

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

**ДІАЛЕКТИКА РЕФОРМУВАННЯ АКЦИЗНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В
УКРАЇНІ: ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ АСПЕКТ**

Ірпінь

2018

УДК 336.226.3:663.97(477)

ББК 65.9(4Укр)261.411.1

Д44

Рекомендовано до друку Вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол № 6 від 26 червня 2018 р.).

Рецензенти:

М. О. Кужелєв – директор ННІ фінансів, банківської справи Університету ДФС України, д.е.н., професор;

В. М. Мельник – професор кафедри фінансів ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», д.е.н., професор;

О. Ю. Сидорович – доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету, д.е.н., доцент.

Авторський колектив:

В. І. Коротун – в.о. директора Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету ДФС України, к.е.н., с.н.с.;

Н. В. Новицька – завідувач відділу дослідження акцизного оподаткування, к.е.н.;

Т. В. Кошук – старший науковий співробітник відділу дослідження акцизного оподаткування, к.е.н.;

І. І. Хлебнікова – науковий співробітник відділу дослідження акцизного оподаткування.

II Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 100 с.

У роботі розкрито наукові підходи до трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів для досягнення цілей фіскальної консолідації та виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС. Проаналізовано тенденції розвитку механізмів оподаткування акцизами тютюнових виробів у країнах ЄС у контексті нових викликів і загроз, звернено особливу увагу на практики підвищення рівня оподаткування цих підакцизних товарів в окремих країнах ЄС. Виявлено проблеми в реалізації фіскального та регулятивного потенціалів акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. Обґрунтовано напрями реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні з урахуванням вимог директив ЄС та європейського досвіду.

УДК 336.226.3:663.97(477)

ББК 65.9(4Укр)261.411.1

Д44

ISBN 978-617-566-498-8

© Коротун В. І., Новицька Н. В., Кошук Т. В.,
Хлебнікова І. І.

© Науково-дослідний інститут фіскальної
політики, 2018

Зміст

Вступ.....	4
1. Наукові підходи до трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів у парадигмі досягнення цілей фіскальної консолідації та євроінтеграції.....	5
2. Сучасні тенденції розвитку механізмів оподаткування акцизами тютюнових виробів у країнах ЄС.....	23
3. Аналіз практики справляння акцизного податку з тютюнових виробів в Україні.....	39
4. Шляхи реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні з урахуванням вимог директив ЄС та європейського досвіду.....	60
Висновки.....	82
Список використаних джерел.....	88
Додатки.....	94

Вступ

Проблематика вдосконалення підходів до податкового регулювання окремих товарних ринків залишається однією з основних при реалізації економічних перетворень в Україні. До таких ринків належить тютюновий. Він у сучасних соціально-економічних умовах є одним зі стратегічно важливих, особливо з огляду на фінансову роль акцизного оподаткування. Важливо зважати також на те, що якість виконання специфічним акцизом регулятивної функції залежить від обраних країною механізмів оподаткування та ефективності державного контролю за виробництвом та обігом товарів підакцизної групи.

Сьогодні перед Україною постали серйозні виклики у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів, що пов'язано як із процесами адаптації вітчизняного законодавства до вимог спільного законодавства ЄС (згідно з Угодою про асоціацію) та підвищенням рівня акцизного навантаження на тютюнові вироби для подолання розбалансованості державних фінансів, так і з необхідністю у вдосконаленні механізму адміністрування акцизного податку із цих товарів, що є наслідком застосування окремими учасниками ринку низки схем мінімізації сплати податків (які за своєю сутністю є ухиленням від оподаткування та його уникненням).

З огляду на зазначене особливо актуальним є наукове обґрунтування напрямів трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні в контексті імплементації Угоди про асоціацію з ЄС з одночасним урахуванням вітчизняних особливостей тютюнового ринку та потреби в удосконаленні механізмів адміністрування акцизного податку із цих товарів. Практичне впровадження запропонованих у цьому виданні заходів дасть можливість підвищити як фінансову, так і регулятивну ефективність акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні.

1. Наукові підходи до трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів у парадигмі досягнення цілей фіскальної консолідації та євроінтеграції

Специфічні акцизи є одними з основних бюджетоутворювальних податків, а також виконують важливу регулятивну функцію у країнах із розвиненою і трансформаційною економікою. При цьому сучасні тенденції реформування акцизного оподаткування свідчать як про активне використання фіскальних можливостей акцизів (особливо при загостренні проблеми розбалансованості державних фінансів), так і поступове посилення їх ролі у регулюванні виробництва та споживання підакцизних товарів¹. Водночас ці податки є доволі ризиковими стосовно акумулювання податкових надходжень, що зумовлено специфікою використання інструментів державного регулювання ринку підакцизних товарів і постійними змінами законодавчого поля, які впливають на формування та реалізацію акцизної політики. Важливо також зауважити, що специфічні акцизи можуть збільшувати фінансові ресурси держави для подолання негативних наслідків споживання шкідливих із соціальних, моральних та екологічних міркувань товарів у разі цільового спрямування їх надходжень до бюджету на відшкодування фізичних і психологічних втрат від такого споживання.

Для акцизного оподаткування тютюнових виробів характерна низка особливостей. Згідно з результатами досліджень західних учених, цінова еластичність попиту на тютюнові вироби є доволі низькою (від 0,3 до 0,5), що слугує аргументом на користь посилення фіскальної ролі їх акцизного оподаткування. За підвищення ставок акцизу не відбувається значного зменшення споживання цих підакцизних товарів, що створює передумови для збільшення доходів бюджету. Водночас ефективність фіскально

¹Макаренко В. В. Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2010. № 11. С. 12.

орієнтованої акцизної політики значною мірою залежить від того, чи взято до уваги таке: 1) чисельність споживачів та відповідні обсяги споживання в розрізі видів тютюнових виробів; 2) еластичність попиту на різні види цих товарів з урахуванням можливостей збільшення обсягів їх нелегального обігу та заміни споживання одних тютюнових виробів іншими (може відбуватися перехід на споживання дешевших альтернатив, що призводить до втрат податкових надходжень)². Також при підвищенні ставок акцизного оподаткування мають збалансовуватися цілі наповнення бюджету та охорони здоров'я.

Незважаючи на невисоку еластичність попиту на тютюнові вироби при зміні їх ціни, на практиці доведено, що при підвищенні ставок акцизу доходи бюджету зростають лише до певної межі – точки фіскального оптимуму кривої Лаффера, після досягнення якої починається зменшення надходжень цього податку. Разом з тим акцизна політика має орієнтуватися не лише на «точку максимізації податкових надходжень». Потрібно також брати до уваги можливі негативні наслідки поширення зловживань у сфері справляння акцизного податку, яке породжує, зокрема, попит споживачів з низьким рівнем доходів (він робить економічно привабливим застосування різних схем ухилення від оподаткування). Щоб запобігти активізації таких небажаних процесів часто важливо зупинити підвищення ставки оподаткування, не забезпечивши акумулювання максимальних обсягів акцизу. Щоправда, якщо посилення ролі акцизного податку має високу ефективність стосовно обмеження тютюнопаління, то існує сенс у наступному «русі» по кривій Лаффера до максимізації доходів бюджету, всупереч ризику збільшення обсягів нелегального виробництва та імпорту тютюнових виробів³.

При формуванні акцизної політики у сфері тютюнових виробів необхідно, по-перше, зважено підійти до визначення дефініцій підакцизних

²Tobacco Taxation: Theory and Practice by Arthur B. Laffer, Ph.D. The Laffer Center at the Pacific Research Institute. San Francisco, 2014.

³ Там само.

товарів і встановлення акцизного навантаження на них; при цьому найвища ставка оподаткування має застосовуватися для найбільш популярних тютюнових виробів. По-друге, важливо стежити за тим, щоб підвищення ставок акцизів трансформувалося в адекватне зростання доходів бюджету, а система акцизного оподаткування сприяла обмеженню куріння. По-третє, оскільки цінова еластичність попиту на сигарети та інші тютюнові вироби є доволі низькою, існує можливість посилення фіскальної ролі їх акцизного оподаткування доти, доки позитивний ефект від збільшення надходжень акцизу нівелює негативні наслідки такої податкової трансформації щодо впливу на макроекономічні процеси. По-четверте, необхідно забезпечувати високу ефективність системи адміністрування акцизів, яка повинна сприяти максимальному збору податкових надходжень без порушення прав платників податків та бути максимально простою для останніх⁴.

Оскільки у країнах ЄС і більшості країн світу застосовується змішана система акцизного оподаткування сигарет на основі поєднання специфічної та адвалорної ставок, важливо з'ясувати, підвищення якого з цих компонентів акцизу дає змогу краще досягати оптимуму у парадигмі «максимізація доходів бюджету – створення сприятливих умов для ведення легального бізнесу – зменшення популярності куріння».

Зауважимо, що переважання у структурі акцизного оподаткування сигарет специфічного компонента у фіксованій сумі забезпечує стабільні надходження до бюджету, що не залежать від коливання цін. Це поліпшує прогнозування податкових надходжень та зменшує ризик зростання дефіциту бюджету. Крім того, оподаткування з використанням специфічних ставок є ефективним для досягнення цілей охорони здоров'я, оскільки такий підхід забезпечує однаковий рівень податкового навантаження як на дешеві, так і на дорогі сигарети, що сприяє обмеженню куріння без спотворення ринку й

⁴Tobacco Taxation: Theory and Practice by Arthur B. Laffer, Ph.D. The Laffer Center at the Pacific Research Institute. San Francisco, 2014.

зміщення переваг між товарами різних цінових категорій⁵.

Застосування адвалорних ставок дає змогу акумулювати додаткові надходження до бюджету передусім за рахунок споживання відносно дорогих сигарет, а тому є найбільш ефективним у країнах з високим рівнем доходів населення. Проте висока адвалорна ставка може спонукати до активного споживання дешевих сигарет, що негативно позначається на надходженнях не лише акцизного податку, а й ПДВ та податку на прибуток.

Зазначимо також, що, за результатами нових експертних досліджень⁶, для країн із переважанням адвалорної компоненти у структурі акцизного оподаткування сигарет є характерним порівняно значне поширення куріння. Простежується залежність: чим вищий рівень та вагоміша роль адвалорної ставки, тим більшими є обсяги споживання цих тютюнових виробів. Річ у тім, що за відносно низької специфічної та високої адвалорної ставок акцизного оподаткування утворюються дешеві цінові шлюзи для сигарет, що збільшує доступність цих тютюнових виробів.

Отже, для країн із низьким рівнем доходів населення, до яких належить Україна, у посиленні фіскальної ролі акцизу із сигарет важливо робити основний акцент на підвищенні специфічної ставки оподаткування.

Незважаючи на методологічну правильність зазначених теоретичних підходів, кожна країна повинна знайти відповідь на питання, якою повинна бути її акцизна політика та якими є умови її успішної реалізації. Здавалося б, потрібно лише науково обґрунтувати і впровадити оптимальні зміни у використанні фіскально-регулятивного потенціалу акцизного оподаткування, і бажані зрушення не забаряться. Але на практиці не просто знаходити

⁵Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в державах – членах Європейського Союзу та в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 102; Трансформація акцизної політики України: монографія / Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 103, 111; Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської; Київ, 2017. С. 348; В налогообложении табачных изделий нужно делать акцент на специфической части акциза. URL: <https://apostrophe.ua/news/economy/taxes/2018-06-04/v-nalogooblozhenii-tabachnyih-izdeliy-nujno-delat-aktsent-na-spetsificheskoy-chasti-aktsiza--ekspert/132074>
<https://www.rbc.ua/rus/news/nalogooblozhenii-tabachnyh-izdeliy-nuzhno-1528177773.html>.

⁶Експерты назвали налоги, которые стимулируют курение. РБК – Україна. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/uslozhnennye-sistemy-nalogov-stimuliruyut-1527769726.html>.

оптимум і досягати позитивних результатів у реформуванні податкових механізмів. Навіть у країнах з розвиненою економікою зміни в оподаткуванні часто не виправдовують сподівань, які на них покладаються, а для України дуже гострою є проблема уникнення численних «підводних каменів» на шляху розроблення ефективної акцизної політики. Це ускладнює прийняття податкових рішень та вимагає аналізу їх впливу на інституціональне середовище, яке є неоднорідним.

Можна виокремити, уявивши у вигляді піраміди, три рівні інституціонального середовища: формальні інститути (вершина), неформальні інститути, культурні традиції та цінності (основа) (рис. 1.1). Важливо зважати на особливості трансформації кожного з цих рівнів.



Рис. 1.1. Рівні інституціонального середовища

Джерело: Williamson O. The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead. Journal of Economic Literature. 2000. Vol. 38, № 3. P. 595–613.

По-перше, різні рівні інституціонального середовища змінюються з різною швидкістю. Закони щодо підвищення ставок акцизів на сигарети з фіскальною метою, а також для адаптації вітчизняного оподаткування до гармонізованих стандартів ЄС і обмеження тютюнопаління можуть бути ухвалені досить швидко. Водночас неформальні правила, які підтримують

поширення нелегального тютюнового бізнесу, значно менше піддаються змінам (заради досягнення суспільно корисних цілей). Найбільша інерція характерна для усталених традицій та цінностей (фіскального менталітету, звички курити дешеві сигарети). Вони не перебудовуються після змін формальних норм та за прикладом окремих, навіть дуже впливових економічних суб'єктів. Якщо бажані зміни все-таки відбуваються, цей процес потребує багато часу. Ще жодній країні не вдалося швидко істотно збільшити надходження акцизу з тютюнових виробів, уникнувши згортання легального виробництва цих підакцизних товарів, або радикально зменшити популярність куріння.

По-друге, інструменти впливу на різні рівні інституціонального середовища також є різними. Закони щодо підвищення ставок акцизів можуть, хоч і з ускладненнями, ухвалюватися парламентом. Але щоб спонукати економічних суб'єктів не зменшувати легальну господарську діяльність (не коригувати їх неформальні схеми поведінки й ділові стратегії), потрібне щонайменше вдосконалення контролю (наполегливе адміністративне супроводження) і збереження на ринку прибуткових, легально функціонуючих тютюнових компаній протягом певного часу. Для впливу на культурні прошарки і цього недостатньо. Необхідно ще переконати громадян у тому, що додаткові надходження акцизу потрібні для збільшення видатків бюджету на охорону здоров'я, зменшення залучення нових державних позик; купівля дешевих сигарет, які пропонує нелегальний ринок, скорочує доходи держави; куріння посилює ризики появи (загострення) низки небезпечних захворювань. У цьому важлива роль відводиться засобам масової комунікації, які, однак, не можуть швидко змінити суспільну думку⁷.

Інститути також не ізольовані один від одного. Правила, що регулюють економічні процеси, тісно переплітаються між собою. Не можна вносити

⁷Кузьминов Я., Радаев В., Яковлев А., Ясин Е. Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений). *Вопросы экономики*. 2005. № 5. С. 12.

масштабні зміни в одну сферу, не перебачивши наслідків у суміжних. Наприклад, можна підвищувати санкції за порушення податкового та спеціального законодавства, але якщо не вдосконалювати оподаткування в цілому і контрольно-наглядову функцію держави на ринку зокрема, марно сподіватися на поліпшення податкової дисципліни. Підвищення ставок акцизів без запровадження заходів із запобігання зловживанням пов'язане з ризиком збільшення нелегального обігу підакцизних товарів із негативними наслідками для доходів бюджету. Або можна знижувати ставки податків, але якщо не оптимізувати видатки держави і компенсувати фіскальні втрати за рахунок залучення значних обсягів державних позик, незалежно від умов запозичення, то динамічного зростання ВВП, як і збалансування державних фінансів у перспективі, теж очікувати не варто. Під час економічних (податкових) трансформацій потрібно враховувати принцип компліментарності інститутів, згідно з яким інститути доповнюють один одного і бажаного економічного (фіскального) ефекту можна досягти тільки на основі взаємопов'язаних інституціональних змін⁸.

Зміни в оподаткуванні часто передбачають передачу фінансових ресурсів одних економічних суб'єктів іншим, що перші зазвичай сприймають негативно та блокують. Підприємницький сектор намагається перешкодити ухваленню законів щодо підвищення ставок податків (зростання податкових вилучень не компенсується еквівалентним збільшенням споживання ним суспільних благ), а якщо це не вдається, шукає можливості не виконувати в повному обсязі нові фіскальні зобов'язання. Унаслідок цього держава недоотримує податкові надходження, що не дає змоги без державного запозичення (не завжди доступне через обмеження дефіциту бюджету) профінансувати додаткові видатки. Видатки доводиться коригувати відповідно до фактичних обсягів надходжень податків, інших доходів та залучених позик. Теоретично оптимальні зміни перерозподільних процесів не

⁸Amable B. Institutional Complementarity and Diversity of Social System of Innovation and Production. Discussion Paper FS/99-309, 1999. URL: <http://skylla.wz-berlin.de/pdf/1999/i99-309.pdf>.

відбуваються. Фактичні темпи зростання ВВП виявляються меншими за потенційні. Економічний ефект податкової (інституціональної) трансформації часто повністю або частково нівелюється впливом інерційної маси всього інституціонального середовища.

З огляду на зазначене інституціональними вимогами до формування та реалізації акцизної політики держави вважаємо такі:

1) *компромісність*. Потрібно збалансовувати інтереси держави, підприємницького сектору та громадян так, щоб усі ці суб'єкти були задоволені результатами перерозподілу ВВП приблизно однаково. Необхідно акумулювати максимум надходжень акцизного податку, не пригнічуючи підприємництва; видатки держави (зокрема, за рахунок надходжень акцизу) мають забезпечувати оптимальне поєднання соціальних заходів і заходів зі сприяння економічному зростанню та ринковій трансформації (у постсоціалістичних країнах),

2) *компліментарність податкових змін*. Акцизні новації повинні бути узгодженими з іншими законодавчими нормами, передбачати заходи впливу на неформальний рівень інституціонального середовища та позитивно оцінюватися суспільством. Причому при пропагуванні непопулярних змін в акцизному оподаткуванні необхідно наголошувати на тому, що неефективні податкові механізми шкідливі як із позицій соціальної справедливості, так і з міркувань прагматичних. Адже вони, сповільнюючи зростання ВВП, через деякий час обертаються навіть проти тих, хто отримав від них зиск спочатку;

3) *відмова від радикальних податкових ініціатив*, які породжують загрозу фінансових втрат (замість позитивного економічного ефекту та збільшення доходів держави) в результаті неможливої швидкої реакції на них економічних суб'єктів. Реформа акцизного оподаткування тютюнових виробів повинна здійснюватися не методом «великого стрибка», а поступово, одночасно зі змінами інституціонального середовища;

4) *стабільність і гнучкість*. Акцизна політика має, з одного боку, відповідати визначеним стратегічним напрямкам модифікації акцизного

оподаткування, з іншого – швидко реагувати на зміни у соціально-економічних та фінансових процесах.

Також важливим при реформуванні акцизного оподаткування в Україні загалом і тютюнових виробів зокрема є врахування євроінтеграційних завдань і пріоритетів. Угода про асоціацію з ЄС, яка повністю набула чинності з 1 вересня 2017 р., – перший крок на шляху поглиблення економічної співпраці з Європейським Союзом, який зобов’язує адаптувати податкове законодавство України до визначених положень низки директив ЄС і встановлює терміни, у які це необхідно зробити. Нашій державі не надано перспективи членства в Євросоюзі, а тому потреба у забезпеченні повної відповідності національного податкового законодавства гармонізованим податковим нормам ЄС може виникнути не скоро. Крім того, в Угоді про асоціацію йдеться, що Україна має вживати заходів для запобігання ухиленню від сплати податків, у т. ч. стосовно протидії контрабанді підакцизних товарів, але такі заходи не конкретизуються. Це актуалізує оцінювання норм Податкового кодексу України щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів у контексті директив ЄС, які зазначені в Угоді про асоціацію.

Згідно з Додатком XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом⁹ потрібно обов’язково наблизити законодавство нашої держави до визначених положень директив ЄС, які регулюють акцизне оподаткування тютюнових виробів, зокрема:

1) статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС (протягом 2 років з дати набрання чинності Угодою);

2) Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) протягом 2 років від

⁹Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони, від 21 березня, 27 червня 2014 р. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

дати набрання чинності Угодою (крім статей 7 (2), 8, 9, 10, 11, 12, 14 (1), 14 (2), 14 (4), 18, 19, для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації пізніше).

Решта положень згаданих та інших директив і законодавчих актів ЄС з питань акцизного оподаткування тютюнових виробів Україна може враховувати при внесенні змін до національного законодавства, якщо вважає за доцільне. Крім того, важливо вивчати досвід країн Євросоюзу щодо адміністрування акцизів (механізми і процедури, які регулюються не спільним законодавством ЄС, а національним податковим законодавством) на предмет можливості його впровадження у вітчизняних соціально-економічних реаліях.

1 листопада 2014 р. почалося тимчасове застосування низки положень Угоди про асоціацію, серед яких Додаток XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво»¹⁰. Це означає, що дворічний термін імплементації в Україні згаданих норм двох директив минув 1 листопада 2016 р. Тому акцентуємо увагу передусім на розгляді питань відповідності положень Податкового кодексу щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів нормам директив ЄС, графік імплементації яких встановлено.

Статтею 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄС¹¹ визначено групи «гармонізованих» підакцизних товарів і директиви, які регулюють їх оподаткування акцизами (п. 1), а саме:

- енергопродукти та електроенергія (Директива Ради 2003/96/ЄС);
- спирт та алкогольні напої (Директиви Ради 92/83/ЄС, 92/84/ЄС);
- тютюнові вироби (Директива Ради 2011/64/ЄС).

У тексті Директиви Ради 2008/118/ЄС при її ухваленні йшлося про те,

¹⁰Тимчасове застосування Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3f=1&art_id=247667894&cat_id=223223535.

¹¹Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄС: Директива Ради ЄС від 16 грудня 2008 р. (2008/118/ЄС). URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

що акцизне оподаткування тютюнових виробів регулюється Директивою Ради 95/59/ЄС, Директивою Ради 92/79/ЄС і Директивою Ради 92/80/ЄС. Згодом положення цих директив були перенесені до Директиви Ради 2011/64/ЄС і вони стали недійсними (посилання на них потрібно вважати посиланнями на Директиву Ради 2011/64/ЄС).

Пунктом 2 статті 1 передбачено, що можна оподатковувати «гармонізовані» підакцизні товари іншими непрямими податками для спеціальних цілей (за умови, що такі податки відповідають обов'язковим правилам Співтовариства, які застосовуються до спеціальних податків, не мають ознак ПДВ щодо визначення бази оподаткування, ставки оподаткування, виникнення податкових зобов'язань та контролю). Крім того, згідно з п. 3 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, можна застосовувати інші податки щодо інших товарів, послуг, зокрема тих, які пов'язані з «гармонізованими» підакцизними товарами. Це означає, що можна оподатковувати акцизами товари, які не належать до гармонізованих категорій «енергопродукти і електроенергія», «спирт і алкогольні напої» та «тютюнові вироби».

В Україні, як і у країнах Європейського Союзу, справляється акцизний податок із тютюнових виробів. До питання відповідності податкового законодавства нашої держави п. 2 і 3 статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС повернемося згодом.

Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру та ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація)¹² визначає основні принципи гармонізації структури і ставок акцизного податку щодо тютюнових виробів (переробленого тютюну).

Згідно зі статтями 3–5 Директиви, переробленим тютюном є таке:

– сигарети (тютюн у ролах, що можна курити таким, яким він є і який не є сигарами або сигарилами; тютюн у ролах, який шляхом простої

¹²Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація): Директива Ради ЄС від 21 червня 2011 р. (2011/64/ЄС). URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

непромислової обробки засипається в трубки цигаркового паперу; тютюн у ролах, що шляхом простої непромислової обробки загортається в цигарковий папір);

– сигари та сигарили (тютюн у ролах із зовнішньою обгорткою природного тютюну; тютюн у ролах із фільтром з обмолоченої суміші та з зовнішньою обгорткою нормального кольору сигари, відновленого тютюну, що повністю покриває виріб, у тому числі, за необхідності, фільтр, але не, щодо загострених сигар, загострений кінець, у разі, якщо маса, не включаючи фільтр чи мундштук, становить не менше 2,3 г і не більше 10 г, а окружність щонайменше однієї третини довжини не менше 34 мм);

– тютюн для куріння: 1) дрібно рублений тютюн для скручування в сигарети (тютюн, який був порізаний або іншим чином подрібнений, скручений у вигляді джгутів або спресований у блоки і який можна курити без подальшої промислової переробки); 2) інший тютюн для куріння (залишки тютюну, розфасовані для роздрібної торгівлі, які не є сигаретами, сигарами та сигарилами і які можна курити; залишками тютюну є залишки листя тютюну і побічні відходи, одержані від переробки тютюну чи виробництва тютюнових виробів).

У п. 1 ст. 7 Директиви йдеться про те, що до сигарет застосовується таке: 1) адвалорний акциз у відсотках від максимальної роздрібної ціни з урахуванням усіх податків (можна не брати до уваги мито); 2) специфічний акциз, встановлений на одиницю продукту. Максимальну роздрібну ціну визначає виробник або імпортер сигарет.

Адвалорна і специфічна ставки акцизу мають бути однаковими для всіх видів сигарет (п. 2 ст. 7 Директиви), а відсоток специфічного компонента акцизу у сукупному податковому навантаженні на сигарети повинен визначатися на основі середньозваженої роздрібної ціни продажу (п. 1 ст. 8 Директиви). Ця ціна розраховується шляхом ділення загальної вартості всіх вироблених сигарет у попередньому році (з огляду на їх максимальну роздрібну ціну з урахуванням усіх податків) на їх загальну кількість (п. 2

ст. 8 Директиви).

Згідно з п. 4 ст. 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС специфічний акциз не повинен бути меншим за 7,5 % і більшим за 76,5 % сукупного податкового навантаження (ПДВ + адвалорний + специфічний акциз). Причому до набрання чинності цією Директивою у 2012 р. на території ЄС діяла норма, яка встановлювала такі «рамкові» стандарти на рівні 5 та 55 % відповідно. Зазначене свідчить про утвердження європейської практики встановлення акцизного податку на сигарети, у якому б домінував специфічний компонент, що, як було зазначено, не лише забезпечує стабільні надходження до бюджету, а і є більш ефективним для досягнення цілей охорони здоров'я.

Можна застосовувати мінімальний акцизний податок на сигарети (п. 6 ст. 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС). У п. 2 ст. 10 Директиви йдеться про те, що загальна сума акцизу на сигарети повинна становити щонайменше 60 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу. Водночас ця сума не має бути меншою за 90 євро за 1 000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу. Країни ЄС, які стягують акциз у розмірі не менше 115 євро за 1 000 сигарет, можуть не дотримуватися вимоги щодо згаданих 60 %.

Як уже було зазначено, термін імплементації в Україні ст. 8–10 Директиви Ради 2011/64/ЄС не встановлено.

Що стосується сигар, сигарил і тютюну для куріння, то вже обов'язковим є дотримання Україною п. 3 ст. 14 Директиви щодо ставок акцизів, які потрібно встановлювати без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, матеріалами, які використовуються при їх виробництві, характеристиками фірми-виробника тощо.

Директивою також передбачено, що відносно цих тютюнових виробів ставки можуть бути або адвалорними (розраховуватися на базі максимальної роздрібної ціни), або встановлюватися у твердій сумі за кілограм (щодо сигар і сигарил – у твердій сумі за певну кількість одиниць продукції); або

поєднувати адвалорну та специфічну компоненти. При цьому у разі застосування до сигар, сигарил і тютюну для куріння адвалорних або змішаних ставок можна встановлювати мінімальний розмір акцизу. Суми акцизу мають бути такими: для сигар або сигарил – не нижчими за 5 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 12 євро за 1 000 одиниць, або за кілограм; дрібно нарізаного тютюну для куріння, призначеного для скручування сигарет, – не нижчими за 48 % середньозваженої роздрібної ціни продажу чи 60 євро за кілограм (з 1 січня 2018 р.); іншого тютюну для куріння – не нижчими за 20 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм. Термін імплементації в Україні цих положень Директиви Ради 2011/64/ЄС не встановлено.

У статті 15 Директиви, дотримання якої сьогодні є обов'язковим для нашої держави, закріплено право виробників та імпортерів тютюнових виробів вільно встановлювати максимальні роздрібні ціни на них.

Відповідно до положень підп. 215.3.2 Податкового кодексу в Україні підакцизними товарами в розрізі тютюнових виробів, тютюну і промислових замінників тютюну є такі: 1) тютюнова сировина і тютюнові відходи (код згідно з УКТ ЗЕД 2401); сигари і сигарили (код згідно з УКТ ЗЕД 2402100000); 2) сигарети з фільтром та без фільтра (код згідно з УКТ ЗЕД 2402209020 й 2402209010); 3) тютюн і замінники тютюну, інші, промислового виробництва, тютюн «гомогенізований» або «відновлений», тютюнові екстракти та есенції (код згідно з УКТ ЗЕД 2403). Не вся ця тютюнова продукція належить до «гармонізованих» підакцизних товарів. Зокрема, Директива Ради 2011/64/ЄС не регулює оподаткування акцизом тютюнової сировини, тютюнових відходів і тютюнових виробів не для куріння (із переліку, охопленого кодом УКТ ЗЕД 2403, тютюном для куріння є лише тютюн для куріння, у тому числі такий, що містить замінники тютюну у будь-якій пропорції). Тому необхідне внесення змін до Податкового кодексу щодо структури підакцизних товарів цієї групи – виокремлення

«гармонізованих» тютюнових виробів, наведення їх визначень¹³. Згідно з Угодою про асоціацію це потрібно було зробити до 1 листопада 2016 р. Крім того, актуальність розмежування «гармонізованих» тютюнових виробів (з поділом на категорії, передбачені Директивою) і «негармонізованих» тютюнових виробів, сировини та відходів посилиться при встановленні терміну імплементації в Україні всіх положень Директиви щодо видів ставок оподаткування (не лише для сигарет) та їх мінімального розміру. Згідно з п. 214.1 Податкового кодексу базою оподаткування акцизним податком із застосуванням адвалорних ставок є вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ та акцизного податку. До 2016 р. ПДВ не брався до уваги, що суперечило згаданому п. 1 ст. 7 Директиви Ради 2011/64/ЄС. Зауважимо також, що до 2011 р. адвалорний компонент акцизу для вироблених в Україні тютюнових виробів розраховувався на основі оптової ціни виробника (без ПДВ і акцизного збору), а для імпортованих – на основі максимальних роздрібною ціни, встановленої імпортером (також без урахування ПДВ й акцизного збору)¹⁴. Відповідно, ще з ухваленням Податкового кодексу зроблено крок у напрямі наближення вітчизняного акцизного оподаткування тютюнових виробів до стандартів ЄС. В Україні максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари встановлюють виробники або імпортери шляхом декларування таких цін (п. 220.1 Податкового кодексу). Ця норма відповідає положенням Директиви Ради 2011/64/ЄС. Водночас з 2016 р. мало набрати чинності положення Податкового кодексу, згідно з яким Уряду надавалися повноваження зі встановлення мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та його промислові замінники. Ця норма суперечить вимогам статті 15 Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо забезпечення вільного визначення максимальної

¹³Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 3. С. 55–56; Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. С. 329, 336–337.

¹⁴Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в державах – членах Європейського Союзу та в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 108.

роздрібної ціни¹⁵, а тому не застосовується. Актуальним для України є розроблення антидемпінгового механізму убезпечення надходжень акцизного податку та ПДВ із сигарет від скорочення з урахуванням європейського досвіду (це питання розкрито у розділах 2 і 4).

Відсоток вітчизняного специфічного компонента акцизного податку в сукупному податковому навантаженні на сигарети не визначається на основі їх середньозваженої роздрібної ціни продажу. Ця ціна сьогодні не розраховується. Незважаючи на те, що з упровадженням такого доволі складного розрахунку в нашій державі можна було не поспішати (термін імплементації відповідних положень Директиви не встановлено), у 2018 р. набрали чинності зміни до Податкового кодексу, згідно з якими застосування середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет розпочнеться з 1 січня 2025 р.

В Україні ставки акцизу для сигарет із фільтром та без фільтра є змішаними і однаковими (з 2015 р.), а щодо сигар, сигарил та іншого тютюну для куріння є специфічними і не є диференційованими (це кореспондує з нормами Директиви Ради 2011/64/ЄС). Пунктом 215.3.3 Податкового кодексу встановлено мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку для сигарет. При цьому з ухваленням Податкового кодексу відбувся перехід від застосування цього зобов'язання у відсотках від максимальної роздрібної ціни (без ПДВ та акцизу) до його встановлення у фіксованій сумі, як це регламентовано Директивою.

Ставки акцизного податку щодо сигар, сигарил та іншого тютюну для куріння в Україні є вищими мінімальних ставок їх акцизного оподаткування, встановлених Директивою. На 1 січня 2018 р. вітчизняна ставка акцизного податку для сигар та сигарил становить 726,15 грн (у перерахунку на євро за курсом НБУ на 10 липня 2018 р. 1: 30,6 – 23,7 євро) за кілограм за майже вдвічі нижчої відповідної мінімальної ставки в Євросоюзі у розмірі 12 євро за кілограм. Ставка акцизу для іншого тютюну для куріння в Україні (також

¹⁵ Соколовська А. М. Податкові аспекти ЄС *acquis* як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 30–31.

726,15 грн за кілограм) на 1,7 євро перевищила мінімальний рівень у ЄС 22 євро.

Оскільки середньозважена роздрібна ціна продажу сигарет в Україні не розраховується, важко провести порівняння співвідношення специфічної та адвалорної компонент акцизів, ПДВ із відповідними «рамковими» стандартами Євросоюзу. Проте, припустити, що у 2018 р. в Україні середньозважена роздрібна ціна продажу сигарет (має розраховуватися за даними про ціни та обсяги реалізації цих підакцизних товарів у 2017 р.) у перерахунку на пачку дорівнює 24 грн¹⁶, сукупне податкове навантаження у цій сумі формують: 4 грн ПДВ; 11,56 грн специфічного й 3,90 грн адвалорної складової акцизного податку¹⁷. За таких умов специфічний компонент акцизного податку у сукупному податковому навантаженні на сигарети становить 59,4 %. Цей показник є значно нижчим максимально порогового значення у ЄС 76,5 %. Тому у разі встановлення терміну імплементації у вітчизняному законодавстві статті 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС Україна не буде зобов'язана коригувати співвідношення специфічної та адвалорної складової акцизного податку шляхом підвищення адвалору.

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку для сигарет в Україні (на 1 січня 2018 р – 772,2 грн, або 25,2 євро, за 1 000 штук) є більше як у 3 рази меншим за відповідний мінімальний показник у ЄС – 90 євро. За припущення щодо розміру середньозваженої роздрібною ціни на рівні 24 грн за пачку сигарет, частка загального навантаження акцизного податку (15,46 грн) у ній дорівнює 64,41 %. Це більше відповідного мінімального рівня у ЄС – 60 %. Оскільки наразі для України не є обов'язковим дотримання вимог ст. 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС, вітчизняні ставки акцизного оподаткування сигарет можна

¹⁶Середні ціни на сигарети у 2018 році в разі прийняття закону про підвищення тютюнового акцизу до рівня ЄС можуть зрости на чверть – до 30 грн за пачку. URL: <https://press.unian.ua/press/2259281-seredni-tsini-na-sigareti-u-2018-rotsi-v-razi-priynyattya-zakonu-pro-pidvischennya-tyutyunovogo-aktsizu-do-rivnya-es-mojut-zrosti-na-chvert-do-30-grn-za-pachku-eksperti-foto-video.html>).

¹⁷У 2018 р. акцизний податок на сигарети перевищує мінімальне акцизне податкове зобов'язання у перерахунку на пачку (15,46 грн), якщо ціна пачки становить понад 32,5 грн. Тільки від цього рівня ціни відбувається нарахування адвалорного акцизу за ставкою 12 %.

підвищувати поступово, зважаючи на ризик збільшення обсягів їх контрабанди, тіньового виробництва і реалізації, не намагаючись методом «великого стрибка» наблизитися до стандарту Європейського Союзу – 90 євро.

Зазначимо також, що 2015 р. в Україні запроваджено акцизний податок із роздрібного продажу підакцизних товарів. Цей податок зараховується до місцевих бюджетів. Незважаючи на те, що у ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС ідеться, що можна оподатковувати «гармонізовані» підакцизні товари іншими непрямими податками (п. 2) та послуги із продажу підакцизних товарів (п. 3), цей роздрібний податок в Україні не має законодавчо встановленого цільового призначення та не є податком, пов'язаним із послугою продажу підакцизних товарів (виникає суперечність із вимогами Директиви). Крім того, такий захід не кореспондує з потребою підвищення ставок вітчизняного «стандартного» акцизного податку для низки «гармонізованих» підакцизних товарів до рівня, не нижчого за відповідні мінімальні ставки у ЄС. Тому потрібно відмовлятися від акцизу з роздрібного продажу на користь підвищення ставок «стандартного» акцизного податку.

Крім того, необхідно розглянути можливості імплементації у податковому законодавстві України (у перспективі) низки положень Директиви Ради 2008/118/ЄС, які не згадуються в Угоді про асоціацію, проте слугують інструментом запобігання зловживанням при сплаті акцизу. Ідеться, зокрема, про поступову підготовку інституціональної інфраструктури для введення акцизних складів для тютюнових виробів (згідно з вимогами ст. 15 та 16 Директиви) та електронної системи контролю переміщення підакцизних товарів у режимі відстроченого оподаткування (ст. 21 Директиви), які забезпечують можливість сплати акцизу при реалізації підакцизних товарів для споживання (ст. 7 Директиви). В Україні з 2013 р. акцизний податок із тютюнових виробів сплачується при купівлі акцизних марок, що відволікає обігові кошти тютюнових компаній. У 2017 р. надано

можливість сплати акцизу протягом п'яти днів після придбання акцизних марок, у 2018 р. цей термін збільшився до п'ятнадцяти днів. Але такі заходи розв'язали проблему сплати акцизу до початку виробництва тютюнових виробів лише частково. При цьому у міру підвищення ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів, яке посилюватиме стимули до ухилення від сплати податків, актуальність переходу до європейської практики адміністрування акцизу, яка базується на вимогах Директиви Ради 2008/118/ЄС, зростатиме.

2. Сучасні тенденції розвитку механізмів оподаткування акцизами тютюнових виробів у країнах ЄС

Чинне законодавство ЄС з акцизного оподаткування тютюнових виробів створює велику кількість варіантів як щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування та структури акцизу, так і рівня роздрібних цін на тютюнові вироби. Загальна трансформація підходів до оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС відбувається у межах та з урахуванням здійснюваних заходів гармонізації національних законодавств й адаптації законодавства держав-членів ЄС до положень спеціальних директив. Однак варто зауважити, що податкове регулювання належить до компетенції кожного члена ЄС. Перша Директива щодо оподаткування тютюнових виробів була ухвалена ще в 1972 р. Цією Директивою запроваджено використання змішаної структури специфічного та адвалорного оподаткування специфічним акцизом тютюнових виробів. Основною метою її ухвалення було названо запровадження рівних конкурентних умов серед виробників країн-членів ЄС, а також забезпечення вільного руху товарів у межах ЄС. Також особливістю Директиви стало впровадження в податкову практику нового поняття – «мінімальний акцизний податок» (далі – МАП). Визначення цього показника було передбачено шляхом використання двох методів: як відсоток від акцизу на сигарети найпопулярнішої цінової групи

або у вигляді фіксованої суми. Якщо характеризувати за країнами, то метод встановлення МАП у вигляді відсотка використовували країни «Старої» Європи, а у вигляді фіксованої суми – країни Східної Європи. Розміри МАП також були різними залежно від національних особливостей країн-членів ЄС¹⁸. Застосування показника МАП дозволяло урядам країн реалізувати заходи проактивного адміністрування акцизного податку, спрямовані на недопущення втрат бюджету від недонадходження податку через використання суб'єктами господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань, у тому числі і через маніпулювання цінами на окремі види тютюнових виробів. Підсумком використання МАП країнах ЄС стало прийняття Директиви Ради 2002/10/ЄС, яка розширила допустиму величину МАП таким чином: «Держави-члени можуть накладати мінімальний акциз на сигарети, що продаються дешевше від роздрібної ціни сигарет цінкових груп, які користуються найбільшим попитом, за умови, що вказаний акциз не перевищує акциз на сигарети цінкових груп, які користуються найбільшим попитом»¹⁹.

Директивами про зближення ставок акцизного податку було передбачено, що розмір ставок підлягав перегляду до 2002 р. кожні три роки, а надалі – кожні чотири. Основою для ухвалення рішення з цього питання стала доповідь Єврокомісії щодо оцінювання адекватності застосовуваної системи акцизного оподаткування тютюнових виробів і оцінювання впливу застосовуваної вимоги щодо розміру МАП.

З ухваленням Директиви Ради 2011/64/ЄС відбулися нові зміни гармонізованих стандартів ЄС щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів. Чинні сьогодні відповідні положення спільного європейського законодавства описано у розділі 1.

Дослідивши законодавство ЄС щодо акцизного оподаткування, варто

¹⁸Трансформація акцизної політики в Україні: монографія / Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. С. 109.

¹⁹Система оподаткування тютюнових виробів в Україні: шляхи наближення до вимог Європейського союзу (науково-практичне дослідження). URL: www.it.org.ua.

зазначити, що рівень використання акцизного податку впливає на обсяги виробництва і споживання окремих груп підакцизних товарів, структуру виробництва, а також опосередковано сприяє якісним змінам у структурі ринку підакцизних товарів²⁰. Крім того, його застосування дає змогу регулювати рівень прибутковості діяльності, пов'язаної з операціями, що підлягають оподаткуванню акцизним податком. Зауважимо, що у країнах ЄС спостерігається тенденція до зростання надходжень від тютюнового акцизу, що є наслідком поступового підвищення ставок акцизного податку у більшості країн Євросоюзу. У 2012–2017 рр. питома вага цього податку у сукупних податкових надходженнях незначно коливається протягом аналізованого періоду та в середньому становить 1,8 %, а у податках на споживання – близько п'ятої частини (рис. 2.1).

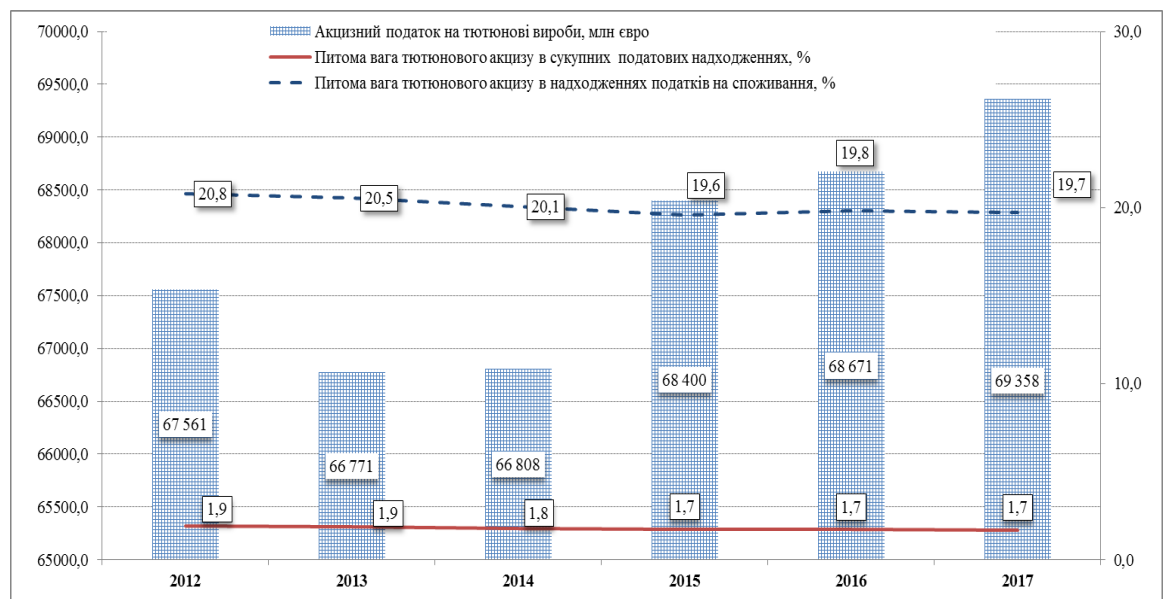


Рис. 2.1. Динаміка питомої ваги акцизного податку на тютюнові вироби в податках на споживання та сукупних податкових надходженнях у країнах ЄС, %

Джерело: складено авторами на основі даних: Excise Duty Tables Tax receipts – Manufactured Tobacco. European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf та Eurostat.

²⁰ Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1 (59). С. 259.

Аналізуючи надходження акцизного податку з тютюнових виробів у 2017 р. у розрізі країн-членів ЄС, можна побачити, що до п'ятірки лідерів входять ті з них, які мають найбільшу кількість населення, а саме: Польща (4,5 млрд євро), Іспанія (6,7 млрд євро), Італія (10,5 млрд євро), Франція (11,5 млрд євро), Німеччина (14,4 млрд євро). Україна перебуває на рівні таких країн, як Болгарія та Португалія, з показником відповідних надходжень на рівні 1,2 млрд євро. Але, дослідивши обсяг надходжень акцизного податку з тютюнових виробів на одного їх споживача (рис. 2.2), можна побачити, що найбільші показники у 2017 р. були у Фінляндії (839,01 євро на рік), Словенії (916,06 євро на рік), Данії (932,02 євро на рік), Ірландії (1 197,02 євро на рік) та Люксембурзі (3 855,27 євро на рік).

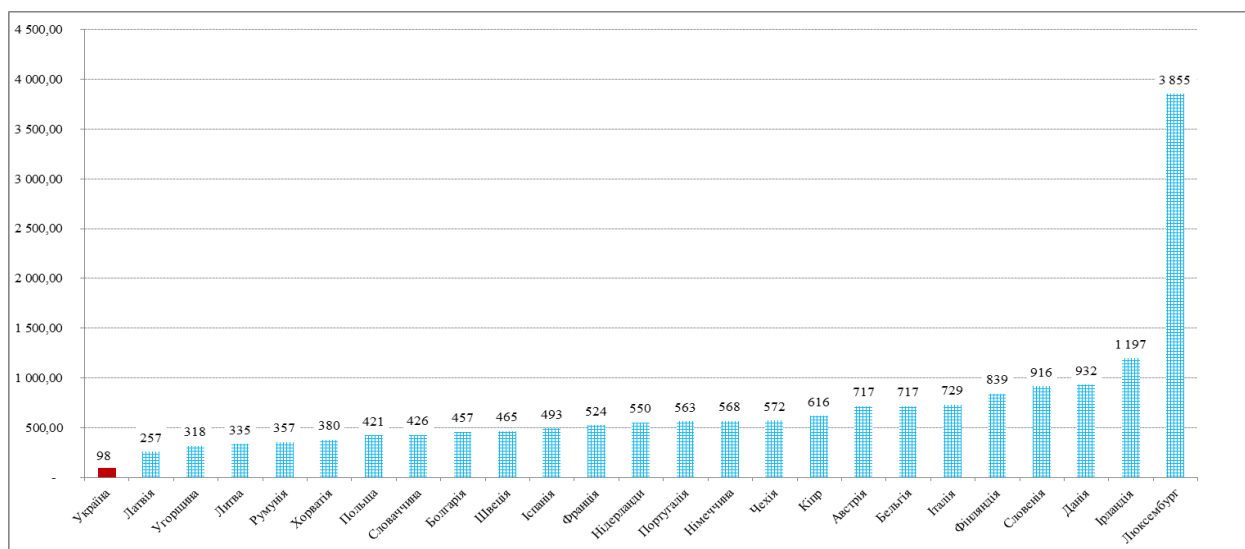


Рис. 2.2. Податкове навантаження акцизного податку з тютюнових виробів у країнах ЄС та Україні у 2017 р.²¹

Джерело: розраховано на основі даних: Excise Duty Tables Tax receipts – Manufactured Tobacco. European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf; Excise Duty Tables Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf; Current smoking of any tobacco product (age-standardized rate). World Health Organization. 2018. URL: <http://apps.who.int/gho/data/node.wrapper.img?x-id=346>; даних Державної казначейської служби України та Державної фіскальної служби України.

²¹Показник податкового навантаження акцизного податку на 1 споживача тютюнових виробів євро на рік розраховано як обсяг податкових надходжень з акцизного податку, поділений на кількість осіб, що палять, а податкове навантаження акцизного податку на 1 000 шт. сигарет (*excise yield*) – обсяг податкових надходжень з акцизного податку на 1 000 шт. тютюнових виробів, визначений на основі їх середньозваженої роздрібної ціни.

Варто зазначити, що податкове навантаження на сигарети залежить від таких факторів, як структура ставок акцизного податку, що у кожній країні має свої особливості, рівень життя та дохід на душу населення, ефективність податкового адміністрування.

Країни ЄС сьогодні можна поділити на декілька груп щодо рівня оподаткування тютюнових виробів, залежно від показника акцизної складової в ціні реалізації тютюнових виробів (на 1 000 шт.):

- із високим рівнем оподаткування (понад 150 євро) – Німеччина, Данія, Швеція, Бельгія, Нідерланди, Фінляндія, Франція, Ірландія;
- середнім (100–149 євро) – Чехія, Латвія, Словенія, Люксембург, Кіпр, Португалія, Іспанія, Італія, Австрія;
- низьким (менше 99 євро) – Болгарія, Хорватія, Угорщина, Румунія, Польща, Литва, Словаччина.

У країнах із доходом на душу населення вище середнього ЄС – 17 загальне оподаткування тютюнових виробів найпопулярнішої цінової категорії у 3 рази перевищує показник роздрібної ціни без податків. Крім того, усі країни цієї групи членів ЄС виконують вимогу щодо мінімального розміру акцизного податку в 90 євро за 1 000 сигарет та відносного рівня акцизного навантаження у 60 % середньозваженої роздрібної ціни.

Ураховуючи вимоги Директиви Ради 2011/64/ЄЕС, у країнах ЄС застосовується змішана система оподаткування тютюнових виробів. Вибір між структурою складових ставки здійснюється відповідно до особливостей національного ринку такої продукції.

Переважання специфічної або адвалорної складової в показнику акцизного навантаження залежить від стратегії, що реалізується країною у сфері оподаткування тютюнових виробів. Адже специфічна і адвалорна ставки акцизного податку мають різний вплив на ціни, прибуток, податкові надходження, якість товару, його різноманітність, методи адміністрування і розподіл доходу. Європейська комісія підтримує застосування специфічних ставок акцизного податку, оскільки вони є найкращим інструментом

обмеження споживання тютюнових виробів, не вимагають узгодження між урядами та виробниками роздрібних цін та, відповідно, не порушують принципи вільного ринку.

Варто зазначити, що адвалорна складова акцизного податку на тютюнові вироби у їх ціні переважає у таких країнах-членах ЄС, як Австрія, Бельгія, Люксембург, Франція, Іспанія, Італія, Фінляндія, та варіюється в межах від 38 % в Австрії до 52 % в Фінляндії (рис. 2.3). Обрання саме такої структури ставки зумовлюється високим ВВП на душу населення в цих країнах. Адже споживачі з вищим рівнем доходів зазвичай обирають сигарети преміум-класу з високим рівнем якості та, відповідно, вартістю, що позитивно позначається на податкових надходженнях.

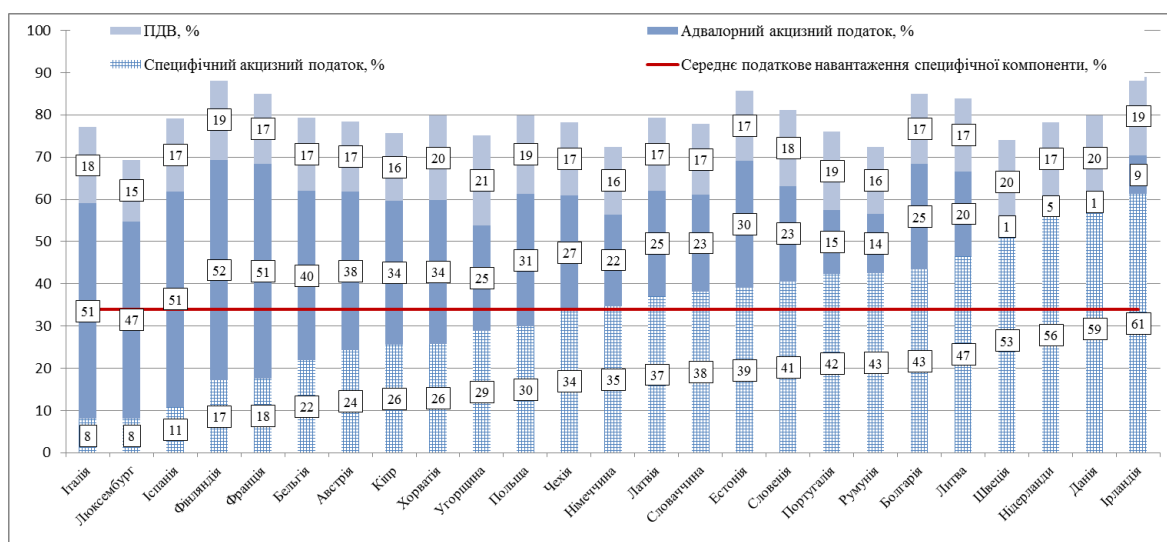


Рис. 2.3. Податкове навантаження на сигарети у країнах-членах ЄС станом на 01.07.2018, у % до середньозваженої ціни

Джерело: складено авторами на основі даних: Excise Duty Tables Part III – Manufactured Tobacco. World Health Organization. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

Специфічній складовій акцизного податку надають перевагу, як правило, країни з високим рівнем споживання сигарет або з жорсткою політикою зниження рівня тютюнопаління. До них належать такі: Словаччина (4 303,3 шт./1 особу, що палить²²), Словенія (7 844,7), Португалія

²²Тут і надалі рівень реалізації сигарет для споживання шт. на 1 особу, що палить.

(4 530,7), Румунія (3 987,5), Болгарія (5 173,8), Литва (3 440,5), Швеція (2 855,4), Нідерланди (2 244,4), Данія (5 585,1) та Ірландія (3 081,4). У цих країнах специфічна складова у ціні тютюнових виробів перевищує середнє значення за країнами ЄС.

Тривалий час у країнах ЄС поряд з процесами гармонізації реалізується стратегія, спрямована на збільшення частки акцизного податку в ціні реалізації одиниці тютюнових виробів. Одночасно з обмеженням рівня споживання таких товарів підвищення рівня акцизного оподаткування дозволяє досягати зростання рівня надходжень податку до бюджету при мінімальних витратах на його адміністрування. Варто зазначити, що споживання сигарет у країнах Євросоюзу протягом останніх років зменшилося на 15 % – з 553,4 млрд штук у 2012 р. до 471,5 млрд шт. у 2017 р. (рис. 2.4).

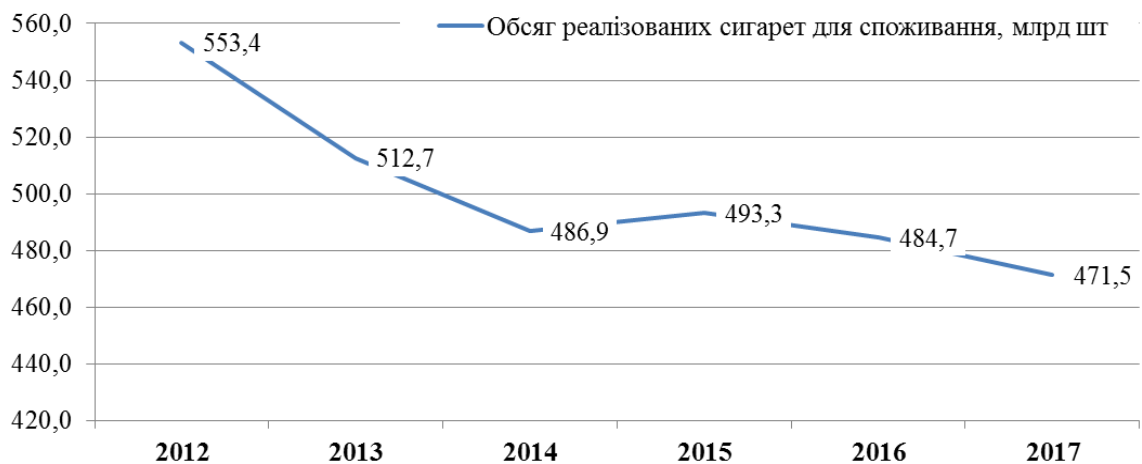


Рис. 2.4. Динаміка обсягу реалізованих сигарет для споживання у країнах-членах ЄС протягом 2012–2017 рр.

Джерело: складено авторами на основі даних: Releases for consumption of cigarettes 2002–2017 (in 1 000 pieces). European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tobacco_products_releases-consumption.pdf.

Незважаючи на ефективність акцизної політики щодо скорочення споживання тютюнових виробів багато країн ЄС, разом із контрабандою та

контрафактом, отримали проблему оптимізації сплати акцизного податку з тютюнових виробів – форстолінг (накопичення на складах виробників тютюнових виробів із акцизними марками, придбаними до підвищення ставок), яка не дає змоги повною мірою реалізувати фіскальний і регулятивний потенціал акцизного оподаткування. Відбувається збільшення обсягів виробництва підакцизної продукції перед підвищенням ставок акцизного податку з метою мінімізації сплати податкових зобов'язань у майбутніх періодах. Наслідками такого негативного явища є недонадходження акцизного податку до бюджету, а також викривлення конкурентних умов на ринку.

Зазначена проблема є суттєвою для більшості країн ЄС, які у відповідь на це запровадили найбільш прийнятні антифорстолінгові заходи залежно від специфіки системи акцизного оподаткування та контролю за обігом підакцизних товарів у кожній країні. Так, за даними Європейської комісії, приблизно 70 % держав-членів ЄС застосовують антифорстолінгові заходи. Такі заходи поділяються на чотири типи²³:

1) *встановлення квот щодо кількості виданих акцизних марок*²⁴ (*cap on tax stamps*) (використовується в Болгарії, Бельгії, Данії та Люксембурзі). Наприклад, у Данії в період з листопада по грудень звітного року така квота становить 120 % середньомісячного обсягу замовлених акцизних марок за попередні місяці. У разі перевищення квоти акцизний податок сплачується за ставками, які діятимуть з січня наступного року;

2) *обмеження обсягів тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання* (*cap on release for consumption*) (використовується в Люксембурзі, Португалії, Великій Британії та на Кіпрі та Мальті). Наприклад, британські компанії мають обмеження щодо випуску сигарет для споживання з 1 січня до дати оголошення зміни ставок акцизного податку). У Португалії встановлено обмеження щодо кількості сигарет, випущених з

²³Деякі держави-члени згадуються двічі, оскільки застосована система може поєднувати стандартну методологію та додаткові заходи за певних обставин.

²⁴Вартість акцизної марки в більшості країн ЄС входить до суми акцизного податку.

1 вересня до 31 грудня, яке розраховане на основі 110 % середньомісячного показника за останні 12 місяців. На Мальті застосовують подібний захід, проте без коригувального коефіцієнта на можливу позитивну динаміку ринку;

3) *встановлення кінцевої дати продажу (sell-by date):*

3.1) *в оптовій торгівлі (sell-by date at wholesale)* (використовується в Бельгії, Угорщині, Нідерландах);

3.2) *в оптовій та роздрібній торгівлі (sell-by date at retail)* (використовується в Естонії, Польщі, Португалії, Словаччині). Такий захід передбачає встановлення обмежень щодо терміну продажу тютюнових виробів за певними податковими ставками. В Естонії, коли запроваджується нова ставка акцизного податку, товари можуть бути продані протягом трьох календарних місяців після дати нової ставки. Угорщина має аналогічну політику, у якій оптові продавці повинні продати продукцію протягом 15 днів з оголошеної дати. У Нідерландах виробники, оптові продавці та імпортери можуть продавати тютюнові вироби зі «старою» акцизною маркою протягом двох місяців після введення в дію нової ставки акцизного податку, проте ці заходи не застосовується до роздрібних торговців. Нарешті, у Польщі «старі» акцизні марки дійсні лише в поточному календарному році та можуть бути використані до останнього дня лютого наступного року;

4) *перерахунок податкових зобов'язань з акцизного податку на дату фактичної реалізації продукції споживачу (paying the tax difference)* (використовується в Хорватії, Данії, Франції, Латвії, Литви, Словенії). У Литві такий захід застосовується лише до сигарет, які все ще перебувають в оптових торговців, тоді як в Латвії та Словенії перерахунок податкових зобов'язань відбувається за результатами інвентаризації запасів тютюнових виробів на всіх рівнях торгівлі²⁵.

²⁵Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products. European Commission. 2014. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ramboll-tobacco-study.pdf.

У деяких європейських країнах, таких як Бельгія, Люксембург, Португалія, Данія, з метою підвищення ефективності антифорстолінгового регулювання використовують декілька заходів одночасно. Детальна характеристика цих заходів, узгодженість їх з директивами ЄС щодо акцизного збору, пристосованість до систем оподаткування держав-членів ЄС, зручність адміністрування та контролю (включаючи фінансові ефекти, вартість виконання тощо), вплив на функціонування ринку містяться в додатках А і Б.

Варто зазначити, що деякі держави не одразу визначили оптимальні антифорстолінгові заходи, а обрали їх виходячи з досягнення цілей вирівнювання податкових надходжень протягом року. Так, у Польщі до запровадження заходів надходження акцизного податку були нерівномірними протягом року, їх коефіцієнт варіації становив 71,1 %. З березня по травень надходження були значно меншими, ніж в інші податкові періоди, а з грудня по лютий – значно більшими (табл. 2.1). Для протидії цьому явищу у 2009 р. було запроваджено норму щодо кінцевої дати продажу тютюнових виробів на всіх ланках торгівлі, яка становила 6 місяців (кінець червня). Такі заходи не мали належного впливу на форстолінг. Надходження акцизного податку також були нестабільними протягом 2009 р., проте їх варіабельність дещо зменшилася, коефіцієнт варіації знизився до 66,4 %. І вже у січні 2010 р. такий кінцевий термін було скорочено до 2 місяців (кінця лютого). Ці заходи виявилися ефективними, внаслідок їх запровадження надходження акцизного податку протягом року вирівнялися, коефіцієнт варіації знизився до 14,9 % у 2010 р. і до 12,1 % – у 2011 р., що є свідченням низької варіабельності податкових надходжень.

Таблиця 2.1

**Вплив антифорстолінгових заходів на рівномірність надходжень
акцизного податку з тютюнових виробів в окремих країнах ЄС**

№ з/п	Країна	Коефіцієнт варіації, %		
		До запровадження заходу	Після першого етапу форстолінгового регулювання	Після другого етапу форстолінгового регулювання
1	Польща	71,1	66,4	14,9
2	Словаччина	178,4	32,4	21,2
3	Бельгія	34,8	-	16,1

Джерело: розраховано на основі: Tusveld R., Lejeune I., Bogaerts N. Study on fiscal anti-forestalling measures for the tobacco sector. PWC. 2013. 28 с.

Динаміка податкових надходжень акцизного податку з тютюнових виробів у Словаччині без заходів форстолінгового регулювання надходжень була подібною до тієї, що спостерігалася в Польщі, коефіцієнт варіації становив 178,4 %. Антифорстолінгові заходи були запроваджені 1 лютого 2009 р. у вигляді встановлення кінцевої дати реалізації на всіх ланках торгівлі 9 місяців (кінець жовтня), але надходження також мали високий рівень варіабельності. З лютого 2011 р. дата була скорочена до двох місяців (коефіцієнт варіації – 32,4 %), а з лютого 2012 – до одного місяця (коефіцієнт варіації – 21,2 %). Отже, тільки антифорстолінговий захід останнього виду дозволив забезпечити регулярність та низьку варіабельність податкових надходжень акцизного податку на тютюнові вироби у Словаччині.

У Бельгії у січні 2012 р. було застосовано одночасно декілька антифорстолінгових заходів у вигляді квот на видачу марок акцизного податку та кінцевої дати продажу строком у 3 місяці після підвищення ставок акцизного податок, що дозволило знизити варіабельність податкових надходжень з 34,8 до 16,1 %. Кількість марок, яку можливо було отримати, розраховувалася на основі середньомісячного показника минулого року, збільшеного на 15 %.

Варто зазначити, що за експертними висновками²⁶, з усіх зазначених вище антифорстолінгових заходів найбільш ефективним є захід типу 3а, оскільки його застосування:

1) відповідає Директивам ЄС щодо акцизного податку, не залежить від системи оподаткування і не вимагає перерахунку зобов'язань або використання контрольного періоду, забезпечує стабільність податкових надходжень протягом року;

2) не залежить від системи маркування тютюнових виробів і не передбачає додаткових витрат на адміністрування податку та контроль за обігом підакцизних товарів, не спотворює ринкових умов.

Також зробимо акцент на іншому. Оскільки акцизний податок із тютюнових виробів традиційно використовують як інструмент наповнення бюджету з порівняно незначним негативним впливом на макроекономічну динаміку, в умовах несприятливої кон'юнктури він часто підлягає коригуванню для подолання розбалансованості державних фінансів. Водночас посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування тютюнових виробів є засобом обмеження шкідливого для здоров'я споживання сигарет. Проте особливо при підвищенні ставок акцизного оподаткування можуть відбуватися цінові війни між тютюновими компаніями за збільшення їх частки на ринку. Це, з одного боку, стримує підвищення цін на тютюнові вироби з відповідним негативним впливом на надходження адвалорного компонента акцизу, ПДВ і податку на прибуток, а з іншого – не зменшує доступності цих підакцизних товарів, що перешкоджає досягненню цілей охорони здоров'я. Така проблема характерна і для країн Європейського Союзу, і для нашої держави.

Після світової фінансово-економічної кризи 2008–2009 рр. більшість країн ЄС відчула гострий дефіцит фіскальних ресурсів, що спонукало підвищувати ставки акцизів. Такі односпрямовані національні реформи

²⁶Tusveld R., Lejeune I., Bogaerts N. Study on fiscal anti-forestalling measures for the tobacco sector. PWC. 2013. 28 с.

акцизного оподаткування створили передумови для перегляду гармонізованих стандартів Євросоюзу щодо ставок акцизів для тютюнових виробів. З набранням чинності у 2012 р. Директиви Ради 2011/64/ЄС було розширено межі застосовування специфічної компоненти акцизу на сигарети, який не лише забезпечує стабільні надходження до бюджету, що не залежать від рівня цін, а і є більш ефективним під час розв'язання проблем охорони здоров'я (забезпечує однаковий рівень навантаження на дешеві й дорогі сигарети, що сприяє обмеженню куріння). Якщо до 2012 р. специфічний акциз не мав бути меншим за 5 % та більшим за 55 % сукупного податкового навантаження (ПДВ + адвалорний та специфічний акцизи), то з 2014 р. ці «рамкові» стандарти ЄС становлять 7,5 і 76,5 % відповідно. Крім того, Директивою передбачено зростання мінімального рівня акцизного навантаження на тютюнові вироби. Зокрема, у 2014 р. мінімальний розмір акцизу для сигарет у ЄС збільшився з 64 до 90 євро за 1 000 штук. Це спричинило подальше підвищення ставок акцизів у країнах, які не досягали оновлених стандартів.

В умовах посткризового посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування сигарет чимало країн Євросоюзу, серед яких, зокрема, Італія, Німеччина і Франція, відчули проблеми зі збором запланованих обсягів надходжень акцизів через заниження окремими тютюновими компаніями цін на сигарети, що негативно впливало на загальне зростання цін. Наявність на ринку дешевих сигарет, незважаючи на підвищення акцизного навантаження на них, також не сприяло зменшенню популярності тютюнопаління. Водночас скорочення кількості споживачів тютюнових виробів, яких підвищення цін на їх улюблені марки цих підакцизних товарів спонукало відмовитися від шкідливої звички, призводило до скорочення податкових надходжень із тютюнових виробів. У Німеччині також частина споживачів почала переходити на більш дешевші альтернативи (насамперед дрібно рублений тютюн для скручування у сигарети, який залишався відносно дешевшим через порівняно низькі ставки акцизного оподаткування), що

посилювало цінові війни з підвищенням акцизу на сигарети. У країні реалізувалася реформа, яка передбачала у 2010–2015 рр. поступове підвищення специфічного (з 82,7 до 98,2 євро за 1 000 штук) та зниження адвалорного (з 24,66 до 21,69 %) акцизів для сигарет, а також збільшення специфічної (з 34,06 до 48,49 євро за 1 000 штук) та зменшення адвалорної складової (з 18,57 до 14,76 %) податку для дрібно рубленого тютюну для скручування у сигарети²⁷. До істотного зменшення розриву між акцизним навантаженням на ці категорії підакцизних товарів особливо посилювалася актуальність використання антидемпінгового механізму убезпечення надходжень акцизного податку та ПДВ із сигарет від скорочення.

Незважаючи на відносну свободу країн Євросоюзу у виборі податкових механізмів, національні практики протидії заниженню цін на ринку тютюнових виробів мають відповідати вимогам Директиви Ради 2011/64/ЄС. Не всім країнам вдалося розробити антидемпінгові механізми з дотриманням такої відповідності. Рішення Європейського Суду щодо суперечності низки національних податкових новацій нормам Директиви змусили чимало країн ініціювати їх скасування. Це обмежило різноманіття підходів до розв’язання проблеми цінових війн між тютюновими компаніями в Об’єднаній Європі. Разом з тим антидемпінговий механізм забезпечення стабільності надходжень акцизу із сигарет на основі встановлення мінімального рівня сукупного податкового навантаження (акциз + ПДВ) Німеччини, що відповідає нормам спільного європейського законодавства, сьогодні застосовується і заслуговує на особливу увагу.

З 1 квітня 2010 р. у Німеччині розраховується акцизний податок (специфічний та адвалорний компоненти) та ПДВ для середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, який слугує базою для порівняння з

²⁷Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2010.URL:http://www.adko.hu/01_files/adattar/tobacco_en.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2012. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise_Duty_Tables%20-%20III-Tobacco_July2012_REV1.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2016.URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

відповідними показниками для конкретної максимальної роздрібної ціни. Якщо сукупне акцизне навантаження (акциз + ПДВ) у конкретному випадку є нижчим за зазначений мінімальний поріг, різниця підлягає сплаті як додатковий акциз²⁸. Водночас до лютого 2016 р. у країні було встановлено також фіксовану суму мінімального сукупного податку за одиницю продукту. Якщо вона перевищувала аналогічний показник для середньозваженої роздрібної ціни, доплата акцизу розраховувалася на основі цієї фіксованої суми²⁹. Таке подвійне регулювання убезпечувало податкові надходження із сигарет від скорочення навіть в умовах значного коливання цін.

Фіскальний механізм протидії демпінгу на ринку сигарет, який застосовує Німеччина, у 2011–2017 рр. дав змогу акумулювати надходження акцизу на рівні понад 12 млрд. євро на рік³⁰, незважаючи на скорочення споживання тютюнових виробів. Завдяки йому забезпечується досягнення фіскальних та регулятивних цілей політики встановлення високого податкового навантаження на ці підакцизні товари.

Для України становить інтерес також досвід забезпечення стабільності податкових надходжень із сигарет за рахунок обмеження демпінгу Іспанії, що напередодні ухвалення Директиви Ради 2011/64/ЄС відчула одну з найбільших в Об'єднаній Європі проблему зі збалансованістю державних фінансів. Іспанська модель антидемпінгового механізму, як і німецький аналог, передбачає сплату більшого акцизного податку, якщо максимальна роздрібна ціна продажу сигарет нижча певний рівень. Проте якщо у

²⁸За матеріалами семінару «Право з оподаткування тютюнових виробів. Вимоги Директиви Ради 2011/64/ЄС. Пропозиція змін Директиви Ради 92/83/ЄЕС з гармонізації структури акцизних податків на спирт та алкогольні напої. Держана монополія на виробництво та продаж спирту в Німеччині», організованому 10–12 липня 2018 р. у Міністерстві фінансів України за підтримки Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) у межах проекту «Підтримка реформи управління державними фінансами». Експерти – Фрідріх Зеєвальд і Денніс Геррінг (Німеччина).

²⁹Tobacco Tax Act (TabStG) TabStG Ausfertigung date: 15.07.2009 (BGBl. I S. 1870). URL: <https://www.global-regulation.com/translation/germany/392902/tobacco-tax-act.html>; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

³⁰Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco (Tax receipts – Manufactured Tobacco). European Commission 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf.

Німеччині цей ціновий поріг відповідає середньозваженій роздрібній ціні, то в Іспанії він встановлений у фіксованій сумі. У разі недосягнення цього рівня ціни застосовується вищий рівень (друга фіксована сума) мінімального акцизу. Інакше кажучи, іспанська модель, на відміну від німецької, не передбачає поетапного збільшення додаткового акцизного податку у міру зниження максимальної роздрібної ціни продажу сигарет. При цьому подвійний мінімальний акциз в Іспанії застосовується як для сигарет, так і щодо тютюну для куріння: акциз на сигарети має становити щонайменше 131,5 євро за 1 000 штук та зростає до 141 євро за 1 000 штук, якщо максимальна роздрібна ціна становить менше 196 євро за 1 000 штук; акциз на тютюн для куріння не повинен бути нижчим за 98,75 євро за кілограм та підвищується до 102,75 євро за кілограм, якщо роздрібна ціна продажу не перевищує 165 євро за кілограм³¹. Зауважимо, що недоліком такого інструменту протидії демпінгу є те, що суми порогу ціни та подвійного мінімального акцизу потрібно коригувати при підвищенні ставок акцизного податку.

Португалія, яка також долала значні фіскальні проблеми, ввела доволі високе мінімальне акцизне навантаження на сигарети. Цей пороговий показник у країні встановлено на рівні 104 %, розрахованих для найбільш популярної цінової категорії сигарет (визначається законодавством)³². За таких умов досягнення фіскальних цілей відбувається за рахунок податкового «покарання» сигарет не лише низького, а й середнього цінового сегмента, що негативно впливає на розвиток тютюнової галузі.

Ще низка країн Європейського Союзу для стабілізації податкових надходжень із сигарет застосовує мінімальний акциз залежно від розміру середньозваженої роздрібної ціни їх продажу.

³¹ Spain Corporate – Other taxes. PWC. URL: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Corporate-Other-taxes>.

³²Moita D. The Effects of Price Cap Regulation on Tobacco Market. URL: https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub_geral.show_file?pi_gdoc_id=133815.

Отже, у країнах ЄС поширеною є практика застосування фіскальних механізмів протидії демпінгу на ринку тютюнових виробів, який стримує зростання цін на сигарети, перешкоджаючи досягненню фіскальних та регулятивних цілей політики підвищення ставок акцизів. В Україні підвищення акцизного навантаження на тютюнові вироби поєднується зі збереженням у легальному продажі сигарет, максимальна роздрібна ціна яких є нижчою навіть за суму акцизного податку і ПДВ, передбачену для цієї ціни законодавством, що посилює актуальність запровадження заходів щодо обмеження такого демпінгу з ознаками ухилення від оподаткування з урахуванням європейського досвіду.

3. Аналіз практики справляння акцизного податку з тютюнових виробів в Україні

Ефективність податкової системи будь-якої країни визначається тим, наскільки успішно та цілеспрямовано вона вирішує завдання, пов'язані з формуванням достатніх доходів бюджету у вигляді податкових надходжень, регулюванням економічних процесів та вирішенням комплексу соціально-економічних проблем. За своєю економічною сутністю податкова система має фіскально-регулятивне призначення, яке проявляється у впливі на темпи й пропорції соціально-економічного розвитку держави. Окремо взята національна податкова система відображає конкретні умови: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення та безліч інших чинників. У зв'язку з цим склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, порядок обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятися.

З погляду основних положень фінансової теорії оптимізація рівня податкового навантаження є одним з методів вирішення питань ефективного управління фінансами держави та забезпечення регулювання параметрів

розвитку окремих галузей національної економіки. Зважаючи на те, що оподаткування зачіпає дві сторони податкових правовідносин – державу і платника податків, основним принципом оптимізації рівня податкового навантаження є саме збалансування інтересів державного бюджету, суб'єктів підприємництва, громадян, держави.

Одним з найбільш дієвих інструментів податкового регулювання залишається специфічний акциз (в Україні – акцизний збір, з прийняттям Податкового кодексу – акцизний податок). Використання специфічних акцизів в Україні має понад двадцятип'ятирічну історію, причому окремі періоди його застосування були досить суперечливими. Однак і на сьогодні найбільш актуальними залишаються питання визначення оптимального рівня акцизного оподаткування і підвищення ефективності його використання як в обмеженні споживання товарів, що шкідливі для здоров'я людини, так і у впливі на інші якісні та кількісні параметри ринку підакцизних товарів.

Однією з основних проблем у застосуванні акцизного податку протягом усього періоду новітньої історії України є нестабільність податкового законодавства. Зміни до законодавства, що регулює справляння специфічного акцизу в Україні, були спрямовані як на вдосконалення самого механізму застосування акцизного податку, так і слугували виключно фіскальним цілям – за рахунок надходжень податку вдавалося формувати додаткові фінансові ресурси, що спрямовувалися на фінансування тих чи інших суспільних благ. Як наслідок, як фіскальна, так і економічна ефективність податку також змінювалася, причому в окремі роки відбувалося зниження реальних (з урахуванням інфляційної складової) надходжень податку.

Однак з позиції досягнення стратегічних та тактичних цілей державного регулювання національної економіки використання акцизного податку залишається недостатньо ефективним. Так, використання акцизного оподаткування в Україні не дозволяє достатньо ефективно впливати на обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів; структуру

виробництва, його рентабельність, а також опосередковано – на якість виробленої продукції та покращання споживчих характеристик окремого продукту³³.

Реалізація акцизної політики, спрямованої на зростання ставок, останніми роками дала змогу підвищити фіскальну ефективність акцизного податку. Так, у 2009 р. відношення надходжень акцизного податку до показника номінального ВВП зросло з 1,3 до 2,4 %. Указаний показник у 2010–2014 рр. зберігався на рівні 2,5–2,9 %, але вже у 2017 р. його значення зросло до 3,9 %. Зростання фіскального значення акцизного податку стало наслідком безсистемного підвищення його ставок, а також впровадження у вітчизняну практику податкового адміністрування низки нових інструментів. Підкреслимо, що в Україні частка акцизного податку у ВВП є цілком зіставною з відповідними показниками у країнах ЄС, однак для нашої держави характерна інша структура надходжень акцизу.

Протягом останніх років зберігається чітка тенденція до зростання фіскального значення акцизного податку з тютюнових виробів, частка від надходжень якого у 2017 р. становила 32 % загальних надходжень акцизного податку (рис. 3.1) і 54 % надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів. Починаючи з 2009 р. акцизи на тютюн становлять у середньому майже 57 % усіх надходжень акцизних податків та приблизно 41 % акцизів на товари внутрішнього виробництва.

Варто зазначити, що такі фіскальні показники зумовлені специфікою попиту та пропозиції тютюнових виробів в Україні. Виробники тютюнових виробів належать до великих платників податків, а сплачений ними акцизний податок становить у середньому 5,0 % податкових надходжень зведеного бюджету. Так, до топ-100 найбільших платників, за підсумками 2017 р.³⁴, увійшли 4 компанії, які виробляють тютюнові вироби, зокрема ПрАТ «АТ ТК

³³Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Мярковський А. І. та ін.; за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ. 2011. С. 346.

³⁴ В Офісі визначили топ-100 найбільших платників / Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби. 2018. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/324207.html>.

«В.А.Т. – Прилуки», ПрАТ «Філіп Морріс Україна», ПАТ «Джей Ті Інтернешнл Україна», АТ «Імперіал Тобакко Продакшн Україна».

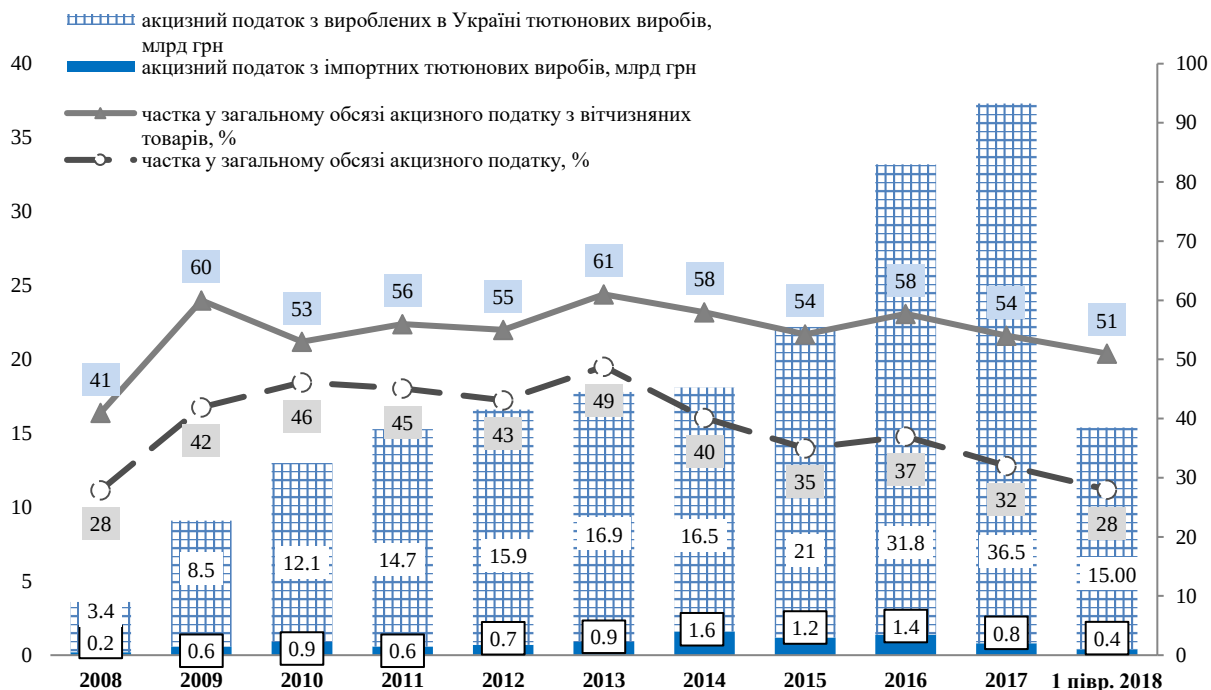


Рис. 3.1. Динаміка надходження акцизу з тютюнових виробів та його частка у сукупних надходженнях акцизного податку у 2008–2018 рр.

Джерело: побудовано авторами за даними Державної служби статистики України.

Відповідно, ринок тютюнових виробів в Україні є висококонцентрованим і олігополістичним, індекс Херфіндаля – Хіршмана у 2015–2018 рр. становив від 0,23 до 0,26. Станом на середину 2018 р. зареєстровано 16 виробників тютюнових виробів (рис. 3.2), проте найбільші частки належать ПрАТ «Філіп Морріс Україна» (28,3 %), ПрАТ «АТ ТК «В.А.Т.– Прилуки» (25,9 %) та ПАТ «Джей Ті Інтернешнл Україна» (25,3 %).

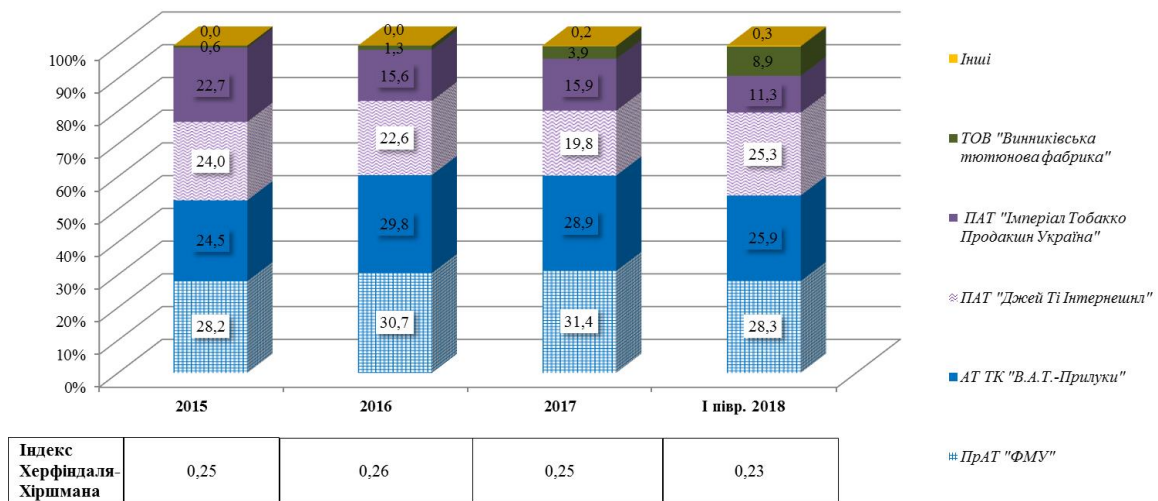


Рис. 3.2. Індекс Хершфіндаля – Хіршмана у 2015–2018 рр.

Джерело: розраховано на основі даних ДФС України.

Ліцензію на роздрібну торгівлю видано понад 180 тис. торговим точкам, починаючи від спеціалізованих тютюнових магазинів, супермаркетів, гіпермаркетів, продуктових магазинів, кіосків, закусочних, АЗС, готелів, ресторанів і кафе тощо.

Варто зазначити, що на динаміку ринку тютюнових виробів суттєво впливає акцизна політика, яка до 2008 р. була досить ліберальною та зумовлювала стійке зростання обсягів виробництва тютюнових виробів. Проте в період економічної та фінансової кризи як захід «швидкої допомоги» бюджету відбулося значне зростання ставок акцизного податку, що поряд з несприятливою економічною кон'юнктурою зумовило зменшення офіційного виробництва тютюнових виробів до 94,0 млрд шт. у 2012 р. і 86 млрд шт. у 2014 р. Крім того, таку тенденцію можна пояснити скороченням споживання сигарет на фоні суттєвого зменшення рівнів доходів серед багатьох верств населення України.

Наведені на рис. 3.3 дані свідчать про те, що внаслідок значного підняття ставок на тютюнову продукцію у 2009 р., на фоні зменшення загальних податкових надходжень, фіскальна ефективність акцизного податку з тютюнових виробів збільшилася з 1,2 % загальних податкових

надходжень у 2008 р. до 4,3 % у 2009 р., причому у 2010–2017 рр. цей показник коливався в межах від 4,8 % до 6,6 % і становив у середньому 5,2 %. Починаючи з 2015 р. виробництво сигарет в Україні зросло до 92,9 млрд шт., а у 2016 р. – до 98,2 млрд, що в основному зумовлено зростанням експорту до 24,2 млрд шт. у 2015 р. і 25,9 млрд шт. у 2016 р.

За даними Державної служби статистики України, за цей період змінилися й інші показники ринку: експорт зріс з 10,8 млрд шт. у 2008 р. до майже 28,6 млрд шт. у 2017 р., а імпорт – варіювався в межах 3,6 та 6,4 млрд шт. протягом 2008–2016 рр. та скоротився до 1,6 млрд шт. у 2017 р.

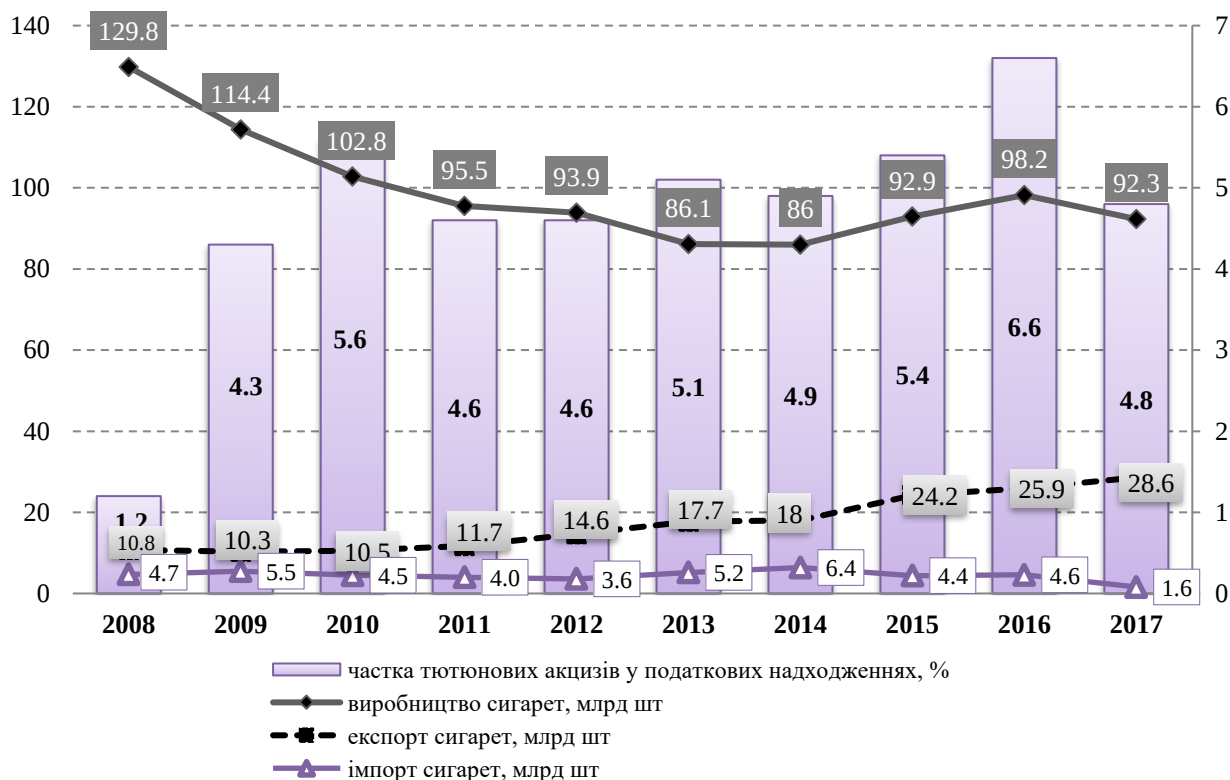


Рис. 3.3. Виробництво, експорт, імпорт сигарет та частка акцизного податку з тютюнових виробів у податкових надходженнях зведеного бюджету України у 2006 – 2017 рр.

Джерело: побудовано авторами за даними Державної служби статистики України, ДФС України, Державної казначейської служби України.

Варто зазначити, що такі тенденції відобразилися на надходженнях акцизного податку з тютюнових виробів протягом аналізованого періоду, які в абсолютному вираженні мали стійку тенденцію до зростання. Крім зазначених факторів, зростання рівня податкових надходжень стало наслідком як збільшення ставок податку, зміни їх структури, так і запровадження авансової форми сплати акцизного податку. Виробники тютюнових виробів нині сплачують податок до бюджету при придбанні марок акцизного податку протягом п'ятнадцяти робочих днів після їх отримання (часто до початку виробництва продукції). У такому разі сума податку може бути скорегована при зміні ставки акцизного податку (за основу береться ставка, що діє на дату подання податкової декларації).

Разом зі зміною порядку сплати акцизного податку в Україні було зміщено акценти в застосуванні змішаної системи оподаткування тютюнових виробів. Перевагу було надано специфічній складовій, що разом з досягненням суто фіскальних завдань дозволило більш ефективно впливати на рівень споживання тютюнових виробів. Одночасне збільшення специфічної ставки акцизу і зменшення адвалорної в Україні відповідає сучасним тенденціям розвитку європейського акцизного оподаткування тютюнових виробів, які описані у розділі 2.

Проаналізуємо вплив зростання специфічної ставки в Україні на надходження акцизного податку. Так, найбільші темпи зростання ставок були у 2013 р. – 147 %, у 2016 р. – 140 %, у 2017 р. – 140 %. Причому в 2014 р. – період початку АТО на сході країни – ставки збільшилися у 3 рази, а сукупний темп зростання сягнув 140 % (табл. 3.1). Це є свідченням того, що акцизний податок з тютюнових виробів в Україні використовується як один із інструментів розв'язання проблеми розбалансованості державних фінансів.

Таблиця 3.1

**Ставки і темпи зростання надходжень акцизного податку та
мінімального акцизного податкового зобов'язання для тютюнових
виробів у 2008–2018 рр.**

Період підвищення ставки акцизного податку з тютюнових виробів	Специфічний акциз на сигарети з фільтром		Специфічний акциз на сигарети без фільтру		Адвалорний акциз на сигарети з фільтром та без фільтру, %	Мінімальний акциз на сигарети з фільтром, грн за 1 000 шт.		Мінімальний акциз на сигарети без фільтру, грн за 1 000 шт.	
	грн за 1 000 шт.	темп росту, %	грн за 1 000 шт.	темп росту, %		грн за 1 000 шт.	темп росту, %	грн за 1 000 шт.	темп росту, %
01.01.2013	162,6	147,0	72,7	147,5	12	217,6	118,0	95,4	135,0
01.01.2014	173,2	106,5	77,5	106,6	12	231,7	106,5	101,6	106,5
01.04.2014	216,5	125,0	96,9	125,0	12	289,6	125,0	127,0	125,0
01.08.2014	227,3	105,0	101,7	105,0	12	304,1	105,0	133,4	105,0
01.01.2015	227,3	100,0	227,3	223,5	12	304,1	100,0	304,1	228,0
01.01.2016	318,3	140,0	318,3	140,0	12	425,8	140,0	425,8	140,0
01.01.2017	445,6	140,0	445,6	140,0	12	596,1	140,0	596,1	140,0
01.01.2018	577,98	129,7	577,98	129,7	12	773,2	129,7	773,2	129,7
01.01.2019*	693,58	120,0	693,58	120,0	12	927,84	120,0	927,84	120,0
01.01.2020*	832,29	120,0	832,29	120,0	12	1113,4	120,0	1113,4	120,0
01.01.2021*	998,75	120,0	998,75	120,0	12	1336,08	120,0	1336,08	120,0
01.01.2022*	1198,5	120,0	1198,5	120,0	12	1603,3	120,0	1603,3	120,0
01.01.2023*	1438,2	120,0	1438,2	120,0	12	1923,96	120,0	1923,96	120,0
01.01.2024*	1725,84	120,0	1725,84	120,0	12	2308,75	120,0	2308,75	120,0
01.01.2025*	2 071,0	120,0	2 071,0	120,0	12	2 770,5	120,0	2 770,5	120,0

*заплановані ставки відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 № № 2245-VIII.

Джерело: складено авторами на основі законодавчих актів України.

Разом з тим зростання надходжень акцизного податку з тютюнових виробів у ці періоди не було пропорційним зростанню ставки. Так у 2013 р. вони становили 108 %, у 2014 – 101 %, у 2015 – 123 %, у 2016 – 149 %, у 2017 – 120 %. Тільки у 2016 р. темпи росту надходжень випередили темпи росту ставки акцизного податку на 9,4 % (рис. 3.4). Такі тенденції можна пояснити, зокрема, непослідовною акцизною політикою, яка характеризувалася раптовим прийняттям рішень про підвищення ставок через брак коштів у бюджеті, а не продуманою і прорахованою наперед стратегією скорочення споживання тютюнових виробів відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну (далі – РКБТ ВООЗ). Така ситуація створювала значні перешкоди для ведення бізнесу на ринку тютюнових виробів.

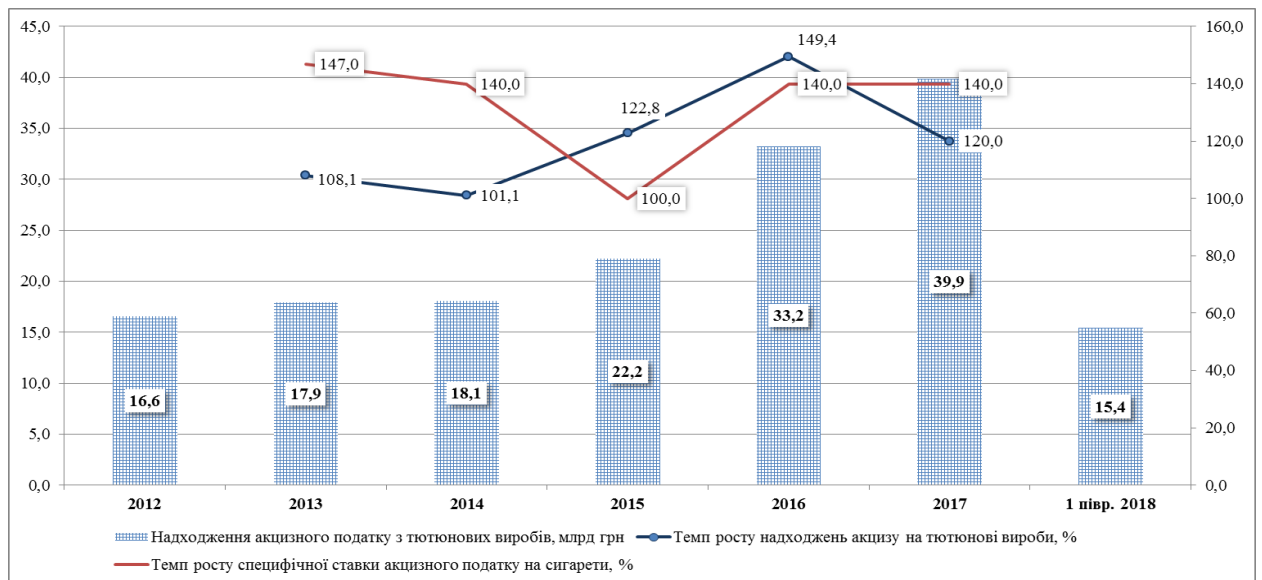


Рис. 3.4. Динаміка та темпи зростання надходжень та ставок акцизного податку на тютюнові вироби протягом 2012–2018 рр.

Джерело: побудовано за даними Державної казначейської служби України та ПКУ.

Також необхідно зауважити, що система акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні до 2015 р. базувалася на застосуванні різних ставок податку на сигарети з фільтром і без фільтра (табл. 3.1). Такий механізм акцизного оподаткування тютюнових виробів, по-перше, суперечив вимогам Директиви Ради ЄС 2011/64 від 21 червня 2011 р., а, по-друге, зумовлював негативну тенденцію до зростання продажу сигарет без фільтра, на які ставка акцизу була вдвічі меншою, ніж на сигарети з фільтром. Це створювало цінові конкурентні переваги для більш шкідливої для здоров'я продукції. Так, реалізація сигарет без фільтра зросла з 7,5 млрд штук у 2013 р. до 12,6 млрд. штук у 2014 р., тобто частина споживачів віддала перевагу споживанню сигарет низького цінового сегмента. Із приведенням ставок податку та розміру мінімального податкового зобов'язання до єдиного рівня у 2015 р. така тенденція зупинилася, обсяги виробництва сигарет без фільтра знизилися з 12,6 млрд шт. у 2014 р. до 5,8 у 2015 р. і 2,3 у 2016 р. Це також позитивно вплинуло на надходження акцизного податку, які у 2015 р. зросли на 22,8 %, а у 2016 р. – на 49,4 % порівняно з попереднім роком.

Законом України № 2245-VIII³⁵ від 07.12.2017 передбачено збільшення ставок акцизного податку на тютюнові вироби у 2018 р., з урахуванням попередньої індексації загалом на 29,7 % та надалі до 2025 р. – на 20 % щорічно до досягнення мінімального рівня ЄС. Це є надзвичайно важливим кроком до вирішення однієї з основних проблем акцизного оподаткування тютюнових виробів – непрогнозованості зростання ставок акцизного податку.

Зауважимо, що підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби у країнах, що набули членства в ЄС, здійснювалося протягом 12–15 років. В Україні прискорений графік підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби може спричинити зростання нелегального обігу тютюнових виробів. Ураховуючи європейський досвід та сучасне фінансово-економічне становище України, для досягнення відповідного рівня акцизного податку перехідний період має передбачати більш плавне підвищення ставок та бути достатнім для забезпечення гарантій прав платників податків, уникнення негативних економічних явищ та зменшення надходжень до бюджету.

Незважаючи на позитивний вплив стабільності графіка підвищення ставок акцизного податку з тютюнових виробів, практика реформування акцизного оподаткування країн Євросоюзу свідчить про те, що для бюджету України такі заходи можуть також мати негативні наслідки в майбутньому, до яких варто віднести форстолінг.

Аналізуючи щоквартальні надходження акцизного податку з тютюнових виробів (рис. 3.5), можна побачити, що у 2012–2014 рр. вони характеризуються високою волатильністю та різними тенденціями коливання протягом року.

³⁵ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2245-19>.

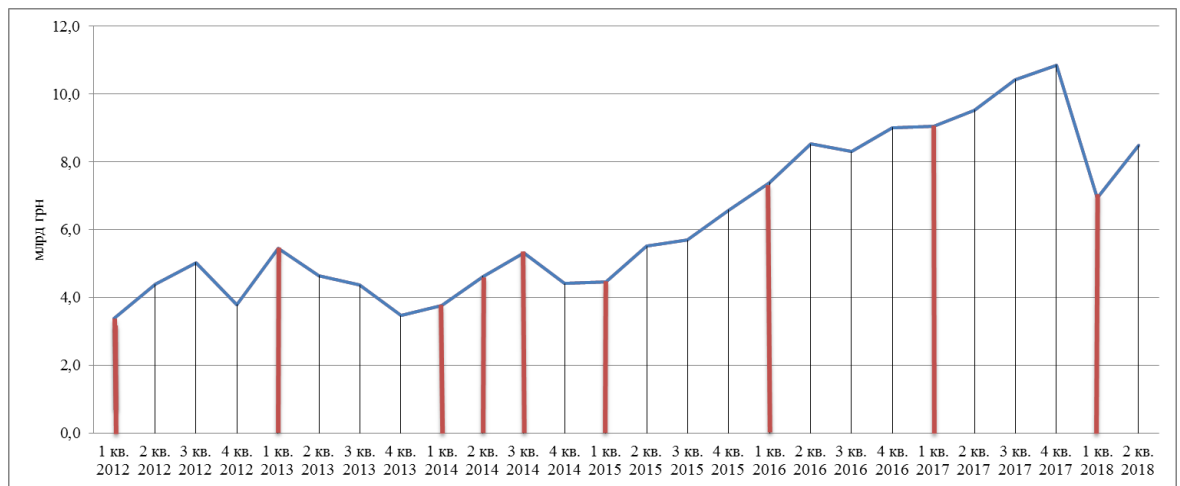


Рис. 3.5. Динаміка щоквартальних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів в Україні протягом 2012–2018 рр.³⁶

Джерело: побудовано за даними Державної казначейської служби України.

Якщо у I кв. 2012 р. після підвищення ставок надходження зростали, то в I кв. 2013 р. ситуація виявилася зовсім протилежною, що можна пов'язати зі скасуванням механізму сплати акцизного податку після подання декларації. З 2013 р. введено авансову сплату податку виробниками тютюнових виробів після отримання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації³⁷. Проте, аналізуючи таку трансформацію, зауважимо, що вона не відповідає загальній практиці та пов'язана з відволіканням обігових коштів тютюнових компаній. З огляду на це строк сплати акцизу з 2017 р. було збільшено до п'яти днів, а з 2018 р. – до п'ятнадцяти днів після отримання марок акцизного податку.

Як зазначено вище, у 2014 р. із початком політико-економічної нестабільності ставки підвищувалися декілька разів, тому цей період не є показовим для виявлення тенденцій сплати акцизного податку протягом року. Річні тенденції 2015–2017 рр. є подібними та характеризуються збільшенням надходжень з акцизного податку у III–IV кварталах, що є свідченням накопичення запасів тютюнових виробів їх виробниками перед

³⁶Червоною лінією показані періоди зростання ставки.

³⁷Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran5593#n5593>.

підвищенням ставки. Ураховуючи той факт, що тютюнові вироби є товарами з швидкою оборотністю та низькою ціновою еластичністю попиту, що практично не залежить від сезонності, динаміка бази оподаткування має бути подібною до динаміки податкових надходжень податків, а будь-які відхилення від середньомісячних показників можуть свідчити про заходи оптимізації сплати акцизного податку. Для підтвердження або спростування цієї гіпотези доцільно проаналізувати щомісячні обсяги придбання марок акцизного податку порівняно з фізичними обсягами реалізації тютюнових виробів та щомісячні надходження акцизного податку порівняно з обсягами реалізації у вартісному вираженні³⁸.

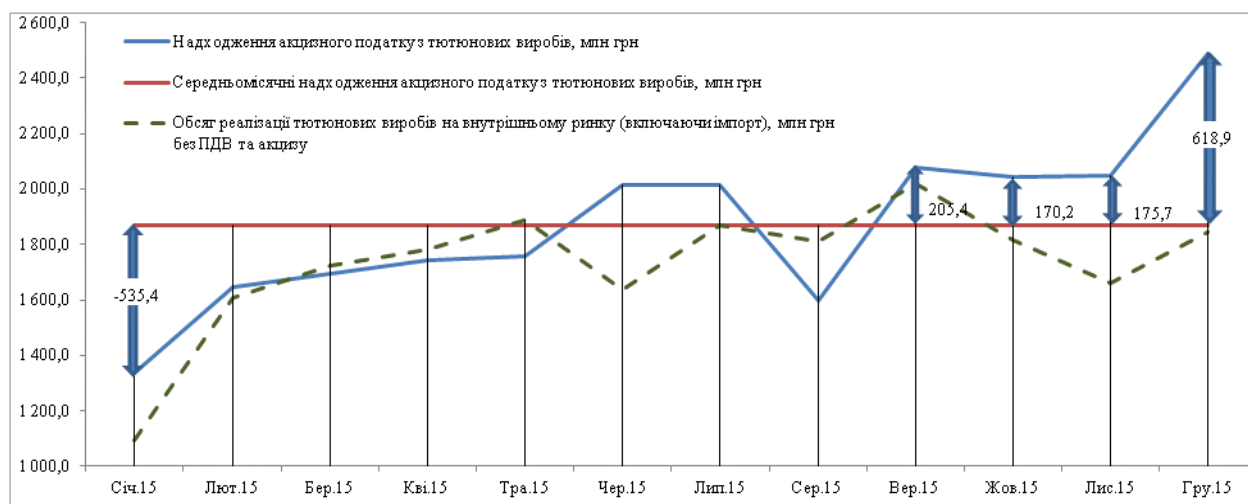


Рис. 3.6. Динаміка щомісячних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та обсяги їх реалізації у 2015 р.³⁹

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Аналізуючи дані 2015 р. (рис. 3.6), можна побачити, що надходження у січні є значно меншими, ніж середньомісячні, що може свідчити про те, що в цей час виробники реалізують продукцію, з якої сплачено податок у минулому році. Із лютого по травень тенденції надходжень збігаються з

³⁸ Обсяги реалізації тютюнових виробів виробниками та імпортерами на внутрішньому ринку без урахування ПДВ і акцизного податку.

³⁹ Тут і далі зазначено обсяги реалізації тютюнових виробів на внутрішньому ринку, крім імпорту.

тенденціями обсягів реалізації, а починаючи з червня по серпень податкові надходження зростають при зниженні таких обсягів. З вересня надходження стають більшими, ніж середньомісячний рівень, і при зменшенні обсягів реалізації зростають, що свідчить про початок накопичення запасів тютюнових виробів перед підвищенням ставок з 01.01.2016.

Обсяги придбання марок акцизного податку (рис. 3.7) починаючи з червня є більшими за середньомісячний показник (за винятком серпня і вересня), причому з жовтня по грудень відсоток перевищення становить 9,1, 16,3 та 51,0 % відповідно, що підтверджує зроблені раніше висновки.

Ситуація з щомісячними надходженнями у 2016 та 2017 рр. є схожою з тією, яка була у 2015 р.: значно нижчий показник у січні, ніж середньомісячне значення, і значно вищий у III–IV кварталі. На відміну від цього, обсяг реалізації має постійно зростаючий тренд, з невеликим скороченням у листопаді. У IV кв. 2016 р. обсяги придбання марок перевищували середньомісячні обсяги реалізації сигарет у III кварталі на 11–20 % (рис. 3.8).

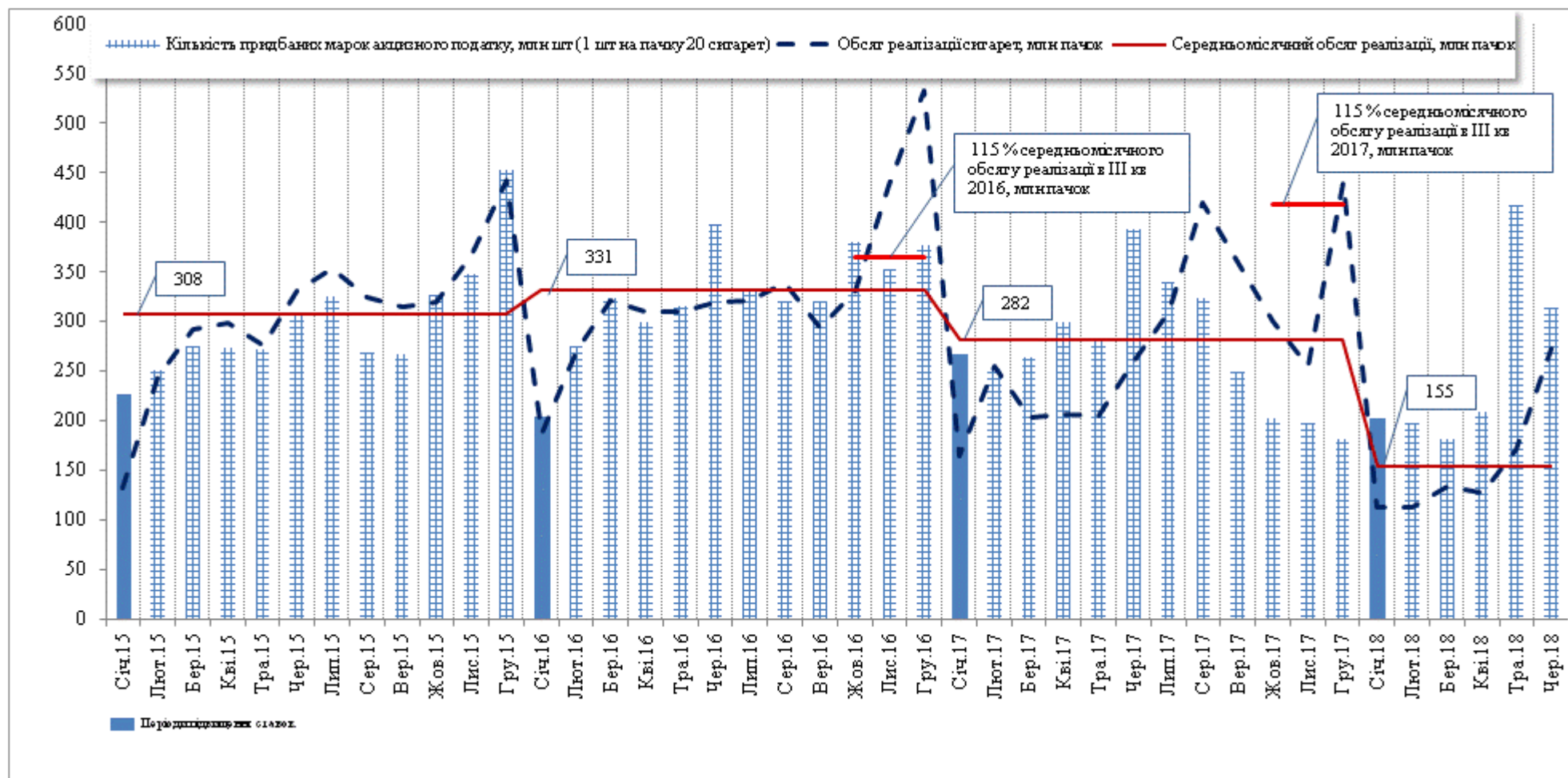


Рис. 3.7. Динаміка обсягів реалізації тютюнових виробів та кількості придбаних марок акцизного податку протягом 2015–2018 рр.

Джерело: побудовано авторами за даними ДФС України.

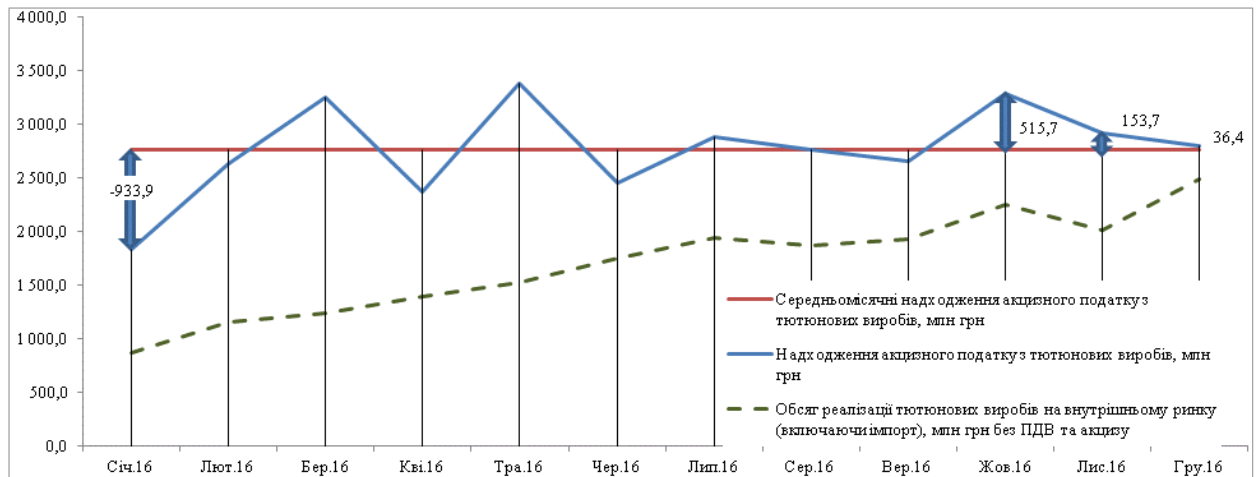


Рис. 3.8. Динаміка щомісячних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та обсяги реалізації тютюнових виробів у 2016 р.

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

У відповідь на такі виклики з 2017 р. запроваджено заходи протидії форстолінгу у вигляді обмеження придбання марок акцизного податку у IV кв. (рис. 3.9). А саме обсяг продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику або імпортеру тютюнових виробів за місяць не повинен перевищувати 115 % середньомісячного показника обсягу реалізації на митній території України за попередні три календарні місяці. Відповідно до європейської практики такий захід за всіма характеристиками можна віднести до квот на придбання марок акцизного податку (*cap on tax stamps*).

Проте, як видно з рис. 3.10, ця норма не забезпечила досягнення цілей антифорстолінгу, оскільки з серпня по грудень 2017 р. спостерігалися кардинально протилежні тенденції обсягів реалізації та надходжень податку, що свідчить про початок накопичення запасів тютюнових виробів починаючи не з IV, а вже з III кв. Так, у III кв. обсяг придбання марок акцизного податку значно перевищував середньомісячний обсяг реалізації I та II кв., зокрема у липні – на 57,4 %, серпні – на 49,9 %, вересні – на 15,7 %.

Чинна система квот на придбання марок акцизного податку (*cap on tax stamps*)

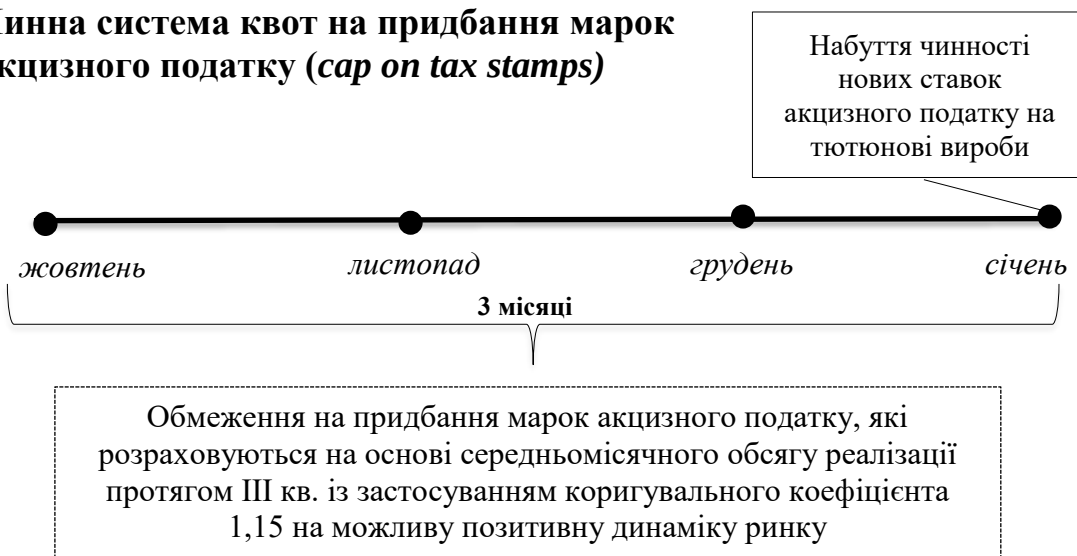


Рис. 3.9. Схема функціонування антифорстолінгового заходу в Україні

Джерело: складено авторами на основі Податкового кодексу України.

Як було зазначено вище, платники акцизного податку починають накопичувати сигарети з метою форстолінгу з III кв. (тобто протягом шести місяців), у зв'язку з цим втрати податкових надходжень від цього явища можна визначити зіставивши обсяг реалізації у цих кварталах та добуток середньомісячного обсягу реалізації, помноженого на 6 та помноженого на різницю між мінімальним податковим зобов'язанням з акцизного податку поточного та наступного року за формулою:

$$\text{Tax gap}_f = (SV_{III\ IV} - ASV_{I\ II} \cdot 6) \cdot \Delta \min ET$$

$$(\Delta \min ET = \min ET_{t+1} - \min ET_t), \quad (2.1)$$

де Tax gap_f – обсяг втрат податкових надходжень акцизного податку внаслідок вжиття форстолінгових заходів, тис. грн;

$SV_{III\ IV}$ (*Sales Volume*) – обсяг реалізації тютюнових виробів у III та IV кварталах поточного року, тис. шт.;

$ASV_{I\ II}$ (*Average Sales Volume*) – середньомісячний обсяг реалізації протягом I та II кварталів поточного року, тис. шт.;

$\min ET_t, \min ET_{t+1}$ (*Minimum Excise Tax*) – мінімальне податкове зобов'язання з акцизного податку в поточному та наступному році, грн на 1 000 шт.

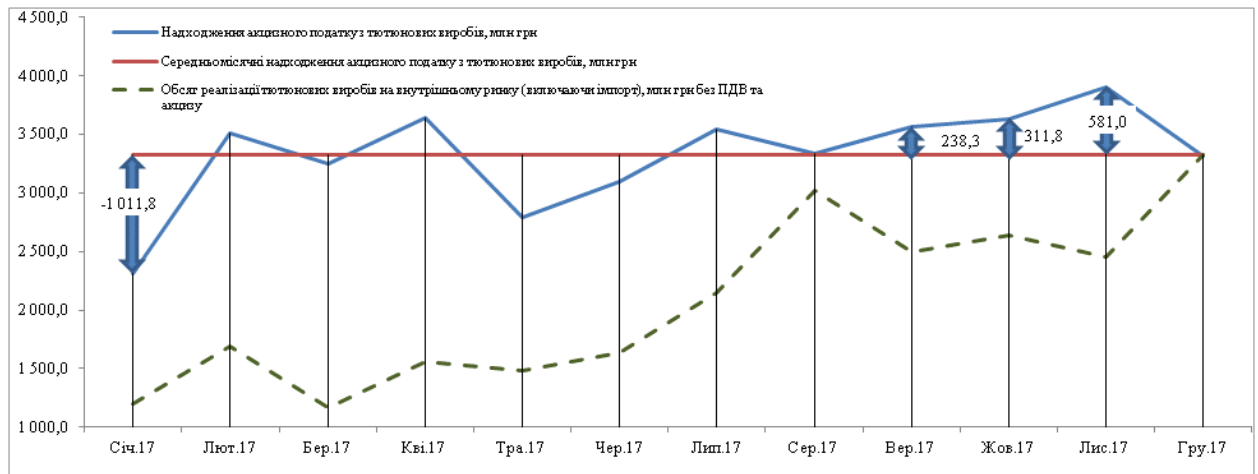


Рис. 3.10. Динаміка щомісячних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та обсяги реалізації тютюнових виробів у 2017 р.

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Отже, чинний антифорстолінговий механізм не забезпечив досягнення мети протидії накопиченню запасів тютюнових виробів перед підвищенням ставок акцизного податку. Проте, як свідчить європейський досвід антифорстолінгового регулювання, не всі країни з першого разу впровадили ефективну систему заходів. Адже доволі важко спроектувати механізм, який би одночасно забезпечував стабільні податкові надходження протягом року та враховував зміну ринкових умов, при цьому не порушуючи функціонування тютюнового ринку.

Згідно з розрахунками з використанням описаної методики обсяги втрат податкових надходжень унаслідок форстолінгу протягом 2015–2017 рр. становили від 66,7 до 139,9 млн грн (рис. 3.11).

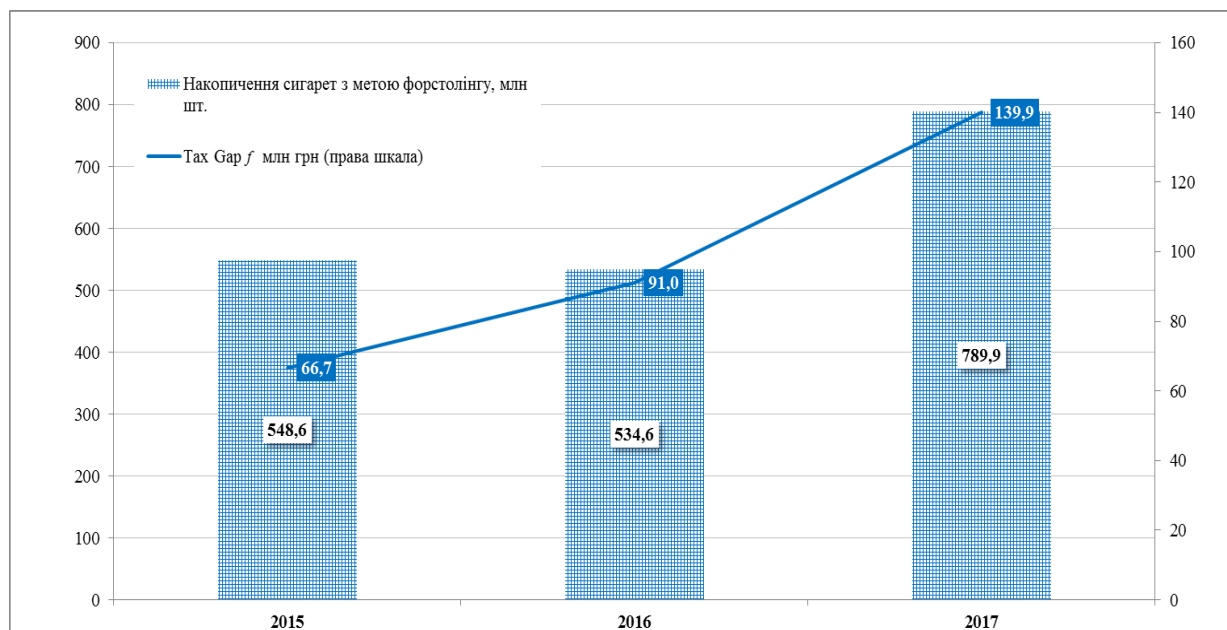


Рис. 3.11. Динаміка податкового розриву з акцизного податку на тютюнові вироби внаслідок форстолінгу протягом 2015–2017 рр.

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

На основі проведеного аналізу ефективності антифорстолінгового регулювання в Україні та кращих європейських практик вважаємо, що необхідно змінити вітчизняну методику розрахунку квот на продаж марок акцизного податку. Вони мають застосовуватися у III та IV кв. звітнього року і встановлюватися шляхом розрахунку максимально можливого щомісячного обсягу продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику або імпортеру тютюнових виробів, базуючись на середньомісячному обсязі реалізації попереднього року, а не виходячи з трьох попередніх календарних місяців поточного року (рис. 3.12). Причому коригувальний коефіцієнт на можливе зростання обсягу реалізації має бути встановлений виходячи з динаміки ринку тютюнових виробів. Оскільки період 2015–2017 рр. характеризувався спадною динамікою (середньорічний темп падіння становив 97,4 %), вважаємо, що такий коефіцієнт має бути встановлений на рівні 105 %.

Як додатковий антифорстолінговий захід пропонуємо встановити кінцеву дату продажу тютюнових виробів в оптовій та роздрібній торгівлі з марками акцизного податку, придбаними в попередньому році (*sell-by date at retail*), яка має становити 3 місяці. Такий термін зумовлений необхідністю у створенні умов для вільного переміщення товарів на всіх рівнях ланцюга постачання. Вважаємо, що це забезпечить ефективну протидію форстолінгу у III та IV кв., вирівняє надходження акцизного податку з тютюнових виробів протягом року та дасть змогу отримати належні обсяги податкових надходжень за підвищеними ставками, не чинитиме суттєвого впливу на ринок тютюнових виробів. При цьому доцільно збільшити строки перерахування акцизного податку до бюджету для зменшення відволікання обігових коштів платників податків.

**Нова система антифорстолінгового регулювання:
квоти на придбання марок акцизного податку + кінцева
дата продажу тютюнових виробів в оптовій та роздрібній
торгівлі**

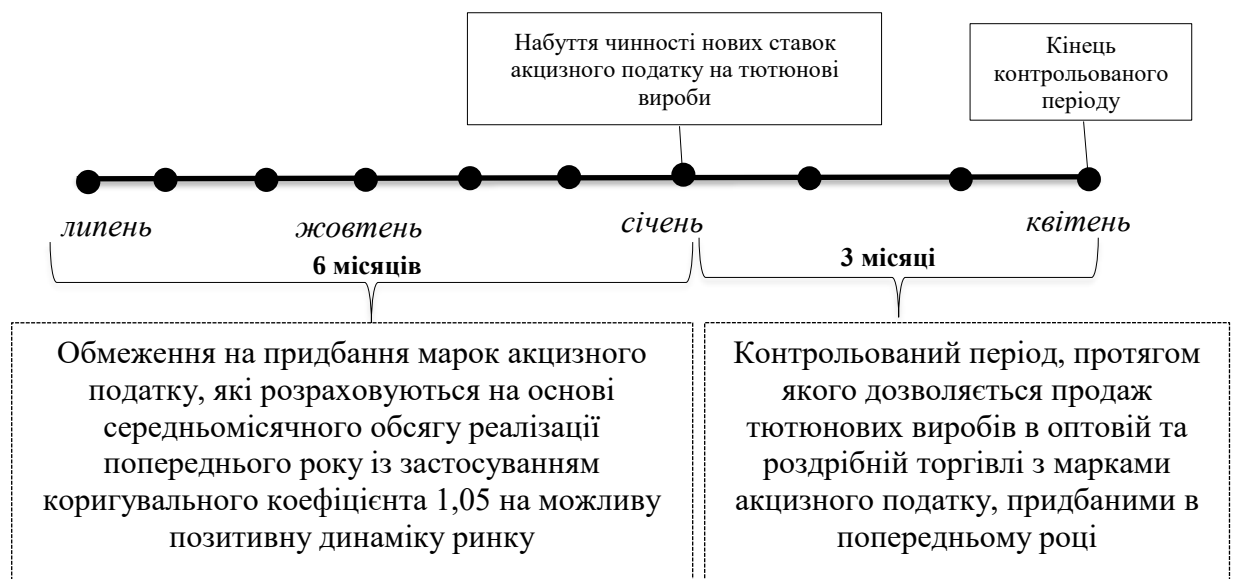


Рис. 3.12. Запропонована система антифорстолінгового регулювання в Україні

Джерело: розроблено авторами.

Іншим можливим антифорстолінговим заходом може бути зміна механізму сплати акцизного податку з тютюнових виробів на такий, що передбачає перерахунок до бюджету належних до сплати податкових зобов'язань виробниками та імпортерами тютюнових виробів (платниками акцизного податку) після факту реалізації продукції протягом часу, який встановлено у Податковому кодексі України для місячного податкового періоду. Такий механізм зробить не вигідним використання виробниками заходів форстолінгу, а до бюджету будуть перераховуватися податки за ставкою, яка діє на момент реалізації продукції.

Варто зазначити, що застосування платниками акцизного податку заходів форстолінгу негативно впливає не тільки на податкові надходження, а суттєво знижує ефективність політики боротьби проти тютюну (MPOWER). Адже оподаткування є найбільш поширеним та єдиним інструментом для контролю за вживанням тютюну. Економічна теорія вказує на те, що збільшення податків на тютюнові вироби призводить до збільшення прямих витрат їх споживачів і, таким чином, спричиняє зниження їх споживання. Проте підвищення ставок акцизу не завжди є ефективним засобом обмеження споживання продуктів, які викликають стійку залежність. Як зазначено вище, дослідження ринку тютюнової продукції вказують на те, що попит на цю продукцію є нееластичний за ціною серед дорослого населення, яке набуло стійкої залежності від тютюну. У цьому випадку проявляється ефект заміщення, споживачі переходять до сигарет більш дешевого сегмента, що, як правило, є більш шкідливими для здоров'я.

Сьогодні спостерігається значна різниця між обсягами споживання та реалізації тютюнової продукції в роздрібній мережі, що зумовлено різними факторами, серед яких і нелегальна торгівля. У цій сфері актуальними проблемами залишається контрафактна продукція, яка надходить з невідконтрольної території України, вивезення сигарет до країн ЄС, а також почастишали випадки підроблення сигарет без фільтра. За даними

представників бізнесу, до 2015 р. підроблення сигарет без фільтра було вкрай рідкісним явищем, але різке підвищення ставок акцизного податку на цей вид сигарет спровокувало активізацію тіньового бізнесу⁴⁰.

Різке підвищення ставок акцизного податку в Україні може призвести до негативних наслідків та збільшення контрабанди сигарет. Схожий досвід уже мають країни – нові члени ЄС, які нещодавно подолали етап адаптації податкового законодавства до вимог директив ЄС. Ряд країн вдалося до різкого та економічно необґрунтованого підвищення ставок акцизного податку з тютюнових виробів, що призвело до зростання рівня споживання нелегальної продукції⁴¹.

Отже, прямим наслідком підвищення ставок акцизного податку з тютюнових виробів в Україні є підвищення їх ціни та зниження їх доступності для пересічного споживача. Зміна ставок також впливає на інші параметри ринку, зокрема, структуру пропозиції, провокує збільшення тіньового сегмента ринку і поширення використання заходів форстолінгу. Водночас кінцевий результат посилення фіскальної ролі акцизу значною мірою залежить від механізму оподаткування та системи контролю за обігом тютюнових виробів, яка використовується. Проте при визначенні шляхів подальшого реформування акцизного оподаткування в Україні доцільно зважати не лише на виявлені національні особливості справляння акцизу, а й на кращі практики країн ЄС. Особливо тих, які зіткнулися з проблемою збільшення розмірів нелегального ринку при запровадженні довгострокового графіка підвищення ставок акцизного податку.

⁴⁰ Тютюнова галузь залишається джерелом поповнення скарбниці. *Вісник. Офіційно про податки*. 2016. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/19-tyutyunova-galuz-zalishayetsya-dzherelom-popovnennya-skarbnitsi>.

⁴¹ Наповнення бюджету шляхом вдосконалення акцизної політики в Україні / Аудиторська компанія HLB Ukraine. 2014. URL: www.hlb.com.ua.

4. Шляхи реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні з урахуванням вимог директив ЄС та європейського досвіду

Системна криза 2008–2009 рр. активізувала наукові пошуки у сфері визначення ролі держави в регулюванні соціально-економічних процесів, обґрунтування напрямів оптимізації контрольної діяльності на окремих товарних ринках, серед яких особливе місце належить тютюновому. Необхідність у вирішенні зазначених, часто протилежних і складних, завдань вимагає від урядів країн формування та реалізації зваженої податкової політики як важливої складової загальної соціально-економічної політики держави, орієнтованої на формування податкової системи, ознаками якої є використання стимулів до накопичення і раціонального використання національного багатства країни для забезпечення соціально-економічного прогресу суспільства⁴². Тому подальше реформування акцизного податку в Україні має відбуватися у напрямі усунення диспропорцій у використанні фіскальних можливостей і регулятивного потенціалу акцизного оподаткування, а також адаптації національного законодавства до вимог ЄС. Актуальною є необхідність у перегляді підходів до акцизної політики України.

Ухвалюючи рішення про значне підвищення ставок акцизного податку, потрібно розуміти, до яких негативних наслідків це може призвести, а також як важко буде долати ці наслідки за умов, коли реверсне зниження акцизного навантаження буде дуже складним з політичного погляду. Спровокувати нове поширення тінізації нарахування та сплати акцизу з тютюнових виробів радикальними податковими ініціативами доволі легко, а от зворотний рух має багато ускладнень. В Україні значно більший, ніж навіть у постсоціалістичних країнах Євросоюзу, розмір тіньової економіки загалом.

⁴² Майбуrow И. А. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити-Дана, 2007. С. 42.

Зусилля нашої держави, спрямовані на детінізацію економічних відносин, поки що не призвели до відчутних позитивних зрушень.

У 2018 р. набрали чинності норми Податкового кодексу України, згідно з якими у 2019–2025 рр. відбудеться підвищення специфічної ставки акцизного податку і мінімального акцизного податкового зобов’язання для сигарет на 20 % щороку⁴³, до рівня 2 071,01 (67,7 євро) та 2 770,50 грн (90,5 євро) за 1 000 шт. відповідно. Одночасно зростатимуть ставки акцизу для інших тютюнових виробів, тютюнової сировини та відходів до 2 601,91 грн, або 85 євро, за кілограм у 2025 р. Ця податкова трансформація забезпечує наближення акцизного оподаткування України до гармонізованих стандартів ЄС. У країнах із низьким рівнем цін на сигарети, до яких належить Україна, орієнтація на підвищення специфічної ставки акцизного податку дає змогу швидше досягати мінімального рівня акцизу, що діє в Євросоюзі⁴⁴. Тому обрану нашою державою стратегію посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування сигарет за рахунок збільшення специфічного акцизу потрібно оцінювати позитивно. Крім того, в умовах динамічного підвищення ставок податку і низької купівельної спроможності населення ціни на сигарети, швидше за все, зростатимуть повільніше порівняно з акцизним навантаженням на них. Тому мінімальний показник (60 %), про який ідеться у п. 2 ст. 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС, в Україні буде перевищено і надалі.

Водночас доцільність темпу подальшого підвищення у 2019–2025 рр. специфічної ставки акцизного податку та мінімального акцизного податкового зобов’язання на сигарети, ставок оподаткування акцизом інших тютюнових виробів, тютюнової сировини і відходів на 20 % щороку є дискусійною. Розробляючи заходи з підвищення ставок акцизного податку, Україна має змогу робити це так, щоб надати підприємствам можливість

⁴³ У 2016 р. ці показники уже зросли на 40 %, у 2017 р. – на 40 %, у 2018 р. – на 30 %.

⁴⁴ Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської. Київ, 2017. С. 348.

адаптуватися до наслідків збільшення ставок акцизів та зменшити можливий негативний вплив на зайнятість у галузях, які виробляють підакцизні товари. Якщо ці наслідки не враховуються, то це прорахунки внутрішньої акцизної політики, а не результат підписання Угоди про асоціацію⁴⁵.

Для імплементації Угоди про асоціацію з ЄС необхідне внесення змін до Податкового кодексу України щодо структури підакцизних товарів – виокремлення «гармонізованих» тютюнових виробів, наведення їх визначень, що мало відбутися до 1 листопада 2016 р. (про це йдеться у розділі 1).

Вважаємо також, що при посиленні фіскальної ролі акцизного податку з тютюнових виробів в умовах реалізації євроінтеграційної стратегії України потрібно зважати не лише на відповідні гармонізовані стандарти Євросоюзу, а й на сучасні тенденції розвитку акцизного оподаткування у країнах ЄС. З огляду на це для нашої держави особливий інтерес становить аналіз рівня і динаміки ставок акцизу для сигарет в Об'єднаній Європі (у розрізі країн ЄС-15 і менш розвинених нових країн ЄС) у період 2010–2018 рр., коли розвиток державних фінансів значною мірою підпорядковано домінанті фіскальної консолідації (табл. 4.1).

⁴⁵ Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. №11. С. 390.

Таблиця 4.1

Ставки акцизного податку для сигарет у країнах ЄС у 2010– 2018 рр.

	Країни	2010		2012		2014		2016		2018	
		Специфічна, євро за 1 000 штук	Адвалорна, %	Специфічна, євро за 1 000 штук	Адвалорна, %	Специфічна, євро за 1 000 штук	Адвалорна, %	Специфічна, євро за 1 000 штук	Адвалорна, %	Специфічна, євро за 1 000 штук	Адвалорна, %
1	Австрія	26,69	43,00	35,00	42,00	40,00	41,00	50,00	39,00	58,00	37,50
2	Бельгія	15,93	52,41	16,25	52,54	23,59	50,41	39,52	45,84	64,60	40,04
3	Велика Британія	130,68	24,00	180,26	16,50	220,61	16,50	266,62	16,50	245,68	16,50
4	Греція	13,71	58,43	20,37	52,45	82,50	20,00	82,50	20,00	82,50	26,00
5	Данія	84,59	20,80	90,70	1,00	158,55	1,00	158,50	1,00	158,90	1,00
6	Ірландія	183,42	18,25	233,11	9,04	241,83	8,72	271,96	9,20	309,04	9,04
7	Іспанія	10,20	57,00	19,00	55,00	24,10	51,00	24,10	51,00	24,70	51,00
8	Італія	6,95	54,74	8,92	54,35	13,10	52,41	17,88	51,03	19,28	51,00
9	Люксембург	16,89	47,84	17,25	48,09	17,75	48,14	18,39	46,65	18,89	46,65
10	Нідерланди	92,17	20,52	138,23	7,57	173,97	0,95	179,07	0,83	173,10	5,00
11	Німеччина	82,70	24,66	92,60	21,87	96,30	21,74	98,20	21,69	98,20	21,69
12	Португалія	67,58	23,00	78,37	20,00	87,33	17,00	90,85	17,00	94,89	15,00
13	Фінляндія	17,50	52,00	22,50	52,00	28,00	52,00	41,50	52,00	58,00	52,00
14	Франція	16,88	57,97	27,58	54,57	48,75	49,70	48,75	49,70	59,90	50,80
15	Швеція	30,42	39,20	152,85	1,00	163,33	1,00	159,99	1,00	160,32	1,00
	ЄС-15	53,08	39,59	75,53	32,53	94,65	28,77	103,19	28,16	108,4	28,28
16	Болгарія	51,64	23,00	51,64	23,00	51,64	23,00	35,79	38,00	55,73	25,00
17	Естонія	33,55	33,00	42,18	33,00	46,50	34,00	58,00	30,00	69,50	30,00
18	Кіпр	20,50	44,50	40,00	40,00	55,00	34,00	55,00	34,00	55,00	34,00
19	Латвія	31,77	34,50	35,25	34,00	51,80	25,00	56,20	25,00	74,60	20,00
20	Литва	38,23	25,00	40,55	25,00	45,47	25,00	50,68	25,00	59,00	25,00
21	Мальта	22,00	50,00	77,00	25,00	82,50	25,00	100,00	25,00	107,00	23,40
22	Польща	34,59	31,41	39,02	31,41	48,87	31,41	48,70	31,41	47,94	31,41
23	Румунія	48,50	22,00	53,18	20,00	60,40	19,00	74,57	14,00	73,61	14,00
24	Словаччина	52,44	23,00	58,00	23,00	59,50	23,00	59,50	23,00	61,00	23,00
25	Словенія	18,97	44,03	34,15	39,06	67,92	23,01	68,83	21,18	71,32	22,61
26	Угорщина	34,60	28,30	40,41	31,00	42,22	31,00	50,19	25,00	52,02	25,00
27	Хорватія	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	27,57	37,00	30,10	38,00	41,35	34,00
28	Чехія	42,09	28,00	45,02	28,00	46,40	27,00	51,15	27,00	56,16	27,00
	ЄС-13	35,74	32,23	46,37	29,37	52,75	27,49	56,82	27,43	63,4	25,72
	ЄС-28	45,38	36,32	62,57	31,13	75,2	28,18	81,67	27,82	87,51	27,09

Джерело: Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2012. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise_Duty_Tables%20-%20III-Tobacco_July2012_REV1.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2014. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/7daee41d-f33d-420e-96ac-e01020693795/III-Tobacco_July2014%20final.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2016. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

У 2010–2018 рр. усі без винятку країни Євросоюзу підвищували специфічну ставку акцизу. При цьому відповідна середня ставка у ЄС-28 збільшилася в 1,93 разу – до 87,51 євро за 1 000 сигарет, у ЄС-15 – у 2,04 разу до 108,4 євро за 1 000 сигарет, у нових країнах ЄС – у 1,77 разу до 63,40 євро за 1 000 сигарет. Середні ставки між останніми двома групами країн у 2018 р. відрізнялися в 1,71 разу, оскільки менш розвинені країни мають обмежені можливості посилення фіскальної ролі акцизу порівняно з більш розвиненими. Україна помітно відстає за рівнем економічного розвитку навіть від найменш розвинених постсоціалістичних країн ЄС. Тому показники країн Євросоюзу не мають бути еталоном для вітчизняної специфічної ставки. Україна повинна робити кроки для наближення національної специфічної ставки акцизного податку (у 2018 р. вона в перерахунку на євро дорівнює 18,88 євро за 1 000 сигарет⁴⁶) до європейських стандартів мінімального акцизу, але поступово, зважаючи на національні економіко-інституціональні реалії.

Більшість країн ЄС (24 з 28) знижувала адвалорну ставку акцизу. У результаті зміни структури акцизного оподаткування сигарет у Євросоюзі відбулося помітне зниження відповідних середніх ставок: у ЄС-28 – з 36,32 до 27,09 %, у ЄС-15 – з 39,59 до 28,28 %, у нових країнах ЄС – з 32,23 до 25,72 %. Причому Швеція й Данія встановили адвалорну ставку акцизу на рівні 1 % (не відмовилися від неї взагалі тому, що спільне європейське законодавство регламентує змішану систему акцизу для сигарет).

Адвалорна ставка сьогодні залишається високою у країнах ЄС-15 з традиціями значної частки адвалорної складової у структурі акцизного оподаткування та високим рівнем доходів населення. Проте і чимало з них знижували адвалорну ставку (Австрія та Бельгія останніми роками). Одні з найменш розвинених у ЄС – Латвія та Румунія – у 2014–2018 рр. знизили цю ставку до 20 й 14 % відповідно. Болгарія після неефективного підняття

⁴⁶ За курсом НБУ євро до гривні на 10 липня 2018 р, що становить 1 : 30,6.

адвалорної ставки з 23 до 38 % провела реверсну реформу акцизного оподаткування сигарет зі зниженням адвалору до 25 %. Подібні зворотні трансформації відбулися також у Хорватії.

Такі реформи структури акцизного оподаткування сигарет у ЄС є односпрямованими зі встановленням невисокої адвалорної ставки в Україні (з 2013 р. – на рівні 12 %, що є нижчим, ніж у Данії, Ірландії, Нідерландах та Швеції) і збільшенням вітчизняного акцизного навантаження на ці тютюнові вироби за рахунок специфічного акцизу.

Незважаючи на описані вище загальні тенденції посилення фінансової ролі європейського акцизного оподаткування сигарет, на території Об'єднаної Європи зберігається значна варіація рівня та структури ставок. У 2018 р. специфічна ставка акцизу за 1 000 сигарет становила від 18,89 євро у Люксембурзі до 309,04 євро в Ірландії, адвалорна – від 1 % у згаданих Данії та Швеції до 52 % у Фінляндії. У постсоціалістичних країнах ЄС такий діапазон розбіжностей був меншим, ніж у країнах Старої Європи, але також істотним: специфічної ставки за 1 000 сигарет – від 41,35 євро у Хорватії до 74,60 євро у Латвії; адвалорної – від 14 % в Румунії до 34 % в Хорватії. Очевидно, що ці відмінності унеможливають значне звуження європейського стандарту співвідношення специфічного й адвалорного компонентів акцизу для сигарет⁴⁷, надаючи країнам (у т. ч. Україні) широке «поле для маневрів» під час розбудови традиційних національних моделей акцизного оподаткування у довгостроковій перспективі з урахуванням вимоги спільного законодавства ЄС щодо мінімального розміру акцизного навантаження 90 євро за 1 000 сигарет.

Оскільки підвищення зазначеного мінімального акцизу для сигарет із 64 до 90 євро відбулося у 2014 р., а відповідна норма стала частиною спільного європейського законодавства у 2011 р. з ухваленням Директиви Ради 2011/64/ЄС (із винятками для Болгарії, Греції, Естонії, Латвії, Литви,

⁴⁷ Згідно з п. 4 ст. 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС специфічний акциз не повинен бути меншим за 7,5% і більшим за 76,5 % сукупного податкового навантаження (ПДВ + адвалорний + специфічний акциз).

Польщі, Румунії та Угорщини, що мали змогу досягти 90 євро до початку 2018 р.)⁴⁸, то важливо проаналізувати динаміку зазначеного показника у 2012–2018 рр. у постсоціалістичних країнах ЄС (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Динаміка мінімального акцизу у постсоціалістичних країнах ЄС
у 2012 – 2018 рр.**

	Країни	Розмір, євро				Темп приросту за весь період, %
		2012	2014	2016	2018	
1	Болгарія	75,67	75,67	82,32	90,50	19,60
2	Естонія	80,00	90,00	97,20	115,38	44,23
3	Латвія	73,32	85,60	93,70	109,20	48,94
4	Литва	67,19	74,14	85,00	96,00	42,94
5	Польща	74,89	92,86	97,88	98,24	31,17
6	Румунія	76,50	79,00	94,61	94,88	24,02
7	Словаччина	88,50	91,00	91,00	96,50	9,04
8	Словенія	90,00	106,00	106,00	111,00	23,33
9	Угорщина	75,72	84,14	89,51	93,76	23,82
10	Хорватія	н.д.	78,59	84,82	92,84	н.д.
11	Чехія	84,41	87,73	92,74	101,17	19,86
	ЄС-11	78,62	85,88	92,25	99,95	28,65

Джерело: Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2012. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise_Duty_Tables%20-%20III-Tobacco_July2012_REV1.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission 2014. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/7daee41d-f33d-420e-96ac-e01020693795/III-Tobacco_July2014%20 final.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2016. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

Якщо у 2012 р. в аналізованих одинадцяти країнах мінімальний акциз досягнув 90 євро за 1 000 сигарет лише у Словенії, то у 2014 р. таких країн стало чотири – до лідера приєдналася Естонія, Польща, Словаччина (незважаючи те, що для Естонії та Польщі діяв перехідний період). У 2016 р. мінімальне акцизне навантаження навіть дещо перевищило зазначений рівень також у Латвії, Румунії та Чехії. Аутсайдерами в досягненні цього

⁴⁸ Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація): Директива Ради ЄС від 21 червня 2011 р. (2011/64/ЄС). URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

гармонізованого стандарту виявилися Болгарія, Литва, Угорщина і Хорватія, які здійснювали необхідне посилення фіскальної ролі оподаткування сигарет у максимально допустимі строки. У 2018 р. в Естонії, Латвії, Словенії та Чехії мінімальний акциз перевищив 100 євро за 1 000 сигарет, сягнувши в середньому в постсоціалістичних країнах ЄС 99,95 євро за 1 000 сигарет.

У 2012–2018 рр. мінімальне акцизне навантаження на ці підакцизні товари зросло найбільше у Литві (на 42,94 %), Естонії (на 44,23 %) та Латвії (на 48,94 %). При цьому відповідний середній показник у ЄС-11 становив 28,65 %. Також важливо додати, що у Латвії збільшення у 2012–2016 рр. мінімального акцизу на 27,79 % супроводжувалося зростанням надходжень акцизного податку із сигарет на 27,67 %. У Литві такі темпи приросту становили 26,51 та 35,76 % відповідно, в Естонії – 21,50 і 20,23 % відповідно⁴⁹. Це свідчить про те, що у країнах Балтії були досягнуті фіскальні цілі політики підвищення ставок акцизного податку для тютюнових виробів.

Для порівняння: в Україні у 2018–2024 рр. (також за 6 років) законодавчо регламентовано зростання мінімального акцизного податкового зобов'язання з 773,20 до 2308,75 грн за 1 000 сигарет, тобто майже втричі. Це відбуватиметься з метою досягнення мінімального розміру акцизу 90 євро за 1 000 сигарет, незважаючи на те, що вітчизняна економіка сьогодні перебуває у стані нестійкого посткризового відновлення, а Угода про асоціацію не встановлює термінів підвищення ставок акцизного податку для тютюнових виробів в Україні до рівня, не нижчого відповідних мінімальних ставок у ЄС. Це можна робити повільніше. Отже доводиться констатувати, що у країнах ЄС тютюновим компаніям надається можливість адаптуватися до наслідків збільшення ставок акцизу, а в Україні – ні. Причому попереднє вітчизняне посилення фіскальної ролі акцизного податку для сигарет супроводжувалося

⁴⁹ Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco (Tax receipts – Manufactured Tobacco). European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf.

помітним відставанням темпу зростання надходжень акцизу від темпу зростання ставки, про що йдеться у розділі 3.

Таким чином, аналіз політики посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування сигарет в Україні в контексті досвіду країн Європейського Союзу дає підстави зробити загальний висновок про те, що вітчизняний законодавчо регламентований графік підвищення специфічної ставки і мінімального акцизного податкового зобов'язання для цих тютюнових виробів у 2019–2025 рр. є жорстким і не повинен переглядатися у бік прискорення темпу (зокрема, шляхом коригування на індекс інфляції) або доповнення збільшенням адвалорної ставки. Відмова від динамічного посилення фіскальної ролі акцизного податку із тютюнових виробів також важлива з огляду на необхідність у дотриманні вимоги стабільності при формуванні та реалізації податкової політики держави.

У країнах ЄС сукупне навантаження акцизу і ПДВ на сигарети також істотно відрізняється. У 2018 р. ці податки на споживання в Об'єднаній Європі становили щонайменше 98,75 євро (у Литві) для середньозваженої роздрібної ціни продажу цих тютюнових виробів за 1 000 сигарет. Такий максимальний показник було зафіксовано в Ірландії на рівні 503,50 євро. При цьому у 2010 р. сукупне податкове навантаження варіювало від 64,00 євро за 1 000 сигарет у Польщі до 260,98 євро за 1 000 сигарет в Ірландії⁵⁰. Оскільки в Україні середньозважена роздрібна ціна продажу сигарет наразі не розраховується, важко провести коректні відповідні порівняння з країнами ЄС. Водночас, незважаючи на такий європейський тренд фіскально орієнтованої трансформації оподаткування тютюнових виробів, важливо наголосити на тому, що акцизна політика нашої держави не має бути спрямована на якнайшвидше наближення вітчизняного показника сукупного податкового навантаження на сигарети до аналогів країн ЄС.

⁵⁰ Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

Одночасно з пошуком оптимальних рішень щодо реформи акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні, з урахуванням вимог директив ЄС та європейського досвіду, проблему для нашої країни створило впровадження у 2015 р. вітчизняного «винаходу» – акцизного податку із роздрібного продажу підакцизних товарів у розмірі 5 % їх ціни (з урахуванням ПДВ й акцизного податку). Такий роздрібний податок за своєю сутністю не є акцизом і зараховується до місцевих бюджетів. Як зазначено у розділі 1, згідно зі статтею 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, можна оподатковувати іншими непрямыми податками «гармонізовані» підакцизні товари (п. 2) та послуги з продажу підакцизних товарів (п. 3). Але роздрібний акциз в Україні не має законодавчо встановленого цільового призначення і не є податком, пов'язаним із послугою продажу⁵¹ (існує суперечність із вимогами Директиви). Крім того, зазначена трансформація не кореспондує з потребою у підвищенні ставок вітчизняного «стандартного» акцизного податку для «гармонізованих» підакцизних товарів до рівня, не нижчого відповідних мінімальних ставок у ЄС. Також зауважимо, що механізм справляння роздрібного акцизу пов'язаний з високим ризиком податкових зловживань (особливо, якщо реалізацію підакцизних товарів здійснюють дрібні торговці). Тому об'єктивною є потреба у відмові від акцизу з роздрібного продажу на користь підвищення ставок «стандартного» акцизного податку (специфічних ставок оподаткування для тютюнових виробів).

У 2017 р. відбулося скасування акцизного податку з роздрібного продажу нафтопродуктів. Водночас подібна ініціатива щодо роздрібного акцизу з тютюнових виробів наптовхнулася на неабиякий супротив органів місцевого самоврядування, оскільки відмова від цього податку передбачає

⁵¹ Як приклад непрямого податку, пов'язаного з послугою продажу підакцизних товарів, можна навести податок на розлив алкогольних напоїв, який раніше справлявся на місцевому рівні в Німеччині. Послуга передбачала надання спеціального місця для споживання підакцизного товару та обслуговування клієнта барменом чи офіціантом. Отже, обов'язковою характеристикою такого непрямого податку має бути наявність додаткових умов з обслуговування споживачів при реалізації підакцизних товарів.

скорочення доходів їх бюджетів. Навіть пропозиція щодо зарахування частини надходжень «стандартного» акцизного податку до місцевих бюджетів не знайшла підтримки на місцевому рівні через побоювання, що відповідний фінансовий потік з державного бюджету буде меншим від надходжень роздрібного акцизу. Проблема досі залишається досить гострою. Як один із можливих шляхів її розв'язання запропоновано поєднати повне скасування роздрібного акцизу зі збільшенням частки зарахування надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів із 60 до 70 %⁵². Це забезпечить усунення суперечності податкового законодавства України з вимогами ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС та зменшення податкових втрат від нелегальної реалізації підакцизних товарів в умовах формування стабільної фінансової основи функціонування органів місцевого самоврядування.

Іншим фіскальним компенсатором для місцевих бюджетів може бути вдосконалення майнового оподаткування. Воно також розширить ресурсну базу місцевих бюджетів, а отже, створить передумови для скасування цього псевдоспецифічного акцизу. Фіскальний потенціал податку на майно в Україні, зокрема фізичних осіб, використовується не повністю. У 2016 р. частка у ВВП податку на майно в Україні становила 1 %, тоді як у ряді європейських країн вона сягала 5 % (наприклад, у Бельгії – 3,6, Греції – 3,2, Іспанії – 2,7, Франції – 4,7, Великобританії – 4,3 %).

Водночас у зв'язку з реформуванням органів ДФС України функції адміністрування податків перейшли до регіональних управлінь, а замість районних і міжрайонних ДПІ функціонують центри з обслуговування платників податків. Адміністрування місцевих податків тепер ускладнено об'єктивними причинами, оскільки часто здійснюється без ефективної комунікації між фіскальними органами і органами місцевого

⁵² В Ассоциации городов Украины предлагают оставлять на местах 70 % налога на доходы физлиц / УНІАН. URL: <https://economics.unian.net/finance/10240740-germaniya-rassmatrivaet-vozmozhnost-okazaniya-finansovoy-pomoshchi-turcii-smi.html>.

самоврядування, які приймають рішення щодо визначення ставок та бази оподаткування податками на майно. При цьому, за оцінками ОЕСР, що наведені у звіті «Підтримання темпу процесу децентралізації в Україні» (2018 р.), основними фінансовими джерелами для об'єднаних територіальних громад є субвенції та трансферти і лише близько 30 % їх доходів формують податки і збори.

Важливу роль в удосконаленні акцизної політики України потрібно відводити заходам із запобігання фіскальним зловживанням та уникненню оподаткування. Упровадження потребують частково апробовані інструменти контролю за тютюновим ринком. Це стосується передусім введення систем відстеження руху тютюнових виробів від виробника до кінцевого споживача. Крім того, актуальною є потреба у протидії демпінгу, а також удосконаленні інструментарію антифорстолінгу. Запровадження таких заходів поліпшить ситуацію зі збором акцизного податку, що створить умови для відмови від практики сплати податку при купівлі акцизних марок, тобто ще до початку виробництва тютюнових виробів, послабивши негативний вплив підвищення ставок акцизів на розвиток тютюнової галузі.

Для стабілізації надходжень акцизу в Україні з 2016 р. мало набрати чинності положення Податкового кодексу, згідно з яким Кабінету Міністрів України надавалися повноваження зі встановлення мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та його промислові замінники. Зазначене нововведення було реакцією на заниження окремими тютюновими компаніями максимальних роздрібних цін на сигарети, що зменшувало податкові надходження і викривлювало ринкову конкуренцію. Проте ця законодавча норма суперечила вимогам ст. 15 Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо забезпечення вільного визначення максимальної роздрібною ціни⁵³. Водночас з підвищенням акцизного навантаження на сигарети на 40 % у 2016 і 2017 рр., на 30 % у 2018 р. демпінгові ціни дедалі більше

⁵³ Соколовська А. М. Податкові аспекти ЄС *acquis* як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 30–31.

спотворювали конкуренцію на ринку та обмежували досягнення фіскальних і регулятивних цілей акцизної політики. Ситуацію ще більше ускладнить зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби на 20 % щороку в 2019–2025 рр. У зв'язку з цим актуальним для України є розроблення антидемпінгового механізму забезпечення стабільності податкових надходжень із сигарет з урахуванням європейського досвіду, описаного у розділі 2.

Наголосимо, що вітчизняне заниження цін на тютюнові вироби є особливо небажаним, оскільки призводить до недоотримання доходів державою в умовах гострої нестачі фіскальних ресурсів та жорстких обмежень щодо зростання дефіциту бюджету. Разом з тим при введенні антидемпінгового механізму стабілізації податкових надходжень із сигарет в Україні на основі європейського досвіду важливо враховувати низку національних економіко-інституціональних реалій.

По-перше, згідно з Додатком XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію з ЄС⁵⁴ потрібно обов'язково наблизити законодавство України до положень Директиви Ради 2011/64/ЄС протягом 2 років від дати набрання чинності Угодою (крім статей 7(2), 8, 9, 10, 11, 12, 14(1), 14(2), 14(4), 18, 19, для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації пізніше). Дотримання положень Директиви, що не вказані як виняток, має бути забезпечене вже сьогодні (це питання докладно розкрито у розділі 1).

По-друге, норма Податкового кодексу України щодо розрахунку середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет почне застосовуватися у 2025 р.

По-третьє, у нашій державі більше, ніж у країнах ЄС, поширена практика ухилення від оподаткування. При цьому динамічне підвищення

⁵⁴Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони: від 21 березня, 27 червня 2014 р. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

акцизного навантаження на сигарети на 20 % щороку у 2019–2025 рр., яке спрямоване на досягнення європейського стандарту мінімального акцизу у розмірі 90 євро за 1 000 сигарет, посилюватиме стимули до збільшення обсягів їх контрабанди, тіньового виробництва та реалізації.

По-четверте, у вітчизняних реаліях краще уникати застосування механізмів, що значно ускладнюють (здорожують) податкове адміністрування як для фіскальних органів, так і для платників податків.

Для розв’язання проблеми спотворення фіскально-регулятивного впливу акцизної політики внаслідок заниження цін на ринку тютюнових виробів, стабілізації надходжень акцизного податку та поліпшення їх прогнозування з дотриманням вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС Міністерством фінансів України було розроблено законопроект, який передбачає внесення змін до п. 221.2 ст. 221 Податкового кодексу України. До цієї норми запропоновано додати такий абзац: «При визначенні податкового зобов’язання на сигарети та цигарки за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 10, 2402 20 90 20, розмір задекларованої максимальної роздрібною ціни яких менший за розмір мінімального акцизного податкового зобов’язання (у перерахунку на кількість штук сигарет в упаковці), помножений на коефіцієнт 1,65, сума акцизного податку не повинна бути меншою за встановлене мінімальне акцизне податкове зобов’язання, помножене на коефіцієнт 1,4»⁵⁵.

Аналізуючи таку новацію, можна констатувати, що вона відповідає сучасним європейським тенденціям застосування антидемпінгового механізму стабілізації надходжень акцизного податку. Вона нагадує іспанську систему підвищеного мінімального акцизу для сигарет, максимальна роздрібна ціна продажу яких не сягає певного рівня,

⁵⁵Про внесення змін до статті 221 Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування тютюнових виробів проекту закону України «Про внесення змін до статті 221 Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування тютюнових виробів. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-rehuliatornykh-aktiv-dlia-obhovorennia-?category=aspekti-roboti>.

визначеного законодавством (але при цьому не має недоліку іспанської моделі, пов'язаного із законодавчим регламентуванням фіксованих сум).

Разом з тим важливо з'ясувати таке: 1) чи обґрунтованим є застосування коефіцієнтів 1,65 та 1,4 у запропонованому вітчизняному фіскальному механізмі; 2) яких цілей можна досягти, упровадивши відповідну законодавчу ініціативу; 3) чи має переваги використання в Україні антидемпінгового механізму, розробленого Мінфіном, порівняно з німецьким аналогом, що базується на визначенні сукупного податкового навантаження для середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет і не передбачає використання коефіцієнтів.

Для перевірки обґрунтованості застосування коефіцієнта 1,65 до мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з сигарет при визначенні порогу їх максимальної роздрібної ціни продажу, що передбачатиме сплату мінімального акцизного податкового зобов'язання з коефіцієнтом 1,4, порівняємо «неподаткову» частину вартості пачки сигарет за середньозваженою роздрібною ціною у постсоціалістичних країнах ЄС і «неподаткову» частину пачки сигарет вартістю 25,50 грн в Україні у 2018 р.⁵⁶ На відміну від ціни на сигарети й суми податків у ній, що значною мірою залежать від кон'юнктури ринку тютюнових виробів (у т. ч. купівельної спроможності курців) і податкової політики держави, середньозважена роздрібна ціна сигарет за вирахування всіх податків ілюструє собівартість виробництва та витрати на реалізацію цих підакцизних товарів, а також норму прибутку тютюнових компаній. Ця «неподаткова» частина ціни сигарет не може опускатися нижче економічно обґрунтованого рівня, значення якого не може відрізнятись значною мірою в Україні й постсоціалістичних країнах ЄС, особливо найменш розвинених з них.

⁵⁶Ця ціна є граничною для застосування антидемпінгового механізму, розробленого Мінфіном.

Таблиця 4.3

**Структура середньозваженої роздрібної ціни продажу пачки сигарет у
постсоціалістичних країнах ЄС у 2018 р.**

Країни	Середньозважена роздрібна ціна продажу		Частка акцизу і ПДВ у середньозваженій ціні продажу сигарет, %	Середньозважена роздрібна ціна продажу за вирахуванням усіх податків	
	євро	грн*		євро	грн*
Болгарія	2,57	78,64	85,09	0,39	11,93
Естонія	3,55	108,63	85,82	0,50	15,30
Латвія	3,20	97,92	83,99	0,51	15,61
Хорватія	3,19	97,61	79,91	0,64	19,58
Польща	3,20	97,92	80,04	0,64	19,58
Литва	3,18	97,31	79,46	0,65	19,89
Словенія	3,51	107,41	81,28	0,66	20,20
Словаччина	3,23	98,84	77,88	0,71	21,73
Чехія	3,31	101,28	78,31	0,71	21,73
Угорщина	3,59	109,85	75,22	0,89	27,23
Румунія	3,46	105,88	72,56	0,95	29,07
У середньому в ЄС-11	3,27	100,12	79,96	0,66	20,17

*За курсом НБУ євро до гривні на 10 липня 2018 р. становить 1 : 30,6.

Джерело: розраховано авторами за даними: Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

За розрахунками (табл. 4.3), середньозважена роздрібна ціна продажу пачки сигарет у постсоціалістичних країнах ЄС у 2018 р. коливалася від 78,64 грн у Болгарії⁵⁷ до 109,85 грн в Угорщині (у межах 39,7 %; функціонування єдиного ринку обмежує таку варіацію) та в середньому становила 100,12 грн. Водночас «неподаткова» частина у цій ціні була найнижчою (11,93 грн) у Болгарії, з одним із найбільших серед аналізованих країн податковим навантаженням на сигарети у відносному вираженні, та найвищою (29,07 грн) у Румунії, де реалізується доволі лояльна політика оподаткування тютюнових виробів. За майже однакової середньозваженої

⁵⁷У Болгарії сигарети значно дешевші, ніж у решті країн Євросоюзу. Передостанньою у ЄС за вартістю сигарет є Литва, де середньозважена роздрібна ціна продажу їх пачки була на 18,67 грн вищою, ніж у Болгарії. Остання держава є однією з найбільш близьких до України серед країн ЄС за рівнем економічного розвитку.

роздрібної ціни румунські тютюнові компанії мали значно кращі можливості для прибуткової діяльності порівняно з болгарськими. Середньозважена роздрібна ціна пачки сигарет за вирахуванням усіх податків також була відносно низькою в Естонії (15,30 грн) і Латвії (15,61 грн) та дорівнювала 20,17 грн у середньому в ЄС - 11.

У 2018 р. в Україні в ціні пачки сигарет на рівні 25,50 грн ПДВ становить 4,25 грн ($25,50/6$), акциз – 15,46 грн (мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку у перерахунку на пачку сигарет), вартість акцизної марки – 0,09 грн, а «неподаткова» частина – 5,70 грн ($25,5 - 0,09 - 15,46 - 4,25$). Цей показник є у 2,09 разу нижчим за середньозважену роздрібну ціну пачки сигарет за вирахуванням усіх податків у Болгарії та в 3,54 разу нижчим відповідного середнього показника в ЄС-11. Тому якщо в Україні у 2018 р. максимальна роздрібна ціна пачки сигарет декларується на рівні, нижчому за 25,50 грн, то є підстави припускати, що тютюнова компанія – виробник вдається до ухилення від сплати податків. Оскільки в Україні фіксувалися факти продажу сигарет, максимальна роздрібна ціна яких є навіть нижчою за суму акцизу й ПДВ, передбачену для цієї ціни законодавством, можна стверджувати про поширення практики ухилення від акцизного оподаткування сигарет. Упровадження відповідної законодавчої ініціативи Мінфіну може слугувати одним з інструментів боротьби з такими зловживаннями.

Ще наголосимо на такому. У разі запровадження в Україні антидемпінгового механізму за німецьким зразком додатковий акциз сплачувався би з усіх сигарет, вартість яких нижча за їх середньозважену роздрібну ціну продажу. Якщо припустити, що у 2018 р. у нашій державі ця ціна (розрахована за даними про ціни та обсяги реалізації цих підакцизних товарів у 2017 р., як передбачено Директивою Ради 2011/64/ЄС) становить

24 грн⁵⁸, то додатковому акцизному оподаткуванню мали би підлягати сигарети вартістю до 23,99 грн за пачку. В Україні у 2018 р. адвалорна ставка акцизного податку фактично застосовується для сигарет, максимальна роздрібна ціна продажу пачки яких перевищує 32,54 грн. Проте це не перешкоджає декларуванню окремими виробниками максимальних роздрібних цін, у яких «неподаткова» частина прямує до нуля або навіть набуває від’ємних значень. Такі низькі ціни є економічно необґрунтованими (демпінгові стратегії реалізуються насамперед за рахунок податкових зловживань), але вони декларуються, що дає можливість реалізовувати відповідну «сіру» тютюнову продукцію в легальних точках продажу.

У разі запровадження в Україні німецької моделі антидемпінгового фіскального механізму розрахунковий акциз та ПДВ для пачки сигарет за середньозваженою роздрібною ціною 24 грн становив би 18,44 грн ($1577,98 \cdot 20 / 1\,000 + 24 \cdot 0,12 + 24/6$, або $11,56 + 24 \cdot 0,12 + 24 / 6$). Відповідно, для пачки сигарет з максимальною роздрібною ціною 20 грн розрахунковий додатковий акциз становив би 1,18 грн ($18,44 - 11,56 - 20 \cdot 0,12 - 20 / 6$), а розрахунковий акциз загалом – 15,14 грн ($11,56 + 20 \cdot 0,12 + 1,18$). Оскільки цей показник є меншим мінімального акцизного податкового зобов’язання у перерахунку на пачку сигарет – 15,46 грн⁵⁹, фактична доплата акцизу дорівнювала би нулю. Отже, введення в нашої державі зазначеного антидемпінгового механізму стабілізації надходжень акцизного податку не мало б ні фіскального ефекту, ні регулятивного впливу. Цей інструмент є дієвим у Німеччині, де ставки акцизів є відносно стабільними і не відбувається стрибкоподібного зростання середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет унаслідок посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування. Натомість у Україні акцизне

⁵⁸Як уже було зазначено, за оцінками Українського центру контролю над тютюном, середня ціна пачки сигарет в Україні у 2017 р. становила 23–24 грн.

⁵⁹Оскільки в Україні встановлено фіксовану суму не мінімального сукупного податку, а мінімального акцизу, розрахунки проведено на основі останньої.

навантаження на сигарети у 2018 р. збільшилося відразу на 30 % і зростатиме далі у 2019–2025 рр. на 20 % щороку.

Проведемо також аналогічні розрахунки за припущення щодо середньозваженої роздрібної ціни продажу пачки сигарет в Україні у 2018 р. на рівні 30 грн. Незважаючи на те, що цю ціну навряд чи можна вважати реалістичною, використаємо її для порівняння результатів розрахунків за двома сценаріями: наближеним до дійсності та оптимістичним. Розрахунковий акциз та ПДВ для пачки сигарет за середньозваженою роздрібною ціною 30 грн становив би 20,16 грн ($11,56 + 30 \cdot 0,12 + 30 / 6$). Тоді для пачки сигарет із максимальною роздрібною ціною 20 грн розрахунковий додатковий акцизний податок сягав би 2,87 грн ($20,16 - 11,56 - 20 \cdot 0,12 - 20 / 6$), а розрахунковий акциз загалом – 16,83 грн ($11,56 + 20 \cdot 0,12 + 2,87$). Фактична доплата акцизу дорівнювала би 1,37 грн ($16,83 - 15,46$). Водночас декларування максимальної роздрібної ціни пачки сигарет на рівні 28 грн передбачало би сплату фактичного додаткового акцизного податку 0,03 грн ($20,16 - 11,56 - 28 \cdot 0,12 - 28 / 6 = 0,67$; $11,56 + 28 \cdot 0,12 + 0,67 = 15,49$; $15,49 - 15,46 = 0,03$). Для порівняння: при застосуванні вітчизняного аналогу антидемпінгового фіскального механізму сума фактично сплаченого додаткового акцизу у цих випадках становила б 6,18 грн ($15,46 \cdot 0,4$) та 0 грн відповідно. Отже, за таких дуже оптимістичних припущень щодо розміру середньозваженої роздрібної ціни, використання в Україні німецького антидемпінгового механізму стабілізації надходжень акцизу навряд чи могло би унеможливити реалізацію «сірих» сигарет на легальному ринку (податкова доплата до 1,50 грн за пачку сигарет надто низька для досягнення цієї мети), але підвищило би податкове навантаження на сигарети, максимальна роздрібна ціна яких є нижчою за середньозважену. Додатковий акциз потрібно було би сплатити і тим, хто вдається до податкових зловживань (але вони можуть знайти нові можливості для махінацій), і тютюновим компаніям, які продають відносно дешеві марки

сигарет вартістю до 29,99 грн і є сумлінними платниками податків. Підвищення податкового навантаження на останніх є особливо небажаним в умовах постійного збільшення ставок акцизного оподаткування. Крім того, фінансовий ефект від застосування такої новації міг би бути доволі незначним при очевидному суттєвому ускладненні податкового адміністрування.

Обидва антидемпінгові фінансові механізми – Німеччини і передбачений законодавчою ініціативою Мінфіну – мають однакову економічну сутність: якщо максимальна роздрібна ціна продажу сигарет опускається нижче певного рівня⁶⁰, потрібно сплатити додатковий акциз. Проте, на відміну від німецького зразка, прив'язка максимальної роздрібною ціни сигарет до мінімального акцизного податкового зобов'язання із застосуванням економічно обґрунтованого коефіцієнта у вітчизняному фінансовому механізмі значно зменшить привабливість декларування аномально низьких максимальних роздрібних цін, що сьогодні дає можливість продавати підозріло дешеві сигарети в легальних точках продажу без порушення чинного законодавства.

Зникнення такого «сірого» сегмента тютюнового ринку України суттєво ускладнить доступ до дешевих сигарет (їх пропонуватиме лише чорний ринок), що поліпшить досягнення цілей охорони здоров'я та збільшить податкові надходження. Навіть якщо застосування додаткового акцизу буде дуже обмеженим, зростання середньої ціни продажу сигарет на легальному ринку створить умови для зростання надходжень ПДВ, роздрібною акцизу і, у разі підвищення цін на марки середнього цінового сегмента (тютюнові компанії можуть скористатися такою нагодою), адвалорної складової акцизу. Якщо внаслідок зміни цінової політики

⁶⁰ При цьому немає прямої законодавчої заборони для виробника вільно обирати цінову політику.

виробників сигарет зростуть їх прибутки, то відбудеться збільшення надходжень податку на прибуток⁶¹.

Упровадження антидемпінгового фіскального механізму, розробленого Мінфіном, також поліпшить прогнозованість надходжень акцизного податку та зменшить ризик зростання дефіциту бюджету, обмежить недобросовісну конкуренцію на ринку тютюнових виробів.

Разом з тим п. 2 ст. 7 і п. 6 статті 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС дають можливість застосовувати мінімальний акциз на сигарети, який має бути однаковим для всіх таких тютюнових виробів. Фіскальний механізм, розроблений Мінфіном, передбачає сплату більшого акцизного податку для підозріло дешевих сигарет. Проте зазначені положення Директиви Додатком XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію з ЄС віднесено до норм, графік імплементації яких буде встановлено Радою асоціації пізніше. Інакше кажучи, Україна може наразі не дотримуватися згаданої вимоги спільного європейського законодавства, якщо це суперечить національним інтересам. Тому немає юридичних перешкод відмовлятися від упровадження відповідної ініціативи Мінфіну з 2019 р. (з обмеженням щодо терміну застосування). Навпаки, Угода про асоціацію зобов'язує нашу державу вживати заходів для запобігання ухиленню від сплати податків (у т. ч. нелегальному експорту цих підакцизних товарів у країни ЄС, який стимулюють низькі ціни на сигарети).

Отже, антидемпінговий механізм, розроблений Мінфіном України, забезпечить суттєве зменшення привабливості декларування максимальних роздрібних цін сигарет, «неподаткова» частина яких є нижчою за рівень мінімальних економічно обґрунтованих показників собівартості виробництва та витрат на реалізацію, норми прибутку тютюнових компаній, за рахунок доволі значного збільшення мінімального акцизу. При введенні цього

⁶¹ Зменшення збитковості економічної діяльності не забезпечить такого фіскального ефекту.

інструменту сигарети за аномально низькою ціною не потраплятимуть у легальні точки продажу, що створить передумови для підвищення цін на ці підакцизні товари з відповідним зростанням надходжень ПДВ, роздрібного акцизу та, за певних умов, адвалорного акцизу і податку на прибуток. Збільшення цін на вітчизняні сигарети також обмежуватиме їх нелегальний експорт у країни Європейського Союзу.

Іншими перевагами впровадження антидемпінгової розробки Мінфіну є такі: 1) зменшення доступності сигарет, що важливо для досягнення цілей охорони здоров'я; 2) відповідність положенням Угоди про асоціацію з ЄС щодо імплементації Директиви Ради 2011/64/ЄС; 3) дієвість при значному щорічному підвищенні ставок акцизного оподаткування (на відміну від німецького аналога, що базується на використанні середньозваженої роздрібної ціни продажу); 4) простота в адмініструванні; 5) відсутність потреби у коригуванні відповідної законодавчої норми, оскільки немає прив'язки до фіксованих сум; 6) створення умов для поліпшення прогнозованості надходжень акцизного податку і зменшення ризику зростання дефіциту бюджету; 7) обмеження недобросовісної конкуренції на ринку тютюнових виробів.

Насамкінець наголосимо, що від запровадження запропонованих нами та інших заходів з удосконалення механізму справляння акцизного податку з тютюнових виробів, залежить те, чи забезпечуватиметься формування достатньої ресурсної бази зведеного бюджету, зниження рівня нелегального обігу тютюнових виробів а також ефективність реалізації регулятивного потенціалу акцизного оподаткування.

Висновки

Проведене дослідження наукових підходів до реформування акцизного податку з тютюнових виробів у контексті нових викликів і загроз, досвіду країн Європейського Союзу у сфері справляння акцизного податку з цих товарів, дисбалансів у використанні фіскального й регулятивного потенціалів акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні, а також зобов'язань нашої держави щодо внесення змін до податкового законодавства з метою реалізації євроінтеграційної стратегії загалом та імплементації Угоди про асоціацію з ЄС зокрема дало змогу обґрунтувати низку висновків і пропозицій теоретичного та прикладного характеру. Основними результатами наукових розвідок авторського колективу є такі.

На основі аналізу впливу інституціонального середовища (формальних інститутів, неформальних інститутів, традицій та цінностей) на соціально-економічні та фіскальні процеси доведено, що вимогами до формування і реалізації акцизної політики мають бути такі: компромісність; компліментарність податкових змін; відмова від радикальних податкових ініціатив; стабільність і гнучкість. Дотримання цих вимог є однією з умов успішної реалізації стратегії реформування акцизного податку.

При визначенні напрямів трансформації механізму реалізації державної акцизної політики встановлено, що, згідно з Угодою про асоціацію з ЄС, необхідно адаптувати податкове законодавство України до визначених норм директив ЄС. Незважаючи на низку вже реалізованих змін, залишаються розбіжності між положеннями Податкового кодексу та директивами ЄС щодо акцизу з тютюнових виробів. Це стосується насамперед структури підакцизних товарів відповідної групи з дотриманням строку, передбаченого Угодою, і досягнення європейських стандартів мінімального рівня оподаткування, терміни щодо чого наразі не визначено на міжнародному рівні. Останнє дає можливість здійснювати поступове підвищення ставок.

При реформуванні акцизного податку із тютюнових виробів в Україні важливо зважати на досвід країн ЄС. Встановлено, що у 2010–2018 рр. усі без винятку країни ЄС підвищували специфічну ставку акцизу для сигарет. При цьому відповідна середня ставка у ЄС-28 збільшилася в 1,93 рази, в ЄС-15 – у 2,04 рази, у нових країнах ЄС – в 1,77 рази. Середні ставки між останніми двома групами країн у 2018 р. відрізнялися в 1,71 рази, адже менш розвинені країни мають менші можливості посилення фінансової ролі акцизів порівняно з більш розвиненими. Переважна більшість країн Євросоюзу (24 з 28) знижувала адвалорну ставку акцизного податку для сигарет.

Серед постсоціалістичних країн ЄС у 2012–2018 рр. (за 6 років) мінімальне акцизне навантаження на сигарети найбільше зросло у Литві (на 42,94 %), Естонії (на 44,23 %) та Латвії (на 48,94 %). При цьому темп зростання відповідних надходжень акцизу не був нижчим за темп підвищення рівня мінімального акцизу, що є свідченням досягненням фінансових цілей політики підвищення ставок акцизного податку для тютюнових виробів.

В умовах посилення фінансової ролі акцизного оподаткування сигарет чимало країн Євросоюзу відчули проблеми зі збором запланованих обсягів надходжень акцизів через заниження окремими тютюновими компаніями цін на сигарети, що негативно впливало на загальне зростання цін. Один із найбільш ефективних інструментів протидії такому демпінгу запровадила Німеччина. У країні розраховується акциз та ПДВ для середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, який є базою для порівняння з відповідними показниками для конкретної максимальної роздрібної ціни. Якщо сукупний специфічний, адвалорний акцизи та ПДВ у конкретному випадку є нижчими за таку мінімальну межу, різниця підлягає сплаті як додатковий акциз.

У більшості країн ЄС виникла необхідність у застосуванні заходів антифорстолінгового регулювання для вирівнювання надходжень акцизного

податку протягом року та недопущення накопичення запасів тютюнових виробів із акцизними марками, отриманими до підвищення ставок. Основними видами цих заходів є такі: встановлення квот щодо кількості виданих акцизних марок (cap on tax stamps); обмеження обсягів тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання (cap on release for consumption); встановлення кінцевої дати продажу (sell-by date), перерахунок податкових зобов'язань з акцизного податку на дату фактичної реалізації продукції споживачу (paying the tax difference). Аналіз практики країн ЄС свідчить про те, що ефективності в антифорстолінговому регулюванні часто вдавалося досягти не з першого разу, іноді шляхом упровадження декількох заходів одночасно.

Встановлено, що в Україні протягом останніх років ставки акцизного податку для тютюнових виробів збільшувалися постійно, причому останніми роками на 30–40 %. Це супроводжувалося відставанням темпу зростання ставки від темпу зростання надходжень відповідного акцизу, збільшенням нелегального обігу підакцизних товарів, ціновими війнами між тютюновими компаніями, оптимізацією оподаткування шляхом закупівлі акцизних марок наперед й іншими небажаними явищами. Відповідно, можна стверджувати про спотворення фіскально-регулятивного впливу підвищення ставок акцизів.

Дослідження наукових засад, досвіду країн ЄС і вітчизняної практики трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів доводять, що в умовах дефіциту фіскальних ресурсів в Україні одним із основних напрямів удосконалення механізму справляння акцизного податку з тютюнових виробів має бути зважене та прогнозоване підвищення ставок з наданням переваги специфічній компоненті змішаної системи оподаткування.

Вітчизняний графік підвищення специфічної ставки і мінімального акцизного податкового зобов'язання для цих тютюнових виробів у 2019–2025 рр. на 20 % щороку (на відміну від сучасної європейської практики,

більше як на 300 % за весь період) є досить жорстким і не повинен переглядатися у бік прискорення темпу або збільшення адвалорної ставки. Водночас зазначений вектор фіскально орієнтованої акцизної політики України є виправданим з огляду на те, що у країнах з низьким рівнем цін на сигарети орієнтація на підвищення специфічної ставки акцизного податку дає змогу швидше досягати мінімального рівня акцизу, що діє в Євросоюзі.

Проблемним для України є використання вітчизняного «винаходу» – акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів, який за своєю сутністю не є акцизом, а його законодавче регламентування суперечить ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС. Цей податок потрібно скасувати з компенсацією відповідних втрат надходжень місцевих бюджетів за рахунок податку на доходи фізичних осіб або майнових податків.

Важливим є ухвалення законопроекту Мінфіну, спрямованого на обмеження легального продажу сигарет, максимальна роздрібна ціна яких за вирахуванням податків є нижчою мінімальних економічно обґрунтованих показників собівартості виробництва та витрат на реалізацію, норми прибутку. Доведено, що впровадження запропонованого антидемпінгового інструменту забезпечить зменшення ухилення від оподаткування і створить передумови для підвищення цін на сигарети з відповідним зростанням надходжень ПДВ, роздрібного акцизу та, за певних умов, адвалорного акцизу й податку на прибуток. Перевагами впровадження в Україні цієї акцизної новації також є такі: зниження привабливості нелегального експорту тютюнових виробів у країни Євросоюзу; зменшення доступності сигарет; відповідність положенням Угоди про асоціацію з ЄС щодо імплементації Директиви Ради 2011/64/ЄС; дієвість при значному щорічному підвищенні ставок акцизного оподаткування (на відміну від німецького аналога антидемпінгового механізму, що базується на використанні середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет); простота в адмініструванні; відсутність потреби у коригуванні відповідної законодавчої норми; поліпшення

прогнозованості надходжень акцизного податку і зменшення ризику зростання дефіциту бюджету; обмеження недобросовісної конкуренції на ринку тютюнових виробів.

Починаючи з 2015 р. щорічне підвищення 1 січня ставок акцизного податку щодо сигарет в Україні спричинило застосування тютюновими компаніями заходів форстолінгу. Втрати податкових надходжень від цього у 2015–2017 рр. становили від 66,7 до 139,9 млн грн. Аналіз ефективності запровадженого антифорстолінгового регулювання свідчить про те, що розв'язати проблему накопичення запасів тютюнових виробів не вдалося. Платники акцизного податку перенесли використання форстолінгу з IV кв. року на III кв. З огляду на це потрібно обмежити продаж марок акцизного податку починаючи з III кв. звітнього року, а їх максимальний обсяг закупівлі розраховувати на основі середньомісячного обсягу реалізації тютюнових виробів попереднього року з коригуванням на темпи зростання тютюнового ринку попередніх періодів. Крім того, доцільно обмежити термін обігу тютюнових виробів в оптовій та роздрібній торгівлі з марками акцизного податку, придбаними в попередньому році, до трьох місяців.

Запровадження зазначених та інших заходів із запобігання фіскальним зловживанням та уникненню оподаткування поліпшить ситуацію зі збором акцизного податку з тютюнових виробів, що може створити умови для відмови від практики сплати податку при купівлі акцизних марок, тобто ще до початку виробництва тютюнових виробів, послабивши негативний вплив підвищення ставок акцизів на розвиток тютюнової галузі. Водночас у короткостроковій перспективі для зменшення відволікання обігових коштів платників податків важливе значення має подальше збільшення строку авансового перерахування акцизного податку до бюджету.

Список використаних джерел

1. Администрирование табачных налогов (техническое пособие ВОЗ) / Всемирная организация здравоохранения. Женева, 2013. 166 с.
2. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування: монографія / за ред. Новицького А. М., Лисенко В. В., Швабія К. І. Ірпінь, 2013. 556 с.
3. Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в державах – членах Європейського Союзу та в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 96–111.
4. В Ассоциации городов Украины предлагают оставлять на местах 70 % налога на доходы физлиц. 2018. URL: <https://economics.unian.net/finance/10240740-germaniya-rassmatrivaet-vozmozhnost-okazaniya-finansovoy-pomoshchi-turcii-smi.html>.
5. В налогообложении табачных изделий нужно делать акцент на специфической части акциза. 2018. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/nalogooblozhenii-tabachnyh-izdeliy-nuzhno-1528177773.html>.
6. В Офісі визначили топ-100 найбільших платників / Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби. 2018. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/324207.html>.
7. Вплив створення зони вільної торгівлі з ЄС на економіку України: аналітичне дослідження / Міжнародний центр перспективних досліджень. Київ, 2013. 196 с.
8. Директива Ради 95/59/ЄС про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів від 27 листопада 1995 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_442.
9. Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1 (59). С. 258–260.
10. Імплементація Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: економічні виклики та нові можливості: наукова доповідь / за ред. НАН України

В. М. Гейця Т. О. Осташко. Київ, 2016. 184 с.

11. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні: методика статистичної оцінки. *Світ фінансів*. 2018. № 2. С. 43–56.

12. Коротун В. І. Тактика та стратегія реалізації акцизної політики в Україні. *Малий і середній бізнес (право, економіка, держава)*. 2013. № 4 (55). С. 168–173.

13. Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. 2010. № 8. С. 98–106.

14. Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 3. С. 55–56.

15. Кузьминов Я., Радаев В. Яковлев А., Ясин Е. Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений). *Вопросы экономики*. 2005. № 5. С. 5–27.

16. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити–Дана, 2007. 356 с.

17. Макаренко В. В. Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2010. № 11. С. 11–15.

18. Макаренко В. В. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів в країнах ЄС. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів*: зб. матер. наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. / Мін. дох. і зб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. Ірпінь. С. 299–302.

19. Наповнення бюджету шляхом вдосконалення акцизної політики в Україні. URL: www.hlb.com.ua.

20. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2017. 448 с.

21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran5593#n5593>.

22. Пособие по налоговой политике / под редакцией Партасарати Шома. Вашингтон, округ Колумбия / Отдел налоговой политики, Управление по бюджетным вопросам, Международный валютный фонд, 1995. XII. 387 с.

23. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.

24. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС: Директива Ради ЄС від 16.12.2008– (2008/118/ЄС). URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

25. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація): Директива Ради ЄС від 21.06.2011 (2011/64/ЄС). URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

26. Про внесення змін до статті 221 Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування тютюнових виробів: проект закону України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-rehuliatornykh-aktiv-dlia-obhovorennia-?category=aspekti-roboti>.

27. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ: Алерта, 2017. 66 с.

28. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф. О. та ін.; за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, 2011. 656 с.

29. Румянцев А. Гармонизация налоговых систем стран-членов

Европейского союза. *Экономика и жизнь*. 1995. № 29. URL: http://www.aha.ru/~andrew_r/articles/e&z1.htm.

30. Середні ціни на сигарети у 2018 році в разі прийняття закону про підвищення тютюнового акцизу до рівня ЄС можуть зрости на чверть – до 30 грн за пачку. URL: <https://press.unian.ua/press/2259281-seredni-tsini-na-sigareti-u-2018-rotsi-v-razi-priynyattya-zakonu-pro-pidvischennya-tyutyunovogo-aktsizu-do-rivnya-es-mojut-zrosti-na-chvert-do-30-grn-za-pachku-eksperti-foto-video.html>).

31. Система оподаткування тютюнових виробів в Україні: шляхи наближення до вимог Європейського союзу (науково-практичне дослідження). URL: www.ir.org.ua.

32. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 390.

33. Соколовська А. М. Податкові аспекти ЄС *acquis* як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 30–31.

34. Техническое пособие ВОЗ об Администрировании табачных налогов / Всемирная организация здравоохранения. 2013. URL: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/12/9789244563991_rus.pdf?ua=1.

35. Тимчасове застосування Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3f=1&art_id=247667894&cat_id=223223535.

36. Трансформація акцизної політики в Україні: монографія / Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. 404 с.

37. Тютюнова галузь залишається джерелом поповнення скарбниці. *Вісник. Офіційно про податки*. 2016. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/19-tyutyunova-galuz-zalishayetsya-dzherelom-popovnennya->

skarbnitsi.

38. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони, від 21 березня, 27 червня 2014 р. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

39. Эксперты назвали налоги, которые стимулируют курение. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/uslozhnennyye-sistemy-nalogov-stimuliruyut-1527769726.html>.

40. Amable B. Institutional Complementarity and Diversity of Social System of Innovation and Production. Discussion Paper FS/99-309, 1999. URL: <http://skylla.wz-berlin.de/pdf/1999/i99-309.pdf>.

41. Cameron F. The European Union and The Challenge of Enlargement. The Enlarging the European Union: Relations between the EU and Central and Eastern Europe. L. N.Y., 1997. 251 p.

42. Cnossen S. Cigarette taxation: issues for EU accession countries: Special Report. *International Tax & Investment Center and Oxford Economic Forecasting*. 2003. 16 p. URL: www.iticnet.org.

43. COM (2014) 527 final of 21 August 2014. EUR-Lex Access to European Union law. 2014. URL: <http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/1042231>.

44. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>.

45. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification). URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF>.

46. Current smoking of any tobacco product (age-standardized rate). World Health Organization. 2018. URL: <http://apps.who.int/gho/data/node.wrapper.imr?x-id=346>.

47. European Commission, European Commission calls on Portugal to change its excise duty rules for cigarettes, Press Release, IP/12/675, Brussels, 21 June 2012.

48. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2010. URL: http://www.adko.hu/01_files/adattar/tobacco_en.pdf.

49. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2012. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise_Duty_Tables%20-%20III-Tobacco_July2012_REV1.pdf.

50. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2014. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/7daee41d-f33d-420e-96ac-e01020693795/III-Tobacco_July2014%20final.pdf.

51. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2016. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

52. Excise Duty Tables Part III – Manufactured Tobacco. European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

53. Illicit Trade Report Illicit Trade Report 2015. World Customs Organization. 2017. URL: https://illicittrade.com/reports/downloads/OMD_ITR_Complete_LR_2016_12_04.pdf.

54. Keen M. The Balance Between Specific and Ad Valorem Taxation. *Fiscal Studies*. London, 1998. Vol. 19, No. 1. P. 1–37.

55. Moita D. The Effects of Price Cap Regulation on Tobacco Market. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjwg9WMycTdAhWCFywKHfkCCWcQFjAAegQIBBAC&url=https%3A>

%2F%2Fsigarra.up.pt%2Fflup%2Fpt%2Fpub_geral.show_file%3Fpi_gdoc_id%3D133815&usg=AOvVaw2sNhrDhtoE6xB-cqtojZRk.

56. Releases for consumption of cigarettes 2002–2017 (in 1000 pieces). European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tobacco_products_releases-consumption.pdf.

57. Spain Corporate – Other taxes. PWC. URL. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Corporate-Other-taxes>.

58. Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products. European Commission. 2014. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ramboll-tobacco-study.pdf.

59. Tobacco Tax Act (TabStG) TabStG Ausfertigung date: 15.07.2009 (BGBl. I S. 1870). URL: <https://www.global-regulation.com/translation/germany/392902/tobacco-tax-act.html>.

60. Tobacco Taxation: Theory and Practice by Arthur B. Laffer, Ph.D. The Laffer Center at the Pacific Research Institute. San Francisco, 2014. 381 p.

61. Tusveld R, Lejeune I, Bogaerts N. Study on fiscal anti-forestalling measures for the tobacco sector. PWC, 2013. 28 p.

62. Williamson O. The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahe-A. *Journal of Economic Literature*. 2000. Vol. 38, № 3. P. 595–613.

Додатки

Відповідність антифорстолінгових заходів різних типів основним принципам акцизного оподаткування

Характеристика заходу	Узгодження з директивами ЄС щодо акцизів	Пристосовуваність до системи оподаткування держав-членів ЄС	Простота адміністрування та контролю	Вплив на функціонування ринку
1	2	3	4	5
Тип 1. Встановлення квот на обсяг замовлення акцизних марок (cap on tax stamps)				
Встановлення обмежень протягом податкового періоду на обсяг замовлення марок акцизного податку. Такі обмеження зазвичай розраховуються виходячи з кількості отриманих марок акцизного податку в попередні періоди, збільшеної на певний відсоток. У деяких країнах з цього правила можливі винятки, для замовлення більшої кількості марок акцизного податку потрібні спеціальні дозволи	Відповідно до статті 39 (3) Директиви 2008/118/ЄС допускається встановлення квот на отримання марок акцизного податку, якщо це не створює перешкоди для вільного переміщення підакцизних товарів	Цей захід легко пристосовується до системи оподаткування за умови використання в країні системи маркування тютюнових виробів. Не може розглядатися як основа для розроблення уніфікованого антифорстолінгового регулювання для європейських країн	Головною перевагою заходів такого типу є передбачуваність та стабільність податкових надходжень, легкість і простота адміністрування акцизного податку та контролю за обігом тютюнових виробів. Основним недоліком цієї моделі є можливість мінімізації податкових зобов'язань з акцизного податку шляхом штучного збільшення замовлень акцизних марок до початку періоду обмеження	Ефективність заходу залежить від тривалості базового періоду, а отже, при встановленні квот щодо кількості замовлення акцизних марок необхідно враховувати динаміку ринку, а також сезонність попиту на тютюнові вироби, і досить важко спроектувати систему, яка це враховує та не впливає на функціонування ринку. <i>До переваг</i> такого типу заходів можна віднести відсутність стимулів до мінімізації податкових зобов'язань перед підвищенням ставок акцизного податку. <i>Недоліками</i> антифорстолінгового заходу цього типу можуть бути такі обмеження: – зростання обсягів виробництва (через обмеження на замовлення марок); – інновацій та інвестицій (оскільки кількість акцизних марок, які можна придбати, залежить від обсягів замовлень попереднього періоду, необхідні спеціальні механізми, які дозволяють випускати на ринок нові продукти. За умови відсутності таких механізмів інновації обмежуються, а інвестиції у дослідження та розвиток скорочуються)

1	2	3	4	5
Тип 2. Обмеження обсягів тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання (cap on release for consumption)				
Сутність цього типу заходів полягає у встановленні контрольованого періоду до підвищення ставок акцизного податку, протягом якого платники акцизного податку можуть випускати певний обсяг тютюнових виробів для споживання. Такий обсяг розраховується на основі середньої кількості випущених для споживання тютюнових виробів протягом попереднього звітного періоду. На практиці квота на випуск для споживання має той самий ефект, що і квота на акцизні марки, однак відмінність полягає у використанні акцизних марок як засобу контролю кількості продукції, випущеної для споживання	Аналогічно до заходів типу 1 допускається їх застосування, якщо це не створює перешкоди для вільного переміщення підакцизних товарів	Заходи цього типу можуть бути застосовані у всіх податкових системах. У країнах, які використовують акцизні марки, квоти на обсяги виробництва повинні бути узгоджені з максимально можливими обсягами тютюнових виробів, випущених для споживання з метою запобігання використанню «старих» акцизних марок (крім випадків, коли акцизні марки не містять посилання на ціну та мають такий самий вид, який використовується після зміни ставки). Інша проблема полягає в низькій якості даних щодо випуску тютюнових виробів для споживання. Оскільки у більшості країн, де застосовуються акцизні марки, фактична сплата акцизного податку відбувається на основі маркування, а механізми контролю пов'язані з даними щодо придбаних акцизних марок, а не на момент випуску для споживання	Після підвищення ставок акцизного податку цей тип заходів обмежує кількість тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання, що дозволяє обмежити нестабільність податкових надходжень, спричинену форстолінгом. На відміну від встановлення квот на замовлення акцизних марок, обмеження обсягів тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання, є відносно легким, оскільки використовуються дані про попередні обсяги споживання тютюнових виробів на ринку. Тому ефективність такого заходу залежить від передбачуваності змін щодо ставок акцизного податку. З іншого боку, структура ланцюга постачань та пов'язані з цим терміни випуску продукції для споживання вимагають своєчасного оприлюднення інформації про зміну ставок акцизного податку. Витрати на адміністрування цього заходу є низькими	Як і при застосуванні заходів типу 1 необхідно враховувати динаміку ринку, а також сезонність попиту на тютюнові вироби. Оскільки цей захід застосовується лише протягом обмеженого періоду і до всіх учасників ринку, вплив на функціонування ринку може бути мінімальним за умови коли період обмеження є достатньо коротким, а зміни ставок акцизного податку є нечастими. Обмеження обсягів тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання, може затримати введення нових продуктів на ринок у період, що передуює зміні оподаткування. Крім того, це може змусити виробників здійснювати свою діяльність на низькому рівні потужності. <i>Перевага</i> такого типу заходів полягає в тому, що він не спонукає виробників до заходів форстолінгу протягом періоду після підвищення ставок акцизного податку

Продовження додатка А

1	2	3	4	5
Тип 3. Встановлення кінцевої дати продажу (sell-by date) (далі – «дата продажу»): За. «Дата продажу» для оптової торгівлі (sell-by date at wholesale)				
Застосування контролюваного періоду для продажу виробниками, імпортерами та оптовиками тютюнових виробів, що оподатковані за ставками акцизного податку, які діяли до підвищення. Такі тютюнові вироби не можуть реалізовуватися роздрібним торговцям після закінчення цього періоду, але можуть бути повернуті виробникам-імпортерам	Застосування цього заходу може створювати перешкоди вільному руху товарів, що суперечить ст. 39 Директиви 2008/118/ЕС, у якій не передбачено обмеження щодо розподілу продукції після її випуску для споживання	Цей захід пристосовується до системи оподаткування за умови функціонування засобів ідентифікації, які дозволяють визначити дату випуску продукції у вільний податковий обіг. Таким чином, якщо у країні не використовується система маркування, виникає необхідність в ідентифікації коробів/майстер-кейсів тютюнових виробів. Проте система працює незалежно від акцизного маркування	Захід цього типу застосовується до оптових продавців тютюнових виробів, яких, як правило, незначна кількість, а отже, його адміністрування є відносно легким. Простота застосування заходу полягає у тому, що після встановлення кінцевої дати продажу жодна пачка сигарет не може бути реалізована оптовим продавцем без можливості маніпулювати або обійти контрольований період. Сигарети, випущені для споживання, але не продані роздрібним торговцям до кінцевої дати, повинні бути вилучені з ринку (повернені оптовикам), а сплачені за них акцизні податки / ПДВ підлягають відшкодуванню. Крім того, уникнення цього типу заходів є більш складним через встановлення кінцевої дати продажу, а вплив на податкові надходження – мінімальним. Застосування цієї системи вимагає чітких критеріїв диференціювання оптової та роздрібної торгівлі, особливо в тих випадках, коли вони співіснують в одній юридичній особі або економічній групі	Цей тип заходу не обмежує функціонування ринку для існуючих та нових продуктів, оскільки не встановлюються квоти на виробництво та обіг тютюнових виробів. Оскільки тютюнові вироби, випущені для споживання, але не продані роздрібним торговцям до кінцевої дати, повинні бути вилучені з ринку, застосування цього заходу призводить до операційних витрат для виробників і оптовиків, якщо період між оголошенням про зміну ставки акцизного податку та датою продажу є недостатнім для здійснення відповідного плану продажу запасів
Зб: «дата продажу» в оптовій та роздрібній торгівлі (sell-by date at retail)				
Цей тип є подібним до заходів попереднього типу, проте ним охоплено всі етапи у ланцюгу постачання. У разі підвищення ставок акцизного податку тютюнові вироби, які	Застосування цього типу заходів суперечить Директиві 2008/118/ЕС (див. обґрунтування до типу 3а)	Заходи є застосовними до всіх систем оподаткування, які передбачають маркування акцизними марками, оскільки необхідна диференціація на «старі» та «нові» податкові продукти	Основною відмінністю заходів цього типу від попередніх є те, що за всі тютюнові вироби, які продаються споживачам після кінцевої дати продажу, сплачується сума акцизного податку, розрахована за новими ставками. Таким чином, за умови ефективного контролю негативний вплив форстолінгу на	Цей тип заходу не впливає на функціонування ринку для існуючих та нових продуктів. Кількість сигарет, яка може бути вироблена і випущена для споживання у будь-який час, є необмеженою за умови, що з них сплачено належні податки. Сигарети, випущені для споживання, але не продані кінцевим споживачам до кінцевої

Продовження додатка А

1	2	3	4	5
випущені у споживання до кінцевої дати, можуть бути продані лише протягом обмеженого періоду після такої зміни. Сигарети, які все ще зберігаються оптовими та роздрібними торговцями наприкінці періоду, повинні бути вилучені з ринку. Необхідно зазначити, що деякі країни-члени ЄС використовують різні періоди обмеження для оптових та роздрібних торговців			податкові надходження є мінімальним. З погляду адміністрування реалізація цього заходу є значно складнішою порівняно з «датою продажу» для оптової торгівлі, оскільки система контролю повинна містити й роздрібних торговців. При цьому кількість непроданої продукції може бути більшою, що стане адміністративним бар'єром для операторів ринку та дестимулюватиме форстолінг	дати продажу, повинні бути вилучені з ринку. З метою зменшення ризиків, пов'язаних з обмеженим періодом продажу, для роздрібних продавців у деяких країнах передбачена можливість повернення всієї продукції або її частини постачальникам. Таким чином, кількість повернень на ринку може бути значно більшою, ніж у випадку інших типів, якщо період між оголошенням про зміну ставок акцизного податку та датою продажу не є достатнім для операторів для здійснення відповідних планів продажу запасів
4.4 Тип 4: перерахунок податкових зобов'язань з акцизного податку на дату фактичної реалізації продукції споживачу (paying the tax difference)				
За цим типом антифорстолінгового заходу оператори зобов'язані повідомити про запаси сигарет, які оподатковувалися за старими ставками акцизного податку. На підставі цього розраховується різниця в оподаткуванні між «старим» та «новим» акцизним податком, яку має бути сплачено. Важливою є інформація про кількість тютюнових виробів, які вже випущені для споживання, але ще не продані кінцевим споживачам, оскільки за	Цей вид заходу не встановлює ніяких обмежень щодо вільного обігу підакцизних товарів або встановлює будь-які кількісні обмеження для торгівлі між державами-членами ЄС. Однак внаслідок зміни ставки акцизного податку створюється додаткова плата, яка суперечить загальноприйнятим принципам акцизного оподаткування	В усіх системах акцизного оподаткування. Необхідно підкреслити, що цей захід є ефективним лише у тому випадку, коли відсутнє фіскальне маркування, а пачки тютюнових виробів не містять роздрібною ціни (тоді як це є обов'язковим у деяких державах-членах). Інакше для цього типу антифорстолінгових заходів потрібна додаткова система для справляння різниці акцизного податку, яка виникла внаслідок збільшення ставки, тобто застосування додаткових	Цей тип заходів забезпечує узгодження бюджетної та податкової політики. Тютюнові вироби, які не продані до дати набуття чинності змін в акцизному оподаткуванні, підлягають сплаті податку у сумі, яка дорівнює різниці між старим та новим акцизним податком. З метою забезпечення цих заходів необхідно запровадити систему звітності та контролю, відповідно до якої повідомляється про наявність тютюнових виробів на складі і оголошується додатковий акцизний податок. Однак, беручи до уваги кількість операторів та складність контролю, ризик ухилення від сплати податків є досить високим	Не впливає на функціонування тютюнового ринку. Необмежена кількість тютюнових виробів може бути виготовлена та випущена для споживання в будь-який час, а застосовна ставка акцизного податку однакова для всіх подібних продуктів, незалежно від того, коли вони будуть випущені для споживання. У тих державах-членах (16), де роздрібна ціна відображається на упаковці або фіскальній марці, цей тип заходу, ймовірно, спричинить великі обсяги додаткової ринкової прибутковості

Продовження додатка А

1	2	3	4	5
них буде стягуватися додатковий платіж. Сигарети, випущені для споживання після дати зміни ставки податку, будуть оподатковуватися із застосуванням нового акцизного податку. У деяких країнах-членах ЄС ціни на тютюнові вироби, які вже випущені для споживання, фіксовані та не можуть бути змінені, навіть якщо збільшується акцизний податок. Відповідно, вартість додаткового акцизного податку повинна покриватися оператором. Ця система може застосовуватися як на оптовому рівні, так і на оптовому та роздрібному рівні загалом. У другому випадку адміністративні витрати є набагато вищими, а також потенціал виходу на ринок. В іншому випадку оцінка цих двох систем однакова	Таким чином, такий тип антифорстолінгу не відповідає чинним положенням Директиви 2008/11/ЄС, які не передбачають сплати акцизного податку після випуску для споживання⁶²	фіскальних міток або інших параметрів відображення цін		

Джерело: Tusveld R., Lejeune I., Bogaerts N. Study on fiscal anti-forestalling measures for the tobacco sector. PWC. 2013. 28 с.

⁶² Similar: European Commission, European Commission calls on Portugal to change its excise duty rules for cigarettes, Press Release, IP/12/675, Brussels, 21 June 2012.

Характеристика антифорстолінгових заходів в обраних країнах ЄС

Країна	Заходи протидії форейстелінгу	Умови впровадження заходу	Характеристика заходу
1	2	3	4
Бельгія, Люксембург	Встановлення квот щодо кількості виданих акцизних марок « <i>Cap on tax stamps</i> »	Попереднє інформування про зміну ставок акцизного податку має відбуватися за 3 місяці до цього	Виробники та імпортери можуть вимагати нові податкові марки. Максимальна річна кількість акцизних марок, які можна отримати, становить 115 % обсягу випущених акцизних марок попереднього року
		За 2 місяці – офіційна публікація нових ставок акцизного податку	У цей період виробники та імпортери тютюнових виробів можуть: – випускати продукцію зі «старими» акцизними марками; – замовити «нові» акцизні марки.
	Встановлення кінцевої дати продажу в оптовій торгівлі « <i>Sell by date at wholesale</i> »	Протягом 60 днів після набуття чинності нових ставок акцизного податку	Виробники не можуть більше випускати продукцію із «старими» акцизними марками. Оптовики можуть реалізовувати та постачати продукцію як із старими, так і з новими акцизними марками
Болгарія	Встановлення квот щодо кількості виданих акцизних марок « <i>Cap on tax stamps</i> »	Офіційне оголошення про нову акцизну марку – 1 жовтня	Новий дизайн акцизної марки оголошується за три місяці, перш ніж вона почне діяти. При цьому ліцензовані управляючі складом можуть замовити максимальну кількість акцизних марок, яка не перевищує 115 % середньомісячного обсягу реалізації за попередні 12 місяців. Для замовлення більшої кількості акцизних марок необхідний спеціальний дозвіл митниці, який видається на підставі обґрунтованого запиту. За 3 місяці до введення нової акцизної марки та ставки акцизного податку обсяг замовлення не повинен перевищувати середньомісячний обсяг реалізації без коригувального коефіцієнта 1,15.
		Офіційне оголошення про нові ставки акцизного податку – 1 листопада	
		Нові акцизні ставки та нові акцизні марки набувають чинності – 1 січня	
Чехія	Встановлення кінцевої дати продажу в роздрібній торгівлі « <i>Sell-by date at retail</i> »		Після підвищення ставок акцизного податку продукцію, з якої сплачено податок за старими ставками можна реалізовувати протягом 2 місяців після цього (для сигарет – дата продажу на роздрібному рівні складає 3 місяці). Після закінчення цього терміну має бути проведена інвентаризація. Через два місяці після цього нереалізована тютюнова продукція підлягає знищенню під митним контролем, а вартість їх акцизних марок може бути повернута суб'єкту.

Джерело: складено авторами на основі сайтів фіскальних органів країн ЄС.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

*Коротун Володимир Іванович,
Новицька Надія Володимирівна,
Кошук Тетяна Василівна,
Хлебнікова Інна Ібрагимівна*

**ДІАЛЕКТИКА РЕФОРМУВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ
ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ: ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ АСПЕКТ**

Відповідальний за випуск

О.В. Діордійчук

Комп'ютерна верстка

Д.М. Алексєєв

Обкладинка

Д.М. Алексєєв

Здано до друку 10.10.2018 Формат 60х84^{1/16}

Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».

Друк офсетний. Умовн. Друк. арк. 5,93.

Тираж 300 прим.

Видавництво «Алерта»

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta.pravovaednist@gmail.com, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.