

**В. І. Коротун**

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, в. о. директора Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, tax2000@i.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6447-5916>

**Т. В. Кошук**

кандидат економічних наук, провідний науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, tvkoshchuk@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

**АНТИДЕМПІНГОВИЙ МЕХАНІЗМ СТАБІЛІЗАЦІЇ  
ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ**

**Анотація.** Розглянуто досвід країн ЄС щодо застосування фіскальних механізмів протидії демпінгу на ринку тютюнових виробів. Проаналізовано законодавчу ініціативу Міністерства фінансів України, спрямовану на обмеження легального продажу сигарет, максимальна роздрібна ціна яких за вирахуванням податків є нижчою від рівня мінімальних економічно обґрунтованих показників собівартості виробництва й витрат на реалізацію, норми прибутку, в контексті європейської практики. Доведено, що впровадження запропонованого антидемпінгового інструменту забезпечить зменшення ухилення від оподаткування та створить передумови для підвищення цін на сигарети з відповідним зростанням надходжень ПДВ, роздрібного акцизу й, за певних умов, адвалорного акцизу та податку на прибуток. Показано, що перевагами впровадження в Україні цієї акцизної новації також є: зниження привабливості нелегального експорту тютюнових виробів у країни ЄС, доступності сигарет; виконання умов Угоди про асоціацію з ЄС стосовно імплементації Директиви Ради 2011/64/ЄС; дієвість за значного щорічного підвищення ставок акцизного оподаткування; простота адміністрування; відсутність потреби в коригуванні відповідної законодавчої норми; поліпшення прогнозованості надходжень акцизного податку та зменшення ризику збільшення дефіциту бюджету; обмеження недобросовісної конкуренції на ринку тютюнових виробів.

**Ключові слова:** акцизний податок з тютюнових виробів, акцизна політика, адаптація національного законодавства до вимог директив ЄС із питань акцизного оподаткування тютюнових виробів, фіскальний механізм протидії демпінгу сигарет, запобігання ухиленню від сплати акцизу з тютюнових виробів.

**Табл. 1. Літ. 15.**

**Volodymyr Korotun**

Ph. D. (Economics), Senior research fellow, Research Institute of Fiscal Policy, University of State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, tax2000@i.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6447-5916>

**Tetiana Koshchuk**

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, tvkoshchuk@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

**ANTIDEMPING MECHANISM OF STABILIZING TOBACCO  
TAXATION REVENUE**

**Abstract.** The article investigates the experience of EU countries regarding the application of fiscal mechanisms for counteracting dumping in the tobacco market, which hinders the growth of cigarette prices, preventing the achievement of fiscal and regulatory

© Коротун В. І., Кошук Т. В., 2018

goals of increasing excise duty. The authors analyze the legislative initiative of the Ministry of Finance of Ukraine aimed at limiting the legal prohibition of cigarettes, the maximum retail selling price of which, with the exception of taxes envisaged by the law, is lower than the minimum level of economically grounded indices of production and implementation costs, norms of tobacco profits companies in the context of European practice. It is proved that the introduction of the proposed antidumping instrument based on the application of coefficients to the maximum retail selling price and the minimum excise duty will reduce tax evasion and create preconditions for raising cigarette prices with the corresponding increase in VAT revenues, retail excise tax and, under certain conditions, ad-valorem excise duty and corporate income tax. It is substantiated that the advantages of introducing this excise duty in Ukraine are also: the reduction of the attractiveness of illegal tobacco exports to the European Union and the availability of cigarettes, which is important for restricting smoking; compliance with the provisions of the EU-Ukraine Association Agreement in relation to the implementation of Council Directive 2011/64/EU; effectiveness with a significant annual increase in excise rates (as opposed to the German analogue of the antidumping mechanism based on the use of the weighted average retail selling price of cigarettes); ease of administration; there is no need to adjust the relevant legislation because there is no binding to fixed amounts as regulated in Spain; improving the predictability of excise duty revenues and reducing the risk of budget deficit growth; restriction of unfair competition in the tobacco market.

**Keywords:** excise duty on tobacco products, excise policy, adaptation of national legislation to the requirements of the EU directives on excise taxation of tobacco products, fiscal mechanism for counteracting cigarette dumping, prevention of tobacco tax evasion.

**JEL classification:** E62, H21, H26, H87.

### **В. И. Коротун**

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, и. о. директора Научно-исследовательского института фискальной политики Университета государственной фискальной службы Украины, Ирпень, Украина

### **Т. В. Коцук**

кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов экономики НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

## **АНТИДЕМПИНГОВЫЙ МЕХАНИЗМ СТАБИЛИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ ИЗ ТАБАЧНЫХ ИЗДЕЛИЙ**

**Аннотация.** Рассмотрен опыт стран ЕС по применению фискальных механизмов противодействия демпингу на рынке табачных изделий. Проанализирована законодательная инициатива Министерства финансов Украины, направленная на ограничение легальной продажи сигарет, максимальная розничная цена которых за вычетом налогов ниже уровня минимальных экономически обоснованных показателей себестоимости производства и расходов на реализацию, нормы прибыли, в контексте европейской практики. Доказано, что введение предложенного антидемпингового инструмента обеспечит уменьшение уклонения от налогообложения и создаст предпосылки для повышения цен на сигареты с соответствующим ростом поступлений НДС, розничного акциза и, при определенных условиях, адвалорного акциза и налога на прибыль. Показано, что преимуществами внедрения в Украине этой акцизной новации также являются: снижение привлекательности нелегального экспорта табачных изделий в страны ЕС, доступности сигарет; выполнение условий Соглашения об ассоциации с ЕС относительно имплементации Директивы Совета 2011/64/ЕС; действенность при значительном ежегодном повышении ставок акцизного налогообложения; простота администрирования; отсутствие необходимости корректировки соответствующей законодательной нормы;

улучшение прогнозируемости поступлений акцизного налога и уменьшение риска увеличения дефицита бюджета; ограничение недобросовестной конкуренции на рынке табачных изделий.

**Ключевые слова:** акцизный налог с табачных изделий, акцизная политика, адаптация национального законодательства к требованиям директив ЕС по вопросам акцизного налогообложения табачных изделий, фискальный механизм противодействия демпингу сигарет, предотвращение уклонения от уплаты акциза с табачных изделий.

Акцизний податок з тютюнових виробів традиційно використовують як інструмент наповнення бюджету з порівняно незначним негативним впливом на макроекономічну динаміку, а в умовах несприятливої кон'юнктури він часто підлягає коригуванню для подолання розбалансованості державних фінансів. Окрім того, посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування сигарет є засобом обмеження шкідливого для здоров'я куріння. Проте підвищення ставок акцизного оподаткування може провокувати цінові війни між тютюновими компаніями за збільшення частки на ринку. Це, з одного боку, стримує зростання цін на тютюнові вироби з відповідним негативним впливом на надходження адвалорного компонента акцизу, ПДВ і податку на прибуток, з другого – не обмежує доступності цих підакцизних товарів, що перешкоджає досягненню цілей охорони здоров'я. Така проблема характерна і для країн Європейського Союзу, і для нашої держави.

В Україні з 2016 р. мало набрати чинності положення Податкового кодексу, згідно з яким Кабінету Міністрів надавалися повноваження зі встановлення мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та його промислові замінники. Таке нововведення було реакцією на заниження окремими компаніями максимальних роздрібних цін на сигарети, що зменшувало податкові надходження й викривлювало ринкову конкуренцію. Однак ця законодавча норма суперечила вимогам ст. 15 Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) щодо забезпечення вільного визначення максимальної роздрібної ціни [1, с. 30, 31]. Водночас, із підвищенням акцизного навантаження на сигарети на 40 % у 2016 і 2017 рр. і на 30 % у 2018 р., демпінгові ціни дедалі більше спотворювали конкуренцію на ринку та обмежували досягнення фіскальних і регулюючих цілей акцизної політики. А подальше зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби на 20 % щороку протягом 2019–2025 рр. тільки ускладнить ситуацію. Тому актуальним для України є розроблення антидемпінгового механізму забезпечення стабільності податкових надходжень із сигарет з урахуванням європейського досвіду.

У цій статті ми продовжуємо досліджувати питання сучасних тенденцій трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів у парадигмі досягнення цілей фіскальної консолідації та євроінтеграції, висвітлені, зокрема, в працях [2–6]. Метою статті є обґрунтування пропозицій щодо впровадження антидемпінгового механізму забезпечення стабільності податкових надходжень із сигарет в Україні з урахуванням найкращого досвіду країн ЄС і національних економіко-інституціональних реалій.

Після світової фінансово-економічної кризи 2008–2009 рр. більшість країн ЄС відчула гострий дефіцит фіскальних ресурсів, що спонукало їх підвищити ставки акцизів. Такі односпрямовані національні реформи акцизного оподаткування створили передумови для перегляду гармонізованих стандартів Євросоюзу щодо ставок акцизів для тютюнових виробів. Із набранням у 2012 р. чинності Директиви Ради 2011/64/ЄС було розширено межі застосування специфічного компонента акцизу на сигарети, який забезпечує не лише стабільні надходження до бюджету, котрі не залежать від рівня цін, а й однаковий рівень навантаження на дешеві та дорогі сигарети, що сприяє обмеженню куріння. Якщо до 2012 р. специфічний акциз мав бути не меншим за 5 % і не більшим від 55 % сукупного податкового навантаження (ПДВ плюс адвалорний та специфічний акцизи), то з 2014 р. ці “рамкові” стандарти ЄС становлять 7,5 і 76,5 % відповідно. Крім того, Директивою передбачено зростання мінімального рівня акцизного навантаження на тютюнові вироби. Зокрема, у 2014 р. мінімальний розмір акцизу для сигарет у ЄС збільшився з 64 до 90 євро за 1000 штук. Зазначене спричинило подальше підвищення ставок акцизів у країнах, котрі не досягали оновлених стандартів.

В умовах посткризового посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування сигарет у низці країн ЄС, у т. ч. Італії, Німеччині та Франції, виникли проблеми зі збором запланованих обсягів надходжень акцизів через зниження окремими тютюновими компаніями цін на сигарети. Наявність на ринку дешевих сигарет, попри збільшення акцизного навантаження на них, не сприяла зменшенню популярності куріння. Разом із тим скорочення кількості курців, яких підвищення цін на їхні улюблені марки цих підакцизних товарів спонукало відмовитися від шкідливої звички, призводило до зменшення податкових надходжень з тютюнових виробів. У Німеччині цінові війни спричинив також перехід частини курців на споживання дешевших альтернатив (насамперед дрібно рубленого тютюну для скручування в сигарети, котрий залишався помітно дешевшим через порівняно низькі ставки акцизного оподаткування). Була проведена реформа, що передбачала у 2010–2015 рр. поступове підвищення специфічного (з 82,7 до 98,2 євро за 1000 штук) і зниження адвалорного (з 24,66 до 21,69 %) акцизів для сигарет, а також збільшення специфічного (з 34,06 до 48,49 євро за 1000 штук) та зменшення адвалорного (з 18,57 до 14,76 %) акцизів на дрібно рублений тютюн для скручування в сигарети [7–9]. Тож до істотного скорочення розриву між акцизним навантаженням на ці категорії підакцизних товарів питання використання антидемпінгового механізму убезпечення надходжень акцизного податку та ПДВ із сигарет від зменшення стояло особливо гостро.

Хоча країни – члени Європейського Союзу мають відносну свободу у виборі податкових механізмів, національні практики протидії заниженню цін на ринку тютюнових виробів повинні відповідати вимогам Директиви Ради 2011/64/ЄС. Утім, не всім із них вдалося розробити адекватні антидемпінгові механізми. Рішення Європейського суду щодо суперечності низки національних податкових новацій нормам Директиви змусили чимало країн ініціювати їх скасування, що обмежило різноманіття підходів до розв'язання

проблеми цінових війн між тютюновими компаніями в ЄС. Водночас анти-демпінговий механізм забезпечення стабільності надходжень акцизу із сигарет на основі встановлення мінімального рівня сукупного податкового навантаження (акциз плюс ПДВ) Німеччини, що відповідає нормам спільного європейського законодавства, сьогодні використовується та заслуговує на особливу увагу.

З 1 квітня 2010 р. у Німеччині розраховується акцизний податок (специфічний і адвалорний компоненти) та ПДВ для середньозваженої роздрібною ціни продажу сигарет, котрий слугує базою при порівнянні з відповідними показниками для конкретної максимальної роздрібною ціни. Якщо сукупний специфічний, адвалорний акцизи й ПДВ у конкретному випадку є нижчими від зазначеного мінімального порогу, різниця підлягає сплаті як додатковий акциз<sup>1</sup>. Між тим до лютого 2016 р. у країні було встановлено також фіксовану суму мінімального сукупного податку за одиницю продукту. Якщо вона перевищувала аналогічний показник для середньозваженої роздрібною ціни, доплата акцизу розраховувалася на основі цієї фіксованою суми [10; 11]. Таке подвійне регулювання убезпечувало податкові надходження із сигарет від скорочення навіть в умовах істотного коливання цін.

Фіскальний механізм протидії демпінгу на ринку сигарет, що його застосовує Німеччина, у 2011–2017 рр. дав змогу акумулювати надходження акцизу на рівні понад 12 млрд євро на рік [12], попри зменшення споживання тютюнових виробів унаслідок зниження популярності куріння. Завдяки цьому механізму забезпечується досягнення фіскальних і регулюючих цілей політики встановлення високого податкового навантаження на зазначені підакцизні товари.

Для України становить інтерес також досвід забезпечення стабільності податкових надходжень із сигарет за рахунок обмеження демпінгу Іспанії, котра напередодні ухвалення Директиви Ради 2011/64/ЄС зазнала чи не найбільших серед країн-членів проблем зі збалансованістю державних фінансів. Іспанська модель антидемпінгового механізму, як і німецький аналог, передбачає сплату більшого акцизного податку, коли максимальна роздрібною ціна продажу сигарет нижча за певний рівень. Утім, якщо в Німеччині цей ціновий поріг відповідає середньозваженій роздрібною ціні, то в Іспанії він фіксований. У разі недосягнення встановленого рівня ціни застосовується вищий рівень (друга фіксована сума) мінімального акцизу. Інакше кажучи, іспанська модель, на відміну від німецької, не передбачає ступінчатого збільшення додаткового акцизного податку в міру падіння максимальної роздрібною ціни продажу сигарет. При цьому подвійний мінімальний акциз у Іспанії застосовується як для сигарет, так і щодо тютюну для куріння: акциз

---

<sup>1</sup> За матеріалами семінару на тему: “Право з оподаткування тютюнових виробів. Вимоги Директиви Ради 2011/64/ЄС. Пропозиція змін Директиви Ради 92/83/ЄЕС з гармонізації структури акцизних податків на спирт та алкогольні напої. Державна монополія на виробництво та продаж спирту в Німеччині”, що проходив 10–12 липня 2018 р. у Міністерстві фінансів України за підтримки Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) у рамках проекту “Підтримка реформи управління державними фінансами”. Експерти – Фрідріх Зеєвальд і Денніс Неррінг (Німеччина).

на сигарети має становити щонайменше 131,5 євро за 1000 штук та зростає до 141 євро, коли максимальна роздрібна ціна нижча від 196 євро за 1000 штук; акциз на тютюн для куріння повинен дорівнювати мінімум 98,75 євро за 1 кг та підвищується до 102,75 євро, якщо роздрібна ціна продажу не більша ніж 165 євро за 1 кг [13]. Однак такий інструмент протидії демпінгу має недолік: при підвищенні ставок акцизного оподаткування суми порогу ціни й подвійного мінімального акцизу потребують коригування.

Зауважимо, що в Україні заниження цін на тютюнові вироби є особливо небажаним, оскільки призводить до недоотримання державою доходів в умовах гострої нестачі фіскальних ресурсів і жорстких обмежень щодо зростання дефіциту бюджету. Разом із тим при запровадженні в нашій країні антидемпінгового механізму забезпечення стабільності податкових надходжень із сигарет на основі європейського досвіду важливо враховувати низку вітчизняних економіко-інституціональних реалій:

По-перше, згідно з Додатком XXVIII до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію з ЄС [14], потрібно обов’язково наблизити законодавство України до положень Директиви Ради 2011/64/ЄС протягом двох років від дати набрання чинності Угодою (крім статей 7(2), 8–12, 14(1), 14(2), 14(4), 18, 19, для котрих графік імплементації буде встановлений Радою асоціації пізніше). Дотримання положень Директиви, що не вказані як виняток, має бути забезпечене нашою державою вже сьогодні.

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

По-третє, в нашій державі більше, ніж у країнах ЄС, поширена практика ухилення від оподаткування. При цьому динамічне підвищення акцизного навантаження на сигарети на 20 % щороку протягом 2019–2025 рр., спрямоване на досягнення європейського стандарту мінімального акцизу в розмірі 90 євро за 1000 сигарет, провокуватиме збільшення їх контрабанди, тіньового виробництва й реалізації.

По-четверте, в Україні краще уникати застосування механізмів, котрі значно ускладнюють (здорожують) податкове адміністрування як для фіскальних органів, так і для платників податків.

З метою розв’язання проблеми спотворення фіскально-регулюючого впливу акцизної політики внаслідок заниження цін на ринку тютюнових виробів, стабілізації надходжень акцизного податку та поліпшення їх прогнозування з дотриманням вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС Міністерством фінансів України розроблено законопроект, що передбачає внесення змін до п. 221.2 ст. 221 Податкового кодексу України. Запропоновано додати такий абзац: “При визначенні податкового зобов’язання на сигарети та цигарки за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 10, 2402 20 90 20, розмір задекларованої максимальної роздрібною ціни яких становить менше розміру мінімального акцизного податкового зобов’язання (у перерахунку на кількість штук сигарет в упаковці), помноженого на коефіцієнт 1,65, сума акцизного податку не

повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання, помноженого на коефіцієнт 1,4” [15].

Аналізуючи таку новацію, можна констатувати, що вона відповідає сучасній європейській тенденції застосування антидемпінгового механізму стабілізації надходжень акцизного податку. Вона нагадує іспанську систему підвищеного мінімального акцизу для сигарет, максимальна роздрібна ціна продажу котрих не досягає певного рівня, встановленого законодавством (але при цьому не має недоліку іспанської моделі, пов'язаного із законодавчим регламентуванням фіксованих сум).

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

Для перевірки обґрунтованості застосування коефіцієнта 1,65 до мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку із сигарет при визначенні порогу їх максимальної роздрібною ціни продажу, котра передбачатиме сплату мінімального акцизного податкового зобов'язання з коефіцієнтом 1,4, порівняємо “неподаткову” частину вартості пачки сигарет за середньозваженою роздрібною ціною в постсоціалістичних країнах ЄС і аналогічний показник пачки сигарет вартістю 25,50 грн в Україні у 2018 р.<sup>1</sup> На відміну від ціни на сигарети й суми податків у ній, що великою мірою залежать від кон'юнктури ринку тютюнових виробів (у т. ч. купівельної спроможності курців) і податкової політики держави, середньозважена роздрібна ціна сигарет за вирахуванням усіх податків ілюструє собівартість виробництва та витрати на реалізацію цих підакцизних товарів, а також норму прибутку тютюнових компаній. “Неподаткова” частина ціни сигарет не може опускатися нижче від економічно обґрунтованого рівня, котрий не може відрізнитися в разі в Україні й постсоціалістичних країнах ЄС, особливо найменш розвинутих із них.

Згідно з розрахунками (таблиця), середньозважена роздрібна ціна продажу пачки сигарет у постсоціалістичних країнах ЄС у 2018 р. коливалася від 78,64 грн у Болгарії<sup>2</sup> до 109,85 грн в Угорщині (в межах 39,7 %; функціонування єдиного ринку обмежує таку варіацію) та в середньому становила 100,12 грн. Водночас “неподаткова” частина в цій ціні була найнижчою (11,93 грн) у Болгарії з одним із найбільших серед аналізованих країн податковим навантаженням на сигарети, та найвищою (29,07 грн) у Румунії, де

---

<sup>1</sup> Ця ціна є пороговою для спрацювання антидемпінгового механізму, розробленого Міністерством фінансів України.

<sup>2</sup> У Болгарії сигарети значно дешевші, ніж у решті країн Євросоюзу. Передостанньою у ЄС за вартістю сигарет є Литва, де середньозважена роздрібна ціна продажу пачки була на 18,67 грн вищою, ніж у Болгарії. До речі, остання є однією з найбільш близьких до України серед членів ЄС за рівнем економічного розвитку.

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

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

\* За курсом Національного банку України на 10 липня 2018 р. (1 євро = 30,6 грн).

Складено за: Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2018. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf).

проводиться доволі лояльна політика оподаткування тютюнових виробів. За майже однакової середньозваженої роздрібної ціни румунські тютюнові компанії мали набагато ширші можливості для прибуткової діяльності порівняно з болгарськими. Середньозважена роздрібна ціна пачки сигарет за вирахуванням усіх податків була порівняно низькою також у Естонії (15,30 грн) і Латвії (15,61 грн) та дорівнювала 20,17 грн у середньому по ЄС-11.

У 2018 р. в Україні в ціні пачки сигарет за 25,50 грн ПДВ становить 4,25 грн (25,50 : 6), акциз – 15,46 грн (мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку в перерахунку на пачку сигарет), вартість акцизної марки – 0,09 грн<sup>1</sup>, а “неподаткова” частина – 5,70 грн (25,50 – 0,09 – 15,46 – 4,25). Цей показник у 2,09 раза менший від середньозваженої роздрібної ціни пачки сигарет за вирахуванням усіх податків у Болгарії та в 3,54 раза – за відповідний середній показник по ЄС-11. Отже, якщо в Україні максимальна роздрібна ціна пачки сигарет у 2018 р. декларується на рівні, нижчому 25,50 грн, є підстави для припущення, що тютюнова компанія – виробник ухиляється від сплати податків. Оскільки в Україні були зафіксовані факти продажу сигарет, максимальна роздрібна ціна котрих навіть менша за суму акцизу й ПДВ, передбачену для цієї ціни законодавством<sup>2</sup>, можна констатувати поширення практики ухилення від акцизного оподаткування сигарет. Імплементція відповідної законодавчої ініціативи Мінфіну може слугувати одним із інструментів боротьби з такими зловживаннями.

<sup>1</sup> У країнах ЄС, як правило, вартість акцизної марки включається в суму акцизу.

<sup>2</sup> Згідно з публічною заявою директора департаменту податкової політики Міністерства фінансів України Яни Бугримової (див.: В налогообложенні табачних изделий нужно делать акцент на специфической части акциза – эксперт. *Апостроф*. URL: <https://apostrophe.ua/news/economy/taxes/2018-06-04/v-nalogooblozhenii-tabachnyih-izdeliy-nujno-delat-aktsent-na-spetsificheskoy-chasti-aktsiza--ekspert/132074>).



Зробимо ще один важливий акцент. Якби в Україні було запроваджено антидемпінговий механізм за німецьким зразком, додатковий акциз сплачувався б з усіх сигарет, вартість котрих нижча від їх середньозваженої роздрібною ціни продажу. За умови, що у 2018 р. ця ціна в Україні, розрахована за даними про ціни та обсяги реалізації зазначених підакцизних товарів у 2017 р. (як передбачено Директивою Ради 2011/64/ЄС), становить 24 грн<sup>1</sup>, додатковому акцизному оподаткуванню мали би підлягати сигарети вартістю до 23,99 грн за пачку. Однак фактично адвалорний акциз у 2018 р. у нашій державі застосовується для сигарет, максимальна роздрібна ціна продажу пачки яких перевищує 32,54 грн. Утім, це не перешкоджає декларуванню окремими виробниками максимальних роздрібних цін, у котрих “неподаткова” частина наближається до нуля або навіть набуває від’ємних значень. Такі низькі ціни є економічно необґрунтованими (демпінгові стратегії реалізуються насамперед за рахунок податкових зловживань), але декларуються, що дає можливість реалізовувати відповідну “сіру” тютюнову продукцію в легальних точках продажу.

У разі запровадження в Україні німецької моделі антидемпінгового фіскального механізму розрахунковий акциз і ПДВ для пачки сигарет за середньозваженою роздрібною ціною 24 грн становив би 18,44 грн ( $1577,98 \cdot 20 : 1000 + 24 \cdot 0,12 + 24 : 6$  або  $11,56 + 24 \cdot 0,12 + 24 : 6$ ). Відповідно, для пачки сигарет із максимальною роздрібною ціною 20 грн розрахунковий додатковий акциз становитиме 1,18 грн ( $18,44 - 11,56 - 20 \cdot 0,12 - 20 : 6$ ), а розрахунковий акциз загалом – 15,14 грн ( $11,56 + 20 \cdot 0,12 + 1,18$ ). Оскільки цей показник менший від мінімального акцизного податкового зобов’язання в перерахунку на пачку сигарет 15,46 грн<sup>2</sup>, фактична доплата акцизу дорівнювала б нулю. Отже, введення в нашій державі зазначеного антидемпінгового механізму забезпечення стабільності надходжень акцизного податку не матиме ні фіскального ефекту, ні регулюючого впливу. Цей інструмент є дієвим у Німеччині, де ставки акцизів порівняно стабільні й не відбувається стрибкоподібного зростання середньозваженої роздрібною ціни продажу сигарет унаслідок збільшення фіскальної ролі акцизного оподаткування. Натомість в Україні акцизне навантаження на сигарети у 2018 р. підвищилося відразу на 30 % і зростатиме далі впродовж 2019–2025 рр. на 20 % щороку.

Виконаємо також аналогічні розрахунки, припустивши, що середньозважена роздрібна ціна продажу пачки сигарет в Україні у 2018 р. дорівнюватиме 30 грн. Хоча цю ціну навряд чи можна вважати реалістичною, використовуємо її для порівняння результатів розрахунків за двома сценаріями: наближеним до дійсності та оптимістичним. Розрахунковий акциз і ПДВ

---

<sup>1</sup> Відповідно до оцінок Українського центру контролю над тютюном, середня ціна пачки сигарет в Україні у 2017 р. становила 23–24 грн (див.: Середні ціни на сигарети у 2018 році в разі прийняття закону про підвищення тютюнового акцизу до рівня ЄС можуть зрости на чверть – до 30 грн за пачку – експерти / УНІАН. URL: <https://press.unian.ua/press/2259281-seredni-tsini-na-sigareti-u-2018-rotsi-v-razi-priynyattya-zakonu-pro-pidvischennya-tyutyunovogo-aktsizu-do-rivnya-es-mojut-zrosti-na-chvert-do-30-grn-za-pachku-eksperti-foto-video.html>).

<sup>2</sup> Розрахунки проведено на основі мінімального акцизу, оскільки в Україні встановлено саме його фіксовану суму, а не мінімального сукупного податку.

для пачки сигарет за середньозваженою роздрібною ціною 30 грн становив би 20,16 грн ( $11,56 + 30 \cdot 0,12 + 30 : 6$ ). Тоді для пачки сигарет із максимальною роздрібною ціною 20 грн розрахунковий додатковий акцизний податок дорівнюватиме 2,87 грн ( $20,16 - 11,56 - 20 \cdot 0,12 - 20 : 6$ ), а розрахунковий акциз загалом – 16,83 грн ( $11,56 + 20 \cdot 0,12 + 2,87$ ). Фактична доплата акцизу становитиме 1,37 грн ( $16,83 - 15,46$ ). Водночас декларування максимальної роздрібною ціною пачки сигарет на рівні 28 грн передбачало би сплату фактичного додаткового акцизного податку в розмірі 0,03 грн ( $20,16 - 11,56 - 28 \cdot 0,12 - 28 : 6 = 0,67$ ;  $11,56 + 28 \cdot 0,12 + 0,67 = 15,49$ ;  $15,49 - 15,46 = 0,03$ ). Для порівняння: при застосуванні вітчизняного аналогу антидемпінгового фіскального механізму суми фактично сплаченого додаткового акцизу в цих випадках дорівнювали б 6,18 грн ( $15,46 \cdot 0,4$ ) і 0 грн відповідно. Отже, за таких дуже оптимістичних припущень щодо розміру середньозваженої роздрібною ціною пачки сигарет на легальному ринку (податкова доплата до 1,50 грн за пачку сигарет надто мала для досягнення цієї мети), проте збільшило би податкове навантаження на сигарети, максимальна роздрібна ціна яких є нижчою за середньозважену. Додатковий акциз варто було б сплатити й тим, хто вдається до податкових зловживань (хоча вони можуть знайти нові можливості для махінацій), і тютюновим компаніям, котрі продають порівняно дешеві марки сигарет вартістю до 29,99 грн та є сумлінними платниками податків. Збільшення податкового навантаження на останніх є особливо небажаним в умовах перманентного підвищення ставок акцизного оподаткування. Крім того, фіскальний ефект від такої новації міг би бути доволі неістотним за очевидного серйозного ускладнення податкового адміністрування.

Обидва антидемпінгових фіскальних механізми – застосований у Німеччині та передбачений законодавчою ініціативою Мінфіну – мають однакову економічну сутність: якщо максимальна роздрібна ціна продажу сигарет опускається нижче від певного рівня<sup>1</sup>, потрібно сплатити додатковий акциз. Проте, на відміну від німецького зразка, прив'язка максимальної роздрібною ціною сигарет до мінімального акцизного податкового зобов'язання з використанням економічно обґрунтованого коефіцієнта у вітчизняному фіскальному механізмі значно зменшить привабливість декларування аномально низьких максимальних роздрібних цін, що сьогодні дає можливість продавати підозріло дешеві сигарети в легальних точках продажу без порушення чинного законодавства. Зникнення такого “сірого” сегмента тютюнового ринку України помітно ускладнить доступ до дешевих сигарет (їх пропонуватиме лише чорний ринок), що сприятиме досягненню цілей охорони здоров'я та збільшить податкові надходження. Навіть якщо застосування додаткового акцизу буде дуже обмеженим, зростання середньої ціни продажу сигарет на легальному ринку створить умови для примноження надходжень ПДВ, роздрібною акцизу й, у разі підвищення цін на марки середнього цінового сег-

<sup>1</sup> При цьому немає прямої законодавчої заборони для виробника вільно обирати цінову політику.

мента (тютюнові компанії можуть скористатися такою нагодою), адвалорного акцизу. Якщо внаслідок зміни цінової політики виробників сигарет зростуть їхні прибутки, відбудеться збільшення надходжень податку на прибуток<sup>1</sup>.

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

Разом із тим п. 2 ст. 7 і п. 6 ст. 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС дають можливість використовувати мінімальний акциз на сигарети, що має бути однаковим для всіх таких тютюнових виробів. Фіскальний механізм, розроблений Мінфіном, передбачає сплату більшого акцизного податку для підозріло дешевих сигарет. Утім, зазначені положення Директиви Додатком XXVIII до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію з ЄС віднесено до норм, графік імплементації котрих буде встановлено Радою асоціації пізніше. Інакше кажучи, Україна наразі може не дотримуватися згаданої вимоги спільного європейського законодавства, якщо це суперечить національним інтересам. Тому немає юридичних перешкод, щоб відмовитися від запровадження відповідної ініціативи Мінфіну з 2019 р. (із обмеженням стосовно терміну застосування). Навпаки, Угода про асоціацію зобов’язує нашу державу вживати заходів для запобігання ухиленню від сплати податків, у т. ч. нелегальному експорту сигарет у країни ЄС, що його провокують низькі ціни на ці підакцизні товари.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити таке. У країнах ЄС поширена практика використання фіскальних механізмів протидії демпінгу на ринку тютюнових виробів, який стримує зростання цін на сигарети, перешкоджаючи досягненню фіскальних і регулюючих цілей політики підвищення ставок акцизів. В Україні посилення акцизного навантаження на тютюнові виробниці поєднується зі збереженням у легальному продажу сигарет, максимальна роздрібна ціна котрих нижча навіть від суми акцизного податку й ПДВ, передбаченої для цієї ціни законодавством, що актуалізує запровадження заходів щодо обмеження такого демпінгу з ознаками ухилення від оподаткування з урахуванням європейського досвіду.

Міністерством фінансів України розроблено законопроект, в основу якого покладено застосування коефіцієнта 1,65 до мінімального акцизного податкового зобов’язання зі сплати акцизного податку із сигарет при визначенні порогу їх максимальної роздрібною ціни, що передбачатиме сплату мінімального акцизного податкового зобов’язання з коефіцієнтом 1,4. Цей антидемпінговий механізм істотно знизить привабливість декларування максимальних роздрібних цін, “неподаткова” частина яких є меншою від рівня мінімальних економічно обґрунтованих показників собівартості виробництва та витрат на реалізацію сигарет, норми прибутку тютюнових компаній, за рахунок доволі значного збільшення мінімального акцизу. В разі введення цього інструменту сигарети за аномально низькою ціною не потрапляти-

---

<sup>1</sup> Зменшення збитковості економічної діяльності не забезпечить такого фіскального ефекту.

муть до легальних точок продажу, що створить передумови для підвищення цін на ці подакцизні товари з відповідним зростанням надходжень ПДВ, роздрібного акцизу та, за певних умов, адвалорного акцизу й податку на прибуток. Збільшення цін на вітчизняні сигарети також обмежуватиме їх нелегальний експорт у країни Європейського Союзу.

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

#### Список використаних джерел

1. Соколовська А. М. Податкові аспекти ЄС *acquis* як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 21–44.
2. Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в державах – членах Європейського Союзу та в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 96–111.
3. Трансформація акцизної політики України: монографія / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін.; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2015. 404 с.
4. Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 3. С. 52–67.
5. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДНУ "Акад. фін. упр.". Київ, 2017. 448 с.
6. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–115.
7. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2010. URL: [http://www.adko.hu/01\\_files/adattar/tobacco\\_en.pdf](http://www.adko.hu/01_files/adattar/tobacco_en.pdf).
8. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2012. URL: [https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise\\_Duty\\_Tables%20-%20III-Tobacco\\_July2012\\_REV1.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise_Duty_Tables%20-%20III-Tobacco_July2012_REV1.pdf).
9. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2016. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf).
10. Tobacco Tax Act (TabStG) TabStG Ausfertigung date: 15.07.2009 (BGBl. I S. 1870). URL: <https://www.global-regulation.com/translation/germany/392902/tobacco-tax-act.html>.
11. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2018. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf).
12. Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco (Tax receipts – Manufactured Tobacco) / European Commission. 2018. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf).

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

14. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 21 березня, 27 червня 2014 р. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=246581344](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344).

15. Про внесення змін до статті 221 Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування тютюнових виробів : проект Закону України від 20.04.2018. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-rehuliatornykh-aktiv-dlia-obhovorennia?category=aspekti-roboti>.

### References

1. Sokolovska, A. M. (2016). Tax aspects of the EU acquis as landmarks of improvement of the excise tax in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 12, 21–44 [in Ukrainian].

2. Balakin, R. L. (2007). Excise taxing of tobacco products in the EU member states and in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 10, 96–111 [in Ukrainian].

3. Korotun, V. I. (Ed.). (2015). *Transformation of the excise policy of Ukraine*. Irpin: Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy [in Ukrainian].

4. Koshchuk, T. V. (2015). Adaptation of the tax legislation of Ukraine to the EU directives concerning the levying an excise duty. *RFI Scientific Papers*, 3, 52–67 [in Ukrainian].

5. Sokolovska, A. M. (Ed.). (2017). *Tax harmonization in Ukraine in the context of the implementation of the Association Agreement between Ukraine and the EU*. Kyiv: DNNU “Akademiia finansovoho upravlinnia” [in Ukrainian].

6. Sokolovska, A. M., Rainova, L. B. (2017). Harmonization of excise tax on tobacco products. *Economy and forecasting*, 2, 93–115 [in Ukrainian].

7. European Commission. (2010). *Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco*. Retrieved from [http://www.adko.hu/01\\_files/adattar/tobacco\\_en.pdf](http://www.adko.hu/01_files/adattar/tobacco_en.pdf).

8. European Commission. (2012). *Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco*. Retrieved from [https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise\\_Duty\\_Tables%20-%20III-Tobacco\\_July2012\\_REV1.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise_Duty_Tables%20-%20III-Tobacco_July2012_REV1.pdf).

9. European Commission. (2016). *Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco*. Retrieved from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf).

10. The Federal Ministry of Justice and Consumer Protection. (2009). *Tobacco Tax Act (TabStG) TabStG Ausfertigung date: 15.07.2009 (BGBl. I S. 1870)*. Retrieved from <https://www.global-regulation.com/translation/germany/392902/tobacco-tax-act.html>.

11. European Commission. (2018). *Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco*. Retrieved from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf).

12. European Commission. (2018). *Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco (Tax receipts – Manufactured Tobacco)*. Retrieved from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties\\_tobacco\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf).

13. PWC. (n. d.). *Spain Corporate – Other taxes*. Retrieved from <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Corporate-Other-taxes>.

14. EU, Ukraine. (2014). *Association agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European atomic energy community and its member states, of the other part deal from March 21, June 27, 2014*. Retrieved from [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=246581344](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344) [in Ukrainian].

15. Verkhovna Rada of Ukraine. (2018). *On amendments to article 221 of the Tax Code of Ukraine regarding the specifics of taxation of tobacco products (Draft Law, April 20)*. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-rehuliatornykh-aktiv-dlia-obhovorennia?category=aspekti-roboti> [in Ukrainian].