ФІСКАЛЬНІ ПЕРСПЕКТИВИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ

FISCAL PROSPECTS OF EXCISE TAXATION OF TOBACCO PRODUCTS IN UKRAINE

УДК 336.226.331

Сідельникова Л.П.
д.е.н., доцент, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування
Херсонський національний технічний університет

У статті проаналізовано структуру надходжень акцизного податку за підакцизними товарами до державного бюджету України. Надано оцінку фіскальних реалій акцизного оподаткування тютюну та тютюнових виробів в Україні. Розглянуто підходи до регулювання оподаткування підакцизних товарів і правила справляння акцизного податку в державах – членах ЄС. Визначено перспективи адаптації акцизного оподаткування тютюну та тютюнових виробів в Україні до норм податкового законодавства ЄС.
Ключові слова: *тютюн, тютюнові вироби, акцизний податок, акцизні ставки, державний бюджет, Євросоюз.*

В статье проанализирована структура поступлений акцизного налога в разрезе подакцизных товаров в государственный бюджет Украины. Дана оценка фискальных реалий акцизного налогообложения табака и табачных изделий в Украине. Рассмотрены подходы к регулированию налогообложения подакцизных товаров и правила взимания акцизного налога в государствах – членах ЕС. Определены перспективы адаптации акцизного налогообложения табака и табачных изделий в Украине к нормам налогового законодательства ЕС.
Ключевые слова: *табак, табачные изделия, акцизный налог, акцизные ставки, государственный бюджет, Евросоюз.*

The structure of excise tax revenue in the context of excisable goods to the State Budget of Ukraine is analyzed in the article. The estimation of fiscal realities of excise taxation of tobacco and tobacco products in Ukraine is given. The approaches to regulating the taxation of excisable goods and the rules for charging excise taxes in the EU Member States are considered. The prospects of adaptation of the excise taxation of tobacco and tobacco products in Ukraine to the norms of the EU tax legislation are determined.
Key words: *tobacco, tobacco products, excise tax, excise rates, state budget, EU.*

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки податки, крім фіскального важеля, виконують функцію важливого інструменту державного регулювання ринкових процесів. У сучасних податкових законодавствах у системі податків на споживання друге місце після податку на додану вартість (або податків, що його замінюють) зазвичай займають акцизи: і за регулюючими властивостями, і за фіскальними ефектами. Специфіка акцизного податку полягає у тому, що він адаптований до державного регулювання кількісних параметрів споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини, контролю доходів монополістів під час виробництва певної продукції, захисту вітчизняних товаровиробників.

Ставки акцизного податку не повинні бути занадто високими, адже якщо рівень оподаткування акцизом зависокий порівняно із сусідніми країнами, проблемою може стати контрабанда та зростання нелегального виробництва, особливо кустарного виробництва алкогольних товарів та тютюнових виробів, шкідливих для суспільного здоров'я.

Ці проблеми актуальні для України, адже у вітчизняному механізмі акцизного оподаткування, у тому числі тютюнових виробів, спостерігаються певні неузгодженості, про які свідчить як зростання рівня тіньового обігу підакцизних товарів унаслідок підвищення ставок податку на такі товари, так і наявні диспропорції між економічними показниками відповідних секторів економіки та фіскальною ефективністю акцизного оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомим внеском у розвиток теорії та практики акцизного оподаткування є праці українських учених: В. Андрущенка, В. Буряковського, В. Вишневського, О. Данилова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Кулішера, А. Луцика, І. Луніної, І. Лютого, С. Онишко, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Федосова та ін. Водночас не повною мірою дослідженими залишаються сучасні фіскальні перспективи акцизного оподаткування тютюнових виробів в умовах євроінтеграційних змін.

Постановка завдання. Метою дослідження є оцінка фіскальних реалій акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні та визначення перспектив його адаптації до норм податкового законодавства ЄС.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкова система України є дієвим інструментом регулювання економічного розвитку держави і, що не менш важливо, фіскальним ресурсом наповнення бюджетів усіх рівнів. Одним із таких ресурсів є акцизний податок. Після підписання 27.06.2014 Угоди про асоціацію України з Європейським Союзом одним із найважливіших питань у сфері податкової політики України стало регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

Поняття акцизного оподаткування асоціюється в Україні з такими товарами. як алкогольні напої, тютюнові вироби, пальне, транспортні засоби та електроенергія. До 2003 р. до цього переліку входили й ювелірні вироби, які нині оподатковуються в деяких країнах Європи. У країнах ЄС до об'єктів

справляння акцизного податку належать послуги. Наприклад, в Італії – укладання страхових контрактів, купівля-продаж акцій та облігацій.

Якщо в ЄС значні надходження акцизів можуть досягатися за рахунок оподаткування послуг, то в Україні – це тютюнова промисловість. Зокрема, у 2017 р. обсяг мобілізованих до державного бюджету коштів від справляння акцизного податку на тютюнові вироби сягнув рекордного значення і становив 39,8 млрд. грн. (табл. 1).

Разом із тим спостерігаємо втрату з 2015 р. домінуючих позицій акцизного податку з тютюнових виробів на користь акцизів із пального внаслідок значного підвищення акцизних ставок майже на всі види нафтопродуктів, скраплений газ, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив (пп. 215.3.4 ПКУ).

Однією з основних причин зростання обсягів надходжень акцизного податку з тютюнових виробів із 17,9 млрд. грн. у 2013 р. до 39,8 млрд. грн. у 2017 р. стало підвищення специфічних та адвалорних акцизних ставок. Разом із тим варто зазначити, що збільшення ставок акцизного податку є однією з умов гармонізації української податкової системи зі стандартами Європейської економічної зони.

На рис. 1 розглянемо динаміку надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до державного бюджету України та його частку у ВВП за 2013–2017 рр.

Як засвідчують дані рис. 1, частка акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів у ВВП України зросла за останні 10 років у 3,6 рази, а саме з 0,37% до 1,33%, що є доволі вагомим показником. Водночас основний обсяг надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів забезпечує акцизний податок із виробленої в Україні продукції, а надходження акцизів із увезених на територію України тютюнових виробів є менш значними.

Зазначимо, що основні підходи до регулювання оподаткування підакцизних товарів і правила справляння акцизного податку в державах – членах Євросоюзу сформовано в Директиві Ради 2008/118/ЄС «Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС», що набрала чинності 15.01.2009 і почала діяти в межах усього економічного простору Європи [3].

Ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС визначено групи «гармонізованих» підакцизних товарів та директиви, які регулюють їх оподаткування акцизами:

– енергопродукти та електроенергія (дизельне пальне, нафтопродукти, природний газ, кам'яне вугілля та кокс) (Директива Ради 2003/96/ЄС);

– спирт та алкогольні напої (директиви Ради 92/83/ЄЕС, 92/84/ЄЕС);

– тютюнові вироби (Директива Ради 2011/64/ЄС).

Директива Ради 2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів» від 21.06.2011 встановлює основні принципи для гармонізації структури та ставок акцизних зборів щодо переробленого тютюну, які застосовуються державами – членами ЄС [4]. Маються на увазі такі товари: сигарети, сигари та сигарили, тютюн для куріння, дрібно рублений тютюн (для скручування сигарет), інший тютюн для паління. Зазначимо, що структура акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби в Україні вже сьогодні за багатьма пунктами відповідає вимогам цієї

Таблиця 1

Структура надходжень акцизного податку за підакцизними товарами до державного бюджету України за 2013–2017 рр.

Підакцизні товари	2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	млрд. грн.	питома вага, %	млрд. грн.	питома вага, %	млрд. грн.	питома вага, %	млрд. грн.	питома вага, %	млрд. грн.	питома вага, %
Тютюнові вироби	17,9	50,71	18,1	40,31	22,2	35,18	33,3	36,96	39,8	36,75
Спирт, алкогольні напої, пиво	7,6	21,53	9,5	21,16	9,4	14,90	12,8	14,21	13,8	12,74
Пальне *	8,5	24,08	16,3	36,30	25,5	40,41	37,2	41,28	46,2	42,66
Автомобілі легкові, кузови до них, причепи	1,2	3,40	0,9	2,01	2,5	3,96	2,8	3,11	3,8	3,51
Операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами	0,1	0,28	0,1	0,22	-	-	-	-	-	-
Електрична енергія	-	-	-	-	3,5	5,55	4,0	4,44	4,7	4,34
Всього	35,3	100,00	44,9	100,00	63,1	100,00	90,1	100,00	108,3	100,00

* Згідно з бюджетною класифікацією станом на 31.12.2017.

Джерело: складено автором за даними [1]

Рис. 1. Динаміка надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до державного бюджету України та його частка у ВВП за 2008–2017 рр.

Джерело: складено автором за даними [1; 2]

Директиви ЄС, але є ще низка негармонізованих аспектів.

Так, ст. 2 Директиви Ради 2011/64/ЄС чітко визначено, що акцизним податком оподатковується тільки тютюн для паління, отже, тютюн для нюхання та жування і для інших цілей, які не пов'язані з курінням, не є об'єктом оподаткування. Натомість пп. 215.3.2 Податкового кодексу України передбачає оподаткування будь-якого тютюну, у тому числі тютюну для нюхання та жування. Крім того, Директива 2011/64/ЄС не передбачає оподаткування тютюнової сировини та тютюнових відходів, а в Україні тютюнова сировина та тютюнові відходи оподатковуються (пп. 215.3.2 ПКУ).

Відрізняються також перелік операцій, що звільняються від оподаткування акцизним податком; механізм адміністрування акцизного податку під час придбання акцизних марок; механізм розрахунку мінімального акцизного податкового зобов'язання. Крім того, надані Кабінету Міністрів України повноваження з установлення мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну порушують установлений ст. 15 Директиви 2011/64/ЄС принцип вільного визначення максимальної роздрібної ціни.

Підкреслимо, що, відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, Україна має поступово наблизити ставки акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби до мінімального рівня країн – членів Євросоюзу.

Так, ст. 10 Директиви 2011/64/ЄС визначено, що з 01.01.2014 загальний акцизний збір на сигарети (специфічний складник плюс адвалорний складник без урахування ПДВ) становить щонайменше 60% від середньозваженої роздрібної ціни сигарет, випущених для споживання. Цей акциз не повинен бути меншим 90 євро за 1 000 шт. незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продукту (за винятком країн, де акциз перевищує 105 євро). Ст. 14 Директиви 2011/64/ЄС визначено, що загальний акцизний збір (специфічний складник плюс адвалорний складник без урахування ПДВ), виражений у відсотках, у вигляді сум за кілограм або за вказану кількість одиниць продукції, повинен бути як мінімум еквівалентним ставкам або мінімальним сумам, установленим для:

– сигар або сигарил: 5% від роздрібної ціни продажу, що включає всі податки, або 12 євро за 1 000 од. або за кг;

– дрібно нарізаного тютюну (для скручування сигарет): не менше ніж 48% від середньозваженої роздрібної ціни продажу дрібно нарізаного тютюну, призначеного для скручування сигарет, що відпускається для споживання, або 60 євро за кг;

– іншого тютюну для куріння: 20% від роздрібної ціни, включаючи всі податки, або 22 євро за кг (табл. 2).

Отже, виконання Україною зобов'язань перед Європейським Союзом потребує поступового збільшення ставок на тютюнові вироби до відповідних мінімальних ставок ЄС. Підписавши у 2014 р. Угоду про асоціацію, Україна зобов'язалася в подальшому збільшити ставку акцизного податку на сигарети до 90 євро за 1 000 шт. У додатку XXVIII до гл. 4 «Оподаткування» розд. V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію зафіксований конкретний термін гармонізації податкового законодавства України з положеннями Директиви Ради 2011/64/ЄС «Про структуру

Таблиця 2

Мінімальні ставки акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби в країнах Європейського Союзу

Категорії продукції	Мінімальні ставки
Тютюн для куріння	48% середньозваженої роздрібної ціни продажу (або €60 за кг)
Сигари і сигарили	5% від роздрібної ціни продажу (або €12 за 1 000 од. або за кг)
Інші види тютюну для куріння	20% від роздрібної ціни продажу (або €22 за кг)

Джерело: складено автором за даними [5]

та ставки акцизного збору на тютюнові вироби» – два роки з дати набрання чинності Угоди про асоціацію з ЄС (за винятком окремих статей) [6].

До підписання Угоди чинним законодавством України було встановлено акцизні ставки на тютюн та тютюнові вироби значно нижчі за ставки ЄС. Оскільки акцизний податок включається до ціни підакцизних товарів і переноситься на споживачів, різке підвищення його ставок до рівня, передбаченого в директивах ЄС, неможливе і потребує поступового вирішення. Крім того, поступове підвищення ставок акцизного податку не повинно вплинути на рівень інвестиційної привабливості (адже у тютюновій промисловості більшість виробників є підприємствами з іноземними інвестиціями) та на скорочення рівня легального виробництва і генерування обсягів дешевої контрабанди (зокрема, тютюнових виробів).

Основною стратегією реформування законодавства з акцизного оподаткування має бути поступове наближення вітчизняних акцизних ставок на тютюн та тютюнові вироби до ставок ЄС з урахуванням національних інтересів. Таке підвищення ставок повинно здійснюватися з урахуванням зростання купівельної спроможності населення.

Зважаючи на те, що у 2017 р. акцизний податок на тютюн та тютюнові вироби в Україні знаходився на рівні приблизно 20 євро, у майбутньому спостерігатиметься значне збільшення акцизних ставок, а отже, цін на зазначену продукцію. Так, із 2018 р. встановлено графік збільшення акцизних ставок на тютюнові вироби до 2025 р. на 20% щороку до досягнення мінімального стандарту ЄС (90 євро за 1 000 шт.).

Зокрема, у період із 01.01.2018 до 31.12.2018:

– специфічні ставки акцизного податку на продукцію, що відповідає кодам 2401, 2402 10 00 00 і 2403 УКТ ВЭД, становили 726,15 грн. за 1 кг (нетто);

– специфічні ставки акцизного податку на продукцію, що відповідає кодам 2402 20 90 10 і 2402 20 90 20 УКТ ВЭД, – 577,98 грн. за 1 000 шт.;

– мінімальне акцизне податкове зобов'язання щодо сплати акцизного податку з тютюнових виробів – 773,20 грн.

Разом із тим, відповідно до пп. 215.3.2 Податкового кодексу України, специфічні ставки акцизного податку на продукцію, що відповідає кодам 2401, 2402 10 00 00 і 2403 УКТ ВЭД, зростуть до 2 836,08 грн. за 1 кг (нетто), а ставки акцизу на сигарети без фільтру, цигарки та сигарети з фільтром (коди 2402 20 90 10 і 2402 20 90 20 УКТ ЗЕД) – до 2 257,4 грн. за 1 000 шт.

Окрім того, збільшено розмір мінімального акцизного податкового зобов'язання щодо сплати акцизного податку з тютюнових виробів (установлено для сигарет без фільтру, цигарок, а також сигарет із фільтром) – до 3 019,85 грн. (пп. 215.3.3 ПКУ).

Як уже зазначалося, ставки акцизного податку і розмір мінімального акцизного податкового зобов'язання зростатимуть у декілька етапів, тому вищезгадані розміри будуть досягнуті тільки у 2025 р.

У табл. 3 порівняємо чинні акцизні ставки на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну в Україні в 2017–2018 рр. та ставки, встановлені на 2025 р.

У табл. 4 порівняємо чинне мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні в 2017–2018 рр. та встановлене на 2025 р.

На перший погляд, шляхом підвищення акцизних ставок можна збільшити бюджетні ресурси держави, насамперед за рахунок споживачів шкідливої для здоров'я тютюнової та алкогольної продукції, чи обмежити стимули до споживання останніх збільшенням їхньої ціни. Проте, реформуючи вітчизняну систему акцизного оподаткування, доцільно передусім брати до уваги середню заробітну плату, адже в Україні вона значно нижча за європейську. Отже, за суттєвого підвищення акцизних ставок вірогідним є наплив контрабандної торгівлі тютюновими виробами. Наприклад, у Литві внаслідок гармонізації акцизної політики з нормами ЄС за 2002–2004 рр. ставки акцизного податку на тютюн різко підвищилися – на 121%, а середня ціна перевищила білоруську і російську у 2,5 рази. У результаті в 2004 р. рівень контрабандних сигарет збільшився до 40% загального споживання. Другою країною, що відчула хвилю контрабандної торгівлі, є Болгарія. За час євроінтеграції рівень контрабанди тютюнових виробів у цій країні досяг 30%. За аналогічним сценарієм відбувалася гармонізація ставок акцизного податку в Латвії та Румунії.

Таблиця 3

Ставки акцизного податку на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну в Україні в 2017–2018 рр. та 2025 р.

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру	Ставки податку		
			2017 р.	2018 р.	2025 р.
2401	Тютюнова сировина, тютюнові відходи	грн за 1 кг (нетто)	559,78	726,15	2 836,08
2402 10 00 00	Сигарети, включаючи сигари з відрізаними кінцями та сигарили (тонкі сигари) з умістом тютюну	грн за 1 кг (нетто)	559,78	726,15	2 836,08
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	грн за 1000 шт.	445,56	577,98	2 257,4
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	грн за 1000 шт.	445,56	577,98	2 257,4
2403	Тютюн та замінники тютюну, інші промислового виробництва; тютюн «гомогенізований» або «відновлений»; тютюнові екстракти та есенції	грн за 1 кг (нетто)	559,78	726,15	2 836,08

Джерело: складено автором за даними [7]

Таблиця 4

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні у 2017–2018 рр. та 2025 р.

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру	Ставки податку		
			2017 р.	2018 р.	2025 р.
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	грн за 1000 шт.	596,05	773,20	3 019,85
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	грн за 1000 шт.	596,05	773,20	3 019,85

Джерело: складено автором за даними [7]

Висновки з проведеного дослідження. На підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що фіскальні перспективи акцизного оподаткування тютюну та тютюнових виробів в Україні на середньострокову перспективу в контексті значного підвищення ставок акцизного податку в період до 2025 р. є стабільними, адже, на жаль, тютюнова залежність українського суспільства залишається суттєвою. Разом із тим, ураховуючи низький рівень доходів громадян, слід очікувати на збільшення обсягів контрабандної тютюнової продукції, що несе додаткові ризики для здоров'я української нації. Подальші розвідки у цьому напрямі мають відбуватися у площині не лише аналітичних розрахунків та наукового обґрунтування рівня ставок акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби, адекватного євроінтеграційним вимогам і фіскальним потребам держави, а й передбачати комплексний підхід до законодавчого та нормативного забезпечення фінансування діяльності з формування здорового способу життя населення України.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL : http://treasury.gov.ua.

2. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : http://www.minfin.gov.ua/.

3. Директива Ради 2008/118/ЄС «Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ ЄЕС» від 16.12.2008. URL : http://www.minjust.gov.ua/45885.

4. Директива Ради 2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів» від 21.06.2011. URL : http://www.minjust.gov.ua/45885.

5. Excise duties on alcohol, tobacco and energy. URL : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en.

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

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi.bin/laws/main.cgi?nreg=25517&p= 122579631296404.