

**АКЦИЗНА ПОЛІТИКА
У СФЕРІ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ
І ПРОТИДІЯ НЕЛЕГАЛЬНІЙ
ТОРГІВЛІ НИМИ В УМОВАХ
НОВИХ ВИКЛИКІВ І ЗАГРОЗ**



Авторський колектив:

Кошук Тетяна Василівна, к.е.н. (керівник авторського колективу)

Новицька Надія Володимирівна, к.е.н., доцент

Пасічний Микола Дмитрович, д.е.н., професор

Швабій Костянтин Іванович, д.е.н., професор

Акцизна політика у сфері тютюнових виробів і протидія нелегальній торгівлі ними в умовах нових викликів і загроз. Кошук Т., Новицька Н., Пасічний М., Швабій К. / за загальною редакцією Т. Кошук, К: 2023

У виданні досліджено акцизну політику у сфері тютюнових виробів та її вплив на рівень нелегальної торгівлі сигаретами у країнах ЄС, трансформації ринку тютюнових виробів і проблеми справляння акцизу з них в Україні під час війни, вітчизняні реалії протидії нелегальному обігу сигарет. Проаналізовано особливості функціонування систем виявлення та відстеження тютюнових виробів (track&trace) і безпеки (security features) у країнах ЄС та ініціативу електронної акцизної марки в Україні. Обґрунтовано висновки і рекомендації щодо акцизної політики України на шляху інтеграції до ЄС. Визначено можливості запозичення ефективних європейських практик боротьби з нелегальним тютюновим ринком нашою державою.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
1. Сучасна політика встановлення акцизу на тютюнові вироби у країнах Європейського Союзу	8
Засади акцизної політики у сфері тютюнових виробів у ЄС	8
Директива Ради 2011/64/ЄС та сфера її регулювання	10
Стратегія поступового підвищення ставок акцизу на сигарети у країнах ЄС	12
Практика диференціації рівня акцизного навантаження на сигарети та новітню продукцію для споживання нікотину на території ЄС	15
Дискусія щодо перегляду Директиви Ради 2011/64/ЄС	23
2. Вплив оподаткування сигарет на динаміку нелегальної торгівлі ними на ринку ЄС	26
Огляд зарубіжних досліджень взаємозв'язку між підвищенням акцизу на тютюнові вироби та розвитком їх нелегального ринку.....	26
Проблеми на шляху досягнення «стандарту 90 євро» у постсоціалістичних країнах ЄС	31
Динаміка рівня нелегальної торгівлі сигаретами у країнах ЄС у 2019–2021 рр.: фактор оподаткування у позитивних і негативних національних кейсах.....	34
3. Трансформації ринку тютюнових виробів і проблеми справляння акцизу з них в Україні під час війни	39
Чи досягаються цілі акцизної політики у сфері тютюнових виробів?	39
Вплив війни на тютюнову галузь і можливості акумулювати надходження акцизу із тютюнових виробів	44
Як і чому змінився нелегальний ринок сигарет України під час війни? ...	49
4. Виклики, успіхи та ризики протидії нелегальній торгівлі сигаретами в Україні	53
Негативні ефекти зростання нелегального тютюнового ринку.....	53
Успіхи у припиненні діяльності тютюнових злочинців в Україні.....	55
Нерозв'язані проблеми у сфері боротьби з нелегальною торгівлею сигаретами в Україні	57
5. Використання систем виявлення та відстеження тютюнових виробів (<i>track&trace</i>) та безпеки (<i>security features</i>) у країнах ЄС	63
Система <i>track&trace</i> та підхід до її впровадження в ЄС.....	63

Досвід застосування security features та паперових акцизних марок у країнах ЄС	70
6. Ініціатива електронної акцизної марки в Україні: відповідність законодавству ЄС, виклики та ризики впровадження.....	77
Чи наблизить електронна акцизна марка Україну до ЄС?	78
Проблеми впливу на нелегальну торгівлю тютюновими виробами і можливі перешкоди для діяльності легальних операторів тютюнового ринку	81
Як ефективно використовувати дані про рух тютюнових виробів?	85
Ризики скасування паперової марки акцизного податку в Україні.....	87
7. Уроки акцизної політики країн ЄС і можливості запозичення Україною кращих європейських практик боротьби із нелегальним ринком тютюнових виробів.....	89
Євроінтеграційна домінанта реформування акцизу на тютюнові вироби в Україні	89
Ефективні практики контролю за обігом тютюнових виробів у ЄС.....	92
Рекомендації щодо боротьби з нелегальним тютюновим ринком України з урахуванням вітчизняних реалій і на основі європейського досвіду.....	100
ВИСНОВКИ.....	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	114
ДОДАТКИ.....	119

ПЕРЕДМОВА

«Як би нам так організувати політичні інститути, щоб погані чи некомпетентні правителі не змогли заподіяти великої шкоди?»

Карл Поппер,

«Відкрите суспільство та його вороги»

Механізм формування та реалізації податкової політики держави в Україні має системні вади. Це недобра новина, але втіхою є те, що ми не на самоті з цією проблемою.

Так, нобелівський лауреат Джозеф Стігліц у своїй книзі «Глобалізація та її тягар» скаржиться на те, яким, м'яко кажучи, недосконалим є процес формування політики на капітолійських пагорбах в окрузі Колумбія. «Я знав, що ідеї мають значення, але значення мала й політика; і один з моїх обов'язків полягав у тому, щоб переконати інших, що те, що я захищаю, є не тільки доброю економікою, а й доброю політикою. Проте з переходом на міжнародну арену я відкрив для себе, що у формулюванні політики вирішального значення не мають ні та, ні інша, особливо це стосується МВФ. Рішення приймалися на підставі дивної суміші ідеології та поганої економіки – набору догм, які іноді здавалися надто тонкою вуаллю для прикриття специфічних інтересів. Коли вибухнула криза, МВФ прописав віджилі й непридатні, але стандартні рішення без урахування тих наслідків, котрі матиме для населення уражених кризою країн така політика. Нечасто доводилося бачити перспективні плани щодо боротьби з бідністю. Нечасто доводилося бачити змістовні дискусії й аналіз наслідків альтернативних рішень. Існував лише один припис. Альтернативних думок не чули. Відкритої і щирої дискусії не вітали – їй не було місця. Ідеологія визначала політичні приписи» – пише він¹.

Нічого не нагадує? До альтернативних думок не дуже дослуховуються й у нас: дискусії є формальними, погляд у завтрашній день замилений, ідеологія відсутня, доказова економіка також. Досить глянути хоча б на фінансово-економічне обґрунтування більшості законопроектів, щоб зрозуміти це: «не передбачає», «не потребує», «не впливає»!

Таке трапляється часто, коли на порядку денному актуалізується припис популізму чи, ще гірше, політичної доцільності, на вівтар якої покладаються

¹ Стігліц Дж. Глобалізація та її тягар / пер. з англ. - Київ: КМ-Академія, 2003. С. 19.

аргументи здорового глузду. У цих ситуаціях, як правило, лояльність важить більше за компетентність, а «великі» теоретичні задуми, якщо вони доводяться до реалізації, перетворюються на пекло для платників податків або в кращому випадку на мертвонароджені норми закону. Адже надзвичайно велика дискретність між нормотворчістю у стінах українського парламенту, зараз швидше у зум-авдиторіях, і втіленням задуму в життя.

З огляду на зазначене, вкрай важливо зрозуміти, що політика у сучасному цивілізованому світі є мистецтвом досягнення компромісу в системі координат, що складається із взаємовиключних вимог до розбудови ефективної системи оподаткування, сформульованих ще Адамом Смітом. Адже Україна сьогодні сплачує найвищу ціну за хибні політичні рішення, провали держави, а не ринку. Ми в Україні як ніхто у світі знаємо, до яких трагічних наслідків можуть приводити свої країни політики, що втратили зв'язок з реальністю, користуються якимось дикунськими методами управління, архаїчними уявленнями про історію, цінності, спільне благо.

Мабуть, саме тому Карл Поппер переформулював фундаментальне платонівське питання з «Хто має правити» на «Як...»!

Система стримувань та противаг, що у демократичному, відкритому суспільстві є запобіжником від узурпації влади, одночасно є необхідною умовою творення якісної політики. Достатньою умовою – громадянське суспільство. З останнім Україні пощастило, з політиками – не з усіма. Але й це не вирок, а лише потенціал для самовдосконалення.

«Чорний лебідь» війни приніс багато горя. Але війна, як пише інший нобелівський лауреат Пол Кругман², то є стрес-тест фінансової, податкової системи на стійкість. Треба бути відвертими, проходимо ми його досить складно, оскільки наша країна стикнулись з небаченими протягом декількох поколінь викликами і загрозами, що пов'язані з найжорстокішою війною в центрі Європи. Вбивства людей, масова міграція в межах та за межами України, руйнування демографічного, економічного та фінансового потенціалу держави. Поза сумнівом ситуація складна, але не безперспективна.

Надією, яка вселяє оптимізм, є те, що усунення системних вад державної податкової політики в Україні в наших силах, навіть більше, то наш обов'язок. Адже багато з них «рукотворні», а тому їх можна розв'язати. Крім того, завжди краще вчитись на помилках інших, в тому числі європейців, оскільки в нашому теперішньому житті складнощів вистачає без податкових проблем. Але найголовніше, про що ми також забуваємо, що пріоритетом мають бути національні інтереси України, її безпека і добробут, а не спільний знаменник нехай навіть

² Krugman P. End This Depression Now! W. W. Norton & Co., 2012. 272 p.

кращих міжнародних стандартів. Універсальними є способи поховання людини, а шлях до щастя у кожного і кожної може і має бути свій. Тому й жити потрібно жити власним розумом. Про що писав великий Кобзар!

З огляду на це, у представленому до уваги дослідженні проведений критичний аналіз підходів до формування та реалізації акцизної політики у сфері тютюнових виробів і протидії нелегальній торгівлі ними в країнах ЄС та в Україні. Якісна політика має ґрунтуватись на фактах, а не на упередженнях або ідеологічних переконаннях, тому власне за стандартами доказової економіки ми намагались виконати цю наукову роботу.

1. Сучасна політика встановлення акцизу на тютюнові вироби у країнах Європейського Союзу

Оскільки акциз на сьогодні є одним із найбільш гармонізованих податків у ЄС, Україна, подавши заявку на вступ до цього інтеграційного утворення, повинна враховувати вимоги спільного європейського законодавства у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів, а також підходи країн ЄС до встановлення ставок відповідного акцизу.

Засади акцизної політики у сфері тютюнових виробів у ЄС

У Річному звіті з питань оподаткування 2021³ визначаються чотири пріоритети податкової політики, що дозволяють досягти стратегічних цілей розвитку ЄС, зокрема:

1. Сприяння інноваціям та продуктивності.
2. Прокладення шляху до екологічної стійкості та доброго публічного здоров'я.
3. Запобігання податковим махінаціям, ухиленню і зловживанням.
4. Внесок до соціальної справедливості та процвітання.

З цими пріоритетами податкової політики узгоджується політика у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів, що визначається Директивою Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)»⁴. Вона спрямована на досягнення триєдиної мети (пріоритетів): забезпечення високого рівня захисту здоров'я населення; належне функціонування внутрішнього ринку підакцизних товарів; наповнення бюджетів країн податковими надходженнями.

Для досягнення зазначених цілей застосовуються спільні для країн-членів ЄС підходи до акцизної політики у сфері тютюнових виробів. Вони полягають у тому, що ставки податку мають бути достатньо високими задля отримання головного регулятивного ефекту, який полягає у зменшенні вживання тютюнової продукції. Директивою встановлюється мінімальний рівень податкового навантаження (зобов'язання) та його структура.

Цей трикутник цілей акцизної політики характеризується тим, що вони є не взаємодоповнюючими, а навпаки взаємовиключними. Це не є якимось парадоксом, адже в ширшому контексті цілей державної податкової політики, ми також спостерігаємо наявність фундаментальної суперечності між соціальною

³ Annual Report on Taxation 2021. Review of taxation policy in the EU Member States. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/annual-report-taxation_en

⁴ 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>.

справедливістю (рівністю) та економічної ефективністю оподаткування. Саме в такому явному вигляді вона була сформульована 1975 р. Артуром Окуном⁵, хоча фактично простір ефективних станів податкової політики визначається чотирма максимумами Адама Сміта. На цій площині «множини станів податкового компромісу» важливо, щоб не було надмірного перекосу в жодний бік, а всі економічні агенти – суб'єкти податкових правовідносин, діяли в напрямку досягнення взаємовигідної рівноваги. Тому податкова політика держави, як в цілому, так й окремо за її складовими, є мистецтвом компромісу між взаємовиключними вимогами оподаткування на площині «економічна ефективність – соціальна справедливість» та «ефективність адміністрування – зручність та простота сплати податків». За умови досягнення стійкого стану такої рівноваги взаємовідносини між платниками податків та державою характеризуються високим ступенем довіри, що проявляється у достатньо високому рівні добровільності сплати податків, відсутності проявів опортуністичної поведінки платників і, відповідно, великих податкових розривів⁶ як за окремими податками, так й за системою оподаткування в цілому⁷.

Акцизний податок на тютюнові вироби за своєю економічною сутністю є «пігувіанським податком», основне призначення якого змінювати поведінку споживача. Це означає, що на відміну від класичних податків, зокрема, прямих чи адвалорних, пігувіанський податок (до них зазвичай відносять крім акцизу на тютюн, акцизи на алкоголь, екологічні податки) має сприяти ерозії бази оподаткування і, як результат, змінам поведінки й пріоритетів споживача. У сфері акцизної політики тютюнових виробів ця стратегія полягає у поступовому планомірному підвищенні частки податку в ціні продукції.

Закономірно, що така стратегія постійного та планомірного збільшення акцизного податку на тютюнові вироби, метою якої є зменшення цінової доступності продукції для споживача, поступово може призводити до зменшення обсягу податкових надходжень від сплати цього податку. Якщо додаткові надходження від підвищення рівня оподаткування не компенсують фіскальні втрати внаслідок зменшення поширеності куріння (що не так часто спостерігається, оскільки країни ЄС ставлять перед собою завдання забезпечення стабільності надходжень акцизу). Крім того, обмеження цінової доступності тютюнових виробів має сприяти зменшенню кількості їх споживачів, проте, як засвідчує практика, це не завжди сприяє належному функціонуванню ринку цієї продукції, оскільки існують факти ухилення від сплати податків, незаконного виробництва та обігу тютюнової продукції.

⁵ Okun A. M. *Equality and Efficiency. The Big Tradeoff*. Washington, The Brookings Institution. 1975. 124 p.

⁶ Втрат доходів бюджету внаслідок ухилення від сплати податків та інших небажаних явищ.

⁷ Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. К.: Алерта, 2018. 62 с.

Оскільки Директива Ради 2011/64/ЄС вимагає усунення перешкод для вільного руху товарів⁸, з однієї сторони, а з іншої – недопущення проявів будь-якої дискримінації в тому числі шляхом недобррозичливої податкової конкуренції, з цієї метою вона передбачає гармонізацію оподаткування, одним з ключових елементів якої є мінімальне податкове зобов'язання. Соціально-економічний рівень розвитку країн ЄС є різним, що зумовлює певні проблеми з належним функціонуванням внутрішнього ринку.

На полі таких взаємовиключних вимог відбувається формування акцизної політики у сфері тютюнових виробів країнами ЄС, оскільки ми бачимо певну суперечність вимог такої політики та, з огляду на це, необхідність досягнення компромісу між потребами споживачів, наповненням доходами державного бюджету і позицією виробників тютюнової продукції.

У проведених раніше дослідженнях зазначалось, що зважаючи на необхідність обмеження споживання тютюнових виробів населенням, сучасна акцизна політика в країнах-членах ЄС характеризується тенденціями зростання податкового навантаження на тютюнові вироби. Однак, більшість європейських країн стикнулися з ризиками незаконної торгівлі тютюновою продукцією та, відповідно, зменшенням податкових надходжень до бюджету, що вимагало застосування виважених підходів до підвищення ставок акцизного податку на неї. Враховуючи національні особливості, різну купівельну спроможність населення, структуру ринку, географічне розташування, окремі країни формували прогнозовану та зважену систему акцизного оподаткування тютюнових виробів із розробленням поетапного довгострокового плану підвищення ставок акцизного податку⁹.

Директива Ради 2011/64/ЄС та сфера її регулювання

Зазначена Директива набрала чинності в 2014 р., замінивши Директиву Ради 92/79/ЄЕС, Директиву Ради 92/80/ЄЕС, Директиву Ради 95/59/ЄС та оно-вивши основні принципи гармонізації структури і ставок акцизного податку для тютюнових виробів (переробленого тютюну) в ЄС.

Згідно зі статтями 3–5 Директиви Ради 2011/64/ЄС, переробленим тютюном є:

– *сигарети*, під якими розуміють: тютюн у ролах, котрий можна курити таким, яким він є і який не є сигарами або сигарилами; тютюн у ролах, який шляхом простої непромислової обробки засипається в трубки цигаркового

⁸ Чотири свободи – вільного руху товарів, послуг, робочої сили і капіталів – є засадничим принципом Європейського економічного співтовариства.

⁹ Удосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет та протидії їх незаконному виробництву та обігу в Україні. URL: <https://www.growford.org.ua/research/udoskonalennya-polityky-u-sferi-aktsyznogo-opodatкування-sygaret-ta-prydiyiy-yih-nezakonnomu-vyrobnnytstvu-ta-obigu-v-ukrayini/>

паперу; тютюн у ролах, котрий шляхом простої непромислової обробки загортається в цигарковий папір;

– *сигари та сигарилли* (тютюн у ролах із зовнішньою обгорткою природного тютюну; тютюн у ролах із фільтром з обмолоченої суміші і з зовнішньою обгорткою нормального кольору сигари, відновленого тютюну, що повністю покриває виріб, в тому числі, при 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 роздрібною торгівлі, які не є сигаретами, сигарами та сигариллами і які можна курити; залишками тютюну є залишки листя тютюну і побічні відходи, одержані від переробки тютюну чи виробництва тютюнових виробів).

Водночас *Директива Ради 2011/64/ЄС не дає визначень* новітній продукції для споживання нікотину – *тютюновмісним виробам для електричного нагрівання (ТВЕН) та рідинам для електронних сигарет*, які з'явилися після її ухвалення, а тому не могли увійти до сфери її регулювання.

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

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

Згідно з п.4 статті 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).

Є можливість застосовувати мінімальний акцизний податок на сигарети (п. 6 статті 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС). У п. 2 статті 10 Директиви йдеться про те, що загальна сума акцизу на сигарети повинна складати щонайменше 60 % від середньозваженою роздрібною ціни продажу. Водночас ця сума не має

бути меншою 90 євро за 1000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібною ціни продажу. Країни ЄС, які стягують акциз у розмірі не менше 115 євро за 1000 сигарет, можуть не дотримуватися вимоги щодо згаданих 60 %.

Щодо сигар, сигарил і тютюну для куріння окремо згадаємо п. 3 статті 14 Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо ставок акцизів, які потрібно встановлювати без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, матеріалами, котрі 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 роздрібною 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.

Сума акцизу має бути для: сигар або сигарил – не нижчою 5 % від роздрібною ціни продажу, включаючи всі податки, або 12 євро за 1 000 одиниць чи за кілограм; дрібно нарізаного тютюну для куріння, призначеного для скручування сигарет, – не нижчою 50 % середньозваженою роздрібною ціни продажу чи 60 євро за кілограм; іншого тютюну для куріння – не нижчою 20 % від роздрібною ціни продажу, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм.

У статті 15 Директиви Ради 2011/64/ЄС закріплено право виробників та імпортерів тютюнових виробів вільно встановлювати максимальні роздрібні ціни на них.

Стратегія поступового підвищення ставок акцизу на сигарети у країнах ЄС

Якщо перейти до аналізу акцизних політик країн ЄС, можна помітити їх схожість з огляду на гармонізацію акцизу. Як зазначалось, щодо сигарет певний рівень гармонізації досягається шляхом запровадження такого елементу податку як мінімальне податкове зобов'язання. Воно, зокрема, складається зі специфічної та адвалорної складовою податку, які мають разом становити щонайменше 60 % середньозваженою роздрібною ціни товару.

Поділ на адвалорну (*ad valorem*) та специфічну (*ad quantum*) складові акцизу на сигарети зумовлений вибором цілей акцизної політики стосовно цієї продукції. Історично було привабливим для урядів різних країн та часів оподатковувати саме тютюн. Наприклад, майже всі країни ОЕСР в структурі своїх податкових систем мають зазначений податок протягом десятиріч, деякі –

століть¹⁰. Достатньо поширене споживання тютюнових виробів, низька еластичність, невелика кількість виробників роблять цей товар привабливим для використання як бази оподаткування непрямих податків. Лише з часом виникає розуміння того, що податкова політика щодо цієї продукції може використовуватись як інструмент захисту здоров'я населення.

Саме для цього використовується поділ на окремі складові акцизу на сигарети, оскільки вважається, що специфічна складова більшою мірою пристосована для досягнення цілей впливу на поведінку споживача, зміни його споживчих пріоритетів. Одночасно, адвалорна складова більш пристосована для фіскальних цілей податкової політики.

У звіті ОЕСР за 2020 р. щодо трендів оподаткування споживання зазначається, що якщо первинна мета акцизної політики спрямована на отримання додаткових податкових надходжень, то величина ставок податку має враховувати еластичність попиту на продукцію та потрібний рівень акумуляції бюджетних доходів. Помірні величини ставки податку може бути достатньою для отримання бажаного рівня стабільних податкових надходжень без створення політичної та економічної напруги у суспільстві. Також зазначається, що у випадку міжнародної торгівлі та значного рівня цінової диференціації на тютюнові вироби між країнами, ризики нелегального виробництва та обігу обов'язково мають бути в центрі уваги, оскільки встановлення високих ставок податку стає неможливим без належного рівня міждержавної кооперації¹¹.

З метою врахування всіх таких особливостей ринку тютюнових виробів країнами ЄС була обрана стратегія поступового помірною підвищення ставок акцизного податку.

Згідно з даними статистики ЄС щодо значення та місця акцизного податку на тютюнові вироби, ми спостерігаємо таку ситуацію і тенденції¹².

Якщо оцінити значення акцизного податку на тютюнові вироби у відсотках до ВВП, тобто як складову загального рівня податкового навантаження (tax ratio), то ми бачимо, що середнє значення для країн ЄС станом на кінець 2021 р. становить 0,75 %. Найбільше значення цього показника маємо у Болгарії (2,088 %), а найменше – у Швеції (0,215 %). Важливо оцінити тенденції змін такої складової загального рівня податкового навантаження за останні роки. Для цього ми порівняли значення зазначеного показника для кожної країни за 2021 та 2010 рр. По всій вибірці країн за цей період відбулося зменшення

¹⁰ Consumption Tax Trends 2022. VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND POLICY ISSUES. P. 163. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>

¹¹ Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND POLICY ISSUES. P.140. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en

¹² «Taxes in Europe» database. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-services/online-services-and-databases-taxation/tebd-taxes-europe-database_en

частки акцизного податку у середньому на 0,075 %. Лише у шести країнах (Австрія, Болгарія, Хорватія, Естонія, Фінляндія та Франція) спостерігалось зростання частки акцизного податку в загальному рівні податкового навантаження. У середньому для цих країн на 0,11 % ВВП. У інших країнах ЄС відбулось зменшення. Попри те, що протягом цього періоду ставки акцизного податку як за адвалорною, так й за специфічною його складовими зростали, що було продиктовано вимогами Директиви Ради 2011/64/ЄС.

У середньому по країнах ЄС частка акцизного податку на тютюнові вироби в загальних податкових надходженнях становить 2,16 %. У таких країнах як Болгарія, Греція, Румунія та Хорватія акцизний податок на тютюнові вироби відіграє досить помітну роль у структурі загальних податкових надходжень. Частка акцизу становить 6,8 %, 3,0 %, 4,9 % і 3,6 %, відповідно. Це частково можна пояснити нижчим рівнем середньодушового доходу на особу в цих країнах. Менш заможні держави-члени ЄС, виконуючи вимоги Директиви Ради 2011/64/ЄС, вимушені реалізовувати доволі жорстку фіскальну політику у цій сфері, а тому значущість окремо взятого податку у загальній сумі податкових надходжень зростає. Для порівняння в Україні станом на 2021 р. частка акцизного податку на тютюнові вироби у загальних податкових надходженнях зведеного бюджету становила 3,2 %. Причому вона зберігається на такому рівні протягом останніх десяти років.

Стратегію «малих кроків» у зростанні акцизу на сигарети у країнах ЄС можна проілюструвати, зокрема, на такому прикладі. У 2012–2018 рр. (за 6 років) серед 11 постсоціалістичних країн ЄС мінімальне акцизне навантаження на сигарети найбільше зросло 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 %¹³. Також додамо, що у Латвії збільшення в 2012–2016 рр. мінімального акцизу на 27,79 % супроводжувалося зростанням надходжень акцизного податку від сигарет на 27,67 %. В Литві такі темпи приросту становили 26,51 та 35,76 % відповідно, в Естонії – 21,50 і 20,23 % відповідно¹⁴. Це є свідченням того, що у цих країнах були досягнуті фіскальні цілі політики підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби.

Але були й винятки, коли в країнах ЄС акциз зростав надто різко (зокрема, країни Балтії стали виваженими не відразу, а після власних невдалих експериментів), що супроводжувалося стрімким зростанням рівня нелегальної торгівлі сигаретами і докладно описано у розділі 2.

¹³ Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект. [за заг. ред. В.І. Коротуна]. К.: Алерта, 2018. С.67.

¹⁴ 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.

На податкову політику країн ЄС суттєво вплинула глобальна епідемія COVID-19. У непоодиноких випадках населенню і суб'єктам господарювання були надані суттєві податкові пільги та преференції, щоправда, у багатьох випадках на тимчасовій основі. На відміну від цього акцизна політика у сфері тютюнових виробів залишалась послідовною, дотримуючись далі помірною підвищення рівня ставок тими країнами, де існують резерви для такого фіскального маневру.

Так, з початку 2022 р. було заплановано підвищення ставки акцизного податку на сигарети у Бельгії та Німеччині. У Німеччині згідно з Tobacco Duty Modernisation Act заплановано поступове підвищення та розширення бази оподаткування до 2026 р. Подібні заходи з початку 2022 р. протягом двох років планувалося провести у Литві. У Нідерландах заплановано підвищення ставки податку на тютюн для куріння з початку 2023 р. У Польщі планується підвищення специфічної ставки акцизного податку для сигарет на 10 % у рік протягом 2023–2027 рр. (після кількох років відмови або мінімального зростання акцизу, що дозволило країні суттєво скоротити її нелегальний тютюновий ринок¹⁵). У Швеції збільшується ставка податку з 2024 р.¹⁶. Отже, у багатьох випадках ми бачимо планомірні і поступові кроки «тонкого налаштування» елементів акцизного податку в різних країнах-членах ЄС.

Слід зазначити, що експерти ЄС звертають увагу на те, що існує необхідність вдосконалення Директиви Ради 2011/64/ЄС, яка залишається незмінною протягом більш як десяти років і, на думку фахівців, потребує актуалізації її окремих положень, існує потреба в розробці більш комплексного та цілісного механізму для досягнення узгодженої політики в цій сфері¹⁷.

Практика диференціації рівня акцизного навантаження на сигарети та новітню продукцію для споживання нікотину на території ЄС

Як уже йшлося вище, ТВЕН та рідини для електронних сигарет сьогодні не є гармонізованими підакцизними торами. Тому країни ЄС можуть на власний розсуд визначати механізми їх оподаткування, зважаючи у тому числі на потенційно знижений ризик їх споживання для здоров'я.

Щоправда, Єврокомісія, будучи занепокоєною тим, що країни ЄС впроваджуватимуть відмінні між собою національні системи акцизного оподаткування **ТВЕН**, що перешкоджатиме подальшому формуванню гармонізованого

¹⁵ Про це йдеться у розділі 2.

¹⁶ Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2022 Edition. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f85da28f-f5be-11ec-b976-01aa75ed71a1/language-en>

¹⁷ Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the Structure and Rates of Excise Duty Applied to Manufactured Tobacco: Commission Staff Working Document. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1570-Evaluation-of-the-excise-duties-applied-on-manufactured-tobacco_en

підходу у цій сфері, рекомендувала оподатковувати зазначену продукцію згідно з підходами (у тому числі за ставками), які застосовуються для гармонізованої підакцизної категорії «інший тютюн для куріння»¹⁸. У більшості держав-членів ЄС ставки акцизу для останньої встановлено у твердій сумі на одиницю маси у кілограмах. При цьому Єврокомісія підкреслила важливість використання саме такого підходу до визначення бази оподаткування. Оскільки неможливо передбачити, які інновації на ринку ТВЕН з'являться в майбутньому, ставку для цієї продукції доцільно встановлювати на одиницю маси¹⁹. Зазначимо, що ТВЕН із тютюном у капсулах представлені на світовому ринку (наприклад, до систем нагрівання «*Ploom Tech*»).

У 2019 р. 13 із 21 країни ЄС, у яких на той час ТВЕН було введено на національний ринок, застосовували для останніх ставку акцизу, що була ідентичною ставці для іншого тютюну для куріння²⁰. Утім, по мірі поширення зазначеної альтернативної продукції та збільшення її популярності серед споживачів, чимало законодавців схилилося до створення окремої підакцизної категорії для неї. Як приклад можна навести Данію, у якій до введення нової підакцизної категорії для ТВЕН було законодавчо закріплено їх віднесення до загальної категорії «інший тютюн для куріння»²¹. Причому на розмір ставки акцизного податку це не вплинуло.

Попри труднощі, з якими пов'язане ініціювання створення нової підакцизної категорії для ТВЕН, кількість країн, які вдаються до такого кроку, зростає. Більшість із них є країнами ЄС. Станом на 2019 р. уряди 23 країн світу визнали, що ТВЕН відрізняються від інших тютюнових виробів і створили окрему підакцизну категорію для їх оподаткування або заявили про намір це зробити²². Кількість таких країн продовжує зростати.

У наукових дослідженнях, присвячених тематиці акцизу для ТВЕН, відзначалося, що навіть за відсутності відповідних вимог стосовно гармонізації оподаткування на рівні ЄС, спостерігається чітка тенденція до застосування схожих підходів до визначення бази оподаткування зазначеної продукції; те саме стосується й підходів до рівня її оподаткування порівняно з сигаретами.

¹⁸ Report from the Commission to the Council on Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. 12.01.2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_excise_duty_manufactured_tobacco_12012018_en.pdf

¹⁹ Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Final Report. May 2017. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_on_directive-2011_64_main_text_en.pdf

²⁰ Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації [Коротун В.І., Кошук Т.В., Новицька Н.В., Хлебнікова І.І.] / за заг. ред. Кошук Т.В. Ірпінь–Хмельницький, 2020. С.42–43.

²¹ Denmark adopts new tax category for heated tobacco. July 26, 2018. URL: <https://vaporproductstax.com/denmark-adopts-new-tax-category-for-heated-tobacco/>

²² Written Submission for the Pre-Budget Consultations in Advance of the 2019 Budget. / By: Rothmans, Benson, & Hedges Inc. P. 6. URL: <https://www.ourcommons.ca/Content/Committee/421/FINA/Brief/BR10007461/br-external/RothmansBensonAndHedgesInc-e.pdf>

Найпоширенішою в Європі практикою залишається збереження помітної різниці між рівнем акцизів на ТВЕН та сигарети²³.

У 2023 р. дев'ять країн ЄС (Греція, Данія, Естонія, Іспанія, Кіпр, Нідерланди, Франція, Чехія, Швеція) встановили однакові ставки акцизу для ТВЕН та іншого тютюну для куріння. У Болгарії, Латвії, Румунії, Словаччині, Словенії, Фінляндії та Хорватії акциз для ТВЕН є специфічним, визначеним на одиницю маси тютюну, проте дещо вищим, ніж акциз для іншого тютюну для куріння. Водночас сьогодні в усіх країнах ЄС акцизне навантаження на ТВЕН є нижчим порівняно із сигаретами.

Зважаючи на те, що для сигарет застосовуються змішані ставки акцизу (специфічна на тисячу одиниць продукції та адвалорна у відсотках від максимальної роздрібною ціни продажу), а для ТВЕН країни ЄС встановили або специфічну ставку податку на одиницю маси тютюну у кілограмах, або ставку для тисячі одиниць продукції (Італія, Литва та Угорщина), або змішані ставки (Німеччина, Польща, Португалія та Франція), або лише адвалорну ставку (Іспанія), розрахунки для визначення рівня диференціації акцизного навантаження на ці два види продукції є ускладненими. Останні ще жодного разу не проводилися Єврокомісією.

Розрахунки зазначеного рівня диференціації акцизного навантаження у країнах ЄС, які виконані нами станом на 1 квітня 2023 р., базуються на основі порівняння ставки акцизу для ТВЕН, переведеної з одиниці виміру у кілограмах на тисячу одиниць продукції, та показника мінімального акцизного податкового зобов'язання на тисячу сигарет (МАПЗ), який оприлюднює Єврокомісія. Причому, оскільки для визначення акцизного навантаження на ТВЕН, які оподатковуються за змішаними ставками акцизу (проте без встановлення досить високого рівня мінімального акцизу) або лише адвалорним акцизом, необхідно брати до уваги їх роздрібну ціну продажу, відповідні порівняння для Іспанії, Польщі та Франції не проводилися²⁴.

Розрахунки щодо Італії та Німеччині також не зроблено з огляду на складну методику нарахування акцизу для ТВЕН. В Італії остання базується на порівнянні часу споживання стіків для нагрівання та сигарет за тих самих умов зтяжки із застосуванням понижуючого коефіцієнта. Ще складнішою є схема нарахування акцизу для ТВЕН із 2022 р. застосовується у Німеччині: до ставки для іншого тютюну для куріння додається спеціальний коефіцієнт, що дорівнює частці акцизу на сигарети за вирахуванням акцизу для іншого тютюну для

²³ Taxing Heated Tobacco in Europe and Beyond. / By P. Gambaccini. Tax Notes International. 2018. Volume 92. № 5. P. 511. URL: <https://vaporproductstax.com/wp-content/uploads/2018/11/2018tni45-11-Gambaccini.pdf>

²⁴ Використовувати показник мінімального акцизу для зазначених розрахунків не коректно, адже ТВЕН є досить дорогими, а тому навряд чи оподатковуються без застосування адвалорної складової, якщо такий мінімум встановлено на порівняно низькому рівні.

куріння. Крім того, цей коефіцієнт зростає (у 2023 р. він складає 2,01 євро на пачку ТВЕН, у 2024 р. – збільшиться до 2,15 євро)²⁵.

Результати розрахунків щодо інших країн ЄС представлено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Рівень диференціації акцизного навантаження на ТВЕН та сигарети у країнах ЄС* у 2023 р.

Країни	МАПЗ на 1000 сигарет, євро	Акциз для ТВЕН за кг продукції, євро	Акциз для ТВЕН за 1000 одиниць продукції**, євро	Рівень диференціації акцизу для ТВЕН та сигарет	
				різниця, %	співвідношення, рази
Естонія	160,5	107	28,4	82,3	5,7
Словенія	131	110	29,2	77,7	4,5
Болгарія	90,5	119,1	31,6	65,1	2,9
Чехія	143,5	122,3	32,4	77,4	4,4
Австрія	157,9	149	39,5	75,0	4,0
Кіпр	121,5	150	39,8	67,3	3,1
Греція	136,9***	156,7	41,5	69,7	3,3
Нідерланди	243,3	160,9	42,6	82,5	5,7
Румунія	125,5	166,9	44,2	64,7	2,8
Хорватія	117,9	185,8	49,2	58,3	2,4
Словаччина	132,1	187,7	49,7	62,4	2,7
Португалія	143,0	193,0	51,2	64,2	2,8
Швеція	166,5***	199,2	52,8	68,3	3,2
Данія	260,3	201,9	53,5	74,9	4,9
Латвія	135,9	218	57,8	57,5	2,4
Литва	130,0	-	60,2	53,7	2,2
Фінляндія	343,2	300	79,5	76,8	4,4
Угорщина	106,9	-	91,0	14,9	1,2

* В розрізі країн, де ТВЕН представлені на національному ринку та оподатковуються лише за специфічною ставкою акцизного податку, а також Португалії, де встановлено високий мінімальний акциз щодо такої продукції при застосуванні змішаної системи акцизного оподаткування.

** Розрахунки проведено на базі ТВЕН «Heets» (маса тютюну у 20-ти стіках пачки становить 5,3 г).

*** Акциз у ціні тис. сигарет, що реалізуються за середньозваженою роздрібною ціною.

Джерело: складено за даними фінансових та податкових органів країн ЄС, European Commission. Taxes in Europe Database. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html

Отже, серед 18 проаналізованих країн ЄС співвідношення акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети у 2023 р. коливалося від 82,5 % у Нідерландах до 14,9 % в Угорщині. У семи державах-членах акциз для ТВЕН був щонайменше в 4 рази нижчим порівняно з МАПЗ на сигарети і лише в одній країні відповідне співвідношення акцизів було меншим як 2 рази.

²⁵ Germany has second thoughts, lowering the tax pressure on heated tobacco. URL: <https://tobaccointelligence.com/germany-has-second-thoughts-lowering-the-tax-pressure-on-heated-tobacco/>

Звернемо увагу й на те, що *Угорщина* різко підвищила свій тепер найвищий в ЄС акциз на ТВЕН 1 лютого 2023 р.²⁶, що може мати негативні наслідки. Цікаво, що у країні у 2020 р. уже було знижено ставку акцизу для рідин для електронних сигарет із 55 до 20 угорських форинтів (0,056 євро) за мл. Це було пов'язане з поширенням контрабанди цієї продукції до Угорщини з її сусідів, у яких застосовувалися нижчі ставки акцизного податку (Румунія – 0,108 євро за мл рідини, Сербія – 0,037 євро за мл) або відповідний акциз було встановлено за нульовою ставкою (Хорватія)²⁷.

До перегляду запланованого графіку підвищення акцизу на ТВЕН у напрямі сповільнення темпу зростання ставки вдавалася *Італія*. Це було зумовлено ризиком збільшення обсягів контрабанди такої продукції в країну²⁸. Інші країни ЄС, якщо збільшували акциз на ТВЕН, здійснювали це поступово. Наприклад, *Латвія* реалізувала реформу, яка передбачала підвищення ставки акцизу на ТВЕН у 2022 р. із 160 до 207 євро за кілограм, а в 2023 р. – ще на 5 % до 208 євро²⁹. У *Чехії* в 2023 р. акциз для іншого тютюну для куріння та ТВЕН збільшився з 2860 до 3000 чеських крон³⁰.

Політику диференціації рівня акцизного навантаження на ТВЕН та сигарети реалізують також європейські країни – не члени ЄС. Зокрема, *Велика Британія* 15 квітня 2023 р. підвищила ставки акцизу на тютюнові вироби: МАПЗ на сигарети – з 343,86 до 393,45 фунтів стерлінгів за тис. шт.; акциз на ТВЕН – з 270,22 до 302,93 фунтів стерлінгів за кілограм. Співвідношення між новими акцизами становить 4,9 рази³¹. У *Норвегії* сьогодні МАПЗ на сигарети складає 3030 норвезьких крон за тис. шт., а ставка акцизу на ТВЕН – 3030 норвезьких крон за кілограм (співвідношення між відповідними рівнями акцизного навантаження – 3,8 рази)³². У *Швейцарії* щодо тютюнових виробів застосовуються лише адвалорні акцизи: 51 % для сигарет, 12 % для ТВЕН³³.

Переходячи до огляду практики країн ЄС щодо застосування акцизу на **рідини для електронних сигарет** зазначимо таке. Єврокомісія визнала право країн вводити негармонізовані акцизи для цієї продукції, але утрималася від

²⁶ Hungary. Corporate – Other taxes. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/other-taxes>

²⁷ Hungary lowers its excise tax on e-cigarettes. URL: <https://vaporproductstax.com/hungary-lowers-its-excise-tax-on-e-cigarettes/>.

²⁸ Italy's new government scraps planned increases in e-liquid excise duties. URL: <https://ecigintelligence.com/italy-new-government-scraps-planned-increases-in-e-liquid-excise-duties/>

²⁹ Ministry of Finance Republic of Latvia. Excise duty rates for tobacco products. URL: https://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/excise_duty/

³⁰ Indirect tax changes from 2021 – excise and customs duties. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/cs_cz/topics/tax/tax-alerts/06/ey-38-indirect-tax-changes-from-2021-excise-and-customs-duties.pdf

³¹ HM Revenue & Customs. Tobacco Products Duty rates. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-excise-duty-tobacco-duty/excise-duty-tobacco-duty-rates>

³² Norway. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/excise-duties/about-the-excise-duties/tobacco/>

³³ Switzerland. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19690056/index.html>

надання чітких рекомендацій стосовно їх справляння. Було ухвалено рішення почекати до кращого заповнення інформаційних прогалин щодо: особливостей поширення цих альтернатив на ринку ЄС; проблем, які можуть виникнути у сфері податкового адміністрування; впливу споживання рідин для електронних сигарет на здоров'я людини³⁴.

Першими негармонізований акциз на рідини для електронних сигарет запровадили Італія (з 2013 р.) й Португалія (з 2014 р.), а згодом до них приєднались Румунія, Словенія, Латвія та інші країни. За аналогією із традиційними тютюновими виробами, у постсоціалістичних країнах встановлювалися нижчі ставки акцизу на рідини для електронних сигарет, ніж у країнах ЄС-15. Утім, у всіх країнах ЄС акцизне навантаження на цю альтернативну продукцію було в рази меншим порівняно з сигаретами³⁵. Німеччина ввела акциз на рідини для електронних сигарет чи не найпізніше (з 1 липня 2022 р.) з порівняно низькою ставкою 0,16 євро за мл. Проте остання має щорічно зростати до досягнення рівня 0,32 євро за мл 1 січня 2026 р.³⁶.

Сьогодні акцизний податок щодо рідин для електронних сигарет впроваджено у 15 країнах ЄС. Підходи до його справляння різняться – оподатковуються рідини з ніотином та без. В Італії застосовується диференційована ставка акцизу (залежно від того, чи містить рідина нікотин), яка розраховується на основі середньозваженої роздрібною ціни традиційних сигарет. У Хорватії такі рідини віднесені до підакцизних товарів, але щодо них застосовується нульова ставка податку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Підходи до акцизного оподаткування рідин для електронних сигарет у країнах ЄС у 2023 р.*

Країна	Ставка акцизу у національній валюті/мл	Ставка акцизу у євро/мл	База оподаткування	Набуття чинності	Примітка / джерело
1	2	3	4	5	6
Греція	0,10	0,10	Об'єм рідини	1 січня 2017 р.	Εθνικός Τελεωνειακός Κώδικας. URL: https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/11672/nomos-2960-2001
Естонія	0,20	0,20	Об'єм рідини	1 січня 2018 р.	Alcohol, Tobacco, Fuel and Electricity Excise Duty Act URL: https://www.riigiteataja.ee/en/eli/512052021001/consolide

³⁴ Report from the Commission to the Council on Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. 12.01.2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_excise_duty_manufactured_tobacco_12012018_en.pdf

³⁵ Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Final Report. May 2017. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_on_directive-2011_64_main_text_en.pdf

³⁶ Germany's New Tobacco Tax Laws. URL: <https://www.ruthlessvapor.com/blogs/ruthless-e-liquid/germanys-new-tobacco-tax>

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4	5	6
Італія	0,12-0,13	0,12-0,13	Об'єм рідини з нікотином	24 грудня 2014 р.	З 24.12.2014 р. встановлено специфічну ставку, яка визначається на основі середньозваженої ціни продажу сигарет. DECRETO LEGISLATIVO 15 dicembre 2014, n. 188 Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonche' di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23. (14G00201). URL: https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2014-12-15;188!vig
	0,07-0,08	0,07-0,08	Об'єм рідини без нікотину		
Кіпр	0,12	0,12	Об'єм рідини	22 вересня 2017 р.	У вересні 2017 р. створено нову категорію «рідини для використання в електронних сигаретах». Excise duty rates. URL: https://www.mof.gov.cy/mof/customs/customs.nsf/All/A2C3593B5465A799422577D6002FEAC4
Латвія	0,2	0,2	Об'єм рідини	Липень 2016 р.	Excise duty rates. URL: https://www.vid.gov.lv/en/excise-duty-rates?utm_source=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F
Литва	0,19	0,19	Об'єм рідини	1 березня 2019 р.	Excise duty rates. URL: https://finmin.lrv.lt/en/competence-areas/taxation/main-taxes/excise-duties
Німеччина	0,16	0,16	Об'єм рідини	1 липня 2022	Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts (Tabaksteuermodernisierungsgesetz - TabStMoG). URL: https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2021/0501-0600/507-21.pdf?__blob=publicationFile&v=1
Польща	0,55	0,13	Об'єм рідини	1 жовтня 2020 р.	Дата запровадження податку, постійно переносилася. Спочатку планувалось ввести акциз з 01.01.2019. Потім, з огляду на надання можливості ринку адаптуватися і пандемію COVID-19, вона була змінена на 1.10.2020 ³⁷ . Excise duty rates in force. URL: https://www.podatki.gov.pl/en/excise/tax-rates/
Португалія	0,336	0,336	Об'єм рідини	1 січня 2014 р.	У 2014 р. ставка акцизу була встановлена на рівні 0,60 євро на мл рідини, що містить нікотин, проте в 2017 р. ставку було знижено. Estatísticas. URL: https://infoaduanheiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/estatisticas/Pages/estatisticas.aspx

³⁷ Why taxing e-liquids may not be quite such a bad thing for the vapour trade. URL: <https://ecigintelligence.com/why-taxing-e-liquids-may-not-be-quite-such-a-bad-thing-for-the-vapour-trade/>

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4	5	6
Румунія	0,52	0,15	Об'єм рідини, що містить нікотин	1 січня 2016 р.	Встановлено механізм оновлення ставки з урахуванням щорічної індексації за останні 12 місяців, обчисленої у вересні року, що передувє заявці Law no. 227/2015 on the Fiscal Code. URL: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Prezentare_R/Law227_11042018.pdf
Словенія	0,18	0,18	Об'єм рідини, що містить нікотин	1 липня 2016 р.	Excise Duty System: Detailed description. URL: https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Trosarine/Opis/Excise_duties_system.docx
	0,08	0,08	Об'єм рідини, без нікотину		
Угорщина	20	0,086	Об'єм рідини	1 січня 2016 р.	З 1 січня 2020 р. ставку акцизу було знижено з метою наближення рівня оподаткування до показника в сусідніх країнах. Törvény a jövedéki adóról. URL: https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1600068.tv
Хорватія	0	0	Об'єм рідини	1 січня 2017 р.	Виробники рідини для електронних сигарет в Хорватії повинні бути зареєстровані платниками акцизного податку. Zakon o trošarinama NN 106/18, 121/19, 144/21 na snazi od 01.01.2022. URL: https://www.zakon.hr/z/545/Zakon-o-tro %C5 %A 1arinama
Фінляндія	0,30	0,30	Об'єм рідини	1 січня 2017 р.	Закон Фінляндії про акцизний податок на тютюнові вироби було змінено, а саме: рідину, що використовується в електронних сигаретах віднесено до тютюнових виробів. Laki tupakkaverosta annetun lain muuttamisesta. URL: https://finlex.fi/fi/laki/alkup/2016/20161071
Швеція	2	0,18	Об'єм рідини, що містить нікотин	1 липня 2018 р.	З 1 січня 2021 р. введено додаткову категорію підакцизних товарів: висококонцентровані рідини для електронних сигарет (рідини з вмістом нікотину > 15 мг на мл і < 20 мг). Excise duty on nicotine goods. URL: https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglishengelska/businessesandemployers/startingandrinningaswedishbusiness/payingtaxesbusinesses/nicotinetax.4.2cf1b5cd163796a5c8b6d35.html
	4	0,36	Висококонцентровані рідини, що містить нікотин		

* Інформація станом на 1 квітня 2023 р.

Джерело: зазначено в кожному рядку таблиці в колонці 6.

У практиці справляння акцизу на рідини для електронних сигарет в ЄС були випадки перегляду ставок у бік їх зменшення. Зокрема, крім згаданої вище Угорщини, в Італії декілька разів змінювали правила регулювання щодо цієї продукції. В результаті перемовин між галузевими асоціаціями, операторами ринку та урядом було ухвалено рішення про зниження з 2019 р. ставок акцизу на 90 % для рідин з нікотином (до 0,08 євро за мл) і на 95 % для рідин без нікотину (до 0,04 євро та мл). З 1 січня 2021 р. ставки акцизу у країні підвищилися на 15 % та планувалося подальше їх зростання на 5 % щороку до 2023 р. Проте новий уряд Італії скасував з 1 січня 2023 р. такі заходи; сьогодні ставки повернулися на рівень, встановлений в 2020 р.³⁸. Також, зважаючи на транскордонну електронну комерцію, яка зумовлювала втрати податкових надходжень та доходів італійських операторів, було легалізовано Інтернет-продажі рідин для електронних сигарет суб'єктами господарювання, що мають статус податкового складу на території країни.

У Португалії в 2017 р. ставку акцизу на рідини для електронних сигарет було зменшено вдвічі з 0,6 до 0,3 євро за мл після оприлюднення результатів наукових досліджень про меншу шкоду їх вживання для здоров'я порівняно з традиційними сигаретами. Цей аргумент став визначальним при встановленні рівня національних ставок акцизу на рідини для електронних сигарет у більшості країн ЄС. Зауважимо, що акциз на такі рідини у розмірі 0,336 євро за мл, який сьогодні застосовує Португалія, є найвищим в ЄС.

Дискусія щодо перегляду Директиви Ради 2011/64/ЄС

Загальний тренд законотворчої діяльності у зазначеній сфері спрямований на подальше підвищення ставок акцизу. Зокрема, змінами до законодавства пропонується підвищити мінімальний акциз на сигарети в ЄС з 1,80 євро до 3,60 євро за пачку з 20 сигарет. Оновлення Директиви Ради 2011/64/ЄС також має стосуватися встановлення правил оподаткування новітньої продукції для споживання нікотину. Зокрема, висунута ініціатива щодо вдвічі меншого мінімального рівня акцизу на ТВЕН порівняно із сигаретами³⁹. Але проблема полягає у тому, що зміна споживчих пріоритетів, на яку спрямована одна з цілей акцизної політики, не завжди відбувається у бік зменшення та/або відмови від споживання сигарет. Попит у випадку цінової недоступності чи обмеженої доступності продукції може замінюватися іншою продукцією, яка найчастіше є менш якісною та, відповідно, більш шкідливою для здоров'я. Врешті-решт,

³⁸ Italy's new government scraps planned increases in e-liquid excise duties. URL: <https://ecigintelligence.com/italy-new-government-scraps-planned-increases-in-e-liquid-excise-duties/>

³⁹ Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the Structure and Rates of Excise Duty Applied to Manufactured Tobacco: Commission Staff Working Document. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1570-Evaluation-of-the-excise-duties-applied-on-manufactured-tobacco_en

це також призводить до значних податкових втрат, що можуть виникати внаслідок недостатньої інституційної спроможності контролюючих органів і неналежного функціонування ринку тютюнової виробів.

Раніше Єврокомісія наголошувала на тому, що відмінності у підходах до категоризації та акцизного оподаткування ТВЕН у країнах ЄС створюють перешкоди для функціонування єдиного ринку. Це може спотворювати конкуренцію та викликати суперечки щодо правозастосування. Крім того, виникають адміністративні бар'єри при транскордонному переміщенні зазначеної продукції між країнами, які обрали різні підходи у цій сфері⁴⁰.

Водночас імовірність того, що найближчим часом на рівні законодавства ЄС буде встановлено однакові ставки акцизу для ТВЕН та сигарет, є мізерною. Держави-члени навряд чи погодяться підвищити свої ставки акцизу для ТВЕН у 2-4 рази (в умовах, коли знижений ризик їх вживання для здоров'я не спростовано на офіційному рівні), не кажучи вже про можливість прийняття відповідного одноголосного рішення усіма країнами ЄС.

Єврокомісія також зробила висновки щодо того, що різні підходи до акцизного оподаткування рідин для електронних сигарет створюють значні перешкоди для функціонування єдиного ринку та ускладнення як для економічних операторів, так і для органів влади. Для обґрунтування зазначеної позиції було наведено аргументацію за такими п'ятьма напрямками: перешкоди функціонуванню єдиного ринку; відсутність інструментів контролю за обігом продукції; втрати податкових надходжень; правова невизначеність; перешкоди на шляху досягнення цілей у сфері охорони здоров'я⁴¹.

Засади акцизної політики у сфері тютюнових виробів узгоджуються зі стратегічними цілями розвитку ЄС та засадничими принципами Європейського економічного співтовариства, проте враховуючи економічну природу податку та визначені Директивою Ради 2011/64/ЄС цілі акцизної політики. Ефективність її практичної реалізації полягає у необхідності досягнення компромісу між потребами споживачів, наповненням податковими надходженнями державного бюджету і позицією виробників тютюнової продукції.

Директива Ради 2011/64/ЄС визначає основні принципи гармонізації структури і ставок акцизного податку щодо тютюнових виробів (переробленого тютюну) – сигарет, сигар та сигарил, тютюну для куріння.

⁴⁰ Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Final report. Volume 1 – Study. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/8c9dd329-4d4f-11ea-aece-01aa75ed71a1/language-en>.

⁴¹ Commission staff working document. Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. February 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/10-02-2020-tobacco-taxation-report.pdf?fbclid=IwAR1uqPEEeWpOASnJmY3ngW1P7uFKPCRI2mWumz9GXX9CZWptBEmmO9JJgc.

Стратегія помірною та поступового підвищення ставок акцизу дозволяє враховувати, з однієї сторони, нормативні вимоги податкового законодавства ЄС щодо гармонізації цього податку, а з іншої – зважати на відмінності у рівнях соціально-економічного розвитку серед країн ЄС. Водночас такий механізм «тонкого налаштування» елементів податку дозволяє досягати також таких цілей акцизної політики як необхідність впливу на поведінку споживачів і забезпечення бюджетів додатковими податковими надходженнями, що означає необхідність більш комплексного та цілісного підходу в цій сфері.

Наразі на рівні ЄС законодавчо не врегульовано акцизне оподаткування ТВЕН і рідин для електронних сигарет. На цю продукцію акциз у країнах ЄС також поступово зростає, але залишається досить високий рівень його диференціації (у більшості країн – у понад два рази) із акцизним податком на сигарети. Це зумовлено, зокрема, потенційно нижчим ризиком для здоров'я споживання таких альтернатив.

В ЄС триває дискусія щодо оновлення Директиви Ради 2011/64/ЄС, що охоплює питання підвищення мінімального акцизу на сигарети і встановлення правил оподаткування ТВЕН і рідин для електронних сигарет. Водночас є згода щодо того, що новітня продукція для споживання нікотину має оподатковуватися нижчим акцизом порівняно із сигаретами.

2. Вплив оподаткування сигарет на динаміку нелегальної торгівлі ними на ринку ЄС

Подальші зміни системи акцизного оподаткування тютюнових виробів та їх альтернатив в Україні мають враховувати напрацювання науковців та експертів, практику зарубіжних країн і вітчизняний ретроспективний досвід у зазначеній сфері. Важливо досліджувати вплив податкового навантаження на показники нелегального обігу тютюнових виробів у країнах із розвинутою і трансформаційною економіками. Особливо доречним є врахування досвіду деяких європейських країн щодо підвищення ставок акцизного податку відповідно до вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)». Це дозволило їм урядам доволі ефективно протидіяти незаконному ринку тютюнових виробів, збільшити бюджетні надходження.

Огляд зарубіжних досліджень взаємозв'язку між підвищенням акцизу на тютюнові вироби та розвитком їх нелегального ринку

Едріен Купер та Даніель Ей Вітт систематизували досвід підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби у країнах із розвинутою і трансформаційною економіками. Науковці виокремили два основних підходи до оподаткування: 1) різке зростання ставок акцизу (країни Центральної і Східної Європи, Канада, Малайзія); 2) поступове збільшення ставок (Японія, Італія та США). Провівши ґрунтовний аналіз, вчені дійшли висновку – підвищення податкового навантаження на тютюнові вироби без належного урахування купівельної спроможності населення призводить до збільшення їх нелегального обігу, створює ризики для наповнення бюджету. Разом з тим, у випадках, коли розробниками податкової політики при регулюванні ставок акцизу було враховано показник доступності тютюнових виробів, доходи бюджету зростали, показник поширеності тютюнопаління знижувався, а рівень нелегальної торгівлі був під контролем держави⁴².

Юрай Валек констатує, що стрімке зростання ставок акцизу призводить до різкого підвищення цін на тютюнові вироби, а високі ціни, в свою чергу, є причиною існування незаконної торгівлі цією продукцією. Тіньовий ринок послаблює зусилля держави стосовно зменшення обсягів споживання тютюнових виробів шляхом використання механізму акцизного оподаткування. До інших причин існування нелегального обігу тютюнових виробів автор відносить

⁴² Cooper A., Witt D. The linkage between tax burden and illicit trade of excisable products: the example of tobacco. World Customs Journal. 2012. Vol. 6. Issue 2. P. 41-58.

рівень корупції та недостатню інституційну спроможність державних фіскальних та правоохоронних органів⁴³.

Аналогічні висновки у своєму дослідженні зробили Давор Мікуліч і Горан Бутурач для вибірки країн Західного Балканського регіону (Боснія та Герцеговина, Хорватія, Косово, Македонія, Чорногорія, Сербія та Словенія). Причиною зростання нелегального обігу тютюнових виробів автори вважають зростання ставок акцизного податку поряд зі слабкою інституційною спроможністю контролюючих органів у певних країнах, недостатнім рівнем верховенства права тощо. Автори також звертають увагу на те, що найменша частка тіньового ринку сигарет зафіксована у Словенії, Македонії (близько 3,5 %), натомість найбільша – у Боснії та Герцеговині (20,3 %), Чорногорії (27,9 %). Відповідно, недонадходження акцизного податку з тютюнових виробів для двох останніх країн становило 0,6 % та 0,9 % ВВП⁴⁴.

Новітнє дослідження 2021 р. під керівництвом Марка Владіславовіча присвячене питанням ухилення від оподаткування тютюнових виробів у Західному Балканському регіоні. Автори оцінили рівень тіньового ринку сигарет і самокруток у 6 країнах – Албанії, Боснії та Герцеговині, Косово, Чорногорії, Північній Македонії та Сербії. Середнє значення показника частки нелегального обігу цієї продукції в регіоні демонструвало зростання і перевищило 20 %. Причому в Боснії та Герцеговині ця частка складає 35,3 % (18,6 % для сигарет та 93,3 % для самокруток), а в Чорногорії – загрозливі 62,6 % (61,2 % для сигарет і 100 % для самокруток)⁴⁵.

Діонісіос Чіоніс і Анастасія Чалкія встановили, що сплески зростання рівня нелегального обігу тютюнових виробів у Греції спостерігалися при підвищенні ставок акцизу та збільшенні ціни сигарет. Тіньовий ринок розширювався переважно за рахунок *illicit whites*, адже зростала вигода від їх реалізації. З 2008 по 2014 рр. роздрібна ціна пачки сигарет зросла на 86 %, що спровокувало збільшення частки їх нелегального обігу на 16 в. п. до 19,5 %⁴⁶. Далі акциз на сигарети у Греції не підвищувався.

Експерти Інституту ринкової економіки продемонстрували, що максимальні значення показника нелегального ринку тютюнових виробів у Болгарії – понад 30 % зафіксовано у період податкового шоку 2010 р. (коли відбулося

⁴³ Valek J. Impact of the European Union membership on illicit trade in selected goods (case of Slovakia). *European Journal of Transformation Studies*. 2019. Vol. 7. Issue 1. P. 49-66.

⁴⁴ Mikulić D., Buturac G. In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. *Sustainability*. 2020. Vol. 12. Issue 1. P. 401. URL: <https://doi.org/10.3390/su12010401>.

⁴⁵ Vladisavljevic M., Zubović J., Jovanovic O. Tobacco tax evasion in Western Balkan countries: tax evasion prevalence and evasion determinants. *Tobacco control*. 2022. P. 1-8. URL: [doi:10.1136/tobaccocontrol-2021-056879](https://doi.org/10.1136/tobaccocontrol-2021-056879).

⁴⁶ Chionis D., Chalkia A. Illicit tobacco trade in Greece: the rising share of illicit consumption during crisis. *Trends in Organized Crime*. 2016. Vol. 19. Issue. 3. P. 236-253.

різке збільшення податкового навантаження). Навіть без змін ставки акцизу на сигарети протягом наступних п'яти років рівень їх тіньового ринку залишався високим (близько 20 %), що становило суттєву суспільну проблему⁴⁷. Прорачунки при формуванні та реалізації акцизної політики, котрі полягали в ігноруванні показників еластичності попиту на сигарети, купівельної спроможності населення при різкому збільшенні ставок акцизу, призвели до суттєвих бюджетних втрат. Згодом зазначені помилки державної політики було виправлено, темпи зростання ставок акцизного податку були помірними і цей процес був послідовний, що дозволило забезпечити стійкий приріст податкових надходжень до бюджету.

Джеймс Прігер та Джонатан Кулік дослідили ринок сигарет у ЄС, використовуючи дані за 1999–2013 рр. Дослідники виявили, що по мірі підвищення податкового навантаження на сигарети відбувається зростання розриву цін легальної та нелегальної продукції. Це спонукає споживачів придбавати контрафактні й контрабандні вироби. Збільшення ціни пачки сигарет на 1 євро обумовлювало зростання частки їх нелегального обігу від 5 до 12 в. п. в залежності від країни ЄС. Із використанням економетричних методів аналізу науковцями встановлено, що саме зростання цін сигарет є головною причиною збільшення обсягів їх тіньового ринку, а не функціональна неефективність контролюючих органів. Тому державна політика у сфері оподаткування тютюнових виробів має бути виваженою і послідовною⁴⁸.

У 2018 р., за даними OLAF (*Office Européen de Lutte Antifraude також відомий як European Anti-Fraud Office*), бюджети країн-членів ЄС недоотримали 10 млрд євро надходжень податків внаслідок нелегальної торгівлі тютюновими виробами⁴⁹.

Дослідження Маріни Фолтеа про нелегальну торгівлю тютюновими виробами у Великій Британії⁵⁰ містить інформацію, що загальні втрати країн світу від нелегального обігу цієї продукції сягають понад 40 млрд євро. Автор, ґрунтуючись на даних уряду Великої Британії, зазначає, що бюджет країни недоотримує близько 2 млрд євро щорічно. Перехід до вживання контрабандної та контрафактної продукції обумовлений значним рівнем оподаткування сигарет, який є вищим ніж в багатьох інших країнах Європи.

⁴⁷ Policy Note on Tobacco Excise Taxation and the Illegal Market. Institute for Market Economics, May 2019. URL: https://ime.bg/var/images/IME_policy_note_tobacco_2019_EN.pdf.

⁴⁸ Prieger J. E., Kulick J. Cigarette taxes and illicit trade in Europe. *Economic Inquiry*. 2018. Vol. 56. Issue. 3. P. 1706-1723.

⁴⁹ KPMG. Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland. 2021. URL: https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_6.

⁵⁰ Foltea M. The Issue of Illicit Tobacco Trade in the UK. In *Brexit and the Control of Tobacco Illicit Trade*. Springer, Cham. 2020. P. 21-31. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-45979-6_3.

Дослідження консалтингової компанії A&M (Alvarez & Marsal) присвячене питанням визначення причин нелегальної торгівлі тютюновими виробами. Аналізована у зазначеній праці вибірка охоплює 32 країни, у тому числі США, 16 країн ЄС, Україну тощо. Автори навели переконливі докази, що підвищення рівня оподаткування є основним чинником існування нелегального ринку тютюнових виробів, використовуючи при цьому економетричні методи дослідження. Збільшення ставок акцизного податку зменшує цінову доступність сигарет для споживачів, які вимушені шукати дешевшу продукцію на ринку, яка в більшості випадків є незаконною. Експерти наголошують на необхідності підвищення обґрунтованості заходів податкової політики, забезпечення її послідовності. Наведені дані свідчать, що недоліки розробки податкової політики миттєво позначаються на стрімкому зростанні обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами. Наслідки такого зростання можна подолати лише в середньо- і довгостроковий періоді. Адже заходи протидії нелегальному обігу потребують належної координації, суттєвих державних фінансових ресурсів і витрат часу контролюючих органів⁵¹.

Майкл Лафейв у своїй праці зробив висновки, що у моменти підвищення податкового навантаження на тютюнові вироби значна частка курців переходить до споживання незаконної продукції. Їх головний мотив полягає у заощадженні фінансових ресурсів. При збільшенні цінового розриву між легальною і нелегальною продукцією зростають фінансові вигоди усіх учасників тіньового ринку тютюнових виробів. Ключова мета влади щодо зниження поширеності тютюнопаління в багатьох випадках обертається зростанням обсягів контрабанди, що є суттєвим викликом для держави⁵².

Значний та зростаючий обсяг тіньового ринку тютюнових виробів становить загрозу і для США, на чому наголошує авторський колектив під керівництвом Френка Чалоупки. За оцінками експертів, від 8,5 % до 21 % загального обсягу продажу сигарет у залежності від штату реалізується без сплати акцизів. Такі суттєві відмінності у нелегальному обігу тютюнових виробів викликані диференціацією ставок акцизного податку в розрізі штатів⁵³. Це вчергове слугує доказом того, що підвищення рівня податкового навантаження і як наслідок ціни тютюнових виробів провокує зростання їх тіньового ринку навіть у країні із найрозвинутішим інституційним середовищем та одним з найнижчих у світі показників толерантності суспільства до корупції.

⁵¹ Causes and Control of Illicit Tobacco. Alvarez & Marsal. Second Edition, 2019. URL: https://www.alvarezandmarsal.com/sites/default/files/causes_and_control_of_illicit_tobacco_report_ed_2.pdf.

⁵² LaFaive M. Prohibition by price: Cigarette taxes and unintended consequences. VA: Mercatus Center at George Mason University, 2018. URL: https://www.mercatus.org/system/files/chapter_15.pdf.

⁵³ Chaloupka F. J., Edwards S. M., Ross H., Diaz M. Preventing and reducing illicit tobacco trade in the United States. 2015. 46 p.

Економічний радник декількох президентів США Артур Лаффер зауважує, що ефективна політика оподаткування тютюнових виробів повинна відповідати таким критеріям: 1) підвищення ставок акцизів має ґрунтуватись на чітких економічних розрахунках, враховуючи еластичність попиту та купівельну спроможність домогосподарств; 2) слід уникати податкових шоків; 3) політика повинна бути збалансованою, враховувати інтереси основних учасників процесу оподаткування; 4) політика має сприяти обмеженню поширеності тютюнопаління, а не переходу споживачів до нелегального ринку⁵⁴.

Тіньовий ринок сигарет є глобальною проблемою, а тому потребує збалансованих глобальних рішень. Для розвинутих країн із високим рівнем інститутів стратегія протидії нелегальному обігу тютюнових виробів часто передбачає насамперед підвищення координації зусиль контролюючих органів у цій сфері та більш активне використання технологічних та інноваційних продуктів для відстеження ланцюжка незаконних поставок сигарет. Водночас Філіпп ДеСісса, Дональд Кенкель і Майкл Ловенхайм у своєму дослідженні податкового регулювання ринку тютюнових виробів⁵⁵ дійшли висновку, що центральне місце в акцизній політиці навіть розвинутих країн займає питання оптимальності ставок акцизу. Якщо обсяги тіньового ринку сигарет є значними, це призводить до безповоротних фіскальних втрат та перешкоджає виконанню завдань і цілей у сфері охорони здоров'я. Дослідження щодо визначення причин та протидії нелегальному обігу тютюнових виробів мають враховуватися при формуванні державної податкової політики.

В країнах із трансформаційною економікою, де якість інститутів та ефективність державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів є невисокою, питання регулювання податкового навантаження є особливо чутливим і значимим. Результатом недостатньо обґрунтованого і надмірного збільшення ставок акцизу в цих країнах стає динамічне зростання нелегального ринку тютюнової продукції. Частка нелегальної торгівлі сигаретами на рівні понад 30 % фіксувалася для таких країн як Латвія, Литва, Болгарія, Пакистан, Болівія, Малайзія, Еквадор, Перу, Ірландія, Домініканська Республіка⁵⁶. Збільшення розриву у ціні легальних і незаконних сигарет створює попит на більш доступні альтернативи та сприяє розквіту нелегальної торгівлі.

З метою збільшення фіскального потенціалу акцизного податку з тютюнових виробів і зниження поширеності тютюнопаління необхідне раціональне

⁵⁴ Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice, by Arthur B. Laffer. Pacific Research Institute for Public Policy. 2014. 392 p.

⁵⁵ DeCicca P., Kenkel D. S., Lovenheim M. F. The economics of tobacco regulation: a comprehensive review. URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w26923/w26923.pdf

⁵⁶ Chaloupka F. J., Edwards S. M., Ross H., Diaz M. Preventing and reducing illicit tobacco trade in the United States. 2015. 46 p.

регулювання податкових ставок та підвищення дієвості заходів правозастосування. Налагодження ефективної системи контролю за незаконною торгівлею сигаретами потребує значних витрат часу і фінансових ресурсів. Як свідчить досвід для країн із розвинутою і трансформаційною економіками, при різкому зростанні акцизу не вдається уникнути сплесків нелегальної торгівлі сигаретами. Тому поміркованість і продуманість державної податкової політики є дуже важливим інструментом протидії нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів.

Проблеми на шляху досягнення «стандарту 90 євро» у постсоціалістичних країнах ЄС

Директивою Ради 2011/64/ЄС визначено, що з 1 січня 2014 р. розмір акцизного податку на сигарети має становити щонайменше 60 % від їх середньозваженої роздрібної ціни та не повинен бути меншим 90 євро за 1000 сигарет. Для низки постсоціалістичних країн ЄС – Болгарії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Польщі та Румунії було встановлено перехідний період для підняття ставок акцизу до 31 грудня 2017 р. Зазначимо, що графік підвищення акцизу при вступі до ЄС для кожної з країн був індивідуальним і розрахованим на тривалий термін, подекуди він становив 13–14 років. Крім того, за умов сплесків рівня нелегальної торгівлі сигаретами уряди швидко реагували призупиненням або уповільненням підвищення акцизу (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Досвід уповільнення (призупинення) підвищення акцизного податку на сигарети у країнах ЄС

Країна	Період, роки	Зміна ставки акцизу в цей період, %	Передумови	Ефекти
1	2	3	4	5
Болгарія	2011–2015	0	Частка нелегального ринку сигарет зросла до 30,7 % у 2010 р. Доходи бюджету від акцизу з тютюнових виробів знизились на 15,4 % у 2010 р.	Вдалось знизити частку нелегального ринку сигарет до 6,8 %. Надходження до бюджету від акцизу з тютюнових виробів збільшилися на 35 %.
Латвія	2010–2013	10,1	У 2010 р. частка нелегального ринку сигарет склала 37,0 %. У 2009 р. обсяг надходжень акцизу з тютюнових виробів знизився на 21,8 %, у 2010 р. ще на 20,9 %	Протягом зазначеного періоду вдалось зменшити рівень нелегальної торгівлі сигаретами на 8 в. п. З 2011 р. відновлено зростання надходжень до бюджету

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
Литва	2011–2014	10,4	Частка нелегального ринку сигарет у 2010 р. становила 40,7 %, зменшились обсяги надходжень акцизу з тютюнових виробів на 20,1 %.	Зменшено частку нелегального ринку більш ніж вдвічі до 18,7 %. Надходження до бюджету зросли більш ніж на 30 %.
Угорщина	2010–2012	5,5	Рівень нелегального ринку сигарет у 2009 р. становив 6,6 %. У 2010 р. надходження від акцизу впали на 25,4 %.	Знижено частку нелегального ринку сигарет на 2,5 в. п. З 2011 р. відновлено позитивну динаміку надходжень акцизу з тютюнових виробів до бюджету
	2014–2015	0	Стрімке зростання частки нелегального ринку сигарет до 8,8 % внаслідок акцизного шоку 2013 р. Надходження акцизу з тютюнових виробів у 2013 р. знизились на 7,8 %, у 2014 р. – ще на 16,7 %.	Зменшено частку нелегального ринку сигарет більш ніж вдвічі до 4,3 %. У 2015 р. відновлено зростання надходжень податків до бюджету

Джерело: складено авторами за даними Taxation and Customs Union та Euromonitor

Аналіз досвіду постсоціалістичних країн у сфері виконання вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо ставок акцизу на сигарети свідчить про неефективність податкових шоків. Їх наслідки доводилось долати шляхом уповільнення або призупинення подальшого зростання податкових ставок.

У *Болгарії* протягом 2008–2010 рр. мінімальне акцизне податкове зобов'язання (далі МАПЗ) збільшили з 35,08 до 75,67 євро за 1000 сигарет або у 2,2 рази (у 2010 р. на 48,5 % у порівнянні з 2009 р.). Як наслідок, вже у 2010 р. частка нелегального ринку сигарет країни перевищила 30 % і спостерігалось падіння бюджетних доходів. Реакцією уряду на такі результати акцизної політики стало замороження ставки акцизу на 5 років, незважаючи на інфляційні процеси. Ставку було підвищено лише з 2016 р. на 8,8 %, подальше регулювання податкового навантаження на сигарети враховувало динаміку доходів населення та індексу доступності тютюнових виробів. Зазначені заходи забезпечили поступове зниження частки нелегальної торгівлі сигаретами та зростання надходжень акцизу до державного бюджету.

У *Латвії* в 2008–2009 рр. МАПЗ збільшили у 3,2 рази до 67,73 євро за 1000 сигарет, що миттєво відобразилось у значному падінні обсягів продажу

легальної продукції та бюджетних доходів. Надходження від акцизного податку з тютюнових виробів зменшувалися два роки поспіль більш ніж на 20 %, а частка нелегального ринку сигарет сягнула 37,0 % у 2010 р. Такі ефекти від зміни акцизного навантаження стали причиною призупинення зростання акцизу на сигарети в 2010–2011 рр. та помірного підвищення його ставок у 2012–2013 рр. Загалом за чотири роки зростання ставки акцизу становило близько 10 %, водночас споживча інфляція у країні складала 5,7 %. З 2011 р. почалось поступове зниження показника частки нелегального обігу тютюнових виробів та збільшення надходжень від акцизу з цієї категорії продукції.

За три роки в *Литві* внаслідок акцизного шоку (ставку підняли втричі до рівня 64 євро за 1000 сигарет у 2010 р.) тіньовий ринок тютюнових виробів перевищив позначку в 40 %, а надходження акцизного податку від цієї продукції знизилась на 20,1 %. Уряд країни змушений був адаптуватись до такої ситуації. Два подальші роки ставка акцизу на сигарети взагалі не переглядалась, а у 2013 р. та у 2014 р. поступово зростала на рівні, близькому до 5 %. У Литві у період 2011–2014 рр. споживча інфляція становила 12,5 %. Після надто швидкого зростання ставки акцизу протягом 2008–2010 рр. наступні чотири роки вона не була проіндексована навіть на рівень інфляції. Проте результатом призупинення зростання податкового навантаження на сигарети стало поетапне та значиме зниження показників їх нелегального обігу і збільшення фіскальної результативності акцизного податку.

В *Угорщині* в 2008–2009 рр. МАПЗ підвищено на 31,9 % до 62,8 євро за 1000 сигарет; як наслідок зростання нелегального ринку, надходження від акцизу з тютюнових виробів знизилась у 2010 р. на 25,4 %. Реагуючи на таку ситуацію, владні інституції пішли на суттєве уповільнення зростання акцизу на сигарети. У 2010–2012 рр. ставка зросла лише на 5,5 %, а споживча інфляція у наведеному періоді склала 15,1 %. Утім, згодом країна обрала «старі граблі». Не враховуючи досвід акцизного шоку, динаміку індексу доступності сигарет, однак беручи до уваги позицію окремих верств суспільства щодо необхідності індексації акцизу на рівень, вищий за споживчу інфляцію, у 2013 р. МАПЗ підвищено одразу на 32 %. Наслідком такого кроку стало падіння надходжень акцизного податку з тютюнових виробів два роки поспіль у 2013 та 2014 рр., стрімке зростання частки нелегального обігу сигарет до рівня 8,8 %. Тому уряд повторно пішов на замороження ставки акцизного податку в 2014–2015 рр. Такий захід дозволив відновити зростання бюджетних доходів з 2015 р. та вдвічі зменшити обіг нелегальної продукції до рівня 4,3 %.

Динаміка рівня нелегальної торгівлі сигаретами у країнах ЄС у 2019–2021 рр.: фактор оподаткування у позитивних і негативних національних кейсах

Проаналізуємо також вплив акцизної політики на нелегальний обіг тютюнових виробів на території ЄС останніми роками. Згідно з проведеним компанією KPMG дослідженням нелегального ринку сигарет⁵⁷, у 2019–2021 рр. в ЄС спостерігалися такі тенденції:

1. Зменшилося загальне споживання цієї продукції (легальної та нелегальної) з 460,5 до 436,2 млрд шт. або на 5,3 %.
2. Збільшився ринок нелегальних сигарет із 33,4 до 35,5 млрд шт., внаслідок чого їх частка в загальному обсязі споживання зросла з 7,3 до 8,1 %.
3. Вдвічі зросла частка контрафактних сигарет у структурі нелегального ринку тютюнових виробів, сягнувши рекордних 34,6 %.

Але, незважаючи на такий загальний тренд, ситуація із нелегальною торгівлею сигаретами в розрізі країн ЄС розвивалася по-різному. *Найвищі рівні нелегальної торгівлі та (або) їх помітне зростання спостерігалися у країнах з найвищими акцизами на сигарети – Ірландії, Франції, Фінляндії, Данії та Нідерландах (табл. 2.2).*

Таблиця 2.2

Вплив оподаткування на рівень нелегальної торгівлі сигаретами у країнах ЄС у 2020–2021 рр.

№ за/п	Країни ЄС	Сума акцизу у ціні пачки сигарет у 2022 р., євро	Темп підвищення акцизу на сигарети, %		Рівень нелегальної торгівлі сигаретами, %	
			2020 р.	2021 р.	2020 р.	2021 р.
1	2	3	4	5	6	7
1	Ірландія	8,85	5,0	4,9	17	17
2	Франція	6,88	12,5	7,0	23	29
3	Фінляндія	6,14	12,0	6,8	10	14
4	Данія	5,27	47,0	0	3	7
5	Нідерланди	4,83	24,5	2,0	6	18
6	Бельгія	4,40	1,6	16,7	6	5
7	Мальта	3,40	0	0	6	9
8	Німеччина	3,40	0	0	4	2
9	Швеція	3,29	1,3	1,3	8	7
10	Естонія	3,17	11,2	5,0	7	10
11	Австрія	3,14	5,2	1,3	3	4
12	Італія	3,09	-	-	3	2
13	Чехія	2,85	10,4	5,5	2	3

⁵⁷ KPMG. Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland. 2021. URL: https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_6.

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7
14	Іспанія	2,80	0	0	4	3
15	Греція	2,74	0	0	22	24
16	Португалія	2,68	0	0	4	7
17	Люксембург	2,63	2,0	0	3	1
18	Кіпр	2,74	0	0	9	14
19	Латвія	2,53	5,0	5,8	19	16
20	Словенія	2,45	2,7	5,2	5	8
21	Хорватія	2,43	9,5	5,6	7	6
22	Литва	2,43	13,0	6,5	20	19
23	Угорщина	2,36	6,5	6,0	4	4
24	Словаччина	2,29	3,7	16,0	3	3
25	Румунія	2,28	8,3	2,9	8	8
26	Польща	2,06	4,5	0	9	5
27	Болгарія	1,81	0	0	2	2

Джерело: складено за даними Єврокомісії про МАПЗ на сигарети у країнах ЄС; Cigarette Taxes in Europe. 31.05.2022. URL: <https://taxfoundation.org/cigarette-tax-europe-2022/>; KPMG. Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland. 2021. URL: https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_6

У трійку «лідерів» ЄС за часткою нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання увійшла й уже згадана *Греція*, якій не вдалося приборкати її нелегальний тютюновий ринок навіть в умовах відносно невисокого акцизу на сигарети та цілковитої відмови від його зростання протягом 8 років. Давно не підвищував цей акциз також *Кіпр*, де в 2021 р. збільшився рівень нелегальної торгівлі сигаретами. І невідомо, що би відбулося, якби у цих країнах із «добре вкоріненим» тіншовим тютюновим бізнесом акцизна політика була б іншою. Як бачимо, *наслідки податкових шоків можуть бути настільки руйнівними, що їх не вдається подолати за десятиріччя.*

Але повернемося до аналізу розвитку нелегального ринку сигарет згаданої «п'ятірки» країн із найвищим в ЄС акцизом на сигарети. Три з них (*Ірландія, Данія та Фінляндія*) – це країни, переважна частина території яких омивається морями, що є бар'єром для потрапляння до них контрабандних сигарет. Утім, високий акциз (ціна легальних сигарет) у них все одно привертають (або збільшили) увагу тютюнових злочинців. Зокрема, частка нелегального ринку сигарет в Ірландії, де найвищий в ЄС акциз на цю продукцію (8,85 євро) і яка має сухопутний кордон лише з Великою Британією (де також високий акциз на сигарети) у 2020–2021 рр. становила 17 %.

Натомість *Франція* розташована в континентальній Європі та має велику протяжність сухопутних кордонів. Якщо в 2021 р. середня ціна пачки сигарет у Франції дорівнювала 9,7 євро, то у сусідніх Нідерландах – 7,6 євро, Бельгії –

6,9 євро, Люксембурзі – 4,8 євро, Іспанії – 4,5 євро⁵⁸. Такі відмінності приваблюють контрабандистів, але останнім часом не вони створили найбільші проблеми на французькому тютюновому ринку.

Для залучення додаткових доходів до бюджету Франція підвищила акциз на сигарети на 12,5 % у 2020 р. і ще на 7,0 % у 2021 р., що забезпечило їй другу позицію в ЄС за його розміром у 2022 р. Утім, такі підвищення ставки оподаткування супроводжувалися стрибкоподібним зростанням рівня нелегальної торгівлі цією продукцією: на 9,4 в. п. у 2020 р. і ще на 6,3 в. п. у 2021 р. Як наслідок, Франція в 2020 р. очолила антирейтинг країн ЄС з найвищою часткою нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання, а в 2021 р. закріпила свої «лідуючі» позиції у ньому з показником 29 %. Майже третина французьких курців перейшла на нелегальні сигарети.

Причиною таких небезпечних змін у Франції був сплеск споживання контрафактних сигарет. Високий акциз настільки підвищив прибутковість контрафактного бізнесу, що це дало змогу знайти «слабкі ланки» у правоохоронній системі країни. Вона дала серйозний збій. Причому це не слабка правоохоронна система України, інституційну спроможність якої треба підвищувати. У 2021 р. у Франції було спожито 8 млрд шт. контрафактних сигарет, що становило 64,7 % від загального обсягу контрафакту в ЄС⁵⁹ та визначило згаданий вище негативний загальноєвропейський тренд.

Крім того, французькі нелегально вироблені сигарети почали освоювати ринки Німеччини, Нідерландів, Швейцарії⁶⁰. Це наштовхує нас на ще один важливий висновок: *якщо у якійсь країні «розгорається вогнище» тютюнового контрафакту, йому може «стати тісно» в межах національного ринку і воно спробує перетнути його кордони.*

В свою чергу, у Нідерландах у 2021 р. зафіксовано найбільший в ЄС приріст частки нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання – 12 в. п., що, зокрема, можна вважати пролонгованим наслідком підвищення акцизу на них у 2020 р. відразу на 24,5 %. Контролюючі органи країни не впоралися зі збільшенням контрабанди сигарет із сусідньої Бельгії та Болгарії, яка хоч і знаходиться у протилежній Нідерландам частині Об'єднаної Європи, але застосовує найнижчий в ЄС акциз на цю продукцію.

Приклади Франції та Нідерландів є ще одним свідченням того, що *різке зростання акцизну може негативно відобразитися на розвитку ринку тютюнових виробів і призводити до значних втрат доходів бюджету навіть у*

⁵⁸ KPMG. Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland. 2021. URL: https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_6.

⁵⁹ Там само.

⁶⁰ Там само.

країнах із високими купівельною спроможністю населення та інституційною спроможністю органів контролю. Також додамо, що в 2022–2023 рр. ці країни відмовилися від підвищення акцизу на сигарети.

Водночас є країни-члени ЄС, які змушені *реалізувати виважену акцизну політику ще й через небезпечне сусідство*. Згідно з оцінками КРМГ, у 2021 р. у першу десятку країн ЄС з найвищим рівнем нелегальної торгівлі сигаретами увійшли *Литва* (19 %), *Латвія* (16 %) та *Естонія* (10 %). У них також досить високі, як для постсоціалістичних країн із порівняно низькими доходами населення, акцизи на тютюнові вироби. Останні у ціні пачки сигарет у 2022 р. становили в Естонії – 3,40 євро, Латвії – 2,53 євро та Литві – 2,43 євро. Для довідки: 1,80 євро на пачку – це мінімальний рівень акцизного податку для країн ЄС, який дорівнює показнику 90 євро за тис. сигарет.

Крім того, у Литві акциз на сигарети в 2020 р. зріс на 13 %, що супроводжувалося приростом частки нелегального ринку сигарет на 2,5 в. п. Можливо, цей темп підвищення був трохи зависоким (хоча його й не можна порівняти з описаним вище податковим шоком у країні для виконання вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС). Але очевидним фактом є те, що для країн Балтії найбільші ризики створювала контрабанда із білорусі (для Естонії також із рф), де у разі нижчі акцизи на сигарети. Лише війна в Україні суттєво зменшила «прозорість» кордонів із цими агресивними сусідами.

Тепер проаналізуємо нижню частину табл. 2.2 з «п'ятіркою» країн із найнижчою в ЄС сумою акцизу в ціні пачки сигарет. Це переважно наші сусіди – *Угорщина, Словаччина, Румунія, Польща, Болгарія* (лише остання не має кордонів з Україною). У них нижчі порівняно з більшістю держав ЄС доходи населення. При цьому найвищий серед зазначених країн рівень споживання нелегальних сигарет у 2021 р. був у Румунії (8 %). Таким чином, навіть в умовах сплеску нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні і пов'язаного з ним збільшення ризиків контрабанди сигарет (у тому числі підробних) до ЄС, цим країнам вдалося зберегти контроль за ситуацією на їх порівняно невеликому тіньовому ринку тютюнових виробів.

Окремо розглянемо приклад *Польщі*. У 2020 р. акциз на сигарети у країні зріс на 4,5 %, а в 2021 р. залишився без змін. Незважаючи на те, що польський бюджет потребував додаткових ресурсів на боротьбу з пандемією. Він ці кошти зрештою отримав. Але не за рахунок підвищення акцизу, а завдяки скороченню нелегального ринку сигарет із 9 до 5 %. Причому в 2021 р. це був найкращий показник зменшення рівня нелегальної торгівлі в ЄС.

Зазначений успіх Польщі – це не випадковість. В його основу закладено надійне економічне обґрунтування. Ухвалюючи рішення стосовно підвищення

акцизу на тютюнові вироби в Україні, необхідно брати до уваги і негативні прецеденти в ЄС, і досвід більш успішних сусідів.

Аналіз праць зарубіжних науковців та європейського досвіду засвідчив, що при суттєвому підвищенні акцизу на сигарети сплесків нелегальної торгівлі ними не вдалось уникнути навіть найбільш розвинутим країнам. Це призвело до втрат бюджетних надходжень та перешкоджало досягненню цілей держави у сфері охорони здоров'я. Болгарія, Литва, Латвія та Угорщина при виконанні вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС застосовували механізм уповільнення (призупинення) зростання ставок акцизного податку на сигарети, що дозволило їм ефективно протидіяти нелегальній торгівлі цією продукцією та збільшити податкові надходження. Поміркованість і продуманість акцизної політики є результативним інструментом протидії нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів. Підвищення інституційної спроможності органів контролю може бути ефективним лише за умови, якщо воно доповнює (а не замінює) виважене підвищення акцизу на тютюнові вироби.

3. Трансформації ринку тютюнових виробів і проблеми справляння акцизу з них в Україні під час війни

Тютюновий ринок в Україні розвивається шляхом урізноманітнення видів доступної споживачам продукції та їх переходу на найбільш дешеві, часто нелегальні, альтернативи. Це зумовлено передусім постійним зростанням податкового навантаження на сигарети, а також ускладненням адміністрування акцизу, популяризацією здорового способу життя.

Серед найбільш вагомих заходів акцизної політики України останнього десятиріччя згадаємо такі. У 2017 р. прийнято восьмирічний план підвищення акцизу (майже на 30 % у 2018 р. і на 20 % у рік далі) для досягнення в 2025 р. мінімального в ЄС рівня оподаткування сигарет 90 євро за тис. шт. У 2021 р., на відміну від практик ЄС, що передбачають застосування диференційованого підходу до оподаткування різних тютюнових виробів, Україною обрано шлях вирівнювання акцизного навантаження на сигарети і тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) шляхом підняття акцизу для останніх відразу в 4,2 рази. Крім того, відбулося включення до підакцизних товарів рідин для електронних сигарет зі встановленням помірної ставки акцизу для них. Проте постає питання, чи відповідають очікуваним наслідки таких змін.

Чи досягаються цілі акцизної політики у сфері тютюнових виробів?

Враховуючи триєдину мету акцизної політики, описану у розділі 1, оцінимо те, який прогрес ми можемо спостерігати на цьому шляху в Україні.

Щодо *кількості курців*, то статистичні дані, які наводяться в дослідженнях говорять про те, що кількість курців в Україні зменшилася з 10,1 млн осіб у 2008 р. до 5,5 млн осіб у 2020 р.

Проте абсолютні цифри, котрі наводяться у більшості випадків, мали б бути приведеними до відносного показника, оскільки протягом цього періоду часу суттєво скоротилась кількість населення України. Згідно із офіційними статистичними даними, у 2008 р. на території України мешкало 46,1 млн осіб, а в 2020 р. – 41,6 млн. Оскільки офіційного перепису населення в Україні не було з 2000 р., то навіть офіційні дані щодо кількості населення можуть бути завищеними, якщо, наприклад, взяти до уваги зростаючі масштаби трудової міграції. Нагадаю, що за різними оцінками лише у країнах ЄС українських трудових мігрантів було від 3 до 6 млн осіб. У сучасних умовах війни крім внутрішньопереміщених осіб є близько 7 млн українців, які виїхали за межі України. З цього очевидно, що темпи зменшення кількості курців є значно повільнішими та скромнішими.

Потрібно зважати й на те, що в умовах війни стреси можуть провокувати тих, хто кинув палити, повертатися до шкідливої звички, а зменшення рівня доходу – обирати найдешевші тютюнові альтернативи.

Поряд з цим, важливо відділяти курців на постійній основі та періодично (*occasional smoker*). У країнах-членах ЄС, які в багатьох випадках здійснюють досить жорстку акцизну політику, згідно з офіційними статистичними даними кількість курців на щоденній основі зменшилася з 2014 р. до 2019 р. у середньому на 1,75 в. п. Зокрема, якщо у 2014 р. частка курців у загальній кількості населення в середньому у країнах-членах ЄС становила 20,1 %, то у 2019 р. вона склала 18,36 %. Водночас за цей період кількість тих, хто палить періодично, впала менше як на один в. п. з 5,9 % до 5 %. Більш цього, у 15 країнах з 27 кількість таких курців збільшилась або не змінилась (рис. 3.1). Іншими словами, ми можемо спостерігати певний поведінковий феномен, який полягає у тому, що по мірі реалізації жорсткої акцизної політики, поведінка споживача дійсно змінюється, проте не завжди у тому напрямі, який передбачено основними цілями політики. Реакція споживачів тютюнових виробів на зменшення їх цінової доступності може полягати не тільки і не стільки у відмові від паління, а також у (1) пошуку менш шкідливих альтернатив, (2) споживанні нелегальної продукції, (3) переході на періодичне споживання продукції. Це так звані поведінкові ефекти економічних агентів на податкові рішення.

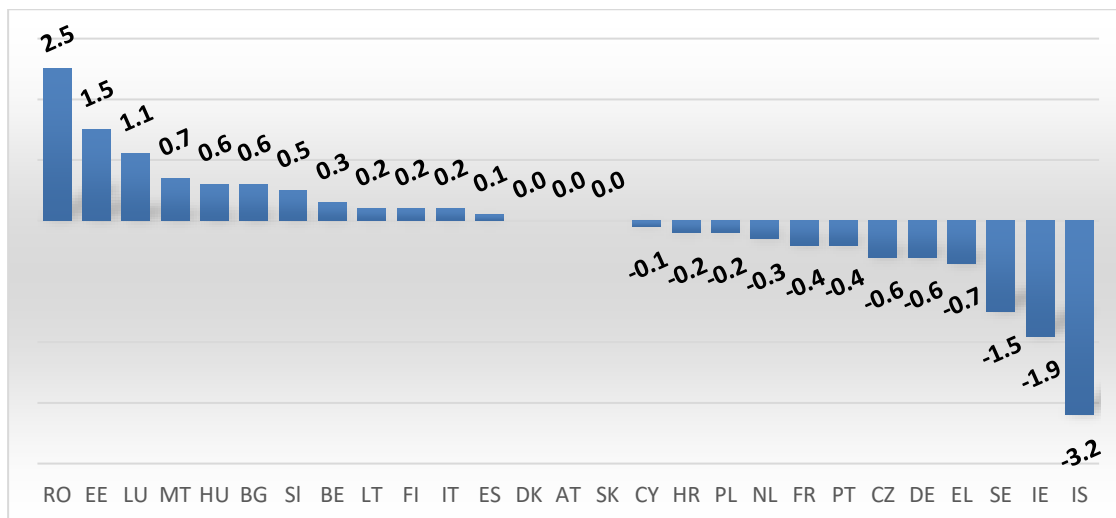


Рис. 3.1 Зміна кількості періодичних курців у ЄС з 2014 по 2019 рр., % частки курців у загальній кількості населення

Джерело: складено авторами за даними Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database>

Слід зазначити, що вплив і значення *поведінкового ефекту*, на відміну від фіскального (механічного), значною мірою недооцінюється вітчизняними розробниками політик (*policy makers*) і стосується не лише акцизних податків,

а взагалі є системною проблемою української практики розробки та імплементації податкової політики держави⁶¹.

В Україні ми не маємо достовірної статистики і динаміки змін щодо кількості тих, хто споживає тютюнові вироби періодично, тому зробити висновки щодо ефективності акцизної політики у цьому контексті не можна. Проте чітко простежується *суттєве зростання ринку нелегальної продукції*. Згідно із даними дослідження Kantar, частка нелегальних тютюнових виробів в Україні у 2022 р. зросла до 19,9 %. Обсяг недоотриманих державним бюджетом податків складає більш 19 млрд грн⁶². За період впровадження восьмирічного плану підвищення акцизу на тютюнові вироби частка нелегального ринку сигарет зросла майже в дев'ять раз. У 2017 р., за даними зазначеного дослідження, вона становила лише 2,3 %. Через таке стрімке зростання частки ринку нелегальної продукції ступінь реалізації задекларованих цілей акцизної політики не можна вважати задовільним.

На нашу думку, одним із вагомих чинників такої негативної тенденції, поряд з імплементацією восьмирічного плану підвищення акцизу, є ціла *низка інституційних системних помилок та прорахунків*, які були зроблені протягом останніх років. Ці помилки призвели до втрати інституційної спроможності контролюючих органів. Йдеться про те, що у грудні 2018 р. прийнято рішення черговий раз «реформувати» Державну фіскальну службу, знову розділивши її на Державну податкову і Державну митні служби. Помилковість такого кроку є очевидною, оскільки «такого непідготовленого в усіх сенсах (правовому, фінансово-економічному, кадровому, організаційному тощо) рішення уряду ми не бачили вже давно. І це саме по собі говорить лише про таку властивість наших можновладців, як створення проблем для того, щоб самим їх потім успішно вирішувати... Перед електоратом створюється видимість напруженої реформаторської активності, а якщо такими в принципі нікчемними і незначними поступками можна задовольнити ще й зовнішніх кредиторів, то рішення буде прийняте, навіть якщо воно не підготовлене»⁶³.

Ухвалене рішення про роз'єднання податкової та митниці помилкове ще й тому, що у світі є тренд до тіснішої співпраці між контролюючими сплату податків органами, якщо не до їх повної інтеграції, то принаймні операційної та інформаційної, що дозволяє також усунути дублювання адміністративних функцій. Через п'ять років чехарди структурних та кадрових «реформ», крім

⁶¹ Іванов Ю.Б., Швабій К.І. Нагальні проблеми формування державної податкової політики в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 39-52.

⁶² Тінювий ринок тютюну дещо скоротився після рекордного показника – дослідження. Економічна правда. 1.01.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/1/696589/>

⁶³ Дзеркало тижня. Податково-митна гойдалка : то злука, то розлука! 11.01.2019 р. URL: https://zn.ua/ukr/macrolevel/podatkovo-mitna-goydalka-to-zluka-to-rozluka-299334_.html

мільярдних втрат від нелегальної діяльності, державний бюджет щомісяця втрачає 12-15 млрд грн через ухилення від сплати податків і зборів, які контролює митна служба⁶⁴.

Ще одним системним прорахунком, який призвів до нинішнього статус-кво з недоотриманням колосальних сум податкових надходжень, що так потрібні країні під час війни, був проєкт зі створення «з нуля» Бюро економічної безпеки. Причому це вже тоді було очевидно, задовго до початку його існування, адже ці зміни були зумовлені лише необхідністю імітації проведення реформи та справляння враження на зовнішніх кредиторів⁶⁵.

Помилковість рішення щодо відокремлення від Державної податкової служби структури, яка займається правоохоронною діяльністю та має функцію розслідування податкових злочинів, полягала у тому, що як засвідчує світовий досвід адміністрування податків, підрозділи роботи з недобросовісними платниками податків існують у структурі податкових служб абсолютної більшості країн світу. Такий підрозділ мав залишитися в структурі фіскального органу країни, що пришвидшує оперативність і, врешті-решт, посилює ефективність його роботи. Тому сьогодні з усією невідворотністю ми отримали саме той негативний результат зі збором податків та контролем за їх сплатою, до якого рухались органи державного управління, роблячи одну системну помилку за іншою. У підсумку на прикладі ринку тютюнових виробів ми спостерігаємо серйозні деформації у процесі його функціонування, а держава не отримує значні кошти податкових надходжень.

Наступна мета акцизної політики в сфері оподаткування полягає у *наповненні державного бюджету податковими надходженнями*. І знову, якщо поглянемо на абсолютні цифри, то складається враження, що заходи політики є досить успішними, оскільки обсяги надходжень зростали. Наприклад, тютюновою галуззю України в 2011 р. було сплачено до бюджету 15,2 млрд грн акцизів, а в 2021 р. – 63,4 млрд. До речі, завдяки цьому тютюнові компанії посіли топові місця у вітчизняних рейтингах найбільших і сумлінних платників податків. Але приріст є значно скромнішим, не у чотири, а лише у три рази, якщо зробити перерахунок на податкових надходжень 2021 р. в цінах 2011 р. Але найголовніше, що турбує, це скорочення частки надходжень від сплати акцизного податку в цілому, який сплачується виробниками тютюнових виробів. За означений період вона скоротилася з 45 % до 35 % (рис. 3.2).

⁶⁴ Парламент має працювати ефективніше – народний депутат Железняк. *Kyiv Post*. 16.12.2022 р. URL: <https://www.kyivpost.com/uk/post/5818>

⁶⁵ Див., зокрема: Дзеркало тижня. Нацбюро фінансової безпеки. Недоречність доречного. 16.03.2018 р. URL: https://zn.ua/ukr/macrolevel/nacbyuro-finansovoyi-bezpeki-nedorechnist-dorechnogo-272271_.html; Дзеркало тижня. Податковий хайпи-2018. URL: https://zn.ua/ukr/finances/podatkovyi-haypi-2018-296427_.html; Дзеркало тижня. У полоні податкових стереотипів. 11.04.2019 р. URL: https://zn.ua/ukr/finances/u-poloni-podatkovih-stereotipiv-310907_.html

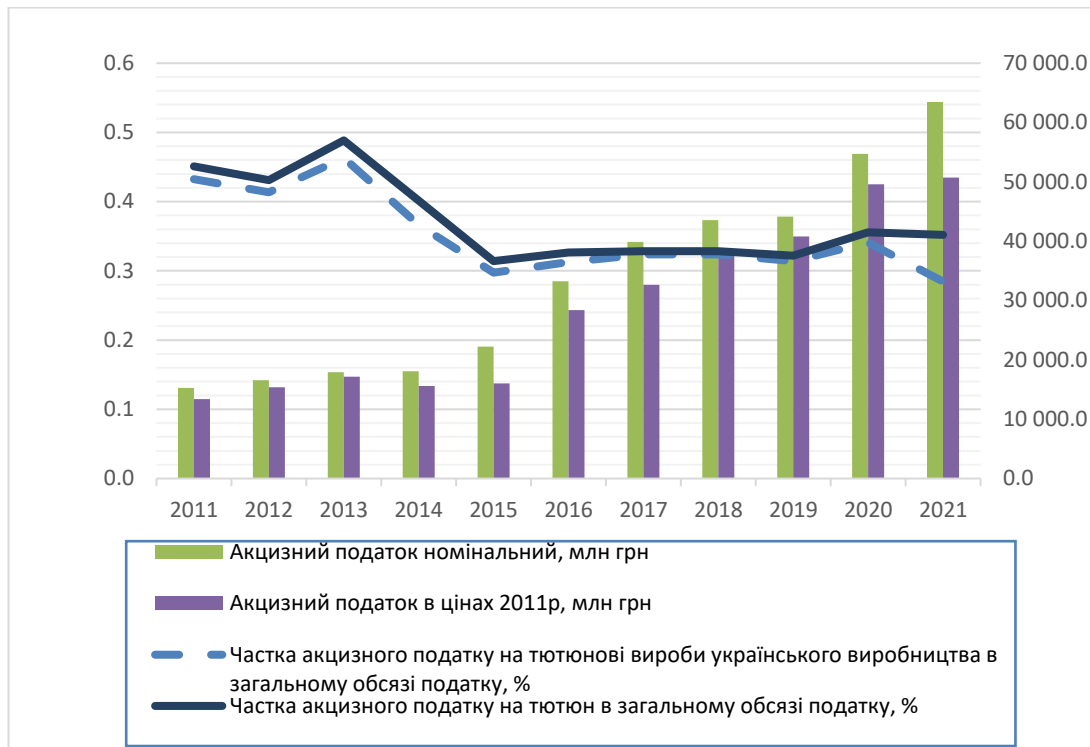


Рис. 3.2. Динаміка обсягів акцизного податку та його частки, що сплачується тютюновою галуззю, в Україні у 2011–2021 рр.

Джерело: складено авторами за даними Державної казначейської служби України

Зменшення частки акцизних надходжень найбільше на товари українського виробництва має викликати найбільше занепокоєння, адже це, з-поміж іншого, означає скорочення виробництва, зменшення робочих місць тощо. У 2011 р. частка акцизу на тютюнові вироби у загальних надходженнях акцизного податку становила 43 %, а в 2021 р. – лише 28 % (рис. 3.2).

Про неефективність політики підвищення акцизу на сигарети в Україні на 20 % щороку свідчить, зокрема, й те, що не спостерігалось аналогічного приросту надходжень акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів, який можна вважати «сигаретним». У 2021 р. надходження зазначеного акцизу навіть зменшилися на 2,1 %.

Натомість у 2020–2021 рр. відбулося зростання надходжень акцизного податку з імпортованих тютюнових виробів із 2,29 до 12,17 млрд грн, що можна пов'язати насамперед із підвищенням у 4,2 рази акцизу на ТВЕН. Але уже у другій половині року такої реформи ринок ТВЕН почав демонструвати стагнацію і з'явилися подробиці такої продукції⁶⁶, а в 2022 р. обсяги споживання ТВЕН скоротилися більш ніж на чверть, про що йдеться нижче. Тому цей «позитивний» фіскальний ефект, що досягнутий «різким переміщенням у праву

⁶⁶ Акцизне оподаткування тютюновмісних виробів для електричного нагрівання в Україні. ФРУ. 2021. URL: https://fru.ua/images/doc/analitics/2021/e-smoke_TVEN_web.pdf

частину кривої Лаффера», був лише разовим та тимчасовим, а на зміну йому швидко прийшла «сигаретна» спадна динаміка надходжень акцизу від ТВЕН. Одним словом, «маємо те, що маємо». У країнах ЄС ринок ТВЕН, ставки акцизу на них та надходження цього податку поступово зростають, в Україні – тепер усе відбувається з точністю до навпаки.

Таким чином, оцінивши ступінь реалізації акцизної політики в сфері тютюнових виробів за трьома її складовими можна констатувати недостатній рівень прогресу на цьому шляху. Очевидно, що розробникам державних політик, в тому числі акцизної, слід звернути увагу на те, що оптимальні рішення з точки зору теорії та/чи рекомендацій, які ґрунтуються на кращій міжнародній практиці, не завжди є досяжними та ефективними в умовах конкретної соціально-економічної ситуації, що існує в тій чи іншій країні. Очевидно, що єдиного рецепту – стандартного рішення універсального для усіх – бути не може. Як засвідчують факти й цифри практики оподаткування тютюнових виробів в Україні, а не емоції та оціночні судження, багатьох прорахунків у зазначеній сфері можна було б уникнути.

Вплив війни на тютюнову галузь і можливості акумулювати надходження акцизу із тютюнових виробів

З початком повномасштабної війни проти України перед економікою та тютюновою галуззю як невід’ємною складовою переробної промисловості стало чимало викликів.

По-перше, деякі виробництва знаходились або продовжують перебувати у зоні активних бойових дій або на прилеглих до них територіях, що унеможливило(є) виробництво з багатьох причин, передусім безпекових і логістичних. Це стосується ПрАТ «Філіп Морріс Україна», потужності якого знаходяться на околицях м. Харків, і з самого початку вторгнення 24 лютого 2022 р. регіон постійно обстрілювали; ПрАТ «Імперіал Тобакко Продакшн Україна», виробництво було призупинено в Києві до квітня; ПрАТ А/Т ТЮТЮНОВА КОМПАНІЯ «В.А.Т. – ПРИЛУКИ», виробничі потужності підприємства знаходяться у м. Прилуки Чернігівської області – цей регіон також зіштовхнувся з суттєвим натиском агресора і виробництво тютюнових виробів було вимушено зупинено до деокупації області.

По-друге, війна обумовила суттєві міграційні потоки, як всередині країни так і за кордон. За даними ООН, станом на початок 2023 р. 4,5 млн українських біженців зареєстровано на програмах тимчасового захисту в країнах ЄС⁶⁷, 6,5 млн громадян України є внутрішньо переміщеними особами.

⁶⁷ Офіційні дані ООН. URL: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine>.

По-третє, наразі значна територія України з її населенням залишається тимчасово окупованою, окупанти насильно здійснюють депортацію українців в рф; за даними Президента України Володимира Зеленського, загарбники депортували близько 2 млн людей⁶⁸. Різке зменшення кількості населення впливає на зниження попиту на всі товари, у тому числі тютюнові вироби. Разом із тим, стреси війни можуть провокувати тих, хто кинув палити, повертатися до шкідливої звички або споживати більше сигарет.

По-четверте, війна значно вплинула на зниження купівельної спроможності населення, а отже позначилась на зміні вподобань курців та зростанні обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами.

У цьому підрозділі сфокусуємо увагу на деталізації вищенаведених проблем, використовуючи офіційні щомісячні дані Державної податкової служби України за 2021–2022 рр.

Враховуючи наслідки повномасштабної війни, що описані вище, зафіксовано *різкий спад внутрішнього виробництва сигарет* в Україні. У 2022 р. вироблено лише 61,05 % сигарет у порівнянні 2021 р., що плинуло на *загальний показник придбання акцизних марок для сигарет* (вироблених в Україні та імпортованих), – за підсумками 2022 р. *падіння склало 25,63 %*. Навіть з урахуванням збільшення ставок акцизу на сигарети на 20 % обсяг податкових надходжень з цієї підакцизної продукції є нижчим ніж у 2021 р. (табл. 3.1).

Зупинка потужностей ключових виробників в Україні та неможливість друку і доставки акцизних марок до іноземних виробників зумовили необхідність запровадження змін до *маркування підакцизної продукції*. Верховна Рада України прийняла Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». Цим нормативно-правовим актом на період дії воєнного, надзвичайного стану дозволено ввезення на митну територію України тютюнових виробів, які марковано акцизними марками, надрукованими за кордоном. Проте законодавчі вимоги щодо розміру, кольорової гами⁶⁹ та реквізитів акцизних марок мають дотримуватися; і таке можливо лише за наявності інформації на офіційному веб-порталі Державної податкової служби України про відсутність можливості забезпечити продаж марок акцизного податку імпортерам тютюнових виробів. Водночас надано дозвіл на ввезення та продаж тютюнових виробів, які було марковано відповідно до вимог держави-члена ЄС виробником такої продукції⁷⁰.

⁶⁸ Офіційний телеграм-канал Президента України. URL: https://t.me/V_Zelenskiy_official/2520.

⁶⁹ Якщо для вироблених в Україні сигарет із фільтром застосовуються звичні для споживача зелені акцизні марки, то для імпортованих – фіолетові.

⁷⁰ Це стосується, зокрема, мови написів на пачці. Крім того, сьогодні в Україні можна зустріти тютюнові вироби як із вертикальним, так і з горизонтальним наклеюванням марки акцизного податку.

Таблиця 3.1
Обсяги придбання акцизних марок для тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, у 2021–2022 рр., млн шт.

Тютюнові вироби	2021 р.				2022 р.				Відносне відхилення 2022/2021, %		
	І кв.	ІІ кв.	ІІІ кв.	ІV кв.	Разом	І кв.	ІІ кв.	ІІІ кв.		ІV кв.	Разом
	Сигарети, у тому числі:	289,12	726,99	497,26	710,75	2224,12	404,49	386,42		574,72	288,41
вироблені в Україні	274,56	722,47	486,03	708,93	2191,99	393,92	167,61	488,51	288,24	1338,28	61,05
імпортовані	14,56	4,52	11,23	1,82	32,13	10,57	218,81	86,21	0,17	315,76	982,84
Сигарйли	0,68	2,77	3,83	3,38	10,66	1,61	11,45	28,50	4,50	46,06	432,48
ТВЕН, у тому числі:	91,60	105,52	147,34	35,92	380,38	100,38	79,20	50,16	45,12	274,86	72,26
вироблені в Україні	0,00	0,00	0,28	0,00	0,28	10,08	0,00	0,00	5,04	15,12	5400,00
імпортовані	91,60	105,52	147,06	35,92	380,10	90,30	79,20	50,16	40,08	259,74	68,33
Рідини для електронних сигарет	0,99	2,09	12,57	20,28	35,93	55,60	7,97	8,43	5,76	77,76	216,44
вироблені в Україні	0,00	0,03	0,05	0,14	0,22	0,27	0,04	0,04	0,05	0,40	179,70
імпортовані	0,99	2,06	12,52	20,13	35,70	55,33	7,93	8,39	5,71	77,36	216,67
Інші тютюнові вироби, у тому числі:	0,56	0,24	0,75	0,70	2,25	0,38	40,19	0,27	0,34	41,18	1831,3
вироблені в Україні	0,03	0,02	0,03	0,03	0,11	0,05	0,01	0,24	0,00	0,30	289,06
імпортовані	0,53	0,22	0,72	0,67	2,14	0,33	40,18	0,03	0,34	40,88	1905,55

Джерело: складено за даними відповіді на запит *Growford Institute* до Державної податкової служби України № 1532/ЗПП/99-00-09-02-02-10 від 23.12.2022

Неспроможність вітчизняних виробників тютюнових виробів на початку повномасштабного вторгнення забезпечити безперервне виробництво сигарет через небезпеку виробництва та логістичні перешкоди вплинуло на суттєве зростання імпортової складової сигарет у країні. У II кварталі 2022 р. обсяг ввезених з-за кордону сигарет вперше перевищив обсяг виробленої в Україні такої продукції, про що свідчать дані придбання акцизних марок для тютюнових виробів. Протягом квітня-липня 2022 р. обсяг придбаних платниками податку акцизних марок для імпортованих сигарет (сумарно з фільтром та без) виріс у порівнянні з аналогічним періодом 2021 р. у 19,3 рази. Загалом обсяг імпортованих сигарет у 2022 р. збільшився у 9,8 рази.

Зафіксовано також *значний спад у споживанні ТВЕН* (вперше після кількох років динамічного зростання). У 2022 р. зниження обсягу придбання акцизних марок для цього виду продукції склало 27,74 %. Але це стало *наслідком передусім радикальної акцизної політики*, а не впливу війни. Адже в Україні, на відміну від переважної більшості європейських країн, акцизний податок на ТВЕН встановлено на рівні ідентичному з сигаретами. Причому в 2021 р. вітчизняний акциз на них підвищився відразу в 4,2 рази. У країнах ЄС, Швейцарії та Великобританії для ТВЕН встановлені нижчі ставки податку, ніж для звичайних сигарет. Такий підхід ґрунтується, зокрема, на основі врахування ризиків від споживання різних тютюнових виробів.

Постійне зростання ціни сигарет і ТВЕН в Україні внаслідок щорічного збільшення ставок акцизного податку на 20 % обумовлює структурні зміни в споживанні тютюнових виробів. Ключовим трендом минулих періодів, котрий ще більше проявився в умовах війни, є розширення тіньового ринку тютюнових виробів. За підсумками 2022 р. тіньовий сегмент сигарет збільшився ще на 3 в. п. до рівня 19,9 % (максимальний рівень за всю історію спостережень). Збільшення частки на ринку нелегальної продукції призводить до падіння податкових надходжень до бюджету. За оцінками Kantar, втрати бюджету (акцизний податок, ПДВ і роздрібний акциз) внаслідок нелегальної торгівлі сигаретами у 2022 р. становили 19,1 млрд грн⁷¹.

Крім того, частина курців переходить до споживання більш дешевої тютюнової продукції – в першу чергу це стосується тютюну, з якого активно робляться самокрутки. Аналіз динаміки придбання акцизних марок для *інших тютюнових виробів (насамперед розсипного тютюну)* свідчить про *стрімку зростання обсягів споживання* такої продукції. У 2022 р. акцизних марок для цієї категорії тютюнових виробів було закуплено у 18,3 рази більше ніж у попередньому періоді; у тому числі імпорт збільшився у 19,1 рази, внутрішнє

⁷¹ Тіньовий ринок тютюну дещо скоротився після рекордного показника – дослідження. Економічна правда. 1.01.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/1/696589/>

виробництво – у 2,9 рази відповідно. Перехід курців з одного виду тютюнової продукції на іншу, яка є більш дешевою, перешкоджає виконанню регулятивних цілей акцизного оподаткування щодо зменшення тютюнопаління та знижує обсяг сплачених податків до бюджету.

Остання тенденція є характерною для країн із низькими доходами і спостерігалася, зокрема, у Грузії та Молдові. Допоки акциз на розсипний тютюн у цих країнах був у рази меншим порівняно з сигаретами⁷².

Можна також констатувати, що *зростає частка ринку електронних сигарет*. Обсяг акцизних марок для рідин, що використовуються в електронних сигаретах, протягом аналізованого періоду збільшився у 2,2 рази.

Щодо електронних сигарет потрібно також зважати на те, що значна частина їх ринку перебуває у тіні. За підсумками 2021 р. у категорії рідин для електронних сигарет частка нелегального ринку становила 80 %, з огляду на дані Федерації роботодавців України та асоціації Укртютюн⁷³. У воєнний період 2022 р. ситуація з тіньовим ринком суттєво не покращилась. Для протидії нелегальному ринку слід посилювати дієвість контролю за обігом такої продукції. При існуванні значного нелегального сегменту ринку електронних сигарет будь-які фіскальні ініціативи (зокрема, підвищення акцизу на рідини для них у 2023 р. із 3 до 10 тис. грн за літр на період дії воєнного та/або надзвичайного стану) не матимуть значного ефекту.

І нарешті, підведемо фіскальний підсумок усіх описаних змін. *У 2021–2022 рр. було зафіксовано зменшення надходжень акцизного податку із тютюнових виробів та рідин для електронних сигарет (вироблених в Україні та імпортованих) з 63,4 до 58,9 млрд грн, тобто на 7,0 %*. У той час, коли різко зросла необхідність у додаткових видатках бюджету для боротьби з агресором. Останнє не свідчить про ефективність політики щорічного підвищення ставки відповідного акцизу в Україні на 20 %.

У період війни, з 1 травня 2022 р. набули чинності норми Закону України від 30.11.2021 р. № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень». Останні перенесли на виробників та імпортерів обов'язок сплачувати *5 %-ий акциз із реалізації роздрібними продавцями тютюнових виробів та рідин для електронних сигарет*, який раніше сплачувався суб'єктами роздрібною торгівлі. Змінено механізм зарахування та розподілу надходжень акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів між

⁷² Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації [Коротун В.І., Кошук Т.В., Новицька Н.В., Хлебнікова І.І.] / за заг. ред. Кошук Т.В. Ірпінь–Хмельницький, 2020. С.52–70.

⁷³ Ринок рідин для електронних сигарет перебуває у тіні на 80 % - асоціація. Бізнес NV. 17.11. 2021. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/ukrtyutyun-rinok-ridin-dlya-elektronnih-sigaret-v-osnovnomu-v-tini-novini-ukrajini-50196435.html>

бюджетами органів місцевого самоврядування. Цей податок справляється окремо і фактично виробники та імпортери тютюнових виробів вимушені двічі сплачувати акциз – «класичний» і «роздрібний». Відтак, проблему адміністрування роздрібного акцизу повністю не усунуто. Базовим принципом оподаткування, що закладений в основу формування податкової політики ще фундатором класичної економічної школи Адамом Смітом, є зручність сплати податків для платника. Простота і прозорість адміністрування податків є важливими критеріями ефективності оподаткування. Нехтування цими принципами знижує результативність державної податкової політики.

Як і чому змінився нелегальний ринок сигарет України під час війни?

Як уже було зазначено вище, однією з проблем, які спустошують бюджет і в 2022 р., попри вражаюче патріотичне піднесення українців, стали не меншими, а ще більшими, є нелегальна торгівля сигаретами. Про нелегальний ринок тютюнових виробів в Україні та боротьбу з ним сказано чимало. Проте якщо зібрати усі ці факти і фрагменти дискусій і скласти їх воедино, можна побачити реальну дедалі більш небезпечну картину.

За даними Kantar, рівень нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні зріс із 16,9 % у 2021 р. до 19,9 % у 2022 р., тобто на 17,8 %. Це відбулося на тлі скорочення загального обсягу споживання сигарет, що спостерігається з 2017 р. (рис. 3.3). В 2016 р. ринок сигарет був найбільшим за останні 8 років, а нелегального його сегменту майже не існувало.

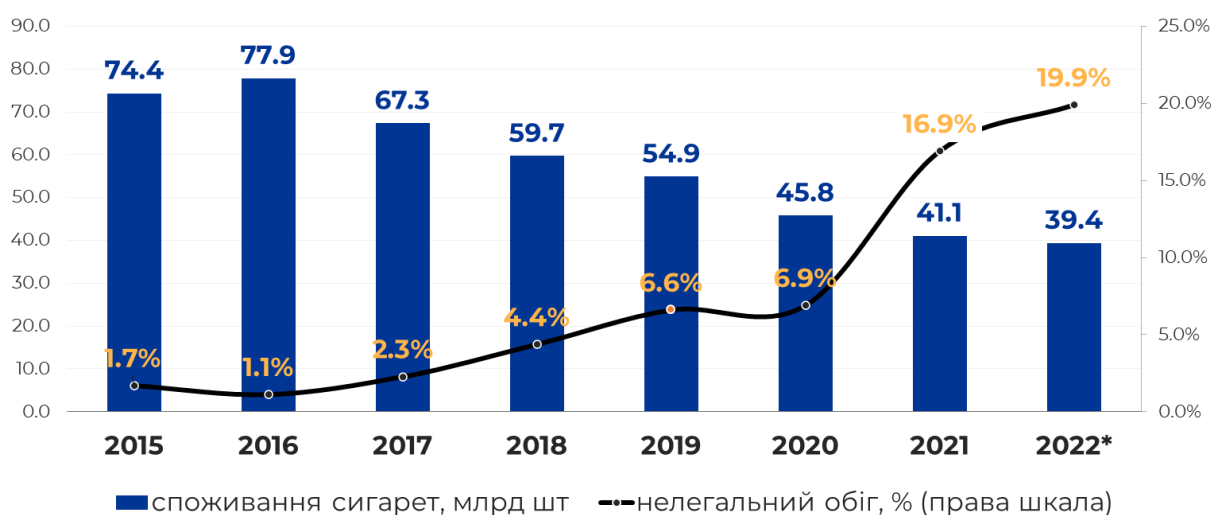


Рис. 3.3. Динаміка споживання сигарет та частки їх нелегального обігу в Україні в 2015–2022 рр.

Джерело: показники легального споживання оцінено за даними Державної служби статистики України, нелегального обігу – за даними Kantar.

*показник споживання сигарет за даними Kantar.

Неабияке занепокоєння викликає й те, що сплеск нелегальної торгівлі за останні два роки відбувся за рахунок *різкого збільшення обсягів споживання контрафактних сигарет і сигарет із маркуванням «duty free» або для експорту*, а контрабандна продукція у 2022 р. змогла за собою зберегти 1,6 % тютюнового ринку (8,0 % від загального обсягу нелегальної торгівлі)⁷⁴. Це означає небезпечний тренд – зменшення вразливості нелегального тютюнового ринку до впливу таких зовнішніх шоків як війна чи пандемія. Тепер в Україні, незалежно від того чи відкриті, чи закриті кордони, пропозиція нелегальних сигарет може зростати за рахунок внутрішнього виробництва.

За даними станом на серпень 2022 р.⁷⁵, 37 % нелегальних сигарет реалізувалося через кіоски роздрібної торгівлі, 27 % продажів припадало на магазини, 23 % реалізували «з рук» вуличні торговці, а 9 % збувалося на відкритих ринках. Те, що *64 % нелегальних тютюнових виробів буде продаватися в кіосках і магазинах* поряд із легальною продукцією, ще кілька років тому видавалося фантастичним. Але сьогодні споживачам уже потрібно пояснювати, що у вуличних торговців легальних сигарет купити не можна, а ризик нашттовхнутися на підробку у відомих торговельних мережах є мінімальним.

При цьому основною ознакою, за якою можна відрізнити легальну пачку сигарет від нелегальної, залишається паперова марка акцизного податку. Але навіть за наявності останньої слід переконатися, що вона справжня:

- має захисні елементи,
- надрукована на оригінальному якісному цупкому папері,
- містить повну та коректну інформацію про кількість сигарет у пачці,
- має номер шестизначний номер та серію з чотирьох літер, кодування виду продукції відповідає факту (на підробках номери часто повторюються).

Це можна зробити візуально, на відміну від ініційованої в Україні електронної акцизної марки, якій присвячено розділ 6.

Не менш небезпечним є те, що *втрати бюджету від продажу нелегальних сигарет (акцизний податок і ПДВ, роздрібний акциз) у 2021–2022 рр. збільшилися з 15,5 до 19,1 млрд грн або на 23,2 %*.

Тепер поглянемо на динаміку надходжень акцизного податку від цієї категорії підакцизної продукції. У 2021 р. було сплачено 51,3 млрд грн «сигаретного» акцизу (з вироблених в Україні тютюнових виробів). У 2022 р., внаслідок описаних вище наслідків війни та зростання рівня нелегальної торгівлі сигаретами, було очікуваним зменшення надходжень відповідного акцизу. Навіть попри підвищення його ставки на 20 %.

⁷⁴ Тіньовий ринок тютюну дещо скоротився після рекордного показника – дослідження. Економічна правда. 1.01.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/1/696589/>

⁷⁵ Презентація Kantar. Вересень 2022. URL: http://publications.chamber.ua/2022/Tax/AIT_Kantar.pptx

Якщо до війни майже всі спожиті в Україні сигарети були вироблені на території нашої держави, то в 2022 р. були періоди їх вимушеного імпорту у зв'язку із бойовими діями. Це суттєво ускладнює визначення обсягів надходжень акцизу від цієї продукції. Водночас їх зменшення підтверджують інші наведені вище статистичні дані. По-перше, надходження акцизного податку із тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет (вироблених в Україні та імпортованих) у 2021–2022 рр. зменшилися з 63,4 до 58,9 млрд грн. По-друге, у 2022 р. відбулося скорочення обсягів замовлення марок акцизного податку для сигарет на 25,6 %, ТВЕН – на 27,7 %; щодо інших менш поширених тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет, які є значно дешевшими порівняно з сигаретами, цей показник зріс у рази.

Наведене однозначно засвідчує як *значний спад на ринку легальних сигарет України, так і зменшення надходжень акцизу від них.*

Аналізуючи *причини зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами*, насамперед зазначимо таке. У 2022 р. створилися для цього сприяливі умови. Ціна легальних сигарет, реагуючи на підвищення акцизу на них і війну, значно зросла, а купівельна спроможність населення падає. Це збільшує попит на нелегальну продукцію, на який реагує пропозиція.

На кінець 2022 р. ціна легальної пачки сигарет медіум-класу становила близько 69 грн, у яку було закладено лише 44 грн податків, а також витрати на виробництво та збут цієї продукції в оптовій і роздрібній мережах. Натомість на нелегальному ринку були представлені сигарети за ціною 30-40 грн (в Інтернеті – ще дешевші), з яких не сплачувалися податки. Такі порівняння дають змогу зрозуміти, наскільки високою є рентабельність нелегальної торгівлі сигаретами і пояснюють неабияку її «живучість».

Попри те, що останнім часом ми часто читаємо про викриття схем нелегальної торгівлі тютюновими виробами, вона не зникає. У вересні 2022 р. була припинена діяльність великого виробника нелегальних сигарет. Згодом ми дізналися про інші подібні успіхи правоохоронців. Проте частка нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання у листопаді (17,8 %) скоротилася лише на 4,1 в. п. порівняно з серпнем (21,9 %). Це означає, що *на зміну одним тютюновим злочинцям приходять інші.*

Потрібно також зважати на те, що в 2023 р. акциз на сигарети зріс на чергові 20 % (збільшився на 7 грн у розрахунку на пачку), внаслідок чого сума податків у ціні легальних сигарет зросла майже на 9 грн. Водночас ціна нелегальних сигарет «не постраждала».

За результатами дослідження, проведеного *Growford Institute*, в Україні *підвищення ціни на сигарети на 1 % спричиняє зростання обсягів нелегальної*

торгівлі ними на 1,22 %⁷⁶. Підвищення акцизного податку – основний чинник збільшення ціни тютюнових виробів. То чи можна сподіватися, що нове підвищення акцизу не призведе до зростання частки нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання та не завадить ефективній боротьбі з вітчизняним нелегальним ринком тютюнових виробів? У 2020–2022 рр. держава на це сподівалася, але ми стали свідками протилежного.

Як засвідчує практика країн ЄС (див. розділ 2), ті з них, які враховують ризик зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами при встановленні акцизу на них, є більш успішними щодо контролю над розміром їх тіньового ринку.

Про проблеми та можливості удосконалення протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами в Україні з урахуванням національних особливостей та європейського досвіду йдеться у наступних розділах.

Оцінка ступеня досягнення цілей акцизної політики у сфері тютюнових виробів повинна здійснюватися у відповідності до пріоритетів політики та за урахуванням усіх можливих варіантів поведінкових ефектів. Враховуючи це, можна дійти висновку, що ступінь реалізації акцизної політики в сфері тютюнових виробів характеризується недостатнім рівнем прогресу на цьому шляху.

Війна справила значний вплив на тютюнову галузь. Зупинка виробництв в прилеглий зоні до бойових дій, проблеми з логістикою, мільйонні міграційні потоки та падіння купівельної спроможності населення є системними викликами для ринку тютюнових виробів. Зростання тіньового ринку сигарет до рекордних майже 20 % та втрата бюджетних надходжень у розмірі 19,1 млрд грн в умовах війни є кричущими подіями. Протидія цим явищам виключно посиленням контролю не є можливою. Згорання ринку ТВЕН, сплеск продажів значно дешевших рідин для електронних сигарет (в основному – нелегального походження) і самокруток також не ті наслідки, які очікувалися при підвищенні акцизу. Необхідно переглядати ставки акцизного оподаткування, виходячи з купівельної спроможності населення та еластичності попиту.

Небезпечними трендами під час війни також стали збільшення обсягів торгівлі контрафактними сигаретами і сигаретами з маркуванням «duty free» або для експорту і те, що більшість нелегальних тютюнових виробів продається в кіосках і магазинах.

⁷⁶ Удосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет та протидії їх незаконному виробництву та обігу в Україні. URL: <https://www.growford.org.ua/research/udokonalennya-polityky-u-sferi-aktyznogo-opodatkuвання-sygaret-ta-prydyiy-yih-nezakonnomu-vyrobnytsvu-ta-obigu-v-ukrayini/>

4. Виклики, успіхи та ризики протидії нелегальній торгівлі сигаретами в Україні

Дослідивши зміни нелегального тютюнового ринку України за рік війни, розкриємо наслідки поширення зазначеної незаконної діяльності та проблеми застосування заходів для боротьби з нею.

Негативні ефекти зростання нелегального тютюнового ринку

У документі Міжнародної групи з протидії відмиванню брудних грошей (ФАТФ) «Незаконна торгівля тютюном» наведено *загрози, пов'язані з нелегальною торгівлею тютюновими виробами*⁷⁷:

1. Недоотримання податкових надходжень, що обмежує можливості фінансування видатків бюджету або вимагає перекладення податкового тягаря на інші галузі економіки для отримання необхідних ресурсів.

2. Незаконна торгівля сигаретами призводить до збільшення корупції в державних органах, а також до загального зростання рівня злочинності.

3. Доходи, отримані від незаконної торгівлі тютюновими виробами, стають об'єктом процесу відмивання грошей.

4. Легальні виробники тютюнової продукції зіштовхуються із втратою частини ринку і недоотриманням прибутку. Втрата частини ринку легальними виробниками призводить до зниження обсягів їх виробництва та до часткової втрати заробітної плати працівниками. Зменшуються також доходи торговельних мереж, оптових постачальників, підприємців.

Як було зазначено у розділі 3, *втрати зведеного бюджету України* внаслідок нелегальної торгівлі сигаретами (акцизний податок і ПДВ, роздрібний акциз) у 2022 р. сягнули 19,1 млрд грн. Спостерігалось також зменшення надходжень акцизного податку із тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет у 2021–2022 рр. з 63,4 до 58,9 млрд грн, попри підвищення його ставки на 20 % (для майже всіх видів продукції).

Якщо врахувати те, що у 2022 р. в Україні надходження з акцизного податку від усіх видів підакцизних товарів становили 105,21 млрд грн, то втрати бюджету від продажу нелегальних сигарет – це 18,1 % від цієї суми. Крім того, 19,1 млрд грн – то майже 1/3 надходжень акцизу з тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет у 2022 р. Наведені дані ще раз підтверджують висновок про те, що потрібно удосконалювати заходи із протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами в Україні.

⁷⁷ Контрабанда. Сигарети. Доповідь Українського інституту майбутнього. 2020. URL: <https://uifuture.org/reports/kontrabanda-sigareti/>

Про корупцію у державних органах і зростання загального рівня злочинності внаслідок стрімкого зростання нелегального ринку тютюнових виробів згадаємо на прикладі роботи Державної митної служби України. Для аналізу ефективності виявлення контрабандних сигарет на кордоні з ЄС необхідно порівняти обсяги вилучень митницями суміжних держав: наприклад, у 2020 р. Польща вилучила 15,6 млн шт., Україна – 3,2 млн шт.⁷⁸.

У контексті впливу нелегального ринку сигарет на тютюнову галузь значимо таке. Розробляючи заходи акцизної політики, Україна має змогу робити це так, щоб надати підприємствам можливість адаптуватися до наслідків збільшення ставок акцизів та зменшити можливий негативний вплив на зайнятість у галузях, які виробляють підакцизні товари. Якщо такі наслідки не враховуються, то це прорахунки внутрішньої акцизної політики, а не результат підписання Угоди про асоціацію⁷⁹.

Окрема тема – вплив нелегального тютюнового ринку України на сферу охорони здоров'я. Як відомо, підвищення акцизу має забезпечувати зменшення доступності тютюнових виробів, щоб курці споживали їх усе менше і відмовлялися від шкідливої звички. Якщо це відбувається, акцизна політика є успішною. Але коли підвищення акцизу призводить до суттєвих стрибків цін на легальну продукцію, починає формуватися нелегальний тютюновий ринок. Він справляє зовсім інший вплив на сферу охорони здоров'я.

В Україні сьогодні споживач може за 69 грн придбати 1 пачку легальних сигарет або 2–2,5 нелегальних. Якщо він обирає нелегальну пропозицію, то і шкодить своєму здоров'ю щонайменше вдвічі більше. До його організму потрапляє більше канцерогенних речовин і більша доза нікотину, до якої відбувається звикання. Не кажучи про те, що якість нелегальної продукції сумнівна. Такий курець буде найменш схильний кинути палити.

Крім того, реалізація нелегальних сигарет перешкоджає обмеженню доступу молоді до тютюнових виробів. Якщо сумлінні роздрібні продавці дотримуються національного законодавства і місцевих вимог щодо заборони продажу тютюну неповнолітнім, то продавці контрабандної та контрафактної продукції цими вимогами, як правило, нехтують⁸⁰.

Очевидно, що в умовах війни та пов'язаного з нею зменшення реальних доходів населення привабливість нелегальних тютюнових виробів зростатиме. Споживачі будуть більше звертати увагу на ціну легальних сигарет, котра в

⁷⁸ Саравець А. Чи ефективна боротьба з контрабандою сигарет у воєнний час. Економічна правда. 9.11.2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/11/9/693596/>

⁷⁹ Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. №11. С. 93.

⁸⁰ Поляков М. Й. Напрями удосконалення акцизної політики у сфері тютюнових виробів в Україні. *Фінанси України*. 2021. № 5. С. 88.

результаті зростання акцизу збільшуватиметься. Як наслідок, останні постають перед вибором: кидати палити (на що підуть далеко не всі), переходити на в рази дешевші самокрутки або шукати нелегальні альтернативи. Це створюватиме стимули для виробництва контрафактних сигарет.

Висновки очевидні. Позитивних ефектів від існування нелегального ринку сигарет немає, а негативні наслідки його зростання в Україні стають критичними. Цю проблему потрібно розв'язувати. Причому комплексно, застосовуючи найбільш ефективні рішення, і якнайшвидше.

Успіхи у припиненні діяльності тютюнових злочинців в Україні

Успішність припинення діяльності нелегальних учасників ринку тютюнових виробів, як нами зазначалось у попередніх дослідженнях, залежить від низки факторів, основними з яких є⁸¹:

- встановлення бар'єрів для входження на ринок недоброчесних економічних операторів;
- перехід на якісно новий рівень інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів, що забезпечить створення єдиного інформаційного простору та формування бази даних про обіг підакцизних товарів, зокрема тютюнових виробів;
- розвиток прозорої інфраструктури контролю та зберігання підакцизної продукції (акцизні склади);
- запровадження кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через кордон і посилення відповідальності за правопорушення у сфері незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів.

Повномасштабна військова агресія проти України на певний час призупинила поступ у виконанні зазначених заходів, що зумовило виникнення нових та посилення вже існуючих негативних тенденцій в економіці України та, зокрема, на нелегальному ринку тютюнових виробів.

Зростання частки ринку нелегальних сигарет вимагає проведення відповідних оперативних дій з боку контролюючих органів, якими було проведено заходи із припинення діяльності виробників контрафактних тютюнових виробів, перевізників і продавців контрабандної продукції. Ці заходи мали характер як системних дій на найвищому державному рівні, так і прямого операційного впливу на діяльність виробників нелегальних сигарет.

На міжнародному рівні почалась активна співпраця між українськими та іноземними інституціями у сфері протидії незаконному поширенню та обігу

⁸¹ Удосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет та протидії їх незаконному виробництву та обігу в Україні. Growford Institute. URL: <https://www.growford.org.ua/research/udoskonalennya-polityky-u-sferi-aktsyznogo-opodatkovannya-sygaret-ta-prydiyiy-yih-nezakonnomu-vyrobnyttvsu-ta-obigu-v-ukrayini/>

тютюнових виробів. Так, влітку 2022 р. Бюро економічної безпеки *виступило із ініціативою створення постійно чинної робочої групи Бюро економічної безпеки і Місії Європейського Союзу з прикордонної допомоги Молдові та Україні (EUBAM). Мета такої діяльності* – подолання загроз транскордонної злочинності, в тому числі протидія ухиленню від сплати мита при незаконному переміщенні товарів, боротьба з незаконним обігом підакцизних товарів. Така співпраця повинна ґрунтуватись *не тільки на оперативному обміні даними в межах досудових розслідувань, а й на обміні аналітичною інформацією* з компетентними органами Республіки Молдова і, зокрема, на обміні даними з Митною службою Республіки Молдова⁸².

На рівні операційних дій спостерігалось підвищення активності та ефективності дій правоохоронних органів. Наприклад, Бюро економічної безпеки неодноразово звітувало про виявлення незаконного виробництва сигарет відомих марок в різних регіонах України⁸³. За процесуального керівництва Львівської обласної прокуратури було викрито нелегальну тютюнову фабрику, яка діяла у Волинській області⁸⁴. Зменшенню обсягів нелегальної реалізації тютюнових виробів передувала, зокрема, низка заходів, здійснених Офісом Генерального прокурора спільно з іншими органами правопорядку. Служба безпеки України ліквідувала схему підпільного виробництва і контрабанди сигарет до ЄС⁸⁵. Проблема боротьби з нелегальним тютюновим ринком набула в Україні таких масштабів, що в окремому випадку для ліквідації нелегального виробництва сигарет потрібне було втручання Президента України⁸⁶.

Отже, завдяки зазначеним заходам обсяг ринку нелегальних тютюнових виробів в Україні у 2022 р. зменшився з 21,9 % у серпні до 17,8 % у листопаді. «Результати дослідження інституту *Kantar Ukraine* свідчать про перше значне скорочення нелегального ринку тютюну, місячні обсяги якого стали найнижчими за останні майже два роки»⁸⁷.

Така ефективність дій, на думку міжнародних експертів, демонструє рішучість та амбіційність намірів на вищому політичному рівні побороти нелегальну торгівлю тютюновим виробами та корупцію, що отримує вигоди від

⁸² БЕБ ініціювало створення постійно діючої робочої групи з EUBAM. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/beb-initsiiuvalo-stvorennia-postiino-diiuchoi-robochoi-hrupy-z-eubam>

⁸³ Бюро економічної безпеки. URL: <https://esbu.gov.ua/timeline/?amp=posts>

⁸⁴ На Волині припинено діяльність підпільного цеху з виготовлення цигарок. URL: https://lb.ua/pravo/2022/11/18/536331_volini_pripineno_diyalnist.html

⁸⁵ СБУ ліквідувала схему підпільного виробництва і контрабанди тютюнових виробів до ЄС. URL: <https://mind.ua/news/20253617-sbu-likvidovala-shemu-pidpilnogo-virobnictva-i-kontrabandi-tyutyunovih-virobiv-do-es>

⁸⁶ Нелегальне виробництво цигарок у Жовтих Водах призвело до недоотримання бюджетом 6,5 млрд грн у 2022 році – Гетманцев. Інтерфакс Україна. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/863004.html>

⁸⁷ Тінювий ринок тютюну дещо скоротився після рекордного показника – дослідження. Економічна правда. 1.01.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/1/696589/>

неї⁸⁸. Але, тим не менш, скорочення протягом 2022 р. ринку нелегальних сигарет лише на 4,1 в. п. також свідчить про те, що наразі в Україні *на зміну одним тютюновим злочинцям приходять інші*.

Нерозв'язані проблеми у сфері боротьби з нелегальною торгівлею сигаретами в Україні

Найголовнішою ознакою накопичення гострих проблем, що пов'язані з боротьбою з нелегальним обігом тютюнових виробів, є зростання середньорічних показників тіньового тютюнового ринку та бюджетних втрат в Україні за останні 5-6 років. У 2018 р. експерти відзначали збільшення частки нелегального ринку сигарет до 4,4 %, а Рахункова палата вимушена була констатувати те, що внаслідок цього бюджет недоотримав близько 2 млрд грн⁸⁹. За даними *Kantar*, середньорічна частка нелегального ринку тютюнових виробів України у 2019 р. зросла до 6,6 %, у 2020 р до 6,9 %, у 2021 р. до 16,9 % у 2022 р. до 19,9 %⁹⁰. Внаслідок цього втрати податкових надходжень до бюджетів різних рівнів складали 4,3 млрд грн у 2019 р., 5,2 млрд грн у 2020 р., 15,5 млрд грн у 2021 р. та 19,1 млрд грн у 2022 р. Таким чином, за останні п'ять років безповоротні втрати бюджету щорічно зростали, а сумарно обсяг таких втрат оцінюється у розмірі 46,1 млрд грн. Накладаючи на цей часовий інтервал розрахунки голови парламентського Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Данила Гетманцева⁹¹, констатуємо, що таких коштів би вистачило на 300 танків та понад 500 БТР. Це лєвова частка озвучених Головнокомандувачем Збройних сил України Валерієм Залужним «необхідних ресурсів» для успішної контрнаступальної операції України⁹².

Тепер спробуємо відповісти на питання: *чому, незважаючи на декларування боротьби з нелегальною торгівлею сигаретами й іншими тютюновими виробами, показники тіньового ринку зростають?*

По-перше, влада вбачає основну проблему збільшення рівня нелегальної торгівлі сигаретами в адмініструванні акцизного податку та недостатній ефективності роботи контролюючих органів. Наведемо цитату із інтерв'ю Данила Гетманцева 07 березня 2023 р.: «Погана ситуація лишається на тютюновому ринку, це недолік, в першу чергу, правоохоронних органів... БЕБ працює

⁸⁸ Globsec. Under the Shadow of War in Ukraine: Illicit Trade. 2022. URL: <https://www.globsec.org/>

⁸⁹ Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2018 рік".

⁹⁰ Тіньовий ринок тютюну дещо скоротився після рекордного показника – дослідження. Економічна правда. 1.02.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/1/696589/>

⁹¹ «Чемпіонат з перекидання гарячої картоплі». Гетманцев оцінив втрати держбюджету через нелегальний тютюн у понад 20 млрд грн. NV.01.11.2022. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/finance/getmanciv-byudzheth-vtrachaye-ponad-20-mlrd-grn-cherez-nelegalniy-tyutyun-novini-ukrajini-50280777.html>

⁹² An interview with General Valery Zaluzhny, head of Ukraine's armed forces. The Economist. URL: <https://www.economist.com/zaluzhny-transcript>

недостатньо». Водночас не згадується такий фактор впливу як підвищення ставок акцизу. У дослідженні *Growford Institute*⁹³ експерти обґрунтували, що зростання податкового навантаження без урахування комплексу умов, а саме рівня платоспроможності населення, динаміки еластичності попиту на сигарети, відсутності цілісної та комплексної системи державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, є *першочерговою причиною зростання частки тіньового ринку сигарет*. З огляду на зазначене, інструментарій раціонального підвищення ставок акцизного податку є важливим заходом протидії незаконному виробництву та обігу сигарет. Натомість удосконалення системи адміністрування акцизу є *допоміжним* фактором зниження частки незаконного їх ринку. Такий висновок кореспондує з викладеним нами у розділі 2 щодо застосування країнами ЄС механізму уповільнення (призупинення) зростання ставок акцизного податку на сигарети, що дозволило їм ефективно протидіяти нелегальній торгівлі цією продукцією.

Крім того, якщо ядро проблеми існування високих значень показників тіньового ринку сигарет полягає лише в недостатній ефективності роботи контролюючих органів, то чому у найбільш економічно розвинутих країнах ЄС, з високою ефективністю функціонування інституцій і низькою толерантністю суспільства до корупції, частка нелегального ринку сигарет перевищує двозначне число? Це стосується Франції, Нідерландів, Фінляндії, Ірландії та ін. Акцизна політика має бути виваженою й обґрунтованою, емпіричний досвід засвідчив, що механічне зростання ставки акцизного податку не призводить до зростання надходжень до бюджету. В умовах війни в Україні можливим є перегляд графіку зростання акцизу на тютюнові вироби, що потенційно забезпечить зниження обсягів нелегальної торгівлі ними і збільшення бюджетних надходжень. Проте, на сучасному етапі, такий підхід майже не обговорюється. Більш того, подальше зростання акцизів розглядається як компенсаторне джерело формування доходів бюджету.

По-друге, не сформовано цілісну систему державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, про що неодноразово зазначалося в матеріалах Рахункової палати. Не проводиться належне моделювання впливу зростання податкового навантаження на показник нелегального обігу тютюнових виробів і динаміку надходжень акцизу до бюджету, враховуючи економічні і суспільні шоки. Недостатньо використовуються цифрові продукти в адмініструванні акцизного податку на тютюнові вироби. Ініційоване в Україні введення системи виявлення та відстеження тютюнових виробів є важливим

⁹³ Удосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет та протидії їх незаконному виробництву та обігу. URL: <https://www.growford.org.ua/research/udoskonalennya-polityky-u-sferi-aktsyznogo-opodatkuвання-syagaret-ta-prydiyiyih-nezakonnomu-vyrobnnytsvu-ta-obigu-v-ukrayini/>

заходом. Водночас розробникам останньої потрібно враховувати відповідні стандарти ЄС та необхідність тестового періоду функціонування системи, зробити її сумісною з аналогом в ЄС (про це йдеться у розділі 6). Важливим елементом успішної реалізації заходів щодо удосконалення системи контролю є залучення до процесу їх розробки усіх стейкхолдерів.

Розв'язання проблеми протидії нелегальній торгівлі сигаретами вимагає системного підходу, взаємоузгодженої реакції держави, бізнесу і громадянського суспільства. В 2017 р. була схвалена «Стратегія у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року» (далі Стратегія), на початку 2020 р. затверджено План заходів із реалізації Стратегії. Незважаючи на прагнення держави забезпечити ефективність політики протидії нелегальному обігу тютюнових виробів, переважна більшість визначених заходів не була реалізована, враховуючи обмежені часові рамки⁹⁴. Повномасштабна війна проти України завадила визначенню результативності заходів Стратегії та її осучасненню, враховуючи нові виклики тіньового ринку тютюнових виробів. Необхідним є оновлення Стратегії, визначення чіткого Плану заходів з її реалізації на п'ятирічний період.

По-третє, доводиться констатувати *недостатню результативність боротьби з виробниками та «великими» постачальниками незаконної продукції*. Як зазначено у розділі 3, присутність нелегально вироблених сигарет у магазинах, кіосках у кожному населеному пункті країни поруч з легальною продукцією свідчить про значний масштаб проблеми тіньового ринку. На засіданнях робочих груп за участю правоохоронних органів, слуханнях та засіданнях профільних парламентських комітетів, стрічках новин наводиться інформація про масове закриття таких точок, але згодом з'являються нові.

Аналогічна ситуація спостерігається з *сайтами та Telegram-каналами* – при закритті і блокуванні одних (у 2021 р. заблоковано близько ста) невдовзі з'являються інші. Бюро економічної безпеки України одним із заходів протії нелегальному ринку сигарет вбачає спрощення процедури блокування інтернет-ресурсів, через які здійснюється незаконна торгівля контрафактними сигаретами⁹⁵. Наголошуємо, що це може бути лише допоміжним заходом. Основну увагу потрібно зосередити на питаннях поставки сировини, виробництва та дистрибуції контрафактної продукції.

Охопити масовими перевітками чи рейдами десятки тисяч реалізаторів сигарет, з яких багато хто взагалі не має законних підстав здійснювати таку діяльність, одночасно неможливо. Тому уповноважені інституції (насамперед

⁹⁴ Загрозлива ситуація. Чому кожна п'ята пачка сигарет продається нелегально і як це шкодить економіці України. NV. 2023. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/nelegalniy-rinok-tyutyunu-v-ukrajini-chomu-zrostaye-yak-pracyuye-i-shcho-virishit-problemu-50309272.html>

⁹⁵ Там само.

Бюро економічної безпеки) мають фокусуватись на визначенні найбільших каналів виробництва і постачання незаконних сигарет, відстеженні каналів постачання від суб'єкта роздрібною реалізації до дистриб'юторів і виробників. Боротьба з останніми забезпечить зниження обсягів незаконної продукції, котра постачається суб'єктам торгівлі. Держава має ідентифікувати основні форми нелегального обігу сигарет, визначити механізми та інструментарій протидії їм, чітко розподілити центри відповідальності на кожному напрямку.

Звернемо увагу також на те, що, за даними *Kantar*, найбільша складова нелегального обігу сигарет належить продукції, що маркована написом «duty free» або призначена для експорту, але нелегально реалізується на внутрішньому ринку (в 2022 р. – 58,8 %). Втрати бюджету від реалізації таких сигарет становлять 11,2 млрд грн. Раніше у цю схему були залучені магазини Duty Free в аеропортах, зокрема «Київ»⁹⁶, наразі «тіньовики» частково перерозподілили канали і форми збуту. Правоохоронним органам потрібно сконцентрувати зусилля на закритті зазначеної схеми, що забезпечить мільярдні надходження до бюджету в умовах гострої нестачі фінансових ресурсів.

По-четверте, в Україні наразі не забезпечена ефективна взаємодія державних інституцій щодо протидії нелегальному ринку сигарет. Існують нарікання, що реалізовані заходи є точковими та не мають характеру системності. Про недостатню ефективність роботи Бюро економічної безпеки і Державної митної служби у сфері протидії тіншовому ринку сигарет зазначав голова⁹⁷ та заступник⁹⁸ Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики. Є пропозиції стосовно підвищення ефективності діяльності цих органів з боку громадськості та експертного середовища. Важливо дійсно налагодити результативну роботу цих органів щодо протидії контрафактному виробництву і контрабанді тютюнових виробів.

Незважаючи на повномасштабну військову агресію, рівень контрабанди сигарет у 2022 р. знизився лише на 0,6 в. п. до рівня 1,6 % від загального обсягу споживання цих тютюнових виробів в Україні. Враховуючи посилений режим захисту кордону та обмежене переміщення товарів через північні та східні кордони держави, можемо констатувати відсутність значимих ефектів від протидії контрабанді сигарет. За даними першого заступника голови Державної прикордонної служби України, близько 60 % спроб контрабанди здійснюються

⁹⁶ Данило Гетманцев: Мушу констатувати провал боротьби з тіншовим ринком підакцизних товарів. Економічна правда. 2021. URL:<https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2021/06/24/675295/>.

⁹⁷ Податкова диверсія, катастрофа на митниці та пільги на генератори. Які податки платитиме бізнес у 2023-му. Велике інтерв'ю Данила Гетманцева URL: <https://forbes.ua/money/pro-podatki-u-2023-rotsi-reformu-mitnitsi-ta-beb-i-tsifrovizatsiyu-podatkovoi-velike-intervyu-danila-getmantseva-19122022-10574>

⁹⁸ Нардеп вимагає від БЕБ ефективної боротьби з точками продажу нелегального тютюну та його виробниками. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/869672.html>

через порти⁹⁹. В умовах війни вітчизняні порти або пошкоджено, або заблоковано (за винятком транспортування зерна). Отже, злочинні угруповання перерозподілили канали доставки контрабанди сигарет у країну. Внаслідок цього бюджет у 2022 р. недоотримав близько 1,5 млрд грн.

Розв'язання проблеми контрабанди тютюнових виробів можна забезпечити комбінацією декількох заходів:

1. Інституційного вдосконалення роботи Державної митної служби та Державної прикордонної служби.

2. Забезпечення їх взаємоузгодженої діяльності та посилення координації дій з аналогічними органами країн ЄС та Молдови.

3. Запровадження кримінальної відповідальності за контрабанду підакцизних товарів, зокрема тютюнових виробів. Чинні сьогодні види покарань та стягнень, а саме штраф разом з конфіскацією товару і транспортного засобу не є для контрабандистів (особливо для структур організованої злочинності) серйозним покаранням. Тобто, сформована система відповідальності не є ефективною у боротьбі із незаконним переміщенням підакцизної продукції через державний митний кордон. Отримані вигоди від контрабанди сигарет (сумарно за п'ять років втрати бюджету складають близько 7,5 млрд) з надлишком покривають витрати на штрафи та конфісковане майно.

4. Модернізація технічного обладнання і використання спеціальних пристроїв Державною митною та прикордонною службами, таких як сканери, прилади нічного бачення, камери, квадрокоптери тощо.

5. Постійне підвищення навичок і формування спеціалізованих мобільних команд відстеження незаконної підакцизної продукції, у тому числі сигарет.

По-н'яте, для зниження показника обсягу нелегальної торгівлі сигаретами не завжди розглядаються заходи, що спрямовані на усунення причин існування такого явища. Натомість ініціюються «специфічні» заходи, які не мають нічого спільного з причинами існування тіньового ринку. Наприклад, обговорювалася можливість запровадити розрахунок за придбані підакцизні товари лише у безготівковій формі. Це вітчизняне ноу-хау викликає чимало питань в умовах регулярних екстрених і планових відключень електроенергії та поганого зв'язку. Виникає питання: а яким чином цей захід допоможе знизити рівень нелегальної торгівлі підакцизними товарами? За даними *Kantar*, лівова частка нелегальних сигарет реалізується повз касу у малих магазинах, кіосках, на розкладках тощо. Крім того, нелегальні сигарети можна придбати в Інтернеті вже безготівково. І нарешті, зазначена ініціатива суперечить положенням

⁹⁹ Сигаретки не буде? Як торгують нелегальним тютюном та звідки він береться. Економічна правда. 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2020/10/26/666575/>

Закону України «Про захист прав споживачів», якими закріплено можливість вільного вибору форм оплати за придбану продукцію.

Ініціювання та реалізація заходів протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами повинна здійснюватися на основі аналізу, планування та використання найбільш дієвих і результативних практик податкового адміністрування, що застосовуються у країнах ЄС.

В умовах зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні ще більш відчутними стали негативні ефекти поширення такої злочинної діяльності: 1) зростання обсягів втрат податкових надходжень; 2) збільшення корупції в державних органах і загальне зростання рівня злочинності; 3) збільшення доходів, отриманих від незаконної торгівлі тютюновими виробами, котрі стають об'єктом процесу відмивання грошей; 4) втрата частини ринку і недоотримання прибутку легальними виробниками сигарет та іншими операторами тютюнового ринку; 5) погіршення ситуації у сфері охорони здоров'я та обмеження впливу держави на зменшення поширеності куріння.

Незважаючи на стрімке зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами з початком повномасштабної агресії РФ проти України та пов'язане з цим тимчасове розбалансування діяльності контролюючих органів, ситуація залишається контрольованою та наприкінці 2022 спостерігалось деяке скорочення нелегального ринку сигарет. Злам негативного тренду збільшення обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами став можливим завдяки вжитим заходам в тому числі на найвищому політичному рівні. Водночас, попри зазначені успіхи, частка нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання залишається високою, на зміну одним тютюновим злочинцям приходять інші.

За останні п'ять років втрати бюджету від нелегального обігу тютюнових виробів щорічно зростали, а сумарно обсяг таких втрат оцінюється у розмірі 46,1 млрд грн. Основними проблемами у сфері боротьби з нелегальною торгівлею сигаретами залишаються: 1) тіньовий ринок ототожнюється з недоліками адміністрування акцизу, натомість ігнорується фактор зростання податкового навантаження; 2) не сформовано цілісну систему державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів; 3) недостатня результативність боротьби із виробниками та «великими» постачальниками незаконної продукції; 4) не забезпечена ефективна взаємодія державних інституцій у питанні протидії нелегальному ринку сигарет; 5) дефіцит заходів, спрямованих на усунення причин існування нелегальної торгівлі сигаретами.

5. Використання систем виявлення та відстеження тютюнових виробів (*track&trace*) та безпеки (*security features*) у країнах ЄС

Сплеск нелегальної торгівлі сигаретами в Україні посилює актуальність пошуку цифрових рішень для протидії такому явищу. Серед них система виявлення та відстеження тютюнових виробів *track&trace*, застосування якої законодавчо регламентовано на рівні ЄС.

Система track&trace та підхід до її впровадження в ЄС

Система виявлення та відстеження тютюнових виробів *track&trace* функціонує на ринку ЄС із 20 травня 2019 р., дозволяючи органам державної влади відстежувати рух близько 29 млрд пачок на рік та виявляти факти переведення продукції в нелегальний обіг¹⁰⁰.

Зазначеній системі присвячено ст. 15 Директиви 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх товарів (Tobacco Product Directive, далі – TPD)¹⁰¹, що реалізує положення Протоколу FCTC¹⁰². Система *track&trace* покликана покращити контроль за ланцюгами постачання і посилити заходи, які застосовуються щодо переміщення підакцизних товарів на ринку ЄС (системи EMCS – для переміщення товарів у межах ЄС або NCTS – щодо поставок з (в) країн(и), які не є членами ЄС). Україні на шляху до євроінтеграції та впровадження системи виявлення та відстеження тютюнових виробів доцільно обрати стратегію проактивних законодавчих змін для імплементації положень TPD. Це забезпечить сумісність вітчизняної та європейської систем.

Крім TPD, нормативно-правове забезпечення стосовно застосування системи *track&trace* у державах-членах ЄС охоплює імплементаційні та делеговані акти Єврокомісії, у яких визначені ключові поняття та регламент функціонування системи¹⁰³:

1) Положення Комісії (ЄС) 2018/574 про технічні стандарти створення та функціонування системи відстеження для тютюнових виробів¹⁰⁴ та додатки до нього (далі – Положення (ЄС) 2018/574);

¹⁰⁰ Track & Trace / Esta. URL: <https://www.esta.be/track-and-trace/>

¹⁰¹ Tobacco Products Directive 2014/40/ЄС. 2014. April. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AJOL_2014_127_R_0001.

¹⁰² Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products. 2016. URL: <http://www.who.int/fctc/protocol/en/>

¹⁰³ Визначають технічні деталі.

¹⁰⁴ On Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Implementing Regulation (EU) 2018/574. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracking_system_en

2) Делеговане положення Комісії (ЄС) 2018/573 про контракти зберігання даних¹⁰⁵¹⁰⁶ (далі – Положення (ЄС) 2018/573);

3) Рішення Комісії (ЄС) 2018/576 про технічні стандарти системи безпеки тютюнових виробів та додаток до нього (далі – Рішення Комісії (ЄС) 2018/576)¹⁰⁷.

При цьому система track&trace має доповнюватись елементами системи аутентифікації (ст. 16 TPD). Відповідно до Рішення Комісії (ЄС) 2018/576, тютюнові вироби повинні бути позначені захисними елементами на кожному рівні агрегації. Система безпеки повинна складатися щонайменше з п'яти різних елементів, причому обов'язково мають бути наявними такі категорії захисних елементів: відкриті, напівприховані й приховані. Держави-члени ЄС мають визначити і нормативно врегулювати перелік щонайменше з 12 захисних елементів на вибір виробниками/імпортерами. Один із елементів повинен бути нанесений незалежним підрядником.

Детальний опис структури системи track&trace та алгоритму її функціонування наведено в одній із наших попередніх праць¹⁰⁸. Тому у цьому розділі сфокусуємо увагу на підході до її впровадження в ЄС.

Оскільки термін функціонування системи track&trace досить невеликий, її ефективність щодо протидії нелегальному обігу тютюнових виробів ще досліджується. Експерти Єврокомісії зазначають, що незаконна торгівля сигаретами скоротилася після впровадження системи track&trace, проте немає достатніх доказів, щоб пояснити зазначену тенденцію саме введенням цієї системи (наслідками її застосування).

Разом з тим, можна стверджувати про позитивні імпульси для розвитку інших суміжних видів діяльності. Зокрема, вимога максимально використовувати міжнародні відкриті стандарти створила стимули до інновацій та розвитку технологій обміну даними. Те, що різні постачальники можуть пропонувати свої послуги в межах системи відстеження, підвищує рівень розвитку системи стримувань і противаг. І нарешті, система забезпечує високу якість даних, оскільки вона охоплює всі переміщення тютюнових виробів, встановлює терміни та має специфічний формат для окремих звітів, що дозволяє органам влади ефективно контролювати ланцюг постачання.

¹⁰⁵ Делеговані положення про основні елементи договорів зберігання даних, які повинні бути укладені як частина системи відстеження тютюнових виробів, що ухвалені Єврокомісією у 2018 р.

¹⁰⁶ On Key Elements of Data Storage Contracts to Be Concluded as Part of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Delegated Regulation 2018/573. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en

¹⁰⁷ On technical standards for security features applied to tobacco products: Commission Implementing Decision (EU) 2018/576. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en

¹⁰⁸ Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с.

Наголосимо на тому, що 21 грудня 2018 р. Єврокомісія обрала серед переліку затверджених постачальників сховищ *Dentsu Aegis Network AG (DAN AG)* як постачальника послуг «вторинного сховища», у якому акумулюються дані, зібрані на всій території ЄС. Загалом держави-члени призначили 22 різних суб'єктів економічної діяльності як емітентів унікальних ідентифікаторів (генерують такі коди відстеження тютюнових виробів). З них: 17 – державні підприємства, у тому числі виробники марок акцизного податку; 5 – приватні ІТ-компанії, з якими укладено контракти у восьми країнах ЄС. І державні, і приватні компанії повністю інтегровані в систему, їх тип власності не вплинув на якість та стабільність роботи системи.

До кінця 2020 р. Єврокомісія схвалила 46 договорів на зберігання даних у первинних сховищах (у кожній країні таких сховищ може бути кілька, залежно від вибору виробників та імпортерів тютюнових виробів; проміжного сховища для окремої країни не передбачено). Ці договори були укладені виробниками та імпортерами з 10 постачальниками (чотири з них належать до однієї корпоративної групи). Контракти, серед іншого, перевірялися на відповідність основним контрактним елементам, які викладені у Регламенті (ЄС) 2018/573; тоді як постачальники перевірялися з огляду на вимоги незалежності, передбачені ст. 35 Регламенту (ЄС) 2018/574. Єврокомісія також відхилила один договір зберігання даних (разом із постачальником).

З метою проведення першого циклу аудиту первинних сховищ Єврокомісія схвалила 15 аудиторів, які були запропоновані виробниками тютюнових виробів. Зібрано і проаналізовано інформацію про антиманіпуляційні пристрої (дають змогу перевіряти правильність нанесення унікальних ідентифікаторів) від постачальників, які встановили їх на виробничих лініях виробників та імпортерів тютюнових виробів.

Усі компетентні органи країн ЄС та Генеральний директор OLAF під'єднані до інтерфейсів, які були надані оператором вторинного сховища, і багато з них уже активно використовують дані простежуваності у поточній діяльності з контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів. Дані з усього ЄС, акумульовані у системі track&trace, обробляються спеціальною аналітичною системою. Співробітники національних компетентних органів можуть використовувати їх за допомогою мобільного додатка, розробленого компанією *Dentsu Aegis* (відповідно до окремої угоди з Єврокомісією). Кілька країн використовують або мають намір використовувати дані відстеження¹⁰⁹ у власних аналітичних системах податкових та митних органів.

¹⁰⁹ Report from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on the application of Directive 2014/40/EU Concerning the Manufacture, Presentation and Sale of Tobacco and Related Products. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0249&from=EN#footnoteref42>

Дані Єврокомісії свідчать про успішне впровадження і забезпечення функціонування системи track&trace країнами ЄС. Виробники наносять унікальні ідентифікатори для маркування сигарет і надали необхідне обладнання іншим операторам ринку, система працює без великих проблем або збоїв з моменту її офіційного введення в дію. Держави-члени визначили емітентів таких кодів відстеження і більшість цих суб'єктів не виявили жодних проблем із веденням обліку транзакцій. Приклади унікальних ідентифікаторів в окремих країнах ЄС представлені на рис. 5.1.

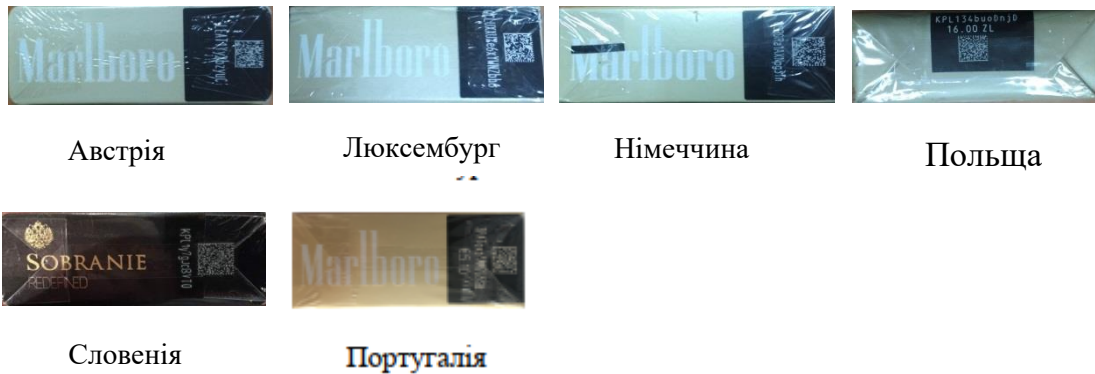


Рис. 5.1. Пачки сигарет, марковані унікальним ідентифікатором, в окремих країнах-членах ЄС

Джерело: власні фото

До кінця 2020 р. системою track&trace ЄС акумульовано інформацію про 795 000 компаній та 1 520 000 об'єктів, на яких виробляють тютюнові вироби. Виробники та імпортери сигарет та інших тютюнових виробів отримали та використали 45 мільярдів унікальних ідентифікаторів, створених їх емітентами, призначеними країнами ЄС. Основні компоненти системи, вторинне сховище даних та маршрутизатор, якими управляє *Dentsu Aegis Network* за договором концесії з Єврокомісією, обробили мільярди повідомлень про логістику та транзакції в ланцюгу постачання.

Першим емітентом унікального ідентифікатора, який зареєстрований у системі, стала компанія *Agencija za komercijalnu djelatnost (AKD)*, котру обрала Хорватія у кінці квітня 2019 р. У Німеччині були складнощі щодо нормативно-правового забезпечення функціонування системи, а у Франції урядовий декрет викликав судові спори стосовно його невідповідності протоколу FCTS.

Зауважимо, що правила відстеження сигарет і тютюну для скручування у сигарети, а також відкриті, напівприховані та приховані захисні елементи до них застосовуються з 20 травня 2019 р. (для решти продукції – набудуть чинності з 20 травня 2024 р.). Усі сигарети, які були вироблені або імпортовані в

ЄС до зазначеного терміну, могли залишатися на ринку та продаватися протягом одного року (до 19 травня 2020 р.), після чого мали бути вилучені з обігу. Це забезпечило виробникам інших тютюнових виробів (які часто є малими та середніми підприємствами) більш тривалий період для адаптації.

За оцінками Єврокомісії, за перші шість років функціонування системи track&trace у країнах ЄС має бути забезпечено скорочення нелегальної торгівлі тютюновими виробами, зростання податкових надходжень та інший позитивний економічний ефект (табл. 5.1). Так, очікується зменшення обсягів нелегальної торгівлі: на 30 % – контрабанди, на 10 % – контрафактної продукції, на 10 % – *illicit white*. Прогноз збільшення доходу – 2,76 млрд євро, у тому числі: 2,55 млрд євро доходу від зростання легальних продажів тютюнових виробів і 0,2 млрд євро інших соціально-економічних вигод.

Таблиця 5.1

Очікуваний загальний економічний ефект від впровадження системи track&trace в Європейському Союзі, млн євро

Показники	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Збільшення легальних продажів тютюнових виробів	–	250,33	735,68	1 716,59	2 201,93	2 452,28	2 554,45
Інші економічні вигоди	–	20,05	58,91	137,46	176,33	196,38	204,56
Загальний приріст доходу	–	270,38	794,59	1 854,05	2 378,27	2 648,66	2 759,01

Джерело: Implementation analysis regarding the technical specifications and other key elements for a future EU system for traceability and security features in the field of tobacco products. 2015. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/19af17cf-5ca3-11e8-ab41-01aa75ed71a1>.

Звіт Єврокомісії щодо ефективності застосування TPD, а також системи track&trace опубліковано 20 травня 2021 р.¹¹⁰. Автори документа дійшли висновку про повну відповідність системи track&trace Протоколу FCTC та її незалежність від тютюнової галузі, а також підтвердили те, що *система є повністю функціональною і добре налагодженою*.

Крім того, на основі опитування уповноважених органів країн ЄС встановлено таке. Окремі компетентні органи до основних проблем введення в дію системи віднесли *недостатню кількість часу для впровадження окремих кроків і складність системи*. Зроблено висновок про те, що *система track&trace забезпечує скорочення рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами, але вона не призначена для протидії обігу контрафактної продукції*. Основними

¹¹⁰ Final Report: Support Study to the report on the application of Directive 2014/40/EU / Directorate-General for Health and Food Safety. Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2021. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/9ce15083-b931-11eb-8aca-01aa75ed71a1/language-en>

ускладненнями функціонування системи є: недостатній обсяг інформації для контролю на завершальній ланці ланцюга постачання продукції – на етапі роздрібного продажу; складність системи та значний обсяг ресурсів, необхідних для підтримки її функціонування.

Хоча система працює і є важливим інструментом у боротьбі з нелегальною торгівлею тютюновими виробами, країни ЄС та Єврокомісія мали значні проблеми з якістю даних простежуваності, зокрема, щодо інформації про виробниче обладнання або про останні переміщення сигарет до роздрібною точки продажу. Якість даних поступово покращується, але вона залишається критичною для повного досягнення цілей застосування системи.

40 % опитаних не погодилися з тим, що системи track&trace та безпеки працювали без перерв, 24 % заявили, що про це говорити зарано. 46 % респондентів не погодилися з тим, що система track&trace добре інтегрована з іншими системами контролю ланцюга постачань, а 32 % заперечили те, що система дозволяє звітувати в розрізі різних рівнів упаковки.

Перешкоди на шляху до успішного впровадження системи track&trace в основному були пов'язані з розпорошеними функціями щодо нагляду. Оскільки відповідальність за нагляд на національному рівні розподілена між декількома органами, існує ризик того, що жоден орган не має загальної картини стосовно дотримання правил економічними операторами. Експерти Єврокомісії також підкреслили, що технічна архітектура системи – з двома рівнями сховищ – ускладнює зв'язок між системами, що призводить до певних затримок і помилок. Окремі економічні оператори також зазначили, що обов'язкове маркування тютюнових виробів, які призначені для експорту, без урахування наявності системи track&trace і безпеки у країні призначення створило тягар внаслідок співіснування кількох систем.

Впровадження правил перевірки даних *Dentsu Aegis*, які були введені в квітні 2020 р., спричинило багато проблем для держав-членів та економічних операторів, серед яких основними були складнощі з передачею даних від первинного до вторинного сховища.

Окремі країни ЄС повідомили про надто високий рівень витрат на впровадження системи для економічних операторів (табл. 5.2). Це зумовило ситуацію, коли невеликі компанії не могли собі дозволити укладання дорогого контракту на зберігання даних із будь-яким з основних постачальників, тому були змушені відмовитися від відповідної частини бізнесу.

Аналізуючи європейську практику функціонування системи track&trace, звернемо увагу й на таке. У більшості випадків унікальний ідентифікатор для виявлення та відстеження наноситься як пряме маркування на пачку сигарет, а не окремо на марку акцизного податку. Основна причина цього пов'язана із

тим, що носій інформації повинен містити дані, які відомі лише на момент виробництва (наприклад, дата виготовлення), а через оперативні аспекти виготовлення та видачі паперових марок, кодування цієї інформації на самій марці створило б значні проблеми для постачання марок.

Таблиця 5.2

Витрати на впровадження систем track&trace та безпеки (security features) в країнах ЄС, згідно зі ст. 15 та 16 Директиви 2014/40/ЄС

Заходи	Річна вартість, млн євро	Вартість на одну пачку сигарет
технологічні рішення (промисловість і треті сторони)	43,0	0,001451
звіти в режимі реального часу	48,7	0,001642
інші заходи	10,5	0,000353
носії інформації, що містять унікальний ідентифікатор для одиначної та агрегованої упаковки (наприклад, QR-коди)	37,6	0,001268
всього імплементація норм ст. 15 TPD	139,7	0,004714
друк та нанесення захисних елементів	14,9	0,000502
всього витрати на імплементацію положень ст. 15 та 16 TPD	154,6	

Джерело: складено за даними Єврокомісії.

Тим не менш, деякі невеликі виробники, котрі не мають обладнання для кодування та нанесення унікального ідентифікатора, звертались до національного емітента цих кодів відстеження й постачальника акцизних марок надрукувати ідентифікатор на марках. Це стосується, зокрема, Німеччини (рис. 5.2). У країні для невеликих виробників постачаються марки акцизного податку з друком на них унікальних ідентифікаторів.

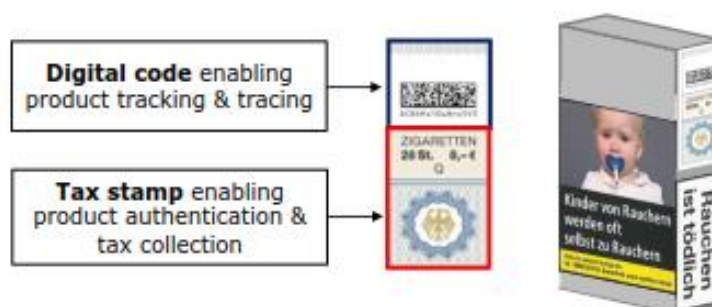


Рис. 5.2. Приклад нанесення унікального ідентифікатора на марку акцизного податку

Джерело: Bundesdruckerei GmbH

Приклад, як на підприємстві відбувається нанесення унікального ідентифікатора на пачку сигарет, сканування і занесення його у систему, пакування

та нанесення унікального ідентифікатора для агрегованої упаковки, наведено на рис. 5.3.

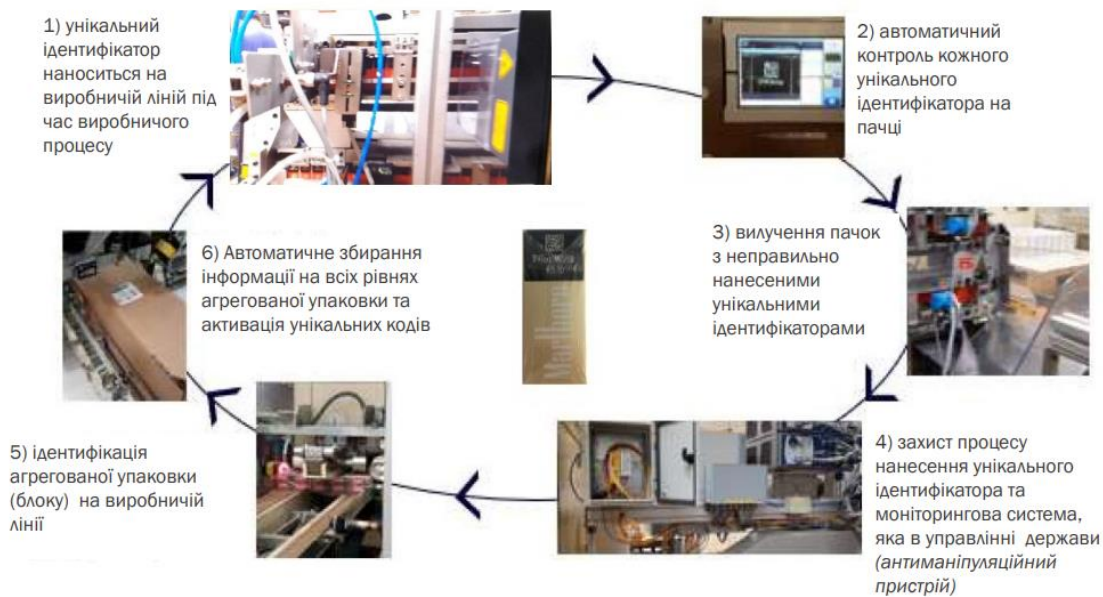


Рис. 5.3. Процес нанесення унікального ідентифікатора на пачку сигарет, сканування та занесення коду у систему, пакування та нанесення коду на агреговану упаковку

Джерело: складено авторами на основі даних оператора первинного сховища системи track&trace

Досвід застосування security features та паперових акцизних марок у країнах ЄС

Переважна більшість країн ЄС не стикалася із жодними проблемами у впровадженні елементів захисту (ст. 16 TPD). Країнам було надано можливість вибору захисних елементів. Зокрема, *Швеція* обрала гільйошування й оптично змінні чорнила (два явні елементи), мікродрук (напівприхований елемент), антистоксові чорнила та молекулярні мітки (два приховані елементи) для аутентифікації. У *Франції* було надано перевагу чорнилу, що змінює колір, УФ паперу, УФ-чорнилу, мікродруку та молекулярному тегтанту.

Усі країни-члени, які вже використовували марки акцизного податку на тютюнові вироби до набуття чинності TPD (22 країни), удосконалили паперові марки, щоб вони відповідали вимогам ст. 16. Ще шість країн ЄС (у тому числі Велика Британія, яка на момент введення системи входила до ЄС) почали використовувати нефіскальні марки, щоб виконати свої зобов'язання відповідно до TPD. За розміром, дизайном, розміщенням та рівнем безпеки такі етикетки нагадують акцизні марки, проте вони не використовуються для податкової верифікації. Загальна кількість країн, які зараз використовують марки акцизного

податку/нефіскальні етикетки для тютюнових виробів, становить 28 (тобто, це усі країни ЄС плюс Велика Британія) (додаток 1).

Наведемо окремі приклади. У *Мальті* для нанесення захисних елементів використовуються марки акцизного податку. Попереднє рішення щодо марок акцизного податку, яке застосовувалося у Мальті, – це самоклеюча марка з голографічним елементом. Після набуття чинності ТРД акцизні марки було оновлено для імплементації норм ст. 16 про багаторівневі елементи безпеки. Нові акцизні марки, впроваджені митницею країни в 2019 р., передбачають дев'ять різних форматів для різних категорій товарів, включаючи сигарети та інші тютюнові вироби, імпортовані та вітчизняні алкогольні напої.

У Мальті паперові акцизні марки друкує компанія *OpSec Security*, забезпечуючи захист у вигляді відкритих, прихованих та криміналістичних елементів. При цьому головною відкритою ознакою є електронно-променевий оптично змінний пристрій (OVD), котрий не може бути відтворений традиційними голографічними методами. Крім того, усі марки мають унікальний 2D-код, що дозволяє їх виявляти та відстежувати.

У країні функціонує платформа *OpSec InSight™*, яка використовується для створення та зберігання унікальних 2D-кодів у центральному сховищі даних, для запису замовлень, затвердження та надання всіх марок акцизного податку, а також для забезпечення працівників контролюючих органів інструментами для автентифікації нелегальної продукції за допомогою мобільних пристроїв. Ця платформа адаптована до особливих потреб мальтійського ринку, включаючи можливість економічних операторів завантажувати квитанції про сплату акцизу. На додаток до цього, використання хмарної технології дозволяє співробітникам правоохоронних органів отримати доступ до даних виявлення та відстеження в режимі реального часу.

Що стосується вимоги щодо унікального ідентифікатора системи виявлення та відстеження track&trace, то він надається через платформу *InSight* за допомогою системи упорядкування і генерації унікального ідентифікатора. Як у більшості інших країн ЄС, у Мальті унікальні ідентифікатори постачаються напряму на тютюнові фабрики для їх безпосереднього нанесення на упаковку продукції. Митні органи Мальти повідомили, що завдяки новій програмі вдалося збільшити кількість вилучених сигарет та алкогольних напоїв без марок акцизного податку, у тому числі 2,6 млн немальтійських сигарет у порту, який є одним із найбільш завантажених у Європі.

У *Португалії* використовуються марки акцизного податку на тютюнові вироби, які виготовлені державним монетним двором *Imprensa Nacional Casa da Moeda (INCM)*. Нові паперові акцизні марки запроваджено в 2019 р. після набуття чинності положеннями ст. 15 та 16 ТРД. Вони мають унікальний 2D-

код UNIQODE® (рис. 5.4), що розроблений INCM спільно з Університетом Коїмбри. При розробці UNIQODE було поставлено мету створити унікальний цифровий код, котрий водночас був би естетично привабливим, повністю конфігурований із марками акцизного податку, з високою захищеністю кількома рівнями фізичного та цифрового захисту та можливістю його перевірки компетентними органами та споживачами за допомогою найбільш розповсюджених мобільних пристроїв.

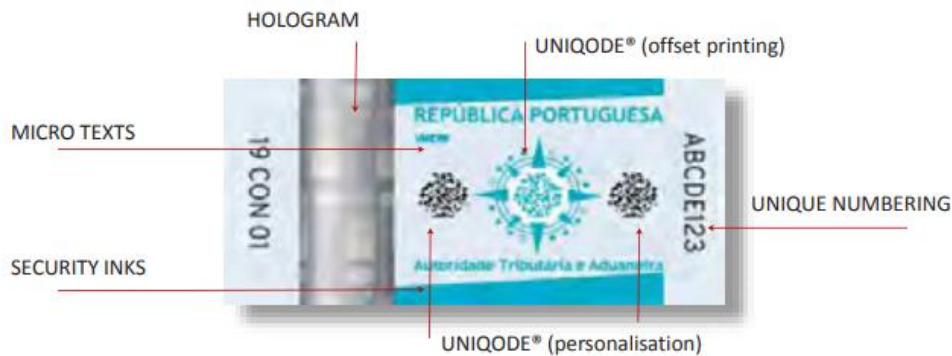


Рис. 5.4. Захисні елементи марки акцизного податку у Португалії

Джерело: Tax Stamps & Traceability: A Market Analysis and Technical Update Third edition / 2020. Reconnaissance International Ltd. P. 153.

Функція UNIQODE поєднана із голографічним елементом на марці акцизного податку (надається *OpSec Security*). У країні введено мобільний додаток для перевірки структури штампа, кольору, цілісності коду, зміни кольору голограми, функцій голограми та реєстрації унікальних 2D-кодів (із можливістю відображати іншу інформацію про продукцію, її виробника або логістику ланцюга постачання шляхом інтеграції з системою track&trace).

Що стосується частини графічного коду UNIQODE, то це запатентований двовимірний штрих-код, який може інкапсулювати криптографічне повідомлення з більшою естетичною привабливістю. Без криптографічного ключа треті сторони не мають змоги створити дійсні 2D-коди. Більш того, кожен клієнт/продукт може мати свій унікальний ключ, що підвищує загальну безпеку системи та її стійкість до шахрайства.

Ще в 2013 р. у *Словаччині* було п'ять комерційних друкарень, яким було дозволено друкувати марки акцизного податку без нагляду з боку уряду, а понад 200 приватних підприємств мали дозвіл на маркування упаковки підакцизних товарів. Це призвело до неконтрольованої ситуації та втрати значних обсягів податкових надходжень, оскільки друкарні часто випускали незареєстровані акцизні марки. Податкова адміністрація країни визнала необхідність введення нової системи, яка б покращила якість друку, розповсюдження та доставки марок акцизного податку, а також покращила би інтеграцію внутрішніх

процесів й інтерфейсів користувача. При цьому була визнана потреба в системі виявлення та відстеження марок акцизного податку.

У 2014 р. представлено новий дизайн марки акцизного податку Словаччини *Alladin Stamp*, а в 2015 р. останній був оновлений для того, щоб включити унікальний ідентифікатор для виявлення та відстеження. Словацький національний монетний двір (*Mincovňa Kremnica*) був призначений єдиним виробником таких марок – під наглядом уряду. Словацька компанія *Allexis* отримала контракт на розробку автоматизованої модульної системи для управління всім життєвим циклом марок акцизного податку, від замовлення до виготовлення, розповсюдження, контролю, виявлення та відстеження, аудиту та звітності до остаточної утилізації невикористаних чи дефектних марок.

Марки акцизного податку мають загалом 12 захисних елементів, включаючи спеціалізований папір, чорнила, світловідбиваючі елементи, голограми та навмисні помилки. Унікальний QR-код містить інформацію про кожен окремий продукт, включаючи назву виробника або імпортера, назву продукту, його обсяг, код EAN та фактичну фотографію продукту.

До вересня 2020 р. Словацьким національним монетним двором було надруковано понад 3,2 млрд шт. марок акцизного податку, а понад 300 виробників, дистриб'юторів та імпортерів алкогольних напоїв та тютюнових виробів використовували рішення *Alladin Stamp*. У період з 2014 по 2019 роки Податкова адміністрація країни зібрала додатково 135 млн євро акцизного податку із зазначених видів підакцизних товарів.

Правда, впровадження вимог ст. 16 TPD було складнішим у країнах, де раніше не було звичних для нас марок акцизного податку. Як зазначено вище, шість країн – Австрія, Кіпр, Франція, Фінляндія, Швеція, Велика Британія обрали *нефіскальні етикетки*, які дуже нагадують марки акцизного податку, для друку на них захисних елементів. Ці країни замовили розробку такого рішення у компаній *De La Rue* та *Bundesdruckerei*. Окремі виробники тютюнових виробів закупають етикетки безпосередньо у постачальників відповідно до узгодженого дизайну та елементів захисту в певній країні.

Розглянемо приклад *Великої Британії*, яка незважаючи на процес брексіту, продовжує удосконалювати свою систему виявлення та відстеження тютюнових виробів. Податковий орган країни спершу уклав контракт на постачання послуг виявлення та відстеження такої продукції та друку нефіскальних етикеток для неї з *De La Rue* – найбільшою у світі компанією, котра розробляє дизайн та друкує банкноти і паспорти. Вартість зазначеного контракту становила 3,5 млн фунтів. Згідно з умовами договору, *De La Rue* розробила технічне рішення та виступила провайдером для *відстеження тютюнових виробів*, котрі реалізуються у Великій Британії, з моменту їх виробництва до продажу у

роздільній мережі, через унікальний алфавітно-цифровий код, який надрукований на кожній пачці (рис. 5.5).



МАРКА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

УНІКАЛЬНИЙ ІДЕНТИФІКАТОР

НЕФІСКАЛЬНА ЕТИКЕТКА

Захисні елементи:

<i>Відкриті</i>	<i>Напівприховані</i>
Зміна кольору	Флуоресцентні чорнила
Голограма	чорнила
Мікродрук	<i>Приховані</i>
	Судові маркери

Рис. 5.5. Приклад застосування марок акцизного податку, нефіскальних етикеток та унікального ідентифікатора у Великій Британії

Джерело: Delarue case-studies: UK HMRC. URL: <https://www.delarue.com/global-insights/case-studies>.

У Великій Британії марками акцизного податку¹¹¹ маркуються сигарети та тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН), для інших тютюнових виробів таке маркування не передбачене. Наявність зазначеної марки на пачці означає сплачений у країні акциз. Імпортна продукція має бути маркована до її ввезення у Велику Британію, за постачання або імпорту товарів без марок акцизного податку передбачено штрафні санкції. Вимоги до дизайну зазначеної марки визначено в нормативній документації¹¹². Так, повідомлення «UK DUTY PAID» мають бути нанесені чітко та розбірливо чорним жирним шрифтом Helvetica на білому тлі. Марка акцизного податку не повинна бути прихованою або затемненою, не має закривати попередження про шкоду для здоров'я людини чи візуальні попередження.

І нарешті, *нефіскальна етикетка* наноситься на пачку тютюнових виробів та містить відкриті, напівприховані й приховані захисні елементи. Останні проілюстровано на рис. 5.5. При цьому напівприховані та приховані елементи створюються шляхом додавання в чорнило для їх друку хімічних речовин, які можна виявити за допомогою ручних сканерів¹¹³¹¹⁴. Упровадження зазначених

¹¹¹ У країні «марками акцизного податку» називаються спеціальні відмітки виробників тютюнових виробів.

¹¹² Excise Notice 476: Tobacco Products Duty. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-476-tobacco-products-duty/excise-notice-476-tobacco-products-duty>.

¹¹³ FCA. Technology and the Fight against Illicit Tobacco Trade. Framework Convention Alliance. URL: http://www.ftc.org/images/stories/2008/INB-2_Media%20briefing_Technology_and_Illicit_Trade.pdf.

¹¹⁴ TMA. Track & Trace and Security Features. Tobacco Manufacturers Association. URL: <http://the-tma.org.uk/policy-legislation/tobacco-products-directive/track-trace-security-features>.

захисних елементів відбулося в результаті домовленостей між виробниками тютюнових виробів та урядом Великої Британії.

Зазначимо, що з 1 липня 2022 р. у Великій Британії діє договір щодо надання послуг системи track&trace уже з *Dentsu Aegis*. Ця компанія стала також оператором відокремленого вторинного сховища країни після її виходу з ЄС (у вторинному сховищі ЄС тепер акумулюються дані відстеження тютюнових виробів із 27 держав-членів). При цьому відтоді *De La Rue* відведено роль виключно постачальника британських нефіскальних етикеток, про скасування чи заміну цифровим кодом яких не йдеться¹¹⁵.

Наголосимо й на тому, що після брексіту *передбачено сумісність унікального ідентифікатора Великої Британії з унікальним ідентифікатором, виданим в інших країнах ЄС*. Це зроблено для того, щоб забезпечити сумісність системи track&trace країни з системою ЄС, уникаючи при цьому необхідності маркування тютюнових виробів кількома унікальними кодами відстеження. Таку обставину особливо важливо врахувати в Україні.

У контексті аналізу *ефективності застосування security features* на ринку ЄС зазначимо таке. Кілька держав-членів зіткнулися з практичними проблемами, пов'язаними з коротким терміном введення системи безпеки і невідповідністю національного законодавства іншим нормам TPD (ст. 8–10). Багато країн ЄС заявили, що зарано робити висновки про те, що впровадження вимог ст. 16 вплинуло на скорочення незаконної торгівлі тютюновими виробами. Окремі економічні оператори зазначили, що відповідні норми є неефективними, навіть зайвими. За результатами опитувань Єврокомісії, економічні оператори не відчували серйозних труднощів у застосуванні ст. 16¹¹⁶.

Тим не менш, *кожна країна, яка є членом ЄС або прагне ним стати, має обов'язково виконати вимоги ст. 15 і 16 TPD*. Питання не в тому, хоче країна це зробити, чи не хоче. Такою вже є природа євроінтеграції. Вона не лише надає багато економічних переваг, а й вимагає виконання досить жорстких правил. Одне без другого – неможливо.

Отже, аналіз досвіду впровадження систем track&trace та безпеки (security features) у ЄС дав змогу з'ясувати, що держави-члени впоралися з цим складним завданням і повністю виконали вимоги Протоколу FCTS щодо реалізації виявлення та відстеження тютюнових виробів на основі міжнародних стандартів задля забезпечення можливості глобального обміну інформацією в майбутньому. Країни мають можливість відстеження

¹¹⁵ UK Government Appoints Dentsu Tracking to Provide Tobacco Traceability / Tax stamp&traceability news. 02.2022. P. 2.

¹¹⁶ Final Report: Support Study to the report on the application of Directive 2014/40/EU / Directorate-General for Health and Food Safety. Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2021. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/9ce15083-b931-11eb-8aca-01aa75ed71a1/language-en>

всієї продукції на внутрішньому ринку та для експорту, що зменшує імовірність появи нових схем ухилення від сплати податків.

До перешкод на шляху введення в дію системи track&trace потрібно віднести: недостатню кількість часу для впровадження окремих кроків; складність системи; її дороговизну; проблеми з якістю даних простежуваності щодо інформації про виробниче обладнання. Натомість факторами, які забезпечили успішне впровадження системи, були: тривалий термін налагодження її функціонування; ретельний підхід до вибору постачальників технологічних рішень; консультації з громадськістю та з операторами ринку тютюнових виробів. Іноді відбувалася зміна підходів до впровадження елементів системи за запитами країн, прикладом чого є дозвіл друку унікальних ідентифікаторів на марках акцизного податку для невеликих виробників тютюнових виробів у Німеччині. Незважаючи на певні проблеми, що впливають на якість даних, система track&trace у ЄС є повністю функціональною і добре налагодженою. Єврокомісія і далі буде здійснювати моніторинг ефективності її застосування з метою визначення того, чи можна покращити її довгострокову ефективність.

Досвід трансформації систем безпеки на ринку ЄС для виконання норм ст. 16 TPD свідчить про те, що більшість держав-членів змінили набір елементів захисту на марках акцизного податку, а ті країни, які раніше відмовились від системи податкової верифікації, впровадили нефіскальні етикетки для нанесення на них передбачених TPD відкритих, напівприхованих і прихованих елементів захисту.

В Україні зараз відкрите вікно можливостей для впровадження системи track&trace і потрібно належним чином врахувати відповідний досвід ЄС, щоб у майбутньому вітчизняна система виявлення та відстеження тютюнових виробів могла бути інтегрованою з європейською. Крім того, зважаючи на вимоги ст. 16 TPD, в Україні не доцільно відмовлятися від паперових марок акцизного податку. Для нашої держави може бути цінним досвід упровадження та практичного застосування систем виявлення та відстеження сигарет із роздільним функціоналом, які розроблені на основі відкритих міжнародних стандартів з урахуванням відповідних вимог Протоколу FCTS та гармонізованих підходів ЄС.

6. Ініціатива електронної акцизної марки в Україні: відповідність законодавству ЄС, виклики та ризики впровадження

Тема нелегального ринку тютюнових виробів в Україні і боротьби з ним вже давно знаходиться у центрі уваги медіа, а в період війни ця проблема набула ще більшого масштабу. Як зазначено у розділі 3, в 2022 р. частка нелегальних сигарет на ринку сягнула небаченого в сучасній українській історії рівня 19,9 %. Від цього втрачають і держава, і легальний бізнес, і споживачі, які, купуючи нелегальний товар, споживають неякісну продукцію.

Основною причиною такої негативної тенденції є значна прибутковість незаконного тютюнового бізнесу, адже лише податки у ціні пачки легальних сигарет медіум сегменту у 2022 р. склали 44 грн, а сама така пачка коштувала в середньому 69 грн. При цьому на нелегальному ринку були доступними підробки й за 30. Як бачимо, можна отримати навіть надприбутки за рахунок маржі між ціною сигарет із податками та без. Разом з тим, в умовах значного скорочення реальних доходів населення дешевизна нелегальних сигарет робить їх привабливими для споживачів та підвищує попит на них.

Реагуючи на ці тривожні сигнали розвитку тютюнового ринку, держава ініціювала введення вітчизняної модифікації європейської системи виявлення та відстеження тютюнових виробів (далі – система track&trace), яка отримала назву «електронна акцизна марка» і, на думку розробників, здатна ефективно впоратися із проблемою засилля нелегальних сигарет. Відповідні новації знайшли відображення у законопроектах реєстр. № 8286¹¹⁷ та 8287¹¹⁸, які 12 січня 2023 р. ухвалено Парламентом у першому читанні.

Відповідна ініціатива, сама по собі, заслуговує на увагу. Така система є надзвичайно потрібною податківцям, щоб допомагати їм виявляти порушення у русі підакцизної продукції ланцюгом постачання. Унікальна ідентифікація об'єктів або суб'єктів досить широко використовується на залізничному транспорті, у поштових відправленнях, у платіжних документах державних установ тощо. Нові передові цифрові рішення активно застосовуються та вдосконалюються для підтримки органів влади та власників брендів з метою простеження ланцюга постачання продукції, починаючи від виробника до роздрібного продавця та споживачів.

¹¹⁷ Проект Закону про забезпечення електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах № 8286 від 15.12.2022. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41031>

¹¹⁸ Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах № 8287 від 15.12.2022. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41030>

Зауважимо, що вікно можливостей для впровадження такої системи відкрилося уже п'яте і важливо використати цей шанс для появи нового інструменту скорочення втрат бюджету від нелегального обігу підакцизної продукції. Утім, *потрібно врахувати велику кількість нюансів і ризиків для того, щоб зусилля народних депутатів, Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України та Міністерства цифрової трансформації України дали потрібний результат та дозволили досягти цілі запровадження системи track&trace, а не створили переешкоди для ведення легального бізнесу.*

Тому наше завдання – з'ясувати таке: 1) наскільки ініціатива електронної акцизної марки відповідає законодавству та практиці ЄС; 2) чи може її запровадження забезпечити зрушення у протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами із мінімальним негативним впливом на економічну діяльність легальних операторів тютюнового ринку в Україні.

Чи наблизить електронна акцизна марка Україну до ЄС?

Розробниками ініціативи декларується, що прийняття відповідних законодавчих змін сприятиме досягненню цілей євроінтеграції України: забезпечить виконання норм Директиви 2014/40/ЄС¹¹⁹ (далі – Директиви TPD) та Імплементативного Регламенту Комісії (ЄС) № 2018/574 від 15 грудня 2017 р. про технічні стандарти для створення та забезпечення функціонування системи відстеження тютюнових виробів¹²⁰ (далі – Імплементативний регламент). Але, якщо порівняти європейський код відстеження тютюнових виробів та вітчизняний його аналог, можна побачити суттєві відмінності.

Так, в Україні запропоновано впровадити унікальний ідентифікатор папки сигарет, кількість інформації в якому буде перевищувати 50 символів – максимально допустиму кількість, яка чітко зазначена в Імплементативному регламенті і має бути забезпечена при інтеграції України до ЄС.

Зокрема, *у складі інформації української електронної акцизної марки є дані, не передбачені європейською системою track&trace, а саме: розмір максимальної роздрібною ціни на тютюнові вироби або рідини, що використовуються в електронних сигаретах; індивідуальний штрих код товару; сума сплаченого податку (ставка акцизного податку); режим оподаткування: статус електронної марки або маркованого товару тощо.* За вимогами ЄС усі дані про

¹¹⁹ Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 on the Approximation of the Laws, Regulations and Administrative Provisions of the Member States Concerning the Manufacture, Presentation and Sale of Tobacco and Related Products and Repealing Directive 2001/37/EC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32014L0040>

¹²⁰ Commission Implementing Regulation (EU) 2018/574 of 15 December 2017 on Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R0574>

переміщення тютюнових виробів мають зберігатися в єдиному централізованому сховищі даних. Утім, дані з України зберігати там буде неможливо, якщо впровадити систему у тому вигляді, який передбачено ініціативою.

Окрім того, відповідно до ст. 23 Імплементативного регламенту, *машинозчитувальний носій інформації має доповнювати алфавітно-цифровий код* (приклад Німеччини представлено на рис. 6.1.) Цей код може бути зчитаним людиною та надавати електронний доступ до інформації, пов'язаної з унікальними ідентифікаторами, що зберігаються в системі сховищ.

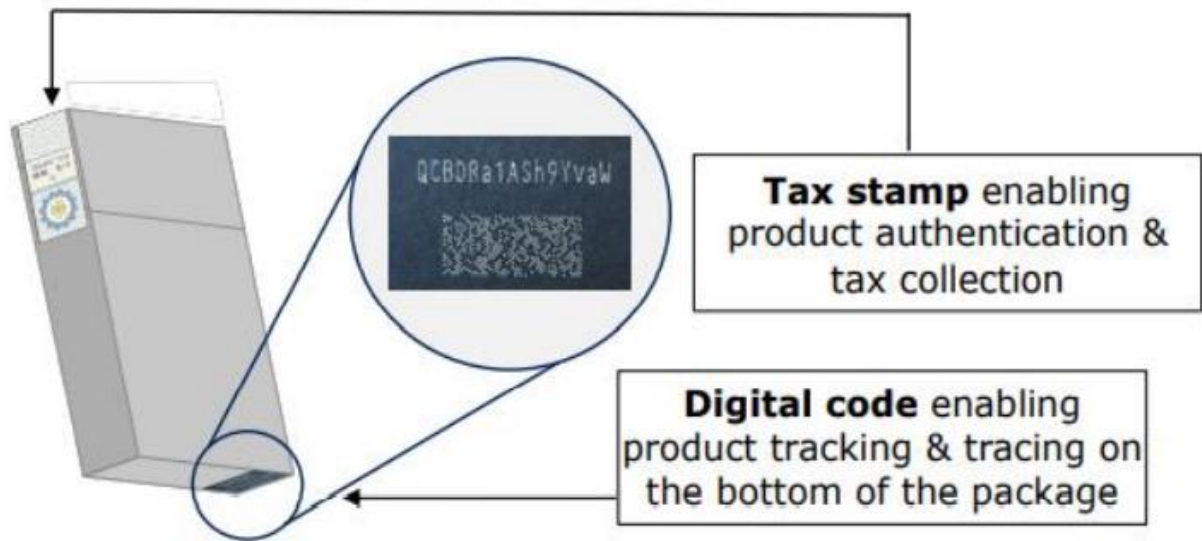


Рис. 6.1. Приклад застосування ст. 15 та 16 Директиви TPD в Німеччині

Джерело: з презентації Bundesdruckerei GmbH

У концепції електронної акцизної марки не передбачено застосування подібного коду. Ці та інші *відмінності роблять запропоновану вітчизняну систему несумісною з системою track&trace країн ЄС.*

Унікальний ідентифікатор для відстеження має наноситися як пряме маркування на пачку тютюнових виробів (ст. 15 Директиви TPD). Проте при обговоренні концепції українського аналога системи track&trace зазначалось, що унікальний ідентифікатор може наноситися спочатку на наклейку, а потім на пачку. Це не відповідає нормам Директиви TPD. Більш того, таку наклейку можна переклеювати з легальної продукції на нелегальну і буде здаватися, що все гаразд із пачкою, вона має усі атрибути справжньої, а не підробки.

На додаток до вимог до унікального ідентифікатора для виявлення та відстеження, *ст. 16 Директиви TPD вимагає, щоб усі пачки тютюнових виробів мали захисні елементи для перевірки того, справжній продукт чи ні.* Як було зазначено у розділі 5, у більшості європейських країн такі елементи розміщені

на паперовій марці акцизного податку. 22 країни ЄС цю марку оновили, щоб забезпечити виконання статті ст. 16. Решта шість країн ЄС, у яких не було паперових акцизних марок, для нанесення захисних елементів запровадили нефіскальні марки, котрі візуально нагадують звичайні марки акцизного податку (Австрія, Кіпр, Франція, Фінляндія, Швеція та Велика Британія). Натомість в Україні паперові марки акцизного податку помилково вважаються атавізмом, елементом із минулого, який себе віджив та вже не може бути корисним у процесі протидії нелегальному обігу сигарет. Але це далеко не так.

Наголосимо на тому, що у світовій практиці використовують три системи контролю за обігом тютюнових виробів, кожна з яких є важливою і має свій функціонал. Це система податкової верифікації або марок акцизного податку, яка призначена для контролю сплати акцизу до державного бюджету, система безпеки (аутентифікації) – для перевірки ідентичності та автентичності товару і система виявлення та відстеження – для моніторингу руху товару ланцюгом постачання¹²¹.

Світовий досвід підтверджує, що оптимальним рішенням є відокремлене функціонування системи track&trace та поєднання системи паперових марок акцизного податку із системою безпеки. Щодо останніх двох то, якщо сказати простіше, це розміщення захисних елементів на паперовій акцизній марці. Таке рішення одночасно дозволяє контролювати сплату акцизу й автентичність товару. Паперова акцизна марка на пачці сигарет також може слугувати доказом суді та дає змогу довести, який нелегальний виробник на якому саме обладнанні виготовив підроблену марку, та притягти до відповідальності осіб, які винні у протизаконній діяльності. Це дуже важливо та дозволяє досягати невідворотності покарання за допущенні правопорушення.

Тобто паперова марка – це необхідний компонент системи контролю за обігом тютюнових виробів. У концепції електронної акцизної марки, всупереч практиці розвинених країн, розробники об'єднали системи track&trace та податкової верифікації та відмовитись від системи безпеки.

Реформа діджиталізації має в оптимальний спосіб доповнювати існуючі системи, а не замінити ті елементи, які вже працюють та є потрібними, зважаючи на доведену світовим досвідом їх ефективність у боротьбі проти нелегального обігу тютюнових виробів.

Варто також зважати на те, що дохід ДП «Поліграфічний комбінат «Україна» від реалізації паперових марок акцизного податку становить більшу частину його доходів. Якщо скасувати паперові марки, цьому державному підприємству необхідно буде звільнити частину працівників, що погіршить і так

¹²¹ Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с.

невтішні показники зайнятості населення в Україні. Але при інтеграції до ЄС Україні все одно доведеться імплементувати ст. 16 Директиви TPD і наносити на пачку сигарет захисні елементи. Інакше кажучи, *потрібно буде вводити паперову марку акцизного податку*. Якщо зараз налагоджену систему скасувати, для інтеграції до ЄС її знову потрібно буде відновлювати.

Крім того, *до вітчизняного аналога системи track&trace вмонтовано окремі складові, які, на думку розробників, є елементами європейської системи EMCS, зокрема формування акцизного електронного документу*. Проте в ЄС електронна система EMCS забезпечує функціонування режиму відстроченої сплати акцизу, відповідно до якого він сплачується у країні споживання товару. Відправник вносить на банківський рахунок у своїй країні певний відсоток акцизу у вигляді фінансової гарантії та, якщо доставка відбулась за правилами і отримувач сплатив податок, повертає собі усю суму назад, а EMCS дозволяє проконтролювати, чи це справді сталося. В Україні без режиму відстроченої сплати податку таку систему вводити немає сенсу. Для забезпечення потреб податкового контролю вже є достатня кількість податкової звітності. Доцільніше передбачити, щоб уся необхідна для заходів контролю звітність формувалась автоматично системою за запитом податкового інспектора.

Отже, запроваджуючи електронну акцизну марку у тому вигляді, як передбачено відповідною ініціативою, необхідно розуміти, що це проміжні зміни, які мають бути суттєво відкориговані при вступі України до ЄС.

Проблеми впливу на нелегальну торгівлю тютюновими виробами і можливі перешкоди для діяльності легальних операторів тютюнового ринку

Для того, щоб вітчизняна електронна акцизна марка могла допомогти використати можливості цифрової революції щодо полегшення дотримання податкового законодавства платникам податків, зменшення паперового документообігу, а також досягти бажаного результату – скорочення нелегального ринку тютюнових виробів, не створюючи перешкод для ведення легального бізнесу, потрібно зважати й на низку інших обставин.

Перше, на що потрібно звернути увагу, – це *важливість вибору машиночитувального носія інформації для унікального ідентифікатора пачки тютюнових виробів* (приклади таких носіїв, які впроваджені в окремих країнах ЄС, уже було представлено на рис. 5.1 розділу 5). Потрібно враховувати розмір упаковки одиниці продукції та площу, виділену для його розміщення. При використанні певних машиночитувальних кодів вимагається наявність мінімальної площі. Наприклад, мінімальний розмір QR коду становить 21 × 21 модулів, а 2D Data Matrix – 10 × 10 модулів, що на 77 % менше і, відповідно, більш

прийнятно порівняно із попереднім. Також варто зважати на швидкість сканування носія на виробничих лініях. Зокрема, зчитування QR коду потребує більше часу порівняно з іншими. Це важливо, оскільки *нова система не має сповільнювати рух продукції на виробничій лінії. У країнах ЄС носіями інформації для нанесення унікального ідентифікатора є 2D Data Matrix. Використання цього носія має обов'язково бути передбачене в Україні.*

Крім того, вітчизняною новацією передбачається нанесення маркування на ємність із рідиною для електронних сигарет. Проте будь-який зі згаданих вище носіїв є завеликим за розміром для цієї ємності. Тому більш прийнятними будуть вимоги щодо його нанесення саме на упаковку.

Не менш важливою є *економічна ефективність системи track&trace*. Ця система має створювати проблеми несумлінним економічним операторам, а для легальних виробників вона має бути ідеально інтегрованою в їх виробничий процес та не сповільнювати оборотність продукції.

Необхідно зіставляти витрати на впровадження та обслуговування технологій виявлення та відстеження тютюнових виробів з імовірними фіскальними ефектами від таких заходів. Адже, якщо ціна сигарет значно зросте через додаткові витрати, це призведе до збільшення прибутковості реалізації нелегальних сигарет, зниження обсягів продажу легальної продукції, а не сприятиме скороченню нелегального тютюнового ринку.

Потрібно врахувати й те, що чим швидше працює обладнання для виробництва тютюнових виробів, тим швидше акциз надходить до бюджету. Тому *варто змінити підхід до внесення до унікального ідентифікатора дати і часу виробництва товару і дозволити додавати ці дані не завчасу (до фактичного нанесення марки на товар), а під час маркування*. Тоді можна буде запрограмувати обладнання на автоматичний друк відповідної інформації, що значно спростить впровадження системи у виробничий процес.

Важливим елементом системи є також *ідентифікація всіх видів агрегованої упаковки* тютюнових виробів у взаємозв'язку за принципом «материнський – дочірній елемент». Це забезпечує агрегацію продукції під час виробництва і швидке просування ланцюгом постачання (пачка, блок, короб, коробка, палета); можливість швидкого та легкого зчитування кожного унікального ідентифікатора на кожному етапі агрегації для простеження всього ланцюга постачання зі збереженням цілісності оригінальної упаковки працівниками податкових та правоохоронних органів, споживачами продукції.

У концепції електронної акцизної марки зазначене передбачено, проте *потрібно віднести до компетенції операторів ринку генерацію кодів та вибір носія інформації для унікального ідентифікатора усіх видів пакування тютюнових виробів*. Ідентифікація усіх партій товару з дотриманням відповідних

міжнародних стандартів є дуже зручною для економічних операторів і дасть змогу оперативно заносити дані про рух кожної пачки тютюнових виробів ланцюгом постачання. Таке рішення не спричинить нових витрат на закупівлю додаткових девайсів для друку і зчитування наклейок із кодами, а дозволить використання наявного обладнання, що не призведе до додаткових витрат на ведення бізнесу.

Крім того, в Україні передбачено внесення до системи відстеження інформації про кожне перевантаження продукції з одного транспортного засобу на інший, а в європейській системі *track&trace* вносяться дані лише про плановий маршрут пересування. Таке вітчизняне рішення може сповільнити рух продукції ланцюгом постачання і не створить додаткові аналітичні можливості для протидії нелегальному обігу тютюнових виробів. Тобто, цей елемент системи є зайвим.

Згідно з ініціативою, адміністратором електронної акцизної марки має стати визначене Кабінетом Міністрів України державне підприємство. Натомість у більшості країн, що впроваджували подібні системи, такий оператор обирався на основі відкритого тендеру. Це сприяє розвитку конкуренції, дає змогу багатьом постачальникам різноманітних технологічних рішень пропонувати свої послуги, а державі – обрати найбільш оптимального з них. Важливою при цьому є ділова репутація постачальників технологічних рішень. Недопустимим є обрання компаній, які в інших країнах допускали недобропорядну поведінку щодо впливу на формування тендерних умов.

Іншим не менш важливим фактором для ефективного впровадження системи *track&trace* або її аналогів є **тестовий режим функціонування**. Він дає змогу учасникам ринку тютюнових виробів протестувати складне обладнання і програмне забезпечення, прорахувати навантаження і виявити слабкі місця в ланцюзі постачання. Як засвідчує кращий світовий досвід, його тривалість може становити від восьми місяців до декількох років (ОАЕ – 8 місяців, Канада, Кенія, країни ЄС – до 1 року, Бразилія – 1 рік 5 місяців, Казахстан – 1 рік 7 місяців, штат Каліфорнія у США – 3 роки) (рис. 6.2).

З огляду на таку практику, для уникнення серйозних збоїв, імовірність яких зростає зважаючи на суттєві відмінності електронної акцизної марки від її європейського прототипу, *доцільно щонайменше передбачити достатній період часу на її розробку і впровадження, а також 1 рік тестового режиму функціонування перед повноцінним запуском відповідної системи.*

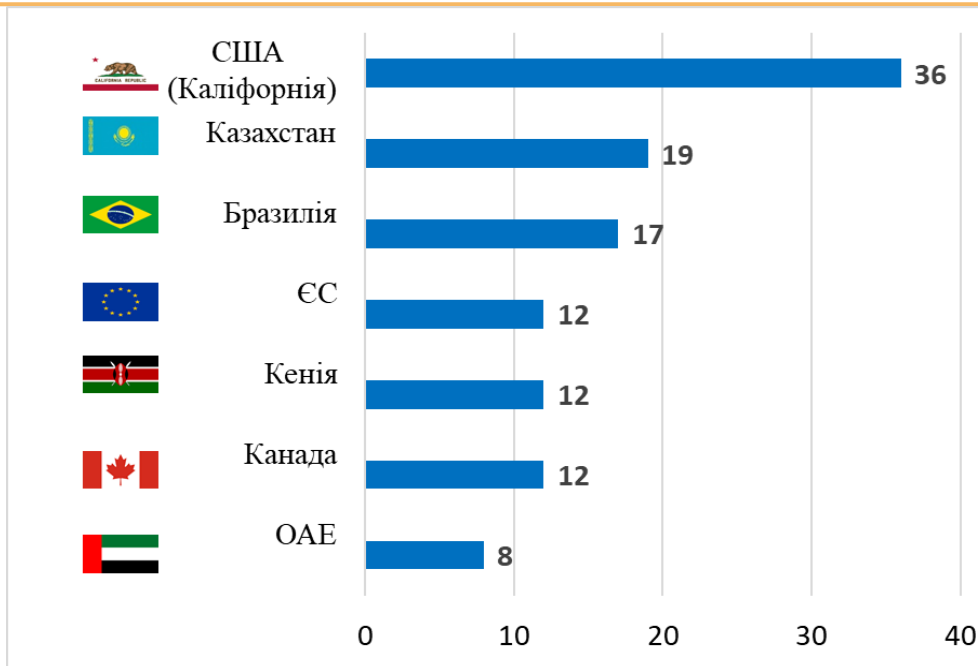


Рис. 6.2. Тривалість запровадження тестового режиму функціонування системи track&trace в окремих країнах світу, місяці

Джерело: складено за даними: Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с.

Звернемо увагу також на те, що ініціатива впровадження електронної акцизної марки породжує **суттєві додаткові витрати для сумлінних платників податків**. Потрібно нагадати, оскільки часто розробники законів на це не зважають, що суспільні втрати, які виникають через запровадження податку, можуть, крім власне податкового навантаження, створювати так званий надлишковий податковий тягар (*excessive tax burden*). З теорії відомо, що його потрібно прагнути позбутись. Зокрема, просте правило «гарного» податку, що мінімізує надлишковий податковий тягар, полягає у тому, що база податку має бути широкою, ставка – мінімально можливою, а система адміністрування – якомога простішою.

Надлишковий податковий тягар виникає під час адміністрування податку та складається із трьох складових: 1) витрат на адміністрування податку державою (*administration costs*); 2) витрат на адміністрування податку платником (*compliance costs*); 3) витрат, пов'язаних з розробкою законодавства і підзаконних нормативних актів, а також із придбанням додаткового обладнання тощо (*implementation costs*). Податкова система має бути налаштована таким чином, щоб ці витрати мінімізувати, оскільки по суті вони є непродуктивними і на містять реципрокного еквіваленту, на відміну від самого податку. Очевидно, що у разі спроб впровадження до системи адміністрування податку з обох сторін (і з боку держави, і з боку платників) складних технологічних рішень, а

електронна акцизна марка є саме таким прикладом, величина надлишкового податкового тягаря зростає. Тому сумлінні платники податків несуть необґрунтовано високі витрати адміністрування.

Оскільки електронну акцизну марку планують запровадити не лише на тютюнові вироби, а й на алкогольні напої, покриття витрат на закупівлю обладнання кожен виробник буде здійснювати за власний рахунок. Виробники алкогольної продукції вже підраховали, що, зокрема, «попляшковий облік вимагатиме переоснащення технічних потужностей на підприємствах. За попередніми розрахунками учасників галузевого Комітету Асоціації, додаткові мінімальні витрати імпортерів алкогольних напоїв від впровадження попляшкового обліку складуть від 3 до 4 грн на кожну пляшку, що у перерахунку на рік тільки для компаній Асоціації складе близько 260 млн грн»¹²².

Додаткові витрати, хоча й менші за обсягом, з огляду на адаптацію до нових вимог функціонування уже встановленого на тютюнових фабриках обладнання, будуть також при виробництві тютюнових виробів. Вони створюватимуть додаткове навантаження (фінансове, операційне, логістичне) на сумлінних платників, в той час як рентабельність діяльності нелегальних операторів тютюнового ринку може внаслідок цього лише збільшитись.

Дискусійна тема – закупівля обладнання, яке забезпечуватиме функціонування системи електронної акцизної марки на етапі оптового та роздрібного продажів підакцизних товарів. Щодо цього питання, на наш погляд, важливо врахувати той факт, що ініційована в Україні система досить віддалено нагадує європейську систему track&trace, котра, по-перше, впроваджена для виявлення та відстеження лише тютюнових виробів, по-друге, не охоплює останню ланку реалізації продукції в роздрібній мережі. Тому в Україні *необхідно передбачити вимогу, що кожен оператор ринку закуповує власне обладнання самостійно*. Такі витрати для сфери роздрібної торгівлі неможливо буде розподілити між виробниками тютюнової та алкогольної продукції.

Як ефективно використовувати дані про рух тютюнових виробів?

Практичне використання інформації з системи track&trace про рух тютюнових виробів ланцюгом постачання є важливим для виявлення порушень, ефективною протидією незаконному обігу такої продукції. Тому в Україні необхідно забезпечити, щоб інформація про відстеження тютюнових виробів не перетворилась у масив непотрібних даних, який накопичується і не використовується за призначенням. Таке уже відбулося у Грузії. Фактично основним

¹²² Бізнес виступає проти запровадження підходу до по пляшкового обліку алкоголю, схожого на російський. ЕВА. URL: <https://eba.com.ua/biznes-vystupaye-proty-zaprovadzhennya-pidhodu-do-poplyashkovogo-obliku-alkogolyu-shozhogo-na-rosijskyj/>

функціоналом грузинського унікального ідентифікатора є те, що податкові інспектори використовують його при обов'язковій щомісячній перевірці точки роздрібного продажу тютюнових виробів, скануючи вибірково окремі їх пачки при вибіркового контролю легальності продукції на вітрині.

Реальна ефективність застосування системи track&trace або її аналогів буде досягнута лише тоді, коли зібрані дані перетворяться у значущу інформацію, яка дозволяє контролюючим органам виявляти потенційні шахрайства, здійснювати цілеспрямовані дії та оптимізувати збір податків.

Зазначений аспект лежить в центрі підходу у країнах ЄС, де одна компанія, що виграла тендер – *Dentsu*, керує даними про виявлення та відстеження тютюнових виробів та забезпечує максимальну простежуваність ланцюга постачання та контроль за процесом збору податків у кожній країні. Зазначена компанія надає країнам низку *можливостей аналізу даних для досягнення цієї мети шляхом виявлення відхилень та потенційних шахрайств*.

Відповідна аналітика пристосована до потреб і викликів, яким протидіє ЄС. Для податкового органу кожної країни застосовано індивідуальний підхід, оскільки усі вони стикаються з різними проблемами. Зважаючи на це, існує можливість розробки сповіщень під потреби конкретних компетентних органів та особливості нелегального обігу тютюнових виробів. Так, співробітникам спеціалізованих підрозділів може приходити електронне сповіщення про значні відхилення в обсягах постачання сигарет певного економічного оператора порівняно з минулими періодами. Це дозволяє ефективно відфільтрувати випадки, котрі потребують перевірки. У концепції електронної акцизної марки про подібну моніторингову систему, на жаль, не йдеться.

Варто зважати також на те, що введення електронної акцизної марки не дозволить подолати усі проблеми на ринку тютюнових виробів, оскільки більшість нелегальної продукції продається поза легальними роздрібними мережами. *Анонсовані розробниками ініціативи показники економічного ефекту від її застосування є нереалістичними*. Ця система дозволить виявляти лише продукцію, яка виготовлена легально, але просувалась ланцюгом постачання з певними порушеннями, і не вплине на ринок контрабандних сигарет та немаркової продукції.

Крім того, для комплексної боротьби із нелегальним тютюновим ринком необхідне застосування різних механізмів. Зокрема, потрібно розвивати і вдосконалювати наявні в контролюючих органів механізми: ліцензування і контрольні заходи – для виявлених немаркованих сигарет, оперативно-розшукові – для з'ясування їх походження, аналіз баз даних, які є в розпорядженні податкових органів тощо, – для виявлення різних видів зловживань.

Для того, щоб скоротити нелегальний ринок сигарет, необхідне також поєднання заходів контролю зі стимулюванням податкового комплаєнсу і медіакампаніями у ЗМІ щодо інформування громадськості про те, що розповсюдження та/або придбання тютюнових виробів, з яких не сплачено податки, є незаконною діяльністю. Синергійний ефект таких заходів буде проявлятися у зменшенні пропозиції нелегальних тютюнових виробів та попиту на них.

Ризики скасування паперової марки акцизного податку в Україні

Насамкінець додамо те, що ідея заміни паперової акцизної марки електронною не нова та не з'явилася вперше в Україні. Переважна більшість країн ЄС також розглядали таку ініціативу, але не підтримали її.

Зокрема, в уже згаданій *Німеччині* паперова марка акцизного податку застосовується лише для тютюнових виробів, від її заміни електронною маркою країна відмовилася, оскільки:

- паперова марка акцизного податку є видимою ознакою легального походження сигарет;
- при використанні електронних ідентифікаторів неможливо зрозуміти закодовану у них інформацію без спеціальних засобів для зчитування (або інструкцій, які дозволяють розшифрувати буквенно-цифровий код);
- система електронної акцизної марки є дорогою (її вартість насамперед для державного бюджету не співмірна з можливим позитивним ефектом її впровадження);
- обов'язкова для всіх країн ЄС (і для України у майбутньому) *система виявлення та відстеження тютюнових виробів track&trace не пов'язана з відслідковуванням сплати акцизу.*

Наведені висновки німецької дискусії дають нам важливе застереження. Якщо в Україні буде скасована паперова марка акцизного податку, може виникнути ситуація, коли курець придбає звичний бренд сигарет (за ціною легальної пачки) та мимоволі стане споживачем нелегальної продукції (підробки). Адже не можна очікувати від споживачів, що вони щоразу скануватимуть за допомогою смартфона та перевірятимуть у новій системі легальність кожної придбаної пачки. Легше візуально оглянути паперову марку акцизного податку і переконатися у легальності тютюнових виробів.

Разом з тим, споживачі нелегальних сигарет – це особи із низькими доходами, які часто 1) навіть не мають смартфонів і 2) не перейматимуться скануванням сигаретних пачок.

Як зазначено у розділі 3, в Україні 91,6 % від усіх нелегальних сигарет – це контрафактна продукція та сигарети з маркуванням «duty free» або для експорту. Левова частка нелегальних тютюнових виробів продається без марки

акцизного податку встановленого зразка. Тобто, значна частина споживачів свідомо обирає нелегальну продукцію. Це суттєво ускладнює протидію нелегальному тютюновому ринку. Електронна акцизна марка буде недієвою у боротьбі з цим найбільшим сегментом незаконної торгівлі сигаретами.

Звернемо увагу й на те, що в ЄС унікальним ідентифікатором системи track&trace маркуються тютюнові вироби, призначені для експорту. Наразі це правило застосовується для сигарет і тютюну для скручування у сигарети, а з 20 травня 2024 р. стосуватиметься також інших тютюнових виробів, зокрема тютюновмісних виробів для електричного нагрівання (ТВЕН). Це означає, що після впровадження електронної акцизної марки *на усі ТВЕН, які вироблені у країнах ЄС та імпортовані в Україну, мають бути нанесені два цифрові коди – унікальний ідентифікатор європейської системи track&trace і вітчизняний електронний акциз*. Адже системи ЄС та України будуть несумісні. Як було зазначено у розділі 5, Велика Британія для уникнення подібної ситуації навіть замінила постачальника послуг системи track&trace на основного оператора, який забезпечує функціонування цієї системи на ринку ЄС.

Таким чином, ініційована в Україні система електронної акцизної марки враховує вимоги європейського законодавства частково, не відповідаючи значній кількості положень ст. 15 та 16 Директиви TPD. Це робить її несумісною з системою виявлення тютюнових виробів track&trace, яка застосовується в ЄС. Крім того, зазначена ініціатива має суттєві недоліки юридичного, технічного та інституційного характеру. Її також мають доповнювати відповідні цифрові рішення, які в поточному моменті не є готовими і відпрацьованими контролюючими органами.

Маємо оцінювати не лише переваги нових технологічних рішень, але і їх ризики. Необхідно дати відповіді на низку важливих питань. Чи буде застосування електронної акцизної марки в Україні ефективним? Чи не спричинить воно значних перешкод для функціонування операторів легального ринку тютюнових виробів? Зважаючи на останній ризик, необхідно у тому числі передбачити застосування тестового режиму перед повноцінним введенням у дію системи. Чи не спровокує електронна акцизна марка появу нових схем ухилення від сплати податків?

Такі відповіді особливо важливі з огляду на те, що запроваджуючи електронну акцизну марку у тому вигляді, як це передбачено відповідною ініціативою, ми розуміємо, що це лише проміжні зміни, які мають бути суттєво відкориговані при вступі України до ЄС.

7. Уроки акцизної політики країн ЄС і можливості запозичення Україною кращих європейських практик боротьби із нелегальним ринком тютюнових виробів

Дослідивши акцизну політику у сфері тютюнових виробів та її вплив на рівень нелегальної торгівлі сигаретами у країнах ЄС, трансформації ринку тютюнових виробів і проблеми справляння акцизу з них в Україні під час війни, вітчизняні реалії протидії нелегальному обігу сигарет, функціонування систем виявлення та відстеження тютюнових виробів (*track&trace*) і безпеки (*security features*) у країнах ЄС та ініціативу електронної акцизної марки в Україні, сконцентруємо увагу на тому, які ще європейські практики боротьби з нелегальним тютюновим ринком можна використати в нашій державі. І, звісно, сформулюємо загальні висновки та рекомендації щодо того, якою має бути акцизна політика України на шляху її інтеграції до ЄС.

Євроінтеграційна домінанта реформування акцизу на тютюнові вироби в Україні

Податкова політика України в контексті стратегії інтеграції до ЄС повинна обов'язково враховувати те, що вітчизняна податкова система має суттєві структурні диспропорції. Ці диспропорції призводять до небажаних соціально-економічних наслідків.

По-перше, податкова система України характеризується нерівномірним розподілом податкового навантаження як за видами податків, баз оподаткування, так і за рівнем доходів. Це істотно викривлює стимули економічних агентів, призводить до недобросовісної конкуренції, що зрештою практично виявляється у суттєвому за розмірами тіньовому секторі економіки та створенні умов опортуністичного типу поведінки платників податків.

По-друге, протягом досить тривалого періоду часу простежується стабільне збільшення надходжень непрямих податків (ПДВ та акциз) на товари та послуги імпортного виробництва, що є водночас і причиною, і наслідком деіндустріалізації української економіки.

Ці тенденції посилились із початком повномасштабної військової агресії РФ в Україні. Частка внутрішнього акцизу за всіма позиціями зменшується, що відбувається одночасно із частковою компенсацією за рахунок імпортної продукції та, відповідно, у сукупних надходженнях акцизу зростає частка саме акцизного податку на товари імпортного виробництва.

Як показала практика, *запровадження європейських практик та стандартів оподаткування без урахування особливостей і соціально-економічних*

реалій нашої держави (рівень доходів населення, поведінкові патерни, структура ринку, інституційні особливості та ін.) обертається втратами для економіки та державного бюджету.

Тут криється одна з основних системних вад податкової політики в Україні, яка полягає у тому, що новели вітчизняного податкового законодавства часто не мають практичних механізмів їх реалізації, зокрема, стосовно адміністрування податків. Якщо податки є відбиттям економічних відносин, то система їх адміністрування, в свою чергу, проекцією моделі кожного окремо взятого податку на сферу управління. Ми це мали змогу спостерігати на прикладі створення системи контролю за трансфертним ціноутворенням, системи електронного адміністрування ПДВ, впровадження РРО тощо¹²³.

Це, зрозуміло, стосується й політики акцизного оподаткування тютюнових виробів, оскільки тепер уже очевидно, що за більш помірному темпу підвищення ставок акцизу легальний тютюновий ринок в Україні міг би бути значно більшим, а це додаткові інвестиції, робочі місця і, зрештою, додаткові податкові надходження. В Україні тютюнова галузь забезпечує 7 % податкових надходжень державного бюджету. Тому державна податкова політика, яка полягає у різкому збільшенні податкового навантаження на середньостатистичних та сумлінних платників податків, загалом не може вважатися раціональною та доцільною, оскільки подальший рух у цьому напрямку загрожує зростанням масштабів негативних наслідків.

У цьому контексті перед Україною стоїть складний вибір між дотриманням норм європейських директив, з одного боку, і соціально-економічними та безпековими реаліями, з другого.

Доводиться констатувати, що у питанні наближення податкової системи нашої країни до стандартів ЄС українські законодавці та суб'єкти податкової політики сприймають такий виклик формально, вважаючи, на нашу думку, помилково, що імплементація до Податкового кодексу України вимог директив ЄС (причому не всіх, а лише тих, які подобаються) буде достатньою, аби «домашнє завдання» країни-кандидата вважалось виконаним.

Це неправильне розуміння суті податків та їхнього впливу на економіку і суспільство, що, у випадку непродуманого застосування, може призвести до дуже шкідливих наслідків або, щонайменше, до тупцювання на місці там, де потрібно рухатись швидко.

Практика простої механічної імплементації положень директив ЄС (особливо стосовно ставок акцизу, які були погоджені та встановлені для країн, рівень економічного розвитку котрих є в рази вищим порівняно з Україною)

¹²³ Швабій К. Сумлінний заплатить двічі. Бізнес. Цензор. URL: https://mbiz.censor.net/columns/3398083/sumlinnyy_zaplatyt_dvichi

породжує ще одну проблему. Держава, та й бюджет і суспільство, втрачають від надто швидкого привнесення до українських реалій норм оподаткування щонайменше двічі.

Перший раз, коли через недостатню інституційну спроможність контролюючих органів, на що ми уже звертали увагу, розвивається тіньовий сегмент ринку якогось продукту/послуги і, відповідно, страждають сумлінні платники, а бюджет недоотримує значні обсяги податкових надходжень.

Другий раз, коли ті самі державні контролюючі органи стають не здатними примусити кінцевих бенефіціарів, конкретних фізичних осіб платити податки з отриманих надприбутків та доходів.

Тим не менш, європейський досвід, описаний у розділі 2, вчить нас найголовнішого – *підвищення акцизу на тютюнові вироби має бути поступовим. Його темп має обов'язково враховувати загальну соціально-економічну ситуацію в країні та купівельну спроможність населення.* В умовах відсутності закріпленого в Угоді про асоціацію між Україною та ЄС кінцевого терміну досягнення вітчизняним акцизом рівня 90 євро за тис. сигарет¹²⁴ і щорічного зростання нелегального тютюнового ринку не потрібно намагатися виконати цей стандарт ЄС в 2025 р. за будь-яку ціну. Особливо зважаючи на те, що ціна дедалі вища. ***Темп підвищення ставки акцизу для сигарет на рівні 20 % у рік є надто високим, його потрібно сповільнити.***

Інший важливий урок для України, який випливає з європейської практики – *має бути диференціація акцизного навантаження на сигарети та новітню продукцію для споживання нікотину, яка є потенційно менш шкідливою для здоров'я людини.* В кінці кінців, переконливих доказів того, що тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) та електронні сигарети можуть бути так само шкідливі, як звичайні сигарети, досі не наведено. Це, а також сучасну практику акцизного оподаткування такої продукції у країнах ЄС навіть закладено у підхід Єврокомісії до встановлення майбутніх загальноєвропейських мінімальних рівнів акцизу. Дискутується лише конкретний розмір відповідних ставок, але не йде мова про їх однаковий рівень зі ставкою акцизу для сигарет. Це потрібно враховувати в Україні.

Як зазначено у розділі 3, в Україні небажаним наслідком підвищення акцизу на ТВЕН у 2021 р. відразу в 4,2 рази стала стагнація, а потім згорання їх раніше динамічно зростаючого ринку. Щодо такої продукції в Україні сьогодні сигаретною є не лише ставка оподаткування, а й спадна динаміка податкових надходжень у середньостроковій перспективі. У той час, коли у країнах ЄС надходження податків від ТВЕН продовжують зростати. Отже, і досвід ЄС,

¹²⁴ Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект. [за заг. ред. В.І. Коротуна]. К.: Алерта, 2018. С.67.

і вітчизняні реалії свідчать про те, що **в Україні потрібно відновити диференціацію рівня акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети шляхом тимчасової відмови від підвищення акцизу для ТВЕН.**

В Україні в 2023 р. відбулося підвищення ставки акцизу на рідини для електронних сигарет, але її рівень залишився нижчим порівняно з сигаретами. Водночас в умовах, коли вітчизняний ринок електронних сигарет розвивається в основному в нелегальному сегменті, таке підвищення матиме досить обмежену фіскальну ефективність. **Необхідне удосконалення заходів із протидії нелегальній торгівлі рідинами для електронних сигарет**, що актуалізує подальші наукові пошуки відповідних рішень.

Водночас зростання більш ніж у 18 разів обсягів ринку інших тютюнових виробів (розсипного тютюну) в Україні під час війни вимагає зменшення рівня диференціації акцизного навантаження на цю продукцію і сигарети. **Доцільно підвищити акциз для інших тютюнових виробів у 2,5-3 рази, що не буде суперечити принципу ЄС щодо застосування нижчих ставок акцизного оподаткування для розсипного тютюну, ніж для сигарет.** Найкраще зробити це у два етапи. Лише у такий спосіб можна сповільнити активний перехід споживачів від сигарет до сьогодні в рази дешевших самокруток із дедалі більшими втратами податкових надходжень.

Поки що акцизна політика в Україні є жорсткою щодо ТВЕН, але надто лояльною до розсипного тютюну. У країнах ЄС динамічно зростає ринок новітньої продукції для споживання нікотину, а в нашій державі спостерігається бум споживання самокруток. Це потрібно змінити.

Ефективні практики контролю за обігом тютюнових виробів у ЄС

При удосконаленні вітчизняної системи контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів варто враховувати позитивний європейський і світовий досвід, визначити заходи, які були результативними та вивчити можливості їх впровадження в Україні.

1. Інструменти контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів залежно від виду нелегального обігу

Аналіз практики протидії нелегальному обігу тютюнових виробів країн ЄС та світу свідчить про те, що комбіноване використання інструментів контролю, які включають, серед іншого, системи податкової верифікації, безпеки, track&trase, ліцензування суб'єктів господарювання, податковий нагляд, фактичні податкові перевірки і правоохоронні заходи є найбільш ефективним способом ефективної протидії усім видам цієї незаконної діяльності. Проте таку комбінацію потрібно визначати залежно від структури нелегального обігу в країні, адже протидія різним його видам потребує застосування специфічних

інструментів залежно від способів виробництва та розповсюдження нелегальної продукції. У зв'язку з цим важливими є аналітичні дослідження структури нелегального обігу тютюнових виробів у країні. Потрібно, щоб податкові органи розуміли специфіку незаконної торгівлі та які з інструментів протидії їй є пріоритетними для використання.

Тютюнові вироби, які вироблені легально, але нелегально просуваються ланцюгом постачання. Цей тип незаконної торгівлі тютюновими виробами характеризується навмисним перевищенням обсягів виробництва виробником, які неправильно задекларовано в нижчій податковій категорії, або обсягів реалізації оператором оптового чи роздрібного ринку. За такого типу нелегальної діяльності на рівні роздрібного продажу як легальні, так і нелегальні сигарети можуть продаватися за заниженими цінами в офіційному та неофіційному секторах роздрібної торгівлі.

Зазначені вище правопорушення охоплюють, зокрема, такі види:

1. «Фіктивний експорт», коли продукція виробляється та призначена для експорту, потім експортується, щоб уникнути внутрішніх податків, а згодом контрабандою повертається до початкової юрисдикції, але без оподаткування. Різновидом такого шахрайства є продаж на території України сигарет із маркуванням «duty free» або для експорту.

2. «Зовнішній перенаправлений», «сірий ринок» або «нелегальна імпортна» продукція, вироблена та призначена для споживання на зовнішньому ринку, але потім незаконно експортована або перенаправлена на інший іноземний ринок, щоб уникнути сплати податків на останньому. В Україні прикладом цього правопорушення є сигарети, які легально вироблені в Україні, але нелегально експортовані в країни ЄС (сигарети «*illicit white*»¹²⁵).

Система track&trace є найефективнішим інструментом протидії зазначеному виду незаконного обігу, оскільки вона дозволяє податковим/митним органам зіставити плановий та фактичний ланцюг постачання тютюнових виробів та зрозуміти на якій його ланці продукція перейшла з легального сектору в нелегальний. Використовуючи цю систему, можна дослідити експортну практику виробника. Можливість відслідкувати рух товару ланцюгом постачання дозволяє податковим органам збирати та аналізувати інформацію про канали розповсюдження продукції, а також про роль, яку конкретний оператор ринку відіграє у розповсюдженні нелегальної продукції, отримати докази участі певного суб'єкта у торгівлі нелегальними сигаретами.

Ефективність застосування системи track&trace була підтверджена, зокрема, у Бразилії: п'ять легальних виробників, на яких припадало 16 % ринку

¹²⁵ Придбання невеликих обсягів сигарет в країнах з низьким рівнем оподаткування у легальних продавців та їх контрабанда та продаж у країні з високим рівнем оподаткування.

тютюнових виробів, а також сім незаконних підприємств було закрито за нелегальне виробництво та обіг такої продукції. У період з 2007 до 2009 рр. надходження акцизу з тютюнових виробів у країні зросли на 24 %, також зафіксовано скорочення нелегальної торгівлі ними на 6 %¹²⁶.

У випадку, коли тютюнові вироби вироблені легально, проте нелегально просуваються ланцюгом постачання, такі інструменти як ліцензування, марки акцизного податку є менш ефективними, адже за допомогою їх використання не можна з'ясувати ланцюг постачання незаконної продукції. Суворіші практики ліцензування можуть не змінити незаконну діяльність виробників, якщо їх неможливо явно пов'язати з нелегальним ринком. Натомість використання системи track&trace дає змогу контролювати мережу розповсюдження нелегальної продукції. Посилення правоохоронних заходів має лише помірний потенціал впливу на поведінку несумлінних операторів тютюнового ринку, оскільки конфіскація контрабандних товарів та розслідування правопорушень не дозволяють розв'язати проблему.

Система виявлення та відстеження тютюнових виробів може бути набагато ефективнішою, ніж індивідуальні заходи правозастосування. Щоправда, *можуть виникнути також проблеми з відстеженням реалізації у роздрібній мережі України сигарет із маркуванням «duty free» або для експорту, оскільки останні офіційно не перебувають в обігу. У будь-якому разі, відповідна схема ухилення від оподаткування надто масштабна, щоб не вживати інших заходів для обмеження її застосування, чекаючи на запровадження системи відстеження ланцюга постачання продукції.*

Водночас на рівні роздрібною торгівлі паперові марки акцизного податку є особливо ефективними, адже вони можуть гарантувати, що тютюнові вироби, які ввезені контрабандою з юрисдикцій з нижчим оподаткуванням, не продаються на офіційному роздрібному ринку у країнах з вищим оподаткуванням. Марки акцизного податку є елементом захисту легальної роздрібною торгівлі, дозволяють відрізнити законну продукцію від нелегальної.

Класичні контрольні заходи, необхідні для контролю справжності марок акцизного податку, забезпечення достовірності маркування і ліцензування, також є інструментами із високим потенціалом на рівні роздрібною торгівлі. Особливо враховуючи те, що саме співробітники податкових органів перевіряють наявність маркування та дотримання економічними операторами ліцензійних умов та відкликають, анулюють чи призупиняють ліцензії.

Нелегальна продукція (підроблені та фальсифіковані товари, контрабанда чи товари, вироблені виробником без ліцензії), які транспортуються через

¹²⁶ Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с.

кордон у різні юрисдикції. Контрабанда за допомогою великомасштабних поставок контрафактної продукції є дедалі більшою глобальною загрозою. Зокрема, розповсюдження підроблених сигарет від виробників у Китаї, Східній Європі (у тому числі в Україні) і деяких частинах Латинської Америки стало основним джерелом контрабанди в багатьох країнах і вимагає інших політичних рішень, ніж ті, що спрямовані на легальних виробників. Найпоширенішим заходом протидії такому виду нелегальному обігу є посилення безпеки на кордоні та перевірка імпорту з метою виявлення нелегальних сигарет.

Захист роздрібною торгівлі від незаконних торгових марок вимагає комплексного режиму ліцензування з відповідними перевітками, маркування марками акцизного податку, щоб гарантувати, що заборонена продукція не потрапляє в легальний ланцюг постачання.

Застосування паперових марок акцизного податку з відповідними захисними елементами ускладнює підробку тютюнових виробів та зменшує імовірність проникнення незаконної продукції у сектор роздрібною торгівлі. Окрім того, чим кращі захисні елементи цих марок, тим більша імовірність виявлення нелегальною продукції, а це знижує мотивацію роздрібних торговців брати на реалізацію нелегальні сигарети.

Важливо також при нанесенні марок акцизного податку використовувати достатньо міцний клей, щоб вони могли діяти як пломби проти втручання та повторного використання. Ліцензування і посилені перевірки також демонструють високий потенціал контролю у сфері роздрібною торгівлі через загрозу анулювання/призупинення ліцензії на роздрібну торгівлю.

Незаконна продукція (без ліцензії чи реєстрації), яка розповсюджується в межах однієї юрисдикції. Мається на увазі, що виробник навмисно уникає юридичної відповідальності за неотримання ліцензії.

У такому випадку посилений контроль використовується для сприяння закриттю виробника, який порушує законодавство. На рівні роздрібною торгівлі ліцензування, марки акцизного податку та посилене правоохоронне забезпечення мають високий потенціал для боротьби із зазначеним видом нелегального обігу тютюнових виробів. Здатність успішно ідентифікувати нелегальну продукцію за допомогою марок акцизного податку у поєднанні з фінансовими ризиками втрати ліцензії може відчутно вплинути на бажання роздрібних продавців брати участь у незаконній діяльності.

2. Досвід країн ЄС у сфері протидії нелегальній торгівлі сигаретами та налагодження ефективної системи контролю за їх обігом

Для України особливо цінним є досвід країн ЄС. Логічно взяти до уваги практику країн Центральної та Східної Європи, адже вони зіштовхувались зі схожими проблемами високого рівня нелегального ринку. На початку 2010-х

років частка нелегальної торгівлі сигаретами на рівні понад 30 % фіксувалася для Латвії, Литви і Болгарії. Навіть у 2017 р. Латвія мала найвищий рівень контрафактного виробництва та контрабанди сигарет у ЄС, частка нелегального ринку країни складала 22,6 % від його загального обсягу. Це є тотожним для сучасних українських реалій. Проте зазначені країни зуміли приборкати надвисокий рівень нелегального обігу тютюнових виробів.

Зокрема, *Латвія* досягла певних успіхів у сфері протидії нелегальному обігу сигарет, про що свідчить її 16 місце серед 34 європейських досліджуваних країн, обійшовши Італію, Португалію, Польщу, Румунію, Хорватію, Угорщину тощо¹²⁷. До сильних сторін (так званих «рецептів успіху») протидії нелегальному обігу сигарет у Латвії можна віднести такі:

а) дуже чіткий розподіл функціональних повноважень між державними органами (прикордонна служба, поліція, податкові та митні органи) та їх злагоджена взаємодія щодо протидії нелегальному обігу підакцизних товарів;

б) модернізація технічного обладнання і використання спеціальних пристроїв митною та прикордонною службою – таких як сканери, прилади нічного бачення, камери, квадрокоптери тощо. Постійне підвищення навичок та формування спеціалізованих мобільних команд відстеження незаконної підакцизної продукції;

в) співпраця країни з європейськими інституціями – Європейським бюро протидії шахрайству (OLAF), Європейською судовою мережею у кримінальних справах (EUROJUST) та Europol. Активна співпраця із OLAF дала змогу отримати уповноваженим особам доступ до ІТ системи, котра фіксує перетин товарами кордонів ЄС та транзит, з метою протидії митним правопорушенням, зокрема контрабанді тютюнових виробів. Беззаперечною є технічна підтримка європейських інституцій щодо розслідування порушень у сфері нелегального обігу підакцизної продукції;

г) співробітництво держави у форматі спільних операцій митниць (*Joint Customs Operations*) згідно із законодавством ЄС. Ці заходи є таргетованими, включають обмін інформацією та даними, доступ до ІТ систем, аналіз, адміністративну і фінансову підтримку спеціально спланованих заходів щодо виявлення та протидії контрабанді;

д) тісна взаємодія контролюючих органів та Національної асоціації виробників, куди входять представники тютюнової галузі, у питаннях заходів протидії незаконному обігу підакцизної продукції. За сучасних умов щорічні безповоротні втрати бюджету від контрабанди і контрафакту сигарет оцінюються на рівні близько 65 млн євро. Залучення виробників сприяє підвищенню

¹²⁷ The Global illicit trade environment index. URI: https://www.tracit.org/uploads/1/0/2/2/102238034/europe_illicit_trade_paper_final.pdf

результативності державної політики. З огляду на високі значення показника нелегального ринку тютюнових виробів, ефективна комунікація влади та бізнесу має синергійний ефект.

Цікавим є приклад *Польщі*, котра, як зазначено у розділі 2, у 2021 р. досягла найкращого в ЄС результату щодо зниження рівня нелегальної торгівлі сигаретами (з 9 до 5 %). Важливо з'ясувати, які заходи щодо протидії нелегальному обігу тютюнових виробів забезпечили такий успіх країни разом із тимчасовою відмовою від підвищення акцизу.

Отже, Польща є одним з найбільших виробників сигарет серед країн ЄС. Близько 1/6 всіх європейських потужностей з виробництва тютюнових виробів знаходяться у Польщі. Крім того, країна межує з трьома державами – не членами ЄС, що посилює ризики контрабанди. За даними митної служби країни, найбільший обсяг постачання контрабандних сигарет (близько 60 % від загального обсягу) здійснюється з білорусі. Наведені факти свідчать про потребу активної протидії нелегальному обігу підакцизних товарів з боку владних інституцій, до яких слід віднести поліцію, податкові та митні органи, прикордонну службу. Щорічно цими інституціями виявляється і вилучається від 500 до 800 млн шт. контрафактних і контрабандних сигарет¹²⁸.

Зростаючий рівень підготовки працівників прикордонної служби (*Straz Graniczna*), технологічна модернізація митних органів і прикордонників вплинули на зміну структури потоків контрабанди у країну – найбільш поширеним є перевезення на невеликих приватних авто (82 %), далі автобусами (5 %), вантажівками (2 %), залізницею (1,5 %). Підвищення якості координації дій між контролюючими органами Польщі, взаємодія з європейськими інституціями (OLAF, EUROJUST, Europol) та проведення спільних митних операцій у сфері протидії контрабанді сигарет дозволили зменшити обсяги нелегального імпорту¹²⁹. Водночас спостерігається зростання обсягів контрафактного виробництва, що посилює фокус уваги податкових органів та поліції.

У Польщі функціонує система моніторингу і контролю ланцюга постачань тютюну, що має на меті створення обмежень на ринку тютюну, недопущення його обігу серед нелегальних учасників ринку. За оцінками експертів, цей механізм разом із системою виявлення та відстеження тютюнових виробів track&trace значно ускладнює діяльність нелегального тютюнового бізнесу¹³⁰.

¹²⁸ Buczkowski K., Dziekański P. Legal and Practical Challenges of Combating Illicit Trade of Tobacco in Poland. In: Nowak, C. (eds) *Combatting Illicit Trade on the EU Border*. 2021. Springer Cham. 153-212 pp. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-51019-0_6

¹²⁹ Zontek, W. Enforcement of Policies Against Illicit Trade in Tobacco Products in Poland. In: Tosza, S., Vervaele, J.A.E. (eds) *Combatting Illicit Trade in Tobacco Products*. 2022. Springer, Cham. 465-506 pp. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-67802-9_9

¹³⁰ Podatki System Śledzenia Wyrobów Tytoniowych Track & Trace. 2019. URL: <https://www.podatki.gov.pl/akcyza/system-sledzenia-wyrobow-tytoniowych-track-trace/>. Last accessed 25 Jan 2023

Зазначимо, що введення системи track&trace в ЄС передбачало перехідний період, який тривав один рік, що дало змогу учасникам ринку тютюнових виробів протестувати обладнання і програмне забезпечення, прорахувати навантаження та виявити слабкі місця в ланцюзі постачання.

У Польщі дозволена Інтернет торгівля тютюновими виробами, але споживачі можуть лише зарезервувати придбану дистанційно таку продукцію, а оплатити та отримати її особисто можна в офлайн-магазині після проходження перевірки віку.

Нелегальна торгівля сигаретами є викликом навіть для найбільш розвинутих країн ЄС. У *Нідерландах* високі ставки акцизу та частка податків у ціні пачки сигарет впливають на зростання ціни (яка варіює в межах від 7 до 9 євро за пачку), що створює очевидні вигоди для нелегальних виробників і постачальників тютюнових виробів. За підрахунками експертів, нелегальний ринок сигарет країни до 2021 р. складав близько 1 млрд шт., що становило 7,8 % від загального обсягу споживання цієї продукції. Бюджет Нідерландів, за даними казначейства країни, щороку втрачає понад 50 млн євро¹³¹.

З огляду на зазначене, протидія контрафактному виробництву і контрабанді сигарет є одним з пріоритетів діяльності податкової та митної служб країни. Важливим елементом політики у цій сфері є система ризик-менеджменту, фіскальні органи оцінюють потенційні «вузькі місця» – хаби, звідки постачається нелегальна продукція. Важливий фокус уваги приділено портам, зокрема Роттердаму, адже значний обсяг нелегального імпорту тютюнових виробів фіксується з-за меж ЄС. У Нідерландах функціонує служба фіскальних розслідувань і досліджень (*Fiscal Intelligence and Investigation Service*), яка активно займається правопорушеннями у сфері акцизного оподаткування сигарет. Заходи цієї інституції спрямовані на усунення факторів масового контрафактного виробництва і нелегальної торгівлі підакцизними товарами. Концентрація на виявленні джерел походження та постачання нелегальної продукції, фіксації елементів ланцюжка організованої злочинності є досить ефективною практикою протидії нелегального обігу тютюнових виробів.

Правда, зазначені вище заходи не дали змоги Нідерландам уникнути різкого зростання рівня нелегальної торгівлі сигаретами до 18 % у 2021 р. внаслідок помітного збільшення акцизу (про це йшлося у розділі 2).

Більш успішною щодо протидії нелегальному обігу тютюнових виробів була *Німеччина*, котра встановила значно нижчий порівняно з Нідерландами акциз на сигарети. У Німеччині близько половини нелегальних сигарет є контрабандою з країн, в котрих ціни на них є нижчими (Чехія, Румунія, Болгарія,

¹³¹ Vries A. J. D. Enforcement of policies against illicit trade in tobacco products in the Netherlands. In *Combatting Illicit Trade in Tobacco Products 2022*. Springer, Cham. 401-463 pp.

білорусь, Україна). За даними звіту КРМГ¹³², у Німеччині частка контрабандних та контрафактних сигарет у загальному обсязі їх споживання зменшилася у шість разів з близько 12 % у 2012 р. до менш ніж 2 % у 2021 р. Утім, незаконна торгівля цією продукцією залишається основним викликом у сфері розслідування податкових і митних правопорушень¹³³.

У Німеччині адміністрування акцизу на тютюнові вироби здійснює Федеральне митне управління (*Rundeszollverwaltung*), яке складається з Генерального митного управління (*Generalzolldirektion – GZD*), у структурі якого перебуває митне управління кримінальних розслідувань (*Zollkriminalamt – ZKA*). Це є особливістю організації протидії нелегальному обігу тютюнових виробів країни. Основним завданням ZKA є розслідування та запобігання тяжким та організованим злочинам у митній сфері. На першому етапі кримінального розслідування нелегального обігу тютюнових виробів ZKA використовують методи спостереження, зокрема перехоплення телекомунікацій та нагляд (включаючи контрольовані поставки); на другому етапі застосовуються стандартні слідчі заходи (обшук і вилучення, арешт і допит підозрюваних).

Будь-який слідчий захід у кримінальному провадженні (а також у провадженні про накладення адміністративного стягнення) здійснюється з урахуванням мінімального порогу первинної підозри у вчиненні правопорушення. Якщо такої підозри немає, ZKA все одно може застосувати слідчі заходи в межах адміністративного провадження (наприклад, запити на інформацію та/або документи). Зокрема, митні органи, які здійснюють фіскальний нагляд імпортованих товарів, можуть досліджувати транспортні засоби для виявлення контрафактних або контрабандних сигарет. З цією метою компетентні органи використовують, наприклад, сканери для вантажівок, що працюють з рентгенівською технологією. Ці заходи контролю часто стають підставою для відкриття кримінальних розслідувань.

ZKA має повноваження, спрямовані на запобігання важким митним правопорушенням: довгострокові спостереження, візуальне та акустичне спостереження поза приватними приміщеннями технічними засобами. Ці заходи не потребують дозволу суду за винятком випадків, коли згадані спостереження проводяться понад два тижні. Заходи спостереження можуть бути застосовані, якщо певні факти вказують на те, що конкретна особа має намір вчинити серйозне податкове або митне правопорушення.

¹³² Illicit Cigarette Consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland / KPMG. 2021. 233 p. URL: https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_6

¹³³ Bose M., Kober D. Enforcement of Policies Against Illicit Trade in Tobacco Products in Germany. In *Combating Illicit Trade in Tobacco Products*. 2022. Springer, Cham. 227-288 pp. URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-67802-9>

Митні органи тісно співпрацюють з тютюновою галуззю за угодою ЄС про співпрацю з чотирма найбільшими тютюновими компаніями для відстеження походження та призначення нелегальних тютюнових виробів. В межах цієї угоди зразок вилучених сигарет надсилається власнику відповідного бренду, а виробнику пропонується надати інформацію про місце виробництва, а також особи одержувачів. Крім того, виробника просять перевірити якість зразка та визначити, чи є вилучені сигарети підробкою.

У Німеччині дозволено дистанційний продаж тютюнових виробів через онлайн-продажі. Законодавством передбачені особливі вимоги до роздрібних торговельних точок, які мають намір брати участь у транскордонному дистанційному продажу тютюнових виробів, електронних сигарет або рідин до них. Це стосується також продажів через Інтернет. Роздрібні торговці зобов'язані мати на сайті систему перевірки віку та зареєструватися в компетентних органах за місцем розташування їхнього бізнесу.

Рекомендації щодо боротьби з нелегальним тютюновим ринком України з урахуванням вітчизняних реалій і на основі європейського досвіду

Для України пошук власної моделі контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів є вкрай актуальним з огляду на значне зростання обсягів такого нелегального обігу.

Покращення інформаційно-аналітичного забезпечення щодо контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів

Для ефективної протидії нелегальному обігу тютюнових виробів важливою є організація роботи податкового і митного відомств. Від постановки цілі до розробки індикаторів, які відобразатимуть її досягнення. В Україні до кінця 2021 р. діяла Стратегія у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року¹³⁴ (далі – *Стратегія*). В ній було поставлено мету щодо зменшення обсягів незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів у нашій державі, їх незаконного переміщення через митний кордон України, а для її досягнення було визначено показники результативності, серед яких відзначимо такі:

- кількість фізичних та юридичних осіб, на яких накладено штрафи за незаконну торгівлю тютюновими виробами;
- кількість суб'єктів господарювання, яким анульовано ліцензії на роздрібну або оптову торгівлю тютюновими виробами через незаконну торгівлю;

¹³⁴ Про схвалення Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України; Стратегія від 23.08.2017 № 570-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-2017-%D1%80#Text>

- кількість вилучених та/або конфіскованих, а також знищених незаконно вироблених тютюнових виробів;
- кількість вилучених та/або конфіскованих, а також знищених незаконно ввезених на митну територію України тютюнових виробів;
- кількість тютюнових виробів, вилучених під час спроби їх незаконного вивезення за межі митної території України, а також відомості щодо їх конфіскації та/або знищення;
- обсяги конфіскованих в інших державах тютюнових виробів, країною походження яких є Україна (за даними звітів міжнародних організацій);
- кількість вилученого та/або конфіскованого, а також знищеного обладнання, призначеного для незаконного виробництва тютюнових виробів;
- кількість вилучених сировини та виробничих матеріалів, призначених для незаконного виробництва тютюнових виробів, а також відомості щодо їх конфіскації та/або знищення;
- кількість вилучених незаконно виготовлених, незаконно одержаних, фальсифікованих чи підроблених марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів.

Термін її дії Стратегії завершився, проте жодного разу звіту про досягнення показників результативності опубліковано не було. Окремі з них можна знайти у звітах про діяльність Державної податкової служби України (далі – ДПС) за відповідний рік в розділі 3 «організація роботи щодо контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і реалізації пального». Але щороку структура цього розділу змінюється і простежити динаміку показників результативності роботи ДПС у сфері протидії нелегальному обігу тютюнових виробів неможливо. Зокрема, в 2018 і 2021 рр. відображено кількість виявлених порушень вимог законодавства, яке регулює відносини у сфері виробництва та обігу спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Проте у звітах за 2019 і 2020 рр. таких показників немає, що унеможлиблює проведення аналізу ефективності діяльності ДПС у сфері протидії нелегальному обігу тютюнових виробів.

Крім того, відповідна Стратегія втратила чинність, хоча більшість її пунктів залишилися актуальними та потребують подальшого впровадження. Потрібне оновлення зазначеного документу з урахуванням нових викликів та перспектив впровадження нових інструментів контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, зокрема системи track&trace. При цьому важливим є відслідковування ступеня досягнення результативних показників, що дасть змогу вимірювати прогрес у реалізації Стратегії та підвищенні інституційної спроможності ДПС.

Щодо розробки оновленої Стратегії зауважимо, що Міжнародна асоціація виробників марок акцизного податку (*International Tax Stamp Association*) рекомендує слідкувати за тим, щоб показники результативності були пов'язані з конкретними заходами та ресурсами податкового та митного відомств¹³⁵. Наявність Стратегії не призведе автоматично до скорочення нелегального обігу тютюнових виробів. У цьому ми в Україні переконалися, адже протягом терміну чинності Стратегії частки нелегального обігу лише збільшувалися. За висновками фахівців організації, найбільш ефективними щодо протидії нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів є такі заходи:

- створення спільних міжвідомчих робочих груп для нагляду і контролю за діяльністю операторів ринку підакцизних товарів з використанням спеціальних пристроїв;
- моніторинг каналів збуту тютюнових виробів на наявність порушень і, якщо їх виявлено, виявлення походження незаконної продукції;
- закупівля спеціального обладнання для виявлення незаконних тютюнових виробів на митних і прикордонних постах (спеціальні сканери і т.ін.);
- профілювання та аналіз податкових ризиків;
- встановлення та застосування суттєвих штрафних санкцій;
- забезпечення безпечного знищення вилученої продукції і обладнання, призначеного для виробництва тютюнових виробів;
- просвіта громадськості щодо незаконної торгівлі сигаретами;
- забезпечення наявності ресурсів для податкового нагляду і проведення перевірки дотримання зобов'язань згідно із законом;
- співпраця з іншими відомствами та виробниками для отримання доказів для суду у разі необхідності;
- використання інформаційно-аналітичної системи бізнес-аналітика.

Після впровадження нових заходів з удосконалення контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів потрібно обов'язково моніторити результативні показники діяльності, щоб відстежувати ефективність і виявляти потенційні недоліки чи проблеми, які потребують розв'язання в майбутньому. Серед них як кількісні результати функціонування системи контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції, так і загальні результати цієї нової діяльності у вигляді зниження обсягів та частки нелегального обігу тютюнових виробів. Це дасть змогу реалізовувати стратегічне, тактичне та оперативне планування та забезпечить контроль досягнення початкових цілей, а також дозволить оцінити наслідки та загальні результати запровадження нових заходів та інструментів протидії нелегальному обігу.

¹³⁵ Tax Stamps & Traceability: A Market Analysis and Technical Update Third edition / 2020. Reconnaissance International Ltd. P. 57.

Для оцінювання ефективності нових правил та конкретних процедур доцільно використовувати *інформаційно-аналітичну систему бізнес-аналітики (business intelligence (BI) dashboard)*, котра є одним із поширених інструментів надання органам влади інформації щодо результативності системи контролю, відповідності її функціоналу поставленим завданням. Business intelligence (BI) dashboard – це, по суті, інструмент для візуалізації даних, який відображає стан показників бізнес-аналітики, ключових показників ефективності (KPI) та важливих даних для органів влади.

Такий аналітичний інструмент забезпечує перегляд у режимі реального часу ситуації на ринку тютюнових виробів та надає стейкхолдерам можливість керувати системою, приймати важливі управлінські рішення. Останній може бути налаштований відповідно до конкретних потреб органу влади та відповідної групи чи підрозділу, а також може передбачати використання сповіщень та попереджень. На рис. 7.1 наведено зразок того, як може виглядати Business intelligence (BI) dashboard для контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції в цілому та тютюнових виробів зокрема.

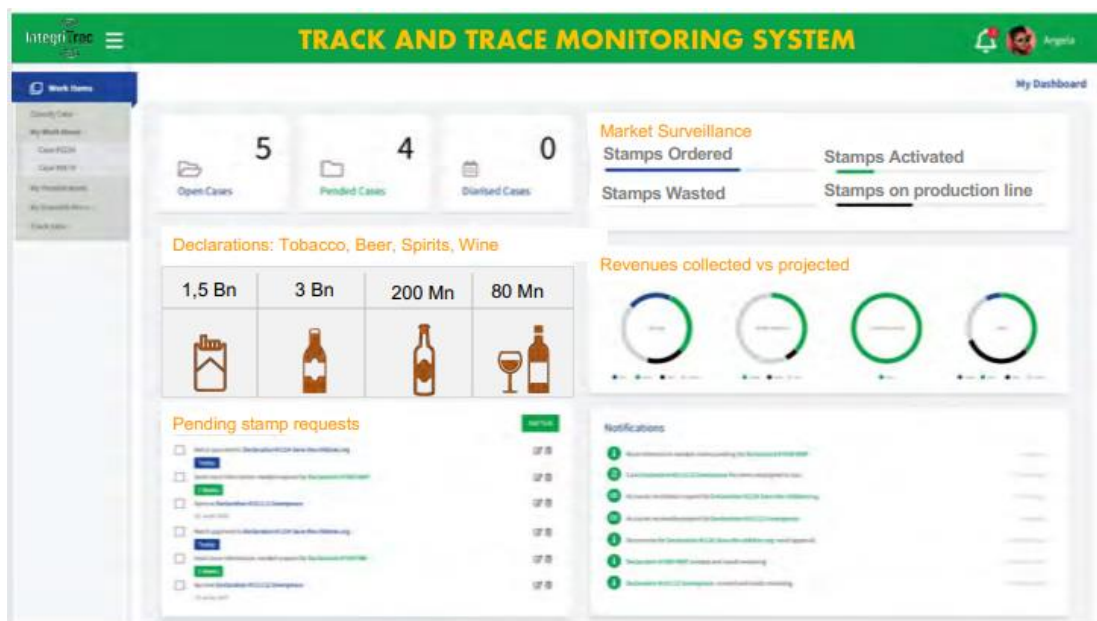


Рис. 7.1. Зразок інформаційної панелі бізнес-аналітики для адміністрування акцизного податку та контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів

Джерело: Tax Stamps & Traceability: A Market Analysis and Technical Update Third edition / 2020. Reconnaissance International Ltd. P. 57.

Крім того, така система придатна для виявлення платників податків із вищим ризиком ухилення від сплати податкових зобов'язань та порушення вимог законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Впровадження Business intelligence (BI) dashboard має забезпечити досягнення таких результатів: краще розуміння проявів нелегальної торгівлі тютюновими виробами; більша здатність автентифікації легальної продукції, що дозволяє легше ідентифікувати нелегальну продукцію; збільшення кількості та підвищення результативності заходів щодо контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів; вища цільова спрямованість контрольних заходів за рахунок кращої підготовки до податкового нагляду та перевірок, зіставлення й аналізу даних, що є в розпорядженні податкового і митного органів; кращий контроль за дотриманням вимог законодавства; збільшення бар'єрів входу на ринок для операторів незаконного ланцюга постачання.

Удосконалення ліцензування виробництва та обігу тютюнових виробів

На основі досліджень та кращих практик країн ЄС щодо податкового регулювання ринку підакцизних товарів можна рекомендувати:

1. Розширити перелік інформації про економічних операторів ланцюга постачання підакцизних товарів, яка буде доступна податковим органам, і ввести додаткові ліцензійні умови щодо:

- відеонагляду та охорони периметру виробництва і зберігання підакцизних товарів. Цілодобова система відеоспостереження в місцях зберігання тютюнових виробів має складатись із пристроїв відеозапису, моніторів, реєстраторів, пристроїв автоматичного аналізу об'єктів для розпізнавання державних номерів транспортних засобів. Система має забезпечувати: візуальний контроль за виробництвом та відпуском відповідної підакцизної продукції у режимі реального часу; безперервний запис відеозображень на цифровий реєстратор-сервер, що дає змогу підтверджувати зафіксовані події; розпізнавання номерних знаків транспортних засобів. Обладнанню відеоспостереженням мають обов'язково підлягати такі зони приміщень акцизного складу: виробничі зони, зони пакування, зони відвантаження на території складу. В окремих країнах на податкових складах використовується система відеоспостереження із замкнутим контуром (*closed-circuit television (CCTV) or video surveillance*) в режимі онлайн. Ця система може включати не лише пристрої відеозапису, але й монітори, реєстратори, пристрої автоматичного аналізу об'єктів (зокрема, розпізнавання державних номерів автомобілів) тощо;

- впровадження критеріїв податкової надійності, а саме надання детальної інформації про засновників і посадових осіб (реєстраційний номер облікової картки, перевірка на судимість та дотримання податкового та митного законодавства тощо);

- адреси всіх приміщень, в яких планується здійснювати операції з підакцизними товарами;

- сертифіката уповноваженого економічного оператора (УЕО) для імпортерів та експортерів;
- технологічних інструкцій виробництва.

2. Розробка та впровадження електронної форми заяви на видачу ліцензії на діяльність із підакцизними товарами із визначеним переліком інформації, необхідної для її заповнення. При цьому потрібно забезпечити автозаповнення форми щодо інформації, яка є в державних органах. Це дозволить спростити процес адміністрування, уникнути помилок при заповненні заяви і, в подальшому, порушень податкового законодавства.

Врегулювання питання онлайн-продажів тютюнових виробів

За підсумками круглого столу «Як детінізувати торгівлю підакцизними товарами і мінімізувати контрабанду?» 24 вересня 2021 р. фахівці аналітичних центрів та представники провідних бізнес асоціацій зазначили, що інтернет торгівля алкогольними виробами займає перше місце серед методів дистрибуції незаконної продукції, але зростає також роль цього каналу для нелегального ринку тютюнових виробів. Зафіксовано чимало випадків функціонування інтернет сайтів, на яких продають відомі бренди алкогольної або тютюнової продукції за суттєво нижчими цінами, ніж у роздрібних мережах, що прямо вказує на несплату податків та нелегальну продукцію.

У 2020 р. лише у сегменті торгівлі тютюновими виробами фіскальними органами разом із представниками Національної поліції України здійснено моніторинг 235 сайтів, які здійснюють реалізацію зазначених товарів, за результатами вжитих заходів 80 сайтів було заблоковано. Водночас замість заблокованих сайтів з'являються нові, що свідчить про потребу реалізації системної політики держави у сфері інституційного забезпечення функціонування електронної торгівлі підакцизними товарами. Питання продажу тютюнових виробів в Україні досі не урегульовано, хоча досвід країн ЄС демонструє активну трансформацію підходів щодо регулювання питання інтернет торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами, що є індикатором адаптації державної політики до сучасних викликів.

В окремих країнах (наприклад, в уже згаданій Польщі), дозволяється метод продажів «*click and collect*», який передбачає резервування тютюнових виробів, а потім оплату та отримання цієї продукції в магазинах. Зазначені заходи дають змогу верифікувати вік споживачів цих товарів. В інших країнах оператори доставки тютюнових виробів перевіряють вік покупців за допомогою кур'єрів, до яких слід віднести *Deliveroo*.

За даними звіту Єврокомісії¹³⁶, менше половини держав-членів ЄС заборонили транскордонний дистанційний продаж тютюнових виробів та/або супутньої продукції споживачам у своїх країнах. Переважна більшість країн ЄС дозволяють продаж на відстані в роздрібних магазинах, списки яких опублікованих на сайтах компетентних органів їх країн.

Моніторинг та введення заборон або обмежень на транскордонні дистанційні продажі, який проведений фахівцями Єврокомісії, свідчить про те, що в окремих країнах виявили незареєстрованих роздрібних торговців або роздрібних продавців, які продають невідповідні або заборонені товари. Крім того, транскордонні дистанційні продажі відбувалися в країнах, де вони були заборонені. Лише кілька країн ЄС заявляли про моніторинг діяльності незареєстрованих роздрібних торговців і визнали труднощі із закриттям веб-сайтів, особливо коли сервери розташовані за межами ЄС. Крім того, використання методу «контрольної закупки» дозволило з'ясувати, що багато роздрібних торговців у різних державах-членах використовують порівняно слабкі методи контролю віку, які легко можуть обійти неповнолітні покупці.

За даними звіту, зазначеного вище, в усіх країнах ЄС були виявлені проблеми з контролем транскордонних дистанційних продажів і багато з них сигналізували про необхідність тіснішого співробітництва у цій сфері. Враховуючи розбіжності між державами-членами та занепокоєння щодо транскордонного дистанційного продажу невідповідної продукції, в ЄС будуть вживатися заходи для подальшого розвитку чинної системи контролю або, як альтернативний підхід, буде розглянута можливість заборони транскордонного дистанційного продажу тютюнових виробів та їх альтернатив.

Посилення правоздатності та дієздатності компетентних органів

Досвід окремих європейських країн щодо організаційно-методичного забезпечення протидії нелегальному обігу підакцизних товарів свідчить про те, що спеціальні підрозділи контролюючих органів мають більшу правоздатність та дієздатність у сфері контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів. Окремі з них значною мірою наділені повноваженнями правоохоронних органів, котрі охоплюють: негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів¹³⁷.

Наголосимо на тому, що функціонал із розслідувань необхідно надавати податковим та митним відомствам із високою інституційною спроможністю,

¹³⁶ Final Report: Support Study to the report on the application of Directive 2014/40/EU / Directorate-General for Health and Food Safety. Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2021. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/9ce15083-b931-11eb-8aca-01aa75ed71a1/language-en>

¹³⁷ Зінкевич А. В. Світові тенденції здійснення податкового контролю: досвід для України. Інфраструктура ринку. 2020. № 4. С. 180–185. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/47_2020_ukr/35.pdf

що забезпечить збалансування інтересів держави та бізнесу, своєчасне реагування на порушення акцизного законодавства. Лише за таких умов використання специфічних методів роботи дозволить підвищити ефективність контролю у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів.

Оскільки в Україні податкові та митні органи таких повноважень не мають, доцільними є координація зусиль та організація регулярних спільних регіональних міжвідомчих робочих груп під керівництвом обласних державних адміністрацій (ОДА) за участі співробітників Департаменту контролю за підакцизними товарами, працівників Національної поліції (у тому числі кіберполіції), Бюро економічної безпеки України, Служби безпеки України, прокуратури, Державної служби України з надзвичайних ситуацій, Державної інспекції архітектури та містобудування України, Державної служби України з питань праці, Державної екологічної інспекції України, органів місцевого самоврядування та інших. Це стане ефективним заходом протидії нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів.

Важливою є також подальша активізація взаємодії вітчизняних фіскальних інституцій з *OLAF*, *EUROJUST* і *Europol*. Співпраця із зазначеними організаціями сприятиме підвищенню результативності протидії митним правопорушенням, у тому числі контрабанді тютюнових виробів.

Євроінтеграційний аспект реформи акцизу на тютюнові вироби має передбачати врахування соціально-економічної ситуації, що складається в Україні, в тому числі специфічних чинників, які впливають на належне функціонування ринку підакцизної продукції. Європейський досвід вчить нас найголовнішого – підвищення акцизу на тютюнові вироби має бути поступовим. Темп підвищення ставки акцизу для сигарет на рівні 20 % у рік є надто високим, його потрібно сповільнити.

Також в Україні необхідно: 1) відновити диференціацію рівня акцизного навантаження на ТВЕН та сигарети шляхом тимчасової відмови від підвищення акцизу для ТВЕН; 2) удосконалювати заходи із протидії нелегальній торгівлі рідинами для електронних сигарет; 3) підвищити акциз для інших тютюнових виробів, що дасть змогу сповільнити перехід споживачів від сигарет до сьогодні в рази дешевших самокруток із дедалі більшими втратами податкових надходжень.

Протидія нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів є комплексною проблемою, розв'язання якої потребує системного підходу, взаємоузгодженої реакції держави, бізнесу та громадянського суспільства. Необхідно враховувати кращий досвід країн ЄС у цій сфері, взяти до уваги заходи, які дозволили цим країнам суттєво знизити частку нелегального

ринку сигарет і збільшити бюджетні надходження. За умов рекордного рівня бюджетного дефіциту це особливо актуально.

В Україні не відбулося визначення результативності заходів Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року та її осучаснення, враховуючи нові виклики нелегальної торгівлі сигаретами. Необхідно оновити Стратегію, визначити чіткий План заходів з її реалізації на п'ятирічний період.

Нагальним державним пріоритетом є формування цілісної системи державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів. Зазначене охоплює питання моделювання впливу заходів акцизної політики на обсяг нелегального ринку тютюнових виробів; покращення інформаційно-аналітичного забезпечення у сфері контролю за виробництвом та обігом цієї продукції; удосконалення ліцензування виробництва та обігу тютюнових виробів; врегулювання питання їх онлайн-продажів.

Важливим є інституційне вдосконалення роботи Державної митної служби і Державної прикордонної служби, забезпечення їх взаємоузгодженої діяльності та посилення координації їх дій з аналогічними органами країн ЄС та Молдови. Необхідно запровадити кримінальну відповідальність за контрабанду підакцизних товарів.

ВИСНОВКИ

1. Засади акцизної політики у сфері тютюнових виробів узгоджуються зі стратегічними цілями розвитку ЄС і засадничими принципами Європейського економічного співтовариства, проте враховують економічну природу податку та визначені Директивою Ради 2011/64/ЄС цілі. Ефективність практичної реалізації цієї політики полягає у необхідності досягнення компромісу між потребами споживачів, наповненням податковими надходженнями державного бюджету і позицією виробників тютюнової продукції.

Стратегія помірною та поступового підвищення ставок акцизу на сигарети дає змогу враховувати, з одного боку, нормативні вимоги законодавства ЄС щодо гармонізації цього податку, з іншого – зважати на відмінності у рівнях соціально-економічного розвитку країн ЄС. Водночас такий механізм «тонкого налаштування» елементів податку дозволяє досягати також таких цілей акцизної політики як необхідність впливу на поведінку споживачів і забезпечення бюджетів додатковими податковими надходженнями, що означає необхідність більш комплексного та цілісного підходу в цій сфері.

Директива Ради 2011/64/ЄС визначає принципи гармонізації структури і ставок акцизного податку щодо тютюнових виробів (переробленого тютюну) – сигарет, сигар та сигарил, тютюну для куріння, проте не регулює оподаткування ТВЕН та рідин для електронних сигарет. На останню продукцію акциз у країнах ЄС також поступово зростає, але залишається досить високий рівень його диференціації (у переважній більшості країн – у понад два рази) із акцизним податком на сигарети. Це зумовлено, зокрема, потенційно нижчим ризиком споживання таких альтернатив для здоров'я людини.

В ЄС триває дискусія щодо оновлення Директиви Ради 2011/64/ЄС, що охоплює питання підвищення мінімального акцизу на сигарети і встановлення правил акцизного оподаткування ТВЕН і рідин для електронних сигарет. Водночас є згода щодо того, що новітня продукція для споживання нікотину має оподатковуватися нижчим акцизом порівняно із сигаретами.

2. Аналіз праць зарубіжних науковців та європейського досвіду засвідчив, що при суттєвому підвищенні акцизу на сигарети сплесків нелегальної торгівлі ними не вдалось уникнути навіть найбільш розвинутим країнам. Це призвело до втрат бюджетних надходжень та перешкоджало досягненню цілей у сфері охорони здоров'я. Болгарія, Литва, Латвія та Угорщина при виконанні вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС застосовували механізм уповільнення (призупинення) зростання ставок акцизу на сигарети, що дозволило їм ефективно протидіяти нелегальній торгівлі цією продукцією та збільшити податкові надходження. Поміркованість акцизної політики є результативним інструментом

протидії нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів. При цьому підвищення інституційної спроможності органів контролю може бути ефективним лише за умови, якщо воно доповнює (а не замінює) виважене підвищення акцизу на тютюнові вироби.

3. Оцінка ступеня досягнення цілей акцизної політики у сфері тютюнових виробів в Україні має здійснюватися відповідно до пріоритетів політики та з урахуванням усіх можливих варіантів поведінкових ефектів. Враховуючи це, констатуємо, що ступінь реалізації акцизної політики щодо тютюнових виробів характеризується недостатнім рівнем прогресу на цьому шляху.

Війна справила значний вплив на тютюнову галузь. Зупинка виробництва в прилеглий зоні до бойових дій, проблеми з логістикою, мільйонні міграційні потоки та падіння купівельної спроможності населення є системними викликами для ринку тютюнових виробів. Зростання тіньового ринку сигарет до рекордних майже 20 % та втрата бюджетних надходжень у розмірі 19,1 млрд грн є вкрай небажаними. Протидія цим явищам лише посиленням контролю не є можливою. Згортання ринку ТВЕН, сплеск продажів значно дешевших рідин для електронних сигарет (в основному – нелегального походження) і самокруток – також не ті наслідки, які очікувалися при підвищенні акцизу.

Крім того, небезпечними трендами війни стали збільшення обсягів торгівлі контрафактними сигаретами і сигаретами з маркуванням «duty free» або для експорту і те, що більшість нелегальних тютюнових виробів продається в кіосках і магазинах.

4. В умовах зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні ще більш відчутними є негативні ефекти поширення такої злочинної діяльності: зростання обсягів втрат податкових надходжень; збільшення корупції в державних органах і загальне зростання рівня злочинності; збільшення доходів, отриманих від незаконної торгівлі тютюновими виробами, які стають об'єктом процесу відмивання грошей; втрата частини ринку і недоотримання прибутку легальними виробниками сигарет й іншими операторами тютюнового ринку; погіршення ситуації у сфері охорони здоров'я, обмеження впливу держави на зменшення поширеності куріння.

Попри стрімке зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами з початком агресії РФ проти України і пов'язане з цим тимчасове розбалансування діяльності контролюючих органів, ситуація залишається контрольованою та наприкінці 2022 спостерігалось деяке скорочення нелегального ринку сигарет. Злам негативного тренду збільшення обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами став можливим завдяки вжитим заходам в тому числі на найвищому політичному рівні. Утім, незважаючи на ці успіхи, частка

нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання залишається високою, на зміну одним тютюновим злочинцям приходять інші.

За останні п'ять років втрати бюджету від нелегального обігу тютюнових виробів щорічно зростали, а сумарно обсяг таких втрат оцінюється у розмірі 46,1 млрд грн. Основними проблемами у сфері боротьби з нелегальною торгівлею сигаретами залишаються: тіньовий ринок ототожнюється з недоліками адміністрування акцизу, натомість ігнорується фактор зростання податкового навантаження; не сформовано цілісну систему державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів; недостатня результативність боротьби із виробниками та «великими» постачальниками незаконної продукції; не забезпечена ефективна взаємодія державних інституцій у питанні протидії нелегальному ринку сигарет; дефіцит заходів, спрямованих на усунення причин існування нелегальної торгівлі сигаретами.

5. Аналіз досвіду впровадження систем track&trace та безпеки (*security features*) у ЄС дав змогу з'ясувати, що держави-члени впоралися з цим складним завданням і повністю виконали вимоги Протоколу FCTS щодо реалізації виявлення та відстеження тютюнових виробів на основі міжнародних стандартів задля забезпечення можливості глобального обміну інформацією в майбутньому. Країни мають можливість відстеження всієї продукції на внутрішньому ринку та для експорту, що зменшує імовірність появи нових схем ухилення від сплати податків.

До перешкод на шляху введення в дію системи track&trace можна віднести: недостатню кількість часу для впровадження окремих кроків; складність системи; її дороговизну; проблеми з якістю даних простежуваності щодо інформації про виробниче обладнання. Натомість факторами, котрі забезпечили успішне впровадження системи, є: тривалий термін налагодження її функціонування; ретельний підхід до вибору постачальників технологічних рішень; консультації з громадськістю та операторами ринку тютюнових виробів. Незважаючи на певні проблеми, система track&trace у ЄС є повністю функціональною та добре налагодженою. Єврокомісія і далі буде здійснювати моніторинг ефективності її застосування з метою визначення того, чи можна покращити її довгострокову ефективність.

Досвід трансформації систем безпеки на ринку ЄС для виконання норм ст. 16 Директиви TPD свідчить про те, що більшість країн ЄС змінили набір елементів захисту на марках акцизного податку, а ті країни, які раніше відмовились від системи податкової верифікації, впровадили нефіскальні етикетки для нанесення на них передбачених Директивою TPD відкритих, напівприхованих і прихованих елементів захисту.

В Україні зараз відкрите вікно можливостей для впровадження системи track&trace і потрібно врахувати відповідний досвід ЄС, щоб у майбутньому вітчизняна система виявлення та відстеження тютюнових виробів могла бути інтегрованою з європейською. Крім того, з огляду на вимоги ст. 16 Директиви TPD, Україні не доцільно відмовлятися від паперових марок акцизного податку. Для нашої держави є цінним досвід упровадження і практичного застосування систем виявлення та відстеження сигарет із роздільним функціоналом, які розроблені на основі відкритих міжнародних стандартів з урахуванням відповідних вимог Протоколу FCTC та гармонізованих підходів ЄС.

6. Ініційована на сьогодні в Україні система електронної акцизної марки враховує вимоги європейського законодавства лише частково, не відповідаючи значній кількості положень ст. 15 та 16 Директиви TPD. Останнє робить її несумісною з системою виявлення тютюнових виробів track&trace, котра застосовується в ЄС. Крім того, зазначена ініціатива має суттєві недоліки юридичного, технічного та інституційного характеру. Її також мають доповнювати відповідні цифрові рішення, які в поточному моменті не є готовими і відпрацьованими контролюючими органами.

Маємо оцінювати не лише переваги нових технологічних рішень, але і їх ризики. Необхідно дати відповіді на низку важливих питань. Чи буде застосування електронної акцизної марки в Україні ефективним? Чи не спричинить воно значних перешкод для функціонування операторів легального ринку тютюнових виробів? Зважаючи на останній ризик, необхідно у тому числі передбачити застосування тестового режиму перед повноцінним введенням у дію системи. Чи не спровокує електронна акцизна марка появу нових схем ухилення від сплати податків? Усі ризики мають бути враховані.

Крім того, *запроваджуючи електронну акцизну марку у тому вигляді, як це передбачено ініціативою, ми повинні розуміти, що це лише проміжні зміни, які мають бути суттєво відкориговані при вступі України до ЄС.*

7. Євроінтеграційний аспект реформи акцизу на тютюнові вироби має передбачати врахування соціально-економічної ситуації, що складається в Україні, в тому числі специфічних чинників, які впливають на належне функціонування ринку підакцизної продукції. Європейський досвід вчить нас найголовнішого – підвищення акцизу на тютюнові вироби має бути поступовим. Темп підвищення ставки акцизу для сигарет на рівні 20 % у рік є надто високим, його потрібно сповільнити.

Також в Україні необхідно: 1) відновити диференціацію рівня акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети шляхом тимчасової відмови від підвищення акцизу для ТВЕН; 2) удосконалювати заходи із протидії нелегальній торгівлі рідинами для електронних сигарет; 3) підвищити акциз для інших тютюнових

виробів, що дасть змогу сповільнити перехід споживачів від сигарет до дешевших самокруток із дедалі більшими втратами податкових надходжень.

Протидія нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів є комплексною проблемою, розв'язання якої потребує системного підходу, взаємоузгодженої реакції держави, бізнесу та громадянського суспільства. Необхідно враховувати кращий досвід країн ЄС у цій сфері, взяти до уваги заходи, які дозволили цим країнам суттєво знизити частку нелегального ринку сигарет і збільшити бюджетні надходження.

В Україні не відбулося визначення результативності заходів Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року та її осучаснення, враховуючи нові виклики нелегальної торгівлі сигаретами. Необхідно оновити Стратегію, визначити чіткий План заходів з її реалізації на п'ятирічний період.

Нагальним державним пріоритетом є формування цілісної системи державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів. Зазначене охоплює такі питання: моделювання впливу заходів акцизної політики на обсяг нелегального ринку сигарет; покращення інформаційно-аналітичного забезпечення у сфері контролю за виробництвом та обігом цієї продукції; удосконалення ліцензування виробництва та обігу тютюнових виробів; врегулювання питання їх онлайн-продажів.

Важливим є інституційне вдосконалення роботи Державної митної служби і Державної прикордонної служби, забезпечення їх взаємоузгодженої діяльності та посилення координації їх дій з аналогічними органами країн ЄС та Молдови. Необхідно запровадити кримінальну відповідальність за контрабанду підакцизних товарів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акцизне оподаткування тютюновмісних виробів для електричного нагрівання в Україні. *ФРУ*. 2021. URL: https://fru.ua/images/doc/analytics/2021/e-smoke_TVEN_web.pdf
2. БЕБ ініціювало створення постійно діючої робочої групи з EUBAM. *Урядовий портал*. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/beb-initsiiuvalo-stvorennia-postiino-diiuchoi-robochoi-hrupy-z-eubam>
3. Бізнес виступає проти запровадження підходу до по пляшкового обліку алкоголю, схожого на російський. *ЕВА*. URL: <https://eba.com.ua/biznes-vystupaye-proty-zaprovdzhennya-pidhodu-do-poplyashkovogo-obliku-alkogolyu-shozhogo-na-rosijskyj/>
4. Бюро економічної безпеки. URL: <https://esbu.gov.ua/timeline?&type=posts>
5. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2018 рік".
6. Данило Гетманцев: Мушу констатувати провал боротьби з тіншовим ринком підакцизних товарів. *Економічна правда*. 2021. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2021/06/24/675295/>
7. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект. [за заг. ред. В.І. Коротуна]. К.: Алерта, 2018. 102 с.
8. Загрозлива ситуація. Чому кожна п'ята пачка сигарет продається нелегально і як це шкодить економіці України. *NV*. 2023. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/nelegalniy-rinok-tyutyunu-v-ukrajini-chomu-zrostaeye-yak-prasyuye-i-shcho-virishit-problemu-50309272.html>
9. Зінкевич А. В. Світові тенденції здійснення податкового контролю: досвід для України. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 4. С. 180–185. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/47_2020_ukr/35.pdf
10. Іванов Ю. Б., Швабій К. І. Нагальні проблеми формування державної податкової політики в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 39-52.
11. Контрабанда. Сигарети. Доповідь Українського інституту майбутнього. 2020. URL: <https://uifuture.org/reports/kontrabanda-sigareti/>
12. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с.
13. На Волині припинено діяльність підпільного цеху з виготовлення цигарок. URL: https://lb.ua/pravo/2022/11/18/536331_volini_pripineno_diyalnist.html
14. Нардеп вимагає від БЕБ ефективної боротьби з точками продажу нелегального тютюну та його виробниками. *Інтерфакс Україна*. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/869672.html>
15. Нацбюро фінансової безпеки. Недоречність доречного. *Дзеркало тижня*. 16.03.2018 р. URL: https://zn.ua/ukr/macrolevel/nacbyuro-finansovoyi-bezpeki-nedorechnist-dorechnogo-272271_.html
16. Нелегальне виробництво цигарок у Жовтих Водах призвело до недоотримання бюджетом 6,5 млрд грн у 2022 році – Гетманцев. *Інтерфакс Україна*. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/863004.html>
17. Офіційний телеграм-канал Президента України. URL: https://t.me/V_Zelenskiy_official/2520
18. Парламент має працювати ефективніше – народний депутат Железняк. 16.12.2022 р. *Kyiv Post*. URL: <https://www.kyivpost.com/uk/post/5818>
19. Податкова диверсія, катастрофа на митниці та пільги на генератори. Які податки платитиме бізнес у 2023-му. Велике інтерв'ю Данила Гетманцева. *Журнал Forbes Ukraine*. URL: <https://forbes.ua/money/pro-podatki-u-2023-rotsi-reformu-mitnitsi-ta-beb-i-tsifrovizatsiyu-podatkovoi-velike-intervyu-danila-getmantseva-19122022-10574>
20. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. К.: Алерта, 2018. 62 с.
21. Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації [Коротун В.І., Кошук Т.В., Новицька Н.В., Хлебнікова І.І.] / за заг. ред. Кошук Т.В. Ірпінь–Хмельницький, 2020. 133 с.
22. Поляков М. Й. Напрями удосконалення акцизної політики у сфері тютюнових виробів в Україні. *Фінанси України*. 2021. № 5. С. 82-96.
23. Презентація Kantar. Вересень 2022. URL: http://publications.chamber.ua/2022/Tax/AIT_Kantar.pptx
24. 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>
25. Про схвалення Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України; Стратегія від 23.08.2017 № 570-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-2017-%D1%80#Text>
26. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах № 8287 від 15.12.2022. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41030>

27. Проект Закону про забезпечення електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах № 8286 від 15.12.2022. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41031>
28. Ринок рідин для електронних сигарет перебуває у тіні на 80 % - асоціація. *Бізнес NV*. 17.11. 2021. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/ukrtyutyun-rinok-ridin-dlya-elektronnih-sigaret-v-osnovnomu-v-tini-novini-ukrajini-50196435.html>
29. Саравець А. Чи ефективна боротьба з контрабандою сигарет у воєнний час. *Економічна правда*. 9.11.2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/11/9/693596/>
30. СБУ ліквідувала схему підпільного виробництва і контрабанди тютюнових виробів до ЄС. URL: <https://mind.ua/news/20253617-sbu-likvidovala-shemu-pidpilnogo-virobnictva-i-kontrabandi-tyutyunovih-virobiv-do-es>
31. Сигаретки не буде? Як торгують нелегальним тютюном та звідки він береться. *Економічна правда*. 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2020/10/26/666575/>
32. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 93–115.
33. Стігліц Дж. Глобалізація та її тягар / пер. з англ. Київ: КМ-Академія, 2003. С. 19.
34. Тінювий ринок тютюну дещо скоротився після рекордного показника – дослідження. *Економічна правда*. 1.01.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/1/696589/>
35. Удосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет та протидії їх незаконному виробництву та обігу в Україні. URL: <https://www.growford.org.ua/research/udoskonalennya-polityky-u-sferi-aktsyznogo-opodatкування-syigaret-ta-prydiy-yih-nezakonnomu-vyrobnyttsvu-ta-obigu-v-ukrajini/>
36. Чемпіонат з перекидання гарячої картоплі». Гетманцев оцінив втрати держбюджету через нелегальний тютюн у понад 20 млрд грн. *NV*. 01.11.2022. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/finance/getmanciv-byudzheth-vtrachaye-ponad-20-mlrd-grn-cherez-nelegalniy-tyutyun-novini-ukrajini-50280777.html>
37. Швабій К. І. Податковий хайпи-2018. *Дзеркало тижня*. URL: https://zn.ua/ukr/finances/podatkovi-haupi-2018-296427_.html
38. Швабій К. І. Податково-митна гойдалка: то злука, то розлука! *Дзеркало тижня*. 11.01.2019 р. URL: https://zn.ua/ukr/macrolevel/podatkov-mitna-gojdalka-to-zluka-to-rozluka-299334_.html
39. Швабій К. Сумлінний заплатить двічі. *Бізнес*. Цензор. URL: <https://mbiz.censor.net/columns/3398083/sumlinnyy-zaplatyt-dvichi>
40. Швабій К. І. У полоні податкових стереотипів. *Дзеркало тижня* 11.04.2019 р. URL: https://zn.ua/ukr/finances/u-poloni-podatkovih-stereotipiv-310907_.html
41. Alcohol, Tobacco, Fuel and Electricity Excise Duty Act URL: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/512052021001/consolide/DECRETO/LEGISLATIVO/15/dicembre/2014/n.188>
42. An interview with General Valery Zaluzhny, head of Ukraine’s armed forces. *The Economist*. URL: <https://www.economist.com/zaluzhny-transcript>
43. Annual Report on Taxation 2021. Review of taxation policy in the EU Member States. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/annual-report-taxation_en
44. Bose M., Kober D. Enforcement of Policies Against Illicit Trade in Tobacco Products in Germany. In *Combatting Illicit Trade in Tobacco Products*. 2022. Springer, Cham. 227-288 pp. URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-67802-9>
45. Buczkowski K., Dziekański P. Legal and Practical Challenges of Combating Illicit Trade of Tobacco in Poland. In: Nowak, C. (eds) *Combatting Illicit Trade on the EU Border*. 2021. Springer Cham. 153-212 pp. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-51019-0_6
46. Causes and Control of Illicit Tobacco. Alvarez & Marsal. Second Edition, 2019. URL: https://www.alvarezandmarsal.com/sites/default/files/causes_and_control_of_illicit_tobacco_report_ed_2.pdf
47. Chaloupka F. J., Edwards S. M., Ross H., Diaz M. Preventing and reducing illicit tobacco trade in the United States. 2015. 46 p.
48. Chionis D., Chalkia A. Illicit tobacco trade in Greece: the rising share of illicit consumption during crisis. *Trends in Organized Crime*. 2016. Vol. 19. Issue. 3. P. 236–253.
49. Cigarette Taxes in Europe. 31.05.2022. URL: <https://taxfoundation.org/cigarette-tax-europe-2022>
50. Commission Implementing Regulation (EU) 2018/574 of 15 December 2017 on Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R0574>
51. Commission staff working document. Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. February 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/10-02-2020-tobacco-taxation-report.pdf?fbclid=IwAR1uqPEEeWpOASnJmY3ngW1P7uFKPCRi2mWumz9GXX9CZWptBEmmO9JJgc
52. Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND POLICY ISSUES. P.140. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en
53. Consumption Tax Trends 2022. VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND POLICY ISSUES. P. 163. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>

54. Cooper A., Witt D. The linkage between tax burden and illicit trade of excisable products: the example of tobacco. *World Customs Journal*. 2012. Vol. 6. Issue 2. P. 41–58.
55. DeCicca P., Kenkel D. S., Lovenheim M. F. The economics of tobacco regulation: a comprehensive review. *NBER*. URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w26923/w26923.pdf
56. Delarue case-studies: UK HMRC. URL: <https://www.delarue.com/global-insights/case-studies>.
57. Denmark adopts new tax category for heated tobacco. July 26, 2018. URL: <https://vaporproductstax.com/denmark-adopts-new-tax-category-for-heated-tobacco/>
58. Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 on the Approximation of the Laws, Regulations and Administrative Provisions of the Member States Concerning the Manufacture, Presentation and Sale of Tobacco and Related Products and Repealing Directive 2001/37/EC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32014L0040>
59. Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23. (14G00201). URL: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2014-12-15;188!vig>
60. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database>
61. Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the Structure and Rates of Excise Duty Applied to Manufactured Tobacco: Commission Staff Working Document. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1570-Evaluation-of-the-excise-duties-applied-on-manufactured-tobacco_en
62. Excise duty rates in force. URL: <https://www.podatki.gov.pl/en/excise/tax-rates/> Estadísticas. URL: <https://info-adiuaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/estatisticas/Pages/estatisticas.aspx>
63. Excise duty rates. URL: <https://finmin.lrv.lt/en/competence-areas/taxation/main-taxes/excise-duties>
64. Excise duty rates. URL: <https://www.mof.gov.cy/mof/customs/customs.nsf/All/A2C3593B5465A799422577D6002FEAC4>
65. Excise duty rates. URL: https://www.vid.gov.lv/en/excise-duty-rates?utm_source=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F
66. Excise Duty System: Detailed description. URL: https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Trosarine/Opis/Excise_duties_system.docx
67. 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
68. Excise Notice 476: Tobacco Products Duty. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-476-tobacco-products-duty/excise-notice-476-tobacco-products-duty>.
69. FCA. Technology and the Fight against Illicit Tobacco Trade. Framework Convention Alliance. URL: http://www.ftc.org/images/stories/2008/INB-2_Media%20briefing_Technology_and_Illicit_Trade.pdf
70. Final Report: Support Study to the report on the application of Directive 2014/40/EU / Directorate-General for Health and Food Safety. Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2021. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/9ce15083-b931-11eb-8aca-01aa75ed71a1/language-en>
71. Foltea M. The Issue of Illicit Tobacco Trade in the UK. In *Brexit and the Control of Tobacco Illicit Trade*. Springer, Cham. 2020. P. 21-31. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-45979-6_3.
72. Germany has second thoughts, lowering the tax pressure on heated tobacco. URL: <https://tobaccointelligence.com/germany-has-second-thoughts-lowering-the-tax-pressure-on-heated-tobacco/>
73. Germany's New Tobacco Tax Laws. URL: <https://www.ruthlessvapor.com/blogs/ruthless-e-liquid/germanys-new-tobacco-tax>
74. Gesetz zur Modernisierung des Tabaksteuerrechts (Tabaksteuermodernisierungsgesetz - TabStMoG). URL: https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2021/0501-0600/507-21.pdf?__blob=publicationFile&v=1
75. Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice, by Arthur B. Laffer. Pacific Research Institute for Public Policy. 2014. 392 p.
76. HM Revenue & Customs. Tobacco Products Duty rates. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-excise-duty-tobacco-duty/excise-duty-tobacco-duty-rates>
77. Hungary lowers its excise tax on e-cigarettes. *Vapor Products Tax*. URL: <https://vaporproductstax.com/hungary-lowers-its-excise-tax-on-e-cigarettes/>
78. Hungary. Corporate – Other taxes. PWC. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/other-taxes>
79. Illicit Cigarette Consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland / KPMG. 2021. 233 p. URL: https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-eu-illicit-cigarette-consumption-report-2021-results.pdf?sfvrsn=5fe773b6_6








80. Indirect tax changes from 2021 – excise and customs duties. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/cs_cz/topics/tax/tax-alerts/06/ey-38-indirect-tax-changes-from-2021-excise-and-customs-duties.pdf
81. Italy's new government scraps planned increases in e-liquid excise duties. *Ecigintelligence*. URL: <https://ecigintelligence.com/italys-new-government-scraps-planned-increases-in-e-liquid-excise-duties/>
82. Krugman P. *End This Depression Now!* W. W. Norton & Co., 2012. 272 p.
83. LaFaive M. *Prohibition by price: Cigarette taxes and unintended consequences*. VA: Mercatus Center at George Mason University, 2018. URL: https://www.mercatus.org/system/files/chapter_15.pdf.
84. Laki tupakkaverosta annetun lain muuttamisesta. URL: <https://finlex.fi/fi/laki/alkup/2016/20161071>
Excise duty on nicotine goods. URL: <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglishengelska/businessesandemployers/startingandrunningawedishbusiness/payingtaxesbusinesses/nicotinetax.4.2cf1b5cd163796a5c8b6d35.html>
85. Law no. 227/2015 on the Fiscal Code. URL: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Prezentare_R/Law227_11042018.pdf
86. Mikulić D., Buturac G. In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. *Sustainability*. 2020. Vol. 12. Issue 1. P. 401. URL: <https://doi.org/10.3390/su12010401>.
87. Ministry of Finance Republic of Latvia. Excise duty rates for tobacco products. URL: https://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/excise_duty/
88. Norway. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/excise-duties/about-the-excise-duties/tobacco/>
89. Okun A. M. *Equality and Efficiency. The Big Tradeoff*. Washington, The Brookings Institution. 1975. 124 p.
90. On Key Elements of Data Storage Contracts to Be Concluded as Part of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Delegated Regulation 2018/573. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en
91. On Technical Standards for Security Features Applied to Tobacco Products: Commission Implementing Decision (EU) 2018/576. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en
92. On Technical Standards for the Establishment and Operation of a Traceability System for Tobacco Products: Commission Implementing Regulation (EU) 2018/574. URL: https://ec.europa.eu/health/tobacco/tracking_tracing_system_en
93. Podatki System Śledzenia Wyrobów Tytoniowych Track & Trace. 2019. URL: <https://www.podatki.gov.pl/akcyza/system-sledzenia-wyrobow-tytoniowych-track-trace/>. Last accessed 25 Jan 2023
94. Policy Note on Tobacco Excise Taxation and the Illegal Market. Institute for Market Economics, May 2019. URL: https://ime.bg/var/images/IME_policy_note_tobacco_2019_EN.pdf.
95. Prieger J. E., Kulick J. Cigarette taxes and illicit trade in Europe. *Economic Inquiry*. 2018. Vol. 56. Issue. 3. P. 1706-1723.
96. Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products. 2016. URL: <http://www.who.int/fctc/protocol/en/>
97. Report from the Commission to the Council on Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. 12.01.2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_excise_duty_manufactured_tobacco_12012018_en.pdf
98. Report from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on the application of Directive 2014/40/EU Concerning the Manufacture, Presentation and Sale of Tobacco and Related Products. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0249&from=EN#footnoteref42>
99. Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Final report. Volume 1 – Study. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/8c9dd329-4d4f-11ea-aece-01aa75ed71a1/language-en>.
100. Switzerland. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19690056/index.html>
101. *Tax Stamps & Traceability: A Market Analysis and Technical Update Third edition / 2020*. Reconnaissance International Ltd. 236 p.
102. *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2022 Edition*. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f85da28f-f5be-11ec-b976-01aa75ed71a1/language-en>
103. *Taxes in Europe Database*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html
104. *Taxing Heated Tobacco in Europe and Beyond.* / By P. Gambaccini. *Tax Notes International*. 2018. Volume 92. № 5. P. 511. URL: <https://vaporproductstax.com/wp-content/uploads/2018/11/2018tni45-11-Gamba-ccini.pdf>
105. The Global illicit trade environment index. URL: https://www.tracit.org/uploads/1/0/2/2/102238034/europe_illicit_trade_paper_final.pdf

106. TMA. Track & Trace and Security Features. Tobacco Manufacturers Association. URL: <http://the-tma.org.uk/policy-legislation/tobacco-products-directive/track-trace-security-features>.
107. Tobacco Products Directive 2014/40/EC. 2014. April. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AJOL_2014_127_R_0001.
108. Törvény a jövedéki adóról. URL: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1600068.tv>
109. Track & Trace / Esta. URL: <https://www.esta.be/track-and-trace/>
110. UK Government Appoints Dentsu Tracking to Provide Tobacco Traceability / *Tax stamp&traceability news*. 02.2022. P. 2.
111. Ukraine Refugee Situations. Operational Data Portal. *UNHCR* URL: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine>.
112. Valek J. Impact of the European Union membership on illicit trade in selected goods (case of Slovakia). *European Journal of Transformation Studies*. 2019. Vol. 7. Issue 1. P. 49-66.
113. Vladisavljevic M., Zubović J., Jovanovic O. Tobacco tax evasion in Western Balkan countries: tax evasion prevalence and evasion determinants. *Tobacco control*. 2022. P. 1-8. URL: [doi:10.1136/tobaccocontrol-2021-056879](https://doi.org/10.1136/tobaccocontrol-2021-056879).
114. Vries A. J. D. Enforcement of policies against illicit trade in tobacco products in the Netherlands. In *Combating Illicit Trade in Tobacco Products 2022*. Springer, Cham. 401-463 pp.
115. Why taxing e-liquids may not be quite such a bad thing for the vapour trade. URL: <https://ecigintelligence.com/why-taxing-e-liquids-may-not-be-quite-such-a-bad-thing-for-the-vapour-trade/>
116. Written Submission for the Pre-Budget Consultations in Advance of the 2019 Budget. / By: Rothmans, Benson, & Hedges Inc. P. 6. URL: <https://www.ourcommons.ca/Content/Committee/421/FINA/Brief/BR10007461/br-external/RothmansBensonAndHedgesInc-e.pdf>
117. Zakon o trošarinama NN 106/18, 121/19, 144/21 na snazi od 01.01.2022. URL: <https://www.zakon.hr/z/545/Zakon-o-tro%C5%A1arinama>
118. Zontek, W. Enforcement of Policies Against Illicit Trade in Tobacco Products in Poland. In: Tosza, S., Vervaele, J.A.E. (eds) *Combating Illicit Trade in Tobacco Products*. 2022. Springer, Cham. 465-506 pp. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-67802-9_9
119. Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας. URL: <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/11672/nomos-2960-2001>










ДОДАТКИ

Додаток 1









Марки акцизного податку та нефіскальні марки для тютюнових виробів в окремих країнах-членах ЄС та Великій Британії

Країна-член	Компетентний орган	Емітент унікального ідентифікатора	Виробник марки акцизного податку/нефіскальної марки	Зображення марки акцизного податку/нефіскальної марки	Захисні елементи марки акцизного податку/нефіскальної марки (за наявності інформації)
1	2	3	4	5	6
Австрія	Мінфін, МОЗ	Monopolverwaltung	De La Rue and Bundesdruckerei		Має захисні елементи, які відповідають нормам, включаючи гільюшування та мікродрук
Бельгія	Мінфін, МОЗ	INCERTGIE	Fedopress—the official print supplier to the Belgian Federal Public Service Finance		Захисні елементи: гільюшування, мікродрук, реактивні чорнила, захисні волокна, антистоксове чорнило
Болгарія	Національне митне агентство	Printing Works of the Bulgarian National Bank	Printing Works of the Bulgarian National Bank		
Хорватія	Мінфін, Митне управління	Agencija za Komercijalnu Djelatnost	Agencija za Komercijalnu Djelatnost		
Кіпр	Департамент митної та акцизної справи	General Secretariat of Information Systems	De La Rue and Bundesdruckerei		Має функції безпеки, що відповідають нормам TPD, а також чорнило, що змінює колір, і мікродрук
Чеська Республіка	Чеське управління сільськогосподарства та харчової інспекції, Міністерство сільськогосподарства	State Printing Works of Securities	State Printing Works of Securities		
Данія	Датське управління технологій безпеки	Worldline	Notavailable		



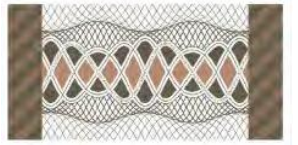
Продовження додатка 1

1	2	3	4	5	6
Естонія	Податково-митна рада	Allexis	VabaMaa		
Фінляндія	Наглядний орган з питань добробуту та охорони здоров'я (Вальвіра), митниця, муніципалітети	Allexis	De La Rue and Bundesdruckerei		Має захисні елементи, які відповідають нормам TPD, включаючи гільюшування та мікродрук
Франція	Митниця Франції, Міністерство охорони здоров'я	IN Groupe (Imprimerie Nationale)	De La Rue and Bundesdruckerei		Має захисні елементи, що відповідають нормам ЄС TPD, а також чорнило, що змінює колір, і мікродрук
Німеччина		Bundesdruckerei	Bundesdruckerei		
Греція	Міністерство фінансів, незалежний орган державних доходів	General Secretariat of Information Systems	Banknote Printing Works of the Bank of Greece		
Угорщина	Міністерство, відповідальне за управління держ. майном, Національне податкове та митне управління	ND Nemzeti Dohanykereskedelmi Nonprofit Zrt	ANY Security Printing		
Ірландія	Комісія з доходів	Allexis	Smurfit Kappa Security Print Concepts		
Італія	Міністерство охорони здоров'я, Міністерство економіки та фінансів	Customs & Monopoly Agency	Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato		
Латвія	Служба державних доходів Латвійської Республіки	VAS Latvijas Radio un Televīzijas Centrs	Baltic Banknote		

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5	6
Литва	Державна податкова інспекція	State Tax Inspectorate	Garsu Pasaulis		Захисні елементи включають захисний папір із водяним знаком, гільоше та мікродрук
Люксембург	Міністерство охорони здоров'я	INCERTGIE	Fedopress—the official print supplier to the Belgian Federal Public Service Finance		Захисні елементи охоплюють: гільйошування, мікродрук, реактивні чорнила, захисні волокна, антистоксове чорнило
Мальта	Мінфін, митний департамент	OpSec Security	OpSec Security		Зазначено у тексті розділу 5
Нідерланди	Міністерство охорони здоров'я	Atos	Royal Joh Enschedé		
Польща	Міністерство Фінансів	Polish Security Printing Works	Polish Security Printing Works		
Португалія	Митно-податковий орган, Управління продовольчої та економічної безпеки, Генеральне управління охорони здоров'я	Imprensa Nacional Casade Moeda	Imprensa Nacional Casa de Moeda, with holographic stripe provided by OpSec Security		Зазначено у тексті розділу 5
Румунія	Національне агентство фіскального адміністрування, Головне митне управління	Compania Nationala Imprimeria Nationala	Compania Nationala Imprimeria Nationala		
Словаччина	МОЗ, Мінфін, Фінансове управління	Datacentrum	Kremnica Mint		Зазначено у тексті розділу 5
Словенія	МОЗ, Мінфін, Фінансове управління	Agencija za Komercijalnu Djelatnost – subcontracted to SMARTNET			

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5	6
Іспанія	Comisionado para el Mercado de Tabacos – Міністерство фінансів	Fabrica Nacional de Moneday Timbre	Fabrica Nacional de Moneday Timbre		Захисні елементи: гільйонування, нумерація змінного розміру, УФ-чорнило, мікродрук, антистоксове чорнило, ПЧ-чорнило
Швеція	Агентство громадського здоров'я Швеції	Allexis	De La Rue and Bundesdrucker ei		Має Захисні елементи, які відповідають нормам TRD, включаючи гільйонування та мікродрук
Велика Британія	Податкова та митна служба	DeLaRue	De La Rue and Bundesdrucker ei		Має Захисні елементи, які відповідають нормам ЄС TRD, включаючи чорнило, що змінює колір, і мікродрук

Джерело: Tax Stamps & Traceability: A Market Analysis and Technical Update Third edition / 2020. Reconnaissance International Ltd. P. 149–151.



GROWFORD

INSTITUTE

Global Research on Optimal Ways for Development (GROWFORD) Institute — незалежна неурядова організація (Think Tank), яка здійснює стратегічні глобальні дослідження у сфері економіки та фінансів, оцінює системні ризики та розробляє оптимальні моделі економічного розвитку для країн, регіонів і світу в цілому.



Україна, 01024, м. Київ,
вул. Велика Васильківська, 9/2, оф. 30

growford.org.ua
growford.institute@gmail.com