

DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2019-65-33>
УДК 336.226.331

Щирий Г.Л.
аспірант,
Університет митної справи та фінансів

Shchyryi Hlib
University of Customs and Finance

РОЛЬ СПЕЦИФІЧНИХ АКЦИЗІВ У СИСТЕМІ ІНСТРУМЕНТІВ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

THE ROLE OF SPECIFIC EXCISES IN THE STATE INSTRUMENTS REGULATION SYSTEM IN UKRAINE

У статті розкрито сутність непрямих податків. Здійснено аналіз тенденцій розвитку непрямих оподаткування та співвідношення прямих і непрямих податків у країнах світу наприкінці XIX ст. та на сучасному етапі розвитку. Визначено особливості формування податкової політики щодо становлення та розвитку вітчизняного акцизного оподаткування в умовах економічних перетворень. Виокремлено основні функції акцизних податків та їх тісний взаємозв'язок. Розкрито роль і вагомість специфічних акцизів у системі непрямих оподаткування в Україні. У складі підакцизних товарів особливу увагу приділено акцизному оподаткуванню тютюнових виробів. Досліджено динаміку надходжень акцизного податку на тютюнову продукцію. Визначено основні завдання розвитку механізму акцизного оподаткування, які впливають на рівень надходжень від акцизного оподаткування тютюнових виробів до зведеного бюджету України і на результативність податкової політики. Окреслено пріоритетні заходи підвищення ролі специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні.

Ключові слова: бюджет, доходи бюджету, податки, акциз, податкова система, податкове регулювання, податкова політика.

В статті раскрыта сущность косвенных налогов. Проведен анализ тенденций развития косвенного налогообложения и соотношения прямых и косвенных налогов в странах мира в конце XIX в. и на современном этапе развития. Определены особенности формирования налоговой политики становления и развития отечественного акцизного налогообложения в условиях экономических преобразований. Выделены основные функции акцизных налогов и их взаимосвязь. Раскрыты роль и значимость специфических акцизов в системе косвенного налогообложения в Украине. Из перечня подакцизных товаров особое внимание уделено акцизному налогообложению табачных изделий. Исследована динамика поступлений акцизного налога на табачную продукцию. Определены основные задачи развития механизма акцизного налогообложения, которые влияют на уровень поступлений от акцизов на табачные изделия в сводный бюджет Украины и на результативность налоговой политики. Определены приоритетные направления повышения роли специфических акцизов в системе инструментов государственного регулирования в Украине.

Ключевые слова: бюджет, доходы бюджета, налоги, акциз, налоговая система, налоговое регулирование, налоговая политика.

The article reveals the nature of indirect taxes. The tendencies of development of indirect taxation and correlation of direct and indirect taxes in the world countries at the end of XIX century and at the present stage of development are analyzed. The global tendency for the role of indirect taxes in the formation of budget revenues has been demonstrated. The peculiarities of tax policy formation on building and development of domestic excise taxation in the conditions of economic transformations are determined. The main functions of excise taxes and their close connection are distinguished. The role and importance of specific excise duties in the system of indirect taxation in Ukraine are revealed. In the composition of excise goods, special attention is paid to excise taxation of tobacco products. The dynamics of the sale of tobacco products in Ukraine and accordingly the excise tax revenues to the consolidated budget of Ukraine in 2009-2018 were investigated. Part of the budget and

some reduction in consumption of excise goods. The tendency to decrease consumption of tobacco products by the population is noted and its positive and negative consequences are outlined. Other factors that negatively affect the excise tax situation are outlined. It is shown that in Ukraine there is a continuation of the negative tendency to decrease the legal volumes of sale of tobacco products and increase of volumes of illegal production and circulation of excisable goods, which leads to the loss of current budget revenues and in the medium term further, reduces the potential budget revenues. The main tasks of the development of the excise tax mechanism, which influence the level of revenues from the excise tax on tobacco products to the consolidated budget of Ukraine and the effectiveness of the tax policy, are determined. Priority measures for enhancing the role of specific excise duties the system of state regulation instruments in Ukraine are outlined. Attention is drawn to strengthen control over the production and circulation of excisable goods measures development necessity, to further legislation improvement, to strategic guidelines in the field of taxation development.

Keywords: budget, budget revenues, taxes, excise duty, tax system, tax regulation, tax policy.

Постановка проблеми. Податки як елемент суспільної життєдіяльності є вагомим інструментом формування бюджетних ресурсів держави для надання нею суспільних благ. Справляння податків у сучасних державах реалізується на засадах обов'язковості сплати економічними агентами у формі грошових внесків без прямого обміну на певні блага й послуги. Реалізуючи фіскальну природу податків, держава здатна впливати на соціально-економічні процеси й у цілому на суспільний розвиток. Важливу роль у системі фіскальних важелів державного впливу відіграють непрямі податки. Формування групи непрямих податків, зокрема специфічних акцизів як складової частини податкової системи, є підґрунтям реалізації значного потенціалу наповнення дохідної частини бюджету країни. Відносна рівномірність, швидкість надходжень до бюджету, легкість справляння – ці та інші загальні особливості акцизів дають змогу вважати акцизне оподаткування дієвим інструментом реалізації податкової політики держави, що актуалізує дослідження тенденцій їх розвитку в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам теорії та практики акцизного оподаткування в Україні присвячено наукові дослідження В. Андрущенка [1], Ю. Іванова [3], Л. Сідельникової [12], О. Сидорович [13], В. Федосова [9], І. Чугунова [17] та ін. Однак окремі аспекти акцизного оподаткування в Україні, зокрема узгодження фіскальних і регуляторних можливостей специфічних акцизів у процесі інституційних змін бюджетно-податкового середовища, потребують подальшого дослідження.

Мета статті полягає у дослідженні ролі специфічних акцизів як інструменту регулювання соціально-економічного розвитку суспільства.

Виклад основного матеріалу. В. Андрущенко, характеризуючи фіскальну функцію податків, зазначав, що фінансування суспільно необхідних видатків у державі відбувається, насамперед, за рахунок податкових надходжень до бюджетів, а оподаткування виконує роль фіскального ціноутворення на суспільні блага [1, с. 66]. Отже, податки завжди віддзеркалюють соціально-економічні процеси у певній країні, адже справляються в притаманному саме їй економічному, соціальному та інституційному середовищі. Сучасні дослідження підкреслюють, що податки є стійким елементом суспільного життя, який закріплений у вигляді навичок, способів економічного мислення та зразків поведінки; вони реалізуються завдяки встановленим законодавчим нормам, формам застосування та механізмів здійснення у певному середовищі, окресленому культурними та ментальними параметрами; є трансакційними витратами особливого виду, які уможливають отримання трансакційних благ, представлених соціальними та суспільними благами [13, с. 14].

В умовах трансформаційних перетворень необхідність зміцнення податкового потенціалу, розширення податкоспроможності економічних агентів та водночас зниження податкового навантаження на реальний сектор економіки потребують пошуку найбільш ефективної комбінації складників податкової системи. Так, у процесі еволюції податкових систем у різних країнах на певних етапах

розвитку поступово змінювалося співвідношення прямих і непрямих податків, і, відповідно, зростала їхня роль у формуванні доходів державної скарбниці внаслідок вибраних національних стратегій бюджетної та податкової політики держави. Про вагомість непрямого оподаткування у доходах бюджетів промислово розвинених країн Європи та царської Росії ще наприкінці XIX ст. свідчить дослідження І. Янжула [18]. Так, Росія 63,5% доходів бюджету формувала за рахунок непрямих податків, Франція – 55,3%, Англія – 44,7%, Австро-Угорщина – 31,4%, Італія – 24,1%, Іспанія – найменше серед розглянутих країн – 12,8% (табл. 1).

Необхідність забезпечення реалізації державою балансу між фіскальною та регулювальною функціями податків для прогресивного соціально-економічного розвитку суспільства зумовлює необхідність формування та реалізації дієвої податкової політики, спрямованої на постійне вдосконалення податкової системи, підвищення адаптивності механізмів оподаткування до зовнішніх і внутрішніх чинників, максимально можливого зниження трансакційних витрат у процесі адміністрування податків тощо. При цьому податкове регулювання як цілеспрямований суб'єктивний процес виконання окреслених державою завдань для досягнення певних цілей соціально-економічного розвитку передбачає свідоме використання об'єктивно існуючої регулювальної функції податку [3].

Зміст акцизного податку деталізується реалізацією ним традиційних для податків функцій – фіскальної і регулюючої. В. Федо-

сов вважає, що регулююча функція податків є об'єктивним явищем, адже «...вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх устанавлює» [9, с. 15]. Тобто навіть якщо новий податок уводиться виключно з фіскальними цілями, наслідком його впровадження є певна реакція платників у сфері виробничо-господарської діяльності, споживання, накопичення тощо, що зумовлює відповідні зміни соціально-економічних процесів та їх наслідків на всіх рівнях економіки. Слід зазначити, що підвищення акцизного податку забезпечує досить значну ефективність його фіскальної функції, а наявність у податків як економічної категорії регулювальної функції визначає можливість одночасно активного та цілеспрямованого її використання для досягнення різних цілей у процесі державного регулювання економічних та соціальних процесів. За тісного зв'язку фіскальної та регулятивної функцій податку доволі обґрунтованим уявляється біфункціональний підхід до податків як економічної категорії, що передбачає виділення двох основних функцій податків – фіскальної та регулюючої, причому «розширення кола функцій відповідно до завдань, вирішуваних за допомогою оподаткування, а також виокремлення функцій, зв'язаних із новітніми тенденціями суспільного розвитку (інформатизація, глобалізація та інтеграційні процеси тощо) ... не уявляється доцільним, оскільки всі вони тією чи іншою мірою можуть бути трансформовані в рамках біфункціонального підходу» [3].

Таким чином, акцизний податок специфічно поєднує у собі як фіскальну функцію

Таблиця 1

Структура доходів державної казни окремих країн у XIX ст.

	Прямі податки	Непрямі податки	Інші доходи
Англія	19,4	44,7	35,9
Австро-Угорщина	19,2	31,4	49,4
Німеччина	13,6	24,8	61,6
Італія	15,6	24,1	60,3
Іспанія	10,8	12,8	76,4
Франція	19,0	55,3	25,7
Росія	13,0	63,5	23,5

Джерело: побудовано автором за [18, с. 361]

податків, наповнюючи дохідну частину бюджетів, так і регулюючу функцію. Остання коригує попит і пропозицію, збільшуючи ціну товару за рахунок акцизу або зменшуючи її шляхом виключення певних товарів із переліку підакцизних, впливаючи на ціноутворення і, відповідно, поведінку економічних агентів (як виробників підакцизної продукції, так і споживачів). Як справедливо зазначає Л. Сідельникова, якщо суспільні блага не мають високої цінності, підвищення норми оподаткування в державі стає причиною зниження сукупного попиту й податкової ціни навіть в умовах однакових бюджетних можливостей [12, с. 592]. Отже, цей вид податків впливає на рівень платоспроможного попиту на підакцизні групи товарів, що визначені законодавством певної країни, та на рівень зайнятості у сферах виробництва і збуту підакцизних товарів.

Донедавна вважалося, що саме здатність акцизів впливати на ціни призводить до того, що їхня регулююча функція превалює над фіскальною. Так, цінова надбавка у формі акцизного податку на стадії реалізації товарів у змозі створити умови доступності/недоступності того чи іншого товару (продукції) для певних верств населення. У даному разі дослідники проводять аналогію з митом, збільшення якого на певні товари до певних меж може припинити вивезення або ввезення їх на митну територію країни. Водночас після останньої світової фінансової кризи, зростання бюджетних дефіцитів та нагромадження боргових проблем на перший план висуваються потреби забезпечення фінансової стабілізації, відновлення економічного зростання та вирішення соціальних проблем, здійснюються заходи бюджетної консолідації та одночасно відбуваються зміни податкового навантаження на реальний сектор економіки, отже, роль акцизів як вбудованих ста-

білізаторів, що реалізується поєднанням їх фіскальної та регулюючої функцій, зростає.

Для системи оподаткування в Україні характерною є тенденція до поступового зростання ролі непрямих податків у наповненні бюджетів, що, відповідно, загострює увагу до розвитку ринку підакцизних товарів, який змінюється під впливом як ринкових сил, так і відповідного державного регулювання. Поступово у складі непрямих податків зростає доцільність застосування і вагомість специфічних акцизів, що зумовлюється реалізацією відповідної податкової політики стосовно акцизного оподаткування. У Податковому кодексі України акцизний податок визначено як непрямий податок, що додається до ціни вироблених у країні або імпортованих у країну товарів, які називають підакцизними. До підакцизних товарів в Україні належать [8]: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія.

Частка специфічних акцизних податків у ВВП в Україні за останні роки поступово зростала та максимального значення набула в 2016 р., після стала поступово знижуватися, але її значення й у 2018 р. на 1,2% перевищувало значення 2012 р. (табл. 2).

Упродовж років незалежності нашої країни податкова політика держави щодо розвитку акцизного оподаткування змінювалася у напрямі від охоплення значного переліку підакцизних товарів до суттєвого зменшення їх кількості, що відображалось також у вдосконаленні формальних норм податково-бюджетного простору. У результаті податкового

Таблиця 2

Частка акцизного податку у ВВП, %

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Частка у ВВП%	2,5	2,6	2,4	2,8	3,6	4,3	4,1	3,7

Джерело: розраховано автором за [6; 7]

реформування має сформуватися справедлива та ефективна податкова система, що забезпечує стабільність соціально-економічного розвитку і водночас сприяє структурному реформуванню реального сектору економіки на інноваційній основі. Непрямі податки, зокрема специфічні акцизи, довели свою ефективність в умовах циклічного розвитку економіки. Специфічні акцизи є індивідуальними податками та впливають на споживання окремих груп товарів і, відповідно, певні групи споживачів. Важливою 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 вітчизняного оподаткування з європейським. Акцизне оподаткування також виконує завдання обмеження споживання окремих товарів, що досягається через поступове збільшення частки акцизу у ціні підакцизних товарів, що реалізуються в Україні. Це, насамперед, стосується тютюнових виробів. Ураховуючи, що продукція тютюнової галузі відноситься ВООЗ до соціально шкідливої, у наукових колах та суспільстві у цілому наголошується на необхідності обмеження її виробництва і споживання шляхом підвищення ціни за рахунок акцизу. Тому розгляне-

мо детальніше такий вид специфічного акцизу, як акцизний податок на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, що справляється в Україні. Динаміка акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні свідчить, що ставки акцизу на ці товари протягом останнього десятиріччя істотно зросли. За офіційними даними, середня ціна тютюнових виробів протягом 2017 р. підвищилася на 24,5% за рівня інфляції 9,8%. Ціна сигарет зростає завдяки підвищенню ставки акцизу. На початку 2018 р. вона зросла ще на 29,8%, що сприяло збільшенню тютюновими корпораціями своєї частки ціни на сигарети впродовж року. У січні 2019 р. ставки тютюнових акцизів знову збільшено на 20%, а з 1 липня – ще на 9%, що є необхідним відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Водночас, як свідчать дані табл. 3, у 2018 р. відбулося зниження кількості реалізованих сигарет і зростання абсолютних розмірів акцизного податку з тютюнових виробів у зведеному бюджеті України. При цьому частка акцизів на тютюнові вироби у загальній сумі податкових надходжень є нестабільною.

На сучасному етапі розвитку податкової системи України механізм акцизного оподаткування має вирішувати двосдине завдання: забезпечувати зростання надходжень до державного і місцевих бюджетів і водночас сприяти максимально можливому обмеженню незаконного виробництва та обігу підакцизних товарів. Також особливої уваги потребує гармонізація співвідношення фіскального,

Таблиця 3

Динаміка реалізації тютюнових виробів в Україні та надходжень акцизного податку до зведеного бюджету України в 2009–2018 рр.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Індекс споживчих цін на тютюнові вироби, %	105,5	113,9	166,5	138,0	116,2	106,0	111,0	119,3	132,6	112,5	108,6
Реалізація сигарет та цигарок, млрд шт.	129,0	130,0	114,0	103,0	95,5	93,9	86,1	86,0	92,9	92,2	84,1
Акцизний податок на тютюнові вироби, млрд грн	2,4	3,6	9,1	13,0	15,3	16,6	17,9	18,1	22,2	39,3	42,9
Частка тютюнових акцизів у загальній сумі податкових надходжень, %	1,2	5,3	7,3	5,6	4,8	4,8	4,41	3,14	2,98	4,14	3,86

Джерело: побудовано автором за даними [2; 6; 7]

соціального й екологічного аспектів акцизного оподаткування, адже, встановлюючи акцизні податки, держава певним чином обмежує рівень споживання шкідливої для здоров'я людей продукції та її негативний вплив на навколишнє середовище і водночас певним чином стримує розвиток окремих галузей, що орієнтовані на виробництво підакцизних товарів. Використовуючи системний підхід, кожне підприємство такої галузі можна вважати відкритою соціально-економічною системою, яка створює певну кількість робочих місць, сплачує податки в бюджет, реалізує певні соціальні проекти тощо. Так, рейтинг п'яти найбільших виробників тютюнових виробів в Україні за сплатою акцизного податку в 2018 р. свідчить, що не всі виробники адаптувалися до поетапного зростання ставок акцизного податку [14]. Із року в рік зростає частка реалізованих тютюнових виробів за межі України, яка у середньому становить за останні чотири роки близько 40% у загальному обсязі реалізованої тютюнової продукції.

Зростання ставок акцизу на тютюнові вироби призвело до зниження офіційних даних щодо обсягів тютюнопаління в Україні. За даними опитування населення України (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції), у 2018 р. було 5,96 млн. курців. Поширеність куріння серед населення України віком від 12 років і старше у 2016 р. становила 17,9%, що на 4% менше, ніж у 2017 р. Більшою мірою скоротилася поширеність куріння в селах (у 2018 р. вона становила 16%), тоді як у містах курили 18,9% опитаних осіб. Зменшення поширеності щоденного куріння у 2018 р. зафіксовано серед дорослих чоловіків: із 38% у 2017 р. до 36% у 2018 р., а серед жінок поширеність куріння не змінилася і становить 5%. Загалом упродовж 2008-2018 рр. поширеність куріння в Україні скоротилася з 25,6% до 17,9%, тобто на 7,7 в.п., або на 30% [11]. Головним чинником скорочення поширеності тютюнокуріння у 2018 р. було зменшення цінової доступності сигарет. Це, з одного боку, є позитивним моментом, оскільки споживання

таких продуктів шкодить здоров'ю. З іншого боку, у 2018 р. виробники тютюнової продукції сплатили до державного бюджету понад 50 млрд. грн податків, що становить близько 8% від усіх податкових надходжень зведеного бюджету. Сьогодні майже 70% усіх сигарет, що продаються в Україні, представлені в низькому і середньому цінових сегментах. Ціна такої продукції становить до 40 грн за пачку. Високий ціновий та преміальний сегменти мають тенденцію до скорочення: за останні п'ять років їхня частка в загальній сумі зменшилася на 10%, що є наслідком значного підвищення ставок акцизного податку і, відповідно, зростання цін на сигаретну продукцію. Враховуючи, що тютюнова галузь є однією з провідних в Україні за кількістю податкових відрахувань до бюджету, зниження надходжень від акцизного оподаткування у середньостроковому періоді негативно позначиться на збалансованості бюджету без пошуку відповідних компенсуючих утрати надходжень.

Великою проблемою для українського тютюнового ринку сьогодні є нелегальна сигаретна продукція, яка останні два роки зростає особливо стрімкими темпами. Згідно з дослідженням міжнародної компанії Kantar TNS, упродовж 2017-2018 рр. ринок нелегальних сигарет збільшився майже у шість разів [5]. Утрати державного бюджету України лише у 2018 р. становили 2,6 млрд. грн. Втрати місцевих та державного бюджетів від нелегальної торгівлі тютюновими виробами у 2019 р. оцінюються у 4,5 млрд. грн. Водночас наслідком постійного підвищення ставок акцизного податку в Україні, отже, зростання цін на підакцизні товари, зокрема на тютюнові вироби, та низький рівень доходів населення в умовах високої інфляції та усталеної залежності споживачів переважно спонукає не до здорового способу життя, а до пошуку тінювих каналів придбання тютюнових виробів. Незважаючи на кримінальну відповідальність за порушення чинного законодавства щодо порядку проведення операцій із підакцизними товарами, у країні збільшується кількість зловживань із цього приводу та спостерігається негативна тенденція до

збільшення обсягів незаконного виробництва та обігу підакцизних товарів [2]. Нелегальна торгівля є головною причиною скорочення легального ринку тютюнових виробів. У 2018 р. обсяг ринку становив 60,1 млрд. сигарет, що на 10,3% менше, ніж було продано у 2017 р. За оцінками, у 2019 р. легальний ринок сигарет скоротиться до 53,9 млрд., його розміри будуть на 11% менше, ніж у 2018 р. Інші чинники, які негативно впливають на ситуацію з акцизним оподаткуванням, – недостатній рівень захисту від підробок вітчизняних акцизних марок і недостатній рівень повноважень та відповідальності працівників державних фіскальних органів [2; 4].

З огляду на досвід країн ЄС і напрацьований вітчизняний досвід, комплексна реалізація заходів контролю над виробництвом і реалізацією тютюнових виробів здатна поєднувати регулюючу і фіскальну функції акцизного податку, скорочувати поширеність тютюнопаління і кількість пов'язаних з уживанням тютюну хвороб та рівня смертності. Підвищення акцизного податку стає свого роду компенсаційним інструментом утрат бюджету.

Висновки. Податки на споживання в Україні є вагомим складником податкової системи, що віддзеркалює загальносвітову тенденцію. Аналізуючи акцизи в системі інструментів державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні, слід зазначити, що цей вид податку на споживання відіграє суттєву роль у формуванні дохідної частини зведеного бюджету та у регулюванні виробництва підакцизної продукції і попиту на споживчому ринку.

Акцизне оподаткування в Україні має істотний вплив на соціальні й економічні

процеси, що відбуваються в державі. Оцінка акцизного оподаткування продемонструвала, що воно є важливим інструментом, який застосовується для забезпечення необхідного обсягу бюджетних надходжень, що стає особливо актуальним в умовах соціально-економічної та фінансової нестабільності. Впродовж останніх років спостерігається тенденція до посилення фіскальної та регулюючої ролі акцизного оподаткування в Україні, відбулося істотне збільшення частки надходжень акцизного податку в дохідній частині бюджету та певне зниження споживання підакцизної продукції.

Аналіз акцизного оподаткування на прикладі тютюнових виробів в Україні свідчить, що ставки акцизу впродовж останнього десятиріччя істотно зросли. Зростання ставок акцизу на тютюнові вироби та, відповідно, зменшення цінової доступності сигарет призвели до зниження офіційних даних щодо обсягів тютюнопаління в Україні. Це, з одного боку, є позитивним моментом, оскільки споживання таких продуктів шкодить здоров'ю, а з іншого – у середньостроковому періоді звужує потенційні надходження до бюджету. Досвід України та інших країн доводить, що комплексна реалізація заходів контролю над тютюном здатна скорочувати поширеність тютюнокуріння і кількість пов'язаних з уживанням тютюну хвороб та смертей. Однак зниження легальних обсягів продажу тютюнових виробів супроводжується активізацією їх тіньового обороту, що потребує розроблення заходів щодо подальшого вдосконалення нормативно-правового простору, розроблення стратегічних орієнтирів у сфері оподаткування, що є перспективою подальших досліджень.

Список літератури:

1. Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів : Каменяр, 2000. 303 с.
2. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti-/1516710.html> (дата звернення: 15.07.2019).
3. Іванов Ю.І. Функції податків та податкове регулювання. *Формування ринкової економіки України*. 2009. Вип. 19. С. 36-43.
4. Лінькова О.Ю. Оподаткування підакцизних товарів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. № 20. С. 90-92.

5. Непочатенко О.О., Боровик П.М., Таран Т.О. Акцизне оподаткування в Україні: сучасні проблеми та перспективи подальшого використання. *Економіка. Управління. Інновації*. 2016. № 2(17). URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_2_21 (дата звернення: 15.07.2019).
6. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.07.2019).
7. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL : <https://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 20.07.2019).
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879> (дата звернення: 05.07.2019).
9. Податкова система України : підручник / за ред. В.М. Федосова. Київ : Либідь, 1994. 404 с.
10. Редько К. Огляд ринку тютюну. URL : <https://rating.zone/ohliad-gynku-tiutiunu> (дата звернення: 25.07.2019).
11. Самооцінка населенням стану здоров'я та рівня доступності окремих видів медичної допомоги у 2018 році (за даними вибіркового опитування домогосподарств у жовтні 2018 р.). URL : http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/03/zb_snsz2018pdf.pdf (дата звернення: 20.07.2019).
12. Сідельникова Л.П. Теоретико-методологічні витоки суспільної природи податків. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. № 6(17). С. 587-593. URL : http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/17_2018/104.pdf (дата звернення: 30.05.2019).
13. Сидорович О. Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.08. Тернопіль, 2018. 40 с.
14. ТОП-5 найбільших виробників тютюнових виробів за сплатою акцизного податку на тютюнові вироби у 2018 р. *Бізнес в офіційних цифрах. Рейтинг*. URL : <https://rating.zone/top-5-najbilshykh-vyrobnykiv-tiutiunovykh-vyrobiv-za-splatoiu-aktsyznoho-podatku-na-tiutiunovi-vyrobny-u-2018-r> (дата звернення: 10.08.2019).
15. Тютюновий ринок в Україні. URL : <http://imperialtobacco.com.ua/tobacco/market/> (дата звернення: 12.08.2019).
16. Хлебнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 6. С. 830-835.
17. Чугунов І.Я., Зварич О.В. Доходи бюджету як складова системи бюджетного регулювання. *Наукові праці НДФІ*. 2007. Вип. 1. С. 3-13.
18. Янжул І.І. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Санкт-Петербург, 1904. 500 с.

References:

1. Andrushchenko V. (2000). Finansova dumka Zakhodu v XX stolitti (Teoretychna kontseptualizatsiia i naukova problematyka derzhavnykh finansiv) [he financial thought of the West in the twentieth century (Theoretical conceptualization and scientific problems of public finances)]. Lviv: Kameniar, 303 p.
2. Zvit Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy za 2018 rik [Report of the State Fiscal Service of Ukraine for 2018]. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/1516710.html> (accessed 15.07.2019).
3. Ivanov Yu. (2009). Funktsii podatkiv ta podatkove rehuliuвання [Tax functions and tax regulation. Formation of market economy of Ukraine]. *Formuvannya rynkovoi ekonomiky Ukrainy*. Vyp. 19. S. 36-43.
4. Linkova O.Iu. Opodatkuvannya pidaktsyznykh tovariv [axation of excise goods]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*. 2016. № 20. pp. 90-92.
5. Nepochatenko O.O., Borovyk P.M., & Taran T.O. (2016). Aktsyzne opodatkuvannya v Ukraini: suchasni problemy ta perspektyvy podalshoho vykorystannia [Excise taxation in Ukraine: current problems and prospects for future use]. *Економіка. Управління. Інновації*. № 2(17). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_2_21 (accessed 15.07.2019).
6. Ofitsiynyi sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Official site of the State Statistics Service of Ukraine]. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed 20.07.2019).

7. Ofitsiynyi sait Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy [Official site of the State Treasury Service of Ukraine]. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua> (accessed 20.07.2019).
8. Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010 №2755-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1325929236848879> (accessed 5.07.2019).
9. Fedosov V.M. (red.). (1994). Podatkova systema Ukrainy [Tax system of Ukraine]. Kiev.: Lybid, 404 p.
10. Redko K. Ohliad rynku tiutiunu [Tobacco market overview]. URL: <https://rating.zone/ohliad-rynku-tiutiunu/> (accessed 25.07.2019).
11. Samootsinka naselenniam stanu zdorovia ta rivnia dostupnosti okremykh vydiv medychnoi dopomohy u 2018 rotsi (za danymy vybirkovoho opytuvannia domohospodarstv u zhovtni 2018 roku) [Population self-assessment of health status and availability of certain types of care in 2018 (according to a sample household survey in October 2018)]. URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/03/zb_snsz2018pdf.pdf (accessed 20.07.2019).
12. Sidelnykova L.P. (2018). Teoretyko-metodolohichni vytoky suspilnoi pryrody podatkov [Theoretical and methodological origins of the social nature of taxes]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*. № 6(17), pp. 587-593. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/17_2018/104.pdf (accessed 30.05.2019).
13. Sydorovych O. (2018). Instytuty opodatkovannia: determinanty funktsionuvannia v fiskalnomu prostori [Institutes of taxation: determinants of functioning in the fiscal space: abstract.]: avtoref. dys. ... dokt. ekon. nauk: spets. 08.00.08. Ternopil, 40 p.
14. TOP-5 naibilshykh vyrobnykiv tiutiunovykh vyrobiv za splatou aktsyznoho podatku na tiutiunovi vyroby u 2018 r [Top 5 Tobacco Manufacturers Largest Tobacco Tax Excise Tax 2018]. *Biznes v ofitsiynykh tsyfrakh. Reitynh*. URL: <https://rating.zone/top-5-najbilshykh-vyrobnykiv-tiutiunovykh-vyrobiv-za-splatoiu-aktsyznoho-podatku-na-tiutiunovi-vyroby-u-2018-r/> (accessed 10.08.2019)
15. Tiutiunovyi rynek v Ukraini [Tobacco market in Ukraine]. URL: <http://imperialtobacco.com.ua/tobacco/market/> (accessed 12.08.2019)
16. Khliebnikova I.I. (2015). Vplyv spetsyfichnogo aktsyzu na parametry rozvytku ryнкiv alkoholnykh napoiv ta tiutiunovykh vyrobiv v Ukraini [Impact of specific excise duty on the parameters of development of the markets for alcoholic beverages and tobacco in Ukraine]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*. №6, pp. 830-835.
17. Chugunov I.Ya., Zvorych O.V. (2007). Doxody byudzhetu yak skladova systemy byudzhetno-go regulyuvannya [Budget revenues as a component of the budget regulation system]. *Naukovi praci NDFI*. Vyp. 1, pp. 3-13.
18. Yanzhul Y.Y. (1904). Osnovnye nachala fynansovoi nauky [Basic Principles of Financial Science. The doctrine of state revenues]. St.Petersburg. 500 p.