такий вигляд:

$$\begin{cases} n_{cons1} = n_{cig} * n_{sm} \\ n_{cons2} = cons_1 * (1 - cons_{II}) \\ n_b = (n_{cons1} + n_{cons2}) / 2 \end{cases}$$

де n_{cons1} – споживання сигарет за 1-м підходом;
 n_{cig} – щоденне споживання сигарет одним курцем;
 n_{sm} – кількість курців за даними Державної служби статистики України;
 n_{cons2} – споживання сигарет за 2-м підходом;
 $CONS_1$ – оподатковане споживання сигарет;
 $CONS_{II}$ – коефіцієнт тіньового сегмента сигарет;
 n_B – споживання сигарет за консенсусним підходом.

Обсяги споживання на 2021–2025 рр. розраховано на основі врахування, *по-перше*, прогнозу Інституту демографії НАН України та колективу авторів Донецького національного університету ім. В. Стуса, індексів поширеності куріння; *по-друге*, цінової еластичності попиту на тютюнові вироби; коригувального коефіцієнта, враховуючи досвід країн Центральної та Східної Європи; потенціалу розширення тіньового сегмента ринку тютюнових виробів. Показник еластичності розраховано на основі даних ДПС України зі звітів З-РС щодо реалізованих сигарет вітчизняними виробниками тютюнових виробів на внутрішній ринок за звітний місяць та імпорту продукції за кодом УКТЗЕД 2402 20 0000. Коефіцієнт еластичності становить 0.34, що дає змогу зробити висновок, що попит на сигарети в Україні є нееластичним, зростання ціни на 1 % зумовлює його зменшення на 0.34 %.

За офіційними даними Державної служби статистики України, кількість курців поступово зменшується [19]. Її динаміка та частка відповідного населення країни в загальній структурі у віці 12 років і старші представлена на *рисунок*.



Динаміка кількості курців в Україні у віці 12 років і старші за період 2010–2020 рр.

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України. Режим доступу:
http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/17/Arch_snsz_zb.htm;
http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/gdvvg/snsz_m_w/Arh_snsz_m_w_u.htm.

За нашими розрахунками, чинний графік підвищення акцизного податку призведе до зниження останнього показника приблизно до рівня у 15 %. Колектив авторів під керівництвом професора О. Дороніної представив прогноз чисельності населення в Україні до 2035 р., за яким вона у 2025 р. скоротиться на 4.5 % проти 2020 р. [20]. Без урахування суттєвих змін у стратах і демографічних групах населення прогнозований обсяг кількості курців становитиме 4.8 млн осіб. У 2019 р. в Україні вироблено 68.5 млрд шт. сигарет, які містять тютюну або суміші тютюну з його заміниками [21], у 2020 – 65.0 млрд шт. (95.0 % минулорічного значення) [22], у січні – квітні 2021 – 16.6 млрд шт. (84.7 % проти аналогічного періоду минулого року). Як порівняти з даними 2011–2020 рр., на кінець періоду обсяг виробництва був меншим, ніж у 2011 р., на понад 30 %. У розрахунках враховано дані зовнішньої торгівлі України щодо чистого експорту сигарет. Усі прогнози розрахунки частки тіньового ринку тютюнових виробів у його загальній структурі базувалися на оцінці чинних норм Закону України від 16 січня 2020 № 466-IX та гіпотезі відсутності системних змін наявних механізмів протидії незаконному виробництву й обігу тютюнових виробів.

Порівняння фактичного обсягу сплачених податкових зобов'язань (у нашому випадку – загальної суми акцизу та ПДВ) до бюджету з потенційно можливим з урахуванням комплексу наукових методів є одним із найбільш вірогідних критеріїв оцінки фіскальної ефективності. Відхилення між згаданими показниками відбиватиме вплив інституційних факторів, як-от: обсяг тіньового ринку й ухилення від оподаткування, стан дотримання податкового законодавства, дієвість системи адміністрування податків. Значення мінімального акцизного зобов'язання для пачки сигарет розраховано на основі чинного законодавства, ПДВ та роздрібний акциз – на основі чинних податкових ставок (20 % та 5 % відповідно) від вартості пачки сигарет. Прогнозна модель враховує середнє значення вартості сигарет різних цінових сегментів (найнижчого, медіум та преміум).

Помітне розширення частки нелегального ринку до понад 20 % не є винятком у європейській практиці, деякі країни зіштовхнулися зі збільшенням його частки до більш ніж 30 % (зокрема країни Балтії). Емпіричний досвід показує, що важливою причиною цього є суттєве збільшення податкових ставок та ціни сигарет. У транзитивний період 2011–2015 рр. середнє значення питомої ваги нелегального ринку в Латвії становило – 29.4, Литві – 26.6, Болгарії – 16.8, Греції – 16.3, Польщі – 14.3, Румунії – 12.5 % [18]. Частка акцизного податку на тютюнові вироби, з товарів, вироблених на території України за період 2007–2020 рр., є доволі стабільною, її середнє значення становить 95.8 %, зокрема у 2016–2020 рр. – 97.2 %. Зазначений факт з урахуванням певного експортного потенціалу сигарет (а у 2020 р. такої продукції реалізовано за кордон на суму 441.4 млн дол. США) вказує

на додаткову мобілізацію надходжень податків на доходи і прибуток до бюджетів різних рівнів, підтримку зайнятості населення та залучення інвестицій. Однак у процесі поступальної субституції ринку тютюнових виробів на користь ТВЕНів, стіки до яких наразі не виробляються в Україні, цей показник демонструватиме зниження. За підсумками аналізу динаміки акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби за січень – травень 2021 р., у порівнянні з аналогічним періодом минулого року, констатуємо, що обсяг акцизу з тютюнової продукції, виробленої в Україні, знизився на 8.4 %. Крім того, частка акцизу з імпортованої продукції в загальній структурі податку склала 22.3 %, що створює певні виклики для розвитку галузі, яка є одним з найбільших платників податків у нашій державі.

З підвищенням ціни пачки сигарет актуалізуються питання контрабандного каналу нелегального ринку тютюнової продукції. Фіскальні органи констатують, що обсяг контрабанди збільшується вже декілька років поспіль, а точкою відліку стало зростання податкового навантаження і ціни сигарет. У структурі контрабанди 42 % належить продукції Гродненської тютюнової фабрики (Білорусь), близько 20 % припадає на виробництво потужностей, розташованих у Молдові. Основний механізм постачання цих сигарет до України – легкові та вантажні автомобілі. Причому частка вантажного автотранспорту становить близько 90 % у загальній структурі нелегального переміщення тютюнових виробів. Водночас Державною прикордонною службою України зафіксовано конкретні випадки контрабанди особами, які мають дипломатичний імунітет. Контрабанда сигарет є однією з ключових проблем ЄС, наразі аналогічні труднощі торкнулися нашої держави. Білорусь визнана хабом нелегальних сигарет, і на це є сукупність причин: *по-перше*, суттєво нижчі ціни, ніж у країн-сусідів; *по-друге*, налагоджені схеми постачання тютюнових виробів до інших країн; *по-третє*, наявність виробничих потужностей для виробництва, активне залучення місцевих виробництв до нелегального постачання продукції. Протидія контрабанді має здійснюватися з боку вітчизняних органів митної та прикордонної служби, але основним фокусом є зміна законодавства Білорусі з метою моніторингу та контролю ринку тютюну і тютюнових виробів. Без обмеження доступу виробників до тютюну, винятково для легального виробництва й експорту, запровадження ефективної системи виявлення і відстеження виробленої продукції, посилення дієвості контролю реалізації всі інтенції вітчизняної влади щодо протидії контрабанді не будуть результативними за умов подальшого випереджального росту цін на тютюнову продукцію в Україні, порівнюючи з Білоруссю. Доречним є виділення додаткових бюджетних асигнувань на модернізацію технічного обладнання і закупівлю спеціальних пристроїв для цих служб, як-от: сканери, прилади нічного бачення, камери для фіксації, квадрокоптери тощо. Увагу уповноважених органів має бути сконцентровано також на постійному

підвищенні навичок та формуванні мобільних команд відстеження нелегальної продукції. Важливим вектором протидії контрабанді є налагодження інформаційної та технічної підтримки з легальними виробниками продукції.

Найбільші обсяги реалізації загальної нелегальної тютюнової продукції в Україні припадають на Харківську, Донецьку, Одеську, Дніпропетровську та Запорізьку області. Тобто, 4 з 5 наведених регіонів розташовані поруч або безпосередньо межують із зоною проведення Операції об'єднаних сил. Значні обсяги виробництва контрафактної продукції та її подальшої контрабанди на територію України здійснюється з боку так званих "ДНР" і "ЛНР". Найбільш активними є фабрика в м. Донецьку "Хамадей", м. Дебальцевому "Донецька тютюнова фабрика", м. Луганську "Луганська тютюнова фабрика". У 2020 р. уповноваженими інституціями офіційно з обігу вилучено понад 600 тис. пачок сигарет, які мають походження з цих територій, що учетверо більше, аніж минулого року. Тому державі слід належним чином реагувати на виклики гібридної агресії та підвищувати функціональну ефективність механізмів протидії розширенню обсягів нелегального ринку тютюну і тютюнової продукції. Питання, пов'язані з контрабандою сигарет та інших тютюнових виробів, є системними викликами для державної стратегії у сфері фіскальної політики, безпеки, зовнішньоекономічної політики.

Нобелівський лауреат Дж. Стігліц зауважує, що політика "шокової терапії" у країнах з трансформаційною економікою, з недостатнім розвитком інститутів у багатьох випадках демонструє свою неефективність [22]. А. Соколовська разом з Л. Райною використовують термін "акцизний шок" для окреслення ситуації різкого збільшення цього податку. Науковці зазначають, що легальна продукція в такому разі стає менш доступною для споживачів і відбувається не контролюване державою зростання обсягів нелегальної продукції, наводячи приклади розвитку ситуації в країнах Центральної та Східної Європи [10].

Недостатній рівень обґрунтованості державних рішень, зокрема у сфері фіскальної політики, призводить до втрат надходжень та ерозії легального ринку. За умов подальшого зростання акцизного податку особливого значення набуває питання ефективності системи контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів. Наразі майже не враховується позиція Рахункової палати, яка щорічно наголошує на відсутності та доцільності формування цілісної системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів, розбудови її інструментів. Впровадження дієвої системи контролю дасть змогу мінімізувати частку тіншового сегмента ринку й акумулювати до бюджету мільярдні бюджетні надходження. В Бюджетній декларації на 2022–2024 рр. зазначено, що відбудеться наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС, зокрема буде запроваджено е-Акциз для алкогольних напоїв та тютюнових виробів [24].

Ефективна державна стратегія протидії нелегальному ринку цих виробів могла б стати запобіжником розширення тіньової складової ринку, як, наприклад, це сталося у Македонії в середині 2010-х рр. Особливістю реалізації стратегії стало підписання Меморандуму державних фіскальних інституцій з найбільшими виробниками такої продукції щодо методів і форм протидії незаконному виробництву, торгівлі та контрабанді [3]. На доцільності розробки системної політики протидії незаконному виробництву тютюнових виробів одночасно з модифікацією акцизної політики для країн з середнім рівнем доходу наголошують фахівці Світового банку. Для ринку тютюнової продукції, який по суті є олігопольним (хоча станом на 2021 р. видано 38 ліцензій на виробництво), інституційне та фіскальне регулювання мають відбуватись у руслі переговорного процесу владних інститутів і легальних виробників, що призведе до досягнення оптимуму за Парето. В іншому разі існує висока ймовірність прояву ризиків зростання тіньової складової ринку.

Середнє фактичне значення питомої ваги акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби у ВВП за 2011–2020 рр. становить 1.22, планове на 2021 р. – 1.27, середнє прогнозне значення на 2022–2024 рр. – 1.16 %. Потенційні втрати бюджету від нелегального ринку тютюнових виробів у 2021 р. по відношенню до ВВП можуть скласти 0.24 %, а у 2022–2024 рр. – у середньому 0.37 %. Крім недоотримання податкових надходжень до бюджетної системи, ріст нелегального ринку тютюну і тютюнових виробів провокує ерозію ринку на користь тіньових гравців, що спричиняє зниження дохідності легальних учасників ринку, як виробників, так і суб'єктів реалізації (адже наразі ціновий розрив між легальною і нелегальною продукцією становить понад 60 % та буде зростати). Розширення тіньового ринку також впливає на підвищення індексу доступності тютюнових виробів для неповнолітніх, що негативно впливає на громадське здоров'я та не узгоджується з метою підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 січня 2020 р. № 128-р затверджено план заходів з реалізації Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 р. (далі – Стратегія), де наведено чіткий перелік заходів, зокрема щодо запровадження автоматизованої системи контролю за обігом тютюнових виробів на основі унікального ідентифікатора, що наноситься на пачку тютюнових виробів; запровадження кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через митний кордон України. Планово передбачалося здійснити ці заходи у II та III кварталах 2020 р., водночас станом на червень 2021 р. вказані кроки не реалізовано, що свідчить про невиконання наміченого плану реалізації Стратегії та її недостатню ефективність. Суттєвим недоліком Стратегії є відсутність обліку статистичної інформації фіскальними органами щодо її індикативних результативних показників. Зазначений факт ускладнює можливість зробити ґрунтовні висновки про ефективність діяльності уповноважених інституцій з виконання покладених на них завдань і функцій та Стратегії загалом.

З незаконного обігу податковою міліцією у 2018 р. вилучено 9.1 млн пачок тютюнових виробів на суму 560.8 млн грн, у 2019-му – 11.6 млн пачок на суму 799.2 млн грн, у 2020-му – 12.9 млн пачок на суму 972.9 млн грн [25]. Лише за перші п'ять місяців 2021 р. працівниками фіскальних органів вилучено контрафактних тютюнових виробів на суму 434 млн грн [26], що свідчить про суттєві обсяги нелегального ринку. Державна прикордонна служба також констатує поступальне зростання обсягів контрабанди сигарет через кордон. Так, за 11 місяців 2020 р. загалом вилучено понад 11 млн пачок таких сигарет [27], що більше, ніж минулого року на 60 %. Одним із каналів розповсюдження нелегальної продукції є інтернет-сайти. Фіскальними органами разом з представниками Національної поліції здійснено моніторинг 235 сайтів, які здійснюють реалізацію цих товарів, за результатами вжитих заходів 80 з них заблоковано. Стрімке збільшення випадків незаконного виробництва й обігу тютюнових виробів вказує на системність наявної проблеми та є важливим контраргументом, що тіньовий ринок сигарет в Україні є малозначущим.

Висновки. Враховуючи показники тіньового ринку підакцизних товарів та потенціал його розширення, важливою є виважена корекція державної фіскальної політики. Протидія нелегальному обігу тютюну і тютюнових виробів – це важливий елемент стратегії національної й економічної безпеки. Основними формами нелегального обігу тютюнової продукції є: виробництво та продаж сигарет із піддробленими акцизними марками, використання марок-двійників; продаж задекларованої для експорту, тобто звільненої від оподаткування, тютюнової продукції на внутрішньому ринку (зокрема реалізація сигарет для *Duty Free*); реалізація незадекларованої продукції (зокрема через існування незаконної "третьої зміни" на виробничих потужностях легальних виробників); фальсифікація продукції відомих легальних брендів; виробництво дешевих "незаконних білих" або "дешевих білих" ("*illicit whites*", "*cheap whites*") сигарет, призначених для незаконної торгівлі; транскордонна контрабанда; використання "вільних економічних зон" (окремі райони Донецької та Луганської областей) для незаконного постачання тютюнової продукції на внутрішній ринок.

Доцільною є систематизація достовірної інформації щодо поширеності тютюнопаління, консюмеристських переваг й інтенсивності споживання відповідних продуктів у територіальному розрізі, частки нелегального ринку. З боку уповноважених державних інституцій першочерговими заходами є моделювання попиту та пропозиції на тютюнову продукцію; систематизація інформації щодо її нелегального обігу; опис *modus operandi* основних учасників тіньового ринку тютюну і тютюнових виробів; оцінювання інституційної спроможності, транспарентності та підзвітності фіскальних та інших уповноважених органів з питань протидії нелегальному обігу продукції. Відсутність обліку статистичної інформації фіскальними органами щодо ключових позицій Стратегії є суттєвою перешкодою для реалізації заходів протидії нелегальному ринку тютюнових виробів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ajmal A., Veng I. U. Tobacco tax and the illicit trade in tobacco products in New Zealand. *Australian and New Zealand journal of public health*. 2015. N 39 (2). P. 116-120.
2. Chaloupka F. J., Tauras J. A. Taxation of emerging tobacco products. *Journal of Medicine*. 2020. N 373. P. 594-597.
3. Calderoni F., Brenner A., Karayotova M., Rotondi M., Zorč M. The Eastern Balkan Hub for Illicit Tobacco. Milano: Transcrime – Research Centre on Transnational Crime, Università Cattolica del Sacro Cuore, 2016.
4. Laffer A. B. Tobacco Taxation: Theory and Practice. San Francisco: The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014.
5. Mikulić D., Buturac G. In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. *Sustainability*. 2020. N 12 (1). P. 401.
6. Krasovsky K. Impact of tobacco taxation policy in Ukraine in 2018–2019 on tobacco sales and revenue. 2020. *Tobacco Prevention & Cessation*. N 6.
7. Кошук Т. В. Шляхи вдосконалення порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні. *Фінанси України*. 2019. № 4. С. 68-78.
8. Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І. та ін. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів; за заг. ред. Н. В. Новицької. Ірпінь; Хмельницький, 2020. 120 с.
9. Коротун В. І., Кошук Т. В., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації; за заг. ред. Т. В. Кошук. Ірпінь; Хмельницький, 2020. 132 с.
10. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93-115.
11. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2017 рік". URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/10-4_2018/Vysn_RP_10-4_2018.pdf.
12. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2018 рік". URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/8-5_2019/Vysn_vyk_dbu_2018_8-5_2019.pdf.
13. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2019 рік". URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/9-1_2020/Vysn_9-1_2020.pdf.
14. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2020 рік". URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/7-1_2021/Vysn_7-1_2021.pdf.
15. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в 2021 році. URL: https://tns-ua.com/wp-content/uploads/2021/05/Kantar_AIT_Infografika_kviten-2021.png.
16. Стенограма комітету з питань фінансів, податкової та митної політики ВРУ від 02 червня 2021 року. URL: <http://komfinbank.rada.gov.ua/documents/zasid9skl/74555.html>.
17. Караев А. К., Мельничук М. В. Основы эффективной акцизной политики на табачную продукцию. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2017. № 2. С. 43-47.

18. Project Sun. A Study of the Illicit Cigarette Market in the European Union, Norway and Switzerland 2015 Results. KPMG. 2016. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/project-sun-report.pdf>.
19. Офіційний сайт Державної служби статистики України (дата звернення 18.06.2021). URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/17/Arch_snsz_zb.htm.
20. Дороніна О. А., Мазур Г. Ф., Климчук О. В., Якімова Н. С. Значення соціально-демографічного прогнозування в реалізації стратегії економічного розвитку. *Економіка та держава*. 2021. № 3. С. 14-17.
21. Україна у цифрах: стат. збірник. 2019. URL: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/zb_yearbook_2019.pdf.
22. Офіційний сайт Державної служби статистики України (дата звернення 21.06.2021). URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/pr/ovp/ovp_u/arh_ovp_20_u.html.
23. Stiglitz J. E. Making globalization work. WW Norton & Company, 2007. 388 p.
24. Бюджетна декларація на 2022–2024 роки. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Бюджетна%20декларація%20на%202022-2024%20роки.pdf>.
25. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України (дата звернення 27.06.2021). URL: <http://sfs.gov.ua>.
26. Голова ДФС В. Мельник провів робочу зустріч з представниками Української асоціації виробників тютюнових виробів "Укртютюн". *Державна фіскальна служба України*. 2021. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/394131.html>.
27. Офіційний сайт Державної прикордонної служби України (дата звернення 27.06.2021). URL: <https://dpsu.gov.ua/ua/news/dpsu-prodovzhu-obdnuvati-zusillya-dlya-protidii-nezakonnomu-vigotovlennyu-ta-peremishchennyu-tyutyunovih-virobiv>.

Стаття надійшла до редакції 09.08.2021.

Pasichnyi M. Tobacco products market: fiscal and regulatory role of taxation.

Background. The tobacco taxation policy's fiscal efficiency should be comprehensively examined, taking into account both the criteria for the amount of the collected tax revenues to the budget system and the specific share of the hidden tax base, which is part of the shadow economy.

The analysis of recent research and publications has shown that despite the availability of some scientific investigations, it is advisable to further develop the main provisions on the tobacco excise tax collection for Ukraine, taking the current market trends and the potential threats into account.

The aim of this article is to assess the potential development challenges for the domestic tobacco market and to develop both scientific and practical proposals to increase the fiscal and regulatory effectiveness of the excise tax on tobacco and tobacco products.

Materials and methods. In the course of research, the system approach, the methods of analytical estimation, synthesis, economic and mathematical modeling, and scientific abstraction were used.

Results. The directions for the further improvement in the tobacco excise taxation practice were offered, taking into account its fiscal and regulatory aspects. The modern peculiarities of the development of the tobacco products market in Ukraine were determined. The main causes and consequences of the illicit excisable goods' production and circulation have been studied. The excise tax potential index's calculations without the implementation of systematic measures in the field of counteracting the illicit market were presented. The government policy's vectors in the field of reducing the cigarette market's shadow segment have been identified.

Conclusion. Taking the excisable goods shadow market's indicators and its expansion potential into account, the balanced adjustments of the state fiscal policy is important. Counteracting the illicit tobacco and tobacco products trafficking is an important element

of the national and economic security strategy. It is advisable to systematize the reliable information on the prevalence of smoking, consumer preferences and the relevant products' consumption intensity in the territorial context, and the illicit market share as well. On the part of the authorized state institutions, the priority measures are modeling the supply and demand for tobacco products; systematization of information on its illegal circulation; description of the modus operandi of the main participants in the shadow market of tobacco and tobacco products; assessment of institutional capacity, transparency and accountability of fiscal and other authorized bodies for counteracting illicit products trafficking.

Keywords: fiscal policy, budget revenues, excise tax on tobacco and tobacco products, shadow economy, tobacco products market, public health.

REFERENCES

1. Ajmal, A., & Veng, I. U. (2015). Tobacco tax and the illicit trade in tobacco products in New Zealand. *Australian and New Zealand journal of public health*, 39 (2), 116-120 [in English].
2. Chaloupka, F. J., & Tauras, J. A. (2020). Taxation of emerging tobacco products. *Journal of Medicine*, 373, 594-597 [in English].
3. Calderoni, F., Brenner, A., Karayotova, M., Rotondi, M., & Zorč, M. (2016). *The Eastern Balkan Hub for Illicit Tobacco*. Milano: Transcrime – Research Centre on Transnational Crime, Università Cattolica del Sacro Cuore [in English].
4. Laffer, A. B. (2014). *Tobacco Taxation: Theory and Practice*. San Francisco: The Laffer Center at the Pacific Research Institute [in English].
5. Mikulić, D., & Buturac, G. (2020). In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. *Sustainability*, 12 (1), 401 [in English].
6. Krasovsky, K. (2020). Impact of tobacco taxation policy in Ukraine in 2018–2019 on tobacco sales and revenue. *Tobacco Prevention & Cessation*, 6 [in English].
7. Koshhuk, T. V. (2019). Shljahy vdoskonalennja porjadku splaty akcyznogo podatku z tjtjunovyh vyrobiv v Ukrai'ni [Ways to improve the procedure for paying excise tax on tobacco products in Ukraine]. *Finansy Ukrai'ny – Finance of Ukraine*, 4, 68-78 [in Ukrainian].
8. Novyc'ka, N. V., Hljebnikova, I. I., & Korotun, V. I. et al. (2020). Modernizacija systemy kontrolju za obigom tjtjunovyh vyrobiv [Modernization of the tobacco products control system]. N. V. Novitskaya (Ed.). Irpin'; Hmel'nyc'kyj [in Ukrainian].
9. Korotun, V. I., Koshhuk, T. V., Novyc'ka, N. V., & Hljebnikova, I. I. (2020). Podatkove reguljuvannja rynku tjtjunovyh vyrobiv v umovah jogo transformacii' [Tax regulation of the tobacco products market in the conditions of its transformation]. T. V. Koschuk (Ed). Irpin', Hmel'nyc'kyj [in Ukrainian].
10. Sokolovs'ka, A. M., & Rajnova, L. B. (2017). Garmonizacija akcyznogo opodatkuvannja tjtjunovyh vyrobiv [Harmonization of excise taxation of tobacco products]. *Ekonomika i prognozuvannja – Economics and forecasting*, 2, 93-115 [in Ukrainian].
11. *Vysnovky Rahunkovoi' palaty Ukrai'ny pro rezul'taty analizu richnogo zvituvannja vykonannja Zakonu Ukrai'ny "Pro Derzhavnyj bjudzhet Ukrai'ny na 2017 rik" [Conclusions of the Accounting Chamber of Ukraine on the results of the analysis of the annual report on the implementation of the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine for 2017"]*. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/10-4_2018/Vysn_RP_10-4_2018.pdf [in Ukrainian].
12. *Vysnovky Rahunkovoi' palaty Ukrai'ny pro rezul'taty analizu richnogo zvituvannja vykonannja Zakonu Ukrai'ny "Pro Derzhavnyj bjudzhet Ukrai'ny na 2018 rik" [Conclusions of the Accounting Chamber of Ukraine on the results of the analysis of the annual report on the implementation of the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine for 2018"]*. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/8-5_2019/Vysn_vyk_dbu_2018_8-5_2019.pdf [in Ukrainian].

13. *Vysnovky Rahunkovoi' palaty Ukrai'ny pro rezul'taty analizu richnogo zvituvykonannja Zakonu Ukrai'ny "Pro Derzhavnyj bjudzhet Ukrai'ny na 2019 rik" [Conclusions of the Accounting Chamber of Ukraine on the results of the analysis of the annual report on the implementation of the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine for 2019"]*. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/9-1_2020/Vysn_9-1_2020.pdf [in Ukrainian].
14. *Vysnovky Rahunkovoi' palaty Ukrai'ny pro rezul'taty analizu richnogo zvituvykonannja Zakonu Ukrai'ny "Pro Derzhavnyj bjudzhet Ukrai'ny na 2020 rik" [Conclusions of the Accounting Chamber of Ukraine on the results of the analysis of the annual report on the implementation of the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine for 2020]*. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/7-1_2021/Vysn_7-1_2021.pdf [in Ukrainian].
15. *Monitoryng nelegal'noi' torgivli tjtjunovymy vyrobamy v 2021 roci [Monitoring of illegal trade in tobacco products in 2021]*. Retrieved from https://tns-ua.com/wp-content/uploads/2021/05/Kantar_AIT_Infografika_kviten-2021.png [in Ukrainian].
16. *Stenograma komitetu z pytan' finansiv, podatkovoi' ta mytnoi' polityky VRU vid 02 chervnja 2021 roku [Transcript of the Committee on Finance, Tax and Customs Policy of the Verkhovna Rada dated June 2, 2021]*. Retrieved from <http://komfinbank.rada.gov.ua/documents/zasid9skl/74555.html> [in Ukrainian].
17. Karaev, A. K., & Mel'nychuk, M. V. (2017). *Osnovy jeffektivnoj akciznoj politiki na tabachnuju produkciju [Fundamentals of an Effective Tobacco Excise Policy]. Problemy jekonomiki i juridicheskoi praktiki – Problems of Economics and Legal Practice, 2, 43-47* [in Russian].
18. Project Sun. *A Study of the Illicit Cigarette Market in the European Union, Norway and Switzerland 2015 Results*. (2016). *KPMG*. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/project-sun-report.pdf> [in English].
19. *Oficijnyj sajt Derzhavnoi' sluzhby statystyky Ukrai'ny [Official site of the State Statistics Service of Ukraine]*. Retrieved from http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/17/Arch_snsz_zb.htm [in Ukrainian].
20. Doronina, O. A., Mazur, G. F., Klymchuk, O. V., & Jakymova, N. S. (2021). *Znachennja social'no-demografichnogo prognozuvannja v realizacii' strategii' ekonomichnogo rozvytku [The importance of socio-demographic forecasting in the implementation of economic development strategy]. Ekonomika ta derzhava – Economy and state, 3, 14-17* [in Ukrainian].
21. *Ukrai'na u cyfrah [Ukraine in numbers]*. (2019). Retrieved from https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/zb_yearbook_2019.pdf [in Ukrainian].
22. *Oficijnyj sajt Derzhavnoi' sluzhby statystyky Ukrai'ny [Official site of the State Statistics Service of Ukraine]*. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/pr/ovp/ovp_u/arh_ovp_20_u.html [in Ukrainian].
23. Stiglitz, J. E. (2007). *Making globalization work*. WW Norton & Company. [in English].
24. *Bjudzhetna deklaracija na 2022–2024 roky [Budget declaration for 2022-2024]*. Retrieved from <https://mof.gov.ua/storage/files/Bjudzhetna%20deklaracija%20na%202022-2024%20roky.pdf> [in Ukrainian].
25. *Oficijnyj sajt Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby Ukrai'ny [Official site of the State Fiscal Service of Ukraine]*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua> [in Ukrainian].
26. Golova DFS V. Mel'nyk proviv robochu zustrich z predstavnykamy Ukrai'ns'koi' asociacii' vyrobnykiv tjtjunovyh vyrobiv [SFS Chairman V. Melnyk held a working meeting with representatives of the Ukrainian Association of Tobacco Producers "Ukrtiutiuin"]. (2021). *Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrai'ny – State Fiscal Service of Ukraine*. Retrieved from <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/394131.html> [in Ukrainian].
27. *Oficijnyj sajt Derzhavnoi' prykordonnoi' sluzhby Ukrai'ny [Official site of the State Border Guard Service of Ukraine]*. Retrieved from <https://dpsu.gov.ua/ua/news/dpsu-prodovzhu-obdnuvati-zusillya-dlya-protidii-nezakonnomu-vigotovlennju-ta-peremishchennju-tyutyunovyh-vyrobiv> [in Ukrainian].