

EXCISE DUTY



GROWFORD
INSTITUTE

**Акцизна політика і нелегальна
торгівля тютюновими виробами: у
пошуках збалансованих рішень**

ILLICIT TRADE

Авторський колектив:

Кошук Тетяна Василівна, к.е.н. (керівник авторського колективу)

Пасічний Микола Дмитрович, д.е.н., професор

Акцизна політика і нелегальна торгівля тютюновими виробами: у пошуках збалансованих рішень. Кошук Т., Пасічний М. / за загальною редакцією Т. Кошук, Growford Institute, К: 2024

У виданні досліджено актуальні питання акцизної політики у сфері тютюнових виробів та її вплив на нелегальну торгівлю сигаретами у країнах ЄС, розглянуто вітчизняні тенденції розвитку легального та нелегального ринків тютюнових виробів та зміни в обсягах надходжень відповідного акцизу, проаналізовано законодавчу ініціативу Міністерства фінансів України щодо реформування акцизного податку для покращення наповнення державної скарбниці та виконання євроінтеграційних завдань, обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення протидії нелегальній торгівлі сигаретами в Україні.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
1. Акцизний податок і нелегальний ринок тютюнових виробів у ЄС: орієнтири та уроки для України	5
1.1. Європейські тренди нелегальної торгівлі сигаретами та їх зв'язок із акцизною політикою	5
1.2. Підходи до акцизного оподаткування ТВЕН у країнах ЄС	9
1.3. Дискусія щодо перегляду Директиви Ради 2011/64/ЄС	14
2. Аналіз ринку тютюнових виробів та надходжень акцизного податку з цієї продукції в Україні в 2021–2023 рр.	17
2.1. Трансформації легального тютюнового ринку та їх вплив на надходження акцизу	17
2.2. Антирекорди нелегального ринку сигарет: причини та наслідки	22
2.3. Відсутність нелегального ринку ТВЕН як фактор стабільності податкових надходжень	26
3. Євроінтеграційні зміни і фінансовий потенціал акцизного податку на тютюнові вироби в Україні	30
3.1. Законодавча ініціатива Міністерства фінансів України: як має змінитися акциз	30
3.2. Ризики впровадження запропонованих нововведень	32
3.3. Удосконалення протидії нелегальній торгівлі сигаретами як фінансовий резерв	34
ВИСНОВКИ	39
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	42

ПЕРЕДМОВА

У світі є дві невідворотні речі: смерть та податки
Бенжамін Франклін

В умовах повномасштабного вторгнення пріоритетом використання коштів платників податків є фінансування заходів оборони і безпеки. Державний бюджет України на 2024 рік передбачає, що на ці потреби буде використано 95,6% усіх доходів бюджету. Нобелівський лауреат з економіки Томас Сарджент, звертаючись минулого року до українського суспільства, наголосив, *що саме податки є сухожиллям війни*. Меморандум з МВФ¹ містить положення щодо необхідності виявлення усіх можливих заходів, спрямованих на підвищення фіскальної значимості податків. Від ефективності податкової політики залежатиме своєчасність і повнота забезпечення наших захисників необхідними засобами, обладнанням та зброєю.

У затвердженій Національній стратегії доходів вказано, що пріоритетом є збільшення доходів бюджету на стійкій основі, *закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою*². Сьогодні боротьба з тіньовою економікою є важливим напрямом економічної політики держави. Президент України неодноразово наголошував, що несплата податків в умовах повномасштабної війни – річ неприпустима.

Попри зусилля держави щодо детінізації економіки, у деяких її секторах ситуація не покращується. Зокрема, це стосується ринку тютюнових виробів, де, як і на всіх інших ринках, діє фундаментальний економічний закон – *попит породжує пропозицію*. Постійне зростання цін на сигарети посилює стимули тіньовим гравцям наповнювати ринок контрафактом і контрабандою. Тому потрібно зосереджувати увагу на обґрунтуванні заходів у сфері протидії нелегальній торгівлі сигаретами, спираючись у т. ч. на досвід країн ЄС.

Ключовим є також поступове врахування норм акцизного законодавства ЄС у вітчизняній практиці, враховуючи соціо-економічні характеристики сьогодення. Актуальним є впровадження в Україні європейських практик, які успішно функціонують та забезпечують належний фіскальний ефект для бюджетів. З огляду на це, посилюється необхідність систематизації та узагальнення досвіду країн ЄС щодо оподаткування різних видів тютюнових виробів, включаючи новітню продукцію, до якої належать тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (далі – ТВЕН).

¹ IMF: Ukraine: 2023 Article IV Consultation, Second Review Under the Extended Arrangement URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2023/12/11/Ukraine-2023-Article-IV-Consultation-Second-Review-Under-the-Extended-Arrangement-Under-the-542297>

² Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

1. Акцизний податок і нелегальний ринок тютюнових виробів у ЄС: орієнтири та уроки для України

Для України на шляху приєднання до ЄС важливо стежити за сучасною європейською практикою розвитку акцизного оподаткування у сфері тютюнових виробів і брати до уваги чинники, які її визначають. Адже, з одного боку, дедалі більше актуалізується необхідність виконання відповідних вимог законодавства ЄС, а з другого – важливим є врахування досвіду країн ЄС, що може як вказати на шляхи розв’язання вітчизняних проблем, так і застерегти від небезпечних помилок. Нижче розкрито низку аспектів, які впливають на реформування акцизу на тютюнові вироби.

1.1. Європейські тренди нелегальної торгівлі сигаретами та їх зв'язок із акцизною політикою

Проблема нелегального ринку тютюнових виробів є поширеною у країнах із розвиненою та трансформаційною економіками. Основні причини його існування є спільними для всіх держав: *а) зростання цін тютюнових виробів унаслідок підвищення акцизу; б) недостатня ефективність системи державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів.* Джеймс Прігер і Джонатан Кулік дослідили ринок сигарет у ЄС і встановили, що у зв'язку з підвищенням податкового навантаження на них відбувається зростання розриву цін легальної та нелегальної продукції. Саме це спонукає споживачів обирати контрафактні й контрабандні сигарети. Збільшення ціни пачки сигарет на 1 євро зумовлює зростання частки їх нелегального обігу від 5 до 12 в. п. залежно від країни ЄС. На думку вчених, зростання цін на сигарети є першочерговою причиною збільшення тіньового ринку³.

Висновки про зв'язок між акцизною політикою та споживанням нелегальних тютюнових виробів у ЄС також підтверджує аналіз останніх доступних даних, результати якого наводимо нижче.

Влітку 2023 р. компанія KPMG оприлюднила звіт з оцінками рівня нелегальної торгівлі сигаретами у країнах Європи у 2022 р. Таке дослідження проводиться на регулярній основі, але минулоріч воно вперше вийшло з обнадійливою назвою «*Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway, Switzerland, Moldova and Ukraine*»⁴. Включення нашої держави до системи координат ЄС із початком реальної євроінтеграції не може не тішити. Правда, засмучує те, що Україна увійшла до «п'ятірки» найбільших аутсайдерів Європи, яким не

³ Prieger J. E., Kulick J. Cigarette taxes and illicit trade in Europe. *Economic Inquiry*. 2018. Vol. 56. Issue. 3. P. 1706-1723.

⁴ KPMG LLP. *Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway, Switzerland, Moldova and Ukraine*. 2023. URL: www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-report---illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-switzerland-moldova-and-ukraine---2022-results.pdf

вдається впоратися із засиллям нелегальних сигарет. Але розглянемо спершу зріз ситуації в Європі. Адже все пізнається в порівнянні.

Згідно з дослідженням нелегального ринку сигарет компанії KPMG, у 2019–2022 рр. в ЄС спостерігалися такі тенденції:

1. Зменшилося загальне споживання цієї продукції (легальної та нелегальної) з 460,5 до 434,9 млрд шт. або на 5,6%.
2. Збільшився ринок нелегальних сигарет із 33,4 до 35,8 млрд шт., внаслідок чого їх частка в загальному обсязі споживання зросла з 7,3% у 2019 р. до 8,1% у 2021 р. та 8,2% у 2022 р.
3. Більш ніж вдвічі зросла частка контрафактних сигарет у структурі нелегального ринку тютюнових виробів, сягнувши в 2022 р. 36,5%.

Як би це не здавалося дивним, у 2022 р. найвища частка контрафактної складової у загальному обсязі споживання сигарет фіксувалася у таких західноєвропейських країнах як Франція (15,4%), Велика Британія (13%), Греція (12,3%), Ірландія (4,2%) та Бельгія (3,1%). Не відставали від них також Латвія з відповідним показником 3,1% і, на жаль, Україна, де 7% усіх спожитих сигарет виявилися підробленими.

Утім, попри загальний висхідний тренд, ситуація з нелегальною торгівлею сигаретами в розрізі країн ЄС розвивалася по-різному. Найвищі рівні нелегальної торгівлі фіксувалися у Франції (32%), Ірландії (24%), Греції (21%), Литві (19%), Латвії та Фінляндії (15%). Крім того, спостерігалось помітне зростання зазначеного показника у Бельгії (з 5 до 10%) та Естонії (з 10 до 14%). Для порівняння: в Україні частка нелегального ринку сигарет у 2022 р. зросла майже на 3 в. п., сягнувши 20%. Щось схоже відбулося також у Великій Британії, де відповідні значення становили 3 в. п. та 21%.

Натомість у таких країнах ЄС як Болгарія, Італія, Люксембург, Німеччина, Португалія рівень нелегальної торгівлі сигаретами у 2022 р. не перевищував 2%, а у Данії, Іспанії, Польщі, Словаччині, Словенії, Хорватії та Чехії – становив до 5%. Нідерландам (після різкого погіршення стану справ у 2021 р.) та Словенії вдалося досягти найбільших у ЄС успіхів у скороченні цього показника (на 7 та 4 в. п. відповідно).

Очевидно, що для прискореного вступу до ЄС краще, щоб Україна належала до другої групи країн, а не до аутсайдерів. На офіційне гасло ЄС «єдність у різноманітті» мало зважають, коли мова заходить про значні ризики для єдиного ринку. У цьому контексті Молдова, яка рухається паралельним з нашою державою курсом на приєднання до євроспільноти, з її часткою ринку нелегальних сигарет на рівні 6% виглядає більш привабливою.

Окремо потрібно акцентувати увагу на тому, що в 2022 р. збільшилися обсяги споживання в ЄС українського нелегального бренду *Compliment* із 0,6 до 0,8 млрд шт., а країнами призначення для контрабанди сигарет із України

були передусім Естонія та Польща. Такі обставини також не додають оптимізму нашим європейським партнерам.

Найбільші в ЄС частки нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання або зростання цих часток спостерігаються у країнах із найвищим акцизом (а відповідно й ціною) на таку продукцію. Зокрема, в Ірландії середня ціна пачки сигарет у 2022 р. становила 13,43 євро, у Франції – 10,19 євро, Фінляндії – 8,90 євро. Для порівняння: Німеччина також належить до першої десятки країн ЄС з найдорожчими сигаретами, але середня ціна німецької пачки дорівнювала 6,33 євро. І навпаки, якщо охопити країни за межами ЄС, то в уже двічі згаданих нами серед антирекордсменів Великій Британії вартість пачки сигарет майже співпала з ірландською, склавши 13,42 євро. Ще дорожчі сьогодні сигарети в одній з найбільш розвинених країн Європи та світу – Норвегії (14,51 євро). Але і там, попри високий рівень життя населення, 12,4% усіх спожитих сигарет є нелегальними.

Звернемо увагу на те, що **Велика Британія, Ірландія, Норвегія та Фінляндія** – це країни, переважна частина території яких омивається морями або вони межують між собою або з іншими країнами із традиційно дорогими тютюнові виробами, що є бар'єром для потрапляння до них контрабандних сигарет. Утім, високий акциз (ціна легальних сигарет) у цих країнах все одно привертають (або збільшили) увагу тютюнових злочинців. Зокрема, в Ірландії за 2022 р. рівень нелегальної торгівлі сигаретами зріс більш ніж на 7 в. п., а причиною цього був у т. ч. новий виток розвитку національної контрафактної історії. Внутрішнє виробництво нелегальної продукції набуло також неабиякого поширення у Великій Британії.

Натомість **Франція** – це країна, яка розташована в континентальній Європі та має велику протяжність сухопутних кордонів. Якщо в 2022 р. середня ціна пачки сигарет у Франції складала 10,19 євро, то у сусідніх Нідерландах – 7,56 євро, Бельгії – 6,93 євро, Люксембурзі – 4,78 євро, Іспанії – 4,55 євро. Такі відмінності приваблювали контрабандистів, але не вони створили найбільші проблеми на французькому тютюновому ринку.

Почалося з того, що Франція підвищила акциз на сигарети на 12,5% у 2020 р. і ще на 7% у 2021 р. Це підняло країну на другу позицію в ЄС за його розміром. Утім, замість скорочення поширеності куріння, такі підвищення супроводжувалися стрибкоподібним зростанням рівня нелегальної торгівлі цією продукцією: на 9 в. п. у 2020 р. і на 6 в. п. у 2021 р. Як наслідок, у 2020 р. Франція очолила антирейтинг країн ЄС із найвищою часткою нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання, а в 2021 р. закріпила свої «лідуючі» позиції у ньому з показником 29%. У 2022 р. акциз на сигарети не зростав, але негативний тренд інерційно посилювався – рівень нелегальної торгівлі сягнув

безпрецедентних 34%. Більш ніж третина французьких курців перейшла на нелегальні сигарети.

Основним чинником таких небезпечних змін у Франції виявився сплеск споживання контрафактних сигарет. Високий акциз настільки підвищив прибутковість контрафактного бізнесу, що це дало змогу знайти «слабкі ланки» у правоохоронній системі країни, вона дала серйозний збій. Причому це не правоохоронна система України, інституційну спроможність якої ще треба підвищувати. У 2022 р. у Франції уже спожито понад 8 млрд шт. контрафактних сигарет, що становило 61,5% від загального обсягу контрафакту в ЄС і визначило згаданий вище негативний загальноєвропейський тренд.

До трійки «лідерів» ЄС за часткою нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання увійшла також **Греція**, якій не вдалося приборкати її нелегальний тютюновий ринок навіть в умовах відносно невисокого акцизу та відмови від його зростання протягом 8 років. Сплески нелегальної торгівлі у Греції спостерігалися близько 10 років тому при підвищенні ставок акцизу та збільшенні ціни сигарет. Тіньовий ринок розширювався насамперед за рахунок *illicit whites*, адже зростала вигода від їх реалізації. З 2008 по 2014 рр. роздрібна ціна пачки сигарет підвищилася на 86%, що спричинило збільшення частки їх нелегального обігу на 16 в. п. до 19,5%⁵. Далі розвивалася контрафактна складова нелегального ринку країни. Грецькі курці уже споживають 13,2% від загального обсягу контрафактних сигарет в ЄС.

У 2022 р. **Естонія** посіла десяту позицію серед країн ЄС за показником суми акцизу в ціні пачки сигарет, а **Латвія** та **Литва** – 19-ту і 22-у відповідно. Але ці країни потерпають від нелегального ринку через те, що мають відносно високі для постсоціалістичних країн ЄС ціни на сигарети, що визначає пріоритетність контрабандних потоків.

На тлі невдалих спроб країн Балтії взяти під контроль їх нелегальні ринки сигарет вирізняється позитивний приклад **Польщі**. В 2020 р. акциз на сигарети у країні зріс на 4,5%, а в 2021 р. залишився без змін. У 2022 р. його сума в ціні пачки сигарет становила 2,06 євро, а середня ціна такої пачки дорівнювала 3,14 євро. За останнім показником у ЄС Польща випередила лише Болгарію (2,77 євро). Така акцизна політика реалізовувалась попри те, що польський бюджет потребував додаткових ресурсів на боротьбу з пандемією. І він ці кошти отримав. Проте не за рахунок підвищення акцизу, а завдяки скороченню нелегального ринку сигарет у 2021 р. із 9 до 5%. Тоді це був найкращий показник зменшення рівня нелегальної торгівлі в ЄС.

У 2022 р. частка нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання у Польщі скоротилася до 4%, що посилює зацікавленість причиною такого

⁵ Chionis D., Chalkia A. Illicit tobacco trade in Greece: the rising share of illicit consumption during crisis. Trends in Organized Crime. 2016. Vol. 19. Issue. 3. P. 236-253.

феномену. Як країні, що має велику протяжність кордонів із Україною, вдалося побудувати «непрохідну стіну» для потоків нелегальних тютюнових виробів? Секрет успіху полягає в такому: 1) вдалих вибір місця країни у «міжнародній акцизній конкуренції»; 2) були реалізовані дієві заходи для боротьби із нелегальною торгівлею сигаретами.

Інший позитивний приклад – **Болгарія**. Максимальні значення нелегального ринку тютюнових виробів у країні (понад 30%) фіксувалися у період податкового шоку 2010 р. (коли відбулося різке збільшення податкового навантаження). Врахувавши прорахунки акцизної політики 2011–2015 рр., країна спершу не змінювала ставки акцизу; внаслідок детінізації ринку сигарет податкові надходження збільшилися на 35%. У подальшому реалізувалися виважене підвищення акцизу та системні дії щодо посилення ефективності податкового контролю, що дало змогу Болгарії опинитись серед лідерів ЄС, де найменші значення нелегального споживання сигарет.

Отже, можемо дійти таких висновків: 1) *різке підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби, яке мало місце, зокрема, у Болгарії, становить підвищений ризик зростання рівня нелегальної торгівлі ними, а при формуванні акцизної політики важливо зважати на розмір відповідних ставок у регіоні*; 2) *із контрафактною складовою ринку сигарет особливо складно боротися навіть розвиненим країнам ЄС із ефективною правоохоронною системою*; 3) *для досягнення стійкого результату щодо зниження рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами важливе поєднання виваженої акцизної політики та дієвих заходів протидії такій злочинній діяльності*.

1.2. Підходи до акцизного оподаткування ТВЕН у країнах ЄС

Іншим важливим аспектом сучасного реформування акцизного податку на тютюнові вироби в ЄС є визначення засад оподаткування новітньої продукції, до якої належать ТВЕН. З огляду на те, що ці вироби, на відміну від традиційних сигарет, при споживанні не згорають, а лише нагріваються до певної температури, до організму людини потрапляє менше канцерогенних речовин. Є дослідження, які підтверджують цей факт⁶. Але наразі немає (і не може бути у зв'язку з порівняно недавньою появою ТВЕН на ринку) медичних висновків щодо наслідків їх вживання протягом тривалого часу. Саме тому ТВЕН вважають продукцією з потенційно зниженим ризиком споживання для здоров'я, що має вплив на їх оподаткування.

Акцизна політика у сфері тютюнових виробів у ЄС визначається Директивою Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. «Про структуру і ставки акцизів, що

⁶ 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>

застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)»⁷. Вона спрямована на досягнення триєдиної мети: забезпечення високого рівня захисту здоров'я населення; належне функціонування внутрішнього ринку підакцизних товарів; наповнення бюджетів країн податковими надходженнями.

Засади акцизної політики узгоджуються зі стратегічними цілями розвитку ЄС та засадничими принципами Європейського економічного співтовариства, проте враховують економічну природу податку та визначені Директивою Ради 2011/64/ЄС цілі. Ефективність практичної реалізації цієї політики полягає у необхідності досягнення компромісу між потребами споживачів, наповненням податковими надходженнями державного бюджету та позицією виробників тютюнових виробів⁸.

Директива Ради 2011/64/ЄС визначає 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 тут очевидна – така продукція з'явилася на ринку після того, як директиву було ухвалено.

Це означає, що країни ЄС можуть на власний розсуд визначати оподаткування ТВЕН, зважаючи у т. ч. на потенційно знижений ризик їх споживання для здоров'я. Разом з тим, 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 виробів⁹. В більшості країн ЄС такі ставки встановлені на одиницю маси у кілограмах. Усе це мало визначальний вплив на розвиток європейської практики оподаткування ТВЕН.

Станом на 1 квітня 2023 р., 9 країн ЄС (Греція, Данія, Естонія, Іспанія, Кіпр, Нідерланди, Франція, Чехія, Швеція) встановили однакові ставки акцизу для ТВЕН та іншого тютюну для куріння. У Болгарії, Латвії, Румунії, Словаччині, Словенії, Фінляндії та Хорватії акциз на ТВЕН є визначеним на одиницю маси тютюну, проте 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 із сигаретами.**

⁷ 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>.

⁸ Акцизна політика у сфері тютюнових виробів і протидія нелегальній торгівлі ними в умовах нових викликів і загроз. Кошук Т., Новицька Н., Пасічний М., Швабій К. / за загальною редакцією Т. Кошук, Growford Institute. К: 2023. URL: <https://www.growford.org.ua/research/aktsyzna-polityka-u-sferi-tyutyunovyh-vyrobiv-i-protydiya-nelegalnij-torgivli-nymy-v-umovah-novyh-vyklykiv-i-zagroz/>

⁹ 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

Зважаючи на те, що для сигарет застосовуються змішані ставки акцизу (специфічна на тисячу одиниць продукції та адвалорна у відсотках від максимальної роздрібної ціни продажу), а для ТВЕН країни ЄС встановили або специфічну ставку податку на одиницю маси тютюну у кілограмах, або ставку для тисячі одиниць продукції (Італія, Литва та Угорщина), або змішані ставки (Німеччина, Польща, Португалія, Франція), або лише адвалорну ставку (Іспанія), розрахунки для визначення рівня диференціації акцизного навантаження на ці два види продукції є ускладненими. Останні ще 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 тисячу одиниць продукції, та показника мінімального акцизного податкового зобов'язання для сигарет (МАПЗ), що оприлюднює Єврокомісія. Причому, оскільки для визначення акцизного навантаження на ТВЕН, які оподатковуються за змішаними ставками акцизу (проте без встановлення досить високого рівня мінімального акцизу) або лише адвалорним акцизом, слід брати до уваги їх роздрібну ціну продажу, відповідні порівняння для Іспанії, Польщі та Франції не проводилися¹⁰.

Розрахунки щодо Італії та Німеччині також не зроблено з огляду на складну методику нарахування акцизу для ТВЕН. В Італії остання базується на порівнянні часу споживання стіків для нагрівання та сигарет за тих самих умов затяжки із застосуванням понижуючого коефіцієнта. Ще складнішою є схема нарахування акцизу для ТВЕН, яку з 2022 р. застосовує Німеччина: до ставки 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 склав 2,01 євро на пачку ТВЕН, у 2024 р. – збільшився до 2,15 євро)¹¹.

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

Отже, серед 18 проаналізованих країн ЄС співвідношення акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети у 2023 р. коливалося від 82,5% у Нідерландах до 14,9% в Угорщині, а середнє значення зазначеного показника становило 66,3%. У семи державах-членах акциз на ТВЕН був щонайменше в 4 рази нижчим порівняно з МАПЗ на сигарети і лише в одній країні відповідне співвідношення акцизів було меншим як 2 рази.

¹⁰ 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.

¹¹ 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/>

Таблиця 1

Рівень диференціації акцизного навантаження на ТВЕН та сигарети у країнах ЄС* у 2023 р.

Країни	МАПЗ на 1000 сигарет, євро	Акциз для ТВЕН за 1000 одиниць продукції**, євро	Рівень диференціації акцизу для ТВЕН та сигарет	
			різниця, %	співвідношення, рази
Естонія	160,5	28,4	82,3	5,7
Словенія	131	29,2	77,7	4,5
Болгарія	90,5	31,6	65,1	2,9
Чехія	143,5	32,4	77,4	4,4
Австрія	157,9	39,5	75,0	4,0
Кіпр	121,5	39,8	67,3	3,1
Греція	136,9	41,5	69,7	3,3
Нідерланди	243,3	42,6	82,5	5,7
Румунія	125,5	44,2	64,7	2,8
Хорватія	117,9	49,2	58,3	2,4
Словаччина	132,1	49,7	62,4	2,7
Португалія	143,0	51,2	64,2	2,8
Швеція	166,5	52,8	68,3	3,2
Данія	260,3	53,5	74,9	4,9
Латвія	135,9	57,8	57,5	2,4
Литва	130,0	60,2	53,7	2,2
Фінляндія	343,2	79,5	76,8	4,4
Угорщина	106,9	91,0	14,9	1,2
В середньому	-	-	66,3	3,5

* В розрізі країн, де ТВЕН представлені на національному ринку та оподатковуються лише за специфічною ставкою акцизного податку, а також Португалії, де встановлено 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: складено за даними фінансових та податкових органів країн ЄС, European Commission. Taxes in Europe Database. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html?taxType=EDU_TOBA-CCO

Проаналізуємо також сучасні зміни у ставках оподаткування ТВЕН у ЄС. Цікаво, що до перегляду запланованого графіку підвищення акцизу на цю продукцію у напрямі сповільнення темпу зростання ставки уже вдавалася **Італія**. Це було зумовлено ризиком збільшення обсягів контрабанди ТВЕН у країну¹². Як показано у підрозділі 1.1, тема нелегальної торгівлі сигаретами є наскільки болючою для ЄС, що важливо не допустити створення передумов для її поширення на ринок новітньої продукції.

Наразі інформації про нелегальний ринок ТВЕН у країнах ЄС не публікувалося. Зауважимо, що перешкодою для його формування є *складний технологічний процес виробництва стіків для нагрівання й обмежений доступ до*

¹² Italy's new government scraps planned increases in e-liquid excise duties. URL: <https://ecigintelligence.com/italys-new-government-scraps-planned-increases-in-e-liquid-excise-duties/>

дорогого обладнання. Це фактично унеможливорює контрафактне виробництво ТВЕН на території ЄС. Але реальною є загроза їх контрабандних поставок, якщо сформулюються для цього умови. Останнє є найбільш актуальним для **Угорщини**, яка встановила найвищий акциз на ТВЕН не лише серед країн Центральної та Східної Європи, а й в ЄС (табл. 1).

Інші країни ЄС, якщо підвищували акциз на ТВЕН, робили це поступово. Наприклад, **Латвія** реалізувала реформу, яка передбачала збільшення ставки акцизу на ТВЕН у 2022 р. із 160 до 207 євро за кілограм, а в 2023 р. – ще на 5% до 208 євро¹³. У **Чехії** в 2023 р. акциз для іншого тютюну для куріння та ТВЕН збільшився з 2860 до 3000 чеських крон¹⁴. В **Естонії** впродовж останніх років акциз на ТВЕН зростає із темпом близько 5% на рік, збільшившись із 97 євро за кілограм у 2021 р. до 112,4 євро в 2024 р.¹⁵

У **Румунії** ставка акцизу для цієї новітньої продукції в 2022 р. становила 594,97 румунських левів за кілограм, у 2023 р. – 834,63 левів, а в 2024 р. вона зросла до 1094,93 левів¹⁶. **Литва** в 2022 р. замінила базу оподаткування щодо ТВЕН із кілограм тютюну на тисячу одиниць продукції, підвищивши акцизне навантаження на 52%, в 2023 р. підняла відповідну ставку з 45,6 до 60,2 євро за тис шт., а в 2024 р. – ще до 79,5 євро¹⁷.

В **Австрії, Данії, Греції, Іспанії, Кіпрі, Нідерландах, Словенії та Фінляндії** акциз на ТВЕН у 2022–2023 рр. залишався незмінним. У **Швеції** він зріс у 2023 р. лише з 196,68 до 199,19 євро за кілограм, а в **Словаччині** – з 160 до 187,7 євро за кілограм¹⁸.

Політику диференціації рівня акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети реалізують також європейські країни – не члени ЄС. **Велика Британія**

¹³ Ministry of Finance Republic of Latvia. Excise duty rates for tobacco products. URL: https://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/excise_duty/

¹⁴ Indirect tax changes from 2021 – excise and customs duties. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/cs_cz/topics/tax/tax-alerts/06/ey-38-indirect-tax-changes-from-2021-excise-and-customs-duties.pdf

¹⁵ Ministry of Finance Republic of Estonia. Excise duties. Tobacco products. URL: <https://www.emta.ee/en/business-client/taxes-and-payment/excise-duties/tobacco-products>

¹⁶ Ministry of Finance Republic of Romania. Excise duty. URL: <https://mfinante.gov.ro/ro/domenii/fiscalitate/impozite-si-taxe/regim-accize>

¹⁷ Ministry of Finance Republic of Lithuania. Excise duty. URL: <https://finmin.lrv.lt/en/competence-areas/taxation/main-taxes/excise-duties/>; Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo nuo 2022 m. sausio 1 d. URL: https://www.vmi.lt/evmi/en/-/d-c4-97l-lietuvos-respublikos-akciz-c5-b3-c4-afstatymo-pakeitimo?redirect=%2Fevmi%2Fmokesciu-naujienos#_ftn1

¹⁸ European Commission. Taxes in Europe Database. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html?taxType=EDU_TOBACCO; Austria. Tobacco Tax. URL: https://www.usp.gv.at/en/steuern-finanzen/verbrauchsteuern_und_energieabgaben/tabaksteuer.html; Ministry of Finance Republic of Greece. Excise duties. Tobacco products. URL: <https://www.gov.gr/en/sdg/taxes/excise-duties/national-excise-duties/information-for-excise-products>; Republic of Cyprus. Excise duties. URL: <https://www.mof.gov.cy/mof/customs/customs.nsf/All/A2C3593B5465A799422577D6002FEAC4?OpenDocument>; Finland. Excise duty table on tobacco. URL: <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/taxes-and-charges/excise-taxation/excise-duty-on-tobacco/excise-duty-table-for-tobacco/>; Sweden. Excise duty table. URL: <https://www.skatteverket.se/servicelankar/otherlanguages/inenglishengelska/businessesandemployers/startingandrunningaswedishbusiness/payingtaxesbusinesses/tobaccotax/excisedutyrateontobacco.4.676f4884175c97df419171b.html>; Slov-Lex – Legislative and Information Portal of the Ministry of Justice of the Slovak Republic. URL: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/106/#paragraf-19aa>

15 квітня 2023 р. підвищила ставки акцизу на тютюнові вироби, але співвідношення між мінімальним акцизом на сигарети та акцизним податком на ТВЕН складає 4,9 рази¹⁹. У **Норвегії** МАПЗ на сигарети в 3,8 рази вище, ніж акциз на ТВЕН²⁰. У **Швейцарії** щодо тютюнових виробів застосовуються лише адвалорні акцизи: 51% для сигарет, 12% для ТВЕН²¹.

Отже, поширення на ринку ЄС новітньої продукції вносить корективи у бачення акцизної політики у сфері тютюнових виробів та шляхів досягнення її цілей. *Потенційно знижений ризик вживання ТВЕН може змінити підходи до забезпечення високого рівня захисту здоров'я населення. Якщо знижений ризик буде підтверджено також висновками наступних медичних досліджень, це знайде відображення у законодавстві на загальноєвропейському рівні. Водночас сама така можливість застерігає країни ЄС від різких рухів у напрямі підвищення акцизу на ТВЕН уже сьогодні.*

Забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку підакцизних товарів на території ЄС вимагає координації акцизних політик країн, на що спрямовуються зусилля Єврокомісії. Остання рекомендувала оподатковувати ТВЕН згідно з підходами, що застосовуються для гармонізованої підакцизної категорії «інший тютюн для куріння», що передбачає встановлення порівняно невисоких ставок акцизу.

Відсутність нелегального ринку ТВЕН у ЄС сприяє наповненню бюджетів податковими надходженнями. Фіскальний ефект від зростання (застосування високих) ставок акцизу на сигарети у низці країн нівелюється значними податковими втратами внаслідок існування їх нелегального ринку.

Україні важливо брати до уваги описану вище практику країн ЄС щодо акцизного оподаткування ТВЕН, а також стежити за майбутніми змінами законодавства ЄС, що обговорюються.

1.3. Дискусія щодо перегляду Директиви Ради 2011/64/ЄС

Як зазначено у підрозділі 1.2, країни ЄС реалізують акцизну політику у сфері тютюнових виробів з урахуванням орієнтирів та обмежень, які визначені законодавством ЄС. Сьогодні це насамперед Директива Ради 2011/64/ЄС, яка, щоправда, незабаром має бути оновлена.

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

¹⁹ HM Revenue & Customs. Tobacco Products Duty rates. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-excise-duty-tobacco-duty/excise-duty-tobacco-duty-rates>

²⁰ Norway. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/excise-duties/about-the-excise-duties/tobacco/>

²¹ Switzerland. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19690056/index.html>

підвищення рівня мінімального акцизу на сигарети і встановлення правил оподаткування щодо новітньої продукції для споживання нікотину, до якої належать ТВЕН²². Далі відбулося обговорення напрямів відповідних змін з усіма заінтересованими сторонами та очікувалося, що наприкінці 2022 р. Єврокомісія представить остаточні пропозиції в зазначеній сфері. Проте цього так і не сталося. Більш того, немає офіційних повідомлень щодо нової дати висунення такої законодавчої ініціативи.

Дискусія щодо перегляду Директиви Ради 2011/64/ЄС продовжується у непублічній площині, а її гострота стає зрозумілою із витоків у ЗМІ окремих аспектів новацій. 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 сигарет²³. Очевидно, що таке рішення не може бути легко ухвалено без заперечень від Болгарії, де мінімальний акциз на сигарети встановлено на рівні близько 90 євро за тис шт., і вимагає, щонайменше, достатньо тривалого часу для його імплементації. Єврокомісія має врахувати ризики поширення нелегальної торгівлі сигаретами у країнах Центральної та Східної Європи, для яких ці зміни будуть найбільш складними щодо практичної реалізації.

Як відомо, зміна споживчих пріоритетів, на яку спрямована одна з цілей акцизної політики, не завжди відбувається у бік зменшення та/або відмови від споживання сигарет. Попит у випадку цінової недоступності чи обмеженої доступності продукції може замінюватися іншою продукцією, яка найчастіше є менш якісною та, відповідно, більш шкідливою для здоров'я. Врешті-решт, це також призводить до значних податкових втрат, що можуть виникати внаслідок недостатньої інституційної спроможності контролюючих органів і неналежного функціонування ринку тютюнової виробів.

Також у ЗМІ, з посиланням на поінформовані джерела, з'являлася інформація, що Єврокомісія запропонувала встановити на ТВЕН вдвічі менше мінімальне акцизне навантаження порівняно з сигаретами²⁴. Це виглядає реалістичним, оскільки імовірність того, що найближчим часом на рівні законодавства ЄС буде встановлено однакові ставки акцизу для ТВЕН і сигарет, є мізерною. Держави-члени навряд чи погодяться підвищити свої акцизи на ТВЕН у

²² Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the Structure and Rates of Excise Duty Applied to Manufactured Tobacco: Commission Staff Working Document. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1570-Evaluation-of-the-excise-duties-applied-on-manufactured-tobacco_en

²³ 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/>

²⁴ 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/>; 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/>

2-3 рази (в умовах, коли знижений ризик їх вживання для здоров'я не спростовано на офіційному рівні), не кажучи про можливість прийняття відповідного одноголосного рішення усіма країнами ЄС.

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 сфері²⁵.

А в цілому по мірі поширення ТВЕН *дискусія щодо підвищення акцизу на тютюнові вироби, не порушуючи «тонкої грані між досягненням цілей охорони здоров'я та недопущенням зростання нелегального ринку», отримує новий фокус. Щодо ТВЕН це питання уже не можна ставити однозначно у форматі «або, або». Адже, з одного боку, продовжуються дослідження стосовно зниженого ризику їх вживання для здоров'я. З другого боку, сьогодні немає передумов для активного розвитку нелегального ринку ТВЕН і це буде актуальним доти, доки країни ЄС обиратимуть узгоджений виважений підхід до підвищення ставок акцизу на них.*

²⁵ 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>.

2. Аналіз ринку тютюнових виробів та надходжень акцизного податку з цієї продукції в Україні в 2021–2023 рр.

Для України особливо актуальним є аналіз динаміки ринку тютюнових виробів, змін його структури (у т. ч. щодо легальної та нелегальної складових), а також того, як від цього залежать доходи бюджету.

2.1. Трансформації легального тютюнового ринку та їх вплив на надходження акцизу

З початком повномасштабної війни проти України перед економікою та тютюновою галуззю постало чимало викликів.

По-перше, деякі виробництва знаходились або продовжують перебувати у зоні активних бойових дій або на прилеглих до них територіях, що унеможливило(є) виробництво з багатьох причин, передусім безпекових і логістичних. Це стосується потужностей, які знаходяться на околицях м. Харків, і від самого початку вторгнення 24 лютого 2022 р. регіон постійно обстрілювали; виробництва у м. Київ призупиняли свою діяльність до квітня 2022 р.; виробничі потужності підприємств, котрі розташовані у м. Прилуки Чернігівської обл., – регіон також зіштовхнувся з суттєвим натиском агресора, виробництво тютюнових виробів було вимушено зупинено до повної деокупації області. Один із виробників тютюнових виробів у зв'язку з непростюю безпековою ситуацією планує запустити навесні 2024 р. нову фабрику в Львівській обл., залучивши іноземні інвестиції під цей проєкт.

По-друге, війна зумовила суттєві міграційні потоки всередині країни і за кордон. За даними ООН²⁶, станом на 27 січня 2024 р. 5,93 млн українських біженців зареєстровано у країнах ЄС, ще 403,6 тис біженців – в інших країнах світу. За даними Міністерства соціальної політики та віце прем'єр-міністра, міністра з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України Ірини Верещук, на кінець 2023 р. близько 4,9 млн громадян України були внутрішньо переміщеними особами, на піку в 2022 р. ця цифра перевищувала 6,5 млн громадян. За даними Міжнародної організації з міграції, кількість внутрішньо переміщених осіб на 25 вересня 2023 р. була меншою – 3,7 млн осіб²⁷.

По-третє, наразі значна територія України з її населенням залишається тимчасово окупованою, окупанти насильно здійснюють депортацію українців у рф. Різке зменшення кількості населення впливає на зниження попиту на всі види товарів, у т. ч. тютюнові вироби.

²⁶ Офіційні дані ООН. URL: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine>. Дата звернення 25.01.2024 р.

²⁷ Звіт про внутрішнє переміщення населення в Україні. Міжнародна організація з міграції. 2023. URL: https://dtm.iom.int/sites/g/files/tmzbd11461/files/reports/IOM_Gen%20Pop%20Report_R14_Displacement_ENG-UKR.pdf

По-четверте, війна спричинила зниження купівельної спроможності більшої частини населення, що позначилося на зміні вподобань курців та зростанні обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами. За даними голови парламентського комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Данила Гетманцева, втрати у трудових доходах з початку повномасштабної війни залишаються значними, реальна заробітна плата за 9 місяців 2023 р. порівняно з аналогічним періодом 2021 р. знизилась на 9,3%²⁸.

Враховуючи вторгнення, зафіксовано різкий спад внутрішнього виробництва основних категорій тютюнових виробів в Україні. У 2023 р. придбано лише 57,55% акцизних марок для *сигарет*, вироблених в Україні, порівняно з 2021 р. Це вплинуло на загальний показник придбання акцизних марок для сигарет – за підсумками 2023 р. падіння склало 36,50% (табл. 2).

Стійка спадна тенденція зафіксована щодо сигарет внутрішнього виробництва, зниження обсягів придбаних марок було в 2022 р. – на 38,9% (рік до року), у 2023 р. – 5,7%. Вимушені простої внутрішнього виробництва сигарет вдалось компенсувати за рахунок нарощування обсягів їх імпорту, забезпечивши оперативне внесення змін до податкового законодавства. Неможливість друку і доставки акцизних марок до іноземних виробників зумовили необхідність запровадження змін щодо маркування підакцизної продукції. Верховна Рада України прийняла Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану».

Цим Законом на період дії воєнного, надзвичайного стану дозволено ввезення на митну територію України тютюнових виробів, які марковано акцизними марками, надрукованими за кордоном. Проте законодавчі вимоги щодо розміру, кольорової гами та реквізитів акцизних марок мають дотримуватися; і це можливо лише за наявності інформації на офіційному веб-порталі Державної податкової служби України про відсутність можливості забезпечити продаж марок акцизного податку імпортерам тютюнових виробів. Водночас було надано дозвіл на ввезення та продаж тютюнових виробів, які марковано відповідно до вимог держави-члена ЄС виробником такої продукції.

Неспроможність вітчизняних виробників протягом перших місяців повномасштабного вторгнення забезпечити безперебійне виробництво сигарет через небезпеку й логістичні перешкоди вплинуло на суттєве зростання імпортової складової сигарет у країні. У II кв. 2022 р. обсяг ввезених з-за кордону сигарет вперше перевищив обсяг виробленої в Україні продукції, про що свідчать дані щодо придбання акцизних марок для тютюнових виробів.

²⁸ Офіційний телеграм Данила Гетманцева. URL: <https://t.me/getmantsevdanil/5985> (Дата звернення 27.01.2024)

Таблиця 2

Обсяги придбання акцизних марок для тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, у 2021–2023 рр., млн шт.

Тютюнові вироби	2021 р.					2022 р.					2023 р.					Відносне відхилення 2023/2021, %
	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	Разом	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	Разом	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.	Разом	
Сигарети, у тому числі:	289,12	726,99	497,26	710,75	2224,12	404,49	386,42	574,72	288,41	1654,04	287,21	406,05	401,88	317,08	1412,22	63,50
вироблені в Україні	274,56	722,47	486,03	708,93	2191,99	393,92	167,61	488,51	288,24	1338,28	276,00	386,68	338,99	259,83	1261,50	57,55
імпортовані	14,56	4,52	11,23	1,82	32,13	10,57	218,81	86,21	0,17	315,76	11,21	19,37	62,89	57,25	150,72	469,09
Сигарили	0,68	2,77	3,83	3,38	10,66	1,61	11,45	28,50	4,50	46,06	8,02	20,61	46,00	1,80	76,43	716,98
ТВЕН, у тому числі:	91,60	105,52	147,34	35,92	380,38	100,38	79,20	50,16	45,12	274,86	36,96	188,16	96,18	42,72	364,02	95,70
вироблені в Україні	0,00	0,00	0,28	0,00	0,28	10,08	0,00	0,00	5,04	15,12	15,12	8,16	13,20	9,12	45,60	16285,71
імпортовані	91,60	105,52	147,06	35,92	380,10	90,30	79,20	50,16	40,08	259,74	21,84	180,00	82,98	33,60	318,42	83,77
Рідини для електронних сигарет	0,99	2,09	12,57	20,28	35,93	55,60	7,97	8,43	5,76	77,76	3,41	2,78	1,07	0,37	7,63	21,24
вироблені в Україні	0,00	0,03	0,05	0,14	0,22	0,27	0,04	0,04	0,05	0,40	0,51	0,18	0,16	0,00	0,85	386,36
імпортовані	0,99	2,06	12,52	20,13	35,70	55,33	7,93	8,39	5,71	77,36	2,90	2,60	0,91	0,37	6,78	20,92
Інші тютюнові вироби, у тому числі:	0,56	0,24	0,75	0,70	2,25	0,38	40,19	0,27	0,34	41,18	0,88	0,44	0,40	0,43	2,15	95,56
вироблені в Україні	0,03	0,02	0,03	0,03	0,11	0,05	0,01	0,24	0,00	0,30	0,00	0,02	0,07	0,07	0,16	145,45
імпортовані	0,53	0,22	0,72	0,67	2,14	0,33	40,18	0,03	0,34	40,88	0,88	0,42	0,33	0,36	1,99	92,99

Джерело: складено авторами за даними Державної податкової служби України

В цілому обсяг придбання акцизних марок для імпортованих сигарет у 2023 р. порівняно з 2021 р. збільшився у 4,7 рази. Причому в 2022 р. спостерігалось карколомне збільшення кількості придбаних марок акцизного податку – у 9,8 раз (рік до року); але в 2023 р. фіксувалося зменшення кількості цих марок у 2,1 рази у порівняно з минулим роком. Основними причинами поступового зниження обсягів імпорту сигарет є: зменшення кількості курців та індексу поширеності куріння, заміна цієї продукції виробленою в Україні та перехід до інших видів тютюнових виробів.

Як видно з даних табл. 1. спостерігається спад придбання акцизних марок для **ТВЕН**. У 2023 р. придбано на 4,3% акцизних марок менше, як у 2021 р. Причому, якщо обсяг марок для імпортованих ТВЕН зменшився на 16,23%, то для ТВЕН, вироблених в Україні, він збільшився у 162,8 рази. В останні два роки така тенденція є стійкою, в 2022 р. внутрішнє виробництво ТВЕН, порівняно з минулим роком, збільшилось у 18 раз, а в 2023 р. – ще в 9 раз. Зауважимо, що в 2021 р. в Україні ТВЕН майже не вироблялись, а всі потреби споживачів задовольнялись імпортованою продукцією. Незважаючи на нарощування внутрішнього виробництва ТВЕН у 2022–2023 рр., його частка у загальному обсязі споживання залишається низькою – лише 12,5%.

В 2022 р. зниження обсягів придбання акцизних марок для ТВЕН становило 27,74%. Зазначене стало наслідком шокової акцизної політики та повномасштабної військової агресії. У 2021 р. ставка акцизу на ТВЕН зросла одразу в 4,2 рази. Наразі в Україні, на відміну від всіх держав-членів ЄС, Швейцарії та Великобританії, акциз на ТВЕН встановлено на рівні, ідентичному з сигаретами. У європейських країнах ставка акцизу на ТВЕН нижча, як на сигарети (див. підрозділ 1.2). Такий підхід ґрунтується, зокрема, на основі врахування ризиків від споживання різних тютюнових виробів.

Найбільший спад демонструють ***рідини, що використовуються в електронних сигаретах***. Згідно з аналізом кількості придбаних акцизних марок, у 2023 р. їх обсяг зменшився на 79,81% порівняно з 2021 р. Водночас заслуговує уваги той факт, що в 2022 р. зафіксовано збільшення кількості придбаних марок для цієї продукції в 2,16 рази порівняно з 2021 р. **Але в 2023 р. спостерігалось значне зниження обсягу придбання марок – у 9,8 разу!** Отже, можна припустити таке: певна кількість споживачів відмовилась від куріння; деякі споживачі цієї продукції виїхали за кордон; частина курців перейшла до споживання інших видів тютюнових виробів. Зважаючи на те, що обсяг акцизних марок для рідин, що використовуються в електронних сигаретах, у 2023 р. зменшився на 70,13 млн шт. порівняно з 2022 р., одним з наших припущень є збільшення тіньового сегменту ринку електронних сигарет, що буде досліджено нами у наступних публікаціях.

Вважаємо, що на зниження споживання легальних рідин для електронних сигарет вплинуло набрання чинності з 11 липня 2023 р. Законом України від 16.12.2021 р. № 1978-IX «Про внесення змін до деяких законів України щодо охорони здоров'я населення від шкідливого впливу тютюну», для імплементації норм Директиви Європейського Парламенту і Ради від 03.04.2014 р. 2014/40/ЄС «Про наближення законів, правил та адміністративних положень держав-членів, що стосуються виробництва, презентації та продажу тютюну та супутніх товарів та скасування Директиви 2001/37/ЄС».

Цим законом, зокрема, заборонено до введення в обіг електронні сигарети, заправні контейнери та рідини, які мають характерний запах/смак, отриманий у результаті введення добавки або комбінації добавок, зокрема фруктів, прянощів, трав, спирту, цукерок, ментолу або ванілі. Заборонено також додавати в рідини вітаміни, кофеїн, таурин й низку інших добавок, які можуть створювати враження, що виріб має переваги для здоров'я тощо. Крім того, забороняється виробництво (крім виробництва для експорту), оптова і роздрібна торгівля, імпорт для реалізації на території України сигарет, а також тютюну для самокруток зі смако-ароматичними добавками.

*Водночас законом не забороняється виробництво **сигарил** зі смако-ароматичними добавками, з огляду на що на ринку відбувається заміщення електронних сигарет та сигарет з цими добавками на сигарили. Обсяг придбаних акцизних марок на сигарили в 2023 р. зріс порівняно з 2021 р. у 7,2 рази. Зокрема, у 2022 р. проти 2021 р. зростання кількості придбаних марок на сигарили склало 4,3 рази, у 2023 р. порівняно з 2022 р. – в 1,7 разу. *Перехід курців з одних видів тютюнових виробів на інші перешкоджає виконанню регулятивних цілей акцизного оподаткування щодо зменшення поширеності куріння.**

Аналіз динаміки придбання акцизних марок для **інших тютюнових виробів (передусім розсипного тютюну)** свідчить про стрімке зростання обсягів споживання такої продукції в 2022 р. Акцизних марок для цієї категорії тютюнових виробів було закуплено у 18,3 рази більше, ніж у 2021 р.; у т. ч. імпорт збільшився у 19,1 рази, внутрішнє виробництво – у 2,9 рази. В 2023 р. обсяг акцизних марок для інших тютюнових виробів знову значно знизився, ставши меншим, ніж у 2021 р., на 4,44%.

Акцизний податок забезпечив 11% податкових надходжень Державного бюджету України в 2022 р. та 13,9% в 2023 р. *Частка акцизного податку із тютюнових виробів у загальній структурі надходжень акцизу в 2022 р. склала 56%, а в 2023 р. – 48%²⁹. В 2023 р. надходження акцизу з тютюнових виробів становили 80,29 млрд грн. Водночас доходи бюджету могли би бути ще більшими, аби не високі значення нелегального ринку сигарет.*

²⁹ Статистика НБУ. Макроекономічні показники. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/macro-indicators#4>. Дата звернення 01.02.2024

2.2. Антиракорди нелегального ринку сигарет: причини та наслідки

В умовах, коли в Україні триває повномасштабна війна і міжнародні партнери закликають вести пошуки внутрішніх ресурсів наповнення бюджету, ще більш актуальними є рішення, спрямовані на детінізацію економіки. Дискусія навколо Національної стратегії доходів до 2030 р. показала, що інших варіантів зменшити діру в державній скарбниці залишилося не так багато.

Водночас із тіньовою діяльністю боротися складно, а погіршення соціально-економічної ситуації створює додаткові передумови для її розширення. Це добре помітно на прикладі нелегальної торгівлі тютюновими виробами. Попри підвищену увагу до цієї проблеми Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань економічної безпеки (далі – ТСК) і регулярні заходи щодо посилення податкового контролю (охоплюють законодавчі зміни та оперативні дії уповноважених органів), частка нелегального ринку сигарет не лише не зменшилася, а й показала новий антирекорд.

Спробуємо розібратися, чому так сталося і чим це загрожує.

За даними Kantar³⁰, в Україні відбулося чергове зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами з 19,9% у 2022 р. до 21,8% у 2023 р., що супроводжувалося збільшенням втрат податкових надходжень (акцизний податок + ПДВ + роздрібний акциз) із 19,1 до 23,5 млрд грн (або на 23%). Оскільки акциз на тютюнові вироби зростає на 20% у рік, маємо дедалі більше недоотримання податків, які можна було б спрямувати на фінансування військових потреб. Для порівняння: у 2021 р. частка нелегального ринку сигарет становила 16,9%, а втрати бюджету – 15,5 млрд грн.

Альтернативні оцінки рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні, які проводилися фахівцями Економічної експертної платформи³¹, засвідчують схожу динаміку зазначеного показника із різким погіршенням ситуації в четвертому кварталі 2023 р.

Згідно з результатами аналізу, оприлюдненого головою ТСК Ярославом Железняком³², від серпня 2023 р. спостерігалось доволі значне скорочення обсягів реалізації легальних тютюнових виробів у роздрібній мережі. Очевидно, що це не пов'язано з масовою відмовою від куріння.

Основною причиною такого негативного явища стало збільшення продажів контрафактної продукції, частка якої у загальному обсязі усіх спожитих в Україні сигарет у 2022–2023 рр. зросла з 6,6 до 8,7%. Цей показник зменшився у листопаді 2022 р. порівняно з серпнем з 8,0 до 5,2%, ще у червні 2023 р.

³⁰ Kantar. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні 2023. Хвиля 3. URL: https://www.kantar.com/ua/inspiration/ait/monitoring-nelehalnoi-torgivli-tutunovyh-vyrobiv_zhovten-2023

³¹ Дашборд. Економічна експертна платформа. URL: <https://economics.org.ua/index.php/nasha-robota/dashbord>

³² Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/6708?single>

перебував на рівні 6,9%, аж поки у жовтні не сягнув свого історичного максимуму 11,3%. Що це може означати? Саме у другій половині 2022 р. було припинено діяльність великого виробника контрафактних сигарет, що завдав збитків бюджету на суму понад 6,5 млрд грн.; і для закриття цієї фабрики знадобилося втручання президента України³³. Але позитивний ефект тривав недовго. Все вказує на те, що вивільнена ніша знову заповнена.

Правда, новий сплеск характеризується певними особливостями. Сьогодні нелегальний ринок заповнили не лише звичні для України марки контрафактних сигарет, а й *підробки відомих брендів*. Вони вже вилучаються³⁴ правоохоронними органами і дуже часто продаються в кіосках разом із оригінальною продукцією, але вдвічі дешевше. Це, мабуть, якась «маскувальна стратегія» або «фішка», щоб привабити курців. Зрозуміло, що і на нелегальному ринку час від часу впроваджуються нові маркетингові заходи.

Тим не менш, до такого явища слід поставитися дуже серйозно. Бо що буде, якщо якість підробки сигаретних пачок і акцизних марок досягне такого рівня, що споживача можна буде обманути, продавши нелегальні сигарети за ціною легальних? *Збільшення обсягів реалізації нелегальних виробників покращує їх можливість користуватися сучасними технологіями.*

Рівень нелегальної торгівлі продукцією із маркуванням «Duty Free» або призначеної для експорту залишився високим. У 2023 р. він становив в середньому 11,5%, зменшившись на 0,2 в. п. порівняно з 2022 р. Відповідна схема зловживань перебуває на особливому контролі у державних органів, а з 1 жовтня 2023 р. набрали чинності законодавчі зміни, які забороняють продаж вітчизняних тютюнових виробів із маркуванням «Duty Free» у магазинах безмитної торгівлі на час воєнного стану. Такий захід, ухвалений не без перешкод³⁵, потрібно вітати. Але наскільки він буде ефективним, побачимо із нових звітів Kantar щодо нелегальної торгівлі тютюновими виробами.

Зауважимо, що *сигаретні пачки з написом «Duty Free» ще певний час будуть «реалізовуватися зі складських запасів»*. Крім того, заборона унеможливорює документальну легалізацію продажів через магазини безмитної торгівлі. Але виробництво нелегальних сигарет може продовжитися далі. Наприклад, з необлікованої сировини. Окремі виробники тютюнових виробів мають підозріло високі втрати тютюнової сировини³⁶.

³³ Правоохоронці роками не могли закрити нелегальну тютюнову фабрику у Жовтих Водах, – Гетманцев. Бізнес. Цензор. URL: https://biz.censor.net/news/3371413/pravoohorontsi_rokamy_ne_mogly_zakryty_nelegalnu_tutyunovu_fabryku_u_jovtyh_vodah_getmantsev

³⁴ У Києві вилучили партію фальсифікованих сигарет вартістю 12 мільйонів гривень – Бюро економічної безпеки. Дзеркало тижня. Telegram канал. URL: https://t.me/znua_live/129516

³⁵ Заборона продажу цигарок для Duty Free не набрала чинності через зволікання з публікацією закону – Железняк. Forbes. URL: <https://forbes.ua/news/zaborona-prodazhu-tsigarok-dlya-duty-free-ne-nabrала-chinnosti-zheleznyak-nazvav-prichinu-zvolikannya-z-publikatsieyu-zakonu-04092023-15799>

³⁶ Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/3950>

19 січня 2024 р. Кабінет Міністрів України прийняв рішення щодо посилення контролю за дотриманням обмежень з реалізації магазинами *Duty Free* тютюнових виробів та алкогольних напоїв, вироблених в інших державах, одній особі протягом доби. З цією метою запроваджено порядок обміну інформацією між уповноваженими органами для ідентифікації покупців підакцизної продукції³⁷. Зазначене сприятиме зменшенню обсягів зловживань із використанням відповідної схеми.

Є ще один небезпечний тренд. У 2023 р. *69% нелегальних сигарет реалізувалося у кіосках і магазинах*, де вони розміщувалися поруч із легальною продукцією. Роком раніше цей показник становив 63%. Зазначене вказує на те, що нелегальний тютюновий ринок «пускає дедалі глибше коріння», а боротьба з ним ускладнюється.

У регіональному розрізі «лідерами» за реалізацією нелегальної продукції в 2023 р. виявилися Дніпропетровська обл. (17% загальноукраїнських продажів), Одеська обл. (12%), Львівська обл. та Харківська обл. (по 9%). Можна довго аналізувати, чому антирейтинг очолили саме ці регіони. Але наразі звернемо увагу на те, що *наближеність території до лінії фронту посилює ризики нелегальної торгівлі тютюновими виробами*.

Важливо також додати, що, згідно з даними звіту Міжнародної організації з міграції, 52% усіх внутрішньо переміщених осіб в Україні зосереджено лише в п'яти областях України. Причому найбільшу кількість таких осіб зареєстровано у Дніпропетровській та Харківській обл. (близько 498 і 494 тис осіб відповідно)³⁸. Вимушена міграція населення має суттєвий вплив на регіональний розподіл споживання нелегальних сигарет.

Водночас у грудні 2023 р. (не увійшов до періоду аналізу поточного звіту Kantar) фіксувалося помітне зменшення обсягів реалізації легальних тютюнових виробів у роздрібній мережі як у Дніпропетровській, Одеській та Черкаській обл., так і на Заході України (Волинська, Закарпатська, Івано-Франківська, Львівська, Рівненська, Тернопільська, Хмельницька та Чернівецька обл.)³⁹. Це є ознакою системності проблеми.

А в цілому в умовах зростання рівня нелегальної торгівлі сигаретами в Україні ще більш відчутними є негативні ефекти поширення такої злочинної діяльності: зростання обсягів втрат податкових надходжень; збільшення корупції в державних органах та загальне зростання рівня злочинності; збільшення

³⁷ Мінфін: Уряд прийняв рішення для руйнування схеми ухилення від сплати податків з продажу цигарок та алкоголю в Duty Free. URL:

https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_uriad_priiniav_rishennia_dlia_ruinuvannia_skhemi_ukhilenia_vid_splati_podatkiv_z_prodazhu_tsigarok_ta_alkogoliu_v_duty_free-4396

³⁸ Звіт про внутрішнє переміщення населення в Україні опитування загального населення. Міжнародна організація з міграції. 2023. URL: https://dtm.iom.int/sites/g/files/tmzbd11461/files/reports/IOM_Gen%20Pop%20Report_R14_Displacement_ENG-UKR.pdf.

³⁹ Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/6708?single>

доходів, отриманих від незаконної торгівлі тютюновими виробами, які стають об'єктом процесу відмивання грошей; втрата частини ринку і недоотримання прибутку легальними виробниками сигарет та іншими операторами тютюнового ринку; погіршення ситуації у сфері охорони здоров'я, обмеження впливу держави на зменшення поширеності куріння.

Що підказує зарубіжний досвід?

Як описано у підрозділі 1.1, *найскладніше боротися із контрафактним тютюновим ринком*. Якщо боротьба з контрабандною продукцією вимагає насамперед посилення митного контролю та налагодження ефективної міжнародної співпраці у відповідній сфері, то вкорінення великого контрафактного тютюнового бізнесу стає системною проблемою. Показовим у зазначеному контексті є приклад **Франції**, де в 2019–2022 рр. внаслідок необачної акцизної політики рівень нелегальної торгівлі тютюновими виробами збільшився з 14 до 32%, а близько половини реалізованих нелегальних сигарет сьогодні є підробленими. Причому Франція, на відміну від України, – це країна з в цілому ефективною правоохоронною системою.

Звернемо увагу також на те, що *країни з порівняно низьким рівнем доходу населення та традиційно високою поширеністю куріння мають високі ризики нелегальної торгівлі тютюновими виробами*. Зокрема, у трійку «лідерів» ЄС за часткою нелегальних сигарет у загальному обсязі їх споживання (з показником 21% у 2022 р.) увійшла **Греція**. Країна не може досягти суттєвого зменшення власного нелегального ринку навіть в умовах багаторічної відмови від підвищення акцизу на сигарети.

Інший приклад – **Болгарія**, котра є однією з найменш розвинених у ЄС. Країна пережила кілька сплесків нелегальної торгівлі тютюновими виробами, боротьба з якими була успішною. В 2020–2022 рр. частка нелегального ринку сигарет у Болгарії стабільно утримувалася на рівні 2%, що є найнижчим показником в ЄС. Але при цьому країна також відмовилася від підвищення акцизного податку на сигарети після досягнення ним мінімального європейського стандарту 90 євро за тис шт.

Нарешті згадаємо те, що *загострення соціальних проблем спонукає споживати більше тютюнових виробів*. Як показало дослідження⁴⁰, проведене в **Австралії**, інтенсивність куріння не є однорідною по всій території країни. Особи, які проживають у найбільш неблагополучних регіонах, мають найвищий рівень щоденного куріння (16%) порівняно з тими, хто проживає в найбільш розвинених регіонах (5,3%).

⁴⁰ Australia's tobacco tax is among the highest in the world – and it's about to get higher. The Guardian. URL: <https://www.theguardian.com/news/datablog/2023/may/04/australia-tobacco-tax-is-among-the-highest-in-the-world-and-is-about-to-get-higher>

Щодо України також відмічалось, що війна з її стресами та соціальними проблемами спровокувала збільшення обсягів споживання тютюнових виробів. А оскільки реальні доходи населення продовжують зменшуватися, а ціна легальних сигарет – разом з акцизом зростати, дедалі більше курців обирають нелегальну продукцію. На цей попит намагається відреагувати пропозиція, що посилює стійкість нелегального ринку сигарет в Україні.

Важливо усвідомити, що одні й ті самі заходи податкового контролю мають різну ефективність залежно від соціально-економічних обставин. Якщо б минулорічні кроки щодо протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами були б реалізовані у мирний час, ми могли би мати кращі тренди. Але підвищений попит на нелегальні сигарети, адаптивність тютюнових злочинців, підігріта їх прагненням скористатися сприятливим моментом для отримання високих прибутків, а також корупція нерідко дозволяють обходити створені державою перешкоди. Водночас *те, що в Україні вдалося уникнути ще більшого сплеску нелегальної торгівлі тютюновими виробами, – це вже позитивний результат докладених багатьма значних зусиль.*

Слід бути готовими до того, що на зміну одним злочинцям можуть приходити інші, а унеможливлені способи зловживань можуть замінювати більш досконалі. Але варіанту зупинитися і не реагувати на нові виклики в Україні немає. Необхідно налагоджувати/коригувати системну протидію причинам існування нелегального ринку. І, звісно, задля досягнення стійкого позитивного результату важливо далі посилювати інституційну спроможність органів контролю. Більше уваги зазначеному приділено у підрозділі 3.4.

Україна змушена підвищувати акциз на сигарети, оскільки прагне вступити до ЄС. Але темп зростання його ставок має бути таким, щоб це не поглиблювало проблему нелегальної торгівлі сигаретами. Нас точно не очікує легкий шлях до 90 євро, а у більш віддаленому майбутньому Україна навряд чи орієнтуватиметься на середні в ЄС показники ставок акцизів.

2.3. Відсутність нелегального ринку ТВЕН як фактор стабільності податкових надходжень

Розглянемо ще один актуальний аспект формування акцизної політики в Україні, що пов'язаний із розвитком ринку ТВЕН. В умовах щорічного скорочення споживання сигарет одночасно зі збільшенням обсягів нелегальної торгівлі ними, а також різкого зменшення в 2023 р. продажів легальних рідин для електронних сигарет, ринок яких і раніше розвивався значною мірою в нелегальному сегменті⁴¹, важливо з'ясувати, чи існує в Україні нелегальний ринок

⁴¹ Ринок рідин для електронних сигарет перебуває у тіні на 80 % - асоціація. Бізнес NV. 17.11. 2021. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/ukrtyutyun-rinok-ridin-dlya-elektronnih-sigaret-v-osnovnomu-v-tini-novini-ukrajini-50196435.html>; Втрата 5 мільярдів гривень надходжень до бюджету – уже аргумент чи ще ні. Деньги.ua.

ТВЕН. Як зазначено у підрозділі 1.2, сьогодні немає інформації про формування такого ринку на території ЄС; і його відсутність дає змогу уникати відповідних втрат надходжень до бюджету.

Зауважимо, що оцінювання *обсягів споживання ТВЕН* в Україні не є простим завданням. Наразі воно не стало частиною регулярного дослідження ринку тютюнових виробів компанії *Kantar* та суттєво ускладнене з огляду на брак достовірної статистичної інформації. Можна лише доволі приблизно розрахувати розмір ринку ТВЕН (який охоплюватиме легальну та гіпотетичну нелегальну складові), спираючись на дані щодо поширеності їх споживання серед повнолітніх осіб, кількості населення в Україні та норму споживання цієї продукції на щоденній основі. Але стосовно використання кожного зі згаданих показників є низка застережень.

Згідно з оцінками *Київського міжнародного інституту соціології* (далі – *КМІС*)⁴², у 2023 р. ТВЕН в Україні вживали 3% населення (3,4% чоловіків і 2,7% жінок). При цьому в методологічних нотатках зазначено, що опитування проводилося з 4 до 12 квітня 2023 р. методом телефонного інтерв'ю. Було опитано 2020 дорослих жителів України віком 18 років і старших. Застосовувалась випадкова вибірка номерів мобільних телефонів, згенерованих випадковим чином (*random digit dialing*). На етапі обробки даних отримані результати були зважені з урахуванням статеві-вікової структури постійного населення України відповідно до даних Державної служби статистики (далі – Держстат) станом на 1 січня 2022 р. Вибірка дослідження репрезентативна для дорослого населення України (віком 18 років і старших).

Проте академік Національної академії наук Елла Лібанова зауважує, що *сьогодні в Україні немає відомостей про статеві-вікову структуру населення, тому до репрезентативності будь-яких соціопитувань треба ставитися обережно*. «Ми гадки не маємо, яка статеві-вікова структура населення сьогодні в Україні. Ми просто не знаємо цього. Я не знаю, наш інститут не знає, Держстат не знає. Ніхто не знає. Просто повірте на слово. ... Якщо ми не знаємо статеві-вікового складу, вкрай важко, якщо теоретично можливо, забезпечити репрезентативність вибірки»⁴³.

Оцінок норми споживання ТВЕН на щоденній основі в Україні взагалі немає. *КМІС* лише стверджує, що щоденні курці викурюють 17,2 сигарети на день (чоловіки – 18,6, жінки – 12,5). Використання таких даних може вплинути на точність оцінювання, оскільки, по-перше, норми споживання для сигарет і

28.09.2023. URL: <https://dengi.ua/ua/business/7331254-poterya-5-milliardov-griven-postuplenij-v-byudzheth-argument-ili-net>

⁴² 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>

⁴³ 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>

ТВЕН можуть відрізнятися. По-друге, складність визначення статеві-вікового складу населення робить приблизними навіть ці результати опитувань. І нарешті, при оцінюванні обсягів споживання ТВЕН не можна додатково врахувати те, що інші споживачі вживають їх періодично.

За даними *Фонду ООН у галузі народонаселення (United Nations Population Fund, UNFPA)*, станом на 1 січня 2023 р. загальна чисельність населення в Україні становила 36,7 млн осіб⁴⁴. При цьому статистика повнолітнього населення *UNFPA* не наводиться. Можна лише з певними припущеннями порахувати, що в 2023 р. кількість осіб у віці 18 років і старших, частина яких є споживачами тютюнових виробів, становила 27 млн 540 тис осіб.

Звісно, на точність розрахунків обсягів споживання ТВЕН впливатиме й те, що з початком повномасштабного вторгнення за кордон виїхали мільйонні потоки переважно жінок із дітьми, а чоловіки більше схильні до вживання тютюну. Крім того, така шкідлива звичка особливо притаманна військовим, які за стресових умов споживають більше тютюнових виробів. На жаль, ці чинники неможливо врахувати при розрахунках.

Зважаючи на усі описані обставини, *оцінюємо обсяг споживання (легальних і гіпотетично нелегальних) ТВЕН в Україні в 2023 р. на рівні щонайменше 5,19 млрд шт.* Розрахунки та їх результати подано у табл. 3.

Таблиця 3

Розрахунки обсягу споживання ТВЕН в Україні в 2023 р.

Показники та/або їх розрахунок	Значення показника
Чисельність населення у віці 18 років і старше, тис осіб	27540
Поширеність вживання ТВЕН, %	3
Кількість споживачів ТВЕН, тис осіб ($27540 \cdot 0,03$)	826,2
Норма вживання сигарет/ТВЕН на щоденній основі, шт.	17,2
Річний обсяг щоденного споживання ТВЕН однією особою, шт. ($17,2 \cdot 365$)	6278
Загальний обсяг споживання ТВЕН у рік, млрд шт. ($826,2 \cdot 6278$)/1000000	5,19

Джерело: складено авторами за даними КМІС та UNFPA

Далі для перевірки гіпотези про наявність нелегального ринку ТВЕН потрібно порівняти загальний обсяг їх споживання із розміром легального ринку цієї продукції. Даних щодо *обсягу легального ринку ТВЕН* в Україні в 2023 р. також немає. Проте висновки про легальне споживання цієї продукції можна зробити на основі інформації Державної податкової служби України про обсяги придбання марок акцизного податку. У 2023 р. придбано 364,02 млн таких

⁴⁴ Official cite of United Nations Population Fund. URL: <https://www.unfpa.org/data/world-population/UA>

марок для ТВЕН (табл. 2). Зваживши на те, що кожна пачка, на яку наклеюється акцизна марка, містить 20 стіків для нагрівання, отримуємо дані про легальний ринок ТВЕН у розмірі 7,28 млрд шт.

Утім, між датою замовлення акцизних марок і фактичним споживанням ТВЕН, яке береться для розрахунків обсягу їх легального ринку, може проходити більше двох місяців. Тому більш точно періоду споживання ТВЕН відповідає показник кількості реалізованих марок для цієї продукції, який в 2023 р. становив 301,1 млн шт. Отже, *розмір легального ринку ТВЕН можна приблизно оцінити на рівні 6,02 млрд шт.*

Із зазначеного вище зрозуміло, що розрахований вище показник споживання (легальних та гіпотетично нелегальних) ТВЕН може бути заниженим, а оцінки розміру легального ринку ТВЕН не базуються на основі даних офіційних повідомлень їх виробників, а тому можуть мати певну похибку. Але, тим не менш, проведені порівняння засвідчують той факт, що ***на сьогодні нелегального ринку ТВЕН в Україні не існує.***

Підтвердженням такого висновку слугує те, що виробництво стіків для нагрівання є високотехнологічним процесом, що вимагає встановлення дорогого сучасного обладнання. Доступ до нього навряд чи могли отримати вітчизняні гравці нелегального тютюнового ринку. І це було би не так прибутково, як організовувати виробництво контрафактних сигарет. Водночас контрабанда ТВЕН в Україну, наприклад, з Китаю наразі суттєво ускладнена через безпекові ризики поставок морськими транспортом.

Разом із тим, на кожній нелегально проданій в Україні в 2023 р. пачці сигарет держава втрачала 59 грн податкових надходжень.

Отже, *перехід споживачів на ТВЕН, ринок який в Україні, на відміну від ринків традиційних та електронних сигарет, розвивається лише у легальному сегменті, забезпечує стабільність податкових надходжень. Це важливо враховувати при їх оподаткуванні, як і потенційно знижений ризик споживання цієї продукції для здоров'я людини та відповідні підходи до формування акцизної політики у країнах ЄС.*

3. Євроінтеграційні зміни і фінансовий потенціал акцизного податку на тютюнові вироби в Україні

14 грудня 2023 р. Європейська Рада схвалила рішення розпочати переговори про вступ України до Європейського Союзу, що ще більше актуалізувало необхідність гармонізації вітчизняного законодавства з правом ЄС. Це насамперед стосується директив ЄС. В умовах війни критично важливим є впровадження європейських практик, які успішно функціонують та забезпечують належний фінансовий ефект для бюджетів.

Найбільші зміни торкнуться гармонізованих в ЄС непрямих податків, до яких належить акциз на тютюнові вироби. З часом слід буде повністю адаптувати норми Податкового кодексу України (далі – ПКУ) до положень Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)»⁴⁵ (а згодом – її наступниці). Як описано у розділі 1, зазначена директива була ухвалена для досягнення триєдиної мети: забезпечення високого рівня захисту здоров'я населення; належне функціонування внутрішнього ринку підакцизних товарів; наповнення бюджетів країн податковими надходженнями.

Крім того, як і щодо Угоди про асоціацію з ЄС, у процесі переговорів про вступ підніматиметься тема запровадження Україною дієвих заходів із протидії нелегальній торгівлі тютюновими виробами, аби мінімізувати загрозу контрабанди цієї продукції у країни ЄС.

Виконання Україною євроінтеграційних вимог знайшло відображення у Національній стратегії доходів до 2030 р.⁴⁶. Очевидно, що для досягнення цієї мети знадобиться не одна законодавча зміна. І заслуговує на схвалення те, що уже з'являються відповідні пропозиції.

3.1. Законодавча ініціатива Міністерства фінансів України: як має змінитися акциз

8 грудня 2023 р. Міністерство фінансів України оприлюднило проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» (далі – законопроект)⁴⁷, який передбачає оновлення графіку підвищення акцизу на тютюнові вироби, переведення ставок їх оподаткування в євро, а також тимчасове уточнення правил антифорстолінгового регулювання.

⁴⁵ 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>.

⁴⁶ Національна стратегія доходів до 2030 року. 2023. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

⁴⁷ Проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби». URL: https://mof.gov.ua/uk/legal_acts_drafts_2023-607

Відповідно до законопроекту, з 1 липня 2024 р. мінімальне акцизне податкове зобов'язання (далі – МАПЗ, мінімальний акциз) на сигарети становитиме 63,45 євро за 1000 шт. Це відбудеться шляхом простого перерахування чинної сьогодні ставки із гривні в євро. Те саме передбачено й для ставки акцизного податку на ТВЕН.

Але далі графіки підвищення акцизу для цих видів продукції будуть різними. Якщо в 2025 р. МАПЗ на сигарети очікувано зросте до 78 євро (із незначним відхиленням від сьогоднішнього плану підвищення акцизу), то ставка податку на ТВЕН має збільшитися із вдвічі меншим темпом до 70,40 євро. Також законопроект регламентує підвищення ставок на 2026–2028 рр., яке наразі не передбачене ПКУ. Зокрема, мінімальний акциз на сигарети зростатиме на 5% щороку, досягнувши в 2028 р. розміру 90 євро, а ставка акцизного податку на ТВЕН за 3 роки має підвищитися до 72 євро.

Окрім того, запропоновано тимчасове зростання з 115% до 120% обмеження стосовно придбання акцизних марок та обсягів реалізації (імпорту) тютюну і відповідних тютюнових виробів, яке спрямовано на упередження накопичення запасів цих підакцизних товарів (протягом воєнного стану). Звернемо на це більше уваги у наступному підрозділі.

Отже, ключовими є дві зміни:

1. У 2028 р. Україна виконає європейський стандарт щодо мінімального рівня акцизу на сигарети 90 євро за тис шт., який закріплений у Директиві Ради 2011/64/ЄС. Наголосимо, що відповідна норма стосується лише сигарет. Причому таке виконання не залежатиме від коливань курсу гривні, оскільки ставки оподаткування будуть у євро. Директива Ради 2011/64/ЄС не встановлює вимог щодо валюти ставок.

Додамо також те, що Національна стратегія доходів вказує, що пріоритетом державної політики є продовження графіку наближення ставок акцизів на тютюнові вироби до розміру мінімальних ставок, які діють в ЄС, щоб забезпечити повне наближення до 2029 р.

2. Рівень диференціації акцизного навантаження на сигарети і ТВЕН поступово зростає до 20%. Тобто, через 5 років акциз на ТВЕН буде на 20% нижчим порівняно із МАПЗ на сигарети. Це також відповідає сучасній європейській практиці, яка описана у підрозділі 1.2.

Водночас зауважимо, що у країнах ЄС співвідношення акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети є навіть більшим. У 2023 р. воно в середньому становило 66,3%. У семи державах-членах акциз на ТВЕН був щонайменше в 4 рази нижчим порівняно з МАПЗ на сигарети.

Крім того, як доведено в підрозділі 2.3, така новація не лише врахує потенційно знижений ризик вживання ТВЕН для здоров'я людини, а й сприятиме кращому наповненню державної скарбниці. Адже перехід на цю продукцію,

яка не представлена на нелегальному ринку, не призводить до втрат податкових надходжень (що пов'язані із нелегальною торгівлею; вони дорівнюють повній сумі несплачених акцизного податку, ПДВ і роздрібного акцизу). Нелегальний ринок ТВЕН в Україні сьогодні відсутній, важливо не створювати передумов для його появи в майбутньому.

3.2. Ризики впровадження запропонованих нововведень

Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» передбачено запровадження ставок акцизу на тютюнові вироби в євро. Станом на початок 2024 р. такі податкові ставки діють у переважній більшості країн ЄС – двадцять держав-членів встановили ставки саме в євро. Ця пропозиція спрямована передусім на гарантування досягнення МАПЗ на сигарети рівня 90 євро/1000 шт., як вимагає Директива Ради 2011/64/ЄС. Перехід до встановлення ставок у євро є засобом перестраховування держави на випадок можливої девальвації національної грошової одиниці.

Аналіз оновленого графіку підвищення акцизного податку, представленого у законопроекті, дає підстави стверджувати, що певний ризик для ринку має підвищення ставок акцизу на сигарети з 1 січня 2025 р. на 22,9% в євро. Без удосконалення системи державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів можливе збільшення показника частки нелегальної торгівлі сигаретами. Середнє значення тіньового ринку цієї продукції в Україні за останні три роки становить 19,5%.

Водночас законопроектом передбачено, що, тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, протягом трьох звітних місяців поспіль, що передують місяцю, в якому підвищуються ставки акцизного податку на тютюнові вироби, середньомісячний обсяг продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику та/або імпортеру тютюнових виробів, не може перевищувати 120% (раніше було 115%) середньомісячного обсягу реалізації тютюнових виробів таким підприємством-виробником і/або імпортером за попередні дев'ять календарних місяців. *Ця зміна законодавства спрямована забезпечити більш плавне зростання ціни тютюнових виробів після чергового підвищення ставок акцизного податку.*

Сплачуватись акцизний податок буде все одно у національній валюті, розраховуватись за офіційним курсом Національного банку України (далі – НБУ). Проте в представленому законопроекті закладений різний підхід до розрахунку ставки акцизного податку для тютюнових виробів, що вироблені в Україні, та імпортованих аналогів. Акциз на тютюнові вироби, вироблені на митній території України, буде розраховуватись за офіційним курсом гривні

до євро, встановленим НБУ, що діє на перший день кварталу, який передуює кварталу в якому здійснюється сплата акцизного податку.

Для тютюнових виробів, імпортованих в Україну, розрахунок ставки акцизу здійснюватиметься, виходячи з офіційного курсу НБУ гривні до євро, що діє на 0 годин дня подання декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), що діє для таких підакцизних товарів на день подання митної декларації. Крім того, у разі імпорту цієї підакцизної продукції податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

Різні дати встановлення офіційних курсів гривні до євро, встановлених НБУ, зумовляють доволі значний розрив у ставках податку. Наприклад, на 1 січня 2024 р. офіційний курс 1 євро дорівнював 42,0059 грн, а 22 січня 2024 р. – 40,8404 грн. Відповідно, в I кварталі 2024 р. розмір МАПЗ для тис сигарет, вироблених в Україні, становив би 2665,27 грн. Натомість для імпортованих в Україну сигарет із датою придбання акцизних марок 22 січня 2024 р. мінімальний акциз склав би 2591,32 грн. Як бачимо, навіть різниця у декілька тижнів може значним чином позначитися на рівні МАПЗ: імпортна стандартна пачка сигарет (20 шт) оподатковуватиметься акцизом у розмірі 51,82 грн, а вироблена в Україні – 53,31 грн. **За такого підходу створюються умови для недобросовісної конкуренції та бюджетних втрат.**

Сьогодні МАПЗ зі сплати акцизного податку на сигарети встановлено у розмірі 2516,54 грн за 1000 шт. Таким чином, девальвація національної грошової одиниці на початку 2024 р. додатково підвищує рівень податкового навантаження. Враховуючи це, можна спрогнозувати, що ціни на тютюнові вироби також будуть зростати вищими темпами, як передбачалось, що збільшуватиме вигоди для тіньових гравців на ринку. Стрімке зростання цін на сигарети проковує збільшення обсягу та частки нелегального ринку.

Виникають також правові колізії. Відповідно до пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПКУ, в Україні мають бути забезпечені рівність усіх платників податків перед законом і недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Ця норма базується, зокрема, на основі положень Угоди про заснування Світової організації торгівлі та Генеральної угоди про тарифи і торгівлю 1994 р., які в Україні набрали чинності з 2008 р. Останні вказують на необхідність забезпечення країнами дотримання загальних принципів недискримінації, усунення дискримінаційного режиму в міжнародних торговельних відносинах і недопущення не виправданої дискримінації між країнами.

Крім того, зазначені норми законопроекту суперечать законодавству ЄС, яке не допускає встановлення різних ставок акцизного податку на підакцизну продукцію, яка вироблена на внутрішньому ринку або імпортована. Згідно зі ст. 8(2) Директиви Ради (ЄС) 2020/262 від 19.12.2019 р. «Про загальний режим

акцизного податку (нова редакція)», «акцизний податок нараховують і сплачують та, у відповідних випадках, відшкодовують або звільняють від його сплати відповідно до процедур, встановлених кожною державою-членом. Країни застосовують однакові процедури до національних товарів й товарів з інших держав-членів».

Зважаючи на зазначене вище, доцільно забезпечити єдиний підхід до розрахунку ставки акцизного податку як з вироблених в Україні, так із імпортованих тютюнових виробів.

3.3. Удосконалення протидії нелегальній торгівлі сигаретами як фінансовий резерв

Нагадаємо, що, за даними дослідження *Kantar*, частка нелегальної торгівлі сигаретами в Україні в 2023 р. становила **21,8%** від загального обсягу ринку. Тіньовий ринок перевищив позначку в 20%, що у світовій практиці має назву «*illicit tobacco disaster*»⁴⁸ – катастрофа нелегальної торгівлі тютюновими виробами. Наслідки цього явища усім відомі – безповоротні втрати бюджетних надходжень, посилення недобросовісної конкуренції, генерування фінансових потоків злочинними угрупованнями, підвищена шкода для сфери охорони здоров'я та втрата довіри до фінансової політики держави.

*За період збройної агресії 2014–2023 років втрати податкових надходжень до бюджетів різних рівнів від нелегального ринку тютюнових виробів в Україні становили 79,2 млрд грн, у т. ч. за два роки з початку повномасштабного вторгнення – близько 49 млрд грн. Сума цих втрат за останні два роки є більшою за виділену в Державному бюджеті на 2024 рік на дрони (43,3 млрд грн) та майже тотожною обсягу видатків на виробництво зброї та боєприпасів (51,0 млрд грн)*⁴⁹. Тому вкрай важливо посилити результативність державної політики у сфері протидії нелегальному ринку сигарет.

Базуючись на аналізі даних звіту KPMG 2023 р. бачимо, що ситуація з нелегальним ринком у країнах Центральної Європи є доволі оптимістичною. У Болгарії частка нелегальних сигарет у загальній структурі споживання складає 2,1%, Словаччині – 2,8%, Чехії – 3,7%, Польщі – 4,2%, Молдові – 6,0%, Румунії – 6,4%, Угорщині – 7,2%. Прогрес у зниженні тіньового ринку сигарет демонструє Латвія, де він зменшився до 15,2%⁵⁰. Вітчизняним полісімейкерам

⁴⁸ Illicit tobacco disaster: Tougher laws aired as high prices hit smoker habits. URL: <https://www.smh.com.au/politics/federal/illicit-tobacco-disaster-tougher-laws-ai-red-as-high-prices-hit-smoker-habits-20201112-p56e46.html>

⁴⁹ Офіційні дані Кабінету Міністрів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/derzhbiudzheth-ukrainy-na-2024-osnovni-tsuyfry>. (Дата звернення 12.01.2024 р.)

⁵⁰ KPMG LLP. Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway, Switzerland, Moldova and Ukraine. 2023. URL: www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-report---illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-switzerland-moldova-and-ukraine---2022-results.pdf

доцільно враховувати позитивний досвід країн-членів ЄС, які належать до вибірки Центральної Європи.

Як доведено у підрозділі 1.1, акцизна політика впливає на рівень нелегальної торгівлі тютюновими виробами. ***Зростання ставок акцизного податку має бути виваженим та послідовним.*** Практика країн ЄС демонструє, що внаслідок детінізації ринку сигарет навіть при незмінних ставках акцизу доходи бюджету можуть зростати. Але, щоб детінізація відбулася і зберегти цей ефект надалі, необхідно також докладати комплексних зусиль для боротьби з відповідною злочинною діяльністю.

Нами виокремлено та систематизовано пріоритетні заходи протидії нелегальній торгівлі сигаретами за сучасних умов:

1. Підвищення функціональної ефективності контролюючих органів (Бюро економічної безпеки, податкової, митниці, поліції, прикордонників).

Боротьба з нелегальним ринком тютюнових виробів перебуває у фокусі уваги Бюро економічної безпеки (далі – БЕБ). Лише за три перші тижні 2024 р. детективи БЕБ викрили мережі нелегальної торгівлі сигаретами у Волинській, Київській, Львівській, Одеській, Черкаській, Харківській обл. та м. Києві; також зупинено продаж нелегальної продукції через Telegram канали. Зазначене свідчить про розповсюдженість цього явища на всій території країни. Водночас у виявлених випадках торгівлі нелегальними сигаретами прослідковуються ідентичні речі – підробки відомих брендів, тютюнові вироби без акцизних марок, або з марками, що мають ознаки підробки.

Особливістю нелегальної торгівлі сигаретами сучасного періоду є одночасний продаж легальної продукції основних тютюнових брендів та їх підробок (за цінами вдвічі нижчими за легальний аналог). Проблема підробки відомих брендів лише збільшується, про що свідчить результати дослідження *Kap-tar*, – у 2023 р. реалізовано більш ніж 3,1 млрд шт. контрафактних сигарет, що складає 40% від загального обсягу нелегальної торгівлі цією продукцією. Тому посиленої уваги вимагають питання удосконалення системи державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів.

Державні інституції (насамперед БЕБ) мають фокусуватися на визначенні найбільших каналів виробництва та постачання нелегальних тютюнових виробів і сировини. Слід відстежувати канали постачання від суб'єкта роздрібною реалізації до дистриб'юторів та виробників. Боротьба з останніми забезпечить зниження обсягів нелегальної продукції, що постачається суб'єктам реалізації тютюнових виробів. Виявлення постачальників контрабандної сировини та виробників мільярдних обсягів контрафактних сигарет дасть змогу досягти зниження обсягів втрат бюджетних надходжень й убезпечення населення від споживання неякісної продукції.

Важливим заходом для зниження показників нелегальної торгівлі тютюновими виробами є **підвищення координації діяльності фіскальних та правоохоронних органів**. Насамперед йдеться про БЕБ, Державну податкову службу (далі – ДПС) та Державну митну службу, Державну прикордонну службу, Національну поліцію тощо. Досвід країн ЄС засвідчує, що належний рівень координації діяльності цих органів посилює результативність виконання ними їх повноважень у сфері боротьби з тіньовою економікою. Позивні кейси виявлено у країнах Балтії, Польщі та Румунії. Важливість активізації та координації зусиль ДПС, поліції, БЕБ для мінімізації рівня нелегального ринку тютюнових виробів вбачає економічний експерт Олег Гетман. Він зауважує, що скоординована діяльність цих інституцій та активна робота Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань економічної безпеки дозволили у I півріччі 2023 р. забезпечити додаткові бюджетні надходження внаслідок зниження розміру нелегального ринку тютюнових виробів⁵¹.

2. Посилення співпраці з європейськими інституціями і митницями країн-сусідів, які є членами ЄС, у сфері протидії нелегальному обігу тютюнових виробів; підвищення дієвості боротьби з контрабандою.

Контрабанда тютюнових виробів, яка в Україні за підсумками 2023 р. хоч дещо зменшилась, проте залишається на рівні 1,5% від загального обсягу ринку (це близько 0,5 млрд шт. сигарет). Крім того, контрабанда тютюнових виробів має також зворотній напрям, незаконна продукція потрапляє й на ринок ЄС, що шкодить іміджу держави. У зв'язку із отриманням Україною статусу кандидата на вступ до ЄС питання виявлення та переслідування контрабанди вийшло на новий рівень.

Серед заходів Національної стратегії доходів до 2030 р. важливу увагу приділено посиленню заходів щодо боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил (п. 5.2.3). та заходам, що необхідні для встановлення кримінальної відповідальності за контрабанду товарів і підакцизних товарів, а також недостовірне декларування товарів (п 5.3.3). В країнах ЄС, що є сусідами України, а саме в Польщі, Румунії, Угорщині та Словаччині діє кримінальна відповідальність за контрабанду⁵².

Разом з тим, важливо підвищити інституційну спроможність БЕБ, оскільки цій інституції буде віддано підслідність справ із контрабанди підакцизними товарами. На важливості збільшення результативності діяльності БЕБ у сфері протидії нелегальному ринку тютюнових виробів, що неможливо забезпечити без його повного перезавантаження шляхом ухвалення відповідного

⁵¹ Офіційна FB-сторінка Олега Гетмана. URL: <https://www.facebook.com/oleg.getman.54> (дата звернення 17.01.202)

⁵² Національна стратегія доходів до 2030 року. 2023. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

закону, наголошує заступник парламентського комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Ярослав Железняк⁵³

Слід забезпечити ефективну співпрацю країни з Європейським офісом по боротьбі з шахрайством (OLAF), Європейською судовою мережею у кримінальних справах (EUROJUST) та Europol. Досвід держав-членів ЄС засвідчує, що така співпраця сприяє розслідуванням правопорушень у сфері нелегального обігу підакцизної продукції та перешкоджає тіньовим учасникам ринку продовжувати організовувати контрабандні потоки. Залишається актуальним подальше технічне переоснащення пунктів пропуску для оптимізації їх роботи сучасними засобами (скануючі системи, системи інтелектуального відеоконтролю тощо). Постійне підвищення кваліфікації працівників митних і прикордонних органів разом з використанням модернового обладнання є також важливим пріоритетом державної політики.

3. *Запровадження системи моніторингу і контролю ланцюжка постачань тютюну, адже в умовах воєнного стану, коли кордони є закритими важливо та принципово визначити «оази» контрафактного виробництва мільярдів сигарет.*

З огляду на сучасні реалії розвитку ринку тютюнових виробів, ургентним для держави є усунення факторів масового контрафактного виробництва і нелегальної торгівлі підакцизними товарами. Важливо концентруватись на виявленні джерел походження та постачання нелегальної продукції, фіксації елементів ланцюжка організованої злочинності, що є достатньо ефективною практикою протидії тіньового обігу тютюнових виробів, яка застосовується у державах-членах ЄС. За підсумками ідентифікації та вилучення нелегальної продукції були виявлені непоодинокі факти доволі великих обсягів торгівлі через поштові відправлення. Виявлені факти БЕБ свідчать, що оптове постачання підроблених сигарет та сировини для їх виготовлення здійснювалось поштою з різних областей України⁵⁴.

Контрафактне виробництво сигарет потребує тютюнової сировини, тому логічним є формування дієвої системи моніторингу і контролю ланцюжка постачань тютюну, що має на меті створення обмежень на ринку тютюну, недопущення його обігу серед нелегальних учасників ринку. Ідентифікація каналів постачання тютюну дозволить виявити основних виробників контрафактних сигарет та убезпечити їх мільярдні поставки у мережі роздрібної торгівлі (магазини, кіоски, розкладки, інтернет-сайти та Telegram канали).

⁵³ Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/6848> (Дата звернення 25.01.2024 р.)

⁵⁴ Офіційний сайт БЕБ. URL: <https://esbu.gov.ua/news/beb-na-volyni-vyluchylo-tiutunovi-vyroby-na-piv-miliona-hryven>; <https://esbu.gov.ua/news/beb-u-kyievi-likvidovalo-masshtabnu-merezhu-prodazhu-falsyfikovanykh-syharetvartist-vylucheno-ho-ponad-12-mln-hrn> (дата звернення 19.01.2024 р.)

У дослідженні *Українського інституту майбутнього* містяться релевантні пропозиції щодо необхідності посилення контролю за обігом сировини та припинення незаконного обігу тютюнових виробів з використанням поштових та кур'єрських перевезень⁵⁵.

Реалізація наведених вище кроків не призведе до повного подолання тіньового ринку сигарет, але суттєво його зменшить, що забезпечить додаткове наповнення бюджету на мільярди гривень. Значний фіскальний потенціал для бюджету внаслідок детінізації ринку тютюнових виробів бачить голова парламентського комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Данило Гетманцев. У 2023 р. він оцінював можливі додаткові надходження на рівні 15–17 млрд грн⁵⁶. Отриманий фінансовий ресурс необхідно спрямувати на виробництво сучасного озброєння і створення передумов для покращення обороноздатності нашої держави.

⁵⁵ Український інститут майбутнього. Нелегальний ринок тютюнової продукції в умовах повномасштабної війни: виклики та загрози. 2023. 40 с. URL: https://drive.google.com/file/d/1Ftoq2rIALzVPrZ84LteJbJu-58_mbXQ2t/view

⁵⁶ Детінізація тютюнового ринку може додати держбюджету 15-17 млрд грн. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/902676.html> (Дата звернення 19.01.2024 р.)

ВИСНОВКИ

1. Аналіз даних звіту KPMG щодо нелегальної торгівлі сигаретами у країнах Європи у 2022 р. підтверджує висновки про *зв'язок між акцизною політикою та споживанням нелегальних тютюнових виробів*. Зокрема, можна стверджувати таке: 1) різке підвищення акцизів на тютюнові вироби становить високий ризик зростання рівня нелегальної торгівлі ними, а при формуванні акцизної політики важливо зважати на розмір відповідних ставок у регіоні; 2) із контрафактною складовою ринку сигарет складно боротися навіть розвиненим країнам ЄС із ефективною правоохоронною системою; 3) для досягнення стійкого результату щодо зниження рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами важливе поєднання виваженої акцизної політики та дієвих заходів протидії такій злочинній діяльності.

2. Забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку підакцизних товарів на території ЄС вимагає координації акцизних політик країн, на що спрямовуються зусилля Єврокомісії. Вона рекомендувала оподатковувати ТВЕН згідно з підходами, що застосовуються для гармонізованої підакцизної категорії «інший тютюн для куріння», що передбачає встановлення порівняно невисоких ставок акцизу.

В усіх країнах ЄС, Великій Британії, Норвегії та Швейцарії акцизне навантаження на ТВЕН є нижчим порівняно із сигаретами. Серед 18 проаналізованих країн ЄС співвідношення акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети у 2023 р. коливалося від 82,5% у Нідерландах до 14,9% в Угорщині, а середнє значення зазначеного показника становило 66,3%. У семи державах-членах акциз на ТВЕН був щонайменше в 4 рази нижчим, ніж на сигарети; лише в одній країні відповідне співвідношення було меншим як 2 рази.

3. Дискусія щодо перегляду Директиви Ради 2011/64/ЄС сьогодні відбувається у непублічній площині, а її гострота стає зрозумілою із витоків у ЗМІ окремих аспектів новацій. Зокрема, поширювалася 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*. Таке підвищення стандарту пов'язане з ризиком збільшення рівня нелегальної торгівлі ними у країнах із порівняно низькими доходами населення. Також з'являлася інформація про те, що Єврокомісія запропонувала *встановити на ТВЕН вдвічі менше мінімальне акцизне навантаження порівняно з сигаретами*.

Дискусія щодо підвищення акцизу на тютюнові вироби, не порушуючи «тонкої грані між досягненням цілей охорони здоров'я та недопущенням зростання нелегального ринку», отримує новий фокус. Щодо ТВЕН це питання не можна ставити однозначно у форматі «або, або». Адже, з одного боку, продовжуються дослідження стосовно зниженого ризику їх вживання для здоров'я.

З другого боку, сьогодні немає передумов для розвитку нелегального ринку ТВЕН і це буде актуальним доти, допоки країни обиратимуть узгоджений виважений підхід до підвищення ставок акцизу.

4. Враховуючи у т. ч. вплив повномасштабного вторгнення, в Україні зафіксовано різкий спад споживання і виробництва основних категорій тютюнових виробів. У 2023 р. порівняно з 2021 р. придбано на 36,50% менше акцизних марок для сигарет, на 4,3% – для ТВЕН, на 79,81% – для рідини, що використовуються в електронних сигаретах. Остання тенденція, найімовірніше, засвідчує значне збільшення нелегальної складової ринку цих рідин. Водночас відбулися зміни структури споживання тютюнових виробів на користь вживання тютюну, з якого робляться самокрутки (у 2022 р.) та сигарил (внаслідок заборони смако-ароматичних добавок). *Перехід курців з одного виду тютюнових виробів на інші переешкоджає виконанню регулятивних цілей акцизного оподаткування щодо зменшення поширеності куріння.*

Акцизний податок забезпечив 11% податкових надходжень Державного бюджету України у 2022 р. і 13,9% у 2023 р. Частка акцизного податку з тютюнових виробів у загальній структурі надходжень акцизу в 2022 р. становила 56%, у 2023 р. – 48%. В 2023 р. надходження акцизного податку із тютюнових виробів склали 80,29 млрд грн. *Водночас доходи бюджету могли би бути ще більшими, аби не високі значення нелегального ринку сигарет.*

5. У 2023 р. в Україні зафіксовано чергове зростання рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами з 19,9 до 21,8%, що супроводжувалося збільшенням втрат податкових надходжень (акцизний податок + ПДВ + роздрібний акциз) із 19,1 до 23,5 млрд грн. Основною причиною такого негативного явища стало збільшення продажів контрафактної продукції, частка якої у загальному обсязі усіх спожитих в Україні сигарет зросла з 6,6 до 8,7%. Новим антитрендом є поширення підробок відомих брендів.

Рівень нелегальної торгівлі продукцією із маркуванням «Duty Free» або призначеної для експорту залишився високим.

У 2023 р. 69% нелегальних сигарет реалізувалося у кіосках і магазинах, де вони розміщувалися поруч із легальною продукцією. Роком раніше цей показник становив 63%. Регіональний зріз аналізу підтверджує системність проблеми, а також засвідчує те, що *наближеність території до лінії фронту посилює ризики нелегальної торгівлі тютюновими виробами.*

При розробці заходів із протидії відповідній незаконній діяльності потрібно брати до уваги такі обставини: 1) найскладніше боротися із контрафактним тютюновим ринком; 2) країни із низьким рівнем доходів населення мають високі ризики нелегальної торгівлі сигаретами; 3) загострення соціальних проблем спонукає споживати більше тютюнових виробів.

6. *Перехід споживачів на ТВЕН, ринок яких в Україні, на відміну від ринків традиційних й електронних сигарет, розвивається лише у легальному сегменті, забезпечує стабільність податкових надходжень. Це важливо враховувати при їх оподаткуванні, як і потенційно знижений ризик споживання цієї продукції для здоров'я людини та відповідні підходи до формування акцизної політики у країнах ЄС.*

7. Міністерство фінансів оприлюднило проєкт Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби», яким передбачено оновлення графіку зростання акцизу та перехід до ставок у євро. Згідно із запропонованими змінами, *Україна в 2028 р. гарантовано виконає європейський стандарт щодо мінімального рівня акцизу на сигарети 90 євро за тис шт. Окрім того, рівень диференціації акцизного навантаження на сигарети і ТВЕН поступово зростає до 20% (акциз на ТВЕН буде на 20% нижчим, ніж на сигарети). Обидві новації відповідають сучасній європейській практиці; у країнах ЄС співвідношення акцизного навантаження на ТВЕН і сигарети є навіть більшим.*

Ухвалення законопроєкту сприятиме кращому наповненню державного і місцевих бюджетів. Адже, з одного боку, не буде валютних ризиків для держави. З другого боку, перехід на ТВЕН, які продаються лише легально, не призводить до втрат податкових надходжень (що пов'язані з нелегальною торгівлею; вони дорівнюють сумі несплачених акцизного податку, ПДВ та роздрібного акцизу). Нелегальний ринок ТВЕН в Україні відсутній, важливо не створювати передумов для його появи в майбутньому.

Водночас у положеннях законопроєкту закладено різний підхід до розрахунку ставки акцизного податку для тютюнових виробів, що вироблені в Україні, та імпортованих аналогів. Це, крім правових неузгодженостей, *створює умови для недобросовісної конкуренції та бюджетних втрат. Доцільно забезпечити єдиний підхід до розрахунку ставки акцизу як з вироблених в Україні, так із імпортованих тютюнових виробів.*

8. Пріоритетними заходами протидії нелегальній торгівлі сигаретами за сучасних умов є: *1) підвищення функціональної ефективності контролюючих органів (Бюро економічної безпеки, податкових та митних органів, поліції, прикордонників); 2) посилення співпраці з європейськими інституціями і митницями країн-сусідів, які є членами ЄС, у сфері протидії нелегальному обігу тютюнових виробів; 3) підвищення дієвості боротьби з контрабандою; 4) уникнення податкових шоків при підвищенні ставок акцизу; 5) запровадження системи моніторингу і контролю ланцюжка постачань тютюну, адже в умовах воєнного стану, коли усі кордони є закритими, принципово важливо визначити «оази» контрафактного виробництва мільярдів сигарет.*

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. IMF: Ukraine: 2023 Article IV Consultation, Second Review Under the Extended Arrangement URL: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2023/12/11/Ukraine-2023-Article-IV-Consultation-Second-Review-Under-the-Extended-Arrangement-Under-the-542297>
2. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf
3. Prieger J. E., Kulick J. Cigarette taxes and illicit trade in Europe. Economic Inquiry. 2018. Vol. 56. Issue. 3. P. 1706-1723.
4. KPMG LLP. Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway, Switzerland, Moldova and Ukraine. 2023. URL: www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-report---illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-switzerland-moldova-and-ukraine---2022-results.pdf
5. Chionis D., Chalkia A. Illicit tobacco trade in Greece: the rising share of illicit consumption during crisis. Trends in Organized Crime. 2016. Vol. 19. Issue. 3. P. 236-253.
6. 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>
7. 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>.
8. Акцизна політика у сфері тютюнових виробів і протидія нелегальній торгівлі ними в умовах нових викликів і загроз. Кошук Т., Новицька Н., Пасічний М., Швабій К. / за загальною редакцією Т. Кошук. Growford Institute. К: 2023. URL: <https://www.growford.org.ua/research/aktsyzna-polityka-u-sferi-tyutyunovyh-vyrobiv-i-protydiya-nelegalnij-torgivli-nymy-v-umovah-novyh-vyklykiv-i-zagrozh/>
9. 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
10. Germany has second thoughts, lowering the tax pressure on heated tobacco. URL: <https://tobacco-intelligence.com/germany-has-second-thoughts-lowering-the-tax-pressure-on-heated-tobacco/>
11. Italy's new government scraps planned increases in e-liquid excise duties. URL: <https://ecigintelligence.com/italys-new-government-scraps-planned-increases-in-e-liquid-excise-duties/>
12. Ministry of Finance Republic of Latvia. Excise duty rates for tobacco products. URL: https://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/excise_duty/
13. Indirect tax changes from 2021 – excise and customs duties. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/cs_cz/topics/tax/tax-alerts/06/ey-38-indirect-tax-changes-from-2021-excise-and-customs-duties.pdf
14. Ministry of Finance Republic of Estonia. Excise duties. Tobacco products. URL: <https://www.emta.ee/en/business-client/taxes-and-payment/excise-duties/tobacco-products>
15. Ministry of Finance Republic of Romania. Excise duty. URL: <https://mfinante.gov.ro/ro/domenii/fiscalitate/impozite-si-taxe/regim-accize>
16. Ministry of Finance Republic of Lithuania. Excise duty. URL: <https://finmin.lrv.lt/en/competence-areas/taxation/main-taxes/excise-duties/>; Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo nuo 2022 m. sausio 1 d. URL: https://www.vmi.lt/evmi/en/-/d-c4-971-lietuvos-respublikos-akciz-c5-b3-c4-af-statymo-pakeitimo?redirect=%2Fevmi%2Fmokesciu-naujienos#_ftn1
17. European Commission. Taxes in Europe Database. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html?taxType=EDU_TOBACCO;
18. Austria. Tobacco Tax. URL: https://www.usp.gv.at/en/steuern-finanzen/verbrauchsteuern_und_energieabgaben/tabaksteuer.html
19. Ministry of Finance Republic of Greece. Excise duties. Tobacco products. URL: <https://www.gov.gr/en/sdg/taxes/excise-duties/national-excise-duties/information-for-excise-products;>

20. Republic of Cyprus. Excise duties. URL: <https://www.mof.gov.cy/mof/customs/customs.nsf/All/A2C3593B5465A799422577D6002FEAC4?OpenDocument>
21. Finland. Excise duty table on tobacco. URL: <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/taxes-and-charges/excise-taxation/excise-duty-on-tobacco/excise-duty-table-for-tobacco/>;
22. Sweden. Excise duty table. URL: <https://www.skatteverket.se/service/ankar/otherlanguages/inenglishengelska/businessesandemployers/startingandrunningaswedishbusiness/payingtaxesbusinesses/tobaccotax/excisedutyrateontobacco.4.676f4884175c97df419171b.html>
23. Slov-Lex – Legislative and Information Portal of the Ministry of Justice of the Slovak Republic. URL: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/106/#paragraf-19aa>
24. HM Revenue & Customs. Tobacco Products Duty rates. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-excise-duty-tobacco-duty/excise-duty-tobacco-duty-rates>
25. Norway. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/excise-duties/about-the-excise-duties/tobacco/>
26. Switzerland. Tobacco Products Tax. URL: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19690056/index.html>
27. Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the Structure and Rates of Excise Duty Applied to Manufactured Tobacco: Commission Staff Working Document. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/1570-Evaluation-of-the-excise-duties-applied-on-manufactured-tobacco_en
28. 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/>
29. 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>
30. 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/>
31. 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>.
32. Офіційні дані ООН. URL: <https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine>
33. Звіт про внутрішнє переміщення населення в Україні. Міжнародна організація з міграції. 2023. URL: https://dtm.iom.int/sites/g/files/tmzbd11461/files/reports/IOM_Gen%20Pop%20Report_R14_Displacement_ENG-UKR.pdf
34. Офіційний телеграм Данила Гетманцева. URL: <https://t.me/getmantsevdanil/5985>
35. Статистика НБУ. Макроекономічні показники. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/macro-indicators#4>.
36. Kantar. Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні 2023. Хвиля 3. URL: https://www.kantar.com/ua/inspiration/ait/monitoring-nelehalnoi-torgivli-tutunovyh-vyrobiv_zhovten-2023
37. Дашборд. Економічна експертна платформа. URL: <https://economics.org.ua/index.php/nasha-robota/dashbord>
38. Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/6708?single>
39. Правоохоронці роками не могли закрити нелегальну тютюнову фабрику у Жовтих Водах, – Гетманцев. Бізнес. Цензор. URL: https://biz.censor.net/news/3371413/pravoohorontsi_rokamy_ne_mogly_zakryty_nelegalnu_tyutyunovu_fabryku_u_jovtyh_vodah_getmantsev
40. У Києві вилучили партію фальсифікованих сигарет вартістю 12 мільйонів гривень – Бюро економічної безпеки. Дзеркало тижня. Telegram канал. URL: https://t.me/znua_live/129516

41. Заборона продажу цигарок для Duty Free не набрала чинності через зволікання з публікацією закону – Железняк. Forbes. URL: <https://forbes.ua/news/zaborona-prodazhu-tsigarok-dlya-duty-free-ne-nabrала-chinnosti-zheleznyak-nazvav-prichinu-zvolikannya-z-publikatsieyu-zakonu-04092023-15799>
42. Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/3950>
43. Мінфін: Уряд прийняв рішення для руйнування схеми ухилення від сплати податків з продажу цигарок та алкоголю в Duty Free. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_uriad_priiniav_rishennia_dlia_ruinuvannia_skhemi_ukhilennia_vid_splati_podatkiv_z_prodazhu_tsigarok_ta_alkogoliu_v_duty_free-4396
44. Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/6708?single>
45. Australia's tobacco tax is among the highest in the world – and it's about to get higher. The Guardian. URL: <https://www.theguardian.com/news/datablog/2023/may/04/australia-tobacco-tax-is-among-the-highest-in-the-world-and-is-about-to-get-higher>
46. Ринок рідин для електронних сигарет перебуває у тіні на 80 % - асоціація. Бізнес NV. 17.11. 2021. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/ukrtyutyun-rinok-ridin-dlya-elektronnih-sigaret-v-osnovnomu-v-tini-novini-ukrajini-50196435.html>;
47. Втрата 5 мільярдів гривень надходжень до бюджету – уже аргумент чи ще ні. Деньги.ua. 28.09.2023. URL: <https://dengi.ua/ua/business/7331254-poterya-5-milliardov-griven-postuplenij-v-byudzheth-uzhe-argument-ili-net>
48. 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>
49. 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>
50. Official cite of United Nations Population Fund. URL: <https://www.unfpa.org/data/world-population/UA>
51. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби». URL: https://mof.gov.ua/uk/legal_acts_drafts_2023-607
52. URL: <https://www.smh.com.au/politics/federal/illicit-tobacco-disaster-tougher-laws-aired-as-high-prices-hit-smoker-habits-20201112-p56e46.html>
53. Офіційні дані Кабінету Міністрів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/derzhbiudzheth-ukrainy-na-2024-osnovni-tsyfry>
54. Офіційна FB-сторінка Олега Гетмана. URL: <https://www.facebook.com/oleg.getman.54>
55. Офіційний Telegram канал Ярослава Железняка. URL: <https://t.me/yzheleznyak/6848>
56. Офіційний сайт БЕБ. URL: <https://esbu.gov.ua/news/beb-na-volyni-vyluchylo-tiutiunovi-vyroby-na-piv-miliona-hryven>; <https://esbu.gov.ua/news/beb-u-kyievi-likvidovalo-masshtabnu-merezhu-prodazhu-falsyfikovanykh-syharet-vartist-vyluchenoho-ponad-12-mln-hrn>
57. Український інститут майбутнього. Нелегальний ринок тютюнової продукції в умовах повномасштабної війни: виклики та загрози. 2023. 40 с. URL: https://drive.google.com/file/d/1Ftoq2rL-ALzVPrZ84LTebJu58_mbXQ2t/view
58. Детінізація тютюнового ринку може додати держбюджету 15-17 млрд грн. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/902676.html>