



Соколовська А.М., д-р екон. наук, професор
заступник директора

Райнова Л.Б., старший науковий співробітник

НДФІ ДНУ "Академія фінансового управління"

ГАРМОНІЗАЦІЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

Досліджено основні проблемні аспекти політики гармонізації акцизного оподаткування сигарет у постсоціалістичних країнах ЄС, детальніше на прикладі Болгарії. Розглянуто наслідки зазначеної політики в контексті її впливу на ринок сигарет, досягнення цілей у сферах охорони здоров'я та забезпечення бюджетних надходжень. Обґрунтовано доцільність врахування в Україні досвіду постсоціалістичних країн ЄС у частині забезпечення виконання мінімальних вимог щодо рівня акцизного оподаткування сигарет. Проаналізовано особливості акцизної політики в Україні та запропоновано напрями її удосконалення¹.

Ключові слова: податкова гармонізація, акцизний податок, адвалорний акциз, специфічний акциз, мінімальне акцизне зобов'язання, акцизний дохід.

Проблема акцизного оподаткування тютюнових виробів, зокрема сигарет, залишається однією з найбільш дискусійних у податковій політиці ЄС. Гармонізація акцизів на тютюнові вироби у країнах ЄС почалася раніше, ніж інших груп підакцизних товарів, – досвід такої гармонізації нараховує понад 40 років. Більше того, цей процес триває й досі через періодичний перегляд нормативних вимог, утім саме акцизне оподаткування тютюнових виробів виявилось однією з найбільш складних і суперечливих сфер податкового регулювання. Саме цій тематиці присвячені дослідження великої кількості зарубіжних авторів – S.Cnossen, P.Jha, F.J.Chaloupka, E.Blecher, H.Ross, M.Stoklosa, P.David, P.Ganev, A.Cooper, D.Witt [1–6]. У вітчизняній літературі зазначена проблематика не набула такого поширення, втім можна відзначити роботи К.Красовського [7], В.Коротуна [8], Р.Балакіна [9], Т.Кошук [10], Д.Боярчука [11] та ін.

Більшість розроблених останнім часом пропозицій у частині реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні обґрунтовується необхідністю виконання положень, передбачених Рамковою конвенцією ВООЗ із боротьби проти тютюну та економічною частиною Угоди про асоціацію України з ЄС, утім важливим є визначення того, яким фактично є перелік вимог, встановлених зазначеними документами. Зокрема, у вітчизняних політичних та наукових колах поширеною є думка про те, що з підвищенням акцизних ставок на тютюнові вироби не варто зволікати, тим більше що життя

¹ Публікацію підготовлено за виконання НДР "Удосконалення податкової системи в умовах децентралізації державної влади" (№ держреєстрації 0115U000938).



таких заходів є доцільним як у контексті досягнення цілей у сфері охорони здоров'я населення, так і забезпечення відповідного рівня бюджетних надходжень, крім того, воно є необхідним у рамках взятих країною євроінтеграційних зобов'язань. Проте необґрунтована акцизна політика, відірвана від аналізу рівня життя й, таким чином, від купівельної спроможності населення, рівня податкових ставок у сусідніх державах і спричиненого ними ризику контрабандного ввезення підакцизних товарів, може негативно позначатися як на обсязі податкових надходжень, так і на ефективності програм у сфері охорони здоров'я. Тож вироблення й реалізація ефективної акцизної політики є важливим завданням сьогодення.

Метою цієї статті є дослідження суперечностей гармонізації акцизного податку на сигарети в ЄС, а також чинних рекомендацій міжнародних організацій із зазначених питань та визначення особливостей акцизної політики щодо сигарет в Україні.

Одним з основних питань акцизної політики щодо сигарет є встановлення прийнятних для інституціональних умов конкретної країни рівня акцизного навантаження на зазначену продукцію. Різне підвищення такого навантаження ("акцизний шок") призводить до стрімкого зростання цін, унаслідок чого легальна продукція стає менш доступною для споживачів, і, таким чином, – до розвитку нелегальної торгівлі. Прикладом такої політики може бути акцизна політика щодо тютюнових виробів у Болгарії в 2010 р., вивчення якої є важливим у контексті уникнення помилок при її проведенні іншими країнами, в тому числі Україною.

Слід відзначити, що роботу з наближення законодавства з акцизного оподаткування тютюнових виробів до нормативів ЄС у Болгарії було розпочато ще задовго до того, як країну прийняли до Євросоюзу, втім забезпечення необхідної відповідності встановленим вимогам у зазначеній сфері виявилось проблематичним. Саме тому вжиття необхідних заходів із подальшої гармонізації своєї акцизної політики щодо тютюнових виробів стало гострим і невідкладним завданням після вступу країни до ЄС. Утім, перш ніж розглянути ці заходи, слід звернути увагу на роль акцизного податку у структурі бюджетних надходжень. З цього приводу слід зазначити, що, на відміну від більшості розвинених країн Європи, формування бюджетних надходжень у Болгарії головним чином забезпечувалось завдяки оподаткуванню споживання та меншою мірою залежало від прямих податків. Навіть упродовж останніх років надходження від акцизів залишалися вищими, ніж сукупні надходження податку на доходи фізичних осіб та корпоративного податку, що свідчило про ключове значення акцизів для фіскальної політики країни, значну частину яких, зокрема, становили саме акцизи на тютюнові вироби [12].

Тим не менш через труднощі в забезпеченні нормативів ЄС у частині мінімального рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів, насамперед щодо сигарет, положеннями Угоди про асоціацію Республіки Болгарії з ЄС у редакції 2005 р. передбачалося, що країна може відкласти його введення до 31 грудня 2009 р. за умови, що протягом цього періоду поступово відкоригує ставки акцизного податку з метою приведення їх у відповідність з нормативними вимогами, передбаченими чинною на той час Директивою Ради



2002/10/ЄС від 12 лютого 2002 р. про внесення змін до Директив 92/79/ЄЕС, 92/80/ЄЕС і 95/59/ЄС щодо структури та ставок акцизного податку, застосовуваного до тютюнових виробів. Наочним свідченням проблематичності виконання завдань, що стояли перед країною в частині гармонізації оподаткування тютюнових виробів, був той факт, що навіть ціни на сигарети в Болгарії у 2007 р., тобто у рік вступу країни до ЄС, були нижчими за мінімальне акцизне зобов'язання в ЄС – 58,80 євро порівняно з нормативом у 64 євро за 1000 сигарет, не кажучи вже про чинні на той час ставки акцизів (табл. 1).

Таблиця 1

**Зміни у структурі акцизу на сигарети в Болгарії
у межах вживання заходів з його гармонізації впродовж 2007–2016 рр.**

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Адвалорний компонент, %	54,00	35,00	40,50	23,00	23,00	23,00	23,00	23,00	23,00	38,00
Специфічний компонент, євро/1000 шт.	3,32	18,91	20,96	51,64	51,64	51,64	51,64	51,64	51,64	35,79
Середньозважена ціна, євро/1000 шт.	58,80	63,29	74,01	105,33	112,49	109,93	117,85	118,88	120,67	121,18
Акцизний дохід, євро/1000 шт.*	35,08	41,07	50,94	75,87	77,51	76,93	78,75	78,98	79,39	81,83
Мінімальний акциз, євро/1000 шт.**	–	–	–	75,67	75,67	75,67	75,67	75,67	75,67	82,32
Загальний мінімальний акциз (специфічний та адвалорний компонент, без ПДВ), % до роздрібної ціни***	59,65	64,89	68,82	72,03	68,91	69,98	66,82	66,44	65,79	67,53

* Нормативи ЄС: не менше 64 євро за 1000 сигарет цінової категорії, що користується найбільшим попитом упродовж 2007–2010 рр.; 64 євро за 1000 сигарету 2011–2013 рр. та 90 євро за 1000 сигарет з 01 січня 2014 р. – незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу.

** Можливість встановлювати мінімальний рівень акцизів на марки сигарет цінових категорій, відмінних від тієї, що користувалася найбільшим попитом (ішлося про більш дешеві марки сигарет), була передбачена Директивою Ради 95/59/ЄС "Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів" від 27 листопада 1995 р. Умовою встановлення таких акцизів було те, що вони не мали перевищувати 90%, а в подальшому, із переглядом їх величини, 100% від загальної суми акцизів, що стягувалися з сигарет цінової категорії, котра користувалася найбільшим попитом. Хоча вони й визначалися в твердій сумі (в євро за 1000 сигарет), утім, через те, що розрахунок зазначених мінімальних акцизів залежав від цін на сигарети цінової категорії, котра користувалася найбільшим попитом, їх розмір відповідно підпадав під вплив цінових стратегій тютюнової промисловості. До кінця 2004 р. 15 держав – членів ЄС стягували мінімальний акциз з сигарет, причому 7 із них ввели такий мінімальний акциз упродовж 2002–2004 рр. Див.: Eskic A. Contemporary developments of cigarettes' taxation policy in EU. *Macroeconomic Analysis Unit (MAU) Bulletin*. January 2009. No 42. URL: http://www.oma.uino.gov.ba/bilteni/Oma_Bilten_eng_42.pdf

*** Нормативи ЄС: не менше 57% від роздрібної ціни (включаючи всі податки) впродовж 2007–2010 рр.; 57% у 2011–2013 рр. та 60% з 01 січня 2014 р. – від середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, випущених для споживання.

Джерело: складено за даними: [13].



Виконання встановлених вимог фактично стало викликом для фіскальної політики, що проводилася в країні, оскільки необхідно було істотно підвищити акцизи, відповідно – й ціни, не допускаючи при цьому спотворення ринку та уникаючи будь-яких негативних наслідків вживання цих заходів для бюджету. Тим не менш, довгострокової стратегії щодо поступового збільшення ставок акцизів задля досягнення мінімального їх рівня згідно зі встановленими вимогами так і не було розроблено, більше того, не було затверджено навіть графіку таких підвищень не тільки на 2010 р., а й на наступні роки. Рішення щодо внесення необхідних змін приймалися наприкінці кожного року в рамках обговорення проекту бюджету країни на наступний рік, що й мало наслідком різкі та раптові зміни в акцизній політиці щодо тютюнових виробів.

Ще в 2007 р. акцизний дохід на сигарети (excise yield)² у Болгарії становив лише близько 35,08 євро за 1000 сигарет цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом, з переважанням адвалорного компонента в його структурі. Звідси внесення змін упродовж 2008/2009 рр. стосувалось як рівня ставок акцизу на сигарети, так і його структури, з огляду на ухвалені рішення про необхідність дотримання європейської тенденції та практики зниження адвалорного компонента та встановлення податку, в якому б домінував специфічний компонент, що в деяких випадках покривав лише номінальне мінімальне зобов'язання з акцизів. Так, дійсно, впродовж 2006–2010 рр., за даними Європейської Комісії, специфічні акцизи підвищили 24 з 27 країн ЄС та 7 країн знизили адвалорні акцизи, причому в подальшому зазначена тенденція тільки посилювалась – за 2010–2016 рр. специфічні акцизи було збільшено вже в 26 країнах ЄС та в 23 країнах зменшено акцизи адвалорні [13].

Такі дії для Болгарії як країни з найнижчими цінами в ЄС фактично були неминучі – адвалорний компонент залежав від рівня останніх, через що на нього не можна було "покладатися" в частині забезпечення досягнення номінального мінімального рівня акцизу, що діяв у ЄС. Країни, де стягують виключно специфічні акцизи на сигарети або спираються більшою мірою на специфічний компонент змішаної системи оподаткування, мають найвищі середні податки і ціни на сигарети порівняно з тими, де стягують тільки адвалорні акцизи або спираються більше на адвалорний компонент змішаної системи оподаткування. Крім того, коли йдеться про стабільність і передбачуваність державних надходжень від акцизів на тютюнові вироби, специфічний компонент, безперечно, відіграє ключову роль, оскільки забезпечує певну суму надходжень з податку, яка не залежатиме від коливань цін або споживчого вибору стосовно дешевших або дорожчих сигарет. Специфічний компонент забезпечує також один і той самий рівень навантаження як на дешеві, так і на дорогі сигарети, що відповідає кінцевій меті системи охорони здо-

² Статистичний показник, який щорічно наводиться Європейською Комісією для оцінки мінімального рівня сукупного акцизного навантаження на сигарети в частині визначення його абсолютної величини. Для позначення його відносної величини вживається термін "загальний мінімальний акциз" (overall minimum excise duty). Останній фігурує й у Директиві Ради 2011/64/ЄС для позначення як відносної, так і абсолютної величини мінімального рівня сукупного акцизного навантаження на сигарети.



ров'я в ЄС, а саме обмеженню куріння без спотворення ринку та зміщення переваг між товарами різних цінових категорій.

Упродовж 2007–2009 рр. акцизний дохід, який є номінальним акцизним навантаженням на сигарети, в Болгарії було збільшено майже в півтора рази. Тим не менш, у 2009 р., напередодні закінчення кінцевого терміну реалізації необхідних змін згідно зі встановленими вимогами, він становив лише близько 50,94 євро для сигарет цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом. Це означало, що питання про підвищення акцизу до рівня мінімального зобов'язання в 64 євро як складової частини процесу податкової гармонізації повинно було виноситися на порядок денний у рамках обговорення проекту бюджету на 2010 рік.

Наприкінці 2009 р. урядом Болгарії дійсно було внесено серйозні зміни до структури та рівня ставок акцизного податку на сигарети, які набули чинності з 1 січня 2010 р. Так, згідно із загальноєвропейською практикою Болгарія провела подальше зниження адвалорного компонента з 40,50 до 23,00% та паралельно збільшила специфічний компонент – з 20,96 до 51,64 євро/1000 шт. Також було введено мінімальний акциз на сигарети (згідно зі ст. 16(5) Директиви Ради 95/59/ЄС "Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів" від 27 листопада 1995 р.) у розмірі 75,67 євро/1000 шт. для забезпечення певного номінального рівня акцизного оподаткування, незалежно від компонентів акцизу та цін на сигарети, оскільки це стало найбезпечнішим способом гарантування того, що принаймні певна мінімальна сума податку, встановлена згідно з нормативами ЄС, не залежатиме від будь-яких цінових змін. Утім, слід зазначити, що саме вживання заходів із суттєвого підвищення специфічного компонента майже на 47% і зумовило те, що акцизний дохід в Болгарії становив майже 76 євро/1000 шт. сигарет цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом, тобто виявився майже на 12 в.п. вищим за мінімально необхідний (згідно зі встановленими нормативними вимогами – 64 євро за 1000 сигарет цінової категорії, що користувалась найбільшим попитом), хоча доцільнішим і достатнім було би безпосереднє забезпечення досягнення саме останнього показника (табл. 1)³.

Різка та суттєве збільшення акцизного доходу в 2010 р. – фактично на 50% – мало наслідком значне зростання цін на сигарети та одночасно призвело до різкого припливу контрабандного товару на відповідний ринок, що був зумовлений збільшенням попиту на дешевші альтернативи. З огляду на зазначене слід зазначити, що болгарський ринок сигарет традиційно характеризується високою еластичністю попиту за ціною, тобто споживання суттєво реагує на зміни в цінах та в основному орієнтовано на більш дешеву цінову категорію. Болгарія залишалася однією з небагатьох країн ЄС, де ціна на сигарети найбільш популярної цінової категорії була нижчою або дорівнювала середньозваженій ціні. Про те, що ціни на сигарети в Болгарії були найнижчими в ЄС, свідчили й офіційні дані, що, фактично, було очі-

³ Станом на 2010 р. у Болгарії загальний мінімальний акциз (як у твердій сумі, за 1000 штук сигарет одного найменування, так і у відсотках до роздрібною ціни) виявився одним з найвищих серед групи постсоціалістичних країн ЄС, поступаючись за розміром лише відповідному акцизу в Словаччині.



куваним, зважаючи на те, що йшлося про країну з найменшим рівнем доходів у межах ЄС.

Зміни в цінах на сигарети в Болгарії, беручи до уваги те, що в їх складі переважали акцизи, значною мірою були обумовлені політикою ЄС із забезпечення мінімального рівня акцизного навантаження. Зокрема, впродовж 2007–2010 рр. вони підвищилися в середньому приблизно на 80%, в основному, як вже зазначалося, за рахунок різкого збільшення в 2010 р. акцизного доходу, що загалом призвело до вкрай негативних наслідків у частині споживання сигарет, які продавалися на внутрішньому ринку, через переорієнтацію споживачів на контрабандні сигарети, дешевші бренди, товари-субститути. Зокрема, саме в 2010 р. спостерігалось різке збільшення споживання дрібнодисперсного різаного тютюну, оподаткованого за більш низькою ставкою, ніж сигарети (різниця становила більше ніж 5 разів), у той час як до вступу в ЄС споживання дрібноарізаного тютюну в Болгарії було символічним.

Показовими стали й такі дані: якщо впродовж 2009–2010 рр. легальні продажі сигарет в цілому по країнах ЄС-27 знизилися на 6,1%, то в Болгарії – на 35,1% (з 16,8 млрд шт. у 2009 р. до 10,9 млрд шт. у 2010 р.); непередбачуване, різке збільшення акцизів на сигарети фактично призвело до зникнення третини їх легального ринку лише за один рік [14, с. 15, 89]. При цьому стрімке падіння легальних продажів сигарет фактично одночасно було "компенсовано" швидким зростанням обсягів незаконної торгівлі, коли споживання незадекларованих сигарет досягло рекордних, порівняно з іншими роками, позначок, зокрема, за оцінками аудиторської компанії KPMG, – 31,7% від загального обороту сигарет станом на 2010 р. [15, с. 30].

Негативні наслідки різких змін у податковій політиці, що полягають у збільшенні обсягів незаконної торгівлі тютюновими виробами, зазвичай проявляються негайно. Набагато більше часу займає відновлення ринку легальних продажів, свідченням чого і став досвід Болгарії з підняття акцизних ставок на тютюнові вироби в 2010 р. Попри те, що в 2011 р. у країні вже спостерігався відчутний спад продажів нелегальних сигарет, цей вид діяльності й надалі завдає серйозної шкоди бюджету країни. Незважаючи на значне підвищення акцизів на сигарети в зазначеному році, чинному уряду так і не вдалося забезпечити відповідних надходжень податку – останні, навпаки, знизилися з 2,4% ВВП у 2008–2009 рр. до 2,0% ВВП у 2010 р. та поступово відновлювались, лише в 2015 р. досягнувши рівня 2008–2009 рр. (табл. 2).

Таблиця 2

Зміни в динаміці надходжень акцизу на тютюнові вироби в Болгарії

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Надходження акцизів на тютюнову продукцію, млн лв.	1348,0	1715,0	1768,0	1520,3	1693,8	1809,7	1803,8	1787,2	2082,0
у відсотках до: загальної суми податкових надходжень	6,7	7,7	8,9	7,8	8,3	8,3	7,8	7,5	8,1
ВВП	2,1	2,4	2,4	2,0	2,1	2,2	2,2	2,1	2,4

Джерело: складено за даними [16, 17].



Досвід Болгарії з проведення акцизної політики щодо тютюнових виробів у 2010 р. у зарубіжній літературі фактично став класичним прикладом політики, не адекватної економічним і соціальним реаліям, політики, що принесла більше шкоди, ніж користі.

Після ухвалення Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів, якою були встановлені нові нормативні вимоги щодо оподаткування тютюнових виробів, країна наприкінці 2013 р. знову постала перед необхідністю забезпечення досягнення вже наступного європейського цільового показника, зокрема, з набуттям чинності положень зазначеної Директиви, тобто з 1 січня 2014 р., загальний мінімальний акциз на сигарети (специфічний та адвалорний) мав становити, як мінімум, 60% від середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, випущених для споживання, і цей акциз не повинен бути меншим 90 євро за 1000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу.

Необхідність надання Болгарії права на застосування вже наступного перехідного періоду (на п'ять років, до 31 грудня 2017 р.) пояснювалась тим, що норми податкового законодавства країни під час набуття чинності положень зазначеної Директиви задовольняли лише першій частині вимоги. Що стосується її другої частини, тобто досягнення абсолютної величини мінімального сукупного акцизного зобов'язання (мінімального акцизного доходу) в розмірі 90 євро за 1000 сигарет, то Болгарія, ґрунтуючись на минулому власному досвіді та з урахуванням досвіду інших країн ЄС, мала вжити відповідних заходів з метою мінімізації можливих негативних наслідків, пов'язаних із підвищенням акцизів.

З огляду на цінову чутливість споживачів та соціальну прийнятність широко доступної нелегальної продукції в наукових джерелах надавалася рекомендація щодо помірної підвищення акцизів, що б дозволило цінам адаптуватися до реальної зарплати, не випереджаючи останню. Це могло бути досягнуто шляхом встановлення графіку адаптації акцизів, або так званого акцизного календаря, де всі наміри щодо майбутніх підвищень акцизу на тютюнові вироби мали би бути чітко прописані заздалегідь, на кожен рік до закінчення встановленого кінцевого терміну. Зважаючи на неприпустимість будь-яких затримок у процесі переходу до мінімального рівня ставок у ЄС, їх поступове підвищення мало би розпочатися якомога раніше, тобто вже в 2014 р. Крім того, надавалася рекомендація щодо доцільності забезпечення для Болгарії, з огляду на найнижчі ціни серед країн ЄС, поступового збільшення впродовж наступних п'яти років, починаючи з зазначеного 2014 р., специфічного, а не адвалорного компонента, запобігаючи штучному викривленню споживчого вибору на користь сигарет різних цінових категорій. Саме така політика сприяла би досягненню спільної довгострокової мети – обмеженню куріння за рахунок податкових та цінових заходів, що б відповідало цілям ЄС у сфері охорони здоров'я, водночас забезпечуючи умови для діяльності компаній та споживачів у передбачуваному середовищі; останнє також вважалося важливим у контексті планування бюджетних надходжень [5, с. 10]. Утім жодну з цих рекомендацій так і не було втілено, свідченням чого слугують дані, наведені в табл. 1. Навпаки, після п'ятирічної перерви в частині



внесення змін, у супереч європейській тенденції акцизного оподаткування сигарет, було підвищено адвалорну ставку акцизного податку (на 15 в.п.) за одночасного зниження його специфічної ставки (відповідно на 15,9 в.п.), причому без суттєвих негативних фінансових наслідків після вживання таких заходів, оскільки частка податку у ВВП, навпаки, збільшилася з 2,1% у 2014 р. до 2,4% у 2015 р. (табл. 2).

Слід зазначити, що тенденція до збільшення акцизів на тютюнові вироби в межах ЄС є загальною – акцизна політика Євросоюзу щодо тютюнових виробів передбачає систематичне підвищення ставок акцизу для скорочення споживання тютюнових виробів. Утім, значне зростання обсягів незаконної торгівлі спостерігалось саме в тих країнах, які впроваджували раптове та різке підвищення акцизів, у той час як країни, котрим вдалося забезпечити передбачувану та послідовну політику в зазначеному напрямі, досягли успіху щодо обмеження негативних наслідків її проведення.

Загалом з числа майбутніх нових країн – членів ЄС у 2003 р., напередодні їх вступу до ЄС, тільки Мальта та Кіпр відповідали встановленим мінімальним вимогам щодо акцизів на сигарети [13]. Для інших вже у складі ЄС були встановлені перехідні періоди з тим, щоб вони могли привести акцизні податки на сигарети у відповідність з нормативами ЄС: Чехії, Словенії – до 31 грудня 2007 р., Польщі, Угорщині, Латвії та Словаччині – до 31 грудня 2008 р., Литві, Естонії, Болгарії та Румунії – до 31 грудня 2009 р. Така сама ситуація спостерігалася й щодо прийнятих потім в ЄС Болгарії та Румунії в 2007 р. та Хорватії в 2013 р.

Лише в 2010 р. уже всім постсоціалістичним країнам ЄС 2004 та 2007 рр. приєднання вперше вдалося повністю забезпечити досягнення мінімальних вимог ЄС щодо рівня акцизів на сигарети. У цілому, згідно з даними Європейської Комісії, для досягнення мінімальних вимог щодо рівня ставок акцизу на сигарети постсоціалістичним країнам, якщо рахувати проведену роботу із дати набрання чинності підписаних ними Угод про асоціацію з ЄС, знадобилося 11–15 років, зокрема, Польщі, Угорщині, Румунії та Болгарії – 15, Словаччині – 14, Чехії – 13, Естонії та Литві – 12, Латвії – 11 років.

Характерно, що постсоціалістичним країнам ЄС, як свідчить їх досвід гармонізації акцизного оподаткування сигарет, відносно легше забезпечити досягнення відповідності критерію загального мінімального акцизного податку у відсотках від роздрібної ціни, включаючи всі податки, ніж абсолютної величини загального акцизного податку (акцизного доходу). Зокрема, зазначена ситуація спостерігалася й останнім часом, тобто впродовж 2014–2016 рр. Звідси дослідження досвіду зазначених країн щодо забезпечення саме останнього показника представляє найбільший інтерес та є підтвердженням того, наскільки суттєвими були відмінності в темпах гармонізації акцизів на сигарети навіть у розрізі окремих країн ЄС-12.

Наведені в табл. 3 дані є наочним свідченням того, наскільки різкими та значними виявлялися зміни в рівні сукупного мінімального акцизу на сигарети задля забезпечення його відповідності нормативним вимогам ЄС у межах встановлених перехідних періодів. Україн високі темпи зростання зазначеного показника в окремі роки (50–70%, іноді навіть понад 90%)



Таблиця 3
Динаміка змін абсолютної величини сукупного мінімального акцизного податку (акцизного доходу) на сигарети в нових країнах – членах ЄС у 2004–2010 рр.

Країни ЄС-12	Мінімальний акцизний дохід, євро/1000 сигарет										Темпи зростання мінімального акцизного доходу, % до попереднього року				
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Болгарія - сигарети з фільтром	13,36	19,92	19,15	37,50	35,08	41,07	50,94	75,87	149,1	96,1	195,8	93,5	117,1	124,0	148,9
- сигарети без фільтру	2,24	3,85	3,83						171,9	99,5	979,1				
Естонія	26,08	26,08	32,53	33,87	35,11	42,78	63,83	67,20	100,0	124,7	104,1	103,7	121,8	149,2	105,3
Латвія - сигарети з фільтром	9,75	11,39	13,48	15,60	21,03	44,49	67,73	68,78	116,8	118,3	115,7	134,8	211,6	152,2	101,6
- сигарети без фільтру	10,25								111,1						
Литва	16,18	20,38	20,49	21,90	21,90	37,36	37,36	65,74	126,0	100,5	106,9	100,0	170,6	100,0	176,0
Польща	24,99	26,72	32,96	42,54	45,30	48,53	64,45	64,00	106,9	123,4	129,1	106,5	107,1	132,8	99,3
Угорщина	-	41,92	45,57	51,15	47,60	61,13	67,49	66,56	-	108,7	112,2	93,1	128,4	110,4	98,6
Румунія	15,47	14,46	21,12	23,88	36,38	43,01	49,06	74,01	93,5	146,1	113,1	152,3	118,2	114,1	150,9
Чехія	26,33	29,47	35,68	38,11	58,07	66,13	75,14	74,58	111,9	121,1	106,8	152,4	113,9	113,6	99,3
Словаччина	22,78	33,92	40,17	49,03	54,65	60,19	77,60	77,58	148,9	118,4	122,1	111,5	110,1	128,9	100,0
Словенія	39,46	47,21	53,96	54,07	58,53	64,00	64,00	74,00	119,6	114,3	100,2	108,2	109,3	100,0	115,6
Кіпр	67,52	83,18	84,64	85,00	84,47	83,25	83,25	83,25	123,2	101,8	100,4	99,4	98,6	100,0	100,0
Мальта	89,72	105,44	109,77	109,80	109,80	109,80	109,50	122,00	117,5	104,1	100,0	100,0	100,0	99,7	111,4
Нормативи ЄС	60 євро/1000 сигарет			з 01.06.2006 р.					-	-	-	-	-	-	-

Джерело: складено за даними: [13].



поряд із випадками його перегляду в бік зниження впродовж 2004–2010 рр. спостерігались у Болгарії, Румунії, Литві, Латвії та Естонії – країнах, які брали на себе зобов'язання щодо найбільшого рівня підвищень. Саме перелічені країни і зіштовхнулися із найбільшими обсягами зростання нелегальної торгівлі сигаретами за зазначений період, зокрема, у 2009 р. частка нелегального ринку сигарет в Естонії досягла 21,8%, а у 2010 р. становила 19,2% – у Румунії, 30,7% – у Болгарії, 37,0% – у Латвії, 40,7% – у Литві [15, с. 28, 48, 82, 86, 114].

Більше того, із набуттям чинності з 1 січня 2014 р. нових нормативів щодо мінімального рівня сукупного акцизного оподаткування сигарет (п. 2 ст. 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС), тільки чотири з одинадцяти постсоціалістичних країн ЄС повністю відповідали встановленим вимогам. Решта сім країн мали підвищити акцизи до позначки в 90 євро за 1000 сигарет незалежно від середньозваженої роздрібною ціни продажу, причому три з них – ще додатково до рівня 60% від середньозваженої роздрібною ціни продажу сигарет, випущених для споживання. Згідно з положеннями зазначеної Директиви, для Болгарії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Польщі та Румунії передбачалася можливість надання перехідних періодів до 31 грудня 2017 р. з метою досягнення встановлених мінімальних вимог, хоча, крім зазначених у Директиві Ради 2011/64/ЄС країн, не задовольняли встановленим вимогам і норми законодавства з акцизного оподаткування сигарет у Чехії та Хорватії. Незважаючи на представлені можливості, в частині країн було прийнято рішення не зволікати з підвищенням рівня оподаткування сигарет (у Естонії, Польщі). Станом на 2016 р. тільки в трьох країнах ЄС, а саме Болгарії, Литві та Хорватії, рівень акцизного навантаження на сигарети не перевищував 90 євро за 1000 одиниць. Утім, загалом темпи зростання мінімального рівня акцизного навантаження на сигарети вже не були високими – зазвичай вони не досягали і 20%, а в деяких країнах (в окремі роки) взагалі не змінювались або знизилися (Угорщина, Чехія).

Крім безумовно існуючого зв'язку між акцизним навантаженням, ціною доступністю та незаконною торгівлею тютюном, у дослідженнях деяких провідних глобальних інститутів, включаючи Світовий банк і ВООЗ, уже давно обґрунтовується, що підвищення податків є ефективним інструментом скорочення попиту на тютюнові вироби. З цією метою Світовим банком, ВООЗ та Глобальною ініціативою Блумберга зі скорочення споживання тютюну надавалися рекомендації щодо необхідності підвищення акцизних податків, щоб таким чином досягнути певного цільового показника. Йшлося, наприклад, про встановлену Світовим банком іще в 1999 р. еталонну частку податків у роздрібній ціні, яка мала становити не менше 67 чи 80% [2]. Ще жорсткіші вимоги ставила Технічна інструкція ВООЗ з адміністрування податків на тютюнові вироби 2010 р. (далі – Технічна інструкція ВООЗ), де саме сукупну ставку акцизів на сигарети⁴ було рекомендовано використовувати як орієнтир при проведенні відповідної політики щодо оподаткування тютюнових виробів.

⁴ Ідеться про сукупний рівень акцизного навантаження на сигарети (адвалорний та специфічний акцизи, без ПДВ), встановлений у відсотках до ціни.



Більше того, підвищення акцизних податків мало бути забезпечено таким чином, щоб на їх частку припадало не менше 70% від роздрібною ціни [18]. Зупинимося на останній рекомендації, котра припускає, що єдина податкова політика стосовно тютюнових виробів є прийнятною для всіх країн, незалежно від стадії їх економічного та соціального розвитку або фіскальних пріоритетів. Більш докладний аналіз аргументів, які стали базою для наведених у Технічній інструкції ВООЗ рекомендацій із глобальної податкової політики щодо тютюнових виробів, доводить їх суперечливість, про що йшлося, зокрема, в низці теоретичних праць [19, 6, 20].

Так, основним економічним обґрунтуванням рекомендації про те, що сукупна ставка акцизів на сигарети повинна становити не менше 70% від роздрібною ціни, виступають дослідження Г.Росс, С.Шаріф та Г.Гілмор за 2008 р. та 2009 р., на які й посилається Технічна інструкція ВООЗ [18, с. 53]. При цьому зазначається, що саме вибір акцизного податку на зазначеному рівні здатний змінити ситуацію на краще стосовно порятунку життя людей. Утім, проведений у зазначених працях аналіз стосується виключно двох країн – України та Росії, й тому може бути менш значимим для решти країн світу [21, 22]. Крім того, необхідність досягнення цільового показника в 70% авторами зазначених праць обґрунтовувалася щодо сукупного рівня всіх податків, якими обкладаються тютюнові вироби (акцизи та ПДВ), встановленого у відсотках до ціни, а не тільки щодо рівня акцизного навантаження на сигарети, як це було запропоновано в Технічній інструкції ВООЗ.

Іншим аргументом, наведеним в Технічній інструкції ВООЗ, є те, що 70% цільовий орієнтир є цілком здійсненним, враховуючи, що його вже досягнуто в кількох країнах світу [18, с. 53]. З цього приводу слід зазначити, що незрозумілі підстави, з яких вбачається обґрунтованим поширення висновків, сформульованих на базі досвіду дуже незначного числа відносно невеликих економік, у тому числі кількох віддалених острівних держав, на рекомендації із глобальної податкової політики щодо тютюнових виробів. Крім того, рекомендації ВООЗ у цьому питанні не є послідовними. Наприклад, у документі "Політика щодо тютюнових виробів у Таїланді: шлях вперед", виданому ВООЗ у 2011 р., відзначалося, що вибір споживача визначає роздрібна ціна сигарет, а не частка податку в зазначеній ціні, тож слід зосередитися саме на підвищенні роздрібною ціни [23, с. 10–11, 26]. Отже, навіть у межах власних досліджень ВООЗ є суперечності, з огляду на те, що рекомендації, котрі надавалися на рівні конкретної країни, відрізнялися від спільного проекту рекомендацій, представленого в розробленій Технічній інструкції. Більше того, у тексті інструкції йшлося про те, що слід з обережністю підходити до питань визначення рівня підвищення акцизних податків та формування їх структури, беручи до уваги чутливість споживачів до цінових коливань та рівень їхніх доходів із тим, щоб податкова політика, котра проводиться, дійсно сприяла досягненню цілей як у сфері охорони здоров'я, так і в частині забезпечення запланованого рівня надходжень акцизів [18, с. 59].

Аналіз наслідків запровадження цільового орієнтира – сукупної ставки акцизів, встановленої у відсотках до ціни (загальний мінімальний акциз або мінімальне акцизне навантаження), свідчить про таке. По-перше, ця ставка не



корелює з рівнем акцизного доходу: наближення показників акцизного навантаження в різних країнах може поєднуватися з доволі значними відмінностями в рівнях акцизних доходів. Так, станом на липень 2016 р. серед країн ЄС-28 останні варіюють від 81,83 євро/1000 сигарет у Болгарії до 353,19 євро/1000 сигарет у Великій Британії за майже однакової сукупної акцизної ставки у цих країнах (67,5 та 67,3% відповідно) (рис. 1). По-друге, відсутня кореляція між сукупними акцизними ставками та середньозваженими цінами за 1000 сигарет: за майже однакового рівня сукупної акцизної ставки у Великій Британії та Естонії (67,3 та 67,8% відповідно) середньозважена ціна становить 524,64 і 153,50 євро, тобто відрізняється більше ніж утричі. Про відсутність прямого зв'язку між сукупною акцизною ставкою та акцизним доходом, а також між сукупною акцизною ставкою та цінами на сигарети та їх доступністю більш докладно йдеться у звіті ІТІС та "Oxford Economics" 2011 р. [19, с. 7–8].

Зазначене вище пояснює зміну цільових орієнтирів у гармонізації акцизного оподаткування тютюнових виробів, що знайшли відображення в директивах ЄС. Хоча тютюнові вироби і були першим видом товарів, щодо яких були прийняті директиви, спрямовані на гармонізацію акцизів, а саме, Директива 72/464/ЄЕС від 19 грудня 1972 р. та Директива 79/32/ЄЕС від 18 грудня 1978 р., котрі визначили основні поняття і принципи оподаткування тютюнових виробів, норми сукупного акцизного навантаження на сигарети були встановлені значно пізніше. Тобто тільки Директивою Ради 92/79/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення податків на сигарети вперше було визначено вимоги щодо мінімального рівня сукупної акцизної ставки на сигарети, а пізніше – Директивою Ради 2002/10/ЄС від 12 лютого 2002 р. – мінімальні вимоги щодо акцизного доходу.

Уведення другого із зазначених цільових орієнтирів обґрунтовувалось тим, що встановлення мінімальної ставки акцизу на рівні 57% від роздрібної ціни (включаючи всі податки) сигарет цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом (з 2008 р. – 57% від середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, випущених для споживання), не стало на заваді збереженню значних відмінностей у ставках та роздрібних цінах. Оскільки стало ясно, що саме по собі застосування мінімальної ставки не зумовило зближення цих позицій, Директивою 2002/10/ЄС був введений додатковий мінімум у 60 євро за 1000 сигарет цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом (64 євро за 1000 сигарет з липня 2006 р.).

Зазначеною Директивою також запроваджувалося звільнення від 57% акцизу для країн, де акцизний дохід становив понад 95 євро за 1000 сигарет (101 євро за 1000 сигарет з 01 липня 2006 р.). Тим самим визнавалася суперечливість політики, з якої випливало, що Швеція, при одному з найвищих акцизних доходів на 1000 сигарет серед країн – членів ЄС, не може виконати встановлених нормативних вимог щодо рівня сукупної ставки акцизів. Те ж саме стосувалося таких країн, як Данія, Італія, Німеччина, Люксембург. Фактично було визнано, що в політиці оподаткування тютюнових виробів акцент слід зробити саме на акцизному доході як найбільш ефективному механізмі скорочення цінової диференціації між країнами ЄС, а не на сукупній акцизній ставці [3, с. 1].

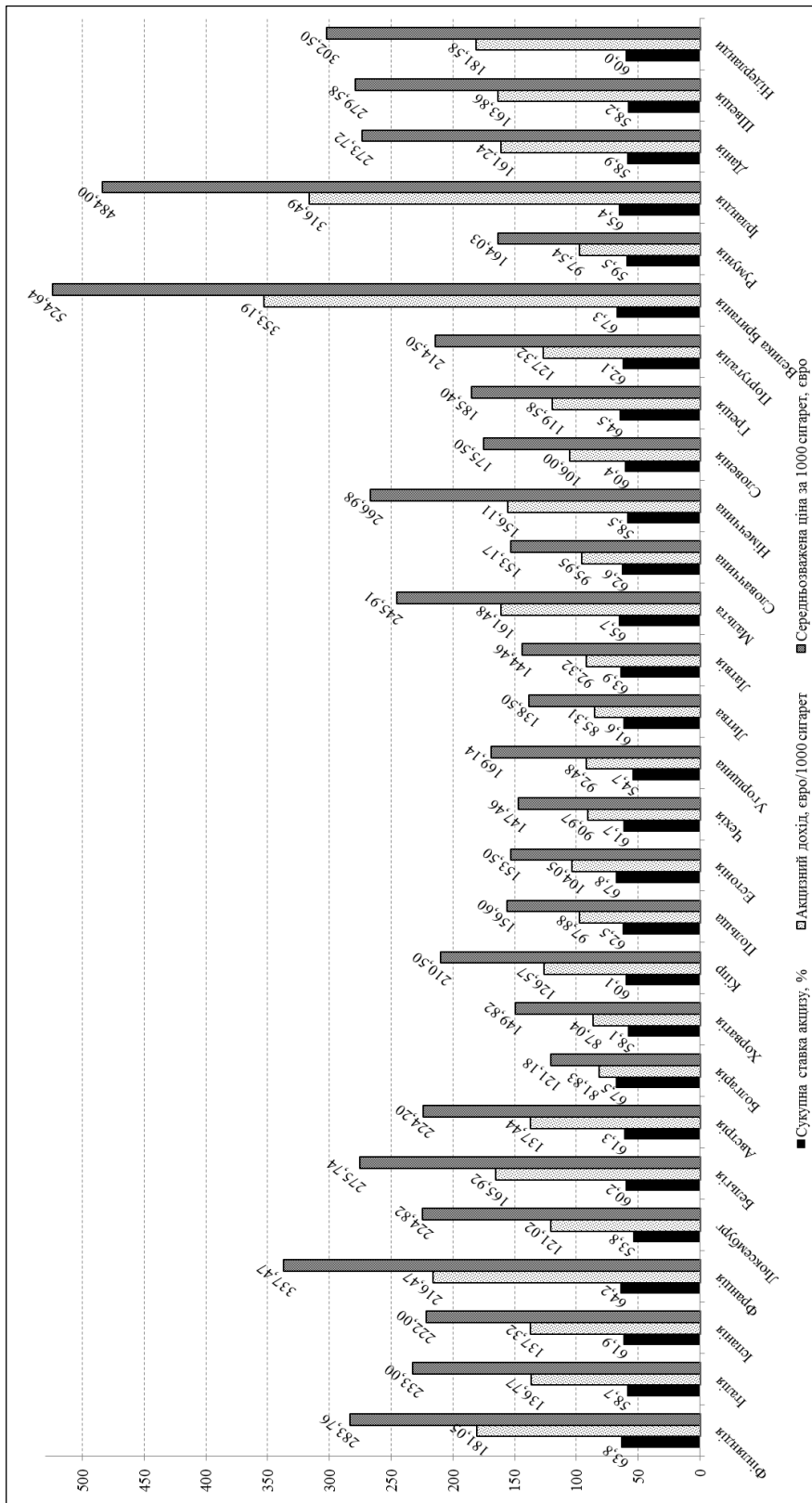


Рис. 1. Сукупна ставка акцизу, акцизний дохід та середньозважена ціна на сигарети в країнах ЄС у 2016 р.

Джерело: [13].



Отже, сукупна акцизна ставка не може бути надійною основою для проектування податкової політики щодо тютюнових виробів – зміни, внесені у відповідні Директиви ЄС, безпосередньо відображають ці проблеми. Навіть наведені в Технічній інструкції ВООЗ дані насправді ілюструють значні розбіжності в рівнях акцизних ставок у різних країнах світу. Існуюча різниця обумовлюється низкою чинників, таких як стадія економічного розвитку, географічне положення, фіскальна та соціальна політика, наявність товарів-субститутів та масштаби незаконної торгівлі.

З огляду на зазначене ще в 2014 р. конференцією сторін Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну було ухвалено керівні принципи та рекомендації для виконання статті 6 "Цінові й податкові заходи зі скорочення попиту на тютюн" зазначеної конвенції. У принципах наголошується на повазі до національного суверенітету у визначенні податкової політики щодо тютюнових виробів, звертається увага на неприпустимість універсального підходу до їх оподаткування. Більше того, визнається відсутність єдиної оптимальної ставки податків на тютюнові вироби, яку можна було б застосувати в усіх країнах, через відмінності в системах оподаткування, економічних та географічних умовах, завданнях, поставлених перед державними системами охорони здоров'я та податковими системами кожної з країн [24, с. 5, 9, 11]. Важливим стало також визнання того факту, що спрощені правила оподаткування неможливо застосовувати до всіх країн, що перебувають на різних етапах соціально-економічного розвитку, – на цій обставині наголошується і в низці спеціальних доповідей ІТІС [19, 25].

Серед керівних принципів та рекомендацій для розроблення акцизної політики щодо тютюнових виробів варто наголосити також на принципах раціонального й ефективного управління системою їх оподаткування та довгострокового планування структури оподаткування тютюнових виробів, включно із цільовими податковими ставками, "для досягнення цілей у сфері охорони здоров'я та оподаткування протягом певного періоду часу" [24, с. 6, 12]. Якщо якість системи управління може впливати на податкову дисципліну, обсяг надходжень до бюджету держави, масштаби ухилення від сплати податків, то планування процесу гармонізації акцизного оподаткування забезпечуватиме передбачуваність підприємницької діяльності, визначеність для всіх учасників відповідного ринку.

Безумовно, принцип податкового суверенітету, в тому числі щодо визначення розміру ставок акцизного податку та його структури, проголошений у згаданому вище проекті рекомендацій редакторської групи ВООЗ, не може слугувати керівним принципом формування податкової політики в ЄС, членство в якому передбачає обмеження податкового суверенітету. Проте інші керівні принципи податкової політики щодо тютюнових виробів цілком прийнятні як для ЄС, так і для України, що підписала Угоду про асоціацію з ЄС і взяла на себе зобов'язання наблизити своє податкове законодавство, в тому числі щодо тютюнових виробів, до директив ЄС. Зазначені принципи, а також досвід постсоціалістичних країн ЄС з гармонізації акцизів на сигарети важливо враховувати при розробленні та реалізації акцизної політики в Україні. Наразі така політика в нашій країні відсутня. Зміни, що вносяться



в систему акцизного оподаткування тютюнових виробів, у тому числі сигарет, в основному диктуються фіскальними потребами держави і спрямовані на задоволення цих потреб. Не оцінюються можливості підвищення податкових ставок з точки зору купівельної спроможності населення, не прораховуються їхні економічні наслідки.

Характеризуючи податкові новації останніх років, слід зазначити, що ставки акцизів на сигарети в Україні постійно зростали, втім, саме впродовж 2008–2015 рр. спостерігалася тенденція до стрімкого збільшення рівня оподаткування зазначеної категорії тютюнових виробів. Її проявом стало підвищення середньої ставки акцизу на пачку сигарет в означений період у 14 разів. Зростання акцизного навантаження на сигарети відбувається й у 2015–2017 рр.: за незмінної адвалорної ставки акцизного податку (12%) його специфічна ставка та мінімальне акцизне податкове зобов'язання збільшилися майже удвічі (з 227,33 до 445,56 грн/тис. шт. та з 304,11 до 596,05 грн/тис. шт. відповідно). Зазначене позитивно вплинуло на рівень бюджетних надходжень акцизного податку на тютюнові вироби в цілому (інформація щодо надходжень акцизу на сигарети у звітах про виконання зведеного бюджету України відсутня) – останні зросли упродовж 2008–2016 рр. з 3,5 до 33,3 млрд грн, тобто майже в 10 разів. На тлі подорожчання сигарет тютюнопаління серед населення України віком 12 років і старших за цей період зменшилося з 25,6 до 18,4% [7]. Тому проведена політика вважається досить успішною як з погляду збільшення фіскальної ефективності податку, так і досягнення цілей у сфері охорони здоров'я.

Серед негативних наслідків підвищення оподаткування тютюнових виробів – загострення починаючи з другої половини 2011 р. проблеми незаконної торгівлі в тютюновій галузі в Україні, коли, крім зростання рівня контрабанди, на ринку почала з'являтися і контрафактна продукція. Упродовж 2012 та 2013 рр., за даними TNS Ukraine, вже обидві складові нелегальної торгівлі – контрабанда та контрафакт – зростали швидкими темпами: на 27% у 2012 р. та на 63% у 2013 р., що відбувалося на тлі подальшого підвищення цін на тютюнову продукцію: в середньому на 9% у 2012 р. та на 13% у 2013 р. Найбільші обсяги зростання нелегальної торгівлі були зафіксовані у II та III кв. 2013 р., коли майже 10% усіх сигарет в Україні були або нелегально ввезеними, або підробленими. Втім, починаючи з липня 2014 р., за даними тієї ж TNS Ukraine, спостерігалася протилежна тенденція – різке скорочення тіньового ринку сигарет – з 8,5% у 2013 р. до 5,6% у 2014 р., 1,7% у 2015 р. та 0,9% у лютому-червні 2016 р. (загалом на 7,6 в.п. упродовж 2013–2016 рр.). У переліку основних країн – постачальників нелегальних сигарет станом на 2016 р. залишаються Молдова, обсяг нелегально ввезеної продукції з якої в Україну суттєво зріс і становить третину всіх нелегально ввезених сигарет (35%), а також Росія та Білорусь, частка нелегально ввезеної продукції з яких знизилася відповідно до 22 та 4%. Середня вартість сигарет з цих країн становить від 8,8 грн (Молдова) та 9,9 грн (Білорусь) до 12,6 грн за пачку (Росія) [26].

Безперечно, важливу роль у звуженні тіньового ринку сигарет відіграли спільні зусилля органів влади та тютюнової галузі (у тому числі цінова політика). Крім того, девальвація гривні зробила нелегальну торгівлю сигаретами



в Україні економічно менш вигідною, що могло стати причиною скорочення їх нелегального ввезення. Проте на обсягах і темпах останнього не могли не позначитися події 2014–2016 рр., пов'язані з окупацією Криму і проведенням АТО на сході України, оскільки в статистиці за ці роки не повністю враховані дані щодо Донецької та Луганської областей, а також Криму, що істотно спотворює результати, адже традиційно саме на сході і півдні частка нелегальної продукції була високою. Більше того, фактично неможливо оцінити обсяги контрафактної та контрабандної продукції, які надходять з тимчасово окупованих територій або спрямовуються до останніх.

Наразі тютюнова промисловість переживає не кращі часи, оскільки останні три роки втрата ринків і падіння купівельної спроможності населення, наслідком якого став перехід споживачів на продукцію низькоцінового сегмента (на останній зараз припадає близько 80% вітчизняного ринку), для неї поєднувалися з підвищенням акцизів. За цих умов упродовж 2015–2016 рр. виробники сигарет, конкуруючи за ринок, намагалися утримувати низькі ціни на свою продукцію. Така цінова політика, з одного боку, обмежує контрабанду сигарет з країн-сусідів, у яких вищі ціни, а з іншого – є одним із факторів, що сприяють незаконному переміщенню сигарет з України в країни ЄС, де вищі ціни, ускладнює виконання Україною взятих на себе зобов'язань з протидії та боротьби з контрабандою підакцизних товарів (ст. 352 Угоди про Асоціацію України з ЄС) та негативно впливає на обсяг бюджетних надходжень від адвалорного акцизу. Для зменшення бюджетних втрат Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році" № 909-VIII від 24 грудня 2015 року (п. 5 "Прикінцевих положень") Кабінету Міністрів України надано повноваження щодо встановлення мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну.

Незважаючи на те, що підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби досі супроводжувалося зростанням надходжень від цього податку до зведеного бюджету, навряд чи агресивну акцизну політику, що триває вже три роки (2015–2017 рр.) і характеризується щорічними темпами приросту специфічного акцизу та мінімального акцизного зобов'язання на сигарети на рівні 40%, можна вважати далекоглядною, тим більше в умовах економічної кризи. В 2017 р. Україна стала безумовним лідером за темпами зростання ставок акцизів на сигарети серед країн-сусідів (Російська Федерація, Білорусь, Молдова). Продовження такої акцизної політики апriori веде до негативних наслідків: виробники сигарет не зможуть довго стримувати зростання цін, оскільки це негативно впливає на їх господарську діяльність, у разі ж підвищення ціни на сигарети в Україні можуть швидко наздогнати і випередити ціни в країнах-сусідах (тим більше, що станом на 1 січня 2016 р. різниця між ними була незначною: 0,83 євро за пачку сигарет у Російській Федерації; 0,66 євро – в Молдові; 0,58 євро – в Білорусі та 0,58 євро – в Україні) [15, с. 15; 13], унаслідок чого ситуація на нелегальному ринку сигарет може швидко змінитися. Про назрівання негативних наслідків свідчить те, що на тлі підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби частка його



надходжень у загальній сумі надходжень акцизного податку впродовж 2013–2016 рр. характеризується тенденцією до зниження (з 48,8 до 32,7%). Зменшується й фіскальна ефективність податку на тютюнові вироби (з 2,1 до 1,1% ВВП), що є проявом відсутності належного ефекту від підвищення його ставок (табл. 4).

Таблиця 4

Динаміка надходжень акцизного податку, в т.ч. на тютюнові вироби, до зведеного бюджету України та його фіскальна ефективність

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сума акцизного податку, млн грн	28316,1	33919,2	38428,7	36668,2	45 099,6	70795,2	101750,7
Темп зростання, %		119,8	113,3	95,4	123,2	156,7	143,7
Частка податку у ВВП, %	2,6	2,6	2,7	2,5	2,8	3,6	...
Сума акцизного податку на тютюнові вироби, млн грн	13063,9	15292,3	16572,4	17911,7	18101,4	22235,4	33255,9
Темп зростання, %		117,1	108,4	108,1	101,1	122,8	149,6
Частка податку в загальній сумі акцизного податку, %	46,1	45,1	43,1	48,8	40,1	31,4	32,7
Частка податку у ВВП, %	1,2	1,2	1,2	1,2	1,1	1,1	...
ВВП за ринковими цінами, млн грн (СНР-2008)	1079346	1299991	1404669	1465198	1586915	1988544	...

Джерело: складено і розраховано за даними звітів Державної казначейської служби України.

Проведений у статті аналіз досвіду підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, зокрема сигарети, дозволяє визначити принципи проведення ефективної акцизної політики, якими має керуватися й український уряд. Серед них:

- поступове підвищення ставок акцизного податку;
- розроблення плану-графіку підвищення податкових ставок на середньо- і довгострокову перспективу з урахуванням того, що в постсоціалістичних країнах – членах ЄС таке підвищення тривало 11–15 років. Незаперечною перевагою запровадження такого підходу для уряду є прогнозованість податкових надходжень до державного бюджету в довгостроковій перспективі та мінімізація ризиків різкого зростання обсягів нелегальної торгівлі, для бізнесу – можливість планувати свою діяльність;
- урахування при підвищенні податкових ставок таких чинників: ризику контрабандного ввезення, купівельної спроможності населення та рівня податкових ставок у сусідніх державах, а також реальної здатності податкових служб максимально ефективно забезпечити дотримання податкового законодавства [27, с. 18]. Слід зазначити, що про важливість поступового наближення акцизних ставок на тютюнові вироби та їх встановлення з урахуванням обмежень регіонального контексту, в тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні, йдеться також в Угоді про асоціацію між Україною та ЄС (стаття 352).

Висновки

1. Гармонізація акцизного податку на сигарети у країнах ЄС є доволі суперечливим процесом. Останнє зумовлено тим, що наближення ставок акцизного податку у різних країнах до визначених директивами Ради ЄС цільових орієнтирів (мінімального акцизного навантаження або мінімального значення сукупної ставки акцизів, встановленої у відсотках до ціни) суперечить вимогам їх встановлення у кожній країні з урахуванням чутливості споживачів до цінових коливань та рівня їх доходів, рівня податкових ставок у сусідніх країнах, завдань, поставлених перед державними системами охорони здоров'я та податковими системами кожної з країн. Пом'якшенню цієї суперечності сприяє поступове (упродовж 11–15 років, як свідчить досвід постсоціалістичних країн ЄС) наближення податкових ставок до встановлених цільових орієнтирів. Проведення політики їх швидкої гармонізації, як правило, призводить до значного зростання цін на сигарети (цінових шоків) та, за умови високої еластичності попиту за ціною, – до припливу контрабандного товару на відповідний ринок, зумовленого збільшенням попиту на дешевші альтернативи.

2. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів є динамічним процесом, вона відбувалася шляхом зміни цільових орієнтирів: Директивою Ради 92/79/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. було визначено вимоги щодо мінімального рівня сукупної акцизної ставки на сигарети, а пізніше – Директивою Ради 2002/10/ЄС від 12 лютого 2002 р. – мінімальні вимоги щодо акцизного доходу. Введення другого із зазначених цільових орієнтирів обґрунтовувалось тим, що встановлення мінімальної ставки акцизу на рівні 57% від роздрібною ціни сигарет цінної категорії, що користувалася найбільшим попитом, не стало на заваді збереженню значних відмінностей у ставках акцизного податку та роздрібних цінах на сигарети в різних країнах ЄС. Більше того, було визнано, що в політиці оподаткування тютюнових виробів акцент слід зробити не на сукупній акцизній ставці, а на акцизному доході як найбільш ефективному механізмі скорочення цінової диференціації між країнами ЄС.

3. В Україні впродовж 2008–2017 рр. спостерігається тенденція до зростання рівня оподаткування сигарет. Особливих масштабів вона набула в останні три роки, коли щорічні темпи приросту специфічного акцизу та мінімального акцизного зобов'язання на сигарети досягли 40%. До цінового шоку зазначена тенденція не призвела лише тому, що виробники сигарет, конкуруючи за ринок, намагалися утримувати низькі ціни на свою продукцію. Така цінова політика, з одного боку, обмежує контрабанду сигарет з країн-сусідів, у яких вищі ціни, а з іншого – є одним із факторів, що ускладнює виконання Україною взятих на себе зобов'язань з протидії та боротьби з контрабандою під акцизних товарів у країні ЄС та негативно впливає на обсяг бюджетних надходжень від адвалорного акцизу. Проте продовження в Україні агресивної політики підвищення акцизних ставок на сигарети, тим більше в поєднанні зі встановленням Кабінетом Міністрів України мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну, рано чи пізно не може не зумовити підвищення цін і, на цій основі, розширення тіньового ринку сигарет. Про назрівання негативних тенденцій



свідчить те, що на тлі підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби частка його надходжень у загальній сумі надходжень акцизного податку до зведеного бюджету, а також фіскальна ефективність податку впродовж 2013–2017 рр. характеризуються тенденцією до зниження.

4. Як свідчить досвід країн – нових членів ЄС, підвищення ставок акцизного податку має бути поступовим, порівняним з підвищенням рівня доходів населення. Саме такий підхід дозволяє уникати цінових шоків на ринку та забезпечує стабільне зростання надходжень до бюджету. Крім того, акцизна політика має бути прогнозованою та зваженою. Важливим є впровадження поетапного плану підвищення рівня податкового навантаження на тютюнові вироби в Україні відповідно до вимог ЄС, який би передбачав прогнозоване щорічне зростання мінімального акцизного зобов'язання. Йдеться про розроблення плану підвищення акцизів хоча б на середньо-, а краще – на довгострокову перспективу з урахуванням купівельної спроможності населення та девальвації гривні. Незаперечною перевагою запровадження зазначеної ініціативи для уряду є прогнозованість податкових надходжень до державного бюджету в довгостроковій перспективі та мінімізація ризиків різкого зростання обсягів нелегальної торгівлі.

5. Одним з важливих принципів, на яких має ґрунтуватись ефективна акцизна політика щодо сигарет, є врахування географічного положення країни та податкових ставок, встановлених у сусідніх державах або країнах – учасниках торговельних блоків: необхідно та важливо усунути чинники, що сприяють розвитку контрабанди та транскордонних закупівель. З одного боку, має братися до уваги рівень акцизного оподаткування тютюнових виробів у чотирьох європейських країнах (Польщі, Угорщині, Румунії та Словаччині), досить високий порівняно з Україною та гармонізований у рамках ЄС, з іншого – країн, що межують з Україною, але не входять до складу ЄС (Російська Федерація, Білорусь та Молдова). Врахування особливостей акцизної політики щодо тютюнових виробів останньої групи країн є особливо важливим з огляду на напрями контрабанди сигарет.

Список використаних джерел

1. Cnossen S. Tobacco Taxation in the European Union. *CESifo Working Paper*. 2006. № 1718. doi: <https://doi.org/10.1628/001522106X120686>
2. Jha P., Chaloupka F.J. Curbing the epidemic: Governments and the economics of tobacco control. Washington, DC: World Bank, 1999. 122 p. URL: <http://www.cgpr.org/wordpress/wp-content/uploads/Curbing-the-Epidemic-Tobacco-Control-World-Bank-1999-Prabhat-Jha.pdf>
3. Blecher E., Ross H., Stoklosa M. Lessons learned from cigarette tax harmonization in the European Union. 2013. URL: https://www.researchgate.net/profile/Evan_Blecher/publication/235620229_Lessons_learned_from_cigarette_tax_harmonisation_in_the_European_Union/links/5559b4b208ae980ca6107c70.pdf
4. David P. Selected aspects of taxation of cigarettes in the EU member states. *Agricultural Economics (AGRICECON)*. 2009. № 1. P. 40–50. URL: <http://agriculturejournals.cz/publicFiles/03752.pdf>
5. Ganev P. Excise Taxation of Tobacco Products in Bulgaria – Review and Recommendations. Review and Analysis of Excise Taxation of Tobacco Products in Bulgaria in the 2007–2013 Period and Recommendations in view of Achieving New EU Requirements by 2018. *IME Analysis*. 2013. URL: http://ime.bg/var/images/IME_excise_tobacco_report_2013_EN.pdf



6. Cooper A., Witt D. The linkage between tax burden and illicit trade of excisable products: the example of tobacco. *World Customs Journal*. 2012. Vol. 6, No 2. P. 41–58. URL: [http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%206,%20Number%202%20\(Sep%202012\)/06%20Cooper_Witt.pdf](http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%206,%20Number%202%20(Sep%202012)/06%20Cooper_Witt.pdf)
7. Красовський К.С. Аналіз політики щодо тютюнових акцизів в Україні у 2013–2016 роках з точки зору охорони здоров'я. *Економіка і право охорони здоров'я*. 2016. № 2 (4). С. 100–107.
8. Трансформація акцизної політики України. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.
9. Балакін Р.Л. Акциз неоподаткування тютюнових виробів у державах – членах Європейського Союзу та в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 96–110.
10. Кошук Т.В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до Директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 3(72). С. 52–67.
11. Боярчук Д., Лещенко Н. Сигарети, контрабанда і акцизи: європейські практики гармонізації акцизних ставок / Бізнес-рада "Ціни держави". 15 липня 2015 р. URL: <http://costua.com/files/cigarettes-smuggling-excise.pdf>
12. Revenues Reports of Bulgaria 2010–2015 / The official website of the Ministry of Finance of Bulgaria. URL: <http://www.minfin.bg/en/page/1143>
13. Excise duty tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2003–2016. URL: www.ec.europa.eu
14. Project Star, 2010 Results. KPMG Report. 22 August 2011. URL: http://www.pmi.com/eng/tobacco_regulation/illicit_trade/Documents/SUN%20Report%202014.pdf
15. Project SUN. A study of the illicit cigarette market in the European Union, Norway and Switzerland. KPMG Report, 2015. Results. URL: http://www.pmi.com/eng/tobacco_regulation/illicit_trade/Documents/project-sun-report2015.pdf
16. Excise Duty Tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco). REF 1046. / European Commission. July 2016. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties_tobacco_en.pdf
17. Eurostat (Tax revenue statistics; National accounts and GDP). URL: <http://ec.europa.eu/eurostat>
18. WHO Technical Manual On Tobacco Tax Administration. Geneva: World Health Organization, 2010. 143 p. URL: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/1/9789241563994_eng.pdf
19. A Review of the WHO Technical Manual on Tobacco Tax Administration: One Size Does Not Fit All. Special Report / ITIC and Oxford Economics. December 2011. URL: <http://www.iticnet.org/images/WHO%20Technical%20Manual-Final.pdf>
20. The importance of fiscal sovereignty in tobacco taxation: Comments on the draft guidelines for implementation of Article 6 of the WHO Framework Convention on Tobacco Control (FCTC). Special Report / International Tax & Investment Center and Oxford Economics. September 2014. URL: <http://www.iticnet.org/images/COP6SpecialReport.pdf>
21. Ross H.Z., Shariff S., Gilmore A. Economics of tobacco taxation in Russia. Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease, 2008. URL: http://global.tobaccofreekids.org/files/pdfs/en/Russia_tobacco_taxes_full_en.pdf
22. Ross H.Z., Shariff S., Gilmore A. Economics of tobacco taxation in Ukraine. Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease, 2009. URL: http://global.tobaccofreekids.org/files/pdfs/en/Ukraine_tobacco_taxes_report_en.pdf
23. Tax policies on tobacco products in Thailand: the way forward / WHO Regional Office for South-East Asia. New Delhi. URL: http://www.smoke-free.ca/trade-and-tobacco/Thailand/TFI_TaxPolicies.pdf
24. Draft guidelines for implementation of Article 6 of the WHO Framework Convention on Tobacco Control. Report of the open-ended intersessional drafting group. Conference of the Parties to the WHO Framework Convention on Tobacco Control / World Health Organization. FCTC/COP6/7, 27 March 2014. URL: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/146952/1/FCTC_COP6_7-en.pdf
25. Global "Best Practice" in Tobacco Tax Policy: Insight from Tax Practitioners Around the World. Special Report / ITIC and Oxford Economics. September 2013. URL: http://www.iticnet.org/images/Global_Best_Practice_in_Tobacco_Tax_Policy_Insight_from_Tax_Practitioners_Around_the_World.pdf



26. Моніторинг незаконного обігу сигарет промислового виробництва в Україні. Звіт TNS Ukraine. KANTAR. Серпень 2016 р.

27. Yurekli A. Economics of Tobacco Toolkit, Tool 4: Design and Administer Tobacco Taxes / World Bank, Washington, DC, 2013. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/16268/805770NWP040To0x0379807B00PUBLIC00.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Надійшла до редакції 24.03.2017 р.

Соколовская А.М., д-р экон. наук, заместитель директора

Райнова Л.Б., старший научный сотрудник

ГУНУ "Академия финансового управления"

ГАРМОНИЗАЦИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТАБАЧНЫХ ИЗДЕЛИЙ

Исследованы основные проблемные аспекты политики гармонизации акцизного налогообложения сигарет в постсоциалистических странах ЕС, более подробно – на примере Болгарии. Рассмотрены последствия указанной политики в контексте ее влияния на рынок сигарет, достижения целей в сферах здравоохранения и обеспечения бюджетных поступлений. Обоснована целесообразность учета в Украине опыта постсоциалистических стран ЕС относительно обеспечения выполнения минимальных требований относительно уровня акцизного налогообложения сигарет. Проанализированы особенности акцизной политики в Украине и предложены направления ее совершенствования.

Ключевые слова: *налоговая гармонизация, акцизный налог, адвалорный акциз, специфический акциз, минимальное акцизное обязательство, акцизный доход.*

Alla Sokolovska, Doctor of Economics, Prof., Deputy Director

Larysa Rainova, Senior Researcher

SESE "The Academy of Financial Management"

HARMONIZATION OF EXCISE TAX ON TOBACCO PRODUCTS

The article deals with the experience of post-socialist EU countries, in particular, Bulgaria, as to the accomplishment of minimal requirements to the level of excise taxation of cigarettes within the general process of tax harmonization. The authors consider consequences of this policy in the context of its impact on the cigarette market, achievement of health goals and provision of the planned level of budget revenues. Analyzed the contradictions harmonization of the excise tax on cigarettes in EU, which take the form of the change of its target reference points, i.e. complementing the indicator of minimum level of the overall excise rate on cigarettes with minimal requirements to the size of excise yield, which is recognized as the most effective mechanism for reducing price differentiation among EU countries.

The authors define features of the excise policy in Ukraine, which is characterized by high rates of increase of the specific excise and a minimum excise duty on cigarettes. There are arguments in favor of the assumption that this trend did not lead to price shock only because the cigarette manufacturers, competing for the market, tried to keep low prices for their products. It is concluded that, in Ukraine, the continuation of the aggressive policy of raising excise rates for cigarettes, especially in a combination with the establishment by the Cabinet of Ministers of Ukraine of minimum wholesale and retail prices for them, sooner or later can lead to a price increase and, on this basis, to the expansion of the shadow cigarette market.



The authors justify the necessity of compliance by the Ukrainian government of such principles of efficient excise policy as gradual increase of excise tax rates, development and implementation of a stage-by-stage plan of harmonization of the tax burden on tobacco products, considering, in the process at setting tax rates on cigarettes, such factors as the risk of smuggling, purchasing power of local consumers, tax rates in neighboring countries, and the ability and effectiveness of the tax authority to enforce compliance with the tax legislation.

The article was prepared within the research project on "Improving the tax system with the decentralization of state power" (No of state registration 0115U000938).

Keywords: *tax harmonization, excise tax, ad valorem excise, specific excise, overall minimum excise duty, excise yield.*

References

1. Cnossen, S. (2006). Tobacco Taxation in the European Union. *CESifo Working Paper*, 1718. doi: <https://doi.org/10.1628/001522106X120686>
2. Jha, P., Chaloupka, F.J. (1999). Curbing the epidemic: Governments and the economics of tobacco control. Washington, DC: World Bank. Retrieved from <http://www.cghr.org/wordpress/wp-content/uploads/Curbing-the-Epidemic-Tobacco-Control-World-Bank-1999-Prabhat-Jha.pdf>
3. Blecher, E., Ross, H., Stoklosa, M. (2013). Lessons learned from cigarette tax harmonization in the European Union. Retrieved from https://www.researchgate.net/profile/Evan_Blecher/publication/235620229_Lessons_learned_from_cigarette_tax_harmonisation_in_the_European_Union/links/5559b4b208ae980ca6107c70.pdf
4. David, P. (2009). Selected aspects of taxation of cigarettes in the EU member states. *Agricultural Economics (AGRICECON)*, 1, 40-50. Retrieved from <http://agriculturejournals.cz/publicFiles/03752.pdf>
5. Ganev, P. (2013). Excise Taxation of Tobacco Products in Bulgaria – Review and Recommendations. Review and Analysis of Excise Taxation of Tobacco Products in Bulgaria in the 2007-2013 Period and Recommendations in view of Achieving New EU Requirements by 2018. *IME Analysis*. Retrieved from http://ime.bg/var/images/IME_excise_tobacco_report_2013_EN.pdf
6. Cooper, A., Witt, D. (2012). The linkage between tax burden and illicit trade of excisable products: the example of tobacco. *World Customs Journal*, 6:2, 41-58. Retrieved from [http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%206,%20Number%202%20\(Sep%202012\)/06%20Cooper_Witt.pdf](http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%206,%20Number%202%20(Sep%202012)/06%20Cooper_Witt.pdf)
7. Krasovsky, K.S. (2016). Analysis of tobacco excise tax policy in Ukraine in 2013-2016 from the public health perspective. *Ekonomika i pravo okhorony' zdorov'ya – Economics and Law of health protection*, 2(4), 100-107 [in Ukrainian].
8. Korotun, V.I. (Ed.).(2015). Transformation of the excise policy of Ukraine. Irpin: Vydavnytvo Nacionalnoho universytetu DPS Ukrayiny [in Ukrainian].
9. Balakin, R.L. (2007). Excise taxing of tobacco products in the member states of European Union and in Ukraine. *Finansy' Ukrayiny – Finance of Ukraine*, 10, 96-110 [in Ukrainian].
10. Koschuk, T.V. (2015). Adaptation of the tax legislation of Ukraine to the EU directives concerning the levying an excise duty. *Naukovi praci NDFI – RFI scientific papers*, 3(72), 52-67 [in Ukrainian].
11. Boyarchuk, D., Lyeshhenko, N. (2015, July 15). Cigarettes, smuggling and excise taxes: European practices of the harmonization of excise tax rates. *Biznes-rada "Ciny' derzhavy" – Business Council "National prices"*. Retrieved from <http://costua.com/files/cigarettes-smuggling-excise.pdf> [in Ukrainian].
12. Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria. (n. d.). *Revenues Reports of Bulgaria 2010-2015*. Retrieved from <http://www.minfin.bg/en/page/1143>
13. European Commission.(2003-2016). Excise duty tables. Part III – Manufactured Tobacco. Retrieved from <http://www.ec.europa.eu>
14. KPMG. (2011, August 22). Project Star, 2010 Results. KPMG Report. Retrieved from http://www.pmi.com/eng/tobacco_regulation/illicit_trade/Documents/SUN%20Report%202014.pdf



15. KPMG. (n. d.). Project SUN. A study of the illicit cigarette market in the European Union, Norway and Switzerland. KPMG Report, 2015 Results. Retrieved from http://www.pmi.com/eng/tobacco_regulation/illicit_trade/Documents/project-sun-report2015.pdf
16. European Commission (2016, July). Excise Duty Tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco). *REF 1046*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties_tobacco_en.pdf
17. Eurostat. (n. d.). Tax revenue statistics; National accounts and GDP. Retrieved from <http://ec.europa.eu/eurostat>
18. World Health Organization (2010). WHO Technical Manual On Tobacco Tax Administration. Geneva. Retrieved from http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/1/9789241563994_eng.pdf
19. International Tax & Investment Center. (2011, December). A Review of the WHO Technical Manual on Tobacco Tax Administration: One Size Does Not Fit All. Special Report. Retrieved from <http://www.iticnet.org/images/WHO%20Technical%20Manual-Final.pdf>
20. International Tax & Investment Center. (2014, September). The importance of fiscal sovereignty in tobacco taxation: Comments on the draft guidelines for implementation of Article 6 of the WHO Framework Convention on Tobacco Control (FCTC). Special Report. Retrieved from <http://www.iticnet.org/images/COP6SpecialReport.pdf>
21. Ross, H.Z., Shariff, S., Gilmore, A. (2008). Economics of tobacco taxation in Russia. Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease. Retrieved from http://global.tobaccofreekids.org/files/pdfs/en/Russia_tobacco_taxes_full_en.pdf
22. Ross, H.Z., Shariff, S., Gilmore, A. (2009). Economics of tobacco taxation in Ukraine. Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease. Retrieved from http://global.tobaccofreekids.org/files/pdfs/en/Ukraine_tobacco_taxes_report_en.pdf
23. WHO Regional Office for South-East Asia. (n. d.). Tax policies on tobacco products in Thailand: the way forward. New Delhi. Retrieved from http://www.smoke-free.ca/trade-and-tobacco/Thailand/TFI_TaxPolicies.pdf
24. World Health Organization (2014, March 27). Draft guidelines for implementation of Article 6 of the WHO Framework Convention on Tobacco Control. Report of the open-ended intersessional drafting group. Retrieved from http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/146952/1/FCTC_COP6_7-en.pdf
25. International Tax & Investment Center. (2013, September). Global "Best Practice" in Tobacco Tax Policy: Insight from Tax Practitioners Around the World. Special Report. Retrieved from http://www.iticnet.org/images/Global__Best_Practice__in_Tobacco_Tax_Policy__Insight_from_Tax_Practitioners_Around_the_World.pdf
26. TNS Ukraine. KANTAR. (2016, August). Monitoring of illegal trafficking of cigarettes industrial production in Ukraine [in Ukrainian].
27. Yurekli, A. (2013). Economics of Tobacco Toolkit, Tool 4: Design and Administer Tobacco Taxes. World Bank, Washington, DC. Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/16268/805770NWP040To0ox0379807B00PUBLIC00.pdf?sequence=1&isAllowed=y>