

АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК НА ТЮТЮНОВІ ВИРОБИ: РЕАЛІЇ МАКСИМІЗАЦІЇ НАДХОДЖЕНЬ

Аналітична записка

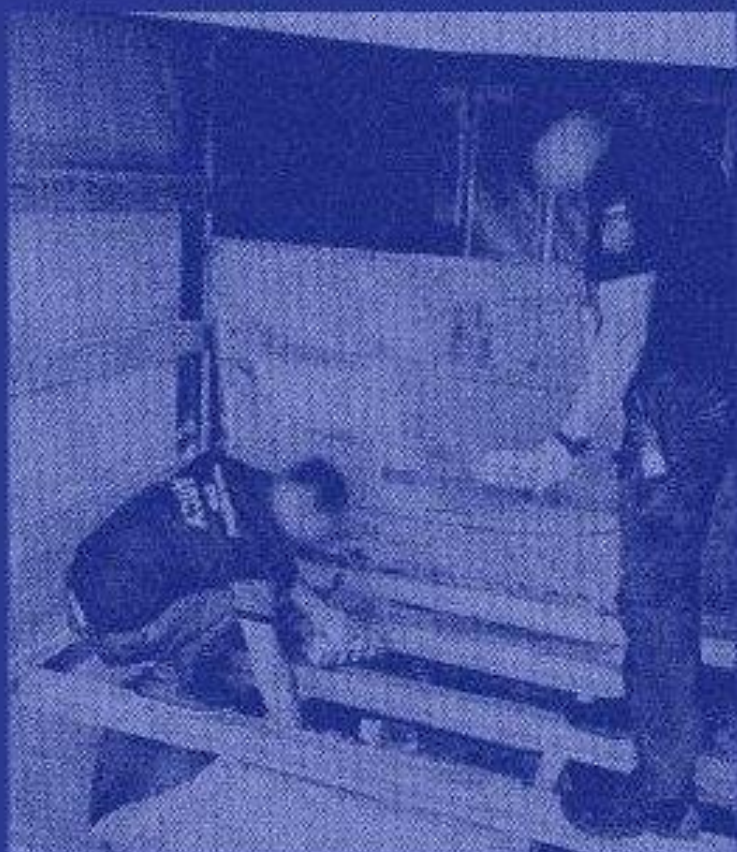


Фото: Держприкордонслужба України

Загальний контекст

В сучасних умовах актуалізується необхідність збільшення податкових надходжень з метою належного фінансування програм посилення обороноздатності держави. Одним із таких напрямів є подальше підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби. Зауважимо, що цей захід є класичним інструментом наповнення державної скарбниці у багатьох країнах, у тому числі залучених до військових конфліктів¹. Повномасштабне вторгнення вимагає від держави додаткових рішень для покриття хоча б частини безпрецедентного фінансового розриву. Збільшення надходжень акцизного податку посилить спроможності держави виконувати її завдання і функції.

Разом із тим, підвищення акцизного податку має бути не лише спрямованим на забезпечення зростання доходів бюджету, а й узгоджуватися із досягненням мети мінімізації обсягів нелегального ринку тютюнових виробів, який продовжує залишатися суттєвою проблемою для держави. Незважаючи на зниження його частки до 14,6% у липні 2024 р., річні втрати податкових надходжень становитимуть близько 23 млрд грн, що є неприпустимим у період гострого дефіциту фінансових ресурсів.

У 2022–2024 рр. недонадходження бюджету від нелегального ринку сигарет оцінюються на рівні понад 64 млрд грн (1,4 млрд євро). По мірі збільшення ціни легальної продукції зростатимуть вигоди учасників нелегальних схем й збільшуватимуться бюджетні втрати. Очевидно, що попит на більш дешеві тютюнові вироби породжує пропозицію.

Емпіричний досвід країн – членів ЄС та інших розвинутих країн G-7 свідчить про те, що протидія зростаючим нелегальним ринкам підакцизних товарів потребує додаткового виділення коштів із бюджету, скоординованих зусиль державних органів та часу.

То що нам, зважаючи на усе це, робити?

Звернемо увагу на ще один принциповий момент. В акцизній політиці слід враховувати також те, що *ринок сигарет поступово скорочуватиметься*. Не лише тому, що зменшуватиметься поширеність куріння. Це було би ідеальним, але, на жаль, важким для практичної реалізації варіантом розвитку подій. Найкраще – якщо молоді люди не починатимуть, а курці – припинять палити. Утім, немає ідеального життя; не легко утримати всіх охочих від нікотинової залежності, яка, у свою чергу, має модні тренди. Ми живемо у час, коли *дедалі більше споживачів роблять вибір на користь новітньої продукції для споживання нікотину – тютюновмісних виробів для електричного нагрівання* (далі –

¹ Mehrotra, A. K. (2010). The Price of Conflict: War, Taxes, and the Politics of Fiscal Citizenship. Michigan Law Review, 108(6), 1053-1078

ТВЕН) та електронних сигарет (їх ще називають вейпами). Постає питання, як їх оподатковувати? І якщо це «перспективна пара», що поступово витіснятиме традиційні сигарети, чи є загрози для податкових надходжень, що пов'язані із формуванням їх нелегальних ринків?

Ми спробували вивчити усі згадані аспекти, дослідивши новітні розробки світової науки, практику європейських та інших країн, реалії формування та реалізації акцизної політики в Україні, і даємо відповідні на гострі питання у цій аналітичній записці.

Огляд сучасних іноземних досліджень

Насамперед звернемо увагу на наукові праці останніх років, які підтверджують *існування зв'язку між підвищенням акцизу на тютюнові вироби та зростанням їх нелегального ринку*.

European Anti-Fraud Office (OLAF) за результатами проведеного дослідження, яке включало опитування 27672 респондентів у всіх країнах ЄС, констатує, що *основну проблему нелегального ринку сигарет опитані вбачають у втратах податкових надходжень*. Ці втрати оцінюються десятками мільярдів євро щорічно. Окрім того, гроші від реалізації нелегальних тютюнових виробів можуть спрямовуватись на фінансування інших незаконних схем, що становить проблему національної безпеки. *Нижча цінова доступність нелегальних сигарет є головним фактором їх споживання*².

Філіпп ДеСісса, Дональд Кенкель і Майкл Ловенхайм у своєму дослідженні податкового регулювання ринку тютюнових виробів³ дійшли висновку, що центральне місце в акцизній політиці навіть розвинутих країн посідає питання оптимальності ставок податку. Коли обсяги нелегального ринку сигарет є значними, *це призводить до безповоротних фіскальних втрат*.

Альберто Азіані, Франческо Кальдероні та Марко Дугато дослідили основні фактори, які впливають на споживання нелегальних сигарет у 247 регіонах країн ЄС, розділивши їх на 2 категорії – цінові та нецінові. Зростання ціни насамперед пов'язано з підвищенням ставок акцизного податку. До нецінових факторів було віднесено: нерівність національного доходу, вищу щільність населення, близькість розташування до осередків виробництва дешевої продукції, рівень нелегальної торгівлі в сусідніх регіонах та країнах⁴.

² Public perception of illicit tobacco trade. OLAF (European Anti-Fraud Office). URL: https://anti-fraud.ec.europa.eu/public-perception-illicit-tobacco-trade_en

³ DeCicca, P., Kenkel, D., & Lovenheim, M. F. (2022). The economics of tobacco regulation: a comprehensive review. *Journal of economic literature*, 60(3), 883-970. URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w26923/w26923.pdf

⁴ Aziani, A., Calderoni, F., & Dugato, M. (2021). Explaining the consumption of illicit cigarettes. *Journal of Quantitative Criminology*, 37, 751-789.

Матія Каїч і Станіслав Тоша визначили, що нелегальна торгівля тютюновими виробами у США викликана насамперед вищими ставками акцизного податку у представлений вибірці штатів порівняно з іншими штатами та сусідніми країнами, *а також наявністю значної вигоди для виробників контрафакту і контрабандистів*⁵.

Дослідження консалтингової компанії *A&M* присвячене питанням визначення передумов нелегальної торгівлі тютюновими виробами⁶. Аналіз охопив 32 країни, у тому числі США, 16 країн ЄС, Україну тощо. Автори, використовуючи економетричні методи дослідження, встановили, що *підвищення рівня оподаткування є основним чинником існування нелегального ринку тютюнових виробів*. Збільшення ставок акцизу зменшує цінову доступність сигарет для споживачів, які вимушені шукати дешевшу продукцію на ринку, яка в більшості випадків є незаконною. Експерти наголошують на необхідності підвищення обґрунтованості податкової політики, забезпечення її послідовності. Недоліки розробки податкової політики миттєво позначаються на стрімкому збільшенні обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами, насамперед сигаретами. Наслідки такого зростання можна подолати лише в середньо- та довгостроковому періоді. Адже заходи протидії нелегальному обігу потребують належної координації, значних обсягів державних фінансових ресурсів і витрат часу контролюючих та правоохоронних органів.

Починають також з'являтися наукові праці, присвячені оподаткуванню новітньої продукції для споживання нікотину. Зокрема, Малгожата Швейковська відзначає, що у ЄС на тютюн для нагрівання (*Heated Tobacco Products*, ми використовуємо термін ТВЕН) не поширюється норми тютюнової директиви (*Tobacco Directive, TBD*). Тому кожна країна ЄС може вільно застосовувати ставки акцизного податку для ТВЕН, які є нижчими порівняно з сигаретами. Дослідниця дійшла висновку, що *використання урядами європейських країн помірних ставок акцизу на ТВЕН є достатніми для отримання стабільних надходжень до бюджету; і це повністю узгоджується з іншими цілями держави у соціально-економічній сфері*⁷.

Загрози нелегальних ринків: «граблі» країн ЄС та реалії України

Не обмежуючись висновками напрацювань сучасної світової науки, наведемо приклади з досвіду країн ЄС, коли різке підвищення акцизу призводило

⁵ Kajić, M., & Tosza, S. (2022). Trends and Challenges in Combating Illicit Trade in Tobacco Products in the US. *Combating Illicit Trade in Tobacco Products: In Search of Optimal Enforcement*, 537-593.

⁶ Alvarez & Marsal. Causes and Control of Illicit Tobacco. Second Edition, 2019. URL: https://www.alvarezandmarsal.com/sites/default/files/causes_and_control_of_illicit_tobacco_report_ed_2.pdf

⁷ Szwejkwowska, M. (2022). Heated Tobacco as a Novelty Tobacco Product Subject to Excise Duty: A Cross-country Comparison. *Teka Komisji Prawniczej PAN Oddział w Lublinie*, 15(2), 355-364.

не до зростання податкових надходжень, а до розширення нелегального ринку сигарет із супутніми втратами для бюджету.

У *Болгарії* в 2008–2010 рр. мінімальне акцизне податкове зобов'язання (далі – МАПЗ) на сигарети зросло з 35,08 до 75,67 євро за тис шт. або у 2,2 рази (у 2010 р. на 48,5% порівняно з 2009 р.). Як наслідок, в 2010 р. частка нелегального ринку сигарет країни перевищила 30% і спостерігалось падіння бюджетних доходів. Реакцією уряду на такий розвиток подій стало замороження акцизу на 5 років. Його ставку було підвищено лише з 2016 р. на 8,8%, подальше регулювання акцизного навантаження на сигарети враховувало динаміку доходів населення та індекс доступності тютюнових виробів. Зазначені заходи забезпечили поступове зниження частки нелегальної торгівлі сигаретами та зростання надходжень акцизу до державного бюджету.

У *Латвії* в 2008–2009 рр. МАПЗ збільшилося в 3,2 рази до 67,73 євро за тис сигарет, що миттєво відобразилось у значному падінні обсягів продажу легальної продукції та бюджетних доходів. Надходження від акцизного податку з тютюнових виробів зменшувалися два роки поспіль більш ніж на 20%, а частка нелегального ринку сигарет сягнула 37% у 2010 р. Такі ефекти від зміни акцизного навантаження стали причиною призупинення зростання акцизу на сигарети в 2010–2011 рр. та помірного підвищення його ставок у 2012–2013 рр. В цілому за чотири роки зростання акцизу становило близько 10%, а споживча інфляція у країні складала 5,7%. З 2011 р. почалось поступове зниження показника частки нелегального ринку тютюнових виробів і збільшення надходжень акцизу від цієї продукції.

За три роки в *Литві* внаслідок акцизного шоку (ставка зросла втричі до рівня 64 євро за тис сигарет у 2010 р.) нелегальний ринок тютюнових виробів перевищив позначку 40%, а надходження акцизного податку від цієї продукції знизились на 20,1%. Уряд країни був змушений адаптуватись до такої ситуації. Два подальші роки ставка акцизного податку на сигарети взагалі не переглядалась, а в 2013 р. та у 2014 р. поступово зростала на рівні, близькому до 5%. У Литві в 2011–2014 рр. споживча інфляція складала 12,5%. Після надто швидкого зростання ставки акцизу в 2008–2010 рр. у наступні чотири роки вона не була проіндексована навіть на рівень інфляції. Але результатом призупинення зростання податкового навантаження на сигарети стало поетапне та значиме зниження показників їх нелегального обігу і збільшення фіскальної результативності акцизного податку.

В *Угорщині* в 2008–2009 рр. МАПЗ підвищилось на 31,9% до 62,8 євро за тис сигарет; внаслідок зростання нелегального ринку надходження від акцизу із тютюнових виробів знизились у 2010 р. на 25,4%. Реагуючи на це, владні інституції пішли на суттєве уповільнення зростання акцизу на сигарети. У

2010–2012 рр. ставка зросла лише на 5,5%, а споживча інфляція у зазначеному періоді склала 15,1%. Утім, згодом Угорщина обрала «старі граблі». Не враховуючи досвід акцизного шоку, динаміку індексу доступності сигарет, однак беручи до уваги позицію окремих верств суспільства щодо необхідності індексації акцизу на рівень, вищий за споживчу інфляцію, у 2013 р. МАПЗ підвищилося одразу на 32%. Наслідком такого кроку стало падіння надходжень акцизного податку з тютюнових виробів два роки поспіль у 2013 та 2014 рр., стрімке зростання частки нелегального ринку сигарет до рівня 8,8%. Тому уряд повторно пішов на замороження ставки акцизного податку в 2014–2015 рр. Цей захід дозволив відновити зростання бюджетних доходів із 2015 р. та вдвічі зменшити обіг нелегальної продукції до рівня 4,3%.

Більшість країн ЄС враховувала свій урок сплеску нелегальної торгівлі, плануючи нове підвищення акцизу. Інші – вчилися на чужих помилках. Водночас всі, хто боровся з нелегальним ринком сигарет, у період його найбільших масштабів реалізували виважену акцизну політику.

А ми думаємо, що таке сталося у країнах ЄС, а з Україною це точно не можливо, бо ми нелегальний ринок легко поборемо? Ось ще запровадимо кілька нових заходів, прийнемо чергові кадрові рішення і про нелегальні сигарети можна буде забути? На жаль, в умовах підвищення ставки акцизу на фоні зменшення купівельної спроможності населення економічні закони в Україні не діють якимось по-особливому. Тютюнові злочинці, вбачаючи майбутні (з підняттям акцизу дедалі більші) вигоди, знову і знову відроджують свій «бізнес» навіть після, здавалося би, нищівних ударів...

Пригадаємо, як у другій половині 2022 р. було припинено діяльність великого виробника нелегальних сигарет, який завдав збитків бюджету на суму понад 6,5 млрд грн⁸. І для закриття зазначеної фабрики знадобилося втручання президента України. Але позитивний ефект тривав недовго. За даними Kantar⁹, рівень нелегальної торгівлі тютюновими виробами у листопаді 2022 р. скоротився до 17,8% порівняно із 21,9% у серпні. Утім, у жовтні 2023 р. цей показник сягнув свого історичного максимуму 25,7%. Все вказує на те, що вивільнена ніша була швидко заповнена.

14 травня 2024 р. розпочалися обшуки на п'яти найбільших виробниках сигарет, щодо яких були підтверджені відомості про їх нелегальну діяльність. Результати цих обшуків оприлюднив керівник підрозділу детективів захисту

⁸ Правоохоронці роками не могли закрити нелегальну тютюнову фабрику у Жовтих Водах, – Гетманцев. Бізнес.Цензор. 04.10.2022. URL: https://biz.censor.net/news/3371413/pravoohorontsi_rokamy_ne_mogly_zakryty_nelegalnu_tyutyunovu_fabryku_u_jovtyh_vodah_getmantsev

⁹ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні 2024. Хвиля 3. URL: <https://www.kantar.com/ua/Inspiration/AIT/AIT-WAVE-3>

економіки у сфері обігу підакцизних товарів Бюро економічної безпеки Віктор Лисенко. Було призначено низку експертиз, Державна податкова служба України провела перевірку та анулювала деяким компаніям-фігурантам ліцензії на виробництво тютюнових виробів.

Правоохоронці вилучили дві лінії для виробництва сигарет і 18 тонн тютюнової сировини на неліцензійному складі одного з виробників, одну лінію для переробки тютюнової сировини – на складі, що офіційно не зазначено виробником, близько 5 тонн тютюну, який зберігався на складі одного з виробників без відповідної ліцензії та зразки сигарет, щодо яких призначено порівняльні експертизи, тощо¹⁰.

Результатом зазначених слідчих дій стало зменшення рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами із 18,0% у квітні до 14,6% у липні 2024 р., яке зафіксував *Kantar*. Проте, як тільки ці оперативні заходи згорнулися, ми знову побачили тривожні повідомлення про відновлення нелегального виробництва сигарет¹¹. Голова податкового комітету парламенту Данило Гетманцев, даючи оцінку цьому, відверто констатував: «Так трапляється, хвороба, яку майже виліковували, дає рецидив, який треба лікувати заново, але обов'язково лікувати, не здаватися. Бо інакше – смерть»¹².

Вважати, що боротися з нелегальним ринком тютюнових виробів дуже легко, може лише той, хто ніколи цього не робив і не досліджував європейський та вітчизняний досвід у ретроспективі. І лише той, хто причетний до реальної протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами, знає, наскільки на цьому шляху «війни добра і зла складно відвойовувати навіть найменші клаптики захопленої ворогом території». Підвищення акцизу ускладнює боротьбу, важливо це пам'ятати. Ті, хто піддаються ілюзії, що чим більше зросте ставка акцизу, тим більш «наповненими будуть ріки податкових надходжень», завжди знайдуться. Але нам слід бути реалістами. Потрібно розуміти усю відповідальність за прийняті рішення в умовах повномасштабної війни. Сьогодні помилки особливо дорого обходяться для держави.

Не менш важливо усвідомлювати те, що **сигарети – не «пожиттєві ролі» на тютюновому ринку**. З часом їх споживання може бути суттєво замінено новітніми альтернативами, зростуть загрози нових нелегальних ринків. Боротьба з останніми матиме особливості. Але незмінним залишиться вплив зростання акцизу на рівень нелегальної торгівлі продукцією для споживання

¹⁰ Після масштабних обшуків БЕБ на тютюнових фабриках одного з виробників позбавили ліцензії. Бізнес.Цензор. 16.07.2024. URL: https://biz.censor.net/news/3499970/biznesasotsiatsiyi_zayavyly_pro_pidvyschennya_efektyvnosti_roboty_byuro_e_konomichnoyi_bezpeky

¹¹ Нелегальні тютюнові фабрики відновили свою діяльність попри рейди правоохоронців. РБК. 07.10.2024. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/nelegalni-tyutyunovi-fabriki-vidnovili-svoyu-1728301105.html>

¹² Телеграм-канал Данила Гетманцева. 05.10.2024. URL: <https://t.me/getmantsevdanil/7892?comment=84973>

нікотину. Важливо спостерігати, куди перетікає попит споживачів і чи мають відповідні ринки нелегальну складову. Адже це має вплив на доходи бюджету. Недалекоглядно думати, що то лише проблема майбутнього. Краще вжити превентивних заходів, ніж «лікувати важкі стадії хвороби». Сучасна акцизна політика визначає майбутні тренди!

Важливість уникнення заміни небажаними альтернативами

Після низки негативних кейсів наведемо позитивний приклад реалізації акцизної політики *Німеччини*. У країні був період, коли курці почали переходити на люльковий тютюн (був значно дешевшим через порівняно низькі ставки акцизного податку), що навіть посилювало цінові війни на ринку сигарет. І від змін споживчих переваг, і від агресивного демпінгу окремих виробників сигарет бюджет втрачав. Зважаючи на це, Німеччина в 2010–2015 рр. реалізувала зміни, які передбачали: 1) підвищення специфічного (з 82,7 до 98,2 євро за тис шт.) та зниження адвалорного (з 24,66 до 21,69%) акцизного податку на сигарети; 2) збільшення специфічного (з 34,06 до 48,49 євро за кг) і зменшення адвалорного (з 18,57 до 14,76 %) акцизів для дрібно нарізаного тютюну; 3) антидемпінгові заходи. Підкреслимо, що темп підвищення акцизу на сигарети був не більше 5% на рік, дещо швидше зростало акцизне навантаження на тютюн для люльок. І все це робилося виважено, щоб завадити переходу на небажані альтернативи. Зрештою, цілі були досягнуті.

Натомість у *Грузії* спостерігалися випадки, коли значне підвищення акцизу на сигарети провокувало сплески споживання розсипного тютюну. Зокрема, у 2018–2019 рр., під впливом підвищення акцизу, сигарети подорожчали майже в два з половиною рази. Оскільки розмір акцизу на розсипний тютюн у країні був значно менший, як на сигарети, то за ціною він був більш доступний споживачам; значна їх частина яких перейшла на самокрутки. Якщо в 2018 р. самокрутки курили близько 2% курців, то в 2019 р. кількість їх споживачів збільшилася майже до 21%¹³. В результаті заміни сигарет зазначеними альтернативами зменшилися надходження акцизу.

Звісно, у наш час не настільки актуальними є загрози переходу споживачів на самокрутки (ми наводимо ці приклади для ілюстрації умов заміни одних тютюнових виробів іншими і швидкості, з якою можуть відбуватися такі небажані процеси), як ризики втрат податкових надходжень внаслідок заміни традиційних сигарет електронними. Як зазначено вище, динаміка надходжень акцизу дедалі більше визначатиметься співвідношенням ринків «перспективної пари» – ТВЕН та електронних сигарет.

¹³ Смерти и цены vs вредная привычка – как идет борьба с табаком в Грузии? 27.09.2019. URL: <https://sputnik-georgia.ru/reviews/20190927/246611504/Opravdala-li-sebya-antitabachnaya-politika-v-Gruzii.html>

За нашими оцінками, наразі **нелегальний ринок ТВЕН в Україні відсутній**¹⁴. Перешкодою для його формування є складний технологічний процес виробництва стіків для нагрівання, обмежений доступ до дорогого обладнання. Це фактично унеможливлює контрафактне виробництво ТВЕН. Аналогічні висновки зроблено у дослідженні агенції *NielsenQ*: 99,9% пачок ТВЕН має маркування, що повністю відповідає законодавству України¹⁵.

Водночас, **вітчизняний нелегальний ринок рідин для електронних сигарет** після заборони влітку 2023 р. рідин із ароматизаторами, згідно з нашими розрахунками, **сягнув 99%**¹⁶. При цьому поширеність споживання цієї продукції дещо зросла. І це вже не «граблі» країн ЄС, і не «грузинський урок», а болюче для нашого бюджету застереження від радикалізму...

Отже, якщо перехід на електронні сигарети у вітчизняних реаліях означає супутні втрати податкових надходжень, то перехід на повністю легальні ТВЕН забезпечує сплату податків із кожної придбаної їх пачки. У цьому контексті споживання ТВЕН має переваги над курінням традиційних сигарет, ринок яких на 14,6% залишився нелегальним.

Як тоді ТВЕН краще оподаткувати? Що підказує досвід ЄС?

На жаль, думати про оптимальне оподаткування вейпів уже пізно.

Акциз на ТВЕН у країнах ЄС: сучасна практика та перспективи

Директива Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)»¹⁷ встановлює принципи гармонізації структури і ставок акцизного податку щодо тютюнових виробів (переробленого тютюну) – сигарет, сигар та сигарил, тютюну для куріння, але не регулює оподаткування ТВЕН. Причина очевидна – така продукція з'явилася після того, як директиву було ухвалено.

Це означає, що країни ЄС можуть на власний розсуд визначати оподаткування ТВЕН, зважаючи у тому числі на те, що така продукція, на відміну від традиційних сигарет, не згорає, а нагрівається до певної температури, внаслідок чого до організму людини потрапляє менше канцерогенних речовин. Уже

¹⁴ Акцизна політика і нелегальна торгівля тютюновими виробами: у пошуках збалансованих рішень. Кошук Т., Пасічний М. / за загальною редакцією Т. Кошук, Growford Institute, К: 2024. URL: <https://www.growford.org.ua/research/aktsyzna-polityka-i-nelegalna-torgivlya-tyutyunovymy-vyrobamy-u-poshukah-zbalansovanyh-rishen/>

¹⁵ HTP Empty Packs Survey. NIQ. March 2024. URL: <https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2024/03/Clients-file-2-charts.pdf>

¹⁶ Нелегальна торгівля рідинами для електронних сигарет: передумови, тенденції, заходи протидії. Кошук Т., Пасічний М. / за загальною редакцією Т. Кошук, Growford Institute, К: 2024 URL: <https://www.growford.org.ua/research/nelegalna-torgivlya-ridynamy-dlya-elektronnyh-sygaret-peredumovy-tendentsiyi-zahody-protidyiyi/>

¹⁷ Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація). Директива Ради ЄС від 21 червня 2011 р. 2011/64/ЄС. URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>

є дослідження, які підтверджують цей факт¹⁸. Проте немає медичних висновків щодо довгострокових наслідків їх вживання. Дискусії тривають, а ТВЕН часто називають продукцією з потенційно зниженим ризиком споживання для здоров'я. Це має вплив на їх оподаткування.

В свою чергу, Єврокомісія, побоюючись впровадження країнами надто відмінних між собою систем акцизного оподаткування ТВЕН, рекомендувала оподатковувати таку продукцію за ставками, які застосовуються для підакцизної категорії «інший тютюн для куріння» і є найнижчими серед усіх тютюнових виробів¹⁹. В більшості країн ЄС такі ставки встановлені на одиницю маси у кілограмах. Це мало визначальний вплив на розвиток європейської практики оподаткування ТВЕН.

Зробимо також акцент на тому, що в Директиву Ради 2011/64/ЄС закладено принцип, що для різних категорій тютюнових виробів мають застосуватися різні ставки акцизів. Найвища – для найбільш популярної категорії, якою є сигарети. А якщо на ринку з'являється нова продукція, яка не підпадає під наявні «вузькі» визначення тютюнових виробів, найбільш «широким» за змістом визначенням є «інший тютюн для куріння». Оскільки ТВЕН, які споживаються лише з використанням спеціального пристрою для нагрівання, не можна класифікувати як сигарети, сигари чи сигарили, можна разом із Єврокомісією дійти висновку, що слід оподатковувати акцизом масу тютюну у стіках ТВЕН та прирівняти ставку для них до ставки акцизу на розсипний тютюн. Пізніше, по мірі поширення ТВЕН на ринку, частина країн ЄС впровадила дещо вищі акцизи для ТВЕН порівняно з іншим тютюном для куріння, які водночас залишаються значно нижчими, ніж на сигарети.

Станом на 1 квітня 2024 р., 10 країн ЄС (Бельгія, Греція, Данія, Естонія, Іспанія, Кіпр, Нідерланди, Франція, Чехія та Швеція) встановили однакові ставки акцизу для ТВЕН та іншого тютюну для куріння. В Австрії, Болгарії, Латвії, Румунії, Словаччині, Словенії, Фінляндії, Хорватії акциз на ТВЕН є визначеним на одиницю маси тютюну, але дещо вищим, ніж акциз для іншого тютюну для куріння. Лише в Італії, Литві й Угорщині базою для нарахування акцизу на ТВЕН є одиниці продукції. Водночас **в усіх країнах ЄС акцизне навантаження на ТВЕН є нижчим порівняно з сигаретами.**

Зважаючи на те, що для сигарет застосовуються змішані ставки акцизного податку (специфічна на тис одиниць продукції та адвалорна у відсотках

¹⁸ FDA permits of IQOS Tobacco Heating System through premarket tobacco product application pathway. 30.04.2019 URL: <https://www.fda.gov/news-events/press-announcements/fda-permits-sale-iqos-tobacco-heating-system-through-premarket-tobacco-product-application-pathway>

¹⁹ Report from the Commission to the Council on Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. 12.01.2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_excise_duty_manufactured_tobacco_12012018_en.pdf

від максимальної роздрібною ціни продажу), а для ТВЕН країни ЄС встановили або специфічну ставку податку на одиницю маси тютюну у кілограмах, або ставку для тис одиниць продукції (Італія, Литва, Угорщина), або змішані ставки (Бельгія, Німеччина, Польща, Португалія і Франція), або лише адвалорну ставку (Іспанія), розрахунки для визначення рівня диференціації акцизного навантаження на ці два види продукції є ускладненими. Останні жодного разу офіційно не публікувалися Єврокомісією.

Наші розрахунки зазначеного рівня диференціації базуються на основі порівняння ставки акцизу для ТВЕН, переведеної з одиниці виміру у кілограмах на тис одиниць продукції, та показника МАПЗ на сигарети, що оприлюднює Єврокомісія. Причому, оскільки для визначення акцизного навантаження на ТВЕН, які оподатковуються за змішаними ставками акцизу (але без встановлення досить високого рівня мінімального акцизу) або лише адвалорним акцизом, слід брати до уваги їх роздрібну ціну продажу, відповідні порівняння для Бельгії, Іспанії та Португалії не проводилися²⁰.

Розрахунки щодо Німеччини також не зроблено через складну методику нарахування акцизу для ТВЕН. Схема оподаткування ТВЕН, яку з 2022 р. використовує країна, передбачає таке: до ставки акцизу для іншого тютюну для куріння додається спеціальний коефіцієнт, що дорівнює частці акцизу на сигарети за вирахуванням акцизу для іншого тютюну для куріння. Крім того, цей коефіцієнт зростає (у 2023 р. він складав 2,01 євро на пачку ТВЕН, у 2024 р. – збільшився до 2,15 євро)²¹.

В Італії ставка акцизу на ТВЕН дорівнює 32% МАПЗ на сигарети.

Результати розрахунків щодо інших країн ЄС, де на сьогодні є ТВЕН на ринку, представлено у табл. 1.

Отже, серед 20 проаналізованих країн співвідношення акцизів на ТВЕН і сигарети коливається від 82,3% в Естонії до 16,3% в Угорщині, а середнє в ЄС значення зазначеного показника складає 63,7%.

Зауважимо, що очікується оновлення Директиви Ради 2011/64/ЄС. Але процес перегляду європейського законодавства не є легким завданням. Ще на початку 2020 р. Єврокомісія опублікувала звіт із оцінкою застосування положень Директиви Ради 2011/64/ЄС, де, зокрема, обґрунтовано необхідність підвищення рівня мінімального акцизу на сигарети і встановлення правил оподаткування ТВЕН. Згодом відбулося обговорення напрямів відповідних змін із

²⁰ Використовувати показник мінімального акцизу для зазначених розрахунків не коректно, адже ТВЕН є досить дорогими, а тому навряд чи оподатковуються без застосування адвалорної складової, якщо такий мінімум встановлено на порівняно низькому рівні.

²¹ Germany has second thoughts, lowering the tax pressure on heated tobacco. URL: <https://tobaccointelligence.com/germany-has-second-thoughts-lowering-the-tax-pressure-on-heated-tobacco/>

усіма заінтересованими сторонами, але ще не зроблено офіційного висунення відповідної законодавчої ініціативи.

Таблиця 1

Рівень диференціації акцизного навантаження на ТВЕН та сигарети у країнах ЄС* у 2024 р.

Країни	МАПЗ на тис сигарет, <i>євро</i>	Акциз для ТВЕН за тис одиниць продукції**, <i>євро</i>	Різниця у рівні ставок, %
Австрія	163	47,7	70,7
Болгарія	98,9	44,7	65,1
Греція	117,5	41,5	64,7
Данія	260,3	53,5	79,4
Естонія	169,1	29,8	82,3
Італія	204,23	77,61	62,0
Кіпр	121,5	39,8	67,3
Латвія	156,3	66,5	57,5
Литва	138,0	79,5	42,3
Нідерланди	293,6	57,4	80,4
Польща	129,8	34,4	74,0
Румунія	134,52	58,0	64,7
Словаччина	148,0	56,0	63,0
Словенія	141	35	75,2
Угорщина	104,5	87,5	16,3
Фінляндія	353,6	79,5	77,5
Франція	371,4	268	27,8
Хорватія	117,9	49,2	58,3
Чехія	173	37,5	78,3
Швеція	161,9	52,3	67,7
В середньому в ЄС	-	-	63,7

* В розрізі країн, де ТВЕН представлені на національному ринку та оподатковуються лише за специфічною ставкою акцизного податку, а також Польщі та Франції, де встановлено доволі високий мінімальний акциз щодо такої продукції при застосуванні змішаної системи акцизного оподаткування.

** Розрахунки проведено на базі ТВЕН «Heets» (маса тютюну у 20-ти стіках пачки становить 5,3 г).

Джерело: European Commission. Taxes in Europe Database. URL: https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties#toc_3

Дискусія щодо перегляду Директиви Ради 2011/64/ЄС продовжується у неопублічній площині. Зокрема, поширювалася неофіційна інформація, що змінами до законодавства запропоновано підвищити мінімальний акциз на сигарети в ЄС із 1,80 до 3,60 євро за пачку з 20 сигарет (це 180 євро за тис шт.). Також у ЗМІ, з посиланням на поінформовані джерела, публікувалося, що Єврокомісія запропонувала встановити на ТВЕН вдвічі менше мінімальне акцизне навантаження порівняно з сигаретами²².

²² Brussels to propose rise in cigarette taxes and first EU-wide vaping levy. Financial Times. URL: <https://www.ft.com/content/6f1c4211-5e54-4aa8-a391-0ec9bc5244de>; Commission to Propose EU-Wide Vaping Levy. Tobaccoreporter. 28.11.2022. URL: <https://tobaccoreporter.com/2022/11/28/commission-to-propose-eu-wide-vaping-levy/>

Згодом у дослідженні Анхель Лопес-Ніколас²³ йшлося про те, що в оновленій директиві буде визначено *часовий горизонт підвищення країнами їх акцизів на тютюнові вироби до нових мінімальних рівнів у ЄС – 2027–2030 рр.* Водночас *ці мінімальні стандарти будуть не однаковими для всіх (бо показники, які будуть досяжними для найменш розвинених країн, для більшості інших держав-членів уже є заниженими), а враховуватимуть паритет купівельної спроможності країни і коригуватимуться на індекс інфляції.* Це означає, що якщо для Німеччини буде вимога не пізніше 2030 р. застосувати МАПЗ на сигарети на рівні щонайменше 180 євро за тис шт., а акциз на ТВЕН – 91 євро за тис шт., то для України, за нашими оцінками, відповідні ставки становитимуть близько 140 та 70 євро відповідно.

Раніше Єврокомісія наголошувала на тому, що відмінності у підходах до акцизного оподаткування ТВЕН у країнах ЄС створюють перешкоди для функціонування єдиного ринку. Це може спотворювати конкуренцію та викликати суперечки стосовно правозастосування. Крім того, виникають адміністративні бар'єри при транскордонному переміщенні зазначеної продукції між країнами, які обрали різні підходи у цій сфері²⁴.

Для уніфікації підходів до акцизного оподаткування ТВЕН Єврокомісія запропонувала перейти до визначення їх податкової бази на основі тис одиниць продукції.

Відповідна позиція країн ЄС та Єврокомісії щодо оподаткування ТВЕН не є «справою смаку». І чи може взагалі ЄС, на інституціональне середовище та «запобіжники» корупції якого ми орієнтуємося, «грішити» лобізмом більше України? Мабуть, ні. Вище описано логіку обґрунтувань, які взято за основу при встановленні в ЄС минулих, сучасних та майбутніх ставок акцизу. Ми бачимо приклад виваженої акцизної політики.

Цей приклад Міністерство фінансів України взяло за основу, розробляючи план підвищення акцизу. Останній враховує необхідність збільшення акцизу на сигарети до мінімальних ставок у ЄС; взято до уваги практики оподаткування ТВЕН у країнах ЄС, що є поступальним кроком до узгодження національного податкового законодавства з європейським.

[vaping-levy/](#); EU tobacco taxation: The fine line between killing smoking and illicit trade. EURACTIV. 29.11.2022. URL: <https://www.euractiv.com/section/health-consumers/news/eu-tobacco-taxation-the-fine-line-between-killing-smoking-and-illicit-trade/>

²³ López-Nicolás, A. (2024). Tobacco taxes in the European Union An evaluation of the European Commission's Tobacco Tax Directive proposals for cigars, cigarillos, pipe tobacco, electronic cigarettes, heated tobacco products, and nicotine pouches. URL: <https://tobacconomics.org/files/research/902/working-paper-tobacco-taxes-eu-other-products-final-md.pdf>

²⁴ Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Final report. Volume 1 – Study. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2020. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/8c9dd329-4d4f-11ea-aece-01aa75ed71a1/language-en>

План підвищення акцизу на тютюнові вироби в Україні до 2028 р.

При формуванні проекту Державного бюджету України на 2025 р.²⁵ враховано положення Проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» (далі – Законопроект)²⁶, прийнятого за основу у першому читанні. Основними його нововведеннями є такі:

по-перше, встановлення ставок акцизного податку на тютюнові вироби в євро. Це релевантно положенням схваленої Кабінетом міністрів України Національній стратегії доходів до 2030 р.²⁷ й узгоджено з представниками міжнародних фінансових організацій, які виступають фінансовими донорами у період повномасштабного вторгнення. Спершу Законопроект передбачав, що встановлення акцизу в євро відбудеться з 1 липня 2024 р. Цього не зроблено, а найбільш реалістичним сценарієм реалізації зміни тепер є 2025 р.;

по-друге, враховуючи підходи країн ЄС до оподаткування новітньої продукції для споживання нікотину, передбачено використання диференційованих ставок акцизного податку на ТВЕН і сигарети. З 1 січня 2025 р. МАПЗ на сигарети зросте до 78 євро за тис шт., водночас ставка акцизу на ТВЕН має збільшитись до 70,4 євро. Враховуючи офіційний курс гривні до євро, що встановлений НБУ на 25.09.2024 р. (46,04 грн/євро), наразі МАПЗ на сигарети та ставка акцизу на ТВЕН становлять 54,66 євро (2516,54 грн за тис шт). Таким чином, з 2025 р. акциз на сигарети збільшиться на 42,77%, а на ТВЕН – зросте на 28,8%, за умови, що курс євро залишатиметься незмінним.

Водночас у Проекті Закону про Державний бюджет на 2025 р. середньорічний курс євро при розрахунку податкових надходжень закладений на рівні 48,60 грн, що на 5,5% вище за поточний.

Законопроектом також передбачено подальше підвищення ставок акцизу на тютюнові вироби на 2026–2028 рр. Так, мінімальний акциз на сигарети зростатиме на 5% щорічно, досягнувши рівня 90 євро, а ставка акцизного податку на ТВЕН за 3 роки має підвищитися до 72 євро. Це приблизно той рівень ставки для ТВЕН, що, як очікується, буде передбачено для України наступницею Директиви Ради 2011/64/ЄС. Натомість щодо сигарет після 2028 р. необхідно буде впровадити новий план підвищення акцизу.

по-третє, встановлюється, що на період дії воєнного стану, протягом трьох звітних місяців поспіль, що передують місяцю, в якому підвищуються

²⁵ Проект Закону про Державний бюджет України на 2025 рік. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/44888>

²⁶ Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/43855>

²⁷ Національна стратегія доходів до 2030 року. 2023. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

ставки акцизу, середньомісячний обсяг продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику та/або імпортеру тютюнових виробів не може перевищувати 120% (до цього було 115%) середньомісячного обсягу реалізації тютюнових виробів таким підприємством-виробником і/або імпортером за попередні дев'ять календарних місяців.

У разі ухвалення Законопроєкту уряд прогнозує отримання державним бюджетом додаткових надходжень від акцизного податку з тютюнових виробів **на рівні 28,84 млрд грн**, у тому числі в 2025 р. у сумі 0,61 млрд грн, у 2026 р. – 5,0 млрд грн, у 2027 р. – 9,38 млрд грн, у 2028 р. – 13,85 млрд грн.

Проведемо власні розрахунки фіскального ефекту згаданого плану підвищення акцизу на тютюнові вироби в Україні.

Оцінка фіскального впливу реалізації Законопроєкту

Важливо здійснити оцінку впливу запропонованих нововведень на динаміку надходжень акцизного податку з тютюнових виробів до державного бюджету, враховуючи вплив як внутрішніх, так і зовнішніх факторів. Для прогнозування потенційних бюджетних надходжень ми маємо обґрунтувати сукупність параметрів.

Насамперед слід володіти достовірною інформацією про обсяги споживання тютюнових виробів. Один із підходів до розрахунку обсягів споживання полягає у множенні кількості курців на обсяг спожитої продукції:

$$n_{tp} = n_s * dc_{tp} * 365 \quad (1),$$

де n_{tp} – обсяг тютюнових виробів;

n_s – кількість споживачів тютюнових виробів

dc_{tp} – середній показник щоденного вживання тютюнових виробів;

Згідно з результатами соціологічного опитування *Київського міжнародного інституту соціології* (далі – КМІС)²⁸, встановлено, що станом на квітень 2023 р., 27,4% українців (у віці 18 і більше років) були споживачами тютюнових та нікотиновмісних виробів. Причому 22,2% – були споживачами сигарет, 3,3% – електронних сигарет, 3% – ТБЕН тощо. Натомість у грудні 2023 р., за даними згаданої агенції, вже близько 30% наших співвітчизників (у віці понад 18 років) палили, 24,5% з яких на постійній основі. 75% курців віддавали перевагу сигаретам, 18% – ТБЕН, 16% – вейпам²⁹.

²⁸ Всесвітній день без тютюну в Україні: прогрес в Україні та результати опитування. Київський міжнародний інститут соціології. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=1240&page=1>

²⁹ Вживання тютюнових і нікотинових виробів та ставлення до антитютюнових заходів: грудень 2023. Аналітичний звіт. КМІС. URL: <https://center-life.org/wp-content/uploads/2024/03/Vzhyvannia-tiutiunovykh-ta-nikotynovykh-vyrobiv-ta-stavlennia-do-antytiutiunovykh-zakhodiv-hruden-2023.pdf>

Утім, академік Національної академії наук та директор Інституту демографії Елла Лібанова зауважує, що з моменту повномасштабного вторгнення в Україні немає відомостей про статеву-вікову структуру населення (Державна служба статистики України її не знає), тому до репрезентативності будь-яких соціопитувань треба ставитися обережно³⁰.

За оцінками Державної служби статистики станом на 1 січня 2022 р., в Україні проживало 41,17 млн осіб³¹. З моменту повномасштабного вторгнення декілька млн осіб вимушено залишились на окупованих агресором територіях, а 6,725 млн українців виїхали закордон у статусі біженців (за даними ООН)³². Яка частина з них повернулась, достеменно невідомо. Згідно з дашбордом агенції ООН UNFPA (*United Nations Populations Fund*), в Україні 1 січня 2024 р. налічувалося 37,9 млн осіб, 1 січня 2023 р. – 36,74 млн³³. Тобто, за 2023 р. до України повернулось понад 1,1 млн співвітчизників.

Враховуючи, що населення у віці 18 і більше років складає 80% від загальної кількості населення, повнолітні особи – 30,3 млн. Зважаючи на останні оприлюднені дані КМІС щодо споживання тютюнових виробів³⁴, виходить, що в Україні є 9,1 млн курців/споживачів нікотину (7,4 млн є постійними), з яких 6,8 млн споживають сигарети, 1,637 млн – ТВЕН, а 1,46 млн – електронні сигарети. Це виглядає суттєво завищеним показником. За даними іншого дослідження, поширеність куріння в Україні у 2024 р. становить 22,8%³⁵. Натомість, згідно з оприлюдненими даними Державної служби статистики за 2021 р., в Україні налічувалось всього 5,054 млн курців (на 8,5% менше, ніж у 2020 р.), що складає 16,5% від згаданої у звіті вибірки населення³⁶.

Підсумовуючи викладене, констатуємо, що в сучасних умовах *розрахунків споживання сигарет чи інших видів тютюнових виробів*, з огляду на брак перевіреної інформації щодо поширеності куріння і відсутність даних щодо кількості населення, ***буде дуже приблизним і неточним***. Крім того, необхідно здійснювати розподіл споживання на легальне і нелегальне, адже особливістю

³⁰ До результатів опитувань в Україні потрібно ставитись обережно – Лібанова. Главком. 29.01.2024. URL: <https://glavcom.ua/country/society/do-rezultativ-opituvan-v-ukrajini-potribno-stavitis-oberezhno-libanova-983123.html>

³¹ Чисельність наявного населення України на 1 січня 2022 року. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2022/zb/05/zb_Nas.pdf

³² *Ukraine Refugee Situation* URL: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine> (дата звернення 26.09.2024 р.)

³³ *United Nations Population Fund World Population Dashboard Ukraine* URL: <https://www.unfpa.org/data/world-population/UA> (дата звернення 25.09.2024 р.)

³⁴ Вживання тютюнових і нікотинних виробів та ставлення до антитютюнових заходів: грудень 2023. Аналітичний звіт. КМІС. URL: <https://center-life.org/wp-content/uploads/2024/03/Vzhyvannia-tiutiunovykh-ta-nikotynovykh-vyrobiv-ta-stavlennia-do-antytiutiunovykh-zakhodiv-hruden-2023.pdf>

³⁵ Аналіз фінансового та медичного впливу підвищення акцизів на тютюнові вироби в Україні. URL: <https://wiiw.ac.at/analysis-of-the-fiscal-and-health-impact-of-increasing-tobacco-excise-taxes-in-ukraine-ukrainian-version-analiz-fiskal-nogo-ta-medichnogo-vplyvu-pidvischennja-akciziv-na-tiutiunovi-virobi-v-ukraini-dlp-6996.pdf>

³⁶ Самооцінка населенням стану здоров'я та рівня доступності окремих видів медичної допомоги у 2021 році. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2022/zb/03/zb_snsz_21.pdf

функціонування нелегального ринку тютюнових виробів є те, що податки з них не сплачуються взагалі.

Іншим підходом до прогнозування обсягів споживання тютюнових виробів є врахування фактичних показників їх легального споживання та нелегального обігу.

Найбільшою складовою цього ринку є ринок традиційних сигарет. За даними Державної податкової служби України, у 2023 р. вироблено 31,62 млрд шт. сигарет, 4,39 млрд шт. імпортовано та 4,04 млрд шт. експортовано до інших країн. Отже, обсяг оподаткованої реалізації сигарет становив 31,62 млрд шт. Споживання слід ще відкоригувати на зміну залишків на складах, проте у нашому дослідженні ми приймаємо твердження, що у середньостроковому періоді вона буде незначною – про що свідчать дані, представлені Міністерством фінансів України за 2012–2022 рр.³⁷ Для порівняння: у 2021 р. обсяг оподаткованої реалізації сигарет становив 34,4 млрд шт. і скоротився за 2 роки повномасштабного вторгнення на 8%. За даними *Kantar*, за підсумками 2023 р. частка нелегального ринку сигарет склала 21,8%³⁸.

Фактичне споживання сигарет можна оцінити за допомогою формули:

$$n_{cig} = \frac{cons_l}{(1 - cons_{il})} \quad (2),$$

де n_{cig} – обсяг споживання сигарет;

$cons_l$ – легальне споживання сигарет, з яких сплачуються податки;

$cons_{il}$ – коефіцієнт нелегального споживання сигарет.

Таким чином, загальний обсяг реалізації сигарет в Україні в 2023 р. оцінюється нами на рівні 40,43 млрд шт. Враховуючи, що, за даними опитувань КМІС, середньостатистичний курець вживає 17,7 сигарет на день, можна припустити, що в 2023 р. в Україні налічувалось 6,26 млн курців сигарет.

Споживання сигарет на 2024 р. розраховано з урахуванням обсягу споживання в 2023 р., враховуючи показник цінової еластичності попиту на тютюнові вироби. Обсяг легального споживання скориговано на середньорічний рівень нелегальної торгівлі сигаретами (за даними *Kantar*, станом на вересень 2024 р., – 17,2%)³⁹. Ми його оцінюємо на рівні 38,2 млрд шт. (враховуючи реалізацію нелегалу). Згідно з даними *Kantar*, у 2024 р. обсяг нелегального ринку

³⁷ Доходи зведеного бюджету за 2022 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2022_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf

³⁸ Kantar. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні 2023. Хвиля 3. URL: https://www.kantar.com/ua/inspiration/ait/monitoring-nelehalnoi-torgivli-tutunovyh-vy-robiv_zhovten-2023

³⁹ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні. Хвиля 3 URL: <https://www.kantar.com/ua/inspiration/ait/ait-wave-3>

сигарет в Україні – 6,65 млрд шт.; загальний розмір ринку складає 38,66 млрд шт., що відповідає нашим очікуванням за підсумками року.

Показник еластичності розраховано на основі даних Державної податкової служби України зі звітів 3-РС щодо реалізованих сигарет вітчизняними виробниками тютюнових виробів на внутрішній ринок за звітний місяць та імпорту продукції за кодом УКТЗЕД 2402 20 0000. *Коефіцієнт еластичності становить 0,3*, що дозволяє дійти висновку, що збільшення ціни сигарет на 1% зумовлює зменшення попиту на них на 0,3%.

При прогнозуванні показників споживання сигарет на 2025–2028 рр. ми також враховували значення цього показника. Прогнозний показник нелегального ринку сигарет розраховувався з огляду на його потенційне збільшення у 2025 р. порівняно з 2024 р. внаслідок суттєвого підвищення акцизу (враховуючи досвід країн ЄС), та подальше зниження в 2026–2028 рр.

Ринок ТВЕН і рідин для електронних сигарет є майже однаковими за рівнем споживання. Водночас, як зазначалося, ринки цих видів продукції мають діаметрально протилежні тенденції розвитку. *Ринок ТВЕН є лише легальним, вейпів – майже повністю нелегальним*. Їх навіть можна назвати «білим і чорним без відтінків сірого», дуже влучна метафора.

При прогнозуванні легального споживання ТВЕН, з яких повністю сплачуються податки до бюджету, ми вважаємо, що найближчі три роки їх ринок *буде виключно легальним*. Утім, якщо у попередні роки спостерігалось поступове зростання цього ринку за рахунок заміщення інших видів тютюнових виробів ТВЕН, то тепер він, імовірно, вийшов на плато. Річ у тім, що в Україні представлено ТВЕН преміум-сегменту, які вживають відносно забезпечені громадяни, прошарок яких зменшується (хоча у країнах ЄС можна зустріти відповідну продукцію медіум-сегменту, яка, не виключено, згодом буде поставлена вітчизняному споживачу).

Про плато щодо споживання ТВЕН свідчать у тому числі розрахунки Міністерства фінансів України. За даними Державної податкової служби України, в 2023 р. вироблено 0,91 млрд стіків ТВЕН, імпортовано – 5,95 млрд стіків, цей вид продукції не експортувався. Отже, сумарно оподатковувалось 6,86 млрд шт., а у проект Державного бюджету на 2025 р. закладено прогнозований обсяг бази оподаткування – 6,695 млрд.

В подальшій перспективі збільшення ставок акцизу також може призводити до зменшення обсягів споживання ТВЕН, хоча раніше показник еластичності попиту для ТВЕН був значно вищим, як на сигарети. Це забезпечувалось за рахунок переходу курців сигарет до вживання тютюнових та нікотиновмісних виробів, які є бездимною альтернативою.

За умови запровадження менших ставок акцизу на ТБЕН порівняно з сигаретами на 9,74% у 2025 р., ми очікуємо перехід певної частини споживачів від сигарет до ТБЕН, що знижуватиме ризики розширення нелегального сегменту тютюнових виробів та матиме позитивні ефекти для податкових надходжень (акциз, ПДВ, роздрібний акциз).

Натомість у разі, якщо акцизний податок буде ідентичним для сигарет та ТБЕН, очікується частковий **перехід курців до нелегального споживання сигарет, продукції вейпінгу, самокруток** тощо. Зазначене призведе до зростання рівня нелегального обігу тютюнових виробів та втрат бюджетних надходжень. Встановлено, що підвищення цін на тютюнові вироби зумовлює перехід споживачів на більш дешеві альтернативи тютюнових виробів, у тому числі нелегальні. Причому вейпи є однією з опцій переходу до вживання більш дешевої (нелегальної) продукції⁴⁰. В іншому дослідженні також було виявлено, що підвищення податків на сигарети має суттєвий вплив на ринок незаконних білих сигарет (*illicit whites*). На основі опитування встановлено, що нелегальний ринок підтримується певною категорією споживачів, які прагнуть купувати тютюнові вироби за нижчими цінами⁴¹.

В умовах реалізації сценарію структурного заміщення споживання відбувається невиконання основних завдань регуляторних механізмів акцизного оподаткування щодо зниження показника поширеності куріння та покращення стану громадського здоров'я.

Ще раз наголосимо на тому, що після заборони виробництва, оптової та роздрібною торгівлі, а також імпорту для реалізації на території України рідин для електронних сигарет зі смако-ароматичними добавками нелегальний ринок цієї продукції сягнув катастрофічних масштабів – 99% від його загального обсягу. Це вкотре нас застерігає: результатом завищених очікувань доходів бюджету може стати додаткове розширення нелегальних ринків підакцизної продукції. Артур Лаффер зауважує, що політика оподаткування тютюнових виробів має сприяти обмеженню поширеності куріння, **а не переходу споживачів до нелегального ринку**⁴².

Обсяги споживання сигарил, сигар та інших тютюнових виробів порівняно з переліченою вище тютюново- та нікотиновмісною продукцією є суттєво нижчими і враховуються нами у прогнозі як майже незмінні.

⁴⁰ Prieger, J. E. (2022). Tax evasion and illicit cigarettes in California: prevalence and demand-side correlates. *Crime, Law and Social Change*, 78(4), 427-451.

⁴¹ Bate, R., Kallen, C., & Mathur, A. (2019). The perverse effect of sin taxes: the rise of illicit white cigarettes. *Applied Economics*, 52(8), 789–805.

⁴² Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice, by Arthur B. Laffer. Pacific Research Institute for Public Policy, 2014. 392 p.

При здійсненні прогнозування курсу гривні до євро в 2025–2028 рр. ми керувались прогностичними даними курсу гривні до долара, представленим у звіті МВФ *World Economic Outlook*⁴³, консенсус-прогнозі Міністерства економіки України⁴⁴, курсових очікувань фінансових аналітиків (станом на 13 вересня 2024 р.), а також прогнозів пари євро/долар⁴⁵. Середньорічний курс євро на 2025 р. нами закладається на рівні 48 грн, що на 1,2% нижче за курс, який застосовується при прогнозуванні податкових надходжень у проекті Державного бюджету України на 2025 р. Динаміка фактичних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет у 2018–2023 рр., очікувані його надходження за 2024 р. та прогнозовані обсяги надходжень на 2025–2028 рр. представлено на рис. 1.

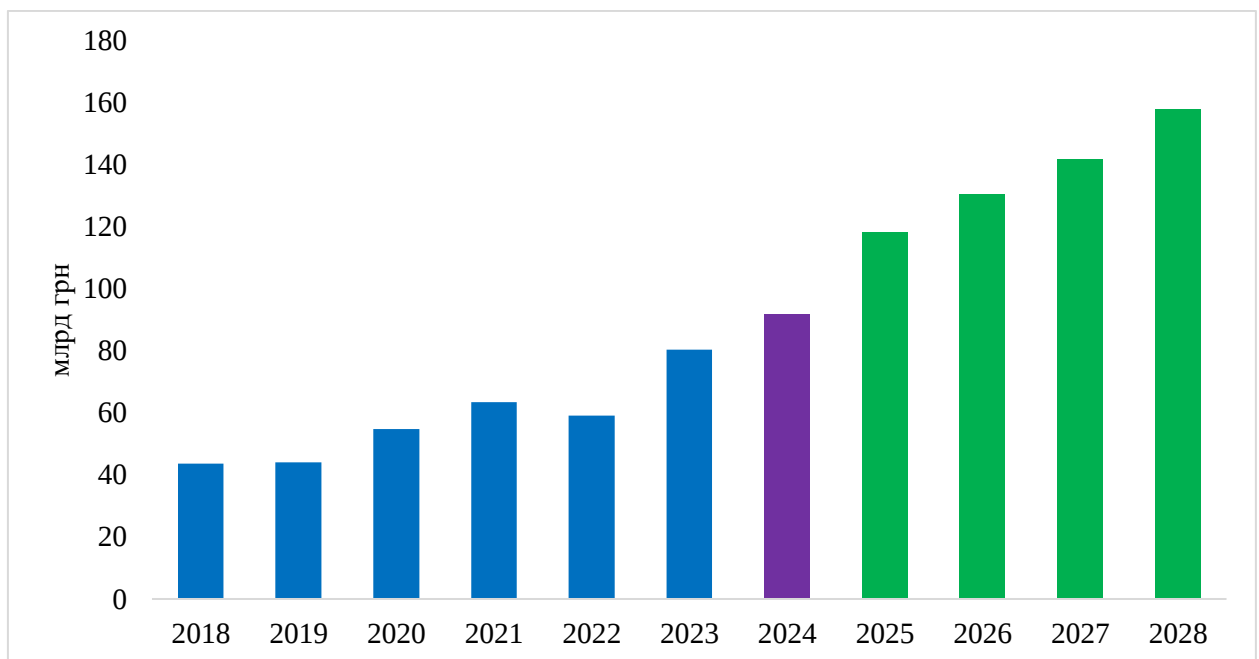


Рис. 1. Динаміка надходжень акцизного податку з тютюнових виробів і рідин для електронних сигарет за 2018–2028* рр.

* - дані за 2024 р. є очікуваними, за 2025–2028 рр. – прогнозними

Джерело: побудовано авторами

Таким чином, реалізація базового сценарію, за який ми приймаємо ухвалення Законопроекту, що передбачає встановлення ставок у євро та диференціацію ставок акцизу для сигарет і ТВЕН з 1 січня 2025 р. (за умови одночасної реалізації результативної політики протидії нелегальній торгівлі тютюновими

⁴³ IMF. World Economic Outlook. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO> (дата звернення 27.09.2024 р.)

⁴⁴ Міністерство економіки України. Консенсус-прогноз URL: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&tag=Konsensus-prognoz> (дата звернення 27.09.2024 р.)

⁴⁵ Національний банк України. Кон'юнктурні опитування, курсові очікування. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/nbusurvey>

виробами), може принести до бюджету в 2028 р. близько 157,8 млрд грн надходжень акцизу. Це на 72,1% більше, як очікуваний нами показник надходжень у 2024 р., та на 96,5% більше порівняно з 2023 р.

За умови, якщо Законопроект набере чинності раніше 1 січня 2025 р. (у початковому варіанті передбачались зміни оподаткування ще з 1 липня 2024 р., а нещодавно ЗМІ публікували як потенційну можливу дату встановлення акцизного податку на тютюнові вироби у Євро 1 жовтня 2024 р.), відбудеться корекція надходжень акцизу в 2024–2025 рр.

Політика підвищення податкових ставок призведе до зниження обсягів виробництва та імпорту легальних тютюнових виробів, як це спостерігається протягом досліджуваного періоду 2018–2023 рр. Наприклад, у 2020 р. обсяги виробництва сигарет зменшились проти попереднього 2019 р. на 5,0%, або на 3,4 млрд шт.⁴⁶, у 2021 р. – на 9,4%, або на 6,1 млрд шт.⁴⁷. При цьому рівень нелегального ринку сигарет у 2020 р. становив, за даними *Kantar*, – 6,9%, а вже в 2021 р. – 16,9%. 2022 та 2023 рр. є менш показовими у цьому питанні, бо 2022 р. є шоковим (обсяги виробництва сигарет знизились на 53,6%, а експорту – на 67,6%, що частково компенсувалось зростанням імпорту в 5,4 рази⁴⁸), а в 2023 р. відбулась корекція виробництва та імпорту такої продукції. Обґрунтована та виважена акцизна політика має бути спрямована на збільшення бюджетних надходжень і зниження поширеності куріння, а не на перехід споживачів на споживання нелегалу.

Разом з тим, оподаткування тютюнових виробів у 2026–2028 рр. має бути більш виваженим для зниження показника нелегального сегменту цього ринку підакцизних товарів. У рішенні податкового комітету парламенту від 4 жовтня 2024 р. міститься інформація щодо відновлення злочинної діяльності вітчизняних виробників тютюнових виробів, що є ризиком збільшення рівня нелегального ринку сигарет та бюджетних втрат⁴⁹. Значний потенціал зростання надходжень акцизу міститься у зменшенні рівня тіньового обігу тютюнових виробів, насамперед сигарет. Незважаючи на зниження частки нелегального ринку сигарет у 2024 р. порівняно з 2023 р., втрати бюджету залишаються ідентичними – близько 23 млрд грн. Понад 3 млрд грн акцизу втрачаються від існування нелегального ринку електронних сигарет.

⁴⁶ Доходи зведеного бюджету за 2020 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2020_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf

⁴⁷ Доходи зведеного бюджету за 2021 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2021_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf

⁴⁸ Доходи зведеного бюджету за 2022 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2022_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf

⁴⁹ Офіційний телеграм канал Данила Гетманцева. URL: <https://t.me/getmantsevdanil/7893> (дата звернення 05.10.2024 р.)

Альтернативні сценарії розвитку подій

Підвищення ставки податку не завжди є фактором забезпечення більших доходів бюджету. Описаний вище досвід країн ЄС свідчить, що після різких підвищень ставок акцизу на сигарети навіть запускалися механізми уповільнення (призупинення) зростання цих ставок, що дозволило ефективно протидіяти нелегальній торгівлі тютюновими виробами і збільшити бюджетні надходження. Цей досвід слід враховувати Україні при формуванні та реалізації політики у сфері оподаткування тютюнових виробів у 2026–2028 рр., після суттєвого підвищення акцизного податку з 2025 р.

У протилежному випадку ми отримаємо зростання нелегального ринку тютюнових виробів, а міжнародні фінансові інституції, зокрема МВФ⁵⁰, звертатимуть увагу на цю проблему та її наслідок – втрати десятків мільярдів грн надходжень до бюджету.

Зокрема, залишається імовірними такі небажані сценарії змін на ринку тютюнових виробів та їх впливу на податкові надходження.

1. Рецидив зростання нелегального ринку сигарет до рівня понад 20%.

Якщо середньорічний показник нелегального ринку сигарет у 2025 р. сягне позначки 20%, втрати бюджету складуть близько 32 млрд грн, враховуючи збільшення ціни цієї продукції внаслідок підвищення акцизного навантаження. Водночас, якщо «сигаретна тінь» повернеться до історичних максимумів жовтня 2023 р., втрати бюджету зростуть до 40 млрд грн. Схоже різке зростання ставок акцизного податку уже призводило до розширення обсягів нелегального ринку тютюнових виробів у країнах ЄС.

Передбачена Закономпроектом диференціація акцизів на сигарети і ТВЕН з 2025 р. на рівні 9,7% з поступовим її збільшенням до 20% відповідає підходам до оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС і може обмежити, за рахунок незначної різниці цін легальних сигарет і ТВЕН, зростання нелегального ринку сигарет. Перехід курців сигарет до вживання ТВЕН, ринок яких є повністю легальним, є кращою альтернативою для державного бюджету порівняно з потенційним переходом до вживання нелегальної продукції. Збільшення обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами забезпечує вигоди виключно учасникам тіньових схем.

2. Швидке масштабування нелегального ринку рідин для електронних сигарет. За оцінками КМІС, рівень споживання електронних сигарет (16%) та ТВЕН (18%) у структурі споживання тютюнових виробів є майже ідентичним.

⁵⁰ Ukraine: Fourth Review of the Extended Arrangement under the Extended Fund Facility, Request for Modifications of a Performance Criterion, and Financing Assurances Review-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for Ukraine URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2024/06/28/Ukraine-Fourth-Review-of-the-Extended-Arrangement-under-the-Extended-Fund-Facility-Request-551207>

Але в 2023 р. надходження акцизу від ТВЕН (за даними Державної податкової служби України щодо реалізованих марок акцизного податку – 12,63 млрд грн) були майже у 30 раз вищі порівняно зі сплаченим акцизом із рідин для електронних сигарет (0,43 млрд грн)⁵¹. У 2024 р. ця прірва в надходженнях зросла. Це є прямим свідченням наслідків паралельного функціонування лише легального і майже повністю нелегального ринків підакцизних товарів.

Якщо не забезпечити ефективну протидію нелегальній торгівлі рідинами для електронних сигарет, то, по мірі підвищення ставок акцизного податку на сигарети і ТВЕН, до вживання продукції вейпінгу можуть переходити як курці сигарет, так і споживачі ТВЕН. В Україні важливо уникати значного цінового розриву між ТВЕН та рідинами для електронних сигарет. Гравці нелегального ринку дуже зацікавлені у формуванні цінової переваги для продукції вейпінгу. За умови, якщо акциз на ТВЕН зростатиме на рівні акцизу на сигарети, існує ризик, що споживачі традиційних сигарет і ТВЕН найчастіше обиратимуть як альтернативу нелегальні вейпи, що призведе до додаткового зниження обсягів легальної реалізації тютюнових виробів. Відповідні втрати можна оцінити на рівні близько 30 млрд грн за період 2025–2028 рр.

Положення Законопроекту є своєрідним страховим механізмом від реалізації небажаних змін структури ринку тютюнових та нікотиновмісних виробів і пов'язаних із ними втрат податкових надходжень.

Загальний висновок

Аналізований Законопроект щодо підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби є оптимальним державним фіскальним рішенням. По-перше, він гарантовано забезпечує додаткові податкові надходження до бюджету, що вкрай важливо для посилення обороноздатності держави. Прямий фіскальний ефект оцінюється на рівні понад 25 млрд грн порівняно з чинним графіком щорічного підвищення акцизу на сигарети, ТВЕН та інші тютюнові вироби на 20%. По-друге, він спрямований на досягнення ставкою акцизного податку на сигарети її мінімального в ЄС рівня з 2028 р. Встановлення ставок у євро нівелює вплив девальвації національної валюти. По-третє, у Законопроекті враховано усталену та результативну в ЄС практику диференціації ставок оподаткування тютюнових виробів, що дозволить упередити розширення нелегальних ринків тютюнових і нікотиновмісних виробів та бюджетних втрат на рівні щонайменше 30 млрд грн протягом 2025–2028 рр.

⁵¹ Нелегальна торгівля рідинами для електронних сигарет: передумови, тенденції, заходи протидії. Кошук Т., Пасічний М. / за загальною редакцією Т. Кошук, Growford Institute, К: 2024 URL: <https://www.growford.org.ua/research/nelegalna-torgivlya-ridynamy-dlya-elektronnyh-sygaret-peredumovy-tendentsiyi-zahody-protydyi/>

На найближчі роки, коли з високою імовірністю продовжиться зниження купівельної спроможності населення, поступове підвищення ставок акцизного податку на сигарети слугуватиме запобіжником нових сплесків нелегальної торгівлі ними та масштабування сьогодні уже майже повністю нелегального ринку рідин для електронних сигарет. Ціна на останні може залишатися відносно стабільною, бо нелегальні гравці не сплачують акциз. При цьому незначна диференціація ставок акцизів (цін) на сигарети та ТВЕН може забезпечити ефект додаткового «фільтра», який обмежить зростання чисельності нових споживачів нелегальних традиційних і електронних сигарет. Оскільки ринок ТВЕН розвивається лише в легальному сегменті, збільшення обсягів їх споживання забезпечить більшу сплату податків з кожної їх пачки.

Після 2028 р. Україна буде змушена далі доволі істотно підвищувати акциз на сигарети, щоб виконати майбутні нові стандарти ЄС, але не матиме таких зобов'язань щодо ТВЕН. Тобто, вимоги відмовлятися від диференціації акцизів на сигарети і ТВЕН не буде. Це, в умовах зміни поколінь та пов'язаної з нею зростання поширеності вживання новітньої продукції для споживання нікотину, забезпечить, щоб ринок легальних сигарет не став «сірішим» і, найголовніше, не був значною мірою заміненим «чорним» ринком рідин для електронних сигарет. У разі зростання «білого» ринку ТВЕН бюджет буде убезпечений від значних фіскальних «провалів».

Про збалансованість положень Законопроєкту свідчить також те, що він був розроблений Міністерством фінансів України, поданий до парламенту Кабінетом Міністрів України та підтриманий багатьма представниками експертного середовища та провідними бізнес-асоціаціями України. Така узгодженість позицій не так часто спостерігається у наш час.



Global Research on Optimal Ways for Development
(GROWFORD) Institute – незалежна неурядова організація
(Think Tank), яка здійснює стратегічні глобальні дослідження
у сфері економіки та фінансів, оцінює системні ризики
та розробляє оптимальні моделі економічного розвитку
для країн, регіонів і світу в цілому.



Фото: Держприкордонслужба України



Україна, 01024, м. Київ,
вул. Велика Васильківська, 9/2, оф. 30

+38(096) 464-61-85

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

