

УДК 336.02

DOI 10.33244/2617-5932.3.2019.99-109

Т. В. Кошук,*к.е.н., провідний науковий співробітник,
ДННУ «Академія фінансового
управління»,**e-mail: tvkoshchuk@gmail.com,***ORCID ID 0000-0003-1013-4603**

РЕФОРМУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ З ЄС

Оцінено відповідність норм Податкового кодексу України щодо справляння акцизного податку з тютюнових виробів директивам ЄС, імплементація положень яких передбачена Угодою про асоціацію з Європейським Союзом. Розроблено пропозиції стосовно адаптації вітчизняного податкового законодавства до гармонізованих норм ЄС щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів. Встановлено, що політика динамічного підвищення ставок акцизного податку на ці подакцизні товари в Україні пов'язана з доволі істотними економічними та фіскальними ризиками.

Ключові слова: податкова гармонізація, акцизний податок на тютюнові вироби, «гармонізовані» подакцизні товари, адвалорна та специфічна ставки акцизу, мінімальні ставки акцизу в ЄС, максимальна роздрібна ціна продажу, середньозважена ціна.

Т. В. Кошук. Реформирование акцизного налога с табачных изделий в Украине в контексте имплементации Соглашения об ассоциации с ЕС

Оценено соответствие норм Налогового кодекса Украины относительно взимания акцизного налога с табачных изделий директивам ЕС, имплементация положений которых предусмотрена Соглашением об ассоциации с Европейским Союзом. Разработаны предложения по адаптации отечественного налогового законодательства к гармонизированным нормам ЕС по акцизному налогообложению табачных изделий. Установлено, что политика динамического повышения ставок акцизного налога на эти подакцизные товары в Украине связана с довольно существенными экономическими и фискальными рисками.

Ключевые слова: налоговая гармонизация, акцизный налог на табачные изделия, «гармонизированы» подакцизные товары, адвалорная и специфическая ставки акциза, минимальные ставки акциза в ЕС, максимальная розничная цена продажи, средневзвешенная цена.

Мета і завдання дослідження – встановлення відповідності норм Податкового кодексу України щодо акцизного податку з тютюнових виробів директивам Євросоюзу

та розроблення пропозицій з удосконалення акцизного оподаткування нашої держави для забезпечення такої відповідності.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Важливим у процесі реформування акцизного оподаткування в Україні в цілому і тютюнових виробів, зокрема, є врахування євроінтеграційних завдань і пріоритетів. Угода про асоціацію з ЄС, яка вступила в дію повністю 1 вересня 2017 р., – перший крок на шляху поглиблення економічної співпраці з Європейським Союзом, який зобов'язує адаптувати податкове законодавство нашої держави до визначених положень ряду директив ЄС і встановлює терміни, у які це потрібно зробити. Крім того, в Угоді про асоціацію йдеться, що Україна має вживати заходів для запобігання ухиленню від сплати податків та агресивному податковому плануванню, у т.ч. стосовно протидії контрабанді підакцизних товарів, але такі заходи не конкретизуються. Це актуалізує оцінку норм Податкового кодексу України щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів у контексті директив ЄС, які зазначені в Угоді про асоціацію.

Аналіз публікацій, у яких започатковано розв'язання зазначеної проблеми, виокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується стаття. Питання розвитку гармонізації акцизів та акцизного оподаткування тютюнових виробів у країнах Європейського Союзу, положення директив ЄС стосовно акцизів, відповідність окремих норм вітчизняного податкового законодавства з акцизного податку директивам ЄС і окремі аспекти реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів у нашій державі з урахуванням європейських стандартів розглядалися у працях Р. Л. Балакіна, С. С. Брехова, Т. І. Єфименко, В. І. Коротуна, А. І. Крисоватого, В. М. Мельника, Н. В. Новицької, Л. Б. Райнової, А. М. Соколовської та ін. [1–4, 10, 12]. Втім недостатньо дослідженими є проблеми оцінки поточної відповідності норм Податкового кодексу України щодо акцизного податку з тютюнових виробів директивам ЄС та розробки пропозицій для забезпечення такої відповідності у контексті зобов'язань, які наша держава взяла на себе з ухваленням Угоди про асоціацію. Розгляду цих питань присвячено статтю.

Виклад основного матеріалу. Згідно з Додатком XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію між Україною та Євросоюзом [13] потрібно обов'язково «наблизити» законодавство нашої держави до визначених положень директив ЄС, які регулюють акцизне оподаткування тютюнових виробів, зокрема:

1) статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС (упродовж 2 років з дати набрання чинності Угодою);

2) Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) упродовж 2 років від дати набрання чинності Угодою (крім статей 7(2), 8, 9, 10, 11, 12, 14(1), 14(2), 14(4), 18, 19, для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації пізніше).

Решта положень згаданих та інших директив і законодавчих актів ЄС щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів Україна може враховувати під час внесення змін до національного законодавства, якщо вважає за доцільне.

1 листопада 2014 р. почалося тимчасове застосування ряду положень Угоди про асоціацію, серед яких Додаток XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне

і галузеве співробітництво» [11]. Це означає, що дворічний термін імплементації в Україні згаданих норм двох директив минув 1 листопада 2016 р. Тому акцентуємо увагу передусім на розгляді питань відповідності положень Податкового кодексу України стосовно акцизного оподаткування тютюнових виробів нормам директив ЄС, графік імплементації яких встановлено.

Статтею 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС [5] визначено групи «гармонізованих» підакцизних товарів і директиви, які регулюють їхнє оподаткування акцизами (п. 1). Це:

- енергопродукти та електроенергія (Директива Ради 2003/96/ЄС);
- спирт та алкогольні напої (Директиви Ради 92/83/ЄЕС, 92/84/ЄЕС);
- тютюнові вироби (Директива Ради 2011/64/ЄС).

П. 2 статті 1 передбачено, що можна оподатковувати «гармонізовані» підакцизні товари іншими непрямими податками для спеціальних цілей (за умови, що такі податки відповідають обов'язковим правилам Співтовариства, які застосовуються до спеціальних податків, не мають ознак ПДВ стосовно визначення бази оподаткування, ставки оподаткування, виникнення податкових зобов'язань та контролю). Крім того, згідно з п. 3 статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС можна застосовувати інші податки щодо: інших товарів; послуг, зокрема тих, що пов'язані з «гармонізованими» підакцизними товарами. Це означає, що можна оподаткувати акцизами товари, які не належать до гармонізованої категорії «тютюнові вироби».

В Україні справляється акцизний податок із тютюнових виробів. До питання відповідності податкового законодавства нашої держави пп. 2 і 3 статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС повернемося згодом.

Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру та ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) [6] визначає основні принципи гармонізації структури і ставок акцизного податку щодо тютюнових виробів (переробленого тютюну).

Згідно зі статтями 3–5 Директиви переробленим тютюном є:

- сигарети;
- сигари та сигарили;
- тютюн для куріння: 1) дрібно рублений тютюн для скручування в сигарети; 2) інший тютюн для куріння.

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

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

Згідно з п. 4 статті 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС специфічний акциз не повинен бути меншим за 7,5 % і більшим за 76,5 % сукупного податкового навантаження (ПДВ + адвалорний + специфічний акциз). Причому до набрання чинності цією Директивою

2012 р. на території ЄС діяла норма, яка встановлювала такі «рамкові» стандарти на рівні 5 й 55 %, відповідно. Зазначене свідчить про утвердження європейської практики встановлення акцизного податку на сигарети, в якому б домінував специфічний компонент, який не лише забезпечує стабільні надходження до бюджету, що не залежать від коливання цін, а і є ефективнішим у досягненні цілей охорони здоров'я (забезпечує єдиний рівень навантаження як на дешеві, так і дорогі сигарети, що сприяє обмеженню куріння без спотворення ринку й зміщення переваг між товарами різних цінових категорій) [1, с. 102; 12, с. 103, 111; 4, с. 348].

Можна застосовувати мінімальний акцизний податок на сигарети (п. 6 статті 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС). У п. 2 статті 10 Директиви йдеться про те, що загальна сума акцизу на сигарети повинна становити щонайменше 60 % від середньозваженої роздрібною ціни продажу. Водночас ця сума не має бути меншою 90 євро за 1 000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібною ціни продажу. Країни ЄС, які стягують акциз у розмірі не менше 115 євро за 1 000 сигарет, можуть не дотримуватися вимоги щодо згаданих 60 %.

Як уже було зазначено, термін імплементації в Україні статей 8–10 Директиви Ради 2011/64/ЄС не встановлено.

Щодо сигар, сигарил і тютюну для куріння, уже обов'язковим є дотримання Україною п. 3 статті 14 Директиви щодо ставок акцизів, які потрібно встановлювати без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, матеріалами, які використовуються під час їхнього виробництва, характеристиками фірми-виробника тощо.

Директивою також передбачено, що відносно цих тютюнових виробів ставки можуть бути: або адвалорними (розраховуватися на базі максимальної роздрібною ціни); або встановлюватися у твердій сумі за кілограм (щодо сигар і сигарил – у твердій сумі за певну кількість одиниць продукції); або поєднувати адвалорну та специфічну компоненти. При цьому у разі застосування до сигар, сигарил і тютюну для куріння адвалорних або змішаних ставок можна встановлювати мінімальний розмір акцизу. Суми акцизу мають бути для: сигар або сигарил не нижчими 5 % від роздрібною ціни продажу, включаючи всі податки, або 12 євро за 1 000 одиниць чи за кілограм; дрібно нарізаного тютюну для куріння, призначеного для скручування сигарет, не нижчими 48 % середньозваженою роздрібною ціни продажу чи 60 євро за кілограм (з 1 січня 2018 р.); іншого тютюну для куріння не нижчими 20 % від роздрібною ціни продажу, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм. Термін імплементації в Україні цих положень Директиви Ради 2011/64/ЄС не встановлено.

У статті 15 Директиви, дотримання якої сьогодні є обов'язковим для нашої держави, закріплено право виробників та імпортерів тютюнових виробів вільно встановлювати максимальні роздрібні ціни на них.

Відповідно до пп. 215.3.2 Податкового кодексу України підакцизними товарами в розрізі тютюнових виробів, тютюну і промислових заміників тютюну є: 1) тютюнова сировина і тютюнові відходи (код згідно з УКТ ЗЕД 2401); сигари і сигарилі (код згідно з УКТ ЗЕД 2402100000); 2) сигарети з фільтром та без фільтра (код згідно з УКТ ЗЕД 2402209020 й 2402209010); 3) тютюн і заміники тютюну, інші промислового виробництва, тютюн «гомогенізований» або «відновлений», тютюнові екстракти та есенції (код згідно з УКТ ЗЕД 2403). Не вся ця тютюнова продукція належить до «гармонізованих» підакцизних товарів. Зокрема, Директива Ради 2011/64/ЄС не регулює оподаткування

акцизом тютюнової сировини, тютюнових відходів і тютюнових виробів не для куріння (з переліку, охопленого кодом УКТ ЗЕД 2403, «тютюном для куріння» є лише тютюн для куріння, в тому числі такий, що містить заміники тютюну у будь-якій пропорції). Тому необхідне внесення змін до Податкового кодексу України щодо структури підакцизних товарів цієї групи – виокремлення «гармонізованих» тютюнових виробів, наведення їхніх визначень [4, с. 329, 336–337]. Згідно з Угодою про асоціацію це потрібно було зробити до листопада 2016 р. Крім того, актуальність розмежування «гармонізованих» тютюнових виробів (з поділом на категорії, передбачені Директивою) і «негармонізованих» тютюнових виробів, сировини та відходів посиляться під час встановлення терміну імплементації в Україні усіх положень Директиви щодо видів ставок оподаткування (не лише для сигарет) та їхнього мінімального розміру.

Згідно з п. 214.1 Податкового кодексу України базою оподаткування акцизним податком із застосуванням адвалорних ставок є вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ та акцизного податку. До 2016 р. ПДВ не брався до уваги, що суперечило згаданому п. 1 статті 7 Директиви Ради 2011/64/ЄС.

Зауважимо також, що до 2011 р. адвалорний компонент акцизу для вироблених в Україні тютюнових виробів розраховувався на основі оптової ціни виробника (без ПДВ і акцизного збору), а для імпортованих – на основі максимальної роздрібною ціни, встановленої імпортером (також без урахування ПДВ й акцизного збору) [1, с. 108]. Відповідно, ще з ухваленням Податкового кодексу України було зроблено крок у напрямі «наближення» вітчизняного акцизного оподаткування тютюнових виробів до стандартів ЄС.

В Україні максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари встановлюють виробники або імпортери шляхом декларування таких цін (п. 220.1 Податкового кодексу України). Ця норма відповідає положенням Директиви Ради 2011/64/ЄС.

Водночас зауважимо, що з 2016 р. мало набрати чинності положення Податкового кодексу України, згідно з яким уряду надавалися повноваження із встановлення мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та його промислові заміники. Така новація була реакцією на заниження окремими тютюновими компаніями максимальних роздрібних цін на сигарети, що зменшувало податкові надходження та сприяло незаконному переміщенню сигарет з України в країни ЄС. Зазначена норма суперечить вимогам статті 15 Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо забезпечення вільного визначення максимальної роздрібною ціни [9, с. 30–31], а тому сьогодні не застосовується.

Відсоток вітчизняного специфічного компоненту акцизного податку в сукупному податковому навантаженні на сигарети не визначається на основі їхньої середньозваженої роздрібною ціни продажу. Ця ціна сьогодні не розраховується. Попри те, що із впровадженням такого доволі складного розрахунку в нашій державі можна було не поспішати (термін імплементації відповідних положень Директиви не встановлено), 2018 р. набрали чинності зміни до Податкового кодексу України, згідно з якими застосування середньозваженої роздрібною ціни продажу сигарет розпочнеться з 1 січня 2025 р.

В Україні ставки акцизу для сигарет з фільтром та без фільтра є змішаними й однаковими (з 2015 р.), а щодо сигар, сигарил та іншого тютюну для куріння – специфічними і не диференційованими (це кореспондує з нормами Директиви Ради 2011/64/ЄС). Пп. 215.3.3 Податкового кодексу України встановлено мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку для сигарет. При цьому з ухваленням кодексу відбувся перехід

від застосування цього зобов'язання у відсотках від максимальної роздрібної ціни (без ПДВ та акцизу) до його встановлення у фіксованій сумі, як це регламентовано Директивою.

Вимога Директиви щодо ставок акцизів для сигар, сигарил та тютюну для куріння, які потрібно встановлювати без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, матеріалами, які використовуються під час їхнього виробництва, характеристиками фірми-виробника чи за будь-яким іншим критерієм, нашою державою виконується.

Ставки акцизного податку щодо сигар, сигарил та іншого тютюну для куріння в Україні є вищими мінімальних ставок їхнього акцизного оподаткування, встановлених Директивою. На 1 січня 2018 р. вітчизняна ставка акцизного податку для сигар та сигарил становила 726,15 грн (у перерахунку на євро за курсом НБУ на 10 липня 2018 р. 1 : 30,6 – 23,7 євро) за кілограм за майже вдвічі нижчої відповідної мінімальної ставки в Євросоюзі 12 євро за кілограм. Ставка акцизу для іншого тютюну для куріння в Україні також 726,15 грн за кілограм на 1,7 євро перевищила мінімальний рівень у ЄС 22 євро.

Оскільки середньозважена роздрібна ціна продажу сигарет в Україні не розраховується, важко провести точні порівняння співвідношення специфічного та адвалорного компонентів акцизів, ПДВ із відповідними «рамковими» стандартами ЄС. Утім якщо припустити, що 2018 р. у нашій державі середньозважена роздрібна ціна продажу сигарет (має розраховуватися за даними про ціни та обсяги реалізації цих підакцизних товарів 2017 р.) у перерахунку на одну пачку дорівнює 24 грн [7], сукупне податкове навантаження у цій сумі формують: 4 грн ПДВ; 11,56 грн специфічного та 3,90 грн адвалорного акцизів. За таких умов специфічний компонент акцизного податку у сукупному податковому навантаженні на сигарети становить 59,4 %. Цей показник є значно нижчим максимально порогового значення в ЄС 76,5 %. Тому у разі встановлення терміну імплементації у вітчизняному законодавстві статті 8 Директиви Ради 2011/64/ЄС Україна не буде зобов'язана коригувати співвідношення специфічного та адвалорного компонентів акцизів шляхом підвищення адвалору.

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку для сигарет в Україні (на 1 січня 2018 р. 772,2 грн, або 25,2 євро за 1 000 штук) є більше, ніж у 3 рази меншим відповідного мінімального показника в Євросоюзі 90 євро. За нашого припущення щодо розміру середньозваженої роздрібної ціни на рівні 24 грн за одну пачку сигарет, частка загального навантаження акцизного податку (15,46 грн) у ній дорівнює 64,41 %. Це більше відповідного мінімального рівня у ЄС 60 %. Оскільки наразі для України не є обов'язковим дотримання вимог статті 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС, вітчизняні ставки акцизного оподаткування сигарет можна підвищувати поступово, зважаючи на ризик збільшення обсягів їхньої контрабанди, тінювого виробництва і реалізації, не намагаючись методом «великого стрибка» наблизитися до стандарту Європейського Союзу 90 євро.

Разом з тим 2018 р. набрали чинності норми Податковому кодексу України, згідно з якими в 2019–2025 рр. відбудеться подальше значне (на 20 % щороку) підвищення специфічної ставки акцизного податку і мінімального акцизного податкового зобов'язання для сигарет до рівня 2 071,01 (67,7 євро) та 2 770,50 грн (90,5 євро) за 1 000 шт., відповідно (2016 р. ці показники уже зросли на 40 %, 2017 р. – на 40 %, 2018 р. – на 30 %). Одночасно зростатимуть ставки акцизу для інших тютюнових виробів, тютюнової сировини та відходів до 2 601,91 грн, або 85 євро, за один кілограм 2025 р. В умовах таких високих темпів підвищення ставок оподаткування і низької купівельної спроможності населення ціни на

сигарети швидше за все зростатимуть повільніше порівняно з акцизним навантаженням на них. Тому мінімальний показник 60 %, про який йдеться у п. 2 статті 10 Директиви, в Україні 2019 р. та наступні роки буде перевищено і надалі.

Аналізуючи впровадження зазначеного податкового нововведення, наголосимо на такому. У країнах з низьким рівнем цін на сигарети, до яких належить Україна, орієнтація на підвищення специфічної ставки акцизного податку дає змогу швидше досягати мінімального рівня акцизу, що діє в ЄС [4, с. 348]. З огляду на це обрану нашою державою стратегію посилення фіскальної ролі акцизного оподаткування сигарет за рахунок збільшення специфічного акцизу потрібно оцінювати позитивно.

Натомість доцільність підвищення в 2019–2025 рр. специфічної ставки акцизного податку і мінімального акцизного податкового зобов'язання на сигарети, ставок оподаткування акцизом інших тютюнових виробів, тютюнової сировини та відходів на 20 % щороку є дискусійною. Розробляючи заходи з підвищення ставок акцизного податку, Україна має змогу робити це так, щоб надати підприємствам можливість адаптуватися до наслідків збільшення ставок акцизів та зменшити можливий негативний вплив на зайнятість у галузях, що виробляють підакцизні товари. Якщо ці наслідки не враховуються, то це прорахунки внутрішньої акцизної політики, а не результат підписання Угоди про асоціацію [8, с. 390].

Зазначимо також, що 2015 р. в Україні запроваджено акцизний податок із роздрібного продажу підакцизних товарів. Цей податок зараховується до місцевих бюджетів. Попри те, що у статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС йдеться, що можна оподатковувати «гармонізовані» підакцизні товари іншими непрямими податками (п. 2) та послуги із продажу підакцизних товарів (п. 3), цей роздрібний податок в Україні не має законодавчо встановленого цільового призначення та не є податком, пов'язаним із послугою продажу підакцизних товарів (виникає суперечність із вимогами Директиви). Крім того, такий захід не кореспондує з потребою підвищення ставок вітчизняного «стандартного» акцизного податку для ряду «гармонізованих» підакцизних товарів до рівня, не нижчого відповідних мінімальних ставок у ЄС. Тому потрібно відмовитися від акцизу з роздрібного продажу взагалі, як 2017 р. це вже відбулося щодо нафтопродуктів.

Крім того, важливо розглянути можливості імплементації у податковому законодавстві України (у перспективі) ряду положень Директиви Ради 2008/118/ЄС, які не згадуються в Угоді про асоціацію, але слугують інструментом запобігання зловживанням під час сплати акцизу. Йдеться, зокрема, про поступову підготовку інституціональної інфраструктури для запровадження акцизних складів для тютюнових виробів (згідно з вимогами статей 15–16 Директиви) та електронної системи контролю переміщення підакцизних товарів у режимі відстроченого оподаткування (стаття 21 Директиви), які забезпечують можливість сплати акцизу у процесі реалізації підакцизних товарів для споживання (стаття 7 Директиви). З 2013 р. акцизний податок з тютюнових виробів в Україні сплачується під час купівлі акцизних марок, що відволікає значні обігові кошти тютюнових компаній. При цьому із заходу підвищення ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів, яке посилюватиме стимули до ухилення від сплати податків, актуальність переходу до європейської практики адміністрування акцизу, яка базується на вимогах Директиви Ради 2008/118/ЄС, зростатиме.

Висновки та перспективи подальшого розвитку. Чимало норм податкового законодавства України щодо акцизного податку з тютюнових виробів відповідає вимогам

директив ЄС, імплементація яких у нашій державі передбачена згідно з Додатком XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди про асоціацію з ЄС. Причому у процесі розробки Податкового кодексу України ряду його норм (зокрема, щодо мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку для сигарет у твердій сумі) було узгоджено із положеннями відповідних директив Євросоюзу. Окремі зміни у вітчизняному акцизному оподаткуванні, які набрали чинності останніми роками (зокрема, вирівнювання специфічних ставок акцизного податку для сигарет із фільтром та без фільтра, визначення базою оподаткування із застосуванням адвалорних ставок вартості товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ й акцизного податку), також спрямовані на врахування вимог директив ЄС (згідно з Угодою про асоціацію).

Утім залишилися й розбіжності між нормами Податкового кодексу України і директивами ЄС щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів, вказаними у Додатку. Для їх усунення необхідно: 1) здійснити поділ цієї категорії підакцизних товарів на групи «гармонізованих» і «негармонізованих»; 2) скасувати акцизний податок із реалізації через роздрібну торговельну мережу ряду підакцизних товарів. Водночас встановлений графік підвищення ставок акцизного податку для тютюнових виробів у 2019–2025 рр. на 20 % щороку загалом та стратегія досягнення стандарту Євросоюзу щодо мінімального рівня акцизного оподаткування сигарет уже 2025 р. зокрема породжують загрозу істотного зменшення обсягів легального виробництва цих підакцизних товарів з відповідними негативними наслідками для доходів бюджету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в державах – членах Європейського Союзу та в Україні / Р. Л. Балакін // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 96–111.
2. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 7–26.
3. Крисоватий А. І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : моногр. / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук ; за ред. д.е.н., проф. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 236 с.
4. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ «Акад. фін. управління». – Київ, 2017. – 448 с.
5. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС : Директива Ради ЄС : від 16.12.2008. – 2008/118/ЄС.
6. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) : Директива Ради ЄС : від 21.06.2011. – 2011/64/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
7. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [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](https://press.unian.ua/press/2259281-seredni-tsini-na-sigareti-u-2018-rotsi-v-razi-priynyattya-zakonu-pro-pidvischennya-tyutyunovogo-aktsizu-do-rivnya-es-mozhut-zrosti-na-chvert-do-30-grn-za-pachku-eksperti-foto-video.html).

8. Соколовська А. М. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію / А. М. Соколовська, Я. В. Петраков // Бізнес Інформ. – 2017. – № 11. – С. 389–394.

9. Соколовська А. М. Податкові аспекти ЄС *acquis* як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2016. – № 12. – С. 21–44.

10. Соколовська А. М. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів / А. М. Соколовська, Л. Б. Райнова // Економіка і прогнозування. – 2017. – № 2. – С. 93–115.

11. Тимчасове застосування Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3f=1&art_id=247667894&cat_id=223223535.

12. Трансформація акцизної політики в Україні : монографія / Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь, 2015. – 404 с.

13. Угода про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами – з іншого : від 21 березня, 27 червня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?artid=246581344>.

REFERENCES

1. Balakin R. L. (2007) Akcyzne opodatkovannya tyutyunovykh vyrobiv v derzhavakh – chlenakh Yevropejs'kogo Soyuzu ta v Ukrayini [Excise duty taxation of tobacco products in member states of the European Union and in Ukraine]. *Finansy Ukrayiny – Finance of Ukraine*, 10, 96–111.

2. Yefymenko T. I. (2013) Aktual'ni pytannya suchasnykh strategij reformuvannya podatkovykh system [Topical issues of modern strategies for reforming tax systems]. *Finansy Ukrayiny – Finance of Ukraine*, 3, 7–26.

3. Kry'sovatyj A. I., Mel'nyk V. M., Koshchuk T. V. (2014) Podatkovi transformaciyi v YeS ta podatкова polityka Ukrayiny` v konteksti yevrointegraciyi : monogr. / za red. d.e.n., prof. A. I. Krysovatogo [Tax Transformations in the EU and Ukraine's Tax Policy in the Context of European Integration : monogr. / ed. doctor of sciences, prof. A. I. Krysovatogo]. – Ternopil : TNEU, 236.

4. Podatkova garmonizaciya v Ukrayini v umovax realizaciyi Ugody pro asociaciyu mizh Ukrayinoyu i YeS : monografiya / za red. A. M. Sokolovs'koyi. DNNU «Akad. fin. upravlinnya» (2017) [Tax harmonization in Ukraine under the terms of the Association Agreement between Ukraine and the EU : monograph / ed. A. M. Sokolovskaya] DNNU «Acad. Finn. Management». – Kiev, 448.

5. Pro zagal'ny`j rezhym akcyznykh zboriv ta yakoyu skasovuyet'sya Dyrektyva 92/12/YeES: Dyrektyva Rady` YeS vid 16.12.2008 – 2008/118/YeS [On the general regime for excise duty and repealing Directive 92/12 / EEC: EU Council Directive of 16.12.2008 – 2008/118 / EC]. URL : <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

6. Pro strukturu i stavky akcyziv, shho zastosovuyut'sya do tyutyunovykh vyrobiv (kody`fikaciya). URL: Dyrektyva Rady YeS vid 21.06.2011 – 2011/64/YeS [About the structure and rates of excise taxes applied to tobacco products (codification). URL : EU Council Directive of 21.06.2011 – 2011/64 / EC]. URL : <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

7. Seredni ciny na sigarety` u 2018 roci v razi pryjnyattya zakonu pro pidvyshhennya tyutyunovogo akcyzu do rivnya YeS mozhut zrosty na chvert` – do 30 grn za pachku [Average prices for cigarettes in 2018 if the law on raising tobacco excise duty to the level of the EU can grow by a quarter – up to 30 UAH per pack]. 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>.

8. Sokolovs`ka A. M., Petrakov Ya. V. (2017) Garmonizaciya administruvannya akcyznogo podatku v Ukraini u procesi vy`konannya Ugody` pro asociaciju [Harmonization of the administration of excise tax in Ukraine in the process of implementing the Association Agreement] Biznes Inform – Business Inform, 11. 389–394.

9. Sokolovs`ka A. M. (2016) Podatkovi aspekty` YeS acquis yak oriyenty`ry` vdoskonalennya akcyznogo podatku v Ukraini [Tax aspects of the EU acquis as a guide for improving excise tax in Ukraine] Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine, 12, 21–44.

10. Sokolovska A. M., Rajnova L. B. (2017) Garmonizaciya akcyznogo opodatkuvannya tyutyunovykh vyrobiv [Harmonization of the excise tax on tobacco products. Economics and Forecasting]. Ekonomika i prognozuvannya – Economics and Forecasting, 2, 93–115.

11. Tymchasove zastosuvannya Ugody pro asociaciju mizh Ukrainoyu ta YeS [Temporary application of the Association Agreement between Ukraine and the EU]. URL : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3f=1&art_id=247667894&cat_id=223223535.

12. Transformaciya akcyznoyi polityky Ukrainy: monografiya (2015) [Transformation of the Excise Duty policy of Ukraine : monograph] / ed. V. I. Korotun / V. I. Korotun, S. S. Brekhov, N. V. Novytska and others [Transformation of excise policy in Ukraine : monograph / Korotun V. I., Brekhov S. S., Novytskaya N. V. and others; per community Ed. VI I. Korotuna]. – Irpin : Vydavnytstvo Nacionalnogo universytetu DPS Ukrainy – Irpin : Publishing house National University of State Tax Service of Ukraine, 448.

13. Ugoda pro asociaciju mizh Ukrainoyu, z odniyei storony, ta Yevropejs`kym Soyuzom, Yevropejs`ky`m Spivtovarystvom z atomnoyi energiyi i yixnimi derzhavamy – chlenamy, z inshoyi storony vid 21 bereznya, 27 chervnya 2014 r. [The Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their member countries, on the other hand, from March 21, June 27, 2014]. URL : http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

T. Koshchuk. Reformation of excise taxation of tobacco products in Ukraine in terms of implementation the Association Agreement with the EU

Introduction. The importance of reforming excise taxes in Ukraine in general and tobacco products in particular, is to take into account European integration tasks and priorities. Purpose and Methods. The article is devoted to the assessment of correspondence of the Tax Code of Ukraine with the EU directives concerning levying an excise duty on tobacco products, which implementation is provided by the Association Agreement with the EU, and it is found that many of these standards meet the necessary requirements. Results. The proposals concerning an adaptation of the national tax legislation to the harmonized standards of levying an excise duty on tobacco are suggested. Developing the Tax Code of Ukraine, a number of its provisions (in particular, the minimum excise duty for cigarettes at fixed amount) was agreed with the relevant EU Directives. Some changes in the Ukrainian excise taxation, which came into force in 2015–2018 (alignment of specific excise duty on cigarettes with filter and without filter, determine

the tax base using advalorem excise duty of the maximum retail selling price, including VAT and excise duty), also take into account requirements of the EU Directives. Conclusion. To resolve the differences between the rules of the Tax Code of Ukraine and the EU Directives on tobacco taxation there is proposed: 1) to divide excise goods into the «harmonized» and «non-harmonized» groups; 2) to abolish an excise tax on sale through the retail trade network of a number of excise goods. The domestic schedule for increase in the specific rate and the minimum excise tax liability for these tobacco products in 2019–2025 by 20 % annually is rather rigid.

Key words: *tax harmonization, excise duty on tobacco, «harmonized» excise goods, advalorem and specific excise duty rate, minimum excise duty rates in the EU, maximum retail selling price, weighed average price.*

Стаття надійшла до редколегії 22 березня 2019 року