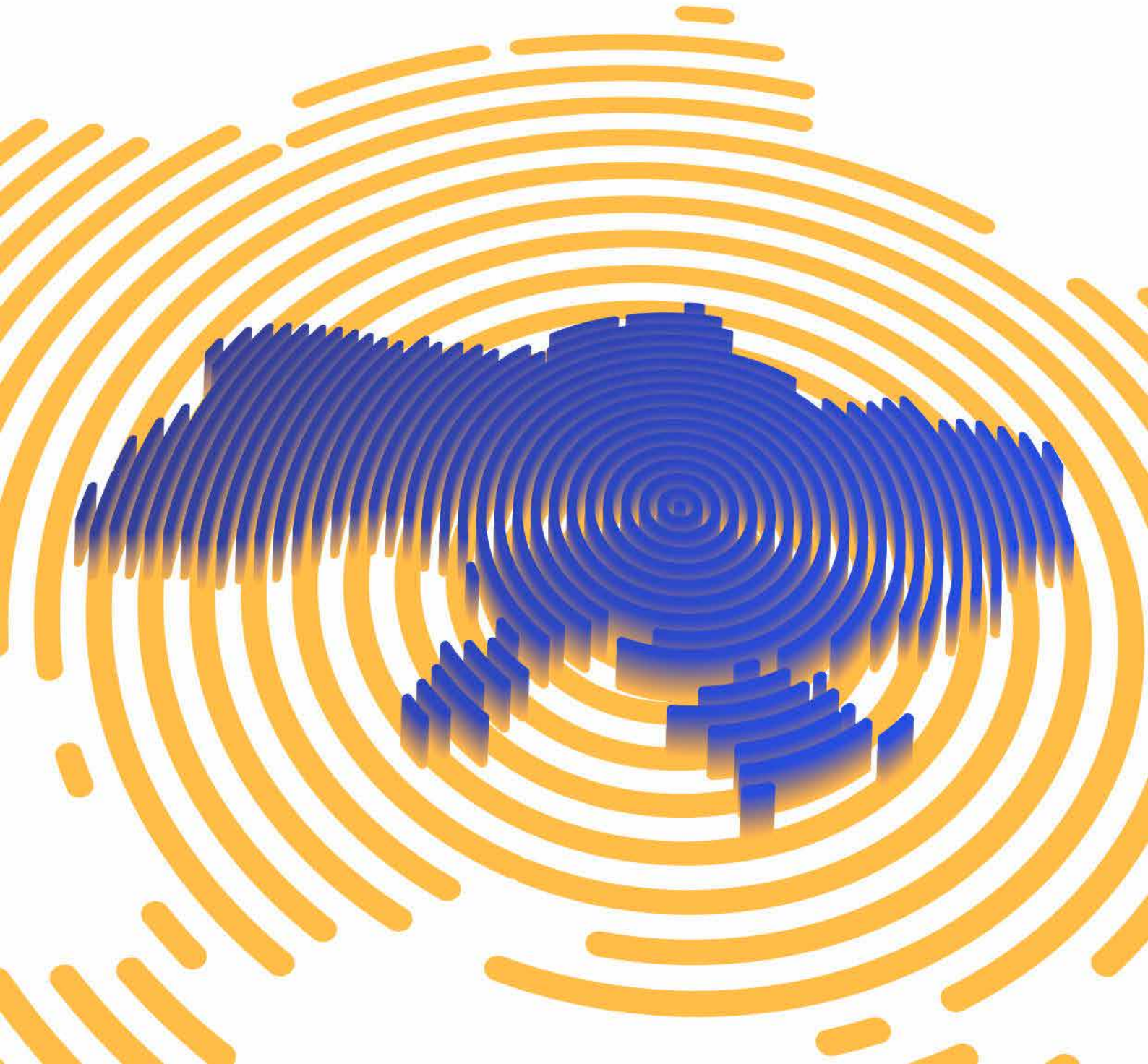




GROWFORD
INSTITUTE

**УДОСКОНАЛЕННЯ ПОЛІТИКИ
У СФЕРІ АКЦИЗНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ СИГАРЕТ ТА
ПРОТИДІЇ ЇХ НЕЗАКОННОМУ
ВИРОБНИЦТВУ ТА ОБІГУ В УКРАЇНІ**



Авторський колектив:

Швабій Костянтин Іванович, д.е.н., професор (керівник авторського колективу)

Макаренко Володимир Володимирович, к.е.н.

Новицька Надія Володимирівна, к.е.н.

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

Хлебнікова Інна Ібрагимівна, к.е.н.

У виданні досліджено ефективність державної політики у сфері акцизного оподаткування сигарет в Україні та країнах-членах ЄС. Проаналізовано практику акцизного оподаткування сигарет, визначено соціально-економічні передумови існування незаконного ринку сигарет, його структуру, характерні риси розвитку та джерела походження. Окреслено напрями вдосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет з метою протидії їх незаконному виробництву та обігу.

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ.....	4
СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	8
ВСТУП.....	9
1. ДЕРЖАВНА ПОЛІТИКА АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СИГАРЕТ У КРАЇНАХ-ЧЛЕНАХ ЄС ТА УКРАЇНІ.....	12
1.1. Особливості та сучасні тенденції акцизної політики в країнах-членах ЄС	12
1.2. Державна політика акцизного оподаткування та протидії незаконному виробництву та обігу сигарет в Україні.....	28
2. ПРАКТИКА АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СИГАРЕТ ТА ОЦІНКА ОБСЯГІВ ЇХ НЕЗАКОННОГО РИНКУ В УКРАЇНІ.....	43
2.1. Соціально-економічні передумови існування незаконного ринку сигарет	43
2.2. Структура незаконного ринку сигарет в Україні, його характерні риси розвитку та джерела походження	50
3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СИГАРЕТ З МЕТОЮ ПРОТИДІЇ ЇХ НЕЗАКОННОМУ ВИРОБНИЦТВУ ТА ОБІГУ	65
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	87
ДОДАТКИ	97

АНОТАЦІЯ

Швидке збільшення обсягів незаконного виробництва і обігу тютюнових виробів внаслідок стрімкого підвищення акцизного податку вказує на системність відповідної проблеми та є важливим контраргументом досі поширеній думці про те, що тіньовий ринок сигарет в Україні є малозначимим. З огляду на зазначене, важливим є зважене коригування державної фіскальної політики, враховуючи показники незаконного ринку сигарет та ризику його подальшого розширення. Недостатня ефективність державної політики і невиконання Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 р. (далі – Стратегія) обумовлюють актуальність проблематики акцизного оподаткування сигарет і вказують на необхідність врахування базисних положень документів міжнародних організацій та досвіду зарубіжних країн при оновленні цієї Стратегії.

1. Держава має *ідентифікувати форми здійснення незаконного обігу тютюнових виробів* для напрацювання дієвих заходів протидії їм. Найбільшу частку в структурі нелегальної торгівлі такою продукцією становлять сигарети. Основними формами нелегального обігу тютюнової продукції є:

- виробництво та продаж сигарет із підробленими акцизними марками, використання марок-двійників;
- продаж задекларованої для експорту, тобто звільненої від оподаткування, тютюнової продукції на внутрішньому ринку (у тому числі реалізація сигарет для Duty Free);
- реалізація незадекларованої продукції (зокрема через існування незаконної «третьої зміни» на виробничих потужностях легальних виробників);
- фальсифікація продукції відомих легальних брендів;
- виробництво дешевих «незаконних білих» або «дешевих білих» (illicit whites, «cheap whites») сигарет, призначених для незаконної торгівлі;
- транскордонна контрабанда;
- використання окремих районів Донецької та Луганської областей для незаконного постачання тютюнової продукції на внутрішній ринок;
- продаж тютюнових виробів із використанням інтернет-сайтів, засобів телефонного зв'язку, різноманітних додатків та електронної пошти тощо без сплати податків у належному обсязі.

Залежно від ступеню поширеності форм незаконного обігу тютюнових виробів мають обиратися та реалізовуватися відповідні заходи протидії ухиленню від оподаткування.

2. Важливо чітко визначити *причини та фактори, які впливають на розширення незаконного обігу тютюнових виробів*. До них відносять високу прибутковість незаконних практик ведення бізнесу в порівнянні з легальними, інституційну неспроможність та загальну слабкість нормативно-правової бази, корупційні ризики, недостатню дієвість правоохоронної і судової систем, існування прихованих збутових мереж та діяльність організованих злочинних угруповань, проведення військових дій на сході країни, наявність кордонів з державами, що характеризуються подібними проблемами та визнані світовою спільнотою в якості контрабандних хабів. Питання раціонального підвищення ставок акцизного податку є ключовим економічним механізмом протидії незаконному виробництву та обігу сигарет. Адміністрування податків, зокрема у сфері застосування автоматизованої системи контролю за обігом тютюнових виробів є допоміжним фактором зниження частки незаконного їх ринку.

3. Реалізація Стратегії та визначених нею заходів має здійснюватися у відповідності до *особливостей функціонування національної економіки, на основі аналізу, планування й використання найбільш дієвих і результативних практик податкового адміністрування*. Важливим є систематизація достовірної інформації щодо поширеності тютюнопаління, споживчих переваг й рівня споживання відповідних продуктів за географічною ознакою, частки незаконного ринку тютюнових виробів. Доцільним є: моделювання попиту та пропозиції на тютюнову продукцію, враховуючи темпи зростання цін на сигарети, доходів населення та індексу споживчих цін; систематизація інформації щодо її незаконного обігу; опис *механізмів діяльності* основних учасників тіньового ринку сигарет; оцінювання інституційної спроможності, транспарентності та підзвітності фіскальних й інших уповноважених органів з питань протидії нелегальному виробництву та обігу сигарет. Відсутність обліку статистичної інформації фіскальними органами щодо ключових позицій Стратегії є суттєвим недоліком відповідної державної політики.

4. Державна економічна політика протидії незаконному обігу тютюнових виробів повинна *характеризуватися системністю та послідовністю, залученням до процесів розробки усіх заінтересованих сторін, верифікації й імплементації регулятивних заходів*. До останніх слід віднести органи публічного управління, інституції громадянського суспільства (зокрема неурядові організації), легальних виробників ринку, засоби масової інформації, аналітичні центри, представників наукової спільноти тощо.

5. *Активна взаємодія центральних органів влади та інститутів місцевого самоврядування* є запорукою успішної та ефективної боротьби із незаконним обігом тютюнової продукції. Неналежна комунікація фіскальних та

правоохоронних органів, з однієї сторони, та місцевої влади, з іншої, знижують ефективність заходів протидії незаконному ринку тютюнових виробів.

6. Комплекс питань із протидії незаконній торгівлі має бути базисом державної політики у сфері формування цілісної системи контролю за виробництвом та обігом тютюнової продукції. У низці розвинених і трансформаційних економік, зокрема у Великій Британії, Ірландії, на Філіппінах тощо, заходи боротьби із незаконним ринком тютюнових виробів і трансформація акцизного оподаткування були комплементарними. У доповіді Світового Банку «Реформа тютюнового оподаткування: здоров'я та розвиток» підсумовано ключові елементи успішних трансформаційних стратегій, зокрема:

–забезпечення фіскального ефекту для державного бюджету та зниження індексів поширеності куріння;

–моделювання оптимальної конфігурації фіскальної політики, за якої збільшення акцизу на тютюнові вироби реально знижуватиме доступність та обсяг споживання останніх, зокрема сигарет;

–постійна взаємодія із громадськістю, інформування суспільства про неминуче зростання роздрібних цін на тютюнову продукцію та дійсні причини такого зростання;

–використання цифрових продуктів у адмініструванні акцизного податку на тютюнові вироби;

–дієва транскордонна співпраця із мінімізації обсягу контрабанди;

–досягнення синергії при взаємодії заінтересованих сторін на національному та місцевому рівнях.

7. Усунення міжнародних диспропорцій щодо ставок акцизу на тютюнову продукцію з поступовим і виваженим збільшенням рівня податкового навантаження має супроводжуватися одночасним посиленням протидії незаконному виробництву, підробці акцизних марок і транскордонній контрабанді, внаслідок чого обсяг ринку контрабандної та контрафактної продукції не зростатиме. Вказане можливе, зокрема, шляхом імплементації міжнародного протоколу із протидії незаконному обігу тютюнових виробів, посилення якості контролю останнього.

8. У дослідженні запропоновано напрями подальшого вдосконалення акцизного оподаткування сигарет, враховуючи його фіскальні та регулятивні аспекти. Необхідно врахувати позитивний досвід країн Центральної та Східної Європи, які більш плавно та виважено здійснювали підвищення ставок акцизного податку відповідно до вимог Директив ЄС, що дозволило їм доволі ефективно протидіяти незаконному ринку тютюнової продукції, збільшити бюджетні надходження. В середньому такий шлях наближення ставок

акцизного податку до їх мінімального рівня в ЄС тривав близько 14 років. Представлено Проєкт графіку підвищення ставок акцизного податку на сигарети в Україні на 2022–2028 рр., який дасть можливість збільшити податкові надходження, знизити розмір вітчизняного незаконного ринку сигарет, а також сприятиме зменшенню поширення тютюнопаління в Україні.

9. Визначено сучасні особливості розвитку ринку сигарет в Україні. У 2021 р. розмір тіньового ринку тютюнової продукції демонструє максимальне значення за останнє десятиліття (15,9%)¹ та продовжує збільшуватись, становлячи суттєві суспільні та економічні виклики для держави. Недостатній рівень обґрунтованості державних рішень щодо акцизної політики призводить до ерозії легального ринку. Відсутність комплексних і системних заходів у даній сфері призведуть до бюджетних втрат від тіньового ринку сигарет у 2021 р. на рівні 0,24 % ВВП, а у 2022–2024 рр. – у середньому 0,37 % ВВП на рік. Обґрунтовано доцільність і заходи щодо формування цілісної та комплексної системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів. Протидія незаконному обігу цієї продукції має стати важливим елементом стратегії національної та економічної безпеки.

¹ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2021) / Kantar Україна.
URL: https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2021?fbclid=IwAR0Vig09p4FqOZUCI7agSjWgkd31e_b128KR5CarKJNrDGFmDIL30qJdr5k

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДПС – Державна податкова служба України;

КІС ДПС – Комплексна інформаційна система операторів ринку підакцизних товарів ДПС України;

EMCS – електронна система контролю за рухом підакцизних товарів (*Excise Movement and Control System*);

EUBAM – Місія Європейського Союзу з прикордонної допомоги Молдові та Україні (*European Union Border Assistance Mission to Moldova and Ukraine*);

FCTC – Рамкова конвенція Всесвітньої організації охорони здоров'я щодо контролю над тютюном (*WHO Framework Convention on Tobacco Control*);

OLAF – Європейське бюро по боротьбі з шахрайством (*European Anti-fraud Office*);

T&T – система виявлення та відстеження (*Track and Trace*);

WAP – середньозважена роздрібна ціна продажу (*Weighted Average Price*).

ВСТУП

Встановлення податків, їх ставки, бази і правила адміністрування впливають на доходи державного бюджету, економічну динаміку, рішення економічних агентів. Залежно від цілого ряду фундаментальних чинників ці рішення можуть призводити до бажаних або небажаних поведінкових ефектів, які полісмейкери вважають не суттєвими.

Лауреат Нобелівської премії з економіки (2017 р.) Р. Талер наголошує, що поведінка споживачів набагато складніший феномен, ніж прямолінійна раціональна реакція на сукупність економічних факторів, у тому числі фіскальних². Небажаний поведінковий ефект в податках полягає у тому, що реакція платника на рішення про запровадження того чи іншого податку або зростання податкового навантаження може призводити не до збільшення податкових надходжень від його сплати, а навпаки – до зменшення. Адже, суб'єктивне сприйняття величини податкового тягара формує уявлення про його величину і справедливість, і, врешті-решт, ставлення платників до необхідності виконання свого конституційного обов'язку – сплачувати податки. Якщо баланс між уявленням про справедливе податкове навантаження і величиною реального податкового тягара порушується, то платники шукатимуть можливості для оптимізації своїх податкових зобов'язань або взагалі ухилення від оподаткування шляхом переходу в тіньовий сектор економіки. Крім того, значне податкове навантаження робить діяльність з реалізації незаконної продукції надзвичайно рентабельною для несумлінних суб'єктів господарювання. Особливо серйозною загрозою така проблема є для країн із недостатнім рівнем інституційної спроможності фіскальних органів, що, в свою чергу, може бути зумовлено різними обставинами: від недосконалих механізмів і практик адміністрування податків до неналежного забезпечення верховенства права у державі.

Еволюція акцизного оподаткування в Україні з моменту підписання Угоди про асоціацію з ЄС відбувається під суттєвим впливом відповідних європейських директив. Адже наближення, гармонізація норм вітчизняного податкового законодавства до європейського є необхідною умовою подальшої успішності євроінтеграційних процесів.

Політика Ради Європи в частині акцизного оподаткування сигарет, яка в основному визначена Директивою Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. про

² Thaler R. H. *Advances in Behavioral Finance*. Volume II. Princeton University Press. 2005. 694 p.

структуру та ставки акцизного збору (далі – Директива 2011/64/ЄС), спрямована на одночасне досягнення таких цілей як забезпечення високого рівня захисту здоров'я населення, належне функціонування внутрішньо-європейського ринку, ефективну протидію ухиленню від сплати податків та незаконному обігу сигарет.

Для досягнення зазначених цілей згідно з Директивою 2011/64/ЄС застосовуються спільні для країн-членів ЄС підходи до політики акцизного оподаткування сигарет. Вони полягають у тому, що ставки податку мають бути достатньо високими задля отримання головного регулятивного ефекту, який полягає у зменшенні вживання тютюнової продукції.

Варто зазначити, що основна частина податкових надходжень від оподаткування тютюнових виробів надходить саме від продажу сигарет, але стрімко розвивається ринок альтернативних продуктів, які виступають субститутами традиційних сигарет (електронні сигарети, тютюнові вироби для електричного нагрівання – ТВЕН, тощо). Розробка таких продуктів була зумовлена необхідністю зниження ризику для здоров'я людини. Разом з цим, не в останню чергу, такі новації були реакцією виробників на політику високого рівня ставок акцизного податку. Згідно з офіційними статистичними даними, у країнах ЄС акцизний податок (специфічна і адвалорна складова разом) та ПДВ в середньому складають до 80 % середньозваженої ціни сигарет. Водночас рівень споживання незаконних сигарет складає 8,1 %. Це означає, що ринок незаконної продукції займає досить значну частку. Європейські експерти зазначають, що політика високих ставок акцизного податку по-різному проявляється в країнах ЄС і, зокрема, у країнах із високим рівнем доходу на душу населення не має подальшого регулятивного потенціалу.

З огляду на це, існує думка низки заінтересованих сторін, що підходи до акцизного оподаткування сигарет, визначені Директивою 2011/64/ЄС, є неактуальними, та існує потреба в розробці більш комплексного та цілісного механізму для досягнення узгодженої політики в цій сфері³.

В Україні, наслідуючи європейський досвід, так само був обраний шлях підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби. Так, наприклад, у 2017 р. частка непрямих податків в роздрібній ціні пачки сигарет складала менше 40 %, а у 2021 р. вона перевищила 78 %. Останні законодавчі ініціативи засвідчують, що ця тенденція буде посилюватись. Це означає, що в країні з низькою купівельною спроможністю населення буде відбуватись заміна споживчих переваг шляхом заміщення сигарет більш дешевими товарами-

³ 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

субститутами та/або буде зростати частка незаконного ринку тютюнової продукції. Згідно з даними дослідження ринку незаконної торгівлі тютюновими виробами Kantar TNS, що було оприлюднено у жовтні 2020 р., середньозважений рівень незаконної торгівлі тютюновими виробами в Україні в 2020 р. становив 6,9 %. При цьому саме у жовтні відбулось суттєве зростання цього сегменту ринку до 10 %, переважно завдяки зростанню обсягів реалізації контрафактної продукції. Згідно з результатами останнього дослідження Kantar TNS станом на травень 2021 р., частка ринку нелегальних тютюнових виробів зросла до 15,9 %⁴. Недостатня інституційна спроможність контролюючих органів України може призвести до посилення цієї проблеми.

Враховуючи зазначене, у цьому дослідженні зроблена спроба знайти баланс між забезпеченням фіскальних потреб держави і формуванням ефективної системи протидії незаконному виробництву та обігу сигарет.

⁴ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2021) / Kantar Україна. URL: https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2021?fbclid=IwAR0Vig09p4FqOZUCI7agSjWGkd31e_b128KR5CarKJNrDGFmDIL30qJdr5k

1. ДЕРЖАВНА ПОЛІТИКА АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СИГАРЕТ У КРАЇНАХ-ЧЛЕНАХ ЄС ТА УКРАЇНИ

1.1. Особливості та сучасні тенденції акцизної політики в країнах-членах ЄС

Одним з найбільш дієвих інструментів податкового регулювання ринку тютюнових виробів є акцизний податок, який за своєю економічною сутністю має фіскально-регулятивне призначення, що проявляється у впливі на темпи й пропорції соціально-економічного розвитку держави. Окремо взята національна система акцизного оподаткування відображає конкретні умови: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, податкових традицій держави, географічне положення, цілі скорочення тютюнопаління, потреби в податкових надходженнях та вплив інших факторів. У зв'язку з цим, національні структурні співвідношення специфічних та адвалорних ставок акцизного податку, порядок його обчислення, форми розрахунків, організація протидії нелегальному обігу тютюнових виробів можуть значно відрізнятися. Проте, в умовах євроінтеграції відбувається трансформація підходів до оподаткування тютюнових виробів з урахуванням заходів щодо гармонізації європейського законодавства й адаптації законодавств держав-членів ЄС до положень відповідних директив. Такі процеси нині відбуваються й в Україні, яка в 2014 р. підписала Угоду про Асоціацію з Європейським Союзом (далі – Угода)⁵ та взяла на себе зобов'язання привести норми національного законодавства у відповідність до вимог ЄС, в тому числі щодо регулювання питань контролю тютюнопаління та акцизного оподаткування.

Незважаючи на довготривалий досвід гармонізації законодавства ЄС у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів, це питання й досі є одним із найбільш дискусійних у податковій політиці ЄС. Оскільки при визначенні оптимального рівня акцизного навантаження важливим є врахуванням не лише цілей політики охорони здоров'я, а й цілого ряду параметрів розвитку економіки кожної окремої країни, зокрема рівня доходів населення, трансформаційних процесів на ринку, пов'язаних з появою новітніх тютюнових виробів та нікотиновмісної продукції, а також переміщення попиту на споживання нелегальних сигарет тощо.

⁵ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Угода, Список, Міжнародний документ від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

Загальна трансформація підходів до оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС відбувається у межах та з урахуванням заходів щодо гармонізації європейського законодавства й адаптації законодавств держав-членів ЄС до положень відповідних директив. Однак, варто зауважити, що всі питання щодо податкового регулювання, які не врегульовані відповідними директивами належать до компетенції кожного члена ЄС.

Система акцизного податку в ЄС регулюється Директивою 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. стосовно загальних умов акцизного податку, що скасовує Директиву № 92/12/ЄЕС (далі – Директива 2008/118/ЄС)⁶, до цілей якої відносяться забезпечення вільної конкуренції на внутрішньому ринку ЄС та належного рівня податкових надходжень акцизного податку. Зокрема, вона запроваджує уніфіковані правила розрахунку та сплати акцизного податку для всіх підакцизних товарів, їх зберігання, переміщення та контролю за їх виробництвом та обігом, встановлює правові рамки податкового адміністрування через функціонування електронної системи контролю за рухом підакцизних товарів (*Excise Movement and Control System*, далі – *EMCS*). Крім того, Директива 2008/118/ЄС надає державам-членам ЄС право встановлювати негармонізовані акцизні податки на споживання інших товарів.

Директива 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р.⁷ спрямована на збалансування різних за суттю цілей: з однієї сторони надання державам-членам ЄС свободи щодо визначення національної податкової політики, уникаючи надмірних відмінностей між країнами, а з іншої – забезпечення цілей політики охорони здоров'я. Вона визначає категорії тютюнових виробів, принципи їх оподаткування та мінімальні ставки акцизного податку (рис. 1.1.1).

Відповідно до Директиви 2011/64/ЄС, категорія «тютюнові вироби» поділяється на підкатегорії: сигарети, сигари і сигарили, дрібно нарізаний тютюн для куріння, призначений для скручування сигарет, інший тютюн для куріння.

Мінімальна ставка акцизного податку на сигарети повинна складатися з таких компонентів:

- специфічний (виражений у грошовій сумі до кількості або ваги продукції) – в межах від 7,5% до 76,5% від загального податкового навантаження;
- адвалорний (виражений у відсотках від максимальної роздрібної ціни продажу продукції).

⁶ Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>.

⁷ Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0064>.

Відповідно до ст. 10 Директиви 2011/64/ЄС, починаючи з 1 січня 2014 р. мінімальне акцизне навантаження для сигарет у країнах-членах ЄС складає не менше 90 євро за 1 000 штук та не менше 60 % від середньозваженої роздрібної ціни сигарет. Однак державам-членам, які застосовують акцизний податок у розмірі 115 євро або більше, не потрібно дотримуватись вищезазначеного критерію 60 %⁸.

⁸ Excise Duties on Tobacco. *European Commission*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en.



Рис. 1.1.1. Структурно-логічна схема Директиви 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація)

Джерело: 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>.

Варто зазначити, що рівень ставок акцизного податку та їх диференціація використовується як для обмеження виробництва та споживання тютюнових виробів, так і для регулювання структури представленої на ринку продукції. Показник акцизного навантаження на одиницю продукції є одним з основних факторів регулювання рівня цінової доступності тютюнових виробів.

Специфічні ставки акцизного податку забезпечують більш стабільні та передбачувані податкові надходження порівняно з адвалорними, адже сума податку не залежить від ціни продукції (додаток А). Крім того, такі ставки акцизного податку дозволяють проконтролювати правильність розрахунку податкового зобов'язання, оскільки потрібне лише визначення фізичного обсягу оподаткованого продукту. З іншого боку, *адвалорні* ставки акцизного податку враховують вплив інфляції на ціну краще, ніж специфічні (хоча можливе коригування специфічних податків на індекс інфляції)⁹.

Використання даної групи податкових інструментів для регулювання ринку тютюнових виробів в ЄС також має свою специфіку. Національні

⁹ Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2020. OECD. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en&_csp_=c74456d46ecc7b2f6fd3352bb00363ec&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e11634.

законодавства мають велику кількість варіантів щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування (*Excise Yield*) сигарет та структури акцизу¹⁰.

Директива 2011/64/ЄС також встановлює механізм розрахунку середньозваженої роздрібної ціни продажу (*Weighted Average Price*, далі – WAP) сигарет та дрібно нарізаного тютюну. WAP замінив попередню «найпопулярнішу цінову категорію» (*Most Popular Price Category*, MPPC), як еталонне значення для встановлення мінімальних ставок.

Можна підсумувати, що Директива 2011/64/ЄС спрямована на досягнення таких цілей, як забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку та, водночас, високого рівня захисту здоров'я населення від тютюнопаління. Водночас, регулювання тютюнового ринку не обмежуються цією директивою, а доповнюється правилами щодо виробництва та реалізації тютюнових виробів, визначеними Директивою 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС (далі – Директива 2014/40/ЄС)¹¹, відомої як Tobacco Product Directive (TPD). Директива, крім загальних правил щодо вікових обмежень та місць реалізації тютюнових виробів передбачає: заборону нових маркетингових технологій, спрямованих на посилення залежності від тютюнопаління, підвищення привабливості тютюнових виробів і створення ілюзії меншої шкоди; регулювання ринку електронних сигарет; регламентування зовнішнього виду упаковок сигарет.

Також досить важливим в Директиві 2014/40/ЄС є врегулювання питання щодо впровадження та функціонування системи виявлення та відстеження (*Track and Trace*, далі – система T&T), яка спрямована на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника по ланцюгу постачання, з'ясування, на якому його етапі тютюнові вироби перейшли з легального обігу у нелегальний. Зокрема, система T&T передбачає обов'язкове маркування тютюнових виробів унікальним ідентифікатором, використання інструментів дистанційного контролю, посилення безпеки ланцюга постачання підакцизних товарів. Метою такої системи є, крім скорочення незаконного обігу тютюнових виробів, збільшення податкових надходжень, забезпечення конкурентних умов на ринку, захист легального бізнесу та споживачів від небезпечних фальсифікованих товарів, зменшення

¹⁰ Коротун В. І. Тактика та стратегія реалізації акцизної політики в Україні. *Малий і середній бізнес (право, економіка, держава)*. 2013. № 3 (55). С. 180–186. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/204/1/171_IR.pdf.

¹¹ Про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС: Директива Європейського Парламенту і Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf>.

доступності тютюнових виробів, зумовленої наявністю на ринку незаконних сигарет, які є більш дешевими порівняно з легальною продукцією¹².

Варто зазначити, що положення ст. 15 Директиви 2014/40/ЄС спрямовані на виконання вимог Рамкової конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я щодо контролю над тютюном (*WHO Framework Convention on Tobacco Control*, далі – FCTC), яка набула чинності 27 лютого 2005 р.

Політика Ради Європи у сфері регулювання ринку тютюнових виробів також спрямована на протидію ухиленню від сплати податків та незаконному обігу сигарет. З цією метою у 2013 р. ухвалено Стратегію щодо активізації боротьби з незаконною торгівлею тютюном¹³, супроводжувану Планом дій із 50 заходів для впровадження Комісією та / або державами-членами ЄС¹⁴. Серед них: політичні заходи; заходи щодо забезпечення безпеки ланцюга поставок; заходи щодо посилення правозастосування (управління ризиками, оперативні дії правоохоронних органів, заходи щодо впровадження технологічних рішень протидії незаконному обігу); посилення співпраці між органами влади та міжнародними організаціями (конкретні правоохоронні та розвідувальні дії, зокрема, спільні митні операції, угоди про боротьбу з шахрайством з великими тютюновими виробниками, підтримка митних лабораторій, збір даних тощо); посилення двостороннього співробітництва з основними країнами-джерелами походження незаконних сигарет та їх транзиту.

Аналіз частки незаконного обігу впродовж 2015–2019 рр. свідчить про його спадаючу динаміку. З 9,76 % в 2015 р. відповідний показник знизився до 7,89 % в 2019 р., що свідчить у тому числі про ефективність протидії такому обігу (рис.1.1.2).

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 Stepping up the fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products - a comprehensive EU strategy (Com (2013) 324 final of 6.6.2013). URL: <https://www.eesc.europa.eu/en/links/stepping-fight-against-cigarette-smuggling-and-other-forms-illicit-trade-tobacco-products-comprehensive-eu-strategy-com>

¹⁴ Commission Staff Working Document [Anti-smuggling Action Plan] Accompanying the document Communication from the Commission to the Council and the European Parliament Stepping up efforts to fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products – A comprehensive EU Strategy. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD:2013:193:FIN>

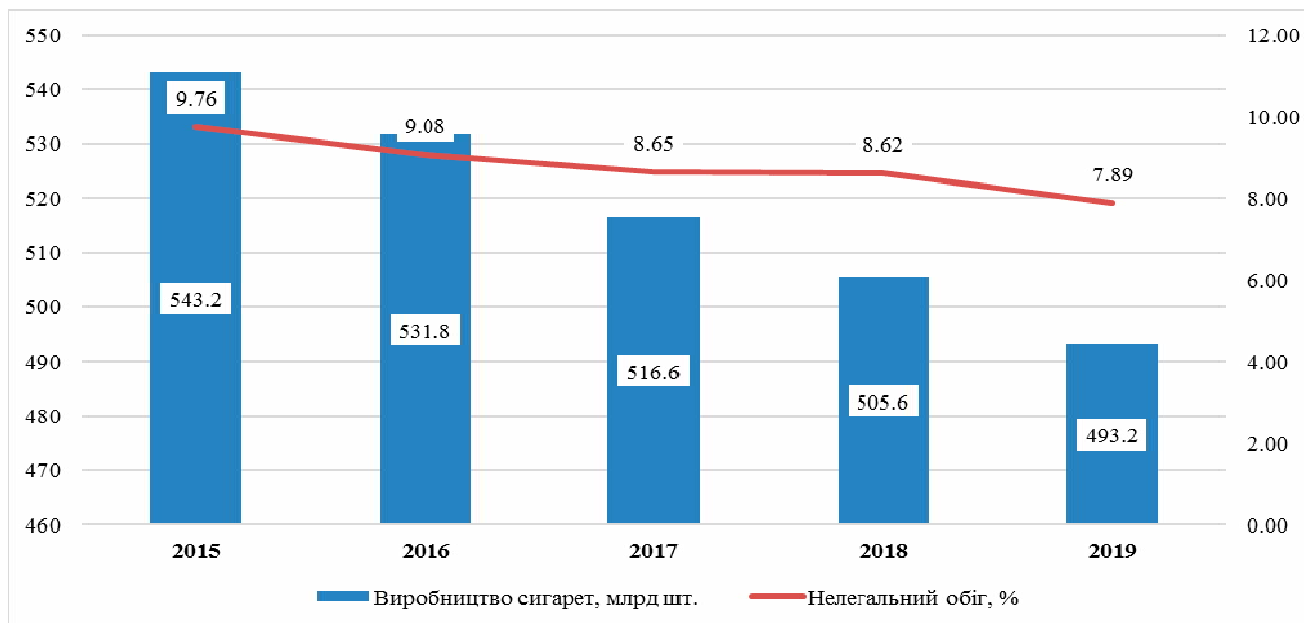


Рис. 1.1.2. Динаміка обсягів виробництва сигарет та їх незаконного обігу в країнах ЄС упродовж 2015–2019 рр.

Джерело: Illicit Cigarette Consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland / KPMG. 2020. 237 p. URL: <https://www.stopillegal.com/docs/default-source/external-docs/kpmg-report---2019-results/kpmg-report-illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-and-switzerland-2019-results.pdf>.

Крім того, у травні 2019 р. в ЄС була запроваджена система виявлення та відстеження тютюнових виробів, спрямована на зменшення показників тіньового обігу. Проте дану гіпотезу можна буде підтвердити або спростувати лише восени 2021 р., коли буде оприлюднено звіт про ефективність функціонування цієї системи. При цьому, незаконна продукція з України спричиняє значні проблеми на ринках країн ЄС, у структурі яких рівень споживання незаконних сигарет, що походять з України, складає в середньому 8,9 % (упродовж аналізованого періоду).

Дослідивши законодавство ЄС щодо регулювання ринку тютюнових виробів та їх оподаткування, варто зазначити, що рівень акцизного навантаження впливає на обсяги виробництва і споживання окремих категорій тютюнових виробів та нікотиновмісної продукції, а також опосередковано сприяє змінам у структурі ринку¹⁵. Останні полягають у поступовому заміщенні традиційних сигарет менш шкідливою для здоров'я новітньою продукцією. Зауважимо, що у країнах ЄС спостерігається тенденція до зростання надходжень від акцизу з тютюнових виробів, що є наслідком поступового підвищення ставок акцизного податку у більшості країн Євросоюзу. У 2012–2019 рр. питома вага цього податку у сукупних податкових надходженнях

¹⁵ Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1 (59). С. 259.

незначно коливалася протягом аналізованого періоду та в середньому становила 1,2 %, а у податках на споживання – 4,4 % рис. 1.1.3.

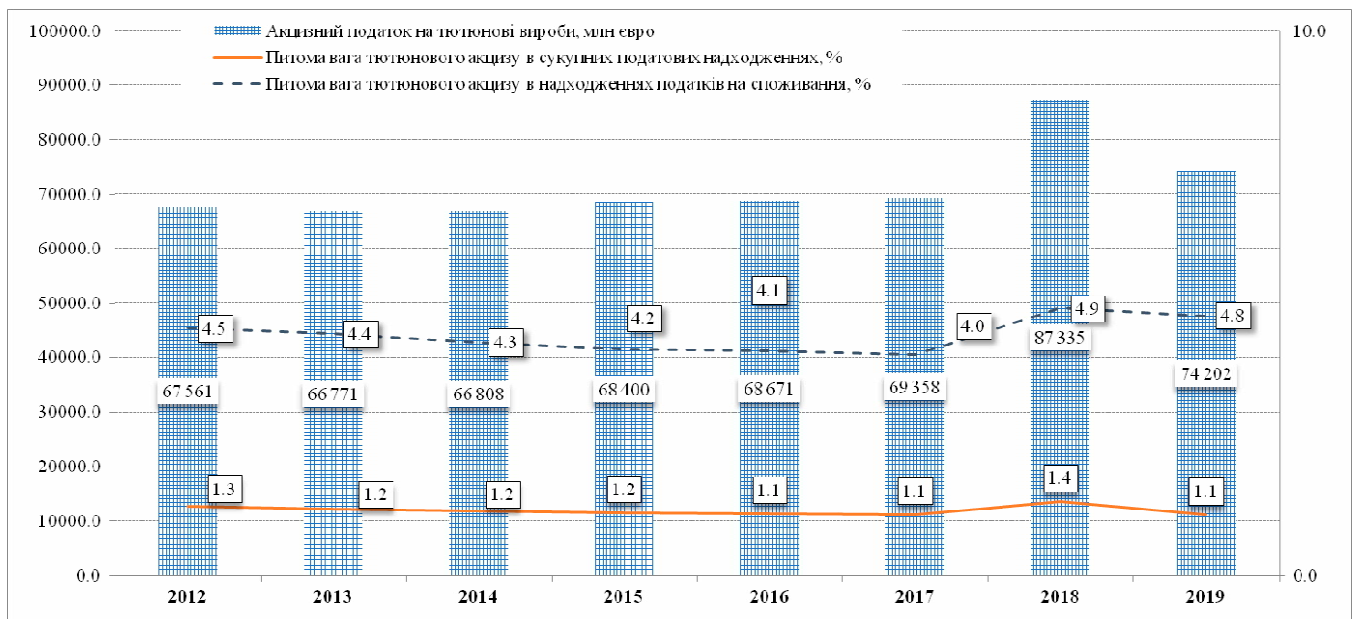
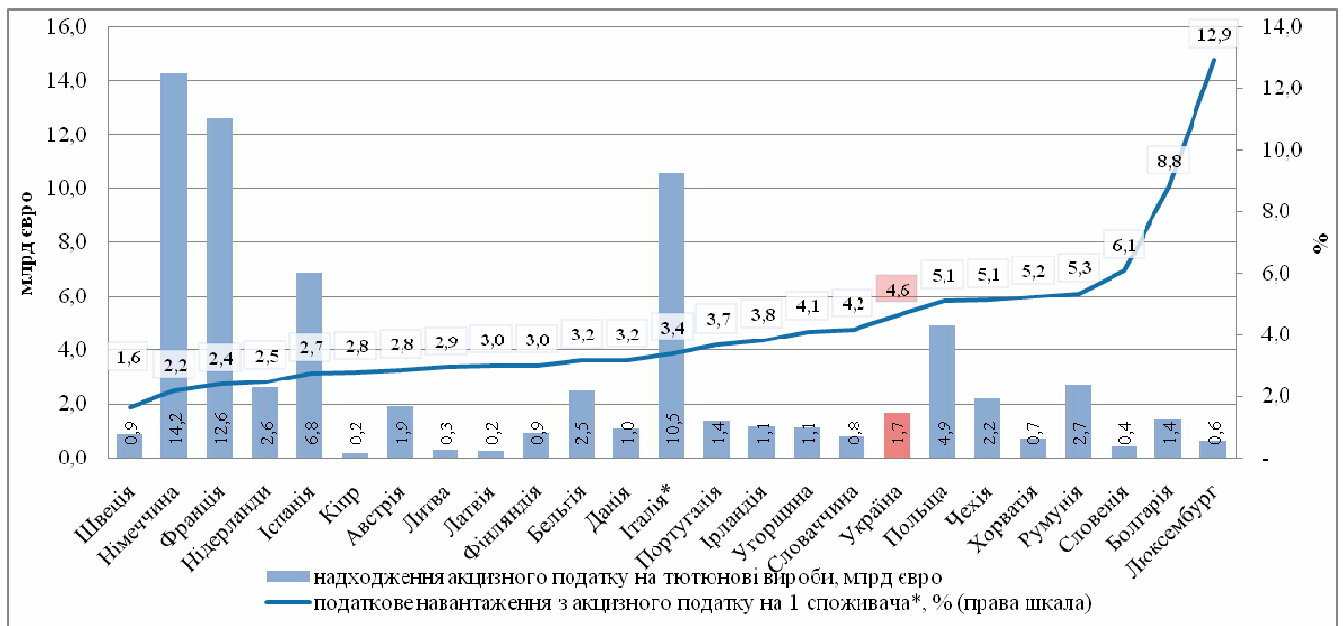


Рис. 1.1.3. Динаміка питомої ваги акцизного податку на тютюнові вироби в податках на споживання та сукупних податкових надходженнях у країнах ЄС протягом 2012-2019 рр., %

Джерело: складено авторами на основі даних: Excise Duty Tables Tax receipts – Manufactured Tobacco. *European Commission*, 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resource_s/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf; Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway (2020 Edition) Luxembourg: *Publications Office of the European Union*, 2020. 308 p. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c0b00da7-c4b1-11ea-b3a4-01aa75ed71a1>.¹⁶

Аналізуючи надходження акцизного податку з тютюнових виробів у 2019 р. у розрізі країн-членів ЄС, можна побачити, що до п'ятірки лідерів входять ті з них, які мають найбільшу кількість населення, а саме: Польща (4,9 млрд євро), Іспанія (6,8 млрд євро), Італія (10,5 млрд євро), Франція (12,6 млрд євро), Німеччина (14,2 млрд євро). Україна перебуває на рівні таких країн як Болгарія та Португалія з показником відповідних надходжень на рівні 1,7 млрд євро. Але частка акцизного податку у складі споживчих витрат одного споживача у 2019 р. була найбільша у Люксембурзі – 12,9 %, Болгарії – 8,8 %, Словенії – 6,1 %, Румунії – 5,3 %, Хорватії – 5,2 %, Польщі та Чехії – 5,1 % (рис. 1.1.4). Варто зазначити, що Україна належить до країн із найбільшим значенням такого показника, який склав 4,6 %. При цьому, українці мають найнижчі споживчі витрати на душу населення, які в 2019 р. склали 2,8 тис. євро порівняно з 9,0 тис. євро у поляків.

¹⁶ Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway (2020 Edition) Luxembourg: *Publications Office of the European Union*, 2020. 308 p. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c0b00da7-c4b1-11ea-b3a4-01aa75ed71a1>.



* Показник розраховано як обсяг податкових надходжень з акцизного податку, поділений на кількість осіб, що палять.

Рис. 1.1.4. Річна сума акцизного податку з тютюнових виробів в окремих країнах ЄС та Україні та його середня частка у витратах одного споживача у 2019 р.

Джерело: розраховано на основі даних: Excise Duty Tables Tax receipts – Manufactured Tobacco. *European Commission*. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf; Current smoking of any tobacco product (age-standardized rate). *World Health Organization*. 2018. URL: <http://apps.who.int/gho/data/node.wrapper.imr?x-id=346>, Households and NPISHs Final consumption expenditure per capita (constant 2010 US\$). *The World Bank*. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NE.CON.PRVT.PC.KD?end=2019&start=2012>; Eurostat; Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.^{17, 18, 19}

Наведені вище показники доповнюються показником цінової доступності сигарет в 2018 р., який вимірюється як відношення вартості 2 тис. сигарет найбільш продаваних марок до ВВП на душу населення. За цим показником найменш доступними є сигарети у Румунії (3,7 %), Болгарії (3,5 %), Угорщині (3,6 %), Великій Британії (3,6 %), Польщі (2,8 %) (рис.1.1.5). В Україні порівняно з країнами ЄС цінова доступність сигарет є однією з найменших.

¹⁷ Excise Duty Tables Tax receipts – Manufactured Tobacco. *European Commission*. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf

¹⁸ Current Smoking of Any Tobacco Product (age-standardized rate). *World Health Organization*. 2018. URL: <http://apps.who.int/gho/data/node.wrapper.imr?x-id=346>

¹⁹ Households and NPISHs Final Consumption Expenditure per capita (constant 2010 US\$). *The World Bank*. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NE.CON.PRVT.PC.KD?end=2019&start=2012>.

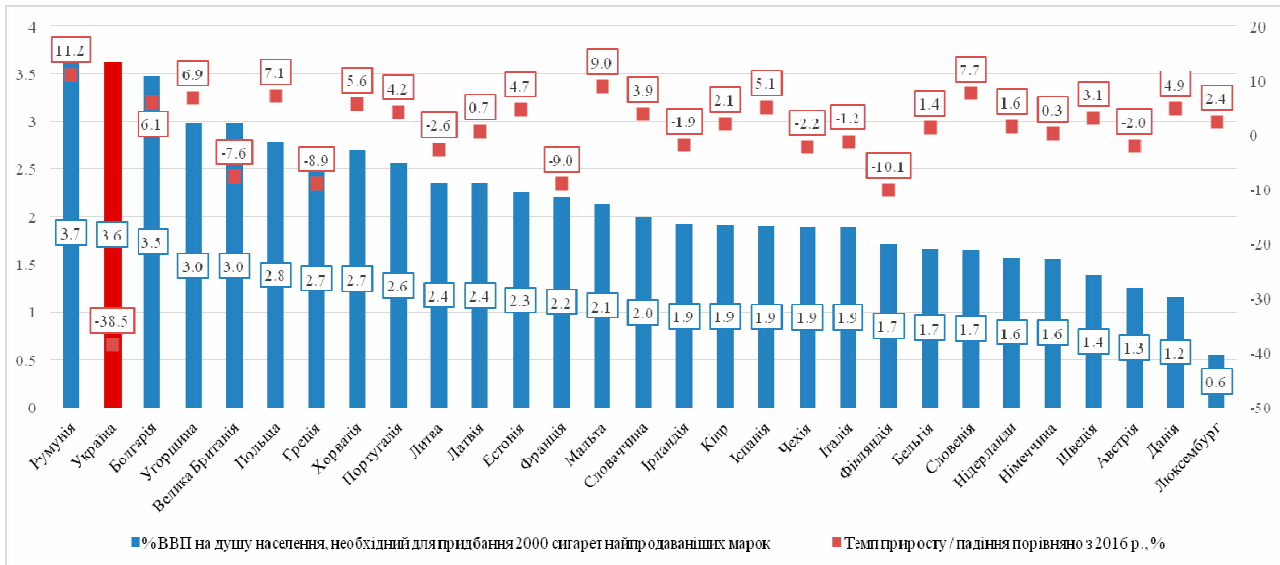


Рис. 1.1.5. Цінова доступність сигарет у країнах ЄС та Україні станом на 2018 р.

Джерело: розраховано за даними: Affordability of the Most Sold Brand of Cigarettes, Globally, 2008, 2010, 2012, 2014, 2016, 2018, *Trend Growth Rate in Affordability, Cigarettes.WHO*. URL: https://www.who.int/tobacco/global_report/Table-9.6-Affordability.xls

Тривалий час у країнах ЄС реалізується стратегія, спрямована на збільшення частки акцизного податку в ціні реалізації сигарет. Одночасно з обмеженням рівня споживання таких товарів підвищення рівня акцизного оподаткування дозволяє досягати зростання рівня надходжень податку до бюджету при мінімальних витратах на його адміністрування. Варто зазначити, що споживання сигарет у країнах ЄС протягом останніх років зменшилося на 15 % – з 553,4 млрд шт. у 2012 р. до 458,5 млрд шт. у 2019 р.²⁰

Систематизація європейської практики акцизного оподаткування сигарет дозволяє дійти висновку про наявність взаємозв'язку між рівнями акцизного навантаження на таку продукцію та купівельної спроможності населення. Коефіцієнт кореляції складає 0,71, що вказує на дуже тісний зв'язок між показниками. Зокрема, у країнах із низькими витратами на душу населення рівень акцизного податку є меншим. До них належать Польща з акцизним навантаженням 98 євро за 1000 шт. сигарет при витратах на душу населення 9 374 євро, відповідно Хорватія – 96 євро за 1000 шт./ 9 030 євро, Угорщина – 97 євро за 1000 шт./8 734 євро, Румунія – 98 євро за 1000 шт./ 8 136 євро, Болгарія – 88 євро за 1000 шт./5 902 євро (рис. 1.1.6).

²⁰ Releases for consumption of cigarettes 2002-2019 (in 1 000 pieces). *European Commission*. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/docs/body/tobacco_products_releases-consumption.pdf.

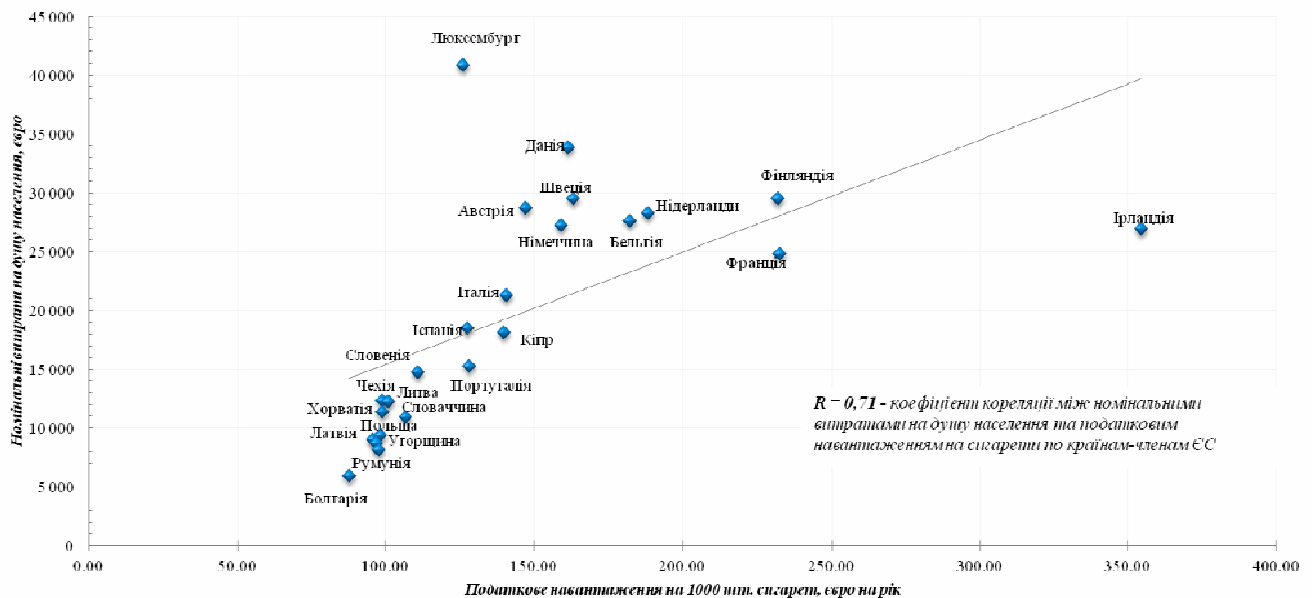


Рис. 1.1.6. Взаємозв'язок між номінальними витратами на душу населення та акцизним навантаженням на сигарети у країнах-членах ЄС та Україні у 2019 р.

Джерело: розраховано за даними ОЕСР та Європейської Комісії.

У більшості країн ЄС із доходом на душу населення вище середнього загальна сума акцизного податку у роздрібній ціні сигарет найпопулярнішої цінової категорії більш ніж у 3 рази перевищує їх роздрібну ціну без податків. Крім того, усі країни-члени ЄС виконують вимогу щодо мінімального розміру акцизного податку не менше 90 євро за 1 000 сигарет та відносного рівня акцизного навантаження не менше 60 % середньозваженої роздрібної ціни.

Частка акцизного податку у середньозваженій ціні продажу сигарет у країнах ЄС у 2021 р. дорівнювала в середньому 63 %, будучи найбільшою у Нідерландах (74 %), Фінляндії (72 %), Естонії (70,5 %), Франції (68,1 %), Данії (66,6 %), Великій Британії (66,5 %), а найменшою – у Португалії (57,5 %), Люксембурзі (54,9 %), Німеччині (54,3 %), Швеції (51,6 %) (рис.1.1.7). Крім того, у Великій Британії, Естонії та Фінляндії частка податків (акцизу та ПДВ) у середньозваженій роздрібній ціні сигарет становила 90 % і більше. Водночас найвищий в ЄС рівень мінімального акцизного навантаження на тисячу сигарет встановили такі країни як Велика Британія, Ірландія, Франція, Фінляндія, а найменший – Болгарія, Литва, Словаччина та Угорщина (держави, які є менш економічно розвиненими порівняно з країнами ЄС–15), що підтверджує раніше зроблені висновки при аналізі цінової доступності та навантаження акцизного податку на душу населення.

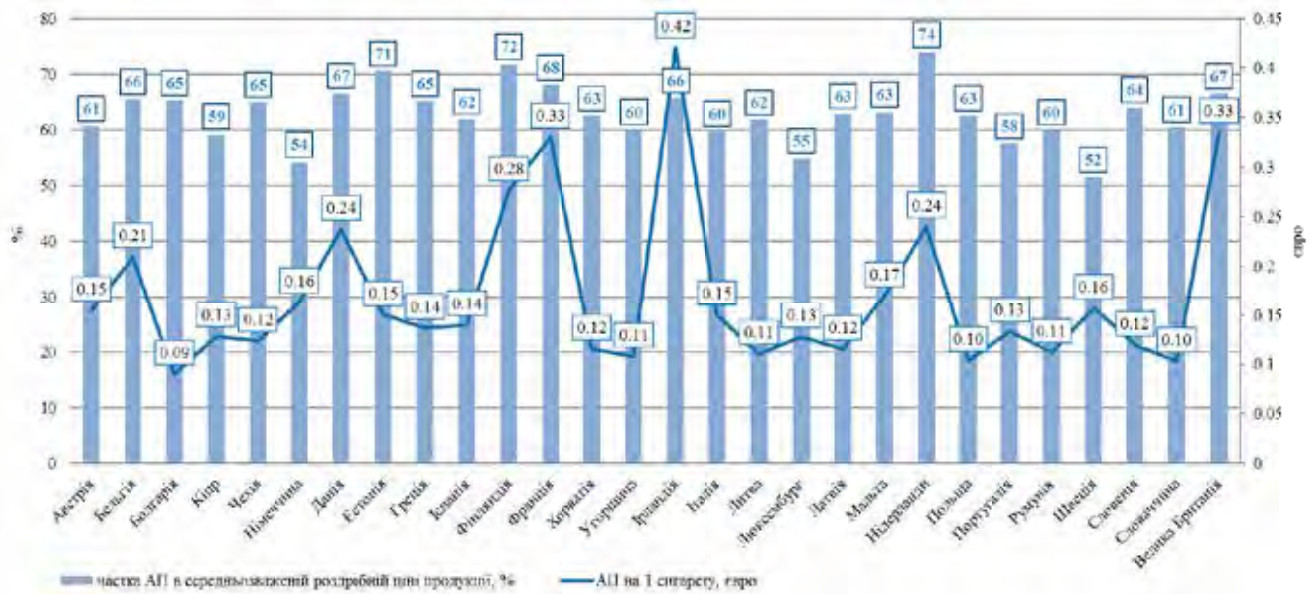


Рис. 1.1.7. Окремі показники оподаткування сигарет у країнах Євросоюзу в 2021 р., %

Джерело: розраховано за даними Excise Duty Tables Part III – Manufactured Tobacco. *European Commission*. 2021. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

Варто зазначити, що адвалорна складова акцизного податку на сигарети у їх ціні переважає у таких країнах-членах ЄС як Польща, Хорватія, Кіпр, Австрія, Бельгія, Люксембург, Італія, Іспанія, Фінляндія, Франція, та варіюється в межах від 31 % в Польщі до 52 % в Фінляндії (рис. 1.1.8). Обрання саме такої структури ставки зумовлюється високим ВВП на душу населення в цих країнах. Адже споживачі з вищим рівнем доходів зазвичай обирають сигарети преміум-класу.

Специфічній складовій акцизного податку надають перевагу, як правило, країни з високим рівнем споживання сигарет або з жорсткою політикою зниження рівня тютюнопаління. Серед них: Литва (3 440,5 шт. на рік / 1 особу, що палить²¹), Словаччина (4 303,3), Словенія (7 844,7), Португалія (4 530,7), Болгарія (5 173,8), Румунія (3 987,5), Швеція (2 855,4), Нідерланди (2 244,4), Ірландії (3 081,4) та Данія (5 585,1). Разом з тим, у більшості країн-членів ЄС розмір специфічної складової акцизного податку у ціні сигарет перевищує суму адвалорного акцизу.

²¹ Тут і надалі річний рівень реалізації сигарет для споживання шт. на 1 особу, що палить.

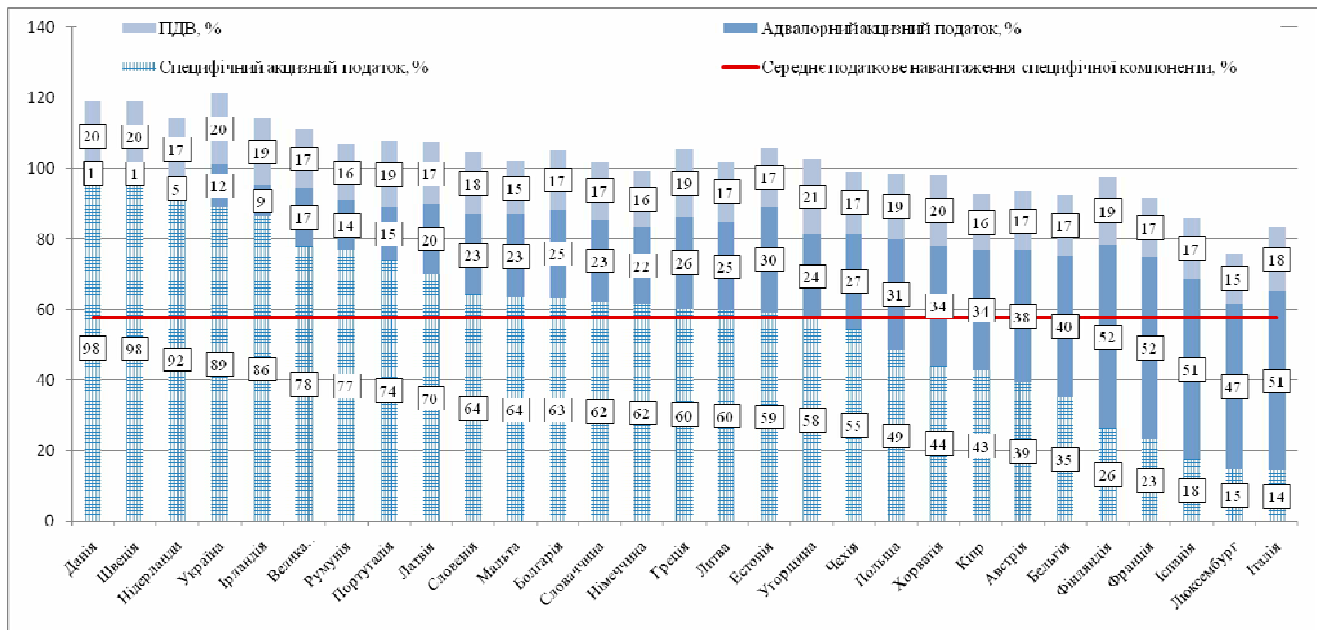


Рис. 1.1.8. Структура податкового навантаження на сигарети в країнах-членах ЄС станом на 1 березня 2021 р.,%

Джерело: розраховано за даними Excise Duty Tables Part III – Manufactured Tobacco. *European Commission*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf. 2021.

При визначенні перспектив збільшення рівня оподаткування сигарет в Україні необхідним є врахування досвіду постсоціалістичних країн ЄС, у яких приведення ставок акцизного податку до відповідних мінімальних рівнів в ЄС ставала предметом дискусій та здійснювалася поступово, виходячи з якісних та кількісних параметрів розвитку як відповідного ринку підакцизних товарів, так і рівня доходів населення країн, що розпочали євроінтеграційний процес. Станом на 2004 р. із країн-кандидатів на членство в ЄС лише Кіпр відповідав встановленим вимогам щодо рівня мінімального акцизного оподаткування сигарет. В інших країнах показники оподаткування сигарет не відповідали встановленим мінімальним вимогам не лише за показником відносної частки акцизу в ціні реалізації цих тютюнових виробів, а і в абсолютному вираженні. Наприклад, у Латвії податкове навантаження складало лише 25 % від мінімального рівня, що використовувався у ЄС.

Для досягнення мінімального рівня акцизу на сигарети у 2006 р. цим країнам було надано перехідний період до кінця 2009 р., а після підвищення відповідних мінімальних показників у 2014 р. цей період для дев'яти країн²² було продовжено до початку 2018 р. У рік вступу до ЄС (2004 р., 2007 р.) у жодній постсоціалістичній країні не було дотримано зазначених вимог щодо

²²Болгарія, Греція, Естонія, Хорватія, Литва, Латвія, Польща та Румунія

рівня податкового навантаження. Навіть після інтеграції до Співтовариства в 2009 р. 7 країн цю норму не виконали. У 2013 р. чинні на той час цільові показники було дотримано всіма. У 2014 р., коли набрало чинності нове порогове значення мінімального розміру акцизу на сигарети, знову у 7 країнах не виконувався такий норматив. Його досягнуто лише у 2018 р. Отже, можна констатувати, що країнам, які приєдналися до ЄС у 2004-2007 рр., знадобилося 10-12 років, щоб досягти мінімального рівня акцизного податку на сигарети, запровадженого в ЄС.

Аналізуючи темпи зростання мінімального акцизного зобов'язання на сигарети в постсоціалістичних країнах ЄС, які представлені у додатку Б, можна побачити, що не у всіх країнах такі заходи супроводжувались пропорційним зростанням податкових надходжень (табл. 1.1.1).

Якщо зіставити дані у періодах зниження податкових надходжень при одночасному зростанні ставок акцизу на сигарети з рівнем незаконного обігу такої продукції, можна побачити, що в країнах ЄС з більш низьким рівнем доходів населення було зафіксовано значне зростання тіньових продажів сигарет. Зокрема, в Болгарії в 2010 р. частка незаконного обігу сигарет була на рівні 30,7 % при стрімкому зростанні ставок акцизного податку (на 49 %). В Естонії в 2009 р. при такому ж зростанні акцизного навантаження, незаконний обіг сигарет був на рівні 21,8 %. У Латвії та Литві при збільшенні акцизного навантаження на 52 % та 76 % відповідно спостерігалось зростання частки незаконної торгівлі цими тютюновими виробами у 2010 р. до 37 % та 47 % відповідно. Подібні тенденції були у Румунії в 2010 р. та Угорщині у 2013 р.

Таблиця 1.1.1
Динаміка темпів зростання/ падіння надходжень акцизного податку з сигарет у окремих країнах, які приєдналися до ЄС в 2004 та 2007 рр. упродовж 2005–2019 р.*

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Болгарія	121.7	136.4	142.2	124.7	103.0	84.6	112.0	107.0	99.3	99.1	116.3	110.5	102.5	105.9	106.4
Чехія	127.0	132.3	152.8	78.7	97.5	114.6	109.6	101.9	99.9	85.1	115.7	110.0	103.2	111.6	94.2
Естонія	129.4	104.1	166.6	71.7	136.7	84.6	125.8	110.0	105.1	107.1	103.0	103.6	103.0	100.7	115.0
Кіпр	106.3	110.5	100.7	106.7	96.7	100.8	108.1	93.7	94.6	96.1	97.1	98.9	98.4	97.4	92.6
Латвія	120.2	131.1	104.2	223.0	78.2	79.1	113.4	100.3	101.7	110.0	106.9	106.8	101.0	110.9	105.4
Литва	122.1	134.9	116.3	162.7	100.7	79.9	115.1	108.5	104.7	105.5	117.1	105.0	102.9	102.1	98.6
Угорщина	106.5	110.9	126.6	109.1	105.5	74.6	114.2	101.1	92.2	83.3	101.9	99.4	98.0	116.1	106.2
Польща	137.2	102.6	109.5	156.2	51.2	170.1	96.1	111.7	95.8	95.3	99.5	101.2	107.7	102.2	106.5
Румунія	131.7	125.8	137.7	111.7	116.7	106.6	113.8	113.7	100.2	105.7	104.9	106.3	102.3	99.5	127.5
Словенія	110.2	110.2	109.7	113.9	105.6	107.5	109.6	102.1	94.4	98.8	99.3	98.0	103.6	98.3	99.6
Словаччина	176.6	53.1	298.9	49.6	130.6	120.2	102.1	101.9	100.2	99.7	102.8	101.4	105.9	100.0	105.0

*зеленим кольором виділені значення, коли при зростанні мінімального акцизного зобов'язання податкові надходження зростали, а червоним – знижувались.

Джерело: розраховано авторами на основі Excise Duty Tables Taxreceipts – Manufactured Tobacco. *European Commission*. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resource.²³

²³Excise Duty Tables Taxreceipts – Manufactured Tobacco. *European Commission*. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resource

Однак, не завжди збільшення ставок акцизного податку є причиною стрімкого збільшення рівня незаконної торгівлі сигаретами. Країни з високим рівнем ВВП на душу населення є менш чутливими до значного зростання ставок акцизу, тому підвищення податкового навантаження на сигарети до мінімального рівня в ЄС, порівняно з біднішими країнами, меншою мірою вплинуло на переміщення попиту у нелегальний сегмент. Крім того, у країнах-членах ЄС з поступовим графіком підвищення ставок акцизу на сигарети, таких як Чехія та Словенія, були відсутні значні коливання в обсягах продажів незаконних сигарет. Зазначене підтверджує тезу про те, що зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби має бути помірним, поступовим, прогнозованим, враховувати купівельну спроможність населення та супроводжуватись відповідним ефективним механізмом контролю за виробництвом (імпортом та експортом), обігом такої продукції.

Отже, незважаючи на значимість акцизної політики щодо досягнення скорочення споживання тютюнових виробів, багато країн ЄС отримали негативні наслідки від різкого підвищення акцизного навантаження на сигарети. Серед них – проблема їх незаконного обігу, яка набула суспільного резонансу і зумовлює значні проблеми для правоохоронних органів як України, так і країн-партнерів. Наявність на ринку незаконної продукції, яка є значно дешевшою за легально вироблену, підвищує доступність зазначених товарів, що створює перешкоди для реалізації державної політики у сфері здійснення контролю над тютюновими виробами.

Європейська практика свідчить про довготривалий шлях становлення акцизного оподаткування тютюнових виробів з чітко сформованими принципами та правилами щодо структури та мінімального рівня ставок акцизного податку, а також способів розрахунку податкового зобов'язання. Однією з важливих цілей акцизної політики країн ЄС є встановлення високого рівня оподаткування задля обмеження споживання сигарет. Показано, що рівень акцизного навантаження на сигарети в європейських країнах тісно пов'язаний із купівельною спроможністю населення, про що свідчить високий коефіцієнт кореляції між показниками, який складає 0,71. Нині загальна сума акцизного податку у роздрібній ціні сигарет значно перевищує їх роздрібну ціну без податків, що дозволило скоротити їх цінову доступність.

Однак, на шляху досягнення цілей охорони здоров'я деякі країни стикнулися з таким негативним явищем як поширення незаконної торгівлі сигаретами. Європейські країни із доходом громадян вище середнього були менш чутливими до таких проявів, ніж країни з низькою купівельною

спроможністю населення. Зокрема, постсоціалістичні країни ЄС на шляху інтеграції акцизної політики особливо постраждали від незаконного обігу сигарет та отримали значні фіскальні втрати. Такий **негативний досвід дозволяє зробити висновок для України про необхідність виважених та економічно обґрунтованих підходів до подальшого підвищення акцизного навантаження на таку продукцію.**

1.2. Державна політика акцизного оподаткування та протидії незаконному виробництву та обігу сигарет в Україні

На процесі формування державної політики у сфері оподаткування тютюнових виробів впливає низка фінансово-економічних, демографічних та політичних факторів. Серед найбільш значимих варто виділити еластичність попиту, індекс доступності, поширеність тютюнопаління, податковий мультиплікатор адвалорної складової податку, розмір тіньового ринку, ризики зниження надходжень до бюджету, міжнародні зобов'язання країни щодо регулювання ринку тютюнових виробів та акцизної політики. Фінансова глобалізація та розвиток інтеграційних процесів обумовлюють уніфікацію оподаткування. Ратифікувавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом, Україна взяла на себе зобов'язання поступового наближення акцизних ставок на тютюнові вироби до мінімального рівня ЄС з урахуванням обмежень регіонального контексту та гармонізації політики щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів.

За даними Рахункової палати України, діяльність уповноважених державних інституцій у сфері прогнозування і планування акцизного податку з тютюнових виробів містить певні прорахунки та упущення. Зокрема, у 2017 р. при розрахунках потенційних обсягів таких податкових надходжень закладено завищені обсяги виробленої продукції, внаслідок чого Державний бюджет України недоотримав планові надходження. Незважаючи на зростання ставки акцизного податку на 40 %, обсяг його надходжень збільшився на 24 %, що є суттєво нижчим за індикативний показник Міністерства фінансів України²⁴. Слід зазначити, що Законом України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» запроваджено семирічний план підвищення акцизного податку на

²⁴ Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/10-4_2018/Vysn_RP_10-4_2018.pdf

тютюнові вироби до європейського рівня (відповідно до вимог Директиви 2011/64/ЄС). Ним передбачено щорічне зростання специфічної ставки акцизу на тютюнові вироби на 20% до 2025 р.

При підготовці головного фінансового плану країни на 2018 р. було завищено обсяги планових надходжень акцизного податку з вироблених в країні товарів, зокрема тютюнових виробів²⁵. Крім того, реалізація на внутрішньому ринку здійснювалась за рахунок значних запасів готової продукції на складах, що вплинуло на зниження обсягів виробництва на 8,7%. При збільшенні специфічної ставки акцизу на тютюнові вироби на 29,7% обсяг його надходжень виріс на 9,1%. Також, за дослідженням експертних груп, значно збільшилась частка незаконного ринку тютюнових виробів – з 2,2% до 4,5%. Фахівці Рахункової палати України оцінили втрату надходжень до бюджету від таких зловживань на понад 2 млрд грн.²⁶

У 2019 р. планові надходження акцизного податку з вироблених в Україні тютюнових виробів було недовиконано на 14 млрд грн, що складає 24% від планових показників. Міністерство фінансів України заклало у своїх прогнозах збільшення обсягу реалізації сигарет у плановому році, натомість фактично даний сегмент ринку просів на 20%²⁷. Відповідно до Закону України від 23.11.2018 р. № 2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» ставку акцизного податку на тютюнові вироби було додатково підвищено на 9% з 1 липня 2019 р. К. Красовський у своєму дослідженні констатує, що в умовах зростання акцизу на сигарети у 2018–2019 рр. на 69%, їх легальний обсяг продажу знизився на 33% при одночасному зростанні бюджетних надходжень на 10%²⁸.

У 2020 р. фактичні надходження акцизного податку з тютюнових виробів перевищили планові обсяги на 11,3% за рахунок збільшення прогнозованого обсягу виробництва на 5,2 млрд штук сигарет (або на 13,5%). Водночас, порівняно з попереднім роком обсяг їх виробництва знизився на 0,8%²⁹. Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX (із змінами) «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»

²⁵ Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/8-5_2019/Vysn_vyk_dbu_2018_8-5_2019.pdf

²⁶ Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/9-1_2020/Vysn_9-1_2020.pdf

²⁷ Так само.

²⁸ Krasovsky K. Impact of Tobacco Taxation Policy in Ukraine In 2018–2019 on Tobacco Sales and Revenue. *Tobacco Prevention & Cessation*, 6. 2020. URL: <http://www.tobaccopreventioncessation.com/Impact-of-tobacco-taxation-policy-in-Ukraine-in-2018-2019-on-tobacco-sales-and-revenue,128283,0,2.html>

²⁹ Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/7-1_2021/Vysn_7-1_2021.pdf

встановлено тимчасові ставки, на період з 01.01.2021 до 31.12.2024 р. включно, на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну.

Таким чином, можна спостерігати доволі суттєві відхилення фактичних показників надходжень акцизного податку на тютюнові вироби до державного бюджету від планових у період 2017–2020 рр., що пов'язано насамперед з підвищенням ставки акцизного податку.

З 01.01.2021 р. в Україні розмір специфічної ставки акцизу на сигарети складає 1 088,64 грн за 1 000 штук, адвалорна ставка визначена на рівні 12 % від роздрібною ціни. Мінімальне акцизне податкове зобов'язання складає 1 456,3 грн за 1 000 сигарет або 44,13 євро (за даними офіційно встановленого курсу НБУ, станом на червень 2021 р.). Таким чином, мінімальне акцизне зобов'язання для стандартної пачки сигарет (20 штук) становить 29,13 грн. За даними Kantar TNS³⁰ у травні 2021 р. частка незаконного ринку тютюнових виробів склала 15,9 %, що на 10,0 відсоткових пунктів вище ніж у аналогічному періоді минулого року.

Значною мірою таке збільшення незаконного ринку відбулося внаслідок **суттєвого зростання обсягу тютюнових виробів з маркуванням Duty Free або для експорту**, які нелегально реалізуються в Україні. На засіданні Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 02.06.2021 р. заслуховувалась інформація представників уповноважених державних органів щодо боротьби з незаконним виробництвом та обігом тютюнових виробів в Україні. Доведено до відома інформацію, що за результатами перевірки Митною службою України магазинів Duty Free з 01.01.2020 по 31.03.2021 р. лише ТОВ «Дьюті Фрі Пі Джей Юкрейн» реалізувала 500 млн штук тютюнових виробів, що складає 25 млн пачок сигарет. Встановлено, що дані сигарети спрямовано на внутрішній ринок без сплати податків до бюджету³¹. Втрати державного бюджету з акцизного податку склали як мінімум 728,25 млн грн., а з урахуванням ПДВ та роздрібного акцизу – близько 1 млрд грн. Стосовно каналів роздрібною торгівлі тютюновими виробами можна стверджувати, що незаконна торгівля тютюном і тютюновими виробами є дуже динамічною діяльністю, яка має багатьох власників, та не потребує суттєвих витрат на фінансовий менеджмент та початок діяльності. За офіційними даними податкових органів, у 2021 р. задекларовано 84 тисячі суб'єктів підприємницької діяльності, які отримали ліцензію на роздрібну торгівлю тютюновими виробами і мають касові апарати. Деякі підприємці, навіть які мають реєстратори розрахункових операцій,

³⁰ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні, 2021. Kantar. URL: https://tns-ua.com/wp-content/uploads/2021/05/Kantar_AIT_Infografika_kviten-2021.png.

³¹ Стенограма комітету з питань фінансів, податкової та митної політики ВРУ від 02 червня 2021 року. URL: <http://komfinbank.rada.gov.ua/documents/zasid9skl/74555.html>

здійснюють легальну реалізацію тютюнових виробів лиш частково, всі ж інші товари – реалізують без фіскальних чеків або з видачею так званого «псевдо фіскального» чеку. У той же час, максимальний річний обсяг потенційно здійснюваних податкових перевірок фіскальними органами суб'єктів, що здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, не може перевищувати 7–8 тисяч, про що свідчать дані кількості перевірок останніх років та людські можливості податкових органів. Крім того, є значна кількість точок реалізації тютюнових виробів, які зовсім не мають реєстраторів розрахункових операцій та потрібних ліцензій.

Розширення тіньового сегменту послаблює фіскальну ефективність акцизного податку на тютюнові вироби, та демонструє інституційну недосконалість податкової політики. Рівень цін на сигарети є одним із ключових факторів у цьому питанні, незважаючи на те, що акцизне оподаткування широко використовується в якості інструменту контролю за поширеністю тютюнопаління в суспільстві. Логічним є аналіз доступності сигарет, який визначається порівнянням значень темпів зростання доходів домогосподарств та ціни сигарет. Динаміка цього показника в Україні упродовж 2016–2020 рр. наведена у таблиці 1.2.1. 2016 р. взято як базовий з огляду на декілька причин: а) нівелювання девальваційного фактору (адже у цьому році запроваджено режим інфляційного таргетування, що упереджує інфляційні шоки, та передбачає вільне курсоутворення на ринку); б) продовжилося суттєве підвищення акцизного податку на сигарети (у 2014–2015 рр. даний цілеспрямований процес розглядається авторами як елемент державної компенсаторної податкової політики); в) з 2016 р. зафіксовано досить швидке зростання частки незаконного ринку тютюнових виробів.

Таблиця 1.2.1

Індекс доступності сигарет в Україні упродовж 2016–2020 рр.*

Роки	Номінальна ціна пачки сигарет, грн	Індекс споживчих цін (2016=100)	Реальна ціна пачки сигарет, грн	Середньорічний рівень доходів домогосподарства, грн	Індекс доступності
2016	17,22	100,0	17,22	74865,6	1,00
2017	23,73	113,7	20,87	97982,4	0,95
2018	30,09	124,8	24,11	118848,7	0,91
2019	37,29	130,0	28,68	145422,0	0,90
2020	44,35	136,5	32,49	148475,9	0,77

* авторська методика розрахунку.

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

Номінальна ціна пачки розрахована з урахуванням доступних цінових сегментів сигарет (низького, медіум та преміум класу). Можна пересвідчитись, що споживча інфляція за останні п'ять років склала 36,5 %, водночас реальна ціна стандартної пачки сигарет збільшилась у 1,9 раз, а реальний дохід домогосподарств – у 1,45 рази. Індекс доступності сигарет у 2020 р. в порівнянні з 2016 р. знизився на 23 % та склав 0,77.

Професори А. Караєв та М. Мельничук у своєму дослідженні дійшли висновку, що оптимальний діапазон зростання доступності сигарет у країнах із середнім рівнем доходів коливається від 1,0 до 1,5% від одержуваних доходів. В іншому випадку зниження купівельної спроможності населення на фоні зниження доступності сигарет призводитиме до споживання насамперед найбільш доступними верствами населення незаконної продукції, з якої не сплачуються податки до бюджету³². Ціни на тютюнову продукцію мають зростати поступово, щоб споживачі змогли адаптувати свою модель поведінки в умовах таких змін. Станом на червень 2021 р. в багатьох роздрібних точках реалізації тютюнових виробів (кіоски, МАФи, невеликі крамниці, ринки) можна зустріти стандартну пачку сигарет за ціною 29 грн, у той же час пачка сигарет навіть низького цінового сегменту, офіційно вироблена та реалізована, з усіма сплаченими податками коштує близько 50 грн; причому лише сума мінімального акцизу з пачки сигарет має становити 29,1 грн, що більше за ціну

³² Караєв, А. К., & Мельничук, М. В. (2017). Основи ефективної акцизної політики на табачну продукцію. *Проблеми економіки та юридическої практики*. № 2. С. 43–47.

реалізації незаконної продукції. За оцінками експертів, найбільша частка незаконного ринку тютюнової продукції в Україні спостерігається саме в найнижчому ціновому сегменті. Його частка близька до 20 %, аналогічно як це спостерігалось на відповідних часових проміжках підвищення ставок податку в багатьох європейських країнах – зокрема Балканського регіону³³. Нерозвиненість інституційного середовища, недостатня дієвість і можливості здійснення контролю фіскальними і правоохоронними органами в даній сфері та проблеми із забезпеченням верховенства права в Україні за сучасних умов призводять до того, що показник незаконного ринку сигарет в Україні буде більшим порівняно з країнами-сусідами, зокрема і з ЄС.

Таблиця 1.2.2

Характеристики ринку тютюнових виробів та податкові зобов'язання для стандартної пачки сигарет в Україні упродовж 2019–2025 рр.

Показники	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
<i>Податкові зобов'язання для пачки у 20 сигарет, грн:</i>							
Мінімальне акцизне зобов'язання	19,4	24,3	29,1	35,0	41,9	50,3	60,4
ПДВ	5,9	7,0	8,2	9,3	11,0	13,0	15,2
Роздрібний акциз ¹	1,7	2,1	2,4	2,8	3,3	3,8	4,5
Загальне податкове зобов'язання	27,0	33,4	39,7	47,1	56,2	67,1	80,1
<i>Характеристика ринку тютюнових виробів:</i>							
Споживання сигарет ² , млрд. шт.	47,8	45,6	44,2	42,7	41,2	39,6	38,1
Частка незаконного ринку ³ , %	6,6	6,9	13,6	16,8	18,2	23,1	20,9
Обсяги тінювого ринку, млрд. шт.	3,2	3,1	6,0	7,2	7,5	9,1	8,0
Втрати бюджетної системи, млрд грн.	4,3	5,2	11,9	17,0	21,1	30,5	32,0
Індекс податкового потенціалу	0,93	0,93	0,86	0,83	0,82	0,77	0,79

¹ – з врахуванням законодавчих інтенцій щодо трансформації моделі сплати податку

² – включно з часткою нелегального ринку;

³ – до 2020 р. включно за даними TNS Kantar, 2021–2025 – прогнозні значення.

Аналіз періоду приведення ставок акцизного податку в країнах Центральної та Східної Європи у відповідність до вимог ЄС свідчить, що за ідентичного рівня ставок мінімального акцизного оподаткування сигарет значення показника тінювого ринку було нижчим, аніж в Україні. У Румунії при розмірі загального акцизу на сигарети у 44,6 євро/1000 штук в 2008 р. частка незаконного ринку оцінювалась у 9,6 %, у Латвії при показнику 44,5 євро/1000 штук в 2007 р.– 5,1% тощо³⁴. У 2025 р. за чинним податковим законодавством мінімальне акцизне зобов'язання на сигарети в Україні становитиме 3019,85 грн за 1000 штук, що складає близько 92 євро/1000 штук (у перерахунку на офіційний курс євро станом на червень 2021 р.). У 2019 р. втрати бюджетної системи від тінювого сегменту ринку тютюнових виробів

³³ Mikulić D., Buturac G. In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. *Sustainability*, 2020. 12(1), 401. URL: <https://www.mdpi.com/2071-1050/12/1/401>.

³⁴ Project Sun (2016). A Study of the Illicit Cigarette Market in the European Union, Norway and Switzerland 2015 Results. KPMG. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/project-sun-report.pdf>

оцінювалися на рівня 4,3 млрд грн, у 2020 – 5,2 млрд грн. Крім того, прогнозні розрахунки вказують на поступове зростання цього показника у 2021 р. до 11,9 млрд грн (табл.1.2.2).

Розрахунки споживання сигарет у 2019–2020 рр. базуються на консенсусному підході – кількості курців в Україні за даними Державної служби статистики України та щоденного споживання сигарет, а також врахуванні оподаткованого споживання (вираховується за даними Державної служби статистики України (далі – ДССУ) з коригуванням на офіційні обсяги імпорту та експорту тютюнових виробів) та частки тіньового сегменту ринку сигарет за даними Kantar TNS. Дана система має наступний вигляд:

$$\begin{cases} n_{cons1} = n_{cig} \cdot n_{sm} \\ n_{cons2} = cons_l \cdot (1 - cons_{il}) \\ n_b = (n_{cons1} + n_{cons2})/2 \end{cases} \quad (1.2.1),$$

де n_{cons1} – споживання сигарет за 1 підходом;

n_{cig} – щоденне споживання сигарет одним курцем;

n_{sm} – кількість курців за даними Державної служби статистики України;

n_{cons2} – споживання сигарет за 2 підходом;

$cons_l$ – оподатковане споживання сигарет;

$cons_{il}$ – коефіцієнт тіньового сегменту сигарет;

n_b – споживання сигарет за консенсусним підходом.

Обсяги споживання на 2021–2025 рр. розраховано із врахуванням: а) прогнозу Інституту демографії НАН України та колективу авторів Донецького національного університету імені В. Стуса, індексів поширеності куріння; б) цінової еластичності попиту на тютюнові вироби; в) коригуючого коефіцієнту, враховуючи досвід країн Центральної та Східної Європи; г) потенціалу розширення тіньового сегменту ринку тютюнових виробів.

Е. Дауши та П. Яворський у своїй прогнозній моделі обсягу ринку тютюнових виробів³⁵ заклали середнє значення показника тіньового сегменту ринку на рівні 5,5%, користуючись даними Kantar TNS минулих періодів, не враховуючи потенціал його суттєвого зростання внаслідок збільшення акцизного зобов'язання та підвищення ціни сигарет. Як свідчать сучасні дані, такий показник є суттєво заниженим. Показник еластичності розраховано на основі даних Державної податкової служби України зі звітів 3-РС щодо реалізованих сигарет вітчизняними виробниками тютюнових виробів на

³⁵ Дауши Е., Яворський П. Аналітична записка про оподаткування сигарет і тютюнових виробів для електричного нагрівання (ТБЕН). URL: <https://tpr.org.ua/news/analychna-zapyska-pro-opodatkuvannia-syhare-i-tiutunovykh-vyrobiv-dlia-elektrychnoho-nahrivannia-tven/>

внутрішній ринок за звітний місяць та імпорту продукції за кодом УКТЗЕД 2402 20 0000. Більш ґрунтовно методологія його розрахунку представлена в підрозділі 2.1. Наразі лише зазначимо те, що коефіцієнт еластичності склав – 0,3. Це дозволяє зробити висновок, що попит на сигарети в Україні є нееластичним, зростання ціни на 1 % зумовлює зменшення попиту на 0,3 %.

За офіційними даними ДССУ, кількість курців складає 5,5 млн осіб, тобто поширеність куріння у 2020 р. становить 16,5%. Для порівняння у 2015 р. даний показник складав 18,4%, а кількість курців – 6,2 млн осіб³⁶. Динаміка кількості курців в Україні представлена на рис. 1.2.1.

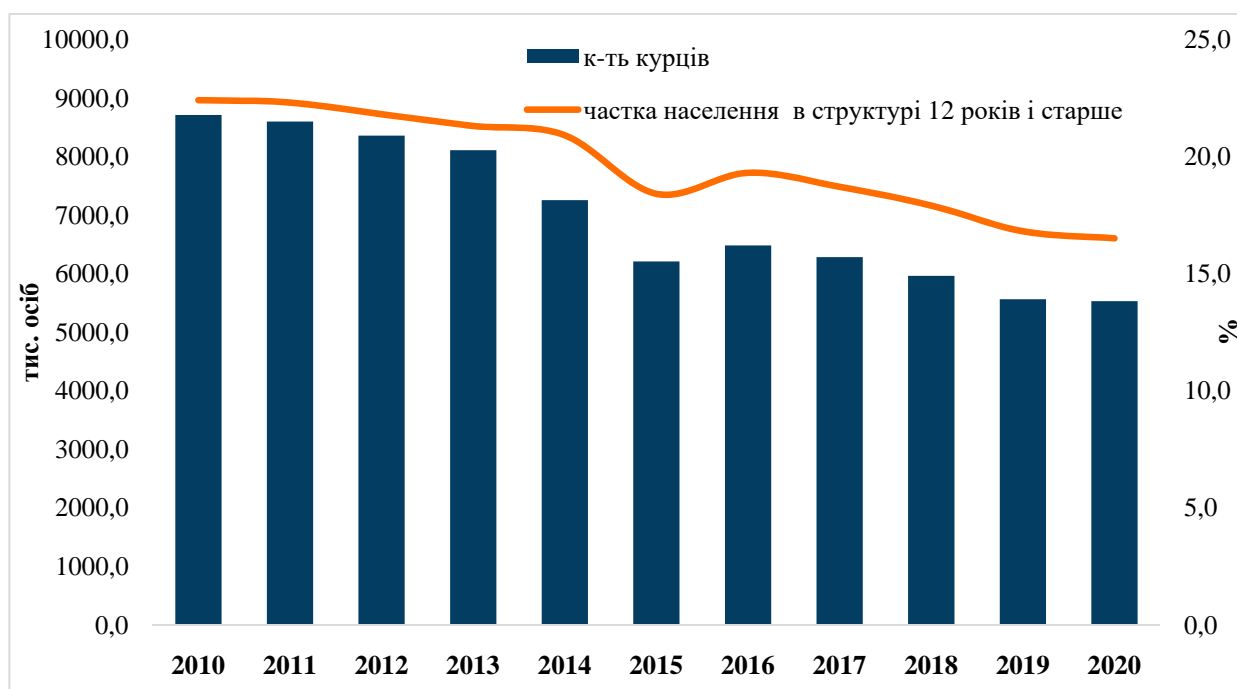


Рис. 1.2.1. Динаміка кількості курців в Україні за період 2010–2020 рр.

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

За нашими розрахунками чинний графік підвищення акцизного податку на сигарети призведе до зниження останнього показника приблизно до рівня 15%. Колектив авторів під керівництвом професора О. Дороніної представили прогноз чисельності населення в Україні до 2035 р.³⁷, за яким кількість населення у 2025 р. скоротиться на 4,5 % у порівнянні з 2020 р. Без врахування суттєвих змін в демографічних групах населення прогнозований обсяг чисельності курців становитиме 4,8 млн осіб. У 2019 р. в Україні вироблено 68,5 млрд шт. сигарет, які містять тютюн або суміші тютюну із заміниками

³⁶ Самооцінка населенням стану здоров'я та рівня доступності окремих видів медичної допомоги. Статистичний збірник Державної служби статистики України. URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/17/Arch_snsz_zb.htm.

³⁷ Значення соціально-демографічного прогнозування в реалізації стратегії економічного розвитку. *Економіка та держава*. № 3. 2021. С. 14–17. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2021/4.pdf.

тютюну³⁸, у 2020 р. – 65,0 млрд шт. (95,0 % минулорічного значення)³⁹, у січні-квітні 2021 р. – 16,6 млрд шт. (84,7 % у порівнянні з аналогічним періодом минулого року). Порівнюючи дані 2011–2020 рр., на кінець періоду обсяг виробництва був меншим ніж у 2011 р. більш ніж на 30 %. У розрахунках враховано дані зовнішньої торгівлі України щодо чистого експорту сигарет. Усі прогнозні розрахунки частки тіньового ринку тютюнових виробів у його загальній структурі базувались на оцінці діючих норм Закону України від 16.01.2020 р. № 466-IX та гіпотезі відсутності системних змін механізмів протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів.

Порівняння фактичного обсягу сплачених податкових зобов'язань (у даному випадку загальної суми акцизу та ПДВ) до бюджету із потенційно можливим, з урахуванням комплексу наукових методів, є одним із найбільш достовірних критеріїв оцінки фіскальної ефективності. Відхилення між згаданими показниками відображатиме вплив інституційних факторів, таких як обсяг тіньового ринку і ухилення від оподаткування, стан дотримання податкового законодавства, дієвість системи адміністрування податків.

$$\begin{cases} TP_j = \frac{FT_j}{PT_j} \\ PT_j = tr_j \cdot b_j \end{cases} \quad (1.2.2),$$

де TP_j – індекс податкового потенціалу j -го податку;

FT_j – фактичні надходження j -го податку до бюджету;

PT_j – потенційні надходження j -го податку до бюджету;

tr_j – середня ставка j -го податку;

b_j – база оподаткування j -го податку.

Значення мінімального акцизного зобов'язання для пачки сигарет розраховано на основі чинного законодавства, ПДВ та роздрібний акциз розраховано на основі діючих податкових ставок. Прогнозна модель враховує середнє значення вартості сигарет різних цінових сегментів (найнижчого, медіум та преміум).

Значне розширення частки незаконного ринку тютюнових виробів до понад 20 % не є виключенням в європейській практиці, де окремі країни зіштовхнулись зі збільшенням його частки до понад 30% (зокрема країни

³⁸ Україна у цифрах 2019. Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/zb_yearbook_2019.pdf

³⁹ Виробництво промислової продукції за видами. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/pr/ovp/ovp_u/arh_ovp_20_u.html.

Балтії). Емпіричний досвід свідчить, що важливою причиною цього є різке збільшення податкових ставок та ціни сигарет. У перехідний період 2011–2015 рр. середнє значення питомої ваги незаконного ринку в Латвії становило – 29,4 %, Литві – 26,6%, Болгарії – 16,8 %, Польщі – 14,3 %, Румунії – 12,5 % (додаток Б)⁴⁰. Частка акцизного податку на тютюнові вироби з товарів вироблених на території України, у загальному обсязі надходжень акцизу з цих товарів за період 2007–2020 рр. є доволі стабільною, її середнє значення складає 95,8%, у тому числі у 2016–2020 рр. – 97,2 %. Зазначений факт з урахуванням певного експортного потенціалу сигарет (у 2020 р. такої продукції було реалізовано за кордон на суму 441,4 млн дол. США), що вказує на додаткову мобілізацію надходжень податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток підприємств до бюджетів різних рівнів, підтримку зайнятості населення та залучення інвестицій. Однак в процесі поступальної субституції ринку тютюнових виробів на користь альтернативної продукції (ТВЕН, які наразі не виробляються в Україні, електронних сигарет), даний показник демонструватиме зниження. Порівнюючи динаміку акцизного податку на тютюнові вироби за січень-травень 2021 р. з аналогічним періодом минулого року констатуємо, що обсяг акцизу з тютюнової продукції, виробленої в Україні, знизився на 8,4%. Крім того, частка акцизу з імпортованої продукції в загальній структурі податку склала 22,3%, що створює певні виклики для розвитку галузі, яка є одним з найбільших платників податків в Україні.

Нобелівський лауреат Дж. Стігліц зауважує, що політика «шокової терапії» у країнах із трансформаційною економікою, з недостатнім розвитком інститутів, у багатьох випадках демонструє свою неефективність⁴¹. Знана вітчизняна дослідниця у сфері оподаткування, проф. А. Соколовська разом з Л. Райною використовують термін «акцизний шок» для описання ситуації різкого збільшення податкового навантаження. Науковці зазначають, що легальна продукція в такому випадку стає менш доступною для споживачів і відбувається неконтрольоване державою зростання обсягів торгівлі незаконною продукцією, наводячи приклади розвитку подібних ситуацій в країнах Центральної та Східної Європи⁴². Недостатній рівень обґрунтованості державних рішень, у тому числі в сфері фіскальної політики призводить до втрат надходжень та ерозії легального ринку.

За умов подальшого зростання акцизного податку особливого значення набуває питання ефективності системи контролю за виробництвом і обігом

⁴⁰ Project Sun. A Study of the Illicit Cigarette Market in the European Union, Norway and Switzerland 2015 Results. KPMG. 2016. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/project-sun-report.pdf>

⁴¹ Stiglitz, J. E. Making globalization work. WW Norton & Company. 2007. 388 p.

⁴² Соколовська А. М., Райнова, Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. 2. Р. 93-115.

тютюнових виробів, про що наголошено у багатьох дослідженнях⁴³. Слід зазначити, що наразі майже не враховується позиція Рахункової палати України, яка щорічно наголошує на відсутності та необхідності формування цілісної системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів, розбудови її інструментів. Впровадження дієвої системи контролю дозволить мінімізувати частку тіньового сегменту ринку та акумулювати до бюджету мільярди надходження. Ефективна державна стратегія протидії незаконному ринку тютюнових виробів могла б стати запобіжником розширення тіньової складової ринку, як, наприклад, це сталося у Македонії в середині 2010-х рр. Особливістю реалізації стратегії у Македонії стало підписання Меморандуму державних фіскальних інституцій з найбільшими виробниками тютюнових виробів щодо методів і форм протидії незаконному виробництву, торгівлі та контрабанді⁴⁴. Про доцільність розробки системної політики протидії незаконному виробництву тютюнових виробів одночасно з модифікацією акцизної політики для країн із середнім рівнем доходу наголошують фахівці Світового банку. Незважаючи на те, що в Україні станом на 2021 р. видано 38 ліцензій на виробництво тютюнової продукції, ринок є олігополістичним (індекс Херфіндаля–Хіршмана – 0,23⁴⁵). У зв'язку з цим інституційне та фіскальне регулювання має відбуватись в руслі переговорного процесу владних інститутів та легальних виробників, що забезпечить отримання вигоди обома цими сторонами (досягнення оптимуму за Парето). В іншому разі, існує високий ступінь ймовірності подальшого зростання тіньової складової ринку тютюнових виробів.

На рис. 1.2.2 представлено фактичні значення частки акцизного податку на тютюнові вироби у ВВП за період 2011–2020 рр., планове значення вищенаведеного індикатору на 2021 р., виходячи з показників Державного бюджету України на 2021 р. та консенсус-прогнозу ВВП на 2021 р., а також власні авторські прогнози розрахунки надходжень акцизного податку на 2022–2024 рр. Прогноз ВВП взято із Бюджетної декларації на 2022–2024 рр.

⁴³ Ajmal A., Veng. I. U., Tobacco Tax and the Illicit Trade in Tobacco Products in New Zealand. *Australian and New Zealand journal of public health*. 2015. Vol. 39(2). P. 116–120.

⁴⁴ Calderoni F., Brenner A., Karayotova M., Rotondi M., Zorč M. The Eastern Balkan Hub for Illicit Tobacco. *Transcrime—Research Centre on Transnational Crime, Università Cattolica del Sacro Cuore: Milano*. 2016. URL: <https://www.transcrime.it/en/privacy-policy/>

⁴⁵ 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.

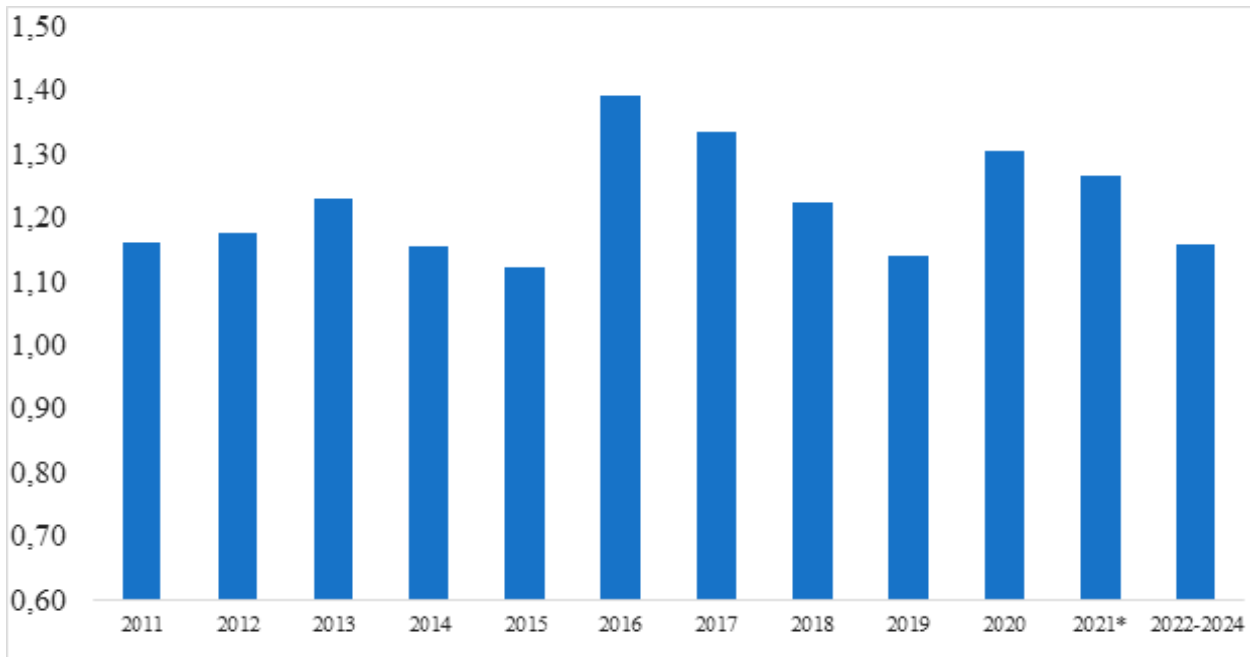


Рис. 1.2.2. Питома вага акцизного податку на тютюнові вироби у ВВП (адвалорна та специфічна ставка) в Україні у 2011–2020 рр. та прогноз на 2021–2024 рр., %

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, консенсус-прогнозу економічного розвитку на 2021 рік, положень Бюджетної декларації на 2022–2024 рр. та власних розрахунків авторів.

Загалом середнє фактичне значення наведеного показника за 2011–2020 рр. складає 1,22 %, планове на 2021 р. – 1,27 %, середнє прогнозне значення на 2022–2024 рр. – 1,16 %. У свою чергу, середнє значення питомої ваги акцизного податку з тютюнових виробів у податкових надходженнях до державного бюджету за останнє десятиліття становить 6,13%. Потенційні втрати бюджету від незаконного ринку тютюнових виробів у 2021 р. по відношенню до ВВП можуть скласти 0,24%, а у 2022–2024 рр. у середньому 0,37 %.

Згідно з даними рейтингу ТОП-200 найбільших платників податків за 2020 рік, найбільші виробники тютюнових виробів – це: ПрАТ «Філіп Морріс Україна» перебуває на 4 місці, ПрАТ «В.А.Т-Прилуки» – 5 місці, ПАТ «Джей ТІ Інтернешнл Україна» – 6 місці, ПрАТ «Імперіал Тобако Продакшн Україна» – 12 місці. Ще одна компанія (ТОВ «Винниківська тютюнова фабрика») з виробництва тютюнових виробів входить у ТОП-15 найбільших платників податків країни. Сумарно дані підприємства сплатили до бюджетів усіх рівнів понад 60 млрд грн. Наведені дані свідчать про суттєвий внесок галузі у формуванні бюджетних надходжень⁴⁶.

⁴⁶ТОП-200 найбільших компаній України за сумою сплати податкових платежів за 2020 рік. РЕЙТИНГ. Бізнес в офіційних цифрах. 2021. URL: https://rating.zone/wp-content/uploads/2021/04/top_200_2020.pdf.

Крім недоотримання податкових надходжень до бюджету, зростання незаконного ринку тютюнових виробів провокує ерозію ринку на користь тіньових гравців, що призводить до викривлення конкуренції на ринку та зниження прибутковості легальних учасників ринку, як виробників, так і суб'єктів реалізації (адже наразі ціновий розрив між легальною і незаконною продукцією складає понад 60 % та буде зростати). Розширення тіньового ринку також впливає на підвищення індексу доступності тютюнових виробів (у тому числі для неповнолітніх), що негативно позначається на стані громадського здоров'я та не відповідає меті підвищення акцизного податку на тютюнові вироби.

Україна ратифікувала Рамкову конвенцію ВООЗ із боротьби проти тютюну Законом України від 15.03.2006 р. № 3534-IV «Про ратифікацію Рамкової конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну», та сприяє розбудові механізмів та реалізації заходів щодо зменшення споживання тютюнових виробів. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 серпня 2017 р. № 570-р схвалено Стратегію у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 р. (далі – Стратегія)⁴⁷, в якій офіційно визнано проблему незаконної торгівлі тютюновими виробами в якості загальнодержавної. Визначено її мету щодо покращення здоров'я та добробуту населення шляхом зменшення обсягів незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів, їх незаконного переміщення через митний кордон країни, а також визначено її основні завдання. Згідно з положеннями Стратегії, відповідальними виконавцями за координацію намічених заходів визначено Державну фіскальну службу України та Міністерство охорони здоров'я України.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 січня 2020 р. № 128-р затверджено план заходів з реалізації Стратегії, у якому наведено чіткий перелік заходів, зокрема щодо: запровадження автоматизованої системи контролю за обігом тютюнових виробів на основі унікального ідентифікатора, що наноситься на пачку тютюнових виробів; запровадження кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через митний кордон України, посилення відповідальності за правопорушення у сфері незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів, припинення незаконного обігу тютюнових виробів з використанням поштових і кур'єрських перевезень, припинення діяльності організованих злочинних угруповань у сфері незаконного обігу тютюнових виробів тощо. Планово передбачалось

⁴⁷ 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>.

здійснити ці заходи у 2–4 кварталах 2020 р., водночас станом на червень 2021 р. наведені кроки не реалізовано, що свідчить про невиконання плану реалізації Стратегії, та її неефективність. Суттєвим недоліком Стратегії є відсутність обліку статистичної інформації фіскальними органами щодо її індикативних результативних показників. Зазначений факт ускладнює можливість зробити ґрунтовні висновки про ефективність діяльності уповноважених контролюючих органів з виконання покладених на них завдань і функцій та Стратегії в цілому.

З незаконного обігу податковою міліцією у 2018 р. вилучено 9,1 млн пачок тютюнових виробів на суму 560,8 млн грн, у 2019 р. – 11,6 млн пачок на суму 799,2 млн грн, у 2020 р. – 12,9 млн пачок на суму 972,9 млн грн. Лише за перші п'ять місяців 2021 р. працівниками фіскальних органів вилучено контрафактних тютюнових виробів на суму 434 млн грн⁴⁸, що свідчить про суттєві обсяги незаконного ринку. Державна прикордонна служба України також констатує поступальне збільшення обсягів контрабанди сигарет через кордон: так за 11 місяців 2020 р. загальний обсяг вилучених пачок таких сигарет склав близько 11 млн шт.⁴⁹, що більше ніж в минулому році на 60 %. Одним із каналів розповсюдження незаконної продукції є інтернет-сайти. Фіскальними органами разом із представниками Національної поліції України здійснено моніторинг 235 сайтів, які здійснюють реалізацію даних товарів, за результатами вжитих заходів 80 сайтів було заблоковано. Стрімке збільшення випадків незаконного виробництва і обігу тютюнових виробів вказує на системність існуючої проблеми, та є важливим контраргументом досить поширеній думці про те, що тіньовий ринок сигарет в Україні є малозначимим.

Отже, у 2021 р. рівень незаконної торгівлі тютюновими виробами в Україні демонструє максимальне значення за останнє десятиліття (15,9%) та продовжує зростати, створюючи суттєві суспільні та економічні виклики для держави. Важливим є виважене коригування державної фіскальної політики, враховуючи показники тіньового ринку сигарет та потенціалу його розширення. **Відсутність комплексних і системних заходів протидії таким явищам призведуть до втрат бюджету від незаконного ринку сигарет у 2021 р. на рівні 0,24% ВВП, а у 2022–2024 рр. у середньому 0,37 % ВВП.**

Актуальним є **перегляд ставок акцизного податку на тютюнові вироби з метою сповільнення темпів зростання ставок разом із пролонгацією**

⁴⁸ Голова ДФС В. Мельник провів робочу зустріч з представниками Української асоціації виробників тютюнових виробів «Укртютюн». Державна фіскальна служба України. 2021. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/394131.html>.

⁴⁹ ДПСУ продовжує об'єднувати зусилля для протидії незаконному виготовленню та переміщенню тютюнових виробів. URL: <https://dpsu.gov.ua/ua/news/dpsu-prodovzhu-obdnuvati-zusillya-dlya-protidii-nezakonomu-vigotovlennnyu-ta-peremishchennyu-tyutyunovih-virobiv/>

*періоду наближення їх розміру до рівня ЄС, з урахуванням досвіду країн Центральної і Східної Європи. Доцільно одночасно підвищувати інституційну спроможність національних фіскальних і правоохоронних органів, модернізувати підходи щодо ідентифікації, ранжування та управління податковими ризиками у сфері оподаткування сигарет. **Протидія незаконному обігу тютюнових виробів становить важливий елемент стратегії національної та економічної безпеки**, що особливо актуально для України за умов гібридної агресії. В той же час відсутність обліку статистичної інформації фіскальними органами щодо ключових позицій Стратегії є суттєвою перешкодою для реалізації заходів протидії незаконному ринку.*

2. ПРАКТИКА АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СИГАРЕТ ТА ОЦІНКА ОБСЯГІВ ЇХ НЕЗАКОННОГО РИНКУ В УКРАЇНІ

2.1. Соціально-економічні передумови існування незаконного ринку сигарет

Сучасний світовий ринок тютюнових виробів розвивається під впливом трансформаційних процесів, які зумовлені підвищенням рівня акцизного оподаткування як одного із важливих джерел наповнення державного бюджету та основних заходів з обмеження тютюнопаління. Збільшується випуск нових видів продукції – альтернатив традиційним сигарет, зокрема електронних сигарет, ТВЕН та іншої новітньої нікотиновмісної продукції. Однак, відповідні зрушення в Україні відбуваються паралельно із таким негативним явищем, як незаконна торгівля сигаретами, що в першу чергу пов'язаною із низькою купівельною спроможністю населення. Описана ситуація призводить до значних ризиків для здоров'я громадян, втрат податкових надходжень, а також спотворює конкурентні умови на ринку та підриває репутацію країни в цілому.

Аналізуючи сучасні умови функціонування ринку тютюнових виробів можна констатувати, що виробництво сигарет демонструє тенденцію до спаду. Упродовж 2011–2020 рр. їх виробництво зменшилося з 95,5 до 65,0 млрд шт., а імпорт був у межах 4,0 – 1,5 млрд шт. Скорочення ринку в Україні спонукало виробників нарощувати експорт сигарет, який зріс в 1,6 разів (рис. 2.1.1).

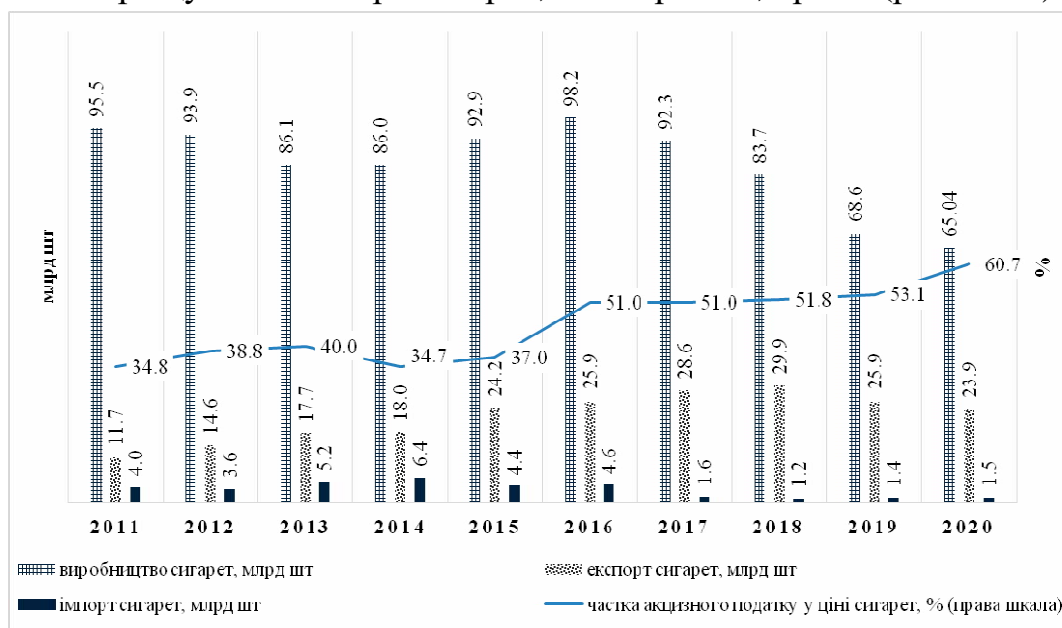


Рис. 2.1.1. Динаміка виробництва, експорту імпорту сигарет та частки акцизного податку в їх ціні упродовж 2011–2020 рр.

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України, ДПС України (звіти 3-РС), Державної казначейської служби

Однією з основних проблем у застосуванні акцизного податку протягом всього періоду новітньої історії України є нестабільність податкового законодавства, зміни до якого були спрямовані як на вдосконалення самого механізму нарахування і сплати податку, так і слугували виключно фіскальним цілям. У період економічної та фінансової кризи як захід «швидкої допомоги» бюджету відбулось значне зростання ставок акцизного податку, що поряд із несприятливою економічною кон'юнктурою зумовило зменшення офіційного виробництва тютюнових виробів. Так, у 2012–2020 рр. рівень акцизного навантаження на тютюнові вироби поступово збільшувався із стрімкими та неодноразовими підвищеннями у 2014–2016 рр., 2019 рр. Середньорічний темп приросту мінімального акцизного податкового зобов'язання на сигарети з фільтром складав 21,8 % (рис. 2.1.2).

В Україні перевагу було надано специфічній складовій акцизного податку на сигарети, що разом з досягненням суто фіскальних завдань, дало змогу більш ефективно впливати на рівень їх споживання. Одночасне збільшення специфічної ставки акцизу і зменшення адвалорної відповідає сучасним тенденціям розвитку європейського акцизного оподаткування тютюнових виробів. З 2017 р. підвищення специфічної ставки акцизного податку на сигарети не супроводжувалося відповідними темпами зростання надходжень акцизного податку. У 2019 р. темп зростання такої ставки відставав від відповідного темпу зростання надходжень акцизного податку на 29,5 %. При цьому, планові показники надходжень акцизного податку не були виконані на 23,5 %. На це вплинули спад обсягів реалізації сигарет на внутрішньому ринку та загроза введення в дію законодавчої норми щодо регулювання розміру торговельної націнки під час реалізації тютюнових виробів⁵⁰. Внаслідок цього тютюнові компанії скоротили виробництво в жовтні та листопаді порівняно з вереснем на 33 і 34 % відповідно та відкликали сплачений акцизний податок у сумі 855 млн грн.

⁵⁰ Поправка № 8 щодо фіксованої маржі дохідності оптових та роздрібних продавців тютюнових виробів (7 і 13 % відповідно), до законопроекту №1049 «Про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

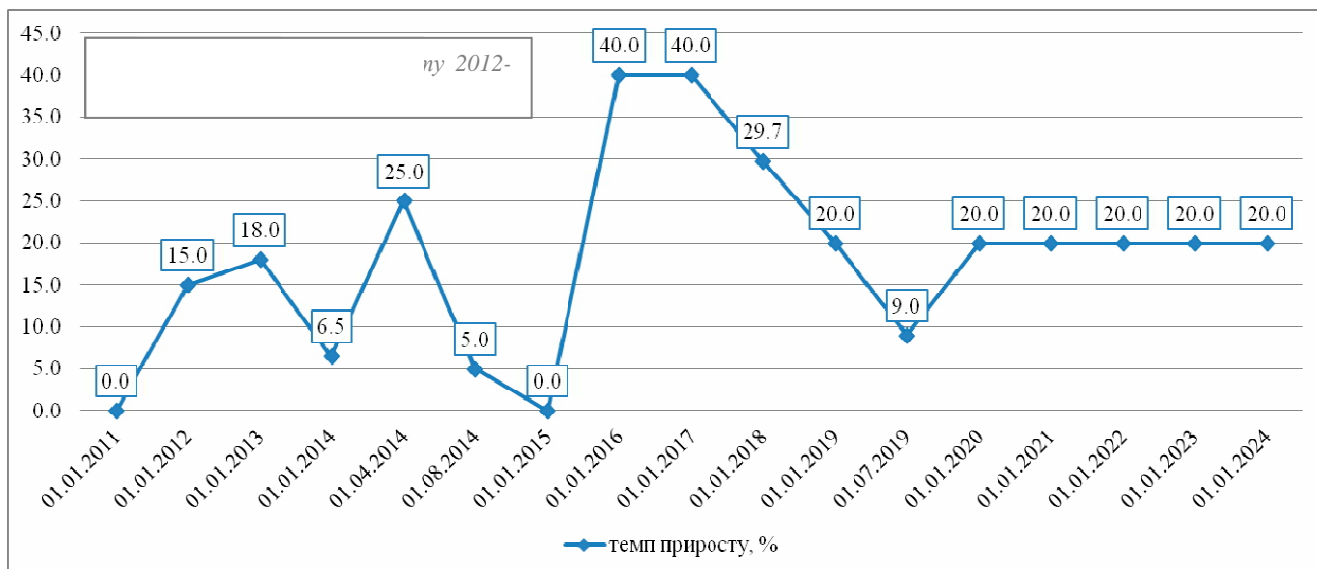


Рис. 2.1.2. Темпи приросту мінімального податкового зобов’язання на сигарети з фільтром упродовж 2011–2024* р., %

* згідно графіку підвищення ставок акцизного податку в ПКУ.

Джерело: розраховано автором за даними ПКУ.

Підвищення акцизного навантаження зумовило зростання фіскального значення акцизного податку на тютюнові вироби в Україні. Так, протягом 2011–2020 рр. спостерігається зростання частки акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів у загальному обсязі акцизного податку, що у середньому складає майже 37,3 % усіх надходжень акцизного податку порівняно з 1,7 % акцизного податку на імпортні тютюнові вироби (рис.2.1.3).



Рис. 2.1.3. Динаміка акцизного податку з тютюнових виробів та його частка у сукупних надходженнях акцизного податку в Україні протягом 2011–2020* рр.

Джерело: побудовано авторами за даними Державної служби статистики України.

Для оцінки впливу акцизного навантаження на обсяги споживання легальних сигарет застосовуємо інструментарій економетричного моделювання. Оскільки деталізовані дані щодо споживання в Україні не збираються, у якості вихідних даних для дослідження обрано інформацію щодо щомісячних обсягів реалізації тютюнових виробів на роздрібному ринку. Даний показник розраховано на основі даних ДПС України зі звітів З-РС щодо реалізованих сигарет вітчизняними виробниками тютюнових виробів на внутрішньому ринку за звітний місяць та імпорту продукції за кодом УКТЗЕД 2402 20 0000. На основі аналізу вихідних даних дослідження, представлених на рис. 2.1.4, а саме щомісячних обсягів реалізації сигарет на роздрібному ринку, можна стверджувати, що дані різняться залежно від місяця, а саме відповідні показники у січні є меншими в 1,7–3,4 рази, а у грудні – більшими в 1,7–2,6 рази за середньорічне значення. Для врахування таких змін у показниках протягом року, доцільним є введення у модель двох фіктивних змінних, що будуть відображати тенденції зменшення показників у січні та збільшення – у грудні.

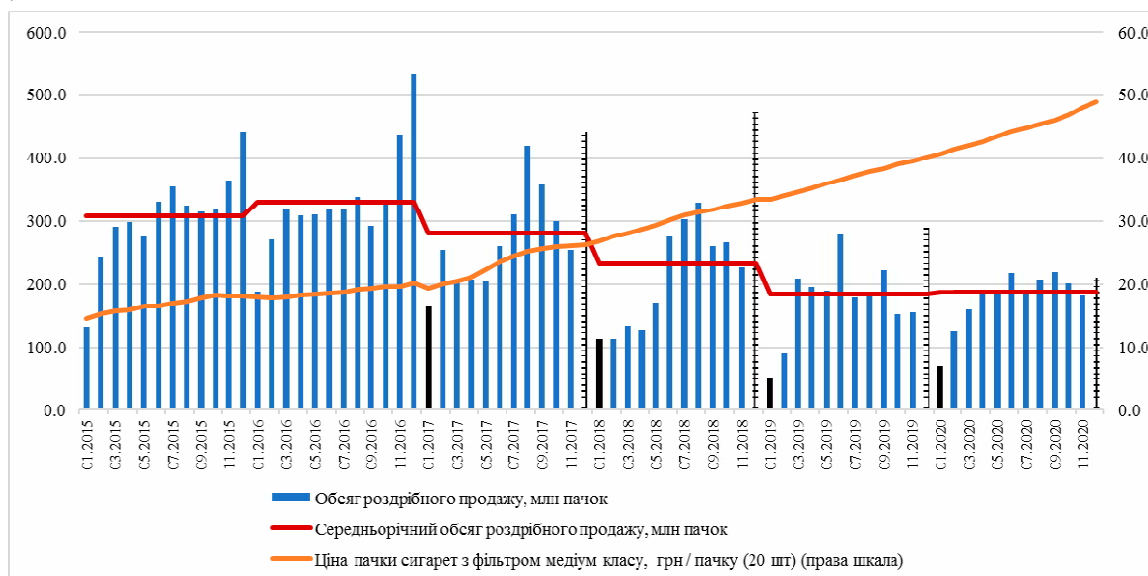


Рис. 2.1.4. Динаміка щомісячних обсягів роздрібною продажу, середньорічних обсягів та цін сигарет упродовж 2015–2020 рр.

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України та ДПС України.

Оскільки вихідні дані мають щомісячну дискретність, з метою запобігання явища автокореляції залишків доцільним є ведення у модель у якості ознаки-фактору лагової змінної – споживання сигарет у попередньому періоді. Дослідження моделі, побудованої на основі зазначених припущень за критеріями Акаїке та Шварца, дозволило з'ясувати доцільність такої специфікації. Економетрична модель, побудована у статистичному середовищі R-Studio, має такий вигляд:

$$\begin{aligned}
 Cons.tob_t = & 192,2 - 2,6 \cdot Price.tob_t + 0,57 \cdot Cons.tob_{t-1} - 249,7 \cdot F_{1t} + 134,8 \cdot F_{2t} + \varepsilon_t, \\
 t & \quad (5,808) *** \quad (-4,095) *** \quad (7,290) *** \quad (-9,633) *** \quad (6,859) *** \\
 R^2 = & 0,797, \bar{R}^2 = 0,785, F_{4 \ 66} = 64,94 \quad (2.1.1)
 \end{aligned}$$

***Оцінки параметрів значимі з ймовірністю 99,9 %.

де $Cons.tob_t$ – обсяг споживання сигарет, виражений як обсяг реалізації сигарет у роздрібній торговій мережі в поточному періоді;

$Price.tob_t$ – ціна сигарет медіум класу в поточному періоді;

$Cons.tob_{t-1}$ – обсяг споживання сигарет, виражений як обсяг реалізації тютюнових виробів у роздрібній торговій мережі в попередньому періоді;

F_{1t}, F_{2t} – фіктивні змінні, що відображають відмінності у обсягах реалізації тютюнових виробів, у січні та грудні відповідно від показників за інші місяці року;

ε_t – випадкова складова.

На основі значення коефіцієнту детермінації можна дійти висновку про те, що обсяг споживання сигарет на 79,7 % обумовлюється зміною ціни, обсягом споживання в попередньому періоді та фіктивними змінними. Оскільки критерій Фішера більший за критичне значення ($64,94 > 2,51$) з ймовірністю 95 % можна стверджувати, що рівняння регресії є адекватним в цілому. Значення критерію Бреуша-Годфрі є меншим за критичне значення χ^2 – критерію ($0,123 < 3,841$), що дозволяє з ймовірністю 95 % говорити про відсутність автокореляції залишків першого порядку. На основі порівняння зазначення статистики Гольдфельдта-Квандта з критичним значенням критерію Фішера, у моделі відсутня гетероскедастичність з ймовірністю 95 %. За тестом Рамсея пропущені змінні відсутні.

Коефіцієнт еластичності склав $-0,3$, що дозволяє дійти висновку про цінову нееластичність сигарет. Зростання ціни на 1 % зумовлює зменшення попиту на 0,3 %. Варто зазначити, що коефіцієнт еластичності відповідає відповідному показнику, розрахованому експертами Світового банку для розвинених країн⁵¹, за оцінками яких цінова еластичність попиту складає близько $-0,4$, що означає, що збільшення ціни на 10 % зменшує загальне споживання на 4 %.

Україна належить до країн з доволі високою часткою податків у ціні сигарет незважаючи на низьку купівельну спроможність населення. Такий показник протягом 2015–2020 рр. збільшився з 55,7 до 71,2 %, що пов'язано із впливом підвищення специфічної ставки акцизного податку, частка якого у ціні

⁵¹ Chaloupka F. J, Powell L. M, Warner K.E. The Use of Excise Taxes to Reduce Tobacco, Alcohol, and Sugary Beverage Consumption. Annual Review of Public Health. 2019. Vol. 2(40). P. 187–201. URL: <https://doi.org/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816/>

сигарет у 2020 р. становила 54,5 % (рис. 2.1.5). У 2021 р. частка непрямих податків в ціні сигарет зросла до понад 78 %.

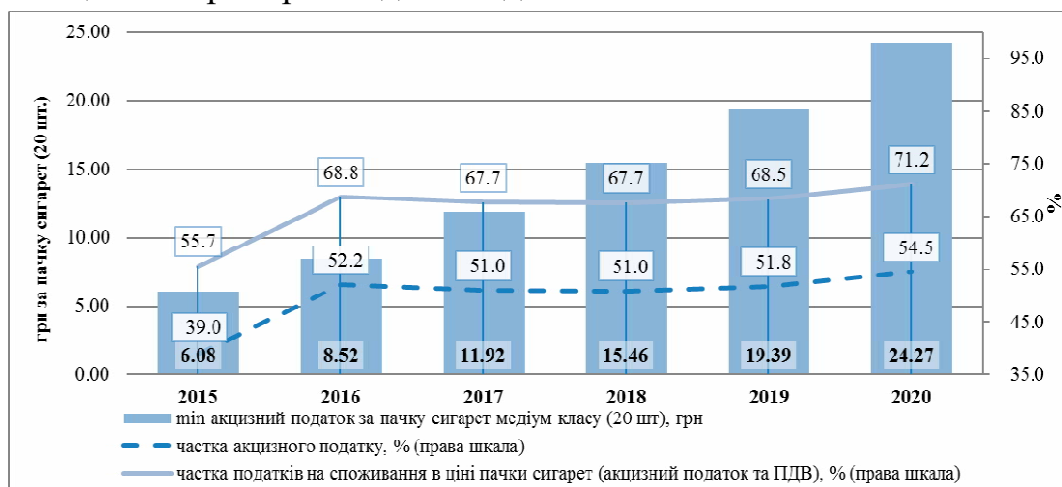
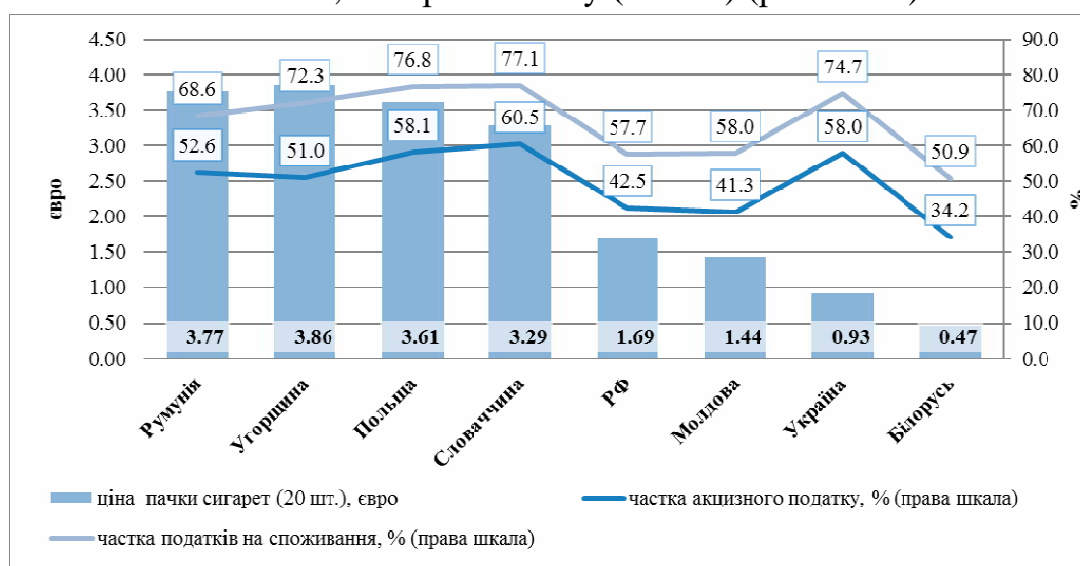


Рис. 2.1.5. Частка податків на споживання у ціні пачки сигарет медіум класу в Україні в 2015–2020 рр., %

Джерело: розраховано авторами на основі даних Державної служби статистики України та даних про мінімальне податкове зобов'язання для сигарет Податкового кодексу України.

При цьому, серед країн-сусідів ціна пачки сигарет найбільш популярних марок за останніми оприлюдненими в 2018 р. ВООЗ даними була однією з найменших та становила 0,83 євро за пачку (20 шт.) (рис. 2.1.6).



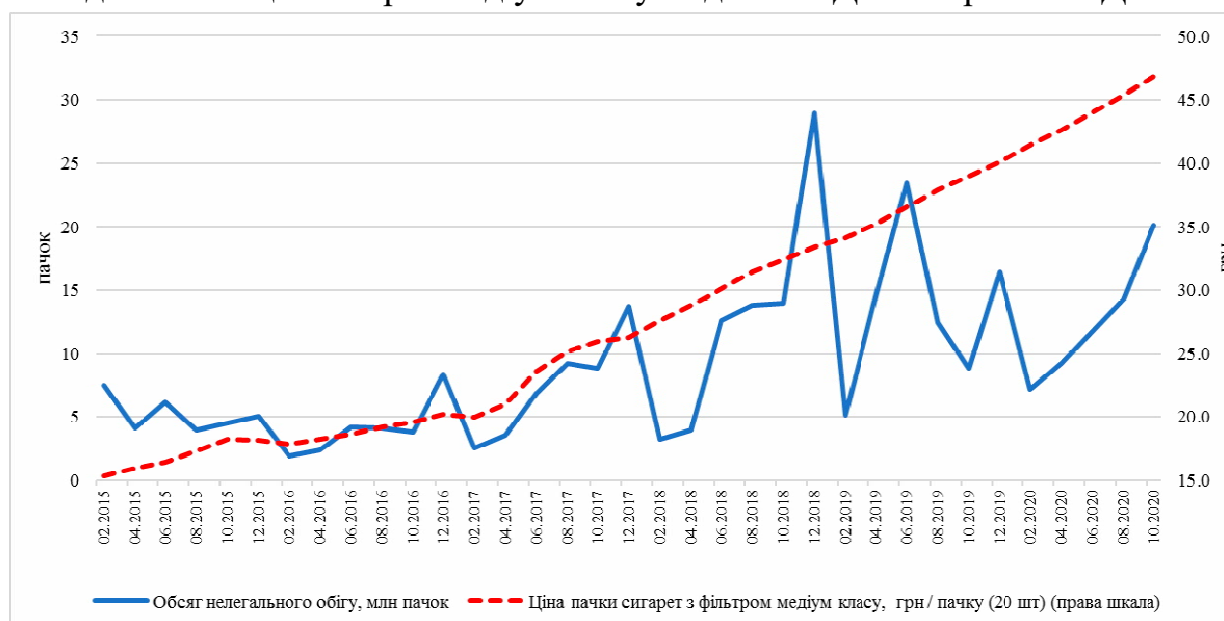
Примітка: Роздрібна ціна (включаючи всі податки) пачки 20 сигарет, переведена з місцевої валюти в євро за останніми офіційними курсами обміну валют за даними Міжнародного валютного фонду. Популярність визначається на основі інформації про частку національного ринку або шляхом консультацій з постачальниками щонайменше у трьох точках роздрібного продажу.

Рис. 2.1.6. Ціни на пачку найбільш популярних брендів сигарет (20 шт.) та частки податків на споживання в Україні та її країнах-сусідах у 2018 р.

Джерело: розраховано за даними: Affordability of the Most Sold Brand of Cigarettes, Globally, 2008, 2010, 2012, 2014, 2016, 2018, *Trend Growth Rate in Affordability, Cigarettes*. WHO. URL: https://www.who.int/tobacco/global_report/Table-9.6-Affordability.xls.

Однак, незважаючи на порівняно низьку ціну сигарет в Україні з країнами ЄС їх цінова доступність для споживача за останні 5 років суттєво знизилася та наблизилася до рівня 25 % середнього денного доходу. В розвинутих країнах даний показник не перевищує 15 %⁵². Адже коли показник перевищує 15 % доходу посилюється прагнення населення купувати нелегальну продукцію з метою мінімізації власних витрат. Метою податкового регулювання ринку тютюнових виробів є покращення здоров'я населення через використання акцизного податку як цінового інструменту обмеження споживання тютюну, а також забезпечення надходжень до бюджету. Однак, значні витрати на сплату акцизного податку легальними виробниками і споживачами одночасно створюють економічну можливість для недобросовісних економічних агентів, які задля отримання прибутку ухиляються від сплати податків. Незаконна торгівля зменшує ефективність податкового регулювання ринку тютюнових виробів, спотворює ринкові умови. За оцінками європейських фахівців, підвищення цін на легальні сигарети на 10 % (що може бути результатом, наприклад, збільшення податку) призводить до збільшення їх частки незаконного обігу на 3,6 % в країнах ЄС⁵³.

Для дослідження впливу зростання ціни легальних сигарет на їх незаконний обіг в Україні застосуємо інструментарій економетричного моделювання. Вихідний масив даних представлено на рис. 2.1.7. У якості змінних було взято обсяги незаконних сигарет на ринку, визначені на основі часток незаконного обігу за даними Kantar TNS, реалізації сигарет легального походження та цін сигарет медіум класу за даними ДПС України та ДССУ.



⁵² Kan Ming-yue. Investigating cigarette affordability in 60 cities using the cigarette price-daily income ratio. *Tobacco Control*. 2007 Dec. 16(6). P. 429–432. URL: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC2807202/>

⁵³ The Impact of E-Cigarette Regulation on the Illicit Trade in Tobacco Products in the European Union [Prieger J. E., Kleiman M., Kulick J., Aziani A., Levi M., Hampsher S.C., Manning C., Hahn R.]. BOTEC Analysis LLC. 2019. 222 p.

Рис. 2.1.7. Динаміка обсягів незаконного обігу та ціни сигарет медіум класу в Україні упродовж 2015–2020 рр.

Джерело: за даними Kantar TNS, ДПС України та Державної служби статистики України.

Для специфікації моделі було проаналізовано досвід іноземних фахівців і вихідні дані для дослідження, на основі чого вирішено зупинитися на лінійній специфікації моделі. У зв'язку з тим, що у моделі було виявлено гетероскедастичність, вирішено застосувати узагальнений метод найменших квадратів. Відповідне рівняння регресії має вигляд:

$$Illegal_t = -4,48 + 0,4 \cdot Price_t + \varepsilon_t, \\ t \quad (-1,308) \quad (5,52) *** \quad (2.1.2)$$

***Оцінки параметрів значимі з ймовірністю 99,999 %.

*Оцінки параметрів значимі з ймовірністю 90 %

$Illegal_t$ – обсяг незаконного обігу сигарет в поточному періоді; $Price_t$ – ціна сигарет медіум класу в поточному періоді; ε_t – випадкова складова.

Оцінки параметрів моделі є статистично значимими, рівняння регресії – в цілому адекватним, а значення коефіцієнтів детермінації – високі. Коефіцієнт еластичності в економетричній моделі становить 1,22 та дозволяє зробити висновок про те, що зростання ціни сигарет на 1 % зумовлює збільшення обсягів їх незаконного обігу на 1,22 %. Інакше кажучи, підвищення ставок акцизного податку та, як наслідок, цін на сигарети в Україні має значний вплив на обсяг тіньового ринку тютюнових виробів.

За результатами економетричного моделювання можна констатувати, що економічно необґрунтоване та стрімке підвищення ставок акцизного податку на сигарети, зокрема без врахування купівельної спроможності населення, виступає основним фактором зростання незаконної торгівлі такою продукцією.

Це, в свою чергу, обмежує фіскальну ефективність акцизного податку на тютюнові вироби та підриває цілі політики щодо обмеження тютюнопаління.

2.2. Структура незаконного ринку сигарет в Україні, його характерні риси розвитку та джерела походження

Прорахунки акцизної політики та неефективне функціонування діючих механізмів фіскального контролю обумовлюють незаконний обіг підакцизних товарів та податкову оптимізацію. Це призводить до зниження фіскальних та регулятивних ефектів акцизного оподаткування, зумовлює негативні соціально-економічні наслідки (неякісна незаконна підакцизна продукція створює високі

ризика для здоров'я населення, втрата податкових надходжень, викривлення ринкових конкурентних умов) та не дозволяє досягти цілей охорони здоров'я.

Таке негативне явище виникає як наслідок значного рівня ставок акцизного податку на сигарети при низькій еластичності попиту на них та невисоких доходах населення. Крім того, приваблює співвідношення невеликих розмірів та маси і високої ціни сигарет, а також значний споживчий попит робить діяльність з виробництва та продажу такої незаконної продукції надзвичайно рентабельною та практично малоризиковою. Як правило, відповідальність за незаконну діяльність у сфері виробництва та продажу підакцизних товарів є більш лояльною порівняно з покаранням за торгівлю наркотиками, людьми та зброєю, оскільки вважається менш небезпечною для суспільства.

Незаконний ринок тютюнових виробів набуває все більших обертів. Так, за даними Kantar TNS, він складав від 4,1 % в 2011 р. до 6,9 % в 2020 р., що в середньому за період дослідження становило 4,6 %. А його обсяги коливалися від 3,8 млрд шт. в 2011 р. до 3,2 млрд шт. в 2020 р. з найбільшим значенням 6,8 млрд шт. в 2013 р. та найменшим – 0,9 млрд шт. в 2016 р. (табл. 2.2.1). Проте, в січні-травні 2021 р. тенденція кардинально змінилася – частка нелегального обігу зросла більше ніж вдвічі до 15,9 %.

Таблица 2.2.1

Обсяги споживання тютюнових виробів та частка незаконного обігу сигарет упродовж 2011–2021 рр., %

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	січень-травень 2021
Споживання усього, млрд шт., в т.ч.:	91,6	87,4	80,4	78,8	74,4	77,9	67,3	59,7	54,9	45,8	44,1
легальне споживання	87,8	82,9	73,6	74,4	73,1	77,0	65,8	57,1	51,4	42,6	37,1
незаконний обіг	3,8	4,5	6,8	4,4	1,3	0,9	1,5	2,6	3,5	3,2	7,0
Частка незаконного обігу, %	4,1	5,2	8,5	5,6	1,7	1,1	2,3	4,4	6,6	6,9	15,9

Джерело: розраховано авторами на основі даних ДПСУ, Державної служби статистики України та Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2021). Kantar Ukraine. Липень 2021. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2021>.

При цьому в структурі незаконного обігу сигарет найбільшу частку має продукція, призначена для магазинів безмитної торгівлі (*Duty Free Only*), яка в 2018 р. складала 2,7 %, в 2019 р. – 3,4 %, в 2020 р. – 2,8 %, в 2021 р. – 6,9 %. Однак, зважаючи на високий рівень прибутковості відповідної незаконної

діяльності, рівень підробленої продукції суттєво зріс, починаючи з 0,4 % в 2018 р. до 4,2 % в 2021 р., тобто більше ніж 10 разів. Водночас рівень контрабанди знизився з 2,2 % у 2020 р. до 1,7 % в 2021 р. В Україну нелегальні потоки сигарет та тютюну надходять, в основному, з Білорусі (виробництва ОАО «Гродненская табачная фабрика НЕМАН»)⁵⁴, Росії⁵⁵, а також з Молдови (Придністров'я), Туреччини⁵⁶, Об'єднаних Арабських Еміратів, Китаю^{57,58} та окремих районів Донецької і Луганської областей (далі – ОРДЛО)⁵⁹. За даними Державної прикордонної служби України, близько 60 % спроб контрабанди здійснюються через порти⁶⁰. Також, такі сигарети постачаються легковим та вантажним транспортом, причому частка останнього складає близько 90 % у загальній структурі незаконного переміщення тютюнових виробів автотранспортом. У той же час, зафіксовано Державною прикордонною службою конкретні випадки контрабанди особами, які мають дипломатичний імунітет.

Серед незаконних марок сигарет найбільш поширеними є марки Compliment, Marvel, Jin Ling, Lifa, Strong (торгові марки належать Вінниківській тютюновій фабриці) з маркуванням Duty Free, а також Marshall, Urta (торгові марки належать ТОВ «Юнайтед Тобако»), а також NZ, «NZ gold» «NZ safari», «NZ Slims», Фест, Credo, Pull, UT, Palermo, Basio, «ПРЕМЬЕР QS», «Мінськ», Portal, «Петр I» та інші^{61, 62}.

Придбати таку продукцію можна в звичайних кіосках, магазинах, відкритих ринках, у вуличних торговців на розкладках біля метро та великими партіями через засоби електронної комерції за ціною значно нижчою від ринкової (до 30 грн). У додатку В наведено скріншот зразків марок сигарет, які реалізуються через Інтернет-сайти та Телеграм-канали. 63 % незаконної продукції традиційно зафіксовано в 6-ти областях України: Дніпропетровській, Донецькій, Запорізькій, Одеській, Хмельницькій, серед яких на першому місці Харківська область (14 %).

⁵⁴ Житомирська митниця ДФС: упереджено незаконне переміщення тютюнових виробів через митний кордон України. Державна фіскальна служба України Офіційний портал. 2021. URL: <http://zt.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-315186.html>.

⁵⁵ 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/>.

⁵⁶ Теплохід із Туреччини віз до Києва 7,5 тонн тютюну для кальяну під виглядом пряжі. *Zaxid Net*. 2021. URL: https://zaxid.net/teplohid_iz_turechchini_viz_do_kiyeva_75_tonn_tyutyunu_dlya_kalyanu_pid_viglyadom_pryazhi_n1514829

⁵⁷ Контрабанда сигарет: розмах, наслідки, уроки сусідніх країн та план боротьби. *Економічна правда*. 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2020/09/7/664652/>.

⁵⁸ Один зі «слуг» Зеленого причетний до контрабанди китайських цигарок: розслідування. *Щоденна газета Високий замок*. 2021. URL: <https://wz.lviv.ua/news/438007-odyn-zi-slug-zelenskoho-prychetnyi-do-kontrabandy-kytayskykh-tsyharok-rozsliduvannya>.

⁵⁹ Кулицький С. Тінювий ринок тютюнових виробів: контрафактне виробництво і контрабанда. *Україна: події, факти, коментарі*. 2021. № 6. С. 40–51. URL: <http://nbuviap.gov.ua/images/ukraine/2021/ukr6.pdf>.

⁶⁰ 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/>.

⁶¹ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (4 хвиля 2020). Kantar. 2020. URL: <https://tms-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukraini-4-hvilya-2020>.

⁶² Литвин О. Україна втрачає по 12 млрд на рік через контрабанду сигарет: які схеми використовують і хто за ними стоїть. *Obozrevatel*. 2021. URL: <https://news.obozrevatel.com/ukr/economics/economy/falsifikatsiya-sigaret-v-ukraini-dosyagla-istorichnogo-rivnya-hto-stoit-za-kontrabandoyu.htm>.

При цьому, за розрахунками Kantar TNS, втрати державного бюджету від несплачених акцизного податку та ПДВ у 2020 р. оцінювалися на рівні 5,3 млрд грн. Зважаючи на тенденції поширення незаконної продукції, у 2021 р. такі втрати прогноуються на рівні 13,2 млрд грн^{63, 64}.

Незаконні тютюнові вироби, з яких не сплачено податок, мають значні цінові переваги порівняно з легальною продукцією, що, відповідно, підвищує їх доступність. Це створює перешкоди для досягнення цілей охорони здоров'я щодо обмеження споживання шкідливих підакцизних товарів. Крім цього, фальшиві або незаконно вироблені тютюнові вироби створюють інші проблеми, оскільки вони можуть представляти серйозну небезпеку для споживачів через відсутність контролю виробництва, який забезпечує відповідність кінцевої продукції санітарним, якісним та технічним правилам безпеки.

Проблема незаконної торгівлі підакцизними товарами є дуже важливою. Вона зумовлена комплексом системно пов'язаних між собою чинників, сукупний негативний вплив яких відчувається у багатьох сферах суспільного життя. До них належать: непередбачуваність та економічна необґрунтованість підвищення рівня ставок акцизного податку; низька платоспроможність населення (темп збільшення доходів населення, рівень мінімальної заробітної плати, низька цінова доступність сигарет); скорочення легального виробництва підакцизної продукції; низький рівень податкової дисципліни; суспільна толерантність до незаконної діяльності (поширення незаконної торгівлі підакцизними товарами підсилюється етичним ставленням до неї споживачів, оскільки вони, як правило, усвідомлено купують таку продукцію з метою заощадження коштів); наявність неформальних дистриб'юторських мереж і організованої злочинності; нестабільність та несистемність фіскальної політики; відмінності акцизної політики між різними юрисдикціями (рівень ставок акцизного податку у країнах-сусідах); недостатня ефективність контрольних заходів і координації роботи правоохоронних органів; відсутність жорсткої відповідальності за правопорушення у сфері виробництва й обігу підакцизних товарів; вуличні та ринкові продажі без оформлення підприємницької діяльності; нормативно неврегульована Інтернет-торгівля підакцизними товарами та відсутність відповідних механізмів контролю тощо.

Для визначення форм та методів ухилення та податкової оптимізації на ринку підакцизних товарів доцільно провести аналіз виявлених порушень у сфері виробництва та обігу сигарет.

⁶³ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (4 хвиля 2020). Kantar. 2020. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-4-hvilya-2020>

⁶⁴ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2021). Kantar. 2021. URL: Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2021) / Kantar Україна. URL: https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2021?fbclid=IwAR0Vig09p4FqOZUCI7agSjWgkd31e_b128KR5CarKJNrDGFmDIL30qJdr5k

До найбільш поширених порушень, які виявляються під час перевірок контролюючими органами, варто віднести: зберігання тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку; безліцензійна торгівля або складування тютюнових виробів у приміщеннях, не внесених до Єдиного державного реєстру місць зберігання; відсутність прибуткових документів на підакцизні товари та невидача касових чеків тощо.

З метою запобігання та виявлення порушень законодавства платниками податків, які здійснюють виробництво, зберігання та оптову торгівлю спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами підрозділами контролю за підакцизними товарами та податковою міліцією ДПС України постійно здійснюються перевірки у цій сфері. Зокрема, за результатами роботи податкової міліції з незаконного обігу вилучено підакцизних товарів у 2017 р. – на суму 1,7 млрд грн; у 2018 р. – на суму 1,9 млрд грн; у 2019 р. – на суму 2,3 млрд грн; станом на 17.07.2020 р. – на суму 1,5 млрд грн^{65,66}. Підрозділами контролю за підакцизними товарами протягом 2017–2020 рр. проведено фактичні перевірки платників акцизного податку, за результатами яких до порушників застосовані фінансові санкції та донараховано акцизного податку в 2017 р. на суму 317,2 млн грн, в 2018 р. – 1 506,6 млн грн, в 2019 р. – 86 млн грн, в 2020 р. – 243,6 млн грн (табл. 2.2.2).

Збільшення нарахованих сум фінансових санкцій у 2020 р. зумовлене зміною підходів до доперевірочного аналізу платників податків, запровадженням електронних систем контролю.

Вилучена незаконна тютюнова продукція підлягає обов'язковому знищенню відповідно до вимог Постанови Кабінету Міністрів України від 25.08.1998 № 1340 «Про Порядок обігу, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність державі, і розпорядження ним». Однак, у зв'язку з існуванням непрозорого порядку знищення конфіскованих підакцизних товарів, у результаті чого незаконні тютюнові вироби могли повторно потрапляти на ринок, у 2019 р. було удосконалено порядок розпорядження підакцизними товарами (алкогольними напоями, тютюновими виробами)⁶⁷, що перейшли у власність держави, у тому числі шляхом їх конфіскації.

⁶⁵ Звіт ДФС за 2017 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>

⁶⁶ Звіт ДФС за 2018 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>

⁶⁷ Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 № 1014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1014-2019-%D0%BF#Text>.

Таблиця 2.2.2

Фінансові санкції за порушення у сфері акцизного оподаткування та контролю за обігом підакцизних товарів 2019-2020р., млн грн

Вид порушення	2017	2018	2019	2020
обіг фальсифікованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку або з підробленими марками	н/д	н/д	17,6	36,2
зберігання спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів у місцях, не внесених до Єдиного державного реєстру місць зберігання	н/д	н/д	6,5	25,1
торгівля з порушенням мінімальних оптових та роздрібних цін на алкогольні напої, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби	н/д	н/д	29,2	14,8
безліцензійне виробництво, оптова та роздрібна торгівля спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами	н/д	н/д	32,7	167,5
Всього	317,2	1 506,6	86,0	243,6

Джерело: Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254962.docx>

Відповідно до нового порядку такі товари, а також обладнання та інші предмети, які були використані для незаконного виготовлення тютюнових виробів, знищуватимуться підприємствами, що відібрані за тендерною процедурою, крім невеликих за обсягом партій, які можуть знищуватися відповідними комісіями самостійно. Податковий орган щомісяця до 5 числа зобов'язаний оприлюднювати на власному веб-сайті інформацію за попередній місяць про дату, місце, обсяги та способи їх знищення, найменування підприємства, на якому здійснювалося знищення такої продукції та обладнання, присутність під час знищення представників відповідних суб'єктів господарювання та асоціацій⁶⁸⁶⁹. Також було запроваджено зобов'язання підприємств, що здійснюють знищення відповідної продукції та обладнання, відеофіксації процесу знищення у повному обсязі з наданням доступу до електронної форми відеозапису органу, що здійснив вилучення майна. Оновлений порядок розпорядження підакцизними товарами, зокрема тютюновими виробами, дозволить виявляти ознаки порушень з боку посадових осіб, а також представників організацій, що здійснюють знищення конфіскованих підакцизних товарів.

Спираючись на вищенаведені поняття, специфіку ринку підакцизних товарів та аналіз порушень у сфері виробництва та обігу тютюнових виробів

⁶⁸ Про Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним: Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 25.08.1998 № 1340. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1340-98-%D0%BF#Text>.

⁶⁹ Денис Малусяк: Встановлено новий порядок знищення конфіскованих підакцизних товарів. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. 2019. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/denis-malyuska-vstanovleno-novij-poryadok-znishchennya-konfiskovanih-pidakciznih-tovariv>.

можна узагальнити специфічні форми та методи ухилення від оподаткування (табл. 2.2.3).

Таблиця 2.2.3

Форми та методи ухилення від акцизного податку (*tax evasion*) та види порушень законодавства у сфері виробництва та обігу тютюнових виробів

Форма 1	Методи 2
фальсифікація	виробництво необлікованих тютюнових виробів без відповідного дозволу
контрафакт	виробництво тютюнових виробів з порушенням авторських прав. Незаконні товари імітують фірмову продукцію без дозволу законного власника торгової марки
контрабанда	незаконне перевезення або переміщення тютюнових виробів через митний кордон, що зумовлено відмінностями акцизної і тарифної політики між різними юрисдикціями
«незаконні білі» або «дешеві білі» сигарети	легальне вироблення сигарет в одній країні з навмисним наміром їх незаконного вивезення – принаймні частково – на різні ринки, де власник бренду обмежив або не має дозволу на їх розповсюдження
«бутлегінг»	придбання невеликих обсягів сигарет в країнах з низьким рівнем оподаткування в законних продавців та їх контрабанда та продаж у країні з високим рівнем оподаткування
просування підакцизних товарів по ланцюгу постачання без сплати / або частковою сплатою податків	фіктивний експорт та продаж в магазини безмитної торгівлі, заміна коду УКТ ЗЕД підакцизної продукції, «скрутки» ПДВ, несплата акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів
реалізація нелегальних тютюну та тютюнових виробів через засоби електронної комерції з використанням поштових і кур'єрських перевезень	продаж нелегальних тютюну та тютюнових виробів із використанням Інтернет-сайтів, засобів телефонного зв'язку, різноманітних додатків та електронної пошти тощо
заміна при маркуванні безпосереднього об'єкту оподаткування	«сигарильні / сигарні схеми»
демпінг	заниження максимальних роздрібних цін (нижчими навіть за суми акцизного податку і ПДВ)

Джерело: складено авторами.

До ухилення від акцизного оподаткування відноситься будь-який прояв незаконної торгівлі підакцизними товарами. Так, наприклад в ст. 1 РКБТ ВООЗ «незаконна торгівля» визначена як «будь-який заборонений законом вид практики або поведження, що стосується виробництва, відправлення, отримання, володіння, розподілу, продажу або придбання, в тому числі будь-який вид практики або поведження, що має за мету сприяти такій діяльності»⁷⁰.

До найпоширеніших форм та методів ухилення від акцизного оподаткування варто віднести такі:

⁷⁰ Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну: ВООЗ; Конвенція, Міжнародний документ від 21.05.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001#Text.

1. *Фальсифікація тютюнових виробів (falsification)* – виробництво на законних або частіше – незаконних фабриках без будь-якого дозволу, та без декларування їх виробництва компетентним органам. Така продукція продається без сплати будь-яких податків^{71, 72}. Відповідно до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» від 19.12.1995 № 481/95-ВР (далі – Закону України № 481/95-ВР) під фальсифікацією, зокрема тютюнових виробів, розуміється умисне, з корисливою метою виготовлення тютюнових виробів з порушенням технології чи з неправомірним використанням знака для товарів і послуг, чи копіюванням форми, упаковки, зовнішнього оформлення, а так само прямим відтворенням товару іншого підприємця з самовільним використанням його імені⁷³.

2. *Виготовлення контрафактних тютюнових виробів* – виробництво продукції з порушенням авторських прав. Так, зокрема відповідно до Митного кодексу України це товари, що містять об'єкти права інтелектуальної власності, ввезення яких на митну територію України або вивезення з цієї території є порушенням прав інтелектуальної власності, що охороняються відповідно до законодавства України та міжнародних договорів, укладеними в законодавчому порядку⁷⁴. Наприклад, підроблені сигарети (*counterfeit cigarettes*) імітують пачки фірмових сигарет без дозволу законного власника торгової марки та можуть бути виготовлені на легальних фабриках у «третю зміну», або незаконним виробником, підпільним цехом. Зазвичай марка акцизного податку також є підробкою. Контрафактні сигарети можуть продавати в країні, де їх виробляють, або ввозитися на інший ринок без сплати будь-яких податків⁷⁵. До факторів, які сприяють поширенню такої форми ухилення від сплати податків належать деякі колізії в законодавстві, зокрема неможливість конфіскації орендованого обладнання, задіяного у виробництві незаконної продукції, а також відсутність контролю за обігом тютюнової сировини. Так, значна рентабельність незаконної діяльності зумовлює попит на специфічні послуги з оренди обладнання для виробництва підакцизних товарів. Ця схема набула поширення у зв'язку з тим, що в законодавстві України відсутня норма щодо конфіскації орендованого обладнання та транспортних засобів, задіяних у

⁷¹ Joossens L., Raw M. From Cigarette Smuggling to Illicit Tobacco Trade. *Tobacco Control*. 2012. Vol. 21 (No. 2). P. 230–234. URL: <https://doi.org/10.1136/tobaccocontrol-2011-050205>.

⁷² Transcrime. European Outlook on the Illicit Trade in Tobacco Products. Trento: Transcrime – Università degli Studi di Trento, 2015. 152 p. URL: <https://www.transcrime.it/wp-content/uploads/2015/02/European-Outlook-on-the-ITTP.compressed.pdf>

⁷³ Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

⁷⁴ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

⁷⁵ Elizabeth Allen. The Illicit Trade in Tobacco Products and How to Tackle It. 2nd Ed. Washington: International Tax and Investment Center, 2014. URL: <http://www.iticnet.org/images/AIT/English-TheIllicitTradeinTobaccoProductsandHowtoTackleIt.pdf>.

виготовленні / перевезенні незаконних підакцизних товарів набула. Виробничі лінії є дорогими і власники усвідомлюють ризики їх конфіскації в разі виявлення правопорушення, тому вони їх не придбають, а беруть в оренду. Орендодавець в такій ситуації не несе будь-якої відповідальності за виготовлення незаконної продукції.

Одним із джерел виробництва контрафактних сигарет є ОРДЛЮ, що стало наслідком політико-економічної нестабільності на сході країни. Відсутність належного контролю створило сприятливі умови для розвитку діяльності з підроблення сигарет відомих торгових марок. До виробників контрафактної продукції відносять тютюнову фабрику «Хамадей» (Донецьк), ТОВ «Донецька тютюнова фабрика» (м. Дебальцево на території непрацюючого Дебальцівського заводу металургійного машинобудування), ТОВ «Луганська тютюнова фабрика» (м. Луганськ) та дрібні кустарні виробництва.

У 2020 р. уповноваженими інституціями офіційно з обігу вилучено понад 600 тис. пачок сигарет, які мають походження виробництва з даних територій, що в 4 рази більше, ніж минулого року. Тому державі слід належним чином реагувати на виклики гібридної агресії, та підвищувати функціональну ефективність механізмів протидії розширенню обсягів незаконного ринку тютюну і тютюнової продукції. Потрібно зауважити, що питання, пов'язані з контрабандою сигарет та інших тютюнових виробів, є системними викликами для фіскальної політики, державної політики у сфері безпеки, зовнішньоекономічної політики.

Також невирішеною є проблема здійснення контролю за реалізацією тютюнової сировини, що сприяє контрафакту сигарет. Найбільші партії незаконного тютюну надходять до України з Китаю, Туреччини та Об'єднаних Арабських Емірат через Абхазію, у тому числі до ОРДЛЮ через Новоросійськ, Новоазовськ і навіть через Маріуполь⁷⁶. Зокрема, тютюнова сировина може бути реалізована суб'єктам підприємництва, які не є виробниками тютюнових виробів, а відсутність механізму контролю за її обігом призводить до зростання тіньового виробництва тютюнових виробів. Додатковим заходом для вирішення цієї проблеми може стати відстеження угод з купівлі сировини для виробництва сигарет. Необхідне внесення змін до законодавства в частині визначення терміну «ферментація тютюну з метою виготовлення сировини для виробництва сигарет». Також, відповідно, необхідна система моніторингу за імпортом сировини з-за кордону⁷⁷.

3. *Контрабанда* – незаконне перевезення або переміщення тютюнових виробів через митний кордон, що зумовлено відмінностями акцизної політики

⁷⁶ «ЛНР-ДНР» – контрабандна угроза для ЕС. *Остров*. 2020. URL: <https://www.ostro.org/general/economics/articles/602670>.

⁷⁷ Контрабанда: сигарети. Український інститут майбутнього. 2020. URL: <https://uifuture.org/reports/kontrabanda-sigareti/>.

між різними юрисдикціями⁷⁸. При цьому, способи переміщення таких партій сигарет можуть бути досить різні, від переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю з використанням спеціально виготовлених сховищ (тайників) та інших засобів або способів, що утруднюють виявлення таких товарів, або шляхом надання одним товарам вигляду інших, а також поза митним кордоном (через лісову зону, річки, повітря – дронами та засобами малої авіації).

Незаконне переміщення сигарет через митний кордон України відбувається в обох напрямках, як на її митну територію, так і з України до країн ЄС. Так, станом на 2017 р. основними країнами призначення незаконних українських сигарет були Польща, Словаччина, Велика Британія, Італія, Румунія, Угорщина, Франція та РФ. За дослідженнями Kantar TNS и KPMG, пачка незаконних сигарет з України (у тому числі з ОРДЛО) при контрабанді в ЄС на кордоні коштує 0,85 євро. Після переміщення до Польщі її вартість зростає до 3,26 євро, Чехії – 3,48 євро, Угорщини – 3,46 євро, Австрії – 4,76 євро, Італії – 4,9 євро, Німеччини – 6,03 євро, Франції – 8,57 євро, Великої Британії – 8,77 євро, Ірландії – 11,37 євро.

Натомість, в Україну незаконні потоки сигарет надходили з Білорусі (напрямку та через РФ), Пакистану (через РФ), Болгарії (через Угорщину та Румунію), Молдови (через Румунію). Останні призначалися як для продажу на незаконному ринку в Україні так і транзиту до країн ЄС в основному через Польщу (29 % від загального обсягу контрабандних сигарет)⁸¹ (рис. 2.2.1).

Зважаючи на ризики для Польщі на її митному кордоні для стримування контрабанди з України було встановлено рентгенівські сканери та детектори сигарет, що сприяло скороченню виявлених незаконних поставок з майже 6 млрд шт. в середньому на рік упродовж 2008-2012 рр. до приблизно 3 млрд шт. у 2017 р. З часом збільшення прикордонних перевірок дозволило скоротити незаконні потоки до кордонів із країнами в ЄС⁸².

За різними оцінками, через контрабанду сигарет протягом 2017–2019 рр. бюджет України втратив податкові надходження близько 9 млрд грн⁸³. В 2020 р. митні органи оцінили загальну вартість виявлених контрабандних сигарет у 20 млн грн⁸⁴ та звітують про посилення заходів щодо протидії

⁷⁸ Щодо інструментів створення торговельно-логістичних центрів розвитку транскордонної торгівлі. Національний інститут стратегічних досліджень. Аналітична записка. URL: <http://old2.niss.gov.ua/articles/437/>.

⁷⁹ Alberto Aziani et al. Empty Discarded Pack Data and the Prevalence of Illicit Trade in Cigarettes. SSRN Scholarly Paper. Rochester, NY: Social Science Research Network, 2017. URL: <https://papers.ssrn.com/abstract=2906015>

⁸⁰ Transcrime. European Outlook on the Illicit Trade in Tobacco Products. Trento: Transcrime – Università degli Studi di Trento, 2015. 152 p. URL: <https://www.transcrime.it/wp-content/uploads/2015/02/European-Outlook-on-the-ITTP.compressed.pdf>

⁸¹ ITTP Nexus In Europe and Beyond. 2019. URL: <https://www.transcrime.it/publicazioni/ittp-nexus-in-europe-and-beyond/>.

⁸² Ibid.

⁸³ Контрабандо, стоп? ЛІГАБізнесІнформ. 2020. URL: https://project.liga.net/projects/kontrabanda_cigaret_ua/.

⁸⁴ Контрабанда сигарет: розмах, наслідки, уроки сусідніх країн та план боротьби. *Економічна правда*. 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2020/09/7/664652/>.

контрабанді сигарет. Зокрема, за три місяці 2021 р. було вилучено 16,5 млн шт. сигарет. Працівниками митних органів виявлено та попереджено 118 випадків порушень митних правил при переміщенні через митний кордон України тютюну та тютюнових виробів. Туреччина, Молдова, Об'єднані Арабські Емірати – країни, з яких лише за останні три місяці намагались провезти в Україну найбільші партії сигарет та інших тютюнових виробів з порушенням митних правил⁸⁵.

Однією з форм контрабанди є «незаконні білі» або «дешеві білі» (*Illicit whites*, «*cheap whites*») сигарети. Такі сигарети законно виготовлені в одній країні з навмисним наміром їх незаконно вивезти – принаймні частково – на різні ринки, де власник бренду обмежив або не має дозволу на їх розповсюдження⁸⁶⁸⁷. Одним із методів цієї форми ухилення від оподаткування є такий: коли підприємство закупає у оптовика лінійку продукції, ліквідну продає роздрібним точкам продажу, а ту, яка не користується попитом на внутрішньому ринку, реалізує фірмі-одноденці, яка незаконно перевозить такі сигарети до країн з вищим рівнем акцизного оподаткування. При цьому за документами угода проводиться у вигляді внутрішнього продажу.

Варто зазначити, що Україна протягом багатьох років була одним з найбільших постачальників контрафактних сигарет та сигарет «*cheap whites*» до країн ЄС⁸⁸. Згідно з даними звіту Stella проєкту KPMG, темп приросту обсягів таких сигарет в 2016 р. був на рівні 52 %, проте в 2019 р. спостерігався зворотній процес – падіння склало майже 38 % (табл. 2.2.4). Внаслідок значного зростання ставок акцизного податку, ввозити на ринок ЄС сигарети «*cheap whites*» з Росії та Білорусі транзитом через Україну стало вигідніше, ніж вітчизняні. Оскільки акцизний податок в таких країнах є меншим, це стало основною причиною переорієнтації потоків сигарет «*cheap whites*».

⁸⁵Митниця посилює боротьбу з тютюновою контрабандою - 16,5 млн шт сигарет вилучені за три місяці 2021 р. Державна митна служба України. 2021. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/mitnitsia-posiliuie-borotbu-z-tiutunovoju-kontrabandoiu-165-mln-sht-sigaret-vilucheni-za-tri-misiatsi-2021-r-422>

⁸⁶ Illicit Trade Report 2015. World Customs Organization. URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/illicit-trade-report/itr_2015_en.pdf?db=web

⁸⁷ National Research Council 2015. Understanding the U.S. Illicit Tobacco Market: Characteristics, Policy Context, and Lessons from International Experiences. Washington, DC: The National Academies Press. <https://doi.org/10.17226/19016>.

⁸⁸ 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. С. 26.

Таблиця 2.2.4

Постачання з України контрабандних і контрафактних сигарет в ЄС упродовж 2016–2019 рр.

Показники	2015	2016	2017	2018	2019
Обсяги незаконного ринку сигарет у ЄС, млрд шт.	53,0	48.3	44.7	43.6	38.9
Кількість контрабанди з України в ЄС сигарет, млрд шт., в т.ч.:					
сигарети «cheap whites», млрд шт.	4.0	6.0	6.0	6.3	3.5
контрафактні сигарети, млрд шт.	0.5	0.2	0.1	0.1	0.2
Частка від всього незаконного ринку сигарет у ЄС, %	8.5	12.9	13.7	14.6	9.6
Темп зростання / падіння, %	100,0	137.9	99.0	103.9	58.3

Джерело: Illicit Cigarette Consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland / KPMG. 2020. 237 p. URL: <https://www.stopillegal.com/docs/default-source/external-docs/kpmg-report---2019-results/kpmg-report-illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-and-switzerland-2019-results.pdf>.

Питанню активізації протидії обігу сигарет «cheap whites» приділено значну увагу у відповідній Стратегії ЄС⁸⁹. Зокрема, в звіті про її виконання у травні 2017 р. зазначалося, що «незважаючи на заходи з 2013 р. проблема, пов'язана з незаконною торгівлею тютюном, залишається сьогодні такою ж нагальною, як і в минулому», і що «ЄС та його держави-члени не мають іншого вибору, як продовжувати вирішувати загрозу незаконного обігу тютюнових виробів та його змінні структури з рішучістю, оскільки ця незаконна діяльність шкодить здоров'ю населення, податковим надходженням та безпеці»⁹⁰. Зокрема, існує потреба активізувати боротьбу з обігом «cheap whites» і – що стосується цього завдання – висновки зроблені на основі того, що діяльність з розповсюдження таких сигарет є надзвичайно вигідною, зважаючи на значне податкове навантаження акцизного податку на легальні сигарети. Це робить діяльність з розповсюдження такої незаконної продукції надзвичайно вигідною через значну різницю в цінах. Зазначається, що палета, яка вміщує близько 20 млн штук сигарет, ввезених контрабандою в ЄС, може принести до 2 млн євро незаконного доходу. Тому, Європейська Комісія закликає країни Співтовариства дотримуватися певного ступеня зближення між рівнями податків, що застосовуються в державах-членах, щоб заохотити сусідні країни з дуже низькою ставкою податку на сигарети поступово подолати розрив із середнім рівнем акцизного податку на рівні ЄС. Ця вимога була включена

⁸⁹ Stepping up the fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products - a comprehensive EU strategy (Com (2013) 324 final of 6.6.2013). URL: <https://www.eesc.europa.eu/en/links/stepping-fight-against-cigarette-smuggling-and-other-forms-illicit-trade-tobacco-products-comprehensive-eu-strategy-com>

⁹⁰ Report from the Commission to the Council and the European Parliament Progress report on the implementation of the Commission Communication "Stepping up the fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products - a comprehensive EU strategy (Com (2013) 324 final of 6.6.2013)" COM/2017/0235 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52017DC0235>

також до угоди, укладеної з країнами-партнерами, що не входять до ЄС, такими як Україна та Молдова⁹¹.

Білорусь визнана в якості хабу незаконних сигарет до країн ЄС, що створює не лише проблеми для Співтовариства, а й для України. Як видно з рис. 2.2.1 окремі незаконні потоки сигарет з Білорусі проходять як транзитом через митну територію нашої держави так і потрапляють на внутрішній ринок. Цьому сприяють такі чинники, як суттєво нижчі ціни, ніж в країнах-сусідах; налагоджені схеми постачання тютюнових виробів в інші країни; наявність виробничих потужностей для виробництва, активне залучення місцевих виробництв до незаконного постачання продукції.

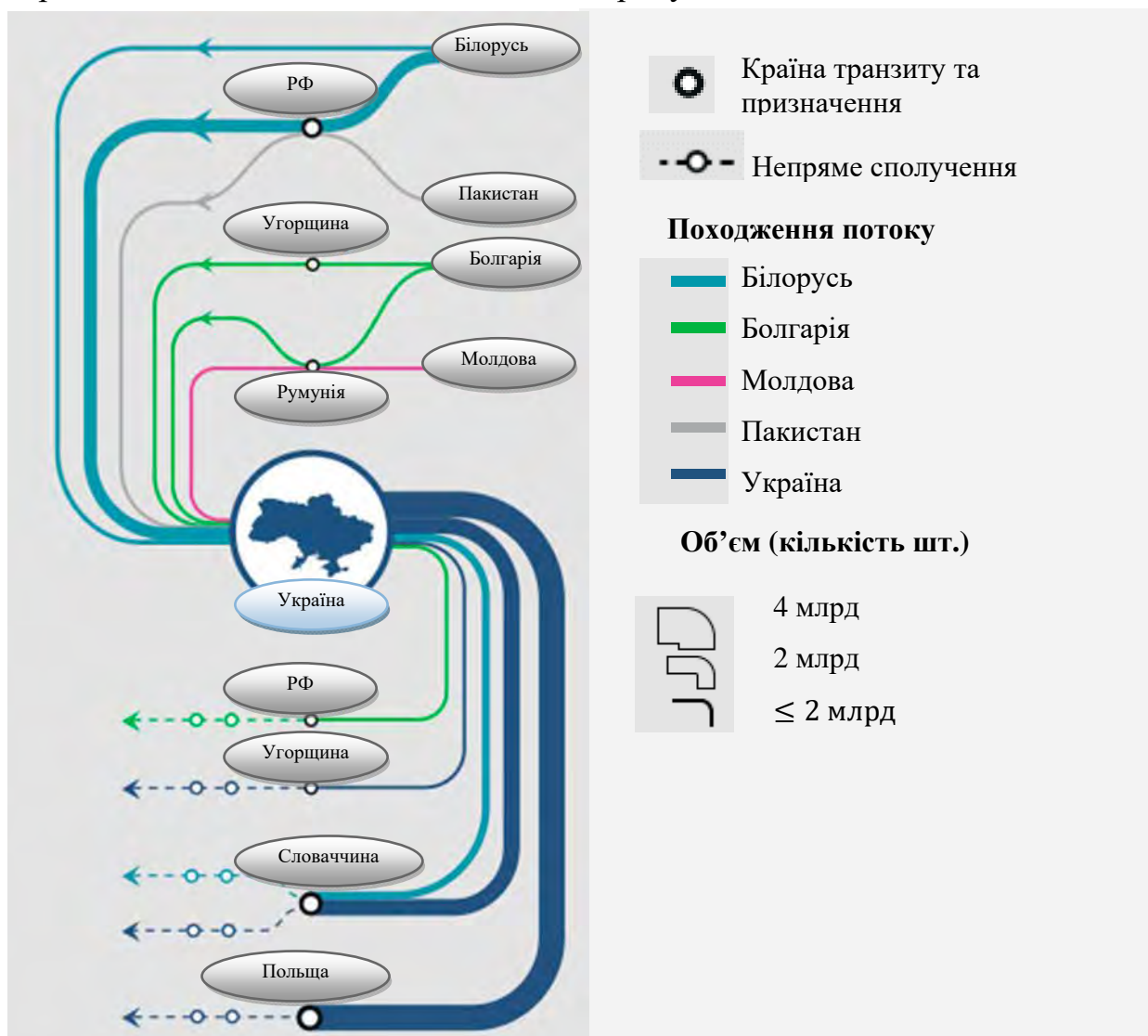


Рис. 2.2.1. Основні незаконні ланцюги поставок сигарет через митну територію України станом на 2017 р.

Джерело: ITP Nexus In Europe and Beyond. 2019. URL: <https://www.transcrime.it/pubblicazioni/ittp-nexus-in-europe-and-beyond/>.

⁹¹ 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>.

Подібно до попередньої форми, *невеликі обсяги контрабандних сигарет, які набули поняття «бутлегінг»*, здійснюється окремими особами або невеликими організованими групами, а відстань переміщення сигарет коливається від короткої до середньої⁹². Така продукція повністю оподатковуються та відповідає законодавчим вимогам у країні походження, але бутлегери ухиляються від сплати усіх податків на ринку призначення.

4. *Фіктивний експорт* – ухилення від сплати акцизного податку найпоширенішими методами якого є: 1) укладення фіктивних контрактів з закордонними фірмами про постачання тютюнових виробів, але фактично продукція реалізується на внутрішньому ринку без сплати податків (у Словаччині та Румунії, наприклад, з метою запобігання вчиненню такого виду злочинів практикують митне супроводження товарів від державного кордону до внутрішньої митниці та виплату митної гарантії); 2) реалізація товарів, які привезені з-за кордону нібито для експорту в третю країну, на внутрішньому ринку, використовуючи фіктивні документи про сплату акцизного податку. Наприклад, привозяться тютюнові вироби на митний склад, а потім через кілька днів їх з підробленими документами вивозять зі складу, нібито для відправки фірмі-одержувачу в третій країні. Насправді, реалізуючи його на території своєї країни; 3) фіктивний реекспорт, коли в цілях звільнення від податків здійснюється фіктивне вивезення тютюнових виробів зі своєї країни в країну, звідки їх вивезли раніше; 4) продаж продукції, яка призначена для Duty Free, на внутрішньому ринку через роздрібні мережі та канали електронної комерції з підробленими марками акцизного податку або без. Так, за результатами перевірки уповноважених органів у січні-березні 2021 р. магазини безмитної торгівлі в аеропорту «Київ» було продано 508 млн шт сигарет або 2,5 млн блоків, що у середньому складає по 6 блоків на одного пасажира, включаючи дітей⁹³.

5. *Просування тютюнових виробів по ланцюгу постачання без сплати / або з частковою сплатою податків («скрутки» ПДВ, несплата акцизного податку з роздрібного продажу)*⁹⁴. Одним із методів такої форми ухилення від оподаткування є документальне відображення торгівлі тютюновими виробами на підприємстві реального сектору економіки з підміною номенклатури, що призводить до втрат податкових надходжень у значних розмірах.

6. *Заміна при маркуванні безпосереднього об'єкту оподаткування* – застосування до сигарет марок акцизного податку, отриманих для маркування

⁹² Illicit Tobacco Trade. FATF, Annual Report, FATF Guidance. Paris, 2012. URL: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Illicit%20Tobacco%20Trade.pdf>.

⁹³ Данило Гетманцев: Мушу констатувати провал боротьби з тінювим ринком підакцизних товарів. Економічна правда. 2021. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2021/06/24/675295/>.

⁹⁴ 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.

іншого виду тютюнових виробів, які оподатковуються за меншими ставками акцизного податку⁹⁵. Прикладом такої форми порушення податкового законодавства були так звані «сигарильні/сигарні схеми», податкове навантаження на сигарилли до початку 2021 р. було на 67 % меншим порівняно з сигаретами, такий метод ухилення надавав можливість утримувати ціну нижчою порівняно з ринковою, що надає конкурентні переваги незаконним постачальникам.

До методів ухилення від акцизного податку також відносять демпінг на ринку тютюнових виробів, який стримує зростання цін на сигарети, перешкоджаючи досягненню фіскальних та регулятивних цілей політики підвищення ставок акцизів. В Україні підвищення акцизного навантаження на тютюнові вироби поєднується зі збереженням у легальному продажі сигарет, максимальна роздрібна ціна яких є нижчою навіть суми акцизного податку і ПДВ, передбаченої для цієї продукції законодавством.

Існування такого негативного явища як ухилення від акцизного оподаткування знижує результативність податкового регулювання ринку підакцизних товарів, водночас позбавляючи державу податкових надходжень, які мають важливе значення для фінансування суспільних потреб. Крім того, злочинні доходи, отримані від такої незаконної діяльності, як правило, використовуються в корупційних схемах інших незаконних дій, тим самим підриваючи громадську безпеку, належне управління та верховенство права. Незаконна торгівля сигаретами негативно впливає на легальний ринок підакцизних товарів, зменшує конкурентоспроможність законослужняних суб'єктів господарювання та підриває репутацію контролюючих органів.

⁹⁵ Макаренко В. В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. *Інноваційна економіка*. 2010. № 2 (16). С. 252–256.

3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ СИГАРЕТ З МЕТОЮ ПРОТИДІЇ ЇХ НЕЗАКОННОМУ ВИРОБНИЦТВУ ТА ОБІГУ

У попередніх розділах дослідження здійснено оцінку фіскальної ефективності акцизного оподаткування сигарет в Україні та країнах ЄС, оцінено тенденції трансформації незаконного ринку тютюнових виробів та перспективи його розвитку, враховуючи сучасні заходи протидії незаконному виробництву та обігу тютюнової продукції. Виходячи з результатів аналізу було оцінено два основних сценарії подальшого підвищення податкового навантаження на сигарети. Перший - діючий згідно норм Податкового кодексу України⁹⁶, однак за умови, що не пізніше II кварталу 2023 р. буде реально сформована цілісна та комплексна система державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів, яка б включала: узгодження пропозицій щодо даного питання з легальними учасниками ринку, сприяння технологічному переоснащенню фіскальних органів та спеціалізованих правоохоронних органів, які відповідають за протидію контрабанді підакцизних товарів, посилення відповідальності за правопорушення у сфері незаконного виробництва і обігу тютюнових виробів, модернізацію підходів щодо видачі ліцензій на виробництво та оптову реалізацію тютюнових виробів, моніторингу таких суб'єктів, введення статистики обліку виконання завдань і результативних показників Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 р. тощо.

Реалізація даних заходів потребує формування інституційного каркасу таких змін, підвищення інституційної спроможності уповноважених органів та додаткових асигнувань з бюджету. Останній захід, за умов гострої необхідності зниження дефіциту бюджету та нарощування видатків на розвиток людського капіталу ставить під сумнів швидку реалізацію наведених першочергових заходів. За відсутності основоположних змін системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів потенційні втрати бюджету від незаконного ринку тютюнових виробів у 2021 р. по відношенню до ВВП можуть скласти 0,24%, а у 2022–2024 рр. – у середньому 0,37%, а пікове значення тіньового сегменту ринку складе близько 23% (підрозділ 1.2).

Другий сценарій передбачає розширення часового інтервалу формування цілісної та комплексної системи державного контролю за виробництвом і

⁹⁶ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

обігом тютюнових виробів до 2025 р., тобто в середньостроковій перспективі. Такий часовий діапазон є більш обґрунтованим, виходячи з наявних у арсеналі держави технологічних, фінансових та людських можливостей. Важливою передумовою для реалізації такого сценарію є певне пом'якшення податкового навантаження на сигарети в Україні та внесення коригувань в діючий графік підвищення податкових ставок. Адже для України з боку ЄС не встановлено граничного строку досягнення мінімальним акцизним податковим зобов'язанням на сигарети рівня 90 Євро/1000 шт. Цілком логічним виглядає адаптація в Україні досвіду країн Центральної та Східної Європи, які більш плавно та виважено здійснювали виконання вимог директив ЄС щодо ставок акцизного податку, що дозволило їм доволі ефективно протидіяти тіншовому ринку тютюнової продукції, збільшити бюджетні надходження та зменшити поширеність тютюнопаління. У середньому такий шлях гармонізації складав близько 14 років. Проект графіку підвищення ставок акцизного податку на сигарети в Україні у 2022–2028 рр. представлений у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Проект графіку підвищення ставок акцизного податку на сигарети в Україні у 2022–2028 рр. за 2 сценарієм

Сценарій	Показники	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Чинний графік	% підвищення	20%	20%	20%	20%			
	мінімальне акцизне податкове зобов'язання ¹	1747,60	2097,12	2516,54	3019,85			
Пропонований сценарій	% підвищення	15%	13%	11%	10%	10%	10%	10%
	мінімальне акцизне податкове зобов'язання	1674,78	1892,50	2100,68	2310,74	2541,81	2795,99	3075,59

¹ - дані представлені для 1000 штук сигарет

Джерело: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> та власні розрахунки авторів

Реалізація запропонованого сценарію підвищення мінімального акцизного податкового зобов'язання на сигарети надасть можливість сповільнити ерозію ринку тютюнових виробів тіншовим сегментом. Аналіз даних показників нелегального ринку сигарет в Україні, що проводиться Kantar TNS з 2011 р. свідчить, що основним фактором, який впливає на збільшення частки нелегального ринку сигарет, є різке підвищення ставок акцизу. Суттєве розходження темпів зростання акцизного податку на тютюнові вироби та доходів населення призводить до швидкого нарощування обсягів продукції

маркованої Duty Free або для експорту, яка нелегально реалізується в Україні, підробленої продукції та контрабанди. Реалізація цього сценарію враховує поступовість зниження темпів ставок зростання акцизного податку задля забезпечення фіскального балансу в подальших бюджетних періодах. Завдяки подовженню періоду досягнення акцизним податком на сигарети рівня 90 євро на три роки максимальне значення питомої ваги незаконного ринку становитиме не вище 15–16% у 2023 та 2024 рр., що як мінімум на 5 відсоткових пунктів нижче ніж за базового сценарію. Зазначене дозволить гарантувати державному бюджету додаткові мільярдні надходження, що є вкрай важливо за умов гострого дефіциту фінансових ресурсів. З повноцінним запровадженням цілісної та комплексної системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів до 2025 р. і поступовим подальшим підвищенням ставок акцизного податку на сигарети до 10% щорічно у 2025–2028 рр. частка незаконного ринку виробництва і обігу сигарет очікувано знизиться до прийнятної в розвинутих країнах діапазону 4–6%. Дані розрахунки ґрунтуються на припущенні, що середній річний рівень зростання доходів домогосподарств становитиме у 2022–2024 рр. – 11,0%, а у 2025–2028 рр. – 8,9%. В свою чергу, середній рівень індексу споживчих цін складатиме у 2022–2024 рр. – 6,9%, 2025–2028 рр. – 6,1%. Темпи підвищення акцизу на сигарети перевищуватимуть темпи зростання доходів населення і споживчої інфляції, а індекс доступності сигарет поступово знижуватиметься, що цілком кореспондує з цілями зменшення поширеності тютюнопаління в Україні. Водночас уповільнення темпів зростання акцизного податку на дану продукцію відповідатиме оптимальному коридору зміни індексу доступності сигарет, що матиме виключно позитивний вплив на зменшення незаконного виробництва і обігу сигарет та збільшення бюджетних доходів.

Зважаючи на кризову ситуацію в Україні щодо незаконного обігу тютюнових виробів питання протидії такій діяльності набуває особливої актуальності. Тим більше, оскільки Стратегія втрачає чинність, а більшість її пунктів залишаються актуальними та потребують впровадження, необхідно пролонгувати дію цього нормативно-правового документу на більш тривалий період з метою продовження розпочатих заходів та впровадження нових з урахуванням сучасних викликів, направлених на зменшення обсягів незаконної торгівлі тютюновими виробами.

В цьому контексті для України першочерговим нагальним завданням є: встановлення правоохоронними органами основних джерел походження незаконних сигарет в Україні та припинення їх незаконного виробництва та обігу; ратифікація Протоколу FCTC як міжнародного інструмента боротьби з

контрабандою тютюнових виробів, що дозволить виконати вимоги ст. 352 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, що закликає Сторони розвивати співробітництво і гармонізувати політику щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів, відповідно до FCTC. Тим більше, такий крок буде демонстрацією політичної волі щодо боротьби як із незаконним обігом тютюнових виробів в Україні, так і з їх контрабандою в країні ЄС.

З цією метою необхідно розробити та впровадити контроль всього ланцюга постачання тютюнових виробів шляхом створення глобального режиму виявлення та відстеження та ухвалення низки заходів з боку Уряду:

- ліцензування (обов'язкове для всіх організацій, що займаються виробництвом тютюнових виробів, а також виробництвом устаткування, комерційною діяльністю, транспортуванням та первинною обробкою тютюнової сировини);
- ідентифікації та перевірки контрагента з обов'язковим впровадженням відповідальності за передачу продукції або обладнання для виробництва тютюнових виробів (зокрема в оренду) не ліцензованим операторам ринку;
- нанесення надійного маркування на тютюнові вироби і на виробниче обладнання, що використовується у виробництві тютюнових виробів;
- ведення обліку (діяльності тих організацій, які займаються комерційним продажем тютюну або виготовленням, продажем, реалізацією, зберіганням, перевезенням, імпортом або експортом тютюнових виробів або виробничого обладнання, що використовується при виготовленні тютюнових виробів) в режимі реального часу з можливістю громадського контролю;
- гарантування безпеки і реалізації превентивних заходів щодо дотримання вимог нормативно-правових актів⁹⁷.

В 2018 р. Протокол FCTC набув чинності, після того як його ратифікувало 40 держав. Проте в Україні процес ратифікації ще триває. Так, 1 березня 2017 р. Кабінет Міністрів України схвалив законопроект щодо ратифікації Протоколу FCTC, а 23 серпня 2017 р. Уряд ухвалив Стратегію у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 р., заходи якої відповідають основним положенням Протоколу FCTC.

Для запобігання незаконній торгівлі Протокол FCTC має на меті забезпечити розробку та впровадження контролю всього ланцюжка постачання тютюнових виробів шляхом створення глобального режиму виявлення та відстеження. Для боротьби з незаконною торгівлею Протокол FCTC також встановлює правила щодо правопорушень, відповідальності, затримання та

⁹⁷ Техническое пособие ВОЗ об Администрировании табачных налогов. Всемирная организация здравоохранения. 2013. URL: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/12/9789244563991_rus.pdf?ua=1.

розпорядження конфіскованими виробами. Інші вимоги, спрямовані на посилення міжнародного співробітництва, заходи щодо обміну інформацією, технічного та правоохоронного співробітництва, взаємної правової, адміністративної допомоги та екстрадиції.

Ключовим з організаційно-правових заходів протидії незаконному виробництву та обігу сигарет є подальша реалізація напрямів Стратегії та визначених нею заходів, які мають здійснюватися у відповідності до особливостей функціонування вітчизняної економіки, на основі аналізу, планування й імплементації найбільш дієвих і результативних практик податкового адміністрування.

Передумовою ефективної протидії незаконному обігу тютюнових виробів є встановлення бар'єрів для входження на ринок недобросовісних економічних операторів. Використання даних інструментів дозволяє реалізовувати прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів. Оскільки одним із ключових факторів розширення незаконного ринку тютюнових виробів є недосконала процедура ліцензування діяльності у цій сфері економіки. Європейська практика свідчить про диференціацію підходів щодо способу обмеження доступу до ринків тютюнових виробів, до інструментів якого відносять *ліцензування та дозвільні системи*. У більшості країн застосовується ліцензування виробництва та обігу тютюнових виробів, що переважно базується на дозвільному принципі. Це перешкоджає входженню на ринок недобросовісних операторів. Натомість «заявочний принцип» отримання ліцензії, якого дотримуються в Україні, створює ситуацію, за якої окремі суб'єкти господарювання без дотримання ліцензійних умов можуть розпочинати господарську діяльність, що є передумовою для розповсюдження фальсифікації та контрабанди.

Зважаючи на численні факти правопорушень на етапі ліцензування новостворених підприємств, зокрема отримання ліцензії без наявності фактичного місця здійснення господарської діяльності або реєстрація фіктивних місць зберігання продукції тощо, пропонується трансформувати підхід до ліцензування виробництва та оптової торгівлі тютюновими виробами шляхом впровадження процедури передліцензійної перевірки. Доцільно ліцензійні вимоги доповнити критеріями фінансової спроможності (фінансовий скоринг) та податкової надійності (належного ведення бухгалтерського обліку, своєчасної сплати податків, відсутності податкових зловживань). При цьому, передліцензійна перевірка має складатися з таких етапів: контроль критичних точок; оцінювання фінансового стану суб'єкта господарювання; визначення податкової надійності суб'єкта господарювання на основі аналізу баз даних

податкової служби та зовнішніх джерел. Рекомендується залишити термін надання ліцензії без змін. Також необхідно впровадити законодавчі норми щодо можливості анулювання ліцензії на певний строк за фактами правопорушень, що можуть спричинити незаконний обіг тютюнових виробів.

Врахування запропонованих новацій сприятиме прозорості у сфері виробництва та обігу тютюнової продукції, посиленню відповідальності учасників тютюнового ринку, а також сприятиме досягненню цілей громадського здоров'я, що в кінцевому випадку забезпечить збільшення надходжень до державного бюджету. Це також дозволить перетворити ліцензування в ефективний інструмент впливу на якісні та кількісні показники розвитку ринку тютюнових виробів.

Для виконання завдань із підвищення ефективності контролю за обігом тютюнових виробів та протидії їх незаконному обігу необхідно перейти на принципово новий рівень інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів. Передумовою забезпечення повної прозорості системи адміністрування акцизного податку має стати об'єднання інформаційних ресурсів баз даних, пов'язаних із станом та діяльністю економічних операторів ринку підакцизних товарів, в комплексну інформаційну систему. Це пов'язано з відсутністю оперативного доступу до інформації відповідних баз даних ДПС України в режимі реального часу при існуванні розгалуженої мережі реєстрів платників акцизного податку та місць зберігання підакцизних товарів. У зв'язку з цим необхідним є впровадження нового електронного сервісу з надання електронних послуг співробітникам контролюючих органів, платникам податків та іншим зацікавленим особам з використанням Інтернет-середовища та єдиного веб-порталу ДПС України – Комплексної інформаційної системи операторів ринку підакцизних товарів ДПС України (далі – КІС ДПС). Завдання цієї системи має полягати в автоматизації збирання, реєстрації, збереження, пошуку, оброблення та видачі інформації за запитом користувачів з ліцензійних реєстрів всіх операторів ринку підакцизних товарів з урахуванням організаційних засад формування і ведення ліцензійних реєстрів та переліку відомостей, що містяться в них. Також в КІС ДПС необхідно передбачити обмін електронними даними (крім інформації, що становить державну таємницю) між суб'єктами владних повноважень з державних електронних інформаційних ресурсів під час надання адміністративних послуг та здійснення інших повноважень відповідно до покладених на них завдань.

Запровадження пропонованого заходу забезпечить створення єдиного інформаційного простору та формування бази даних про обіг підакцизних товарів, зокрема тютюнових виробів. Це дозволить використати інноваційні

технології та можливості цифровізації для підвищення ефективності контролю за обігом підакцизних товарів та реалізації фіскального потенціалу акцизного податку.

Діяльність контролюючих органів щодо забезпечення дотримання податкового законодавства багато в чому визначає загальну ефективність акцизного оподаткування держави та функціонування всієї податкової системи. Основною метою такої діяльності є організація системи дієвого контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати акцизного податку до бюджету, а також недопущення фактів виробництва та збуту контрафактної та контрабандної продукції. Крім того, для забезпечення належного контролю за повнотою сплати акцизного податку у вітчизняній практиці податкового адміністрування використовуються такі інструменти як «акцизні склади» та «цифрові засоби контролю».

Інститут акцизних складів є аналогом податкових складів у країнах ЄС. Вітчизняне визначення частково задовольняє вимоги Директиви 2008/118/ЄС про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС⁹⁸. Проте, сфера застосування акцизних складів в Україні звужена до місць виробництва і зберігання етилового спирту, горілки, лікєро-горілочаних виробів та паливно-мастильних матеріалів⁹⁹.

Зважаючи на вищесказане та з метою припинення незаконного виробництва сигарет легальними виробниками тютюнових виробів у третю зміну, необхідним є впровадження вимог щодо здійснення господарської діяльності з виробництва тютюнових виробів на акцизних складах під постійним наглядом контролюючих органів (як митні пости в Румунії).

В умовах значної тінізації ринку підакцизних товарів досить важливими є системи електронного адміністрування акцизного податку, які спрямовані на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача. Така система передбачає використання інструментів дистанційного контролю, посилення функції безпеки ланцюга постачання підакцизних товарів шляхом застосування сучасних методів аутентифікації та верифікації (податкових марок).

У цьому напрямі важливу роль відіграє система виявлення та відстеження тютюнових виробів (*Track and Trace System*, далі –Т&Т), яка призначена для відстеження руху тютюнових виробів на ланцюгу постачання.

Визначальним положенням до створення та запровадження системи Т&Т в Україні є необхідність врахування вимог міжнародних нормативних актів.

⁹⁸ Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:EN:PDF>.

⁹⁹ Розвиток системи контролю за виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні: Звіт про ННТР: НДІ фіскальної політики УДФСУ; кер. Н. В. Новицька. Ірпінь, 2020. 277 с. № ДР 0120U104526.

Зважаючи на євроінтеграційні зобов'язання України, особливо актуальним та доцільним є врахування Директиви 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх товарів, що реалізує положення Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами Рамкової конвенції ВООЗ щодо контролю над тютюном. Відповідно до статті 15 Директиви 2014/40/ЄС, на всіх пачках тютюнових виробів має бути надрукований або надійно прикріплений унікальний ідентифікатор. Варто також зазначити, що відповідно до Протоколу FCTC, а саме ст. 8, національні системи T&T мають бути розробленими та впровадженими з подальшою можливістю інтеграції з глобальним режимом виявлення та відстеження. Крім того, унікальне та надійне ідентифікаційне маркування, коди або позначки повинні наноситися або бути невід'ємною частиною всіх окремих пачок, упаковок і будь-яких зовнішніх упаковок сигарет протягом п'яти років, а інших тютюнових виробів – протягом десяти років з моменту набуття чинності Протоколом FCTC. Врахування вимог зазначених документів до розміщення позначки на пачці, дасть змогу відстежувати продукцію по всьому ланцюгу постачання як на митній території України, так і на експорт.

Наступним положенням побудови вітчизняної системи T&T є її диференціація з урахуванням потреби країни у відстеженні певних видів продукції та специфіки виробництва та логістики. Це зумовлюється різними технологічними процесами виробництва, агрегації упаковки тютюнових виробів та алкогольних напоїв, внутрішньовиробничими системами маркування кожного із цих видів підакцизних товарів. Зокрема, потрібно враховувати, що тютюнові вироби виготовляються на високошвидкісних виробничих лініях і обладнання для нанесення унікального ідентифікатора не повинно їх сповільнювати. Це потрібно враховувати під час вибору способу нанесення унікального ідентифікатора. Отже, в Україні доцільним є впровадження відокремлених систем виявлення та відстеження для тютюнових виробів та алкогольних напоїв.

Досвід запровадження систем T&T у країнах світу також свідчить про те, що вони вводилися в дію поступово: спочатку для одного виду продукції, а потім для іншого. Це дозволяє з'ясувати слабкі місця системи, усунути їх та запустити для інших видів продукції більш досконале рішення.

Під час введення національної системи T&T необхідним є поетапне впровадження систем для різних видів продукції. Потрібно враховувати, щоб доповнення T&T встановленого виробничого обладнання і кожен окремий крок

обігу підакцизної продукції не сповільнювали функціонування ринку та забезпечували однозначну ідентифікацію індивідуальної та всіх видів агрегованої упаковки продукції. Варто зазначити, що передбачення тестового режиму функціонування також є важливим при впровадженні системи Т&Т. Це дасть можливість учасникам ринку тютюнової продукції протестувати складне обладнання та програмне забезпечення, прорахувати навантаження та виявити слабкі місця в ланцюзі постачання.

Базовим положенням функціонування системи Т&Т має бути унікальна ідентифікація одиниці та агрегованої упаковки продукції. Таке рішення сприятиме повноцінному функціонуванню ринку, який характеризується швидкою оборотністю, та не сповільнюватиме його логістику. Мають бути створені умови, щоб усі економічні оператори ринку тютюнових виробів від виробника до роздрібного пункту продажу реєстрували всі пачки, а також всі проміжні та кінцеві переміщення.

Додатково варто наголосити на тому, що в умовах поширення незаконного обігу тютюнових виробів важливою є економічна ефективність системи Т&Т. Необхідно зіставляти витрати на впровадження та обслуговування інноваційних технологій відстеження такої продукції з імовірними фіскальними ефектами від таких заходів протидії. На основі аналізу кращих світових практик можна зробити висновок, що збільшення вартості продукції через розширену аутентифікацію та контроль ланцюга постачання має становити невеликий відсоток її вартості. Це особливо актуально для тютюнового ринку України, оскільки додаткове збільшення вартості тютюнових виробів в умовах стрімкого зростання ставок акцизного податку може призвести до значного зниження продажів легальної продукції. Так, протягом 2015–2021 рр. акцизне навантаження на сигарети зросло втричі, що призвело до збільшення обсягів незаконної тютюнової продукції. Недискримінаційними мають бути й первинні інвестиції для встановлення обладнання на виробничих/торговельних об'єктах кожного виробника та дистриб'ютора тютюнового ринку. Поряд з цим, важливим є оцінювання ефективності заходів щодо можливої зміни дизайну марки та нанесення на неї додаткових елементів захисту зі значним збільшенням вартості такої марки. Оскільки, це може створити лише значні витрати для бізнесу при незначному фіскальному ефекті.

Також необхідно зазначити, що успішне впровадження системи Т&Т, залежить від виваженого підходу до обрання постачальника технологічних рішень. Для цього важливо дослідити історію бізнесу потенційних провайдерів та зрозуміти характеристики системного програмного забезпечення та його

безпеку, адже держава відповідальна за захист не лише своїх даних, а й даних операторів тютюнового ринку. При цьому необхідно заохочувати конкуренцію на ринку шляхом проведення відкритих закупівель, дозволяючи багатьом постачальникам різноманітних технологій та послуг пропонувати свої системи T&T. Важливою є також ділова репутація постачальників технологічних рішень, при цьому недопустимим є обрання компаній, які в інших країнах допускали недобропорядну поведінку щодо впливу на формування тендерних умов.

Практичне використання інформації системи T&T про рух сигарет на ланцюгу постачання теж є важливим для виявлення порушень, ефективної протидії незаконному обігу такої продукції, зважаючи на особливості України. Так, в Грузії, інформація про відстеження сигарет перетворилась практично в масив непотрібних даних, який накопичується і не використовується за призначенням. Практично основним функціоналом унікального ідентифікатора є те, що податкові інспектори використовують його як елемент аутентифікації та безпеки при обов'язковій щомісячній перевірці точки роздрібного продажу сигарет, тобто можуть перевірити автентичність марки акцизного податку.

Належне використання зібраних даних є надзвичайно важливим. Реальна цінність системи T&T буде досягнута лише в тому випадку, якщо зібрані дані перетворюються у значущу інформацію, яка дозволяє контролюючим органам виявляти потенційні шахрайства, здійснювати цілеспрямовані дії та тим самим оптимізувати збір податків. Наприклад, співробітникам спеціалізованих підрозділів може приходити електронне сповіщення про значні відхилення в обсягах поставок тютюнових виробів порівняно з минулими періодами. Це дозволить ефективно відфільтровувати операторів ринку, які підлягають перевірці.

Враховуючи значні ризики, досить важливим є питання *відповідальності за порушення у сфері виробництва та обігу тютюнової продукції*. Нині одним із основних завдань протидії незаконному обігу тютюнових виробів є запровадження кримінальної відповідальності за контрабанду таких товарів. Адміністративний штраф разом з конфіскацією товару і транспортного засобу не є для контрабандистів суттєвим покаранням, оскільки надприбутки від такої нелегальної діяльності з надлишком покривають подібні витрати.

Часткова декриміналізація діяльності щодо незаконного обігу підакцизних товарів, передбачена Кримінальним кодексом, призвела до того, що переміщення через митний кордон поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю товарів незалежно від їх вартості чи категорії, в тому числі й підакцизних, кваліфікується як порушення митних

правил та розглядається судами в адміністративному порядку. Наразі відповідальність за контрабанду підакцизних товарів у вигляді штрафу встановлена ст. 482 «Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем», ст. 483 «Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю» та ст. 484 «Зберігання, перевезення, придбання чи використання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю» Митного кодексу України.

В свою чергу, статтею 201 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність виключно за переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї або боєприпасів (крім гладкоствольної мисливської зброї або бойових припасів до неї), частин вогнепальної нарізної зброї, а також спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації. Незаконне переміщення інших товарів, аніж ті, що перелічені вище, за винятком наркотичних речовин (стаття 305 Кримінального кодексу України), та лісоматеріалів або пиломатеріалів цінних та рідкісних порід дерев, лісоматеріалів необроблених, а також інших лісоматеріалів, заборонених до вивозу за межі митної території України (стаття 201-1 Кримінального кодексу України), згідно з нормами чинного законодавства України не є контрабандою. Згідно статті 2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, питання щодо адміністративної відповідальності за порушення митних правил регулюються Митним кодексом України. А згідно з положеннями цього кодексу відповідальність настає у вигляді штрафу та конфіскації товару, який приховано від митного контролю.

Проте, незаконне переміщення тютюну та тютюнової продукції через державний кордон має суттєвий негативний економічний та соціальний ефект, причому емпіричні дані підтверджують нарощування обсягів таких переміщень. Економічними ефектами контрабанди є недонадходження податків до бюджету, порушення добросовісної конкуренції на ринку, розширення його тіньового сегменту, фінансування заходів гібридної агресії, корупції. Тіньова економіка є серйозним викликом для національної безпеки. Соціальними ефектами контрабанди є більша доступність тютюнових виробів для населення, у тому числі для неповнолітніх, що наносить шкоду громадському здоров'ю, контрабанда підриває довіру до суспільних інститутів та формування траєкторії

розвитку цивілізованого суспільства, а також підриває авторитет України на міжнародній арені.

Зокрема, Стратегією було заплановано повернення кримінальної відповідальності за таку незаконну діяльність, передбачено також необхідність чіткого розмежування кримінальної та адміністративної відповідальності за вчинення правопорушень у сфері незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів, уніфікація понятійного апарату, що використовується у законодавстві про кримінальну відповідальність та законодавстві про адміністративні правопорушення, запровадження кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через митний кордон України.

Досвід застосування такого інструменту є в багатьох країнах ЄС, де контрабанда віднесена законодавством до кримінальних злочинів і карається, зокрема, позбавленням волі до 8 років та штрафом до 75 000 євро. Серед цих країн – Німеччина, Франція, Італія, Чехія, Литва, Польща, Румунія, Словаччина, Угорщина та інші.

Доречно зазначити, що такі інтенції виконавчої та законодавчої влади неодноразово фіксувались протягом останніх років. Зокрема, до Верховної Ради подавався законопроект № 8543 від 03.07.2018, який було знято з розгляду. Планом заходів з реалізації Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 р. було передбачено у II кварталі 2020 р. запровадження кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через митний кордон України, але вчасно даний захід не реалізовано. Президентом України ініційовано проект Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів, а також недостовірного декларування товарів» № 5420 від 23.04.2021 р.¹⁰⁰, який ухвалено в першому читанні, щодо криміналізації контрабанди підакцизних товарів. Вважаємо, що даний крок може сприяти частковому вирішенню питання зниження обсягів контрабанди тютюнових виробів виключно за умови підвищення інституційної спроможності контролюючих органів.

Крім того, важливими заходами є модернізація технічного обладнання і подальша закупівля спеціальних пристроїв для Державної митної та Державної прикордонної служб, таких як сканери, прилади нічного бачення, камери для фіксації, квадрокоптери тощо. Необхідним є постійне підвищення навичок та формування мобільних команд відстеження нелегальної підакцизної продукції.

¹⁰⁰ Проект Закону про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів, а також недостовірного декларування товарів: Номер, дата реєстрації: 5420 від 23.04.2021. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71756.

Важливим вектором протидії контрабанді є налагодження інформаційної та технічної підтримки з легальними виробниками продукції. Наголошуємо на доцільності подальшої координації транскордонних операцій правоохоронних органів, розвитку тісної співпраці між уповноваженими інституціями країн-сусідів України, проведення спільних тренінгів щодо виявлення і відстеження незаконних каналів переміщення товарів через митний кордон. Як свідчить досвід, важливим елементом є зміцнення позиції держави у судових процесах за наслідками порушених справ, що передбачає залучення найбільш фахових експертів із даних питань.

Наступним, не менш важливим напрямом адміністрування акцизного податку виступає *податковий комплаєнс*, що передбачає комплекс мотивів та стимулів для платників, які спонукають їх дотримуватися вимог податкового законодавства та сплачувати податки, збори, платежі. Оператори ринку тютюнових виробів є, як правило, великими платниками податків з професійним штатом фінансового підрозділу, які не потребують значної кількості консультацій з приводу правильності розрахунку податкових зобов'язань. Проте податковими органами активно проводяться заходи з гармонізації взаємовідносин з платниками податків.

Так, у багатьох країнах світу основні умови співпраці між державними структурами і легальними учасниками ринку закріплюються за допомогою добровільного підписання меморандумів про взаєморозуміння, що доповнюють законодавчі акти і постанови. Як правило, меморандуми про взаєморозуміння регламентують обмін інформацією і взаємодопомогу у вирішенні наступних завдань:

- визначення та оцінка масштабів і джерел нелегальної торгівлі підакцизними товарами, а також обмін відповідними даними;
- застосування превентивного підходу до боротьби з нелегальною торгівлею;
- відстеження переміщень (ймовірно) нелегальних підакцизних товарів, а також матеріалів, які використовуються для їх виробництва;
- експертиза та знищення конфіскованої продукції.

У рамках реалізації такого підходу в ЄС було укладено угоди про співпрацю з чотирма найбільшими тютюновими компаніями – British American Tobacco, Imperial Tobacco, Japan Tobacco International і Philip Morris International. За умовами угод про співпрацю з ЄС, тютюнові компанії зобов'язуються: відслідковувати маршрути переміщення тютюнових виробів; реалізовувати програми в рамках політики «знай свого клієнта»; забезпечувати прозорість платіжних процедур та ін. Крім того, угоди про співпрацю чітко

регламентують процес конфіскації нелегальних товарів, а також містять положення, що заохочують співпрацю з правоохоронними органами країн ЄС і Європейським бюро із боротьби з шахрайством (*European Anti-fraud Office*, далі – *OLAF*)¹⁰¹.

До прикладів такої діяльності можна віднести укладення меморандуму про співробітництво між ДФС та Українською асоціацією тютюнових виробів «Укртютюн», спрямованого на протидію незаконній торгівлі та незаконному переміщенню тютюнових виробів та обладнання, запровадження автоматизованої системи контролю за обігом тютюнових виробів. Таку діяльність необхідно розвивати. Зокрема, здійснювати заходи з відслідковування ланцюга постачання та обміну інформацією щодо виявлених фактів нелегального обігу тютюнових виробів.

Для успішного досягнення оголошеної мети Протоколу FCTC вирішальне значення має міжсекторальне і міжнародне співробітництво. Зокрема, співпраця між країнами і міжнародними організаціями, що мають досвід у відповідних сферах (зокрема в митній сфері та сфері протидії міжнародній злочинності), а також на національному рівні серед різних секторів уряду.

Боротьба з незаконною торгівлею підакцизними товарами є пріоритетом як для OLAF, так і для Європейського поліцейського управління (*European Police Office*, далі – Європол), і обидві установи в даний час активізують свою двосторонню співпрацю. Це включає взаємний доступ до даних і технічних мереж, щоб установи могли доповнювати один одного і використовувати свої переваги. Також ведуться обговорення щодо зміцнення Європейської агенції з співробітництва у сфері кримінального судочинства (Євроюст), завдання якої полягають в підтримці і координації дій національних органів, відповідальних за проведення розслідувань і кримінальне переслідування злочинів, які зачіпають дві і більше держави-члена, на підставі інформації національних правоохоронних органів і Європолу; ініціація розслідувань за фактами нанесення шкоди фінансовим інтересам ЄС; координація розслідувань щодо даної категорії кримінальних справ; посилення співпраці судових органів.

Вітчизняні уповноваженні органи в сфері протидії незаконному обігу тютюнових виробів звітують про проведення комплексу заходів з удосконалення міжнародного співробітництва. Зокрема, забезпечення співпраці з Консультативною місією ЄС з реформування цивільного сектору безпеки, Агенцією FRONTEX, прикордонними відомствами Польщі, Словаччини,

¹⁰¹ Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / [за заг. ред. В. І. Коротуна]. – К. : Алерта, 2017. – 66 с.

Угорщини, Румунії, Литви, Латвії, Молдова, Білорусі, Федеральною поліцією ФРН, ОБСЄ тощо¹⁰².

Прикладом ефективного міжнародного співробітництва може служити Робоча група з тютюнових виробів, яка була створена Місією Європейського Союзу з прикордонної допомоги Молдові та Україні (*European Union Border Assistance Mission to Moldova and Ukraine*, далі – *EUBAM*) в 2005 р. як платформа, яка об'єднує зусилля національних та міжнародних структур в боротьбі з контрабандою сигарет з Молдови і України до ЄС. Необхідно відмітити, що контрабанда тютюнових виробів – основна загроза в зоні відповідальності Місії, особливо в центральному сегменті молдавсько-української кордону. Зокрема, місія брала участь у операції, в результаті якої було затримано 66 мільйонів сигарет у протоці Босфор на судні, що йшов між портами Фамагуста та Скадовськ.

Варто зазначити, що саме в рамках співробітництва EUBAM у серпні 2017 р. Урядом України було ініційовано та схвалено **Стратегію у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року**. Передбачалося, що імплементація її положень дасть змогу забезпечити органи контролю ефективними інструментами протидії незаконній торгівлі тютюновими виробами. Однак План заходів з її реалізації, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 січня 2020 р. № 128-р¹⁰³ було виконано не в повному обсязі.

Підводячи підсумки, можна зауважити, що в Україні необхідно переглянути чинний графік підвищення акцизного податку на сигарети шляхом розширення його часового діапазону до 2028 р. та сповільнення темпів зростання акцизу. ***Однією з нагальних проблем у сфері протидії незаконному обігу є забезпечення належного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів. Напрямами вдосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет з метою протидії їх незаконному виробництву та обігу є: вдосконалення ліцензування, зокрема впровадження дозвільного принципу реєстрації для новостворених суб'єктів господарювання; введення кримінальної відповідальності за незаконне переміщення тютюнових виробів через кордон і посилення відповідальності за правопорушення у сфері незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів, як і недопущення попадання нелегально вироблених та ввезених тютюнових виробів в місця***

¹⁰² Звіт про діяльність Державної прикордонної служби України у 2017 році. Державна прикордонна служба України. 2018. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/media/17-civik-2018/zvit_2017/Derjprykordon_%202017.pdf.

¹⁰³ Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29 січня 2020 р. № 128-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/prozatverdzhennya-planu-zahodiv-z-realizacm290120iyi-strategiyi-u-sferi-protidiyi-nezakonnomu-virobnictvu-ta-obigu-tyutyunovih-virobiv-na-period-do-2021-roku>.

торгівлі; впровадження спільної з ЄС та іншими державами системи відстеження переміщення тютюнових виробів, причому створення такої системи не може бути делеговане виробникам або пов'язаним з ними організаціям. Також необхідним є посилення співпраці з митними та прикордонними органами іноземних держав у сфері боротьби з незаконним переміщенням тютюнових виробів через кордон. Однак, більшість незалежних експертів одностайні в тому, що найкращими заходами обмеження незаконної торгівлі підакцизними товарами є не стільки суворе покарання, скільки контроль і створення передумов, які роблять нелегальні поставки економічно не вигідними.

ВИСНОВКИ

Акцизне оподаткування широко використовується для наповнення державного бюджету та як інструмент контролю за поширеністю тютюнопаління в суспільстві. Разом із тим, цінова доступність сигарет є одним із ключових факторів в питанні зростання обсягів незаконного виробництва і обігу сигарет.

1. Зважаючи на необхідність обмеження споживання тютюнових виробів серед населення, сучасна акцизна політики в країнах-членах ЄС характеризується тенденціями зростання податкового навантаження на сигарети для скорочення тютюнопаління та підвищення фіскального значення акцизного податку. 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, купівельну спроможність населення, географічне розташування, окремі країни формували прогнозовану та зважену систему акцизного оподаткування тютюнових виробів з розробленням поетапного довгострокового плану підвищення ставок акцизного податку для досягнення передбаченого Директивою 2011/64/ЄС мінімального рівня акцизного навантаження на сигарети. Такий підхід дозволив урядам мінімізувати ризики незаконної торгівлі тютюновими виробами та забезпечити стабільні податкові надходження до бюджету. У постсоціалістичних країнах ЄС з більш низьким рівнем доходів населення було зафіксовано значне зростання тіньових продажів сигарет внаслідок стрімкого підвищення ставок акцизного податку. Зокрема, в Болгарії в 2010 р. частка нелегального обігу такої продукції збільшилася до 30,7 % при збільшенні розміру податку на 49 %. В Естонії в 2009 р. при такому ж зростанні акцизного навантаження, незаконний обіг був на рівні 21,8 %. У Латвії та Литві при збільшенні акцизного навантаження на 52 % та 76 % відповідно спостерігалися частки нелегальної торгівлі тютюновими виробами у 2010 р. на рівні 37 % та 47 % відповідно. Подібні тенденції були характерні в Румунії в 2010 р. та Угорщині у 2013 р. Отже, досвід ЄС підтверджує, що заходи податкового контролю можуть не бути ефективними, якщо акциз зростає надто швидко, без урахування купівельної спроможності населення.

2. У дослідженні здійснено аналіз рівня доступності сигарет в Україні протягом 2016–2020 рр. на основі порівняння значень темпів зростання доходів

домогосподарств та ціни сигарет. Споживча інфляція за останні п'ять років склала 36,5 %, реальна ціна пачки сигарет (20 штук в пачці) збільшилась у 1,9 рази, у той час як реальні доходи домогосподарств зросли у 1,4 рази. Індекс доступності сигарет у 2020 р. в порівнянні з 2016 р. знизився на 23 % та склав 0,77. Для країн з трансформаційною економікою таке різке зниження доступності сигарет призводить до споживання населенням нелегальної продукції. З огляду на зазначене, ціни на сигарети мають зростати поступово, щоб споживачі могли адаптуватися під відповідний рівень зростання цін. Оптимальним діапазоном рівня доступності сигарет у країнах з середнім рівнем доходів вважаються його значення від 1,0 до 1,5% від одержуваних доходів.

3. Україна для досягнення цілей скорочення тютюнопаління серед населення та забезпечення фіскальної ефективності акцизного оподаткування вдається до заходів стрімкого підвищення податкових ставок, яке доволі часто є непрогнозованим та неодноразовим протягом року. Вітчизняна акцизна політика спрямована на підвищення податкового навантаження на сигарети, частка якого в середньозваженій ціні упродовж 2015–2020 рр. збільшилась з 55,7 до 71,2 % (з ПДВ), що є доволі високим показником зважаючи на низьку купівельну спроможність населення. Так, цінова доступність сигарет в Україні становить 3,6 % ВВП на душу населення, необхідного для придбання 2 000 сигарет найпопулярніших марок, що є доволі низьким показником (41-е місце серед 50 європейських країн).

Чутливість споживачів до зміни ціни зумовлює тенденцію до збільшення потоків незаконних сигарет, які внаслідок ухилення від акцизного оподаткування є більш доступними для широкого кола споживачів. За результатами економетричного моделювання встановлено, що зростання ціни сигарет в Україні на 1 % зумовлює збільшення обсягів їх незаконного обігу на 1,22 %. Інакше кажучи, підвищення ставок акцизного податку та, як наслідок, цін на сигарети в Україні має значний вплив на обсяг тіншового ринку тютюнових виробів. Це дозволяє констатувати, що акцизна політика України характеризується заходами стрімкого та необґрунтованого зростання ставок акцизного податку без врахування купівельної спроможності населення, що створює ризики зростання обсягів незаконної торгівлі сигаретами. Це негативно позначатися на ефективності виконання програм у сфері охорони здоров'я та податкових надходженнях до державного бюджету.

4. Доведено, що до основних факторів впливу на розмір незаконного ринку сигарет належать: непередбачуваність та економічна необґрунтованість підвищення рівня ставок акцизного податку; низька купівельна спроможність населення; скорочення легального виробництва підакцизної продукції; низький

рівень податкової дисципліни; суспільна толерантність до нелегальної діяльності; наявність неформальних дистрибуторських мереж і організованої злочинності; нестабільність та несистемність фіскальної політики; відмінності акцизної політики між різними юрисдикціями (рівень ставок акцизного податку у країнах-сусідах); низька ефективність контрольних заходів за виробництвом та обігом підакцизних товарів та нескоординована робота правоохоронних органів; недостатня відповідальність за правопорушення у сфері виробництва й обігу підакцизних товарів; вуличні та ринкові продажі без оформлення підприємницької діяльності; нерегульована належним чином Інтернет-торгівля підакцизними товарами та відсутність відповідних механізмів контролю тощо. Здійснено систематизацію форм і методів незаконної торгівлі сигаретами та чинників, що сприяють їх появі. Зокрема, до форм такої діяльності віднесено: фальсифікацію, контрабанду, «незаконні білі» або «дешеві білі» сигарети, «бутлегінг», просування підакцизних товарів ланцюгом постачання без сплати або з частковою сплатою податків, заміну при маркуванні безпосереднього об'єкта оподаткування; демпінг.

5. За останнє десятиліття розмір тіньового ринку тютюнової продукції демонструє максимальне значення (15,9% у травні 2021 р.) та продовжує збільшуватись, становлячи суттєві суспільні та економічні виклики для держави. Необхідним є виважене коригування державної акцизної політики, враховуючи показники тіньового ринку сигарет та потенціал його розширення. Відсутність комплексних і системних заходів у даній сфері призведуть до бюджетних втрат у 2021 р. на рівні 12 млрд грн, а у 2022–2024 рр. – у середньому 22,9 млрд грн. Актуальним є перегляд ставок акцизного податку на сигарети шляхом пролонгації періоду наближення їх розміру до рівня ЄС, з урахуванням позитивного досвіду країн ЄС. Доцільно одночасно підвищувати інституційну спроможність вітчизняних фіскальних і правоохоронних органів, модернізувати підходи щодо ідентифікації, ранжування та управління податковими ризиками у сфері оподаткування сигарет. Протидія незаконному обігу тютюнових виробів має становити важливий елемент стратегії національної та економічної безпеки.

6. Крім недоотримання податкових надходжень до бюджету, зростання незаконного ринку тютюнових виробів провокує ерозію ринку на користь тіньових гравців, що призводить до викривлення конкуренції на ринку та зниження прибутковості легальних учасників ринку, як виробників, так і суб'єктів реалізації (адже наразі ціновий розрив між легальною і незаконною продукцією складає понад 60 % та буде зростати). Розширення тіньового ринку також впливає на підвищення індексу доступності тютюнових виробів (у тому

числі для неповнолітніх), що негативно позначається на стані громадського здоров'я та не відповідає меті підвищення акцизного податку на тютюнові вироби.

7. За сучасних умов в державній політиці не враховується позиція Рахункової палати України, яка щорічно наголошує на відсутності та доцільності формування цілісної системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів. Впровадження такої системи дозволить акумулювати до бюджету мільярдні надходження у вигляді податків, які зараз не сплачуються. Ефективна державна стратегія протидії незаконному виробництву і обігу сигарет могла б стати запобіжником розширення тіньової складової ринку, як, наприклад, це сталось у Македонії. Особливістю реалізації цієї стратегії стало підписання Меморандуму державних фіскальних інституцій з найбільшими виробниками тютюнових виробів щодо методів і форм протидії незаконному виробництву, торгівлі та контрабанді такої продукції. Інституційне та фіскальне регулювання ринку сигарет має відбуватись шляхом переговорного процесу владних інститутів та легальних виробників, що забезпечить отримання вигоди обома цими сторонами (оптимуму за Парето). В іншому разі, існує високий ступінь ймовірності прояву ризиків подальшого зростання тіньової складової ринку тютюнових виробів.

8. Запропоновано сценарій розширення часового інтервалу формування цілісної та комплексної системи державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів до 2025 р. Такий часовий діапазон є обґрунтованим, виходячи з наявних у арсеналі держави технологічних, фінансових і людських можливостей. Необхідним є пом'якшення зростання податкового навантаження на сигарети в Україні та внесення коригувань в діючий графік підвищення податкових ставок, а саме – розширення його часового діапазону до 2028 р. та сповільнення темпів зростання акцизу. Цілком логічним виглядає врахування позитивного досвіду країн Центральної та Східної Європи, які більш плавно та виважено здійснювали приведення ставок акцизного податку на сигарети до вимог Директиви 2011/64/ЄС, що дозволило їм доволі ефективно протидіяти тіньовому ринку тютюнової продукції, збільшити бюджетні надходження та досягти цілей у сфері охорони здоров'я населення. В середньому такий шлях гармонізації тривав близько 14 років. Представлено Проект графіку підвищення ставок акцизного податку на сигарети в Україні у 2022–2028 рр. Реалізація запропонованого сценарію підвищення мінімального акцизного податкового зобов'язання на сигарети надасть можливість сповільнити ерозію ринку тютюнових виробів тіньовим сегментом та знизити його частку.

9. Економічними наслідками незаконного обігу тютюнових виробів є: недонадходження податків до бюджету; спотворення конкуренції на ринку; розширення незаконного ринку такої продукції; фінансування заходів гібридної агресії, корупції. Тіньова економіка є серйозним викликом для національної безпеки. Соціальними ефектами незаконного обігу є: більша доступність тютюнових виробів для населення, у тому числі для неповнолітніх, що наносить шкоду громадському здоров'ю; незаконна торгівля підриває довіру до суспільних інститутів; завдає іміджевих втрат державі на міжнародній арені. Враховуючи значні ризики в сфері виробництва і обігу підакцизних товарів, досить важливим є питання відповідальності за порушення у сфері виробництва та обігу тютюнової продукції. Одним із основних завдань протидії незаконному обігу сигарет є повернення кримінальної відповідальності за контрабанду таких підакцизних товарів. Це відповідає кращим європейським практикам, де контрабанда підакцизних товарів віднесена до кримінальних злочинів і карається позбавленням волі до 8 років та штрафом до 75000 євро. Серед цих країн – Німеччина, Франція, Італія, Чехія, Литва. Вагомим чинником тінізації обігу сигарет в Україні виступає також відсутність невідворотності покарання за вчинені правопорушення у сфері оподаткування. Важливими заходами є модернізація технічного обладнання і подальша закупівля спеціальних пристроїв для Державної митної та Державної прикордонної служб України, таких як сканери, прилади нічного бачення, камери для фіксації, квадрокоптери тощо. Необхідним є постійне підвищення навичок та формування мобільних команд відстеження незаконної підакцизної продукції. Важливим вектором протидії незаконній торгівлі сигаретами є налагодження інформаційної та технічної комунікації з легальними виробниками. Також доцільним є зміцнення позиції держави у судових процесах за наслідками відкритих справ, що передбачає залучення найбільш фахових експертів із даних питань.

10. Для виконання завдань з підвищення ефективності контролю за обігом підакцизних товарів і протидії незаконному їх обігу необхідно перейти на принципово новий рівень інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів. Передумовою забезпечення повної прозорості системи адміністрування акцизного податку має стати об'єднання інформаційних ресурсів баз даних, пов'язаних із станом та діяльністю економічних операторів ринку підакцизних товарів, у комплексну інформаційну систему. Це пов'язано з відсутністю оперативного доступу до інформації відповідних баз даних ДПС України в режимі реального часу при існуванні розгалуженої мережі реєстрів платників акцизного податку та місць зберігання підакцизних товарів. У зв'язку з цим запропоновано впровадження нового електронного сервісу з надання

електронних послуг співробітникам контролюючих органів, платникам податків та іншим зацікавленим особам з використанням інтернет-середовища та єдиного вебпорталу ДПС України – Комплексної інформаційної системи операторів ринку підакцизних товарів ДПС України.

11. Важливу роль в розвитку системи контролю відіграють заходи по вдосконаленню ліцензування новостворених суб'єктів господарювання, які здійснюють виробництво та продаж тютюнових виробів. Зокрема, зарубіжний досвід свідчить, що в країнах ЄС застосовують фрагментарне ліцензування виробництва та обігу підакцизних товарів. Причому, в більшості з них використовується дозвільний принцип ліцензування, що перешкоджає входженню на ринок недобросовісних операторів, зокрема тих, які мають погану репутацію, зарекомендували себе як несумлінні платники податків або не відповідають встановленим ліцензійним вимогам. Натомість, «заявочний принцип» отримання ліценції, якого дотримуються в Україні, створює ситуацію за якої окремі суб'єкти господарювання без дотримання ліцензійних умов можуть розпочинати господарську діяльність. Крім зазначених заходів, вагомий потенціал підвищення ефективності боротьби з незаконним виробництвом та обігом сигарет полягає у налагодженні міжнародного співробітництва в сфері протидії такому обігу та розбудові системи міжвідомчого співробітництва між контролюючими органами в межах країни. Це сприятиме легалізації продажу тютюнових виробів, дозволить запобігти їх незаконному обігу та забезпечити додаткові податкові надходження до бюджету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / К.: Алерта, 2013. 384 с.
2. Бутченко М. Таємний завод в Краснодарі. НВ дізнався про групу співробітників ФСБ РФ, яка розгорнула контрафактний тютюновий бізнес в «ЛНП». НВ. 2021. URL:<https://nv.ua/ukr/ukraine/events/fsb-rozgornula-pid-luganskom-kontrafaktne-virobnictvo-cigarok-novini-ukrajini-50141391.html>.
3. Бюджетна декларація на 2022-2024 роки. URL:<https://mof.gov.ua/storage/files/Бюджетна%20декларація%20на%202022-2024%20роки.pdf>.
4. Виробництво промислової продукції за видами. *Державна служба статистика України*. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/pr/ovp/ovp_u/arh_ovp_20_u.htm.
5. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/10-4_2018/Vysn_RP_10-4_2018.pdf.
6. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/8-5_2019/Vysn_vyk_dbu_2018_8-5_2019.pdf.
7. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/9-1_2020/Vysn_9-1_2020.pdf.
8. Висновки Рахункової палати України про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/7-1_2021/Vysn_7-1_2021.pdf.
9. Голова ДФС В. Мельник провів робочу зустріч з представниками Української асоціації виробників тютюнових виробів «Укртютюн». *Державна фіскальна служба України*. 2021. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/394131.html>.

10. Данило Гетманцев: Мушу констатувати провал боротьби з тіньовим ринком підакцизних товарів. *Економічна правда*. 2021. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2021/06/24/675295/>.
11. Дауши Е., Яворський П. Аналітична записка про оподаткування сигарет і тютюнових виробів для електричного нагрівання (ТВЕН). URL: <https://rpr.org.ua/news/analitychna-zapyska-pro-opodatkuvannia-syharet-i-tiutiuovuykh-vyrobiv-dlia-elektrychnoho-nahrivannia-tven/>.
12. Денис Малюська: Встановлено новий порядок знищення конфіскованих підакцизних товарів. *Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України*. 2019. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/denis-malyuska-vstanovleno-novij-poryadok-znishchennya-konfiskovanih-pidakciznih-tovariv>.
13. Деякі питання маркування марками акцизного податку тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах: Постанова Кабінету Міністрів України; Зразок від 29.10.2020 № 1037. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1037-2020-%D0%BF#n10>.
14. ДПСУ продовжує об'єднувати зусилля для протидії незаконному виготовленню та переміщенню тютюнових виробів. *Державна прикордонна служба України*. 2020. URL: <https://dpsu.gov.ua/ua/news/dpsu-prodovzhu-obdnuvati-zusillya-dlya-protidii-nezakonnomu-vigotovlennyu-ta-peremishchennyu-tyutyunovih-virobiv>.
15. Експертний висновок до законопроекту згідно зі статтю 27 Бюджетного кодексу України. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/bills_documents/document-1966477.pdf.
16. Железняк Я. Боротьба з контрабандою: чому криміналізація не вирішить проблему. *Економічна правда*. 2021. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2021/06/2/674530/>.
17. Житомирська митниця ДФС: упереджено незаконне переміщення тютюнових виробів через митний кордон України. *Державна фіскальна служба України Офіційний портал*. 2021. URL: <http://zt.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-315186.html>.
18. Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1 (59). С. 258–260.
19. Звіт ДФС за 2017 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>.
20. Звіт ДФС за 2018 р. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>.
21. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254962.docx>.

22. Звіт про діяльність Державної прикордонної служби України у 2017 році. *Державна прикордонна служба України*. 2018. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/media/17-civik-2018/zvit_2017/Derjprykordon_%202017.pdf.
23. Звіт про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України. Затверджено рішенням Рахункової палати від 22.10.2019 № 29-2. URL: <https://rp.gov.ua/FinControl/FinResolutions/?id=147>.
24. Значення соціально-демографічного прогнозування в реалізації стратегії економічного розвитку. *Економіка та держава*. № 3. 2021. С. 14–17. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2021/4.pdf.
25. Караев А. К., Мельничук М. В. Основы эффективной акцизной политики на табачную продукцию. *Проблемы экономики и юридической практики*. № 2. 2017. С. 43–47.
26. Контрабанда сигарет: розмах, наслідки, уроки сусідніх країн та план боротьби. *Економічна правда*. 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2020/09/7/664652/>.
27. Контрабанда: сигарети. *Український інститут майбутнього*. 2020. URL: <https://uifuture.org/reports/kontrabanda-sigareti/>.
28. Контрабандо, стоп? *ЛІГА БізнесІнформ*. 2020. URL: https://project.liga.net/projects/kontrabanda_cigaret_ua/.
29. Коротун В. І. Тактика та стратегія реалізації акцизної політики в Україні. *Малий і середній бізнес (право, економіка, держава)*. 2013. № 3 (55). С. 180–186. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/204/1/171_IR.pdf.
30. Кулицький С. Тіньовий ринок тютюнових виробів: контрафактне виробництво і контрабанда. *Україна: події, факти, коментарі*. 2021. № 6. С. 40–51. URL: <http://nbuviar.gov.ua/images/ukraine/2021/ukr6.pdf>.
31. Лист ДПС України від 11.02.2021 № 3836/7/99-00-21-03-03-07. *Офіційний портал Державної податкової служби України*. URL: <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/print-75122.html>.
32. Литвин О. Україна втрачає по 12 млрд на рік через контрабанду сигарет: які схеми використовують і хто за ними стоїть. *Obozrevatel*. 2021. URL: <https://news.obozrevatel.com/ukr/economics/economy/falsifikatsiya-sigaret-v-ukraini-dosyagla-istorichnogo-rivnya-hto-stoit-za-kontrabandoyu.htm>.
33. «ЛНР-ДНР» – контрабандная угроза для ЕС. *Остров*. 2020. URL: <https://www.ostro.org/general/economics/articles/602670>.

34. Макаренко В. В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. *Інноваційна економіка*. 2010. № 2 (16). С. 252–256.
35. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
36. Митниця посилює боротьбу з тютюновою контрабандою - 16,5 млн шт сигарет вилучені за три місяці 2021 р. *Державна митна служба України*. 2021. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/mitnitsia-posiliuie-borotbu-z-tiutiunovoiu-kontrabandoiu-165-mln-sht-sigaret-vilucheni-za-tri-misiatsi-2021-r-422>.
37. Місія Європейської Комісії з надання допомоги в питаннях кордону Україні та Молдові (EUBAM). *Офіційний вебсайт Державної прикордонної служби України*. URL: <https://dpsu.gov.ua/ua/misiya-vropeyskoi-komisii-z-nadannya-dopomogi-v-pitannya-kordonu-ukraini-ta-moldovi-eubam/>.
38. 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.
39. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (1 хвиля 2021). *Kantar Україна*. 2021. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-1-hvilya-2021>.
40. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2021) / *Kantar Україна*. URL: https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2021?fbclid=IwAR0Vig09p4FqOZUCI7agSjWGkd31e_b128KR5CarKJNrDGFmDIL30qJdr5k.
41. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (4 хвиля 2020) / *Kantar Україна*. 2020. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-4-hvilya-2020>.
42. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні. / *Kantar Україна*. 2021. *Kantar Україна*. URL: https://tns-ua.com/wp-content/uploads/2021/05/Kantar_AIT_Infografika_kviten-2021.png.
43. Один зі «слуг» Зеленського причетний до контрабанди китайських цигарок: розслідування. *Щоденна газета Високий замок*. 2021. URL: <https://wz.lviv.ua/news/438007-odyn-zi-sluh-zelenskoho-prychetnyi-do-kontrabandy-kytayskykh-tsyharok-rozsliduvannia>.
44. Палієнко І. Як працює схема ухилення сплати акцизу за тютюн. 2018. *Бизнес Цензор*. URL: https://biz.censor.net/columns/3047238/yak_pratsyu_shema_uhilennya_splati_aktsizu_za_tyutyun.

45. 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.

46. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

47. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 № 1014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1014-2019-%D0%BF#Text>.

48. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

49. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії у сфері протидії незаконному виробництву та обігу тютюнових виробів на період до 2021 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29 січня 2020 р. № 128-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-planu-zahodiv-z-realizacm290120iyi-strategiyi-u-sferi-protidiyi-nezakonnomu-virobnictvu-ta-obigu-tyutyunovih-virobiv-na-period-do-2021-roku>.

50. Про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС: Директива Європейського Парламенту і Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf>.

51. 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>.

52. Проект Закону про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів, а також недостовірного декларування товарів: Номер, дата реєстрації: 5420 від 23.04.2021. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71756.

53. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України : монографія / [Брехов С. С., Коротун В. І., Сушкова О. Є.,

Новицька Н. В. та ін.] ; за заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна. К.: Алерта, 2017. 344 с.

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

55. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну: ВООЗ; Конвенція, Міжнародний документ від 21.05.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001#Text.

56. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Мярковський А. І. та ін.; за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ. 2011. 656 с.

57. Розвиток системи контролю за виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні: Звіт про ННТР: НДІ фіскальної політики УДФСУ; кер. Н. В. Новицька. Ірпінь, 2020. 277 с. № ДР 0120U104526.

58. Самооцінка населенням стану здоров'я та рівня доступності окремих видів медичної допомоги. *Статистичний збірник Державної служби статистики України*. URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/17/Arch_snsz_zb.htm.

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

60. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017 (2). 93–115.

61. Стенограма комітету з питань фінансів, податкової та митної політики ВРУ від 02 червня 2021 року. URL: <http://komfinbank.rada.gov.ua/documents/zasid9skl/74555.html>.

62. Теплохід із Туреччини віз до Києва 7,5 тонн тютюну для кальяну під виглядом пряжі. *Zaxid Net*. 2021. URL: https://zaxid.net/teplohid_iz_turechchini_viz_do_kiyeva_75_tonn_tyutyunu_dlya_kalyanu_pid_viglyadom_pryazhi_n1514829.

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

64. ТОП-200 найбільших компаній України за сумою сплати податкових платежів за 2020 рік. *РЕЙТИНГ. Бізнес в офіційних цифрах*. 2021. URL: https://rating.zone/wp-content/uploads/2021/04/top_200_2020.pdf.

65. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Угода, Список, Міжнародний документ від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.
66. Україна у цифрах 2019. *Державна служба статистика України*. URL: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/zb_yearbook_2019.pdf.
67. Щодо інструментів створення торговельно-логістичних центрів розвитку транскордонної торгівлі. Національний інститут стратегічних досліджень. Аналітична записка. URL: <http://old2.niss.gov.ua/articles/437/>.
68. Affordability of the Most Sold Brand of Cigarettes, Globally, 2008, 2010, 2012, 2014, 2016, 2018, *Trend Growth Rate in Affordability, Cigarettes. WHO*. URL: https://www.who.int/tobacco/global_report/Table-9.6-Affordability.xls.
69. Ajmal A., Veng. I. U., Tobacco Tax and the Illicit Trade in Tobacco Products in New Zealand. *Australian and New Zealand journal of public health*. 2015. Vol. 39(2). P. 116–120.
70. Alberto Aziani et al. Empty Discarded Pack Data and the Prevalence of Illicit Trade in Cigarettes. SSRN Scholarly Paper. Rochester, NY: Social Science Research Network, 2017. URL: <https://papers.ssrn.com/abstract=2906015>.
71. Attitudes of Europeans Towards Tobacco and Electronic Cigarettes. Special Eurobarometer 458. 2017. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2f01a3d1-0af2-11e8-966a-01aa75ed71a1>.
72. Calderoni F., Brenner A., Karayotova M., Rotondi M., Zorč M. The Eastern Balkan Hub for Illicit Tobacco. *Transcrime—Research Centre on Transnational Crime, Università Cattolica del Sacro Cuore: Milano*. 2016. URL: <https://www.transcrime.it/en/privacy-policy/>.
73. Chaloupka F. J, Powell L. M, Warner K.E. The Use of Excise Taxes to Reduce Tobacco, Alcohol, and Sugary Beverage Consumption. *Annual Review of Public Health*. 2019. Vol. 2(40). P. 187-201. URL: <https://doi.org/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816/>.
74. Chaloupka F. J., Tauras J. A. Taxation of emerging tobacco products. *Journal of Medicine*, 2020. 373, 594-597.
75. Commission Staff Working Document [Anti-smuggling Action Plan] Accompanying the document Communication from the Commission to the Council and the European Parliament Stepping up efforts to fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products – A comprehensive EU Strategy. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD:2013:193:FIN>.

76. Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2020. OECD. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en&_csp_=c74456d46ecc7b2f6fd3352bb00363ec&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e11634.

77. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>.

78. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0064>.

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

80. Elizabeth Allen. *The Illicit Trade in Tobacco Products and How to Tackle It*. 2nd Ed. Washington: International Tax and Investment Center, 2014. URL: <http://www.iticnet.org/images/AIT/English-TheIllicitTradeinTobaccoProductsandHowtoTackleIt.pdf>.

81. 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.

82. Excise Duties on Tobacco. *European Commission*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en.

83. Excise Duty Tables Tax receipts – Manufactured Tobacco. *European Commission*. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf.

84. Exploring the Modern Nicotine Landscape. *Euromonitor International*. URL: https://go.euromonitor.com/wb-video-2020-exploring-modern-nicotine-landscape.html?utm_campaign=WB_20_03_31_REC_Exploring_Modern_Nicotine_Landscape&utm_medium=Email&utm_source=0_Auto-Response_Email.

85. Households and NPISHs Final consumption expenditure per capita (constant 2010 US\$). *The World Bank*. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/NE.CON.PRVT.PC.KD?end=2019&start=2012>.

86. Illicit Cigarette Consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland / *KPMG*. 2020. 237 p. URL: <https://www.stopillegal.com/docs/default-source/external-docs/kpmg-report---2019-results/kpmg-report-illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-and-switzerland-2019-results.pdf>.

87. Illicit Tobacco Trade. FATF, Annual Report, FATF Guidance. Paris, 2012. URL: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Illicit%20Tobacco%20Trade.pdf>.

88. Illicit Trade Report 2015. *World Customs Organization*. URL: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/illicit-trade-report/itr_2015_en.pdf?db=web.

89. ITTP Nexus In Europe and Beyond. 2019. URL: <https://www.transcrime.it/publicazioni/ittp-nexus-in-europe-and-beyond/>.

90. Joossens L., Raw M. From Cigarette Smuggling to Illicit Tobacco Trade. *Tobacco Control*. 2012. Vol. 21 (No. 2). P. 230–234. URL: <https://doi.org/10.1136/tobaccocontrol-2011-050205>.

91. Kan Ming-yue. Investigating cigarette affordability in 60 cities using the cigarette price-daily income ratio. *Tobacco Control*. 2007 Dec. 16(6). P. 429–432. URL: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC2807202/>

92. Krasovsky K. Impact of Tobacco Taxation Policy in Ukraine In 2018–2019 on Tobacco Sales and Revenue. *Tobacco Prevention & Cessation*, 6. 2020. URL: <http://www.tobaccopreventioncessation.com/Impact-of-tobacco-taxation-policy-in-Ukraine-in-2018-2019-on-tobacco-sales-and-revenue,128283,0,2.html>.

93. Mikulić D., Buturac G. In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. *Sustainability*, 2020. 12(1), 401. URL: <https://www.mdpi.com/2071-1050/12/1/401>.

94. National Research Council 2015. Understanding the U.S. Illicit Tobacco Market: Characteristics, Policy Context, and Lessons from International Experiences. Washington, DC: The National Academies Press. <https://doi.org/10.17226/19016>.

95. 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

96. 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.

97. Project Sun. A Study of the Illicit Cigarette Market in the European Union, Norway and Switzerland 2015 Results. *KPMG*. 2016. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/project-sun-report.pdf>.
98. Releases for Consumption of Cigarettes 2002–2019 (in 1 000 pieces). *European Commission*. 2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/docs/body/tobacco_products_releases-consumption.pdf.
99. Report from the Commission to the Council and the European Parliament Progress report on the implementation of the Commission Communication «Stepping up the fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products - a comprehensive EU strategy (Com (2013) 324 final of 6.6.2013)» COM/2017/0235 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52017DC0235>.
100. Stepping up the fight against cigarette smuggling and other forms of illicit trade in tobacco products - a comprehensive EU strategy (Com (2013) 324 final of 6.6.2013). URL: <https://www.eesc.europa.eu/en/links/stepping-fight-against-cigarette-smuggling-and-other-forms-illicit-trade-tobacco-products-comprehensive-eu-strategy-com>.
101. Stiglitz J. E. Making globalization work. WW Norton & Company. 2007. 388 p.
102. Study on Council Directive 2011/64/EU on the Structure and Rates of Excise Duty Applied to Manufactured Tobacco. *European Commission*. 2019. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/8c9dd329-4d4f-11ea-aece-01aa75ed71a1/language-en>.
103. Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway (2020 Edition) Luxembourg: *Publications Office of the European Union*, 2020. 308 p. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c0b00da7-c4b1-11ea-b3a4-01aa75ed71a1>.
104. Thaler R. H. Advances in Behavioral Finance. Vol. II. *Princeton University Press*. 2005. 694 p.
105. The Impact of E-Cigarette Regulation on the Illicit Trade in Tobacco Products in the European Union [Prieger J. E., Kleiman M., Kulick J., Aziani A., Levi M., Hampsher S.C., Manning C., Hahn R.]. BOTEK Analysis LLC. 2019. 222 p.
106. Transcrime. European Outlook on the Illicit Trade in Tobacco Products. Trento: *Transcrime – Università degli Studi di Trento*, 2015. 152 p. URL: <https://www.transcrime.it/wp-content/uploads/2015/02/European-Outlook-on-the-ITTP.compressed.pdf>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Показники формування акцизної складової в ціні тютюнових виробів у країнах ЄС

Країни	Специфічний акциз, свро/тис. шт.	Адвалорний акциз, %	ПДВ, %	Всього адвалорні податки, %	Сумарний рівень акцизного оподаткування (Excise Yield), свро/1000 шт.	Частка податків в середньозваженій роздрібній ціні сигарет (WAP), %	Мінімальне акцизне зобов'язання, свро за 1000 шт.
<i>Країни, які надають перевагу специфічній ставці</i>							
Данія	158,6	1,0	20,0	21,0	161,3	80,0	161,0
Швеція	153,0	1,0	20,0	21,0	155,8	76,0	156,0
Нідерланди	175,2	5,0	17,4	22,4	190,7	79,0	191,0
Ірландія	327,1	9,0	18,7	27,7	378,4	85,0	377,0
<i>Україна</i>	<i>40,7</i>	<i>12</i>	<i>20</i>	<i>32</i>	<i>45,6</i>	<i>58</i>	<i>43,3</i>
Румунія	79,9	14,0	16,0	30,0	103,8	77,0	101,0
Португалія	96,1	15,0	18,7	33,7	129,8	76,0	137,0
Велика Британія	256,3	16,5	16,7	33,2	328,6	92,0	330,0
Латвія	74,6	20,0	17,4	37,4	106,6	84,0	109,0
Німеччина	98,2	21,7	16,0	37,7	159,3	72,0	165,0
Словенія	71,3	22,6	18,0	40,6	111,0	81,0	111,0
Словаччина	61,8	23,0	16,7	39,7	99,0	78,0	97,0
Мальта	107,0	23,4	15,3	38,7	168,5	79,0	165,0
Угорщина	56,3	24,0	21,3	45,3	97,9	78,0	97,0
Болгарія	55,7	25,0	16,7	41,7	87,8	85,0	91,0
Литва	59,0	25,0	17,4	42,4	98,8	79,0	96,0
Греція	82,5	26,0	19,4	45,4	136,9	85,0	118,0
Чехія	56,7	27,0	17,4	44,4	103,7	77,0	102,0
Естонія	77,5	30,0	16,7	46,7	130,8	90,0	125,0
<i>Країни, які надають перевагу адвалорній ставці</i>							
Кіпр	55,0	34,0	16,0	50,0	128,6	75,0	122,0
Польща	48,3	31,4	18,7	50,1	99,5	80,0	99,0
Хорватія	45,1	34,0	20,0	54,0	102,0	81,0	102,0
Австрія	58,0	37,5	16,7	54,2	147,3	79,0	144,0
Бельгія	66,5	40,0	17,4	57,4	188,6	79,0	189,0
Люксембург	18,9	46,7	14,5	61,2	127,1	69,0	116,0
Італія	20,9	51,0	18,0	69,0	145,8	78,0	146,0
Іспанія	24,7	51,0	17,4	68,4	140,0	79,0	132,0
Франція	61,1	51,7	16,7	68,4	262,2	84,0	279,0
Фінляндія	62,3	52,0	19,4	71,4	236,4	90,0	261,0

Джерело: розраховано з використанням даних Excise duty tables (Part III – Manufactured Tobacco), shows the situation as at 01.07.2020, European Commission, 2020 URL: www.ec.europa.eu.

Додаток Б

Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх нелегального обігу та ВВП на душу населення у окремих країнах, які приєднались до ЄС в 2004 та 2007 рр. упродовж 2009–2019 рр.



Рис. Б.1. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Болгарії упродовж 2009–2019 рр.



Рис. Б.2. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Естонії упродовж 2009–2019 рр.

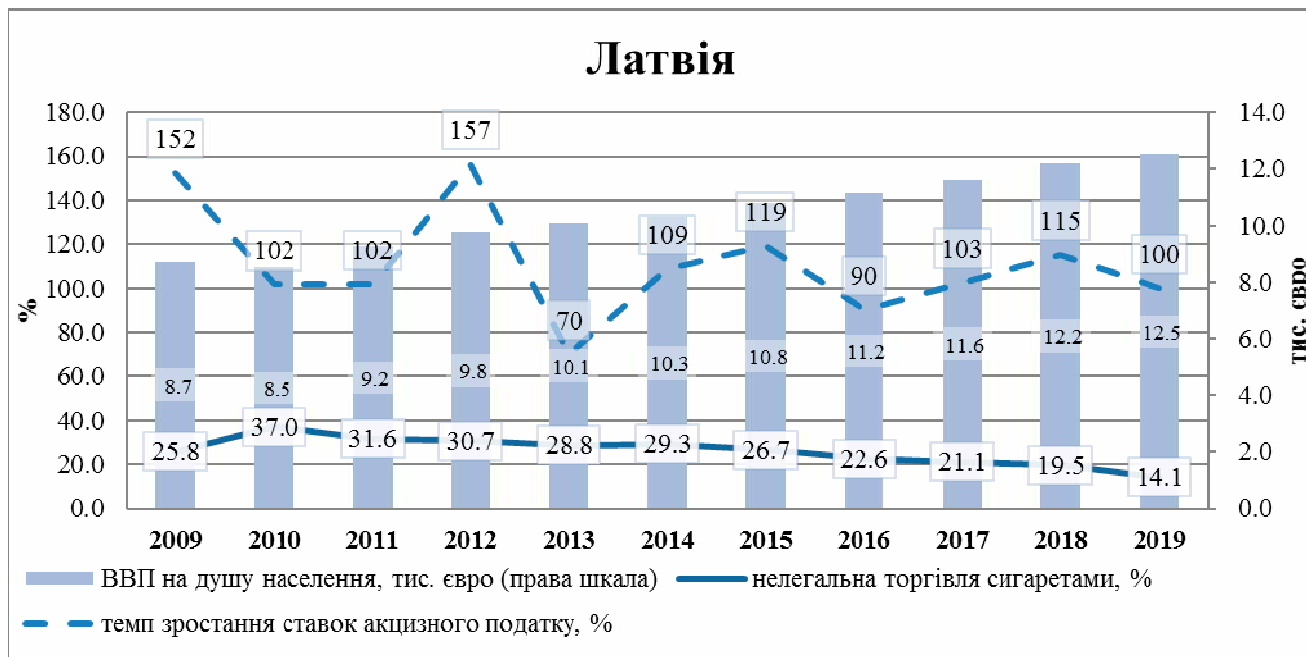


Рис. Б.3. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Латвії упродовж 2009–2019 рр.



Рис. Б.4. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Литві упродовж 2009–2019 рр.



Рис. Б.5. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Польщі упродовж 2009–2019 рр.

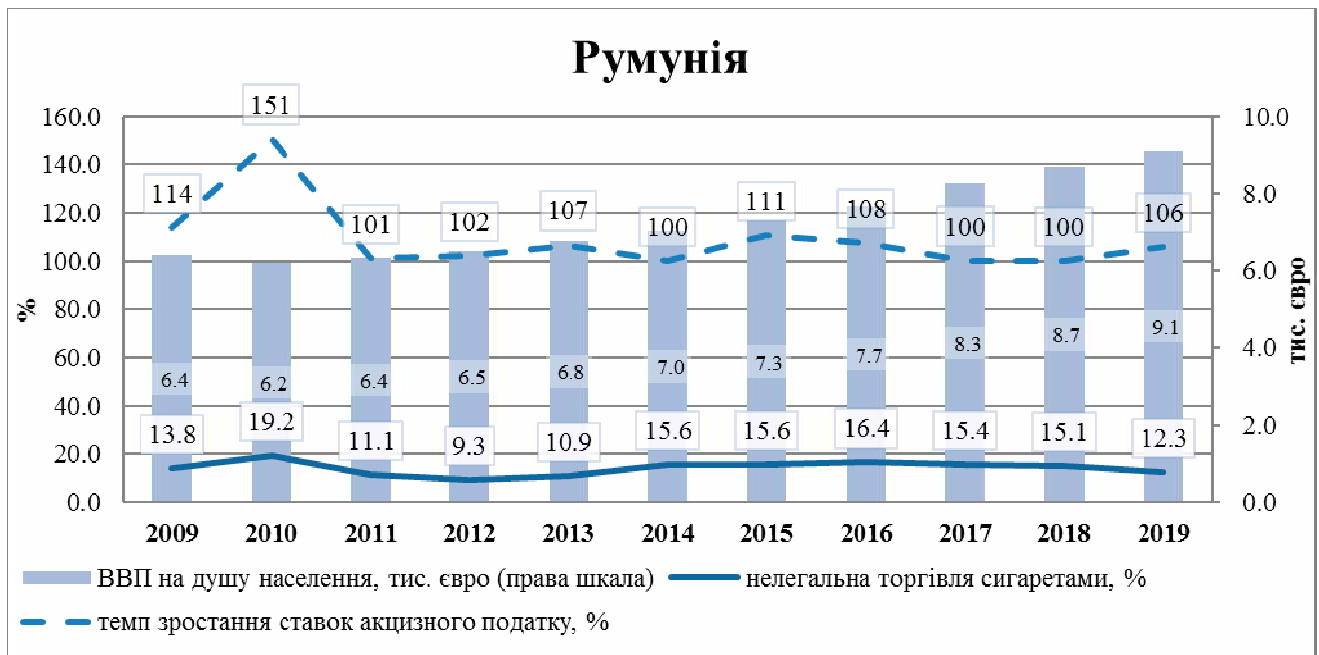


Рис. Б.6. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Румунії упродовж 2009–2019 рр.

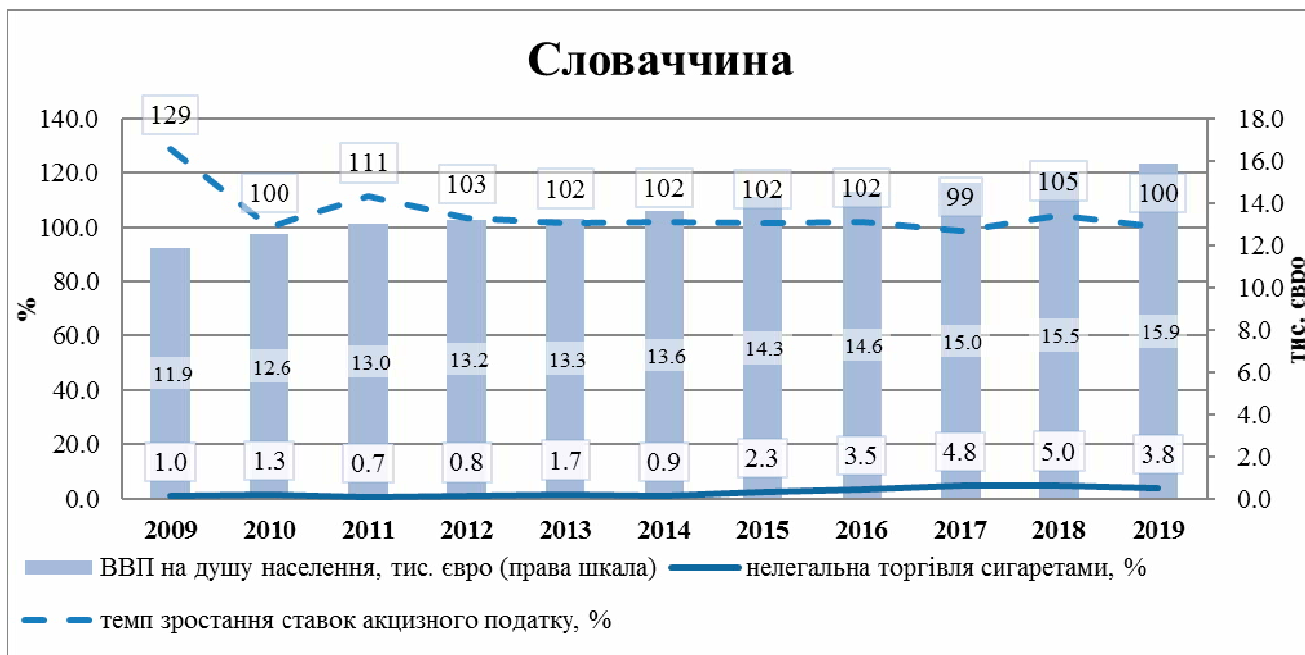


Рис. Б.7. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Словаччині упродовж 2009–2019 рр.

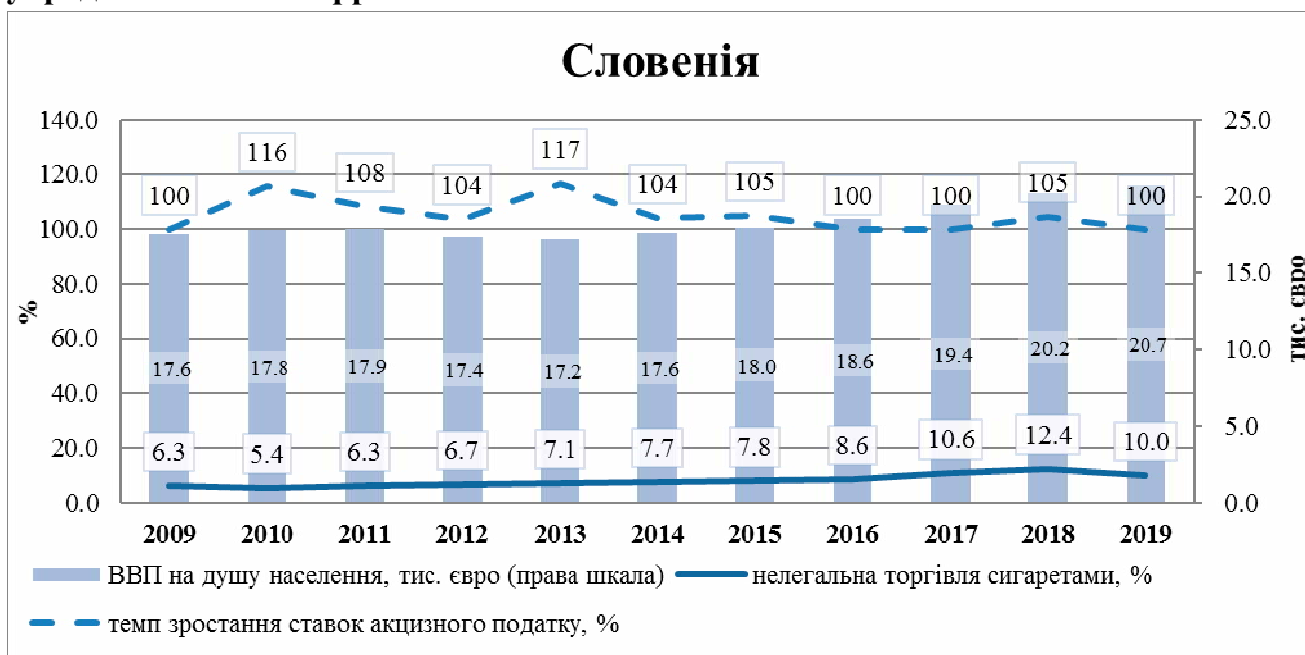


Рис. Б.8. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення у Словенії упродовж 2009–2019 рр.

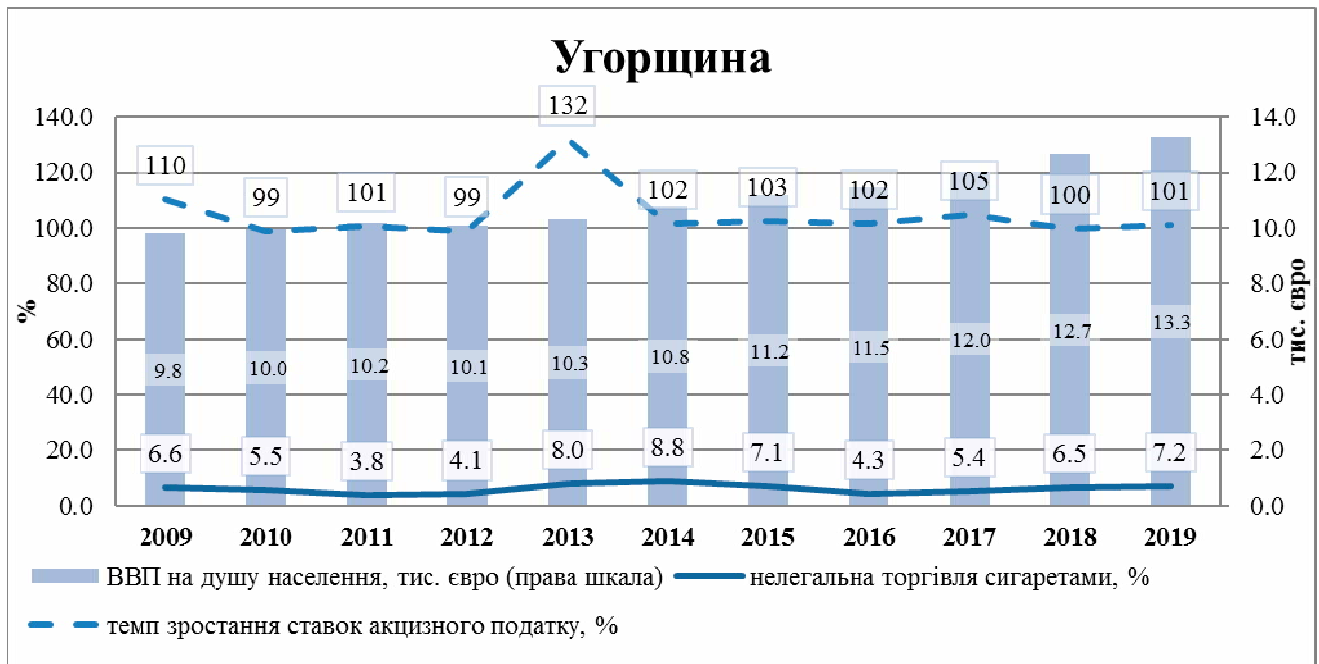


Рис. Б.9. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення в Угорщині упродовж 2009–2019 рр.



Рис. Б.10. Динаміка темпів зростання ставок акцизного податку на сигарети, частки їх незаконного обігу та ВВП на душу населення в Чехії упродовж 2009–2019 рр.

Джерела: розраховано за даними: Excise duty tables: Part III – Manufactured Tobacco (shows the situation as at 01.07) / European Commission, 2009–2020. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en; Project Star 2010 Results / KPMG. 24 May. 2011. 295 p. URL: <https://www.yumpu.com/en/document/view/6391666/project-star-2010-results-philip-morris-international>; Illicit Cigarette Consumption in the EU, UK, Norway and Switzerland / KPMG. 2020. 237 p. URL: <https://www.stopillegal.com/docs/default-source/external-docs/kpmg-report---2019-results/kpmg-report-illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-and-switzerland-2019-results.pdf>; Real GDP per capita [SDG_08_10] / Eurostat. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/NAMA_10_PC/default/table?lang=en

Додаток В

Приклади продажу нелегальних тютюну та тютюнових виробів із використанням Інтернет-сайтів, засобів телефонного зв'язку, різноманітних додатків та електронної пошти



Рис. В.1. Скріншот зі сайту sigaretka.top станом на червень 2021 р.

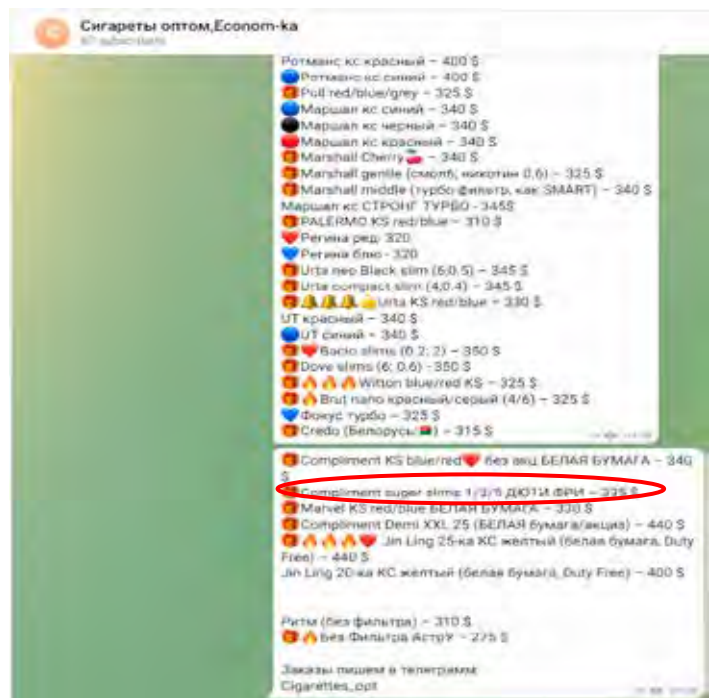


Рис. В.2. Скріншот зі Телеграм-каналу «Сигарети оптом: Економ-ка» станом на червень 2021 р.



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

+38(096) 464-61-85

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