

Т. В. Кошук

кандидат економічних наук, провідний науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ДОСВІД АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ НОВІТНЬОЇ ПРОДУКЦІЇ ДЛЯ СПОЖИВАННЯ НІКОТИНУ В КРАЇНАХ ЄС: ВИСНОВКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Анотація. У статті окреслено сучасні наукові підходи до акцизного оподаткування тютюнових виробів загалом і теоретичні засади справляння акцизного податку з тютюнових виробів для нагрівання та електронних сигарет. Проаналізовано рекомендації Єврокомісії й досвід країн ЄС у сфері акцизного оподаткування цієї новітньої продукції для споживання нікотину, а також законодавчі зміни щодо справляння акцизного податку з цих товарів в Україні. Доведено, що застосування порівняно невисоких ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів для нагрівання та електронних сигарет можна розглядати як інструмент запобігання подальшій тінізації вітчизняного тютюнового ринку в умовах динамічного підвищення ставок акцизного податку на сигарети і проблем у сфері податкового адміністрування. З цією метою необхідно, зокрема, переглянути зміни до Податкового кодексу України, котрими передбачено підвищення з 2021 р. ставки акцизу для тютюнових виробів для нагрівання майже в чотири рази зі встановленням її не на одиницю маси, виражену в кілограмах, а на тисячу одиниць продукції, як регламентовано для сигарет.

Ключові слова: тютюнові вироби, тютюнові вироби для нагрівання, електронні сигарети, акцизний податок, тютюновий ринок.

Табл. 1. Лист. 18.

Tetiana Koshchuk

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

THEORETICAL GROUNDS AND EXPERIENCE OF TAXATION OF THE NOVEL NICOTINE-CONSUMING PRODUCTS IN EU COUNTRIES: CONCLUSIONS FOR UKRAINE

Abstract. The article outlines modern scientific approaches to the excise taxation of tobacco products in general and the theoretical foundations of levying excise tax on Heat-Not-Burn tobacco products and E-cigarettes in the context of the tobacco market transformation. It involves an analysis of European Commission recommendations and the experience of EU countries in the excise taxation of these novel nicotine-consuming products, as well as legislative changes relating to the collection of excise tax on these products in Ukraine. It is established that the decision taken by the national legislator to quadruple the excise tax rate for Heat-Not-Burn tobacco products starting from 2021 per 1000 units of production, as the case for cigarettes, and not by a unit of weight expressed in kg contradicts scientific approaches and European taxation practice for this category of novel tobacco products. This novation also neglects considering the negative economic impact of previous significant increases in excise rates in Ukraine without a corresponding increase in budget revenues in the expected amounts. It has been established that relatively low excise tax rates for Heat-Not-Burn tobacco products and E-cigarettes are

© Кошук Т. В., 2020

means of preventing the tobacco market from further entering the shadow economy in response to dynamic increases in excise tax rates on cigarettes and problems in the field of tax administration. This requires the abolition of amendments to the Tax Code of Ukraine regarding changes to the mechanism of excise taxation of Heat-Not-Burn tobacco products, as well as further research on the trends and particular characteristics of the domestic E-cigarette market in order to form a reliable information base for the development of scientifically sound recommendations for excise taxation of these products.

Keywords: tobacco products, Heat-Not-Burn tobacco products, E-cigarettes, excise tax, tobacco market.

JEL classification: E62, H25, H26, H27.

Т. В. Кошук

кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов экономики НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ОПЫТ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НОВЕЙШЕЙ ПРОДУКЦИИ ДЛЯ ПОТРЕБЛЕНИЯ НИКОТИНА В СТРАНАХ ЕС: ВЫВОДЫ ДЛЯ УКРАИНЫ

Аннотация. В статье обозначены современные научные подходы к акцизному налогообложению табачных изделий в целом и теоретические основы взимания акцизного налога с табачных изделий для нагревания и электронных сигарет. Проанализированы рекомендации Еврокомиссии и опыт стран ЕС в области акцизного налогообложения этой новейшей продукции для потребления никотина, а также законодательные изменения относительно взимания акцизного налога с данных товаров в Украине. Доказано, что использование сравнительно невысоких ставок акцизного налогообложения табачных изделий для нагревания и электронных сигарет можно рассматривать как инструмент предотвращения дальнейшей тенезации отечественного табачного рынка в условиях динамического повышения ставок акцизного налога на сигареты и проблем в сфере налогового администрирования. В этих целях необходимо, в частности, пересмотреть изменения к Налоговому кодексу Украины, предусматривающие повышение с 2021 г. ставки акциза для табачных изделий для нагревания почти в четыре раза с установлением ее не на единицу массы, выраженную в килограммах, а на тысячу единиц продукции, как регламентировано для сигарет.

Ключевые слова: табачные изделия, табачные изделия для нагревания, электронные сигареты, акцизный налог, табачный рынок.

Сучасний ринок тютюнових виробів перебуває у фазі трансформації під впливом тенденції збільшення ставок акцизного оподаткування цих підакцизних товарів і зростання популярності новітньої продукції для споживання нікотину – тютюнових виробів для нагрівання (*Heat-Not-Burn tobacco products*) та електронних сигарет (*E-cigarettes*). Зазначене актуалізує дослідження наукових підходів і досвіду країн Європейського Союзу щодо справляння акцизу з вказаної продукції з метою розроблення відповідних рекомендацій для України.

Теоретичні засади акцизного оподаткування тютюнових виробів, питання гармонізації акцизу з цих товарів та адаптації вітчизняного податко-

вого законодавства до відповідних директив ЄС, практика акцизного оподаткування різних категорій тютюнових виробів у країнах Співтовариства, особливості справляння акцизного податку з тютюнової продукції в Україні, проблеми адміністрування акцизу з тютюнових виробів і впровадження систем контролю їх обігу вже висвітлювалися в науковій літературі [1–8]. Водночас, з огляду на нетривалий період представлення на ринку новітньої продукції для споживання нікотину, залишаються недостатньо дослідженими питання обґрунтування наукових підходів та рекомендацій щодо акцизного оподаткування такої продукції в Україні з урахуванням сучасних теоретичних розробок і європейської практики в цій сфері, що є метою пропонуваної статті.

Тютюновими виробами для нагрівання є альтернативні системи доставки нікотину, котрі нагрівають, але не спалюють тютюн [9]. Ця інноваційна продукція розроблена для того, щоб її споживання завдавало менше шкоди здоров'ю людини, ніж куріння сигарет чи інших гармонізованих у ЄС категорій тютюнових виробів (передусім через відсутність при споживанні процесу горіння, що призводить до виділення смол). Зазначене підтверджене низкою медичних досліджень. Зокрема, співробітниками Food and Drug Administration, американського державного органу, проведено серію досліджень, котрі засвідчили нижчий рівень токсинів у тютюнових výroбах для нагрівання порівняно із сигаретами. Це стало підставою для надання у 2019 р. офіційного дозволу на продаж IQOS та стіків до них (HEETS) на території США [10].

Разом із тим абсолютно безпечними тютюнові вироби для нагрівання вважати не можна, оскільки при курінні стіків, так само як і сигарет, до організму людини потрапляє нікотин, що негативно впливає на її здоров'я. Тому цю новітню продукцію рекомендують споживати лише тим особам, котрі мають великий стаж куріння та не можуть відмовитися від цієї звички. Також не потрібно сприймати прилади IQOS та їхні аналоги як модні гаджети. Адже, з огляду на новизну й досить короткий термін продажу тютюнових виробів для нагрівання, ще не сформовано бази даних для медичних висновків щодо їх тривалого споживання.

Згідно з Директивою Європейського Парламенту і Ради 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення і продажу тютюнових виробів та супутніх продуктів і про скасування Директиви 2001/37/ЄС від 03.04.2014, *електронна сигарета* – це виріб, що може бути використаний для споживання нікотиновмісної пари через мундштук або будь-який компонент такого виробу, в т. ч. картридж, резервуар та пристрій без картриджа чи резервуара. Електронні сигарети можуть бути одноразовими, перезарядними за допомогою заправного контейнера й резервуару або такими, що перезаряджаються одноразовими картриджами [11].

Електронні сигарети, так само як тютюнові вироби для нагрівання, не згорають, до того ж, за задумом їх розробників, надають курцям менш шкід-

ливу для здоров'я альтернативу. Втім, сьогодні набув активного розвитку також ринок рідин для електронних сигарет без вмісту нікотину. Наслідки споживання саме таких рідин, особливо коли при вживанні є можливість змішувати різні рідини (зокрема, нелегального походження) чи додавати якісь компоненти (наприклад, канабіоїди), викликають найбільше дискусій у медичних колах. Окрім того, результати медичних досліджень доводять шкідливість для здоров'я вмісту вітаміну Е в рідинах для електронних сигарет [12]. Під впливом таких суперечливих висновків міська рада Нью-Йорка підтримала заборону всіх рідин для електронних сигарет із ароматизаторами та ароматизаторів до таких рідин, котра не поширюється на рідини із вмістом нікотину. Прихильники заборони заявили, що вони прагнуть захистити молодь, яка останніми роками стала більше використовувати електронні сигарети [13].

Також зауважимо, що, відповідно до підходу Європейського Союзу, тютюнові вироби для нагрівання належать до *новітніх тютюнових виробів* (*novel tobacco products*) [14]. Окрім того, тютюнові вироби для нагрівання можна віднести до *бездимних тютюнових виробів* (*smokeless tobacco products*), споживання яких не передбачає процесу горіння. Остання категорія охоплює, серед іншого, жувальний, нюхальний тютюн і тютюн для перорального вживання [11].

Акцизне оподаткування тютюнових виробів для нагрівання й електронних сигарет повинне здійснюватися, з одного боку, на основі наукових підходів, що застосовуються до всіх тютюнових виробів, з другого – з урахуванням їхніх фізичних характеристик і спрямованості на зниження ризику від їх споживання для здоров'я людини. Таке оподаткування має низку особливостей. Згідно з результатами досліджень західних учених, цінова еластичність попиту на тютюнові вироби є доволі низькою (від 0,3 до 0,5), що слугує аргументом на користь посилення фіскальної ролі їх акцизного оподаткування. За підвищення ставок акцизу споживання цих підакцизних товарів істотно не зменшується, що створює передумови для зростання доходів бюджету. Водночас ефективність фіскально орієнтованої акцизної політики великою мірою залежить від врахування: 1) чисельності споживачів і відповідних обсягів споживання в розрізі видів тютюнових виробів; 2) еластичності попиту на різні види цих товарів з огляду на можливості збільшення обсягів їх нелегального обігу та заміни споживання одних тютюнових виробів іншими (може відбуватися перехід на споживання дешевших альтернатив, що призводить до втрат податкових надходжень) [1]. Також при підвищенні ставок акцизного оподаткування повинні збалансовуватися цілі наповнення бюджету й охорони здоров'я (потрібно використовувати не тільки фіскальний потенціал акцизу, а й можливості цього податку щодо регулювання споживання різних категорій тютюнових виробів).

Попри невисоку еластичність попиту на тютюнові вироби при зміні їх ціни, на практиці доведено, що при підвищенні ставок акцизу доходи бюджету зростають лише до певної межі – точки фіскального оптимуму кривої

Лаффера, після досягнення котрої починається зменшення надходжень цього податку. Разом із тим акцизна політика має орієнтуватися не тільки на “точку максимізації податкових надходжень”. Варто також зважати на ймовірні негативні наслідки поширення зловживань у сфері справляння акцизного податку, що породжує, зокрема, попит споживачів із низьким рівнем доходів (він робить економічно привабливим використання схем ухилення від оподаткування). Щоб запобігти активізації таких небажаних процесів, часто важливо зупинитися при підвищенні ставки оподаткування, не допускаючи акумулювання максимальних обсягів акцизу. Втім, якщо посилення ролі акцизного податку має високу ефективність стосовно скорочення кількості курців та/або обсягів споживання тютюнової продукції, то є сенс у “русі” кривою Лаффера до максимізації доходів бюджету (але не далі такої “точки” максимального рівня надходжень акцизу), всупереч ризику збільшення обсягів нелегального виробництва та імпорту тютюнових виробів [1].

Наведені висновки щодо можливих наслідків підвищення ставок акцизного податку з тютюнових виробів були неодноразово підтверджені на практиці. Так, у низці постсоціалістичних країн доволі значне підвищення ставок акцизного оподаткування сигарет для виконання вимог вступу до ЄС спровокувало розвиток описаних вище небажаних процесів без зростання доходів бюджету в очікуваних обсягах. При цьому найбільший негативний вплив різкого посилення фіскальної ролі акцизу спостерігався в найменш розвинутих країнах із порівняно низькою купівельною спроможністю населення [4, с. 98, 100–102]. В Україні темп зростання надходжень акцизного податку з тютюнових виробів помітно відстає від аналогічного показника відповідних ставок. Останні часто підвищувалися на 30–40 % за рік. Для порівняння: в постсоціалістичних країнах ЄС у 2012–2018 рр. середній темп зростання мінімального акцизного навантаження на сигарети становив 28,65 % за період і 4,77 % на рік [7, с. 46, 65–67]. Крім того, в Україні частка нелегального тютюнового ринку у 2016–2019 рр. збільшилася з 0,2 до 6,5 %, а обсяги реалізації контрабандних та контрафактних сигарет лише впродовж 2019 р. зросли з 2,6 млрд до 3,9 млрд шт. [8, с. 21].

З огляду на рекомендації зарубіжних і вітчизняних учених [1–3; 5] та сучасні тенденції трансформації тютюнового ринку, при розробленні акцизної політики у сфері тютюнових виробів потрібно:

1) зважено підійти до формулювання визначень підакцизних товарів і встановлення акцизного навантаження на них;

2) стежити за тим, щоб підвищення ставок акцизного податку трансформувалося в адекватне зростання доходів бюджету, а система акцизного оподаткування сприяла зменшенню споживання передусім найшкідливіших для здоров'я тютюнових виробів;

3) оскільки цінова еластичність попиту на ці вироби є доволі низькою, можна посилювати фіскальну роль їх акцизного оподаткування лише доти, доки позитивний ефект від збільшення надходжень акцизу нівелює негативні наслідки такої трансформації щодо впливу на макроекономічні процеси;

4) забезпечувати високу ефективність системи адміністрування акцизів, котра повинна сприяти максимальному збору податкових надходжень без порушення прав платників податків та бути якомога простішою для останніх.

При цьому кожна країна повинна знайти відповідь на питання, якими мають бути її акцизна політика у сфері тютюнових виробів та умови її успішної реалізації. Здавалося б, потрібно лише науково обґрунтувати та впровадити оптимальні зміни у використанні фіскально-регулятивного потенціалу акцизного оподаткування, й бажані зрушення не забаряться. Але на практиці не просто знаходити оптимум і досягати позитивних результатів у реформуванні податкових механізмів. Навіть у країнах із розвинутою економікою зміни в оподаткуванні часто не виправдовують сподівань, а для України дуже гостро стоїть проблема уникнення численних “підводних каменів” на шляху розроблення ефективної акцизної політики. Це ускладнює прийняття податкових рішень та зумовлює потребу в аналізі їх впливу на інституціональне середовище, що є неоднорідним.

Можна виокремити, уявивши у вигляді піраміди, три рівні інституціонального середовища: формальні інститути (вершина), неформальні інститути, культурні традиції та цінності (основа). Важливо враховувати особливості трансформації кожного з цих рівнів.

По-перше, різні рівні інституціонального середовища змінюються з неоднаковою швидкістю. Закони щодо підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби із фіскальною метою, а також для адаптації вітчизняного оподаткування до гармонізованих стандартів ЄС і обмеження куріння можуть бути ухвалені протягом досить короткого періоду. Водночас неформальні правила, які підтримують поширення нелегального тютюнового бізнесу, значно менше піддаються змінам, спрямованим на досягнення суспільно корисних цілей. Найбільша інерція характерна для усталених традицій та цінностей (фіскального менталітету, звички курити дешеву нелегальну продукцію). Вони не перебудовуються після змін формальних норм і за прикладом окремих, навіть дуже впливових, економічних суб'єктів. І якщо бажані зміни все-таки відбуваються, цей процес потребує багато часу. Ще жодній країні не вдалося швидко істотно збільшити надходження акцизу з тютюнових виробів, уникнувши згортання легального виробництва цих підакцизних товарів, або радикально зменшити популярність куріння.

По-друге, інструменти впливу на різні рівні інституціонального середовища також є неоднаковими. Закони щодо підвищення ставок акцизів можуть ухвалюватися парламентом. Але для того, щоб спонукати суб'єктів ринку не згортати легальну діяльність (не коригувати їхні неформальні схеми поведінки й ділові стратегії), потрібно як мінімум удосконалити контроль (важливий наполегливий адміністративний супровід) та забезпечити збереження на ринку прибуткових, легальних тютюнових компаній протягом певного періоду. Втім, для впливу на культурні прошарки й цього не достатньо. Необхідно ще переконати громадян у тому, що додаткові надходження акцизу потрібні для збільшення видатків бюджету на охорону здоров'я; що

купівля дешевої продукції, котру пропонує нелегальний ринок, скорочує доходи держави; що куріння, особливо тютюнових виробів, які згорають, посилює ризики появи (загострення) небезпечних захворювань. У цьому важлива роль відводиться ЗМІ, котрі, однак, не можуть швидко змінити суспільну думку [7, с. 9–10].

Інститути також не ізольовані один від одного. Правила, що регулюють економічні процеси, тісно переплітаються між собою. Не варто вносити масштабні зміни в одній сфері, не передбачивши наслідків у суміжних. Наприклад, можна посилювати санкції за порушення податкового та спеціального законодавства, але, якщо не вдосконалювати оподаткування загалом і контрольно-наглядову функцію держави на ринку зокрема, марно сподіватися на поліпшення податкової дисципліни. Підвищення ставок акцизів без запровадження заходів із запобігання зловживанням несе ризик збільшення нелегального обігу підакцизних товарів із негативними наслідками для доходів бюджету. Під час економічних (податкових) трансформацій варто враховувати принцип комплементарності інститутів, згідно з котрим інститути доповнюють один одного і бажаного економічного (фіскального) ефекту можна досягти тільки на основі взаємопов'язаних інституціональних змін [15].

Зміни в оподаткуванні нерідко передбачають зменшення фінансових ресурсів економічних суб'єктів, які зазвичай сприймають це негативно й блокують. Підприємницький сектор часто намагається перешкодити ухваленню законів щодо підвищення ставок податків, а якщо це не вдається, шукає можливості не виконувати в повному обсязі нові фіскальні зобов'язання. Це проявляється, наприклад, у переміщенні виробництва до країн зі сприятливішим податковим кліматом, активізації сплати акцизного податку перед підвищенням його ставки, збільшенні обсягів ухилення від оподаткування окремими суб'єктами ринку. Як наслідок, держава недоотримує податкові надходження. Очікувані зміни перерозподільних процесів не відбуваються. Економічний ефект податкової (інституціональної) трансформації повністю або частково нівелюється впливом інерційної маси всього інституціонального середовища.

З огляду на зазначене, доцільно висунути такі інституціональні вимоги до формування та реалізації акцизної політики держави загалом і у сфері тютюнових виробів зокрема:

– *компромісність*, що передбачає збалансування інтересів держави, підприємницького сектору та громадян таким чином, щоб усі вони були задоволені перерозподілом ВВП приблизно однаковою мірою. Необхідно акумулювати максимум надходжень акцизного податку, не пригнічуючи підприємництва; видатки держави, в т. ч. за рахунок надходжень акцизу, мають забезпечувати оптимальне поєднання заходів економічного й соціального спрямування;

– *комплементарність податкових змін*, тобто акцизні новації, повинні бути узгоджені з іншими законодавчими нормами, передбачати заходи

впливу на неформальний рівень інституціонального середовища та позитивно оцінюватися суспільством. Причому при пропагуванні змін у акцизному оподаткуванні слід наголошувати на тому, що неефективні податкові механізми шкідливі, адже, уповільнюючи зростання ВВП, через певний час вони обертаються навіть проти тих, хто спочатку отримав від них зиск;

– *відмова від радикальних податкових ініціатив*, що породжують загрозу фіскальних втрат (замість позитивного економічного ефекту та збільшення доходів держави) через неможливість швидкої реакції на них економічних суб'єктів. Реформа акцизного оподаткування тютюнових виробів повинна здійснюватися не методом “великого стрибка”, а поступово, одночасно зі змінами інституціонального середовища;

– *стабільність і гнучкість*, що передбачає, з одного боку, відповідність акцизної політики визначеним стратегічним напрямкам модифікації акцизного оподаткування, з другого – її оперативне реагування на зміни в соціально-економічних і фіскальних процесах.

Зазначених вимог важливо дотримуватись усім країнам, а особливо тим, котрі реалізують політику підвищення порівняно низьких ставок акцизу на тютюнові вироби, до яких належить і Україна.

Разом із тим акцизна політика щодо новітньої продукції для споживання нікотину має розроблятися з урахуванням тієї обставини, що, незважаючи на ухвалені міжнародні документи з питань боротьби з курінням, *вироби зі зниженим ризиком для здоров'я потребують лояльнішого акцизного оподаткування, ніж сигарети*. Адже, по-перше, за підвищення ставки акцизу на сигарети зростає тіньовий ринок останніх (зокрема, найшкідливішої контрафактної продукції, яка часто виробляється в антисанітарних умовах)¹. Для запобігання такому спотворенню регулятивного впливу оподаткування необхідно залишити менш шкідливу для здоров'я альтернативу особам, котрі не кидають курити. Інакше кажучи, акцизна політика повинна сприяти поступовому зниженню популярності куріння (зменшенню чисельності курців і обсягів споживання тютюнових виробів) чи принаймні переходу на споживання менш шкідливої легальної продукції, що дає змогу поступово відмовитися від цієї звички.

По-друге, за такого підходу зростуть надходження до бюджету: з нелегальної продукції не сплачуються податки, через що вона помітно дешевша від легальної, а цінова доступність породжує попит. Ці кошти можна спрямувати на суспільно корисні цілі, в т. ч. на охорону здоров'я. Останнє стосується як найближчого часу, так і віддаленої перспективи. Також варто зважати на те, що згорання легального тютюнового бізнесу негативно впливає на надходження не лише акцизного податку, а й ПДВ, податку на прибуток тощо.

По-третє, одним із базових підходів до визначення акцизного навантаження на алкогольні напої є диференціація ставки податку залежно від їх міцності (негативного впливу на здоров'я людини). Тому не виключено, що

¹ Така тенденція характерна насамперед для постсоціалістичних країн із високим темпом підвищення цієї ставки.

поширення новітньої продукції для споживання нікотину зі зниженим ризиком для здоров'я спонукатиме до перегляду сучасних уявлень про оптимальне акцизне навантаження на ці підакцизні товари залежно від їх виду.

Крім того, варто наголосити, що електронні сигарети (і для споживання нікотину, і з використанням рідин без його вмісту) також можна розглядати як об'єкт оподаткування акцизом за аналогією з традиційними тютюновими виробами, котрі містять тютюн. При цьому рішення щодо акцизного оподаткування електронних сигарет повинне прийматися з урахуванням розміру їх національного ринку та витрат на адміністрування такого податку. Зважаючи на можливу тенденцію зростання обсягів споживання вказаної продукції в умовах підвищення ставок акцизів на сигарети й інші тютюнові вироби, у т. ч. для нагрівання, актуальність справляння акцизу з електронних сигарет зростатиме. Також, з огляду на неоднозначні наслідки споживання електронних сигарет нелегального походження, з метою запобігання розширенню цього сегмента тіньового ринку доцільно застосовувати помірну ставку акцизу для вказаної продукції.

При реформуванні акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні важливо враховувати євроінтеграційні завдання й пріоритети. Згідно з Додатком XXVIII до глави 4 "Оподаткування" розділу V "Економічне і галузеве співробітництво" Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [16], наша держава зобов'язана наблизити своє законодавство до права ЄС із акцизного оподаткування тютюнових виробів відповідно до:

- статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС (протягом двох років з дати набрання чинності Угодою);
- Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) протягом двох років від набрання чинності Угодою (крім статей 7(2), 8, 9, 10, 11, 12, 14(1), 14(2), 14(4), 18, 19, для яких графік імплементації Радою асоціації буде складено пізніше). Винятки стосуються, зокрема, ставок оподаткування.

Директива Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) [17] визначає основні принципи гармонізації структури та ставок акцизного податку щодо тютюнових виробів (переробленого тютюну), але не встановлює вимог до справляння акцизного податку з тютюнових виробів для нагрівання й електронних сигарет. Утім, попри відсутність норм законодавства Євросоюзу, що безпосередньо регламентують акцизне оподаткування цієї продукції для споживання нікотину, у 2018 р. у Звіті Єврокомісії для Ради ЄС щодо особливостей застосування положень згаданої Директиви [14] сформульовано відповідну офіційну позицію Співтовариства.

Єврокомісія, занепокоєна наміром країн ЄС впроваджувати відмінні між собою національні системи *акцизного оподаткування тютюнових виробів для нагрівання*, що перешкоджатиме подальшому формуванню гармонізованого підходу в цій сфері, рекомендує оподатковувати таку продукцію згідно з

підходами, в т. ч. за ставками, котрі застосовуються для гармонізованої під-акцизної категорії “тютюн для куріння” (*smoking tobacco*) [14]. Ставки акцизу для останньої категорії визначаються в твердій сумі, що обчислюється на одиницю маси в кілограмах. Єврокомісія підкреслює важливість використання саме такого підходу, наголошуючи, що сучасні тютюнові вироби для нагрівання (стіки) можна обраховувати в штуках, як сигарети. Проте неможливо передбачити, які інновації на ринку тютюнових виробів для нагрівання з’являться в майбутньому. Тому специфічну ставку для цих товарів доцільно встановлювати на одиницю маси в кілограмах [9].

Більшість країн Європейського Союзу у 2019 р. застосовувала щодо тютюнових виробів для нагрівання таку саму ставку акцизного податку, як для іншого тютюну для куріння (*other smoking tobacco*) (таблиця), котра є найнижчою серед ставок акцизу для тютюнових виробів. Цей підхід до визначення

Таблиця. Підходи до акцизного оподаткування тютюнових виробів для нагрівання в країнах Європейського Союзу у 2019 р.

Країна	Ставки акцизу для тютюнових виробів для нагрівання	Ставки акцизу для сигарет, за 1 тис. шт.	Ставки акцизу для іншого тютюну для куріння, за 1 кг
Австрія	110 євро за 1 кг	37,5 % 58 євро МАПН*: 144,34 євро	34 %
Болгарія	233 болгарських левів за 1 кг	25 % 109 болгарських левів МАПН: 177 болгарських левів	233 болгарських левів
Хорватія	600 хорватських кун за 1 кг	34 % 335 хорватських кун МАПН: 755 хорватських кун	600 хорватських кун
Кіпр	150 євро за 1 кг	34 % 55 євро МАПН: 121,5 євро	150 євро
Чехія	2236 чеських крон за 1 кг	27 % 1460 чеських крон МАПН: 102,07 євро	2236 чеських крон
Данія	738,5 датських крон за 1 кг	15 % 1182,5 датських крон	738,5 датських крон
Франція	49 % 23,4 євро за 1 кг МАПН: 108 євро за 1 кг	51,7 % 61,1 євро МАПН: 279 євро	49 % 23,4 євро МАПН: 108 євро
Німеччина	13,13 % 15,66 євро за 1 кг МАПН: 22 євро за 1 кг	21,69 % 98,2 євро МАПН: 207,87 євро	13,13 % 15,66 євро МАПН: 22 євро
Греція	156,7 євро за 1 кг	26 % 82,5 євро МАПН: 117,5 євро	156,7 євро

Закінчення таблиці

Країна	Ставки акцизу для тютюнових виробів для нагрівання	Ставки акцизу для сигарет, за 1 тис. шт.	Ставки акцизу для іншого тютюну для куріння, за 1 кг
Угорщина	10 тис. угорських форинтів за 1 тис. шт.	24 % 18,2 тис. угорських форинтів МАПН: 31,2 тис. угорських форинтів	18,56 тис. угорських форинтів
Італія	25 % акцизного податку на сигарети, розрахованого на основі середньозваженої роздрібної ціни за минулий рік та помноженого на коефіцієнт конверсії (наприклад, 36,33 євро за 1 тис. шт. для 2019 р.)	50,97 % 20,9 євро МАПН: 180,88 євро	56 %
Латвія	70 євро за 1 кг	20 % 74,6 євро МАПН: 109,2 євро	70 євро
Литва	68,6 євро за 1 кг	25 % 62,25 євро МАПН: 102 євро	60,24 євро
Нідерланди	108,94 євро за 1 кг	5 % 175,2 євро МАПН: 191,28 євро	108,94 євро
Португалія	15 % 81 євро за 1 кг МАПН: 174 євро за 1 кг	15 % 81 євро МАПН: 174 євро	15 % 81 євро МАПН: 174 євро
Румунія	396,1 румунських лейв за 1 кг	14 % 366,15 румунських лейв МАПН: 469,23 румунських лейв	429,83 румунських лейв
Словаччина	76,7 євро за 1 кг	23 % 64,1 євро МАПН: 100,1 євро	73,9 євро
Словенія	88 євро за 1 кг	22,61 % 71,32 євро МАПН: 111 євро	42 євро
Іспанія	28,4 % МАПН: 22 євро	51 % 24,7 євро МАПН: 131,5 євро	28,4 % МАПН: 22 євро
Швеція	1922 шведських крон за 1 кг	1 % 1580 шведських крон	1922 шведських крон
Великобританія	234,65 ф. ст. за 1 кг	16,5 % 228,29 ф. ст. МАПН: 293,95 євро	125,5 ф. ст.

* МАПН – мінімальне акцизне податкове навантаження.

Складено за даними податкових органів країн ЄС.

ставок оподаткування подібний до того, який у 2020 р. використовує Україна. Водночас у всіх без винятку країнах ЄС акцизне навантаження на тютюнові вироби для нагрівання є нижчим, ніж на сигарети.

Єврокомісія також визнає право національних урядів впроваджувати негармонізовані акцизи для *електронних сигарет*, зазначаючи, що це вже зроблено в низці країн (Італії, Греції, Латвії, Португалії, Румунії, Словенії, Угорщині, Фінляндії, Хорватії). Втім, з огляду на обмеженість доступної інформації про цю продукцію, в т. ч. стосовно впливу її споживання на здоров'я людини (висновки медичних досліджень щодо зниженого ризику при її споживанні не є однозначними), цей орган закликає до обережності при формуванні гармонізованого підходу до акцизного оподаткування вказаних товарів. Крім того, в згаданому Звіті йдеться про порівняно неістотні фіскальні втрати від заміни споживання звичайних сигарет електронними, а також про можливі ускладнення при адмініструванні відповідного акцизу.

Варто зважати й на те, що Директивою Парламенту і Ради 2014/40/ЄС, котра набрала чинності 20 травня 2016 р., впроваджено, зокрема, спеціальні вимоги до пакування, маркування, безпеки, моніторингу споживання електронних сигарет та надання інформації про них. Термін імплементації відповідних положень європейського права є незначним, у зв'язку з чим не створено надійної бази даних про цю продукцію для розроблення гармонізованого підходу до її акцизного оподаткування. Тому Єврокомісія утрималася від надання чітких рекомендацій щодо справляння акцизу з електронних сигарет до заповнення відповідної інформаційної прогалини (публікації наступного звіту про особливості застосування положень Директиви Ради 2011/64/ЄС) [14].

Зауважимо, що країни Євросоюзу, які запровадили акцизний податок для електронних сигарет, застосовують різні підходи до визначення бази оподаткування ним. Греція, Італія, Угорщина й Фінляндія оподатковують акцизом усі рідини, котрі використовуються в електронних сигаретах, Словенія та Португалія – лише із вмістом нікотину. Водночас Латвія застосовує змішані ставки акцизного оподаткування на об'єм рідини і вміст (масу в міліграмах) нікотину. За аналогією із сигаретами та іншими тютюновими виробами в постсоціалістичних країнах діють нижчі ставки акцизу для електронних сигарет, ніж у розвинутих країнах ЄС-15 [9].

Україна, визначаючись із підходами до акцизного оподаткування тютюнових виробів для нагрівання й електронних сигарет в умовах трансформації вітчизняного тютюнового ринку, має враховувати відповідні теоретичні засади та європейську практику, а також національні інституціональні реалії, ситуацію з наповненням бюджету й досвід попередніх реформ акцизного податку з тютюнових виробів. Зокрема, окреслена тенденція зростання нелегального ринку тютюнових виробів в умовах динамічного збільшення ставок акцизів на сигарети свідчить про те, що в Україні спостерігається спотворення фіскально-регулятивного впливу підвищення ставок акцизного оподаткування. Відповідно, будь-які спроби радикального реформування щодо

новітньої продукції для споживання нікотину також є вкрай небажаними через великий ризик подальшої тінізації вітчизняного тютюнового ринку.

Як уже згадувалося, сьогодні в Україні тютюнові вироби для нагрівання оподатковуються так само, як інші тютюнові вироби (за ставкою, визначеною на одиницю маси в кілограмах), що відповідає рекомендаціям Єврокомісії та практиці більшості країн ЄС; акцизний податок із електронних сигарет у нашій державі у 2020 р. не справляється.

Однак 16 січня 2020 р. Верховна Рада ухвалила Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві”¹, котрим, зокрема, передбачено, що з 2021 р. тютюнові вироби для нагрівання оподатковуватимуться акцизним податком за ставкою 1456,33 грн за 1 тис. шт. із щорічним підвищенням цієї ставки на 20 %, до 3019,87 грн у 2025 р., як це регламентовано для сигарет. Зазначене нововведення прийнято попри його невідповідність науковим підходам, рекомендаціям Єврокомісії та досвіду країн ЄС щодо оподаткування цієї категорії тютюнових виробів.

Варто розуміти, що з кожним підвищенням ставок акцизу на сигарети на 20 % у 2021–2025 рр., як передбачено Податковим кодексом України, зменшуватимуться обсяги споживання легальної продукції насамперед середнього й низького цінового сегментів (доходи населення зростають значно повільніше, ніж ціни на легальні сигарети). Відтак спостерігатиметься скорочення обсягів легального виробництва сигарет і, що найгірше, збільшення ринку нелегальної продукції (практика свідчить, що лише невелика частина курців, для котрих легальні сигарети стануть недоступними за ціною, може вирішити відмовитися від відповідної шкідливої звички). Ці процеси негативно позначатимуться на доходах бюджету.

У разі підвищення ще й ставки акцизного податку на тютюнові вироби для нагрівання одразу майже в чотири рази (як було схвалено законодавцем), найбільшу вигоду від такого реформування отримають представники нелегального тютюнового бізнесу. Ризик подальшої стрімкої тінізації тютюнового ринку посилюється також через можливі появу нових підробок відомих марок сигарет і зміну місць реалізації контрафактної продукції. Крім того, ймовірним є зростання нелегального обігу тютюнових виробів для нагрівання. За наявності ринків із порівняно низькими цінами на цю продукцію налагодження її контрабанди в Україну – лише питання часу. І нарешті, якщо сьогодні підробок популярних тютюнових виробів для нагрівання в Україні немає, це не означає, що найближчим часом вони не з’являться в разі істотного підвищення економічного інтересу до такого нелегального бізнесу (до речі, вже є відповідні корейські “замінники” [18]).

Навряд чи можна очікувати, що курці, котрі перейшли на споживання тютюнових виробів для нагрівання, за жодних обставин не повернуться до

¹ На дату подання статті цей закон, зареєстрований як законопроект № 1210, передано на підпис Президенту України.

споживання сигарет, у т. ч. дешевих нелегальних, або не оберуть іншу альтернативу (наприклад, електронні сигарети). Подальші трансформації тютюнового ринку України залежатимуть від рівня зростання цін на всі тютюнові вироби. Зокрема, в разі майже двократного збільшення ціни на тютюнові вироби для нагрівання, спричиненого одномоментним підвищенням відповідного акцизу, для частини споживачів зазначена легальна продукція стане недоступною. Найімовірніше, лише одиниці внаслідок цього кинуть курити. А тих, у кого під дією фіскальних шоків уже сформується звичка купувати дешеві нелегальні тютюнові вироби, буде нелегко мотивувати відмовитися від неї в майбутньому. Отже, є великий ризик недосягнення запланованих обсягів надходжень акцизу: темп зростання надходжень акцизу з тютюнових виробів для нагрівання помітно відставатиме від темпу підвищення відповідної ставки оподаткування.

Крім того, зазначеним законом із 2021 р. уводиться акцизний податок для рідин, які використовуються в електронних сигаретах, за ставкою 3 тис. грн за 1 л. З огляду на брак офіційної інформації про розвиток ринку цієї продукції в Україні, важко передбачити економічні наслідки застосування, можливі обсяги надходжень і витрати на адміністрування такого акцизу, а також ризики ухилення від його сплати.

Підсумовуючи викладене, сформулюємо висновки й рекомендації для України щодо оподаткування тютюнових виробів для нагрівання. На наш погляд, недоцільно підвищувати одразу майже в чотири рази ставку акцизного податку для цих тютюнових виробів, прирівнюючи їх до сигарет, на період дії графіка зростання ставок щодо сигарет, а також за відсутності відповідних рекомендацій Єврокомісії та надійних висновків медичних досліджень стосовно високої шкідливості такої новітньої продукції для споживання нікотину для здоров'я людини. В цьому питанні Україні не бажано йти попереду всіх країн ЄС, котрі не наважуються на проведення подібних фіскально небезпечних експериментів. Отже, потрібно переглянути відповідні зміни до Податкового кодексу України. У 2021 р. у нашій державі доцільно оподатковувати тютюнові вироби для нагрівання за ставкою, що діє для інших тютюнових виробів (або на кілька відсоткових пунктів вищою від неї), та відстежувати ефективність заходів із протидії нелегальному обігу тютюнових виробів, які впроваджуватимуться.

Водночас в Україні потрібно ввести акцизне оподаткування електронних сигарет за помірною ставкою шляхом оподаткування їх рідин, незалежно від вмісту в них нікотину, оскільки такий підхід забезпечить ширшу базу оподаткування. При цьому, з огляду на рекомендації Єврокомісії, конструкція податку має враховувати рівень розвитку вітчизняного ринку електронних сигарет, що вимагає подальших досліджень у напрямі аналізу прийнятого законодавчого рішення в цій сфері у контексті додатково зібраної інформації про тенденції та особливості споживання й реалізації такої продукції.

Збереження/встановлення порівняно невисоких ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів для нагрівання та електронних сигарет можна розглядати як інструмент запобігання подальшій тінізації тютюнового ринку в Україні за умов динамічного підвищення ставок акцизного податку на сигарети і проблем у сфері податкового адміністрування.

Список використаних джерел

1. Laffer A. B. Tobacco Taxation: Theory and Practice / The Laffer Center at the Pacific Research Institute. San Francisco, 2014.
2. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ "Акад. фін. упр.". Київ, 2017. 448 с.
3. Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2015. 404 с.
4. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–115. URL: <https://doi.org/10.15407/eip2017.02.093>.
5. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 389–394.
6. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 66 с.
7. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2018. 102 с.
8. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Н. В. Новицька, В. І. Коротун, Т. В. Кошук та ін. / за заг. ред. Н. В. Новицької. Ірпінь ; Хмельницький, 2020. 120 с.
9. Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco : Final Report / European Commission. 2017. May. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_on_directive-2011_64_main_text_en.pdf.
10. FDA permits of IQOS Tobacco Heating System through premarket tobacco product application pathway. (2019, April 30). URL: <https://www.fda.gov/news-events/press-announcements/fda-permits-sale-iqos-tobacco-heating-system-through-premarket-tobacco-product-application-pathway>.
11. Директива Європейського Парламенту і Ради від 03.04.2014 2014/40/ЄС про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів та супутніх продуктів і про скасування Директиви 2001/37/ЄС. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf>.
12. The voice of vaping. Don't panic about E-cigarettes. *The Economist*. 2019. September 12. URL: https://www.economist.com/leaders/2019/09/12/dont-panic-about-e-cigarettes?utm_source=YouTube&utm_medium=Economist_Films&utm_campaign=Link_Description&utm_term=Science_and_Technology&utm_content=Story_behind_the_facts&linkId=100000010523164.
13. Влада Нью-Йорка заборонила ароматизовані електронні сигарети. *Економічна правда*. 2019. 27 листоп. URL: <https://www.pravda.com.ua/news/2019/11/27/7233140/>.

14. Report from the Commission to the Council on Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. 2018. January 12. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_excise_duty_manufactured_tobacco_12012018_en.pdf.

15. Amable B. Institutional Complementarity and Diversity of Social System of Innovation and Production. *Discussion Paper*. 1999. No. 309. URL: <http://skylia.wz-berlin.de/pdf/1999/i99-309.pdf>.

16. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони від 21 березня, 27 червня 2014 р. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.

17. Директива Ради ЄС про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) від 21.06.2011 2011/64/ЄС. URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

18. Song Seung-hyun. Retail & Consumer. KT&G launches new HNB tobacco sticks MIIX Classy. *The Investor*. 2019. September 16. URL: <http://www.theinvestor.co.kr/view.php?ud=20190916000715>.

References

1. Laffer A. B. (2014). *Tobacco Taxation: Theory and Practice*. San Francisco.
2. Sokolovska, A. M. (2017). *Tax harmonization in Ukraine in the conditions of implementation of the Association Agreement between Ukraine and the EU*. Kyiv: SESE "The Academy of Financial Management" [in Ukrainian].
3. Korotun, V. I. (Ed.). (2015). *Transformation of Ukraine's excise policy*. Irpin: Publishing House of the National University of the STS of Ukraine [in Ukrainian].
4. Sokolovska, A. M., & Rainova, L. B. Harmonization of excise tax on tobacco products. *Economy and Forecasting*, 2, 93–115. DOI: 10.15407/eip2017.02.093 [in Ukrainian].
5. Sokolovska, A. M., & Petrakov, I. V. (2017). Harmonizing the Administration of Excise Tax in Ukraine in the Process of Implementation of the Association Agreement. *Business Inform*, 11, 389–394 [in Ukrainian].
6. Korotun, V. I. (Ed.). (2017). *Countering illicit trafficking in alcoholic beverages and tobacco: EU and OECD experience*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
7. Korotun, V. I. (Ed.). (2018). *Dialectics of tobacco excise tax reform in Ukraine: the European integration aspect*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
8. Novytska, V. V. (Ed.). *Modernization of tobacco control system*. Irpin: Khmelnytskyi [in Ukrainian].
9. European Commission. (2017, May). *Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco* (Final Report). Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_on_directive-2011_64_main_text_en.pdf [in Ukrainian].
10. FDA permits of IQOS Tobacco Heating System through premarket tobacco product application pathway. (2019, April 30). Retrieved from <https://www.fda.gov/news-events/press-announcements/fda-permits-sale-iqos-tobacco-heating-system-through-premarket-tobacco-product-application-pathway>.
11. European Parliament, & Council (2014, April). *Directive 2014/40/EU on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC Text with EEA relevance*. Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf> [in Ukrainian].

12. The voice of vaping. Don't panic about E-cigarettes. (2019, September 12). *The Economist*. Retrieved from https://www.economist.com/leaders/2019/09/12/dont-panic-about-e-cigarettes?utm_source=YouTube&utm_medium=Economist_Films&utm_campaign=Link_Description&utm_term=Science_and_Technology&utm_content=Story_behind_the_facts&linkId=100000010523164.

13. New York authorities have banned flavored e-cigarettes. (2019, November 27). *Economic truth*. Retrieved from <https://www.pravda.com.ua/news/2019/11/27/7233140/> [in Ukrainian].

14. European Commission, EU Council. (2018, January 12). *Report from the Commission to the Council on Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_excise_duty_manufactured_tobacco_12012018_en.pdf.

15. Amable, B. (1999). Institutional Complementarity and Diversity of Social System of Innovation and Production. *Discussion Paper*, 309. URL: <http://skylla.wz-berlin.de/pdf/1999/i99-309.pdf>.

16. Ukraine, EU. (2014). *Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part, of 21 March, 27 June 2014*. Retrieved from http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344 [in Ukrainian].

17. EU Council. (2011, June 21). *Directive on the structure and rates of excise duty applicable to tobacco products (codification) 2011/64 / EC*. Retrieved from <http://www.min-just.gov.ua/45885> [in Ukrainian].

18. Song Seung-hyun. (2019, September 16). Retail & Consumer. KT&G launches new HNB tobacco sticks MIIX Classy. *The Investor*. Retrieved from <http://www.theinvestor.co.kr/view.php?ud=20190916000715>.