

DOI: 10.31617/2.2023(48)02
УДК 339.13:336.226.331

Микола ПАСІЧНИЙ,

д. е. н., професор, професор кафедри
фінансів
Державного торговельно-економічного
університету
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02002, Україна
m.pasichnyi@knute.edu.ua

Mykola PASICHNYI,

Doctor of Sciences (Economics),
Professor,
Professor at the Department of Finance
State University of Trade and Economics
19, Kyoto St., Kyiv, 02002, Ukraine
ORCID: 0000-0001-7663-776X

ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ РИНКУ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

Незаконний ринок тютюнових виробів є поширеною проблемою, а тому потребує збалансованих глобальних рішень. Важливо запропонувати заходи щодо зниження рівня незаконного обігу тютюнових виробів задля посилення фінансового потенціалу акцизного податку. Метою статті є ідентифікація особливостей розвитку ринку тютюнових виробів, оцінювання рівня його тіньової складової й обґрунтування заходів, спрямованих на зниження цього показника, що сприятиме посиленню фінансової результативності акцизного податку. Гіпотеза дослідження полягає в тому, що підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби без належного податкового контролю та формування належного інституційного середовища фінансової політики призводить до росту незаконної торгівлі тютюновими виробами та безповоротних бюджетних втрат. Автором застосовано системний підхід при підготовці цього дослідження. Також використано методи аналізу і синтезу; порівняння; діалектичний, узагальнення та систематизації. У дослідженні визначено вплив на тютюнову галузь повномасштабного вторгнення. Встановлено зміни обсягу та структури споживання тютюнових виробів, окреслено певні особливості розвитку ринку. За даними міжнародного дослідження, охарактеризовано рівень незаконного обігу тютюнових виробів в Україні, здійснено порівняння цього показника з відповідними показниками країн ЄС та Великої Британії. Проведено аналіз динаміки показника тіньового сегмента ринку тютюнових виробів в Україні та безповоротних бюджетних втрат від існування цього явища за 2014–2023 роки.

FISCAL POTENTIAL OF TOBACCO MARKET

The illegal tobacco market is a widespread problem and therefore requires balanced global solutions. It is essential to propose measures to reduce the level of illegal tobacco products circulation to boost the fiscal potential of the excise tax. The purpose of the article is to identify the features of the development of the tobacco market, to assess the level of its shadow component and to substantiate the measures aimed at reducing this indicator, which will contribute to the strengthening of the fiscal effectiveness of the excise tax. The study hypothesis is that the increase in excise tax rates on tobacco products without proper tax control and the formation of an appropriate institutional environment of fiscal policy leads to the growth of illegal trade in tobacco products and irreversible budget losses. The author used a systematic approach in the preparation of this study. Methods of analysis and synthesis were also used; in addition – comparison; dialectical, generalization and systematization methods. The study determined the impact of a full-scale invasion of the aggressor on the tobacco industry. Changes in the volume and structure of tobacco product consumption have been determined, and certain peculiarities of market development have been highlighted. According to the data of an international study, the level of illegal tobacco products circulation in Ukraine was characterized, and a comparison of this indicator with the corresponding indicators of the EU countries and Great Britain was carried out. An analysis of the dynamics of the indicator of the shadow segment of the tobacco market in Ukraine and irreversible budget losses from the existence of this phenomenon for the years 2014–2023 was carried out. The main reasons for the growth of



Copyright © Автор(и). Це стаття відкритого доступу, яка розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Встановлено основні причини росту незаконного обігу тютюнової продукції, серед яких – постійне зростання ставок акцизу та недостатній рівень ефективності державної системи контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів. Запропоновано напрями протидії тіньовому ринку тютюнової продукції, що сприятиме розширенню фіскального потенціалу. Зокрема, це стосується формування цілісної системи державного контролю виробництва й обігу тютюнових виробів, збалансованої та послідовної податкової політики, покращення координації правоохоронних і фіскальних органів, рівня їх інституційного забезпечення та концентрації діяльності згаданих органів на поставках сировини для виробництва контрафакту, а також протидії контрабанді.

Ключові слова: доходи бюджету, податкова політика, акцизний податок, ринок тютюнових виробів, фіскальний потенціал.

illegal tobacco products circulation have been established, including the constant increase in excise duty rates and the insufficient level of effectiveness of the state control system over the production and circulation of tobacco products. Measures for counteracting the shadow tobacco market are proposed, which will contribute to expanding the fiscal potential. In particular, this concerns the formation of a complete system of state control over the production and circulation of tobacco products, a balanced and consistent tax policy, improvement of the coordination of law enforcement and fiscal authorities, the level of their institutional support and the concentration of the activities of the mentioned authorities on the supply of raw materials to produce counterfeit goods, as well as combating smuggling.

Keywords: budget revenues, tax policy, excise tax, tobacco market, fiscal potential.

JEL Classification: G28, H21, H26

Вступ

Фіскальна політика має на меті генерацію необхідного обсягу фінансових ресурсів до бюджетної системи для виконання державою своїх фундаментальних функцій. В умовах повномасштабного вторгнення пріоритетним спрямуванням податкових надходжень є фінансування програм оборони і безпеки. Нобелівський лауреат з економіки Томас Сарджент, звертаючись у 2023 р. до українського суспільства, наголосив, що саме податки є сухожиллям війни. Водночас іншим важливим пріоритетом податкової політики є формування сприятливого середовища для стійкого економічного зростання. Поєднання згаданих пріоритетів визначає парадигму новітньої податкової політики, яка полягає у сприянні процесам розвитку економіки, її детінізації, відновленню довіри платників податків до податкової системи. Зрозумілі, передбачувані й уніфіковані податкові правила є важливим елементом модифікації вітчизняної податкової політики, яка адаптується до вимог Європейського Союзу (далі ЄС). Акцизна політика є невіддільною компонентою державної фіскальної політики, а акцизний податок забезпечив 10.77 % податкових надходжень державного бюджету України у 2022 р. За сучасних умов обмеженості бюджетних ресурсів слід підвищувати фіскальну результативність податків, передусім завдяки зменшенню тіньової економіки. Доцільно у цьому контексті оцінити стан розвитку ринків підакцизних товарів. Це дослідження присвячено виявленню фіскального потенціалу і реалій функціонування вітчизняного ринку тютюнових виробів (ТВ) як важливої складової переробної промисловості. Частка акцизного податку з тютюнових виробів у загальній структурі надходжень цього податку

у 2022 р. перевищила 57 % (Офіційні дані Міністерства фінансів України, 2023).

Нелегальний ринок ТВ є поширеною проблемою, яка потребує збалансованих глобальних рішень. Для країн із розвинутим інституційним середовищем стратегія протидії нелегальному обігу тютюнових виробів передбачає підвищення координації контролюючих органів у цій сфері й активне використання технологічних та інноваційних продуктів для відстеження ланцюжка незаконних поставок сировини і ТВ. Водночас у своєму дослідженні податкового регулювання ринку тютюнових виробів *DeCicca et al.* (2022) дійшли висновку, що центральне місце в акцизній політиці навіть розвинутих країн посідає питання оптимальності ставок акцизного податку. Коли обсяги тіньового ринку ТВ є значними, це призводить до безповоротних фіскальних втрат та перешкоджає виконанню завдань і цілей у сфері охорони здоров'я. Дослідження щодо визначення причин та протидії нелегальному обігу ТВ мають враховуватися при формуванні податкової політики держави.

Значний та висхідний обсяг тіньового ринку ТВ становить загрозу і для США, на чому наголошує авторський колектив під керівництвом *Chaloupka* (2015). За оцінками експертів, від 8.5 до 21 % загального обсягу продажу сигарет, залежно від штату, реалізується без сплати акцизів. Такі суттєві відмінності у нелегальному обігу ТВ спричинені диференціацією ставок акцизного податку в розрізі штатів. Це слугує доказом того, що підвищення рівня податкового навантаження і, як наслідок, ціни ТВ провокує зростання рівня їх контрафактного виробництва і контрабанди навіть у країні з найрозвинутішим інституційним середовищем та одним з найнижчих у світі показників толерантності суспільства до корупції.

Válek (2019) аргументує, що стрімке зростання акцизу призводить до різкого підвищення цін на ТВ, а високі ціни є причиною існування незаконної торгівлі ними. Тіньовий ринок послаблює зусилля держави щодо зменшення обсягів споживання цієї продукції шляхом використання механізму акцизного оподаткування. До інших причин існування нелегального обігу ТВ автор відносить рівень корупції та недостатню інституційну спроможність державних фіскальних і правоохоронних органів.

Аналогічні висновки у своєму дослідженні зробили *Mikulić* та *Vuturac* (2020) для вибірки країн Західного Балканського регіону (Боснія і Герцеговина, Хорватія, Косово, Македонія, Чорногорія, Сербія та Словенія). Причиною зростання нелегального обігу ТВ автори вважають зростання ставок акцизного податку поряд зі слабкою інституційною спроможністю контролюючих органів у певних країнах, недостатнім рівнем верховенства права тощо. Автори також звертають увагу на те, що найменшу частку тіньового ринку сигарет зафіксовано у Словенії та Македонії (близько 3.5 %), натомість найбільшу – в Боснії

та Герцеговині (20.3 %), Чорногорії (27.9 %). Відповідно, недонадходження акцизного податку з тютюнових виробів для двох останніх країн становило 0.6 % та 0.9 % ВВП.

Дослідження під керівництвом *Vladisavljevic et al.* (2022) присвячено питанням ухилення від оподаткування ТВ у Західному Балканському регіоні. Автори оцінили рівень тіньового ринку сигарет і самокруток у 6 країнах: Албанії, Боснії та Герцеговині, Косово, Чорногорії, Північній Македонії та Сербії. Середнє значення показника частки нелегального обігу цієї продукції в регіоні демонструвало зростання і перевищило 20 %. Причому в Боснії та Герцеговині ця частка становить 35.3 % (18.6 % для сигарет та 93.3 % для самокруток), а в Чорногорії – загрозливі 62.6 % (61.2 % для сигарет і 100 % для самокруток).

Дослідження *Foltea* (2020) про нелегальну торгівлю ТВ у Великій Британії містить інформацію, що загальні втрати країн світу від нелегального обігу цієї продукції сягають понад 40 млрд євро. Автор, ґрунтуючись на даних уряду Великої Британії, зазначає, що бюджет країни недоотримує близько 2 млрд євро щорічно. Перехід до вживання контрабандної та контрафактної продукції зумовлений значним рівнем оподаткування сигарет, який є вищим, ніж у багатьох інших країнах Європи.

Дослідження консалтингової компанії *Alvarez & Marsal* (2019) присвячено питанням визначення причин нелегальної торгівлі ТВ. Аналізована у зазначеній праці вибірка охоплює 32 країни, у тому числі США, 16 країн ЄС, Україну тощо. Автори навели переконливі докази, що підвищення рівня оподаткування є основним чинником існування нелегального ринку ТВ, використовуючи при цьому економетричні методи дослідження. Збільшення ставок акцизного податку зменшує цінову доступність сигарет для споживачів, які вимушені шукати більш дешеву продукцію на ринку, яка в більшості випадків є незаконною. Експерти наголошують на необхідності підвищення обґрунтованості заходів податкової політики, забезпечення її послідовності. Наведені дані свідчать, що недоліки розробки податкової політики миттєво позначаються на стрімкому збільшенні обсягів нелегальної торгівлі ТВ. Наслідки такого зростання можна подолати лише в середньо- і довгостроковому періоді. Адаже заходи протидії нелегальному обігу потребують належної координації, суттєвих державних фінансових ресурсів і витрат часу контролюючих органів.

Laffer (2014) зауважує, що ефективна політика оподаткування ТВ повинна відповідати декільком критеріям: підвищення ставок акцизів має ґрунтуватися на чітких економічних розрахунках, з урахуванням еластичності попиту та купівельної спроможності домогосподарств; варто уникати податкових шоків; політика повинна бути збалансованою, що враховує інтереси основних учасників процесу оподаткування; політика має сприяти обмеженню поширеності тютюнопаління, а не переходу споживачів до нелегального ринку.

Аналогічних із закордонними науковцями висновків дійшли й вітчизняні дослідники. Так, Т. Кошук (2019) встановила, що підвищення ставок акцизного податку на ТВ може спровокувати збільшення тіншового сектора та скорочення податкової бази. Особливості оподаткування ТВ, а також пропозиції щодо підвищення його фіскальної результативності висвітлено в дослідженні колективу авторів (Кошук та ін., 2020). Поляков (2021) проаналізував практику акцизного оподаткування сигарет у країнах – членах ЄС. Автор на підставі дослідження зробив висновок, що різкі підвищення акцизу на сигарети призводять до поширення незаконної торгівлі цією продукцією. При розробці податкової політики слід обирати такі темпи підвищення ставок акцизів, які враховуватимуть купівельну спроможність населення і розміри таких ставок у сусідніх країнах. Заходи податкового контролю є неефективними та недостатніми за наявності умови високих прибутків від нелегального ринку ТВ.

Попри значний доробок закордонних та вітчизняних науковців у сфері акцизного оподаткування ТВ, постає необхідність визначення сучасних особливостей розвитку вітчизняного ринку ТВ за умов повномасштабного вторгнення. Крім того, важливо запропонувати заходи щодо зниження рівня нелегального обігу ТВ з метою посилення фіскального потенціалу акцизного податку. Зазначене вище спрямоване на забезпечення додаткових податкових надходжень на нагальні потреби армії.

Метою статті є ідентифікація особливостей розвитку ринку тютюнових виробів, оцінювання рівня його тіншової складової й обґрунтування заходів, спрямованих на зниження цього показника, що сприятиме посиленню фіскальної результативності акцизного податку.

Гіпотеза дослідження полягає в тому, що підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби без належного податкового контролю та формування належного інституційного середовища фіскальної політики призводить до росту нелегальної торгівлі ТВ та безповоротних бюджетних втрат. З огляду на зазначене важливо посилювати ефективність державних заходів протидії тіншовому ринку ТВ. Автором застосовано системний підхід при підготовці цього дослідження. Також використано методи аналізу і синтезу; порівняння; діалектичний, узагальнення та систематизації.

Інформаційною базою цього дослідження виступають офіційні дані Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України щодо обсягів надходження акцизного податку, реалізованих акцизних марок та споживання тютюнових виробів, дані аналітично-консалтингової групи *Kantar* та міжнародний звіт *KPMG* щодо рівня нелегальної торгівлі в Україні та країнах ЄС.

Основна частина статті складається з трьох основних підрозділів. У першому визначено основні ефекти впливу повномасштабного військового вторгнення на розвиток та фіскальну спроможність тютюнової

галузі; детерміновано сучасні особливості вітчизняного ринку тютюнових виробів; наведено законодавчі рішення влади у сфері державного регулювання цього ринку в умовах воєнного стану; здійснено аналіз податкових надходжень від різних типів тютюнової продукції. Другий підрозділ присвячений питанням оцінки рівня тіньового сегмента вітчизняного ринку ТВ протягом 2014–2023 рр., а також втрат бюджетної системи від існування нелегального ринку; порівняльного аналізу показників нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні з європейськими країнами. У третьому розділі на основі емпіричного досвіду країн – членів ЄС та детермінації основних причин існування тіньового ринку тютюнових виробів запропоновано рекомендації щодо елімінації його розмірів та посилення фіскального потенціалу акцизного податку.

1. Вплив повномасштабного вторгнення на ринок тютюнових виробів і його фіскальний потенціал

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 розміщені на околицях м. Харків, і від самого початку вторгнення 24 лютого 2022 р. цей регіон постійно обстрілювали; виробництва, які розташовуються у Києві, призупинили свою діяльність до квітня 2022 р.; виробничі потужності підприємств, які знаходяться у м. Прилуки Чернігівської області, – цей регіон також зіткнувся з суттєвим натиском агресора і виробництво ТВ було вимушено зупинено до повної деокупації області.

По-друге, війна зумовила суттєві міграційні потоки як всередині країни, так і за кордон. За офіційними даними ООН (2023), станом на 22 жовтня 2023 р. 5.83 млн українських біженців зареєстровано в країнах ЄС, ще 392 тис. – в інших країнах світу. За даними Міністерства соціальної політики наразі 4.9 млн громадян України є внутрішньо переміщеними особами, а на піку у 2022 р. ця цифра перевищувала 6.5 млн громадян.

По-третє, наразі значна територія України з її населенням залишається тимчасово окупованою, загарбники насильно здійснюють депортацію українців до РФ; за даними Президента України В. Зеленського (Офіційний телеграм-канал Президента України, 2023), окупанти депортували близько 2 млн людей. Різке зменшення кількості населення впливає на зниження попиту на всі види товарів, зокрема тютюнові вироби.

По-четверте, війна спричинила значне зниження купівельної спроможності населення, що позначилося на зміні вподобань курців та зростанні обсягів нелегальної торгівлі тютюновими виробами. У цьому

розділі дослідження сфокусуємо увагу на деталізації зазначених вище проблем, використовуючи офіційні щомісячні дані Державної податкової служби України за 2021–2022 рр.

Враховуючи наслідки повномасштабної війни, що описані вище, зафіксовано різкий спад внутрішнього виробництва основних категорій тютюнових виробів в Україні. У 2022 р. вироблено лише 61.05 % сигарет проти 2021 р., що вплинуло на загальний показник придбання акцизних марок для сигарет (вироблених в Україні й імпортованих), – за підсумками 2022 р. падіння становило 25.63 % (табл. 1).

Отже, навіть з урахуванням збільшення ставок акцизу на сигарети на 20 % обсяг податкових надходжень з цієї підакцизної продукції є нижчим, ніж у 2021 р. Загалом зафіксовано зменшення надходжень акцизного податку з ТВ та рідин для електронних сигарет (вироблених в Україні та імпортованих) з 63.4 до 58.9 млрд грн, або на 7 % (Офіційні дані Державної податкової служби України, 2023). Зупинка потужностей ключових виробників в Україні та 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".

Зазначеним нормативно-правовим актом 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, колірної гами та реквізитів акцизних марок мають дотримуватися; і таке можливо лише за наявності інформації на офіційному вебпорталі Державної податкової служби України про відсутність можливості забезпечити продаж марок акцизного податку імпортерам тютюнових виробів. Водночас надано дозвіл на ввезення та продаж ТВ, які марковано відповідно до вимог держави – члена ЄС виробником такої продукції.

Неспроможність вітчизняних виробників тютюнових виробів на початку повномасштабного вторгнення забезпечити безперебійне виробництво сигарет через небезпеку та логістичні перешкоди вплинула на суттєве зростання імпоротної складової сигарет у країні. У II кв. 2022 р. обсяг ввезених з-за кордону сигарет вперше перевищив обсяг виробленої в Україні такої продукції, про що свідчать дані щодо придбання акцизних марок для ТВ. Протягом квітня–липня 2022 р. обсяг придбаних платниками податку акцизних марок для імпортованих сигарет (сумарно з фільтром та без) виріс у порівнянні з аналогічним періодом 2021 р. у 19.3 раза. Загалом обсяг імпортованих сигарет у 2022 р. збільшився у 9.8 раза. У 2023 р. спостерігається зниження обсягів імпортованих сигарет та субституція цієї продукції внутрішніми виробниками.

Таблиця 1
Обсяги придбання акцизних марок для тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах,
у 2021–2022 рр., млн шт.

Тютюнові вироби	2021				2022				Відносне відхилення 2022/2021, %		
	І кв.	ІІ кв.	ІІІ кв.	ІV кв.	Разом	І кв.	ІІ кв.	ІІІ кв.		ІV кв.	Разом
	Сигарети, у тому числі:	289.12	726.99	497.26	710.75	2224.12	404.49	386.42		574.72	288.41
вироблені в Україні	274.56	722.47	486.03	708.93	2191.99	393.92	167.61	488.51	288.24	1338.28	61.05
імпортовані	14.56	4.52	11.23	1.82	32.13	10.57	218.81	86.21	0.17	315.76	982.84
Сигаріли	0.68	2.77	3.83	3.38	10.66	1.61	11.45	28.50	4.50	46.06	432.48
ТВЕН, у тому числі:	91.60	105.52	147.34	35.92	380.38	100.38	79.20	50.16	45.12	274.86	72.26
вироблені в Україні	0.00	0.00	0.28	0.00	0.28	10.08	0.00	0.00	5.04	15.12	5400.00
імпортовані	91.60	105.52	147.06	35.92	380.10	90.30	79.20	50.16	40.08	259.74	68.33
Рідини для електронних сигарет	0.99	2.09	12.57	20.28	35.93	55.60	7.97	8.43	5.76	77.76	216.44
вироблені в Україні	0.00	0.03	0.05	0.14	0.22	0.27	0.04	0.04	0.05	0.40	179.70
імпортовані	0.99	2.06	12.52	20.13	35.70	55.33	7.93	8.39	5.71	77.36	216.67
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	1831.3
вироблені в Україні	0.03	0.02	0.03	0.03	0.11	0.05	0.01	0.24	0.00	0.30	289.06
імпортовані	0.53	0.22	0.72	0.67	2.14	0.33	40.18	0.03	0.34	40.88	1905.55

Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби України.

Зафіксовано також значний спад у споживанні тютюновмісних виробів для електричного нагрівання (далі ТВЕН). У 2022 р. зниження обсягу придбання акцизних марок для цього виду продукції становило 27.74 %. Але це стало наслідком передусім акцизної політики, а не впливу війни. Адже в Україні, на відміну від переважної більшості європейських країн, акцизний податок на ТВЕН встановлено на рівні, ідентичному з сигаретами. Причому у 2021 р. вітчизняний акциз на них підвищився одразу в 4.2 раза. У країнах ЄС, Швейцарії та Великій Британії для ТВЕН встановлено нижчі ставки податку, ніж для звичайних сигарет. Такий підхід ґрунтується, зокрема, на основі врахування ризиків від споживання різних тютюнових виробів.

Крім того, частина курців переходить до споживання більш дешевої тютюнової продукції – насамперед це стосується тютюну, з якого активно робляться самокрутки. Аналіз динаміки придбання акцизних марок для інших ТВ (передусім розсипного тютюну) свідчить про стрімке зростання обсягів споживання такої продукції. У 2022 р. акцизних марок для цієї категорії ТВ закуплено у 18.3 раза більше, ніж у попередньому періоді; у тому числі імпорт збільшився у 19.1 раза, внутрішнє виробництво – у 2.9 раза відповідно. Перехід курців з одного виду тютюнової продукції на іншу, яка є дешевшою, перешкоджає виконанню регулятивних цілей акцизного оподаткування щодо зменшення тютюнопаління та знижує обсяг сплачених податків до бюджету. Можна також констатувати, що зростає частка ринку електронних сигарет. Обсяг акцизних марок для рідин, що використовуються в електронних сигаретах, протягом аналізованого періоду збільшився у 2.2 раза.

З 1 травня 2022 р. набули чинності норми Закону України від 30.11.2021 р. № 1914-IX "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень". Останні перенесли на виробників та імпортерів обов'язок сплачувати 5-процентний акциз із реалізації роздрібними продавцями ТВ і рідин для електронних сигарет, який раніше сплачувався суб'єктами роздрібної торгівлі. Змінено механізм зарахування та розподілу надходжень акцизного податку з роздрібного продажу ТВ між бюджетами органів місцевого самоврядування. Цей податок справляється окремо і фактично виробники й імпортери тютюнових виробів вимушені двічі сплачувати акциз – "класичний" і "роздрібний". Відтак, проблеми адміністрування роздрібного акцизу повністю не усунуто. Базовим принципом оподаткування, що закладений в основу формування податкової політики ще фундаментом класичної економічної школи Адамом Смітом, є зручність сплати податків для платника. Простота і прозорість адміністрування податків є важливими критеріями ефективності оподаткування. Нехтування цими принципами знижує результативність державної податкової політики.

2. Оцінювання динаміки обсягів нелегального обігу тютюнових виробів та безповоротних втрат податкових надходжень до бюджету

З 2023 р. Україну вперше включено до міжнародного дослідження компанії *KPMG* (2023) щодо нелегального споживання ТВ. Зазначене дає змогу спиратися на єдину методологію дослідження оцінювання показників нелегального обігу сигарет в країнах ЄС та Україні. Відповідно до даних аналітичного звіту у 2022 р. серед 32 європейських країн, що охоплені звітом, за обсягом нелегального споживання сигарет Україна посідає 2 місце. Фактичний обсяг нелегального ринку становить 7.4 млрд шт. сигарет, серед європейських держав більший ринок незаконної продукції лише у Франції – 16.9 млрд шт. Для загального порівняння, контрафактних і контрабандних сигарет в Україні споживається більше, ніж разом у Польщі, Німеччині, Італії, Румунії й Ірландії.

Частка тіншового ринку ТВ в Україні у 2022 р. становила 19.9 % загального обсягу ринку, збільшившись у порівнянні з попереднім роком на 2.7 в. п. За цим показником ми входимо до ТОП-5 європейських країн, пропустивши перед собою Францію зі значенням аналогічного показника у 32.4 %, Ірландію – 24.4 %, Велику Британію – 21.2 %, Грецію – 20.7 %. Динаміка нелегального ринку ТВ в Україні протягом останніх десяти років представлена на *рисунку*.



* – очікувані дані за підсумком 2023 р.

Частка нелегального ринку тютюнових виробів в Україні та безповоротні втрати бюджетної системи від його існування у 2014–2023 рр.

Джерело: складено автором на основі даних *Kantar* та *KPMG* (2023).

Градуальне зростання тіньового сегмента вітчизняного ринку ТВ спостерігається з 2016 р., його частка у загальному обсязі споживання цих виробів у 2022 р. зросла з 1.1 до 19.9 %. У лютому 2023 р. значення показника нелегального ринку зросло до 20.2 %, проте у червні дещо знизилося, до 19.5 %. Серед домінівних причин зростання обсягів незаконного обігу ТВ – постійне підвищення ставок акцизного податку на цю продукцію, з 2016 р. щорічний ріст показника мінімального акцизного зобов'язання не був нижчим за 20 %. Відповідно, знижувався індекс доступності тютюнових виробів, що надавало стимулів тіньовикам наповнювати ринок контрафактом і контрабандою. Протягом останніх років спостерігається продаж пачки сигарет за цінами нижчими, ніж мінімальна сума податків (акцизний податок, ПДВ та роздрібний акциз), що має бути сплаченою з пачки сигарет. Станом на початок листопада 2023 р. мінімальна сума податків з пачки сигарет повинна бути на рівні 59 грн, натомість ціна нелегальної продукції перебуває в межах 47–55 грн.

Враховуючи позитивні законодавчі зміни у сфері протидії нелегальному обігу ТВ, що ухвалено в серпні 2023 р., ми очікуємо подальше зменшення частки тіньового ринку тютюнових виробів до 18.5 % за підсумками року. Такі зміни стосувалися встановлення обмежень щодо розміщення і реалізації магазинами *Duty Free* тютюнових виробів як вітчизняного, так і закордонного виробництва. Проблематика ТВ, які марковані *Duty Free*, була досить поширеною ще до повномасштабного вторгнення, коли у цьому секторі фіксувалися багатомільярдні бюджетні втрати. Про це, зокрема, згадувалося в одному з попередніх досліджень автора (Пасічний, 2021). Навіть попри вимушене закриття державних кордонів із сусідом-агресором, морських портів та аеропортів, а також обмеження перетину кордону чоловіками призовного віку з початку воєнного стану, в Україні збільшився обсяг незаконного обігу сигарет, маркованих *Duty Free*, на 6.2 %, до 4.3 млрд шт.

Зважаючи на серйозні обмеження стосовно перетину кордону, суттєво знизився як обсяг контрабанди тютюнових виробів в Україну – на 40 %, до 0.6 млрд шт. сигарет, так і з боку України до держав – членів ЄС. Попри певні позитивні зрушення стосовно готової контрабандної тютюнової продукції залишається відкритим питання постачання сировини для виготовлення контрафакту всередині держави, обсяг якого перевищив 6.5 млрд шт. сигарет.

Потрібно зауважити про наявні високі показники тінізації ринку електронних сигарет та рідин, що в них використовується. За підсумками 2021 р., частка незаконного обігу рідин, що застосовується в електронних сигаретах, становила близько 80 %. У перший рік повномасштабного вторгнення ситуація з тіньовим ринком суттєво не покращилася. Для протидії цьому явищу слід посилювати дієвість фіскального контролю за обігом такої продукції. За умови існування

значного сегмента тіні будь-які фіскальні ініціативи не матимуть очікуваного ефекту.

Загалом доводиться констатувати, що за 2014–2023 рр. втрати податкових надходжень до бюджетів різних рівнів від наявності нелегального ринку ТВ в Україні становили 77.1 млрд грн, у тому числі за два роки з початку повномасштабного вторгнення – близько 47 млрд грн.

3. Рекомендації щодо посилення фіскального потенціалу вітчизняного ринку тютюнових виробів

Основоположним елементом протидії нелегальному ринку ТВ є визначення причин різкого збільшення його частки та досягнення загрозливих двозначних цифр. Емпіричний досвід Болгарії та балтійських країн вказує, що основною причиною стрімкого росту тіньового ринку є суттєве зростання податкового навантаження (так званий податковий шок). У Болгарії пікові значення тіньового сегмента ринку тютюнових виробів – понад 30 % – спостерігалися саме в часи "податкового шоку" у 2010 р. Навіть без змін ставки акцизного податку на сигарети протягом наступних п'яти років рівень їх тіньового ринку залишався високим (близько 20 %), що становило суттєву суспільну проблему. Прорахунки при формуванні та реалізації акцизної політики, які полягали в ігноруванні показників еластичності попиту на ТВ, купівельної спроможності населення при різкому збільшенні ставок акцизу, призвели до суттєвих бюджетних втрат. Згодом зазначені помилки державної політики виправлено, темпи зростання ставок акцизного податку були помірними і цей процес був послідовний, що дало змогу забезпечити стійкий приріст податкових надходжень до бюджету. Станом на 2022 р. частка нелегального ринку ТВ у Болгарії є однією з найнижчих серед вибірки країн ЄС та становить 2.1 % (KPMG, 2023).

У Латвії в 2008–2009 рр. мінімальне акцизне податкове зобов'язання збільшили у 3.2 раза, до 67.7 євро за 1000 сигарет, що миттєво відбилося на карколомному падінні обсягів продажу легальної продукції та бюджетних доходів. Надходження від акцизного податку з ТВ знижувалися два роки поспіль більш ніж на 20 %, а частка нелегального ринку сигарет сягнула 37 % у 2010 р. Такі ефекти від зміни акцизного навантаження стали причиною призупинення зростання акцизу на сигарети у 2010–2011 рр. та помірною підвищення його ставок у 2012–2013 рр. Загалом за чотири роки зростання ставки акцизу відбулося на рівні близько 10 %, водночас споживча інфляція у країні становила 5.7 %. З 2011 р. почалося поступове зниження показника частки нелегального обігу ТВ та збільшення надходжень від акцизу з цієї категорії продукції. За три роки в Литві внаслідок податкового шоку (ставку підняли втричі, до рівня 64 євро за 1000 сигарет у 2010 р.) тіньовий ринок ТВ перевищив позначку у 40 %, а надходження

акцизного податку від цієї продукції знизилися на 20.1 %. Два подальші роки ставка акцизу на сигарети взагалі не переглядалась, а у 2013 р. та у 2014 р. поступово зростала на рівні, близькому до 5 %. У Литві у 2011–2014 рр. споживча інфляція становила 12.5 %. Після надто швидкого зростання ставки акцизу протягом 2008–2010 рр. наступні чотири роки вона не була проіндексована навіть на рівень інфляції. Проте результатом призупинення зростання податкового навантаження на сигарети стало поетапне та значуще зниження показників їх нелегального обігу і збільшення фіскальної результативності акцизного податку (Коротун та ін., 2020).

Зростання фіскального навантаження на ТВ має відбуватися з урахуванням рівня платоспроможності населення, динаміки еластичності попиту на ТВ та здійснюватися послідовно, уникаючи податкових шоків. Навіть у країнах з високим рівнем розвитку інститутів та ефективності функціонування боротьби з корупцією за нехтування цими факторами рівень тіньового ринку ТВ перевищує 20 % (Велика Британія, Франція, Ірландія). Крім того, в країні має бути побудовано цілісну систему державного контролю за виробництвом і обігом тютюнових виробів. Державним інституціям доцільно здійснювати поглиблене моделювання впливу зростання ставок акцизного податку на показник нелегального обігу ТВ та динаміку надходжень акцизного податку до державного і місцевих бюджетів, з урахуванням різних сценаріїв соціально-економічного розвитку.

За сучасних умов доводиться констатувати недостатню результативність боротьби з виробниками та "великими" постачальниками незаконної продукції. Присутність нелегальних ТВ в магазинах, кіосках, на ринках мало не в кожному населеному пункті країни поруч з легальною продукцією свідчить про значний масштаб проблеми тіньового ринку. На засіданнях робочих груп за участю правоохоронних органів, слуханнях і засіданнях профільних парламентських комітетів, у ЗМІ наводиться інформація про масове закриття таких точок, але згодом з'являються нові. Аналогічна ситуація спостерігається із сайтами та телеграм-каналами – при закритті та блокуванні одних невдовзі з'являються інші. Охопити масовими перевітками чи рейдами десятки тисяч реалізаторів ТВ, з яких багато хто взагалі не має законних підстав здійснювати таку діяльність, одночасно апріорі неможливо. Тому уповноважені інституції (насамперед Бюро економічної безпеки) мають фокусуватися на визначенні найбільших каналів виробництва та постачання незаконних ТВ, відстеженні каналів постачання від суб'єкта роздрібною реалізації до дистриб'юторів та виробників. Боротьба з останніми приведе до зниження обсягів незаконної продукції, яка постачається суб'єктам реалізації ТВ. Держава має ідентифікувати основні форми здійснення незаконного обігу сигарет, визначити механізми й інструментарій протидії, а також чітко розподілити центри відповідальності на кожному напрямі.

Доволі корисним може стати досвід Нідерландів, де функціонує служба фіскальних розслідувань та досліджень (*Fiscal Intelligence and Investigation Service*), яка займається виявленням правопорушень у сфері акцизного оподаткування. Спеціальні заходи цієї інституції спрямовані на усунення факторів масового контрафактного виробництва і нелегальної торгівлі підакцизними товарами. Концентрація на виявленні джерел походження та постачання нелегальної продукції, фіксації елементів ланцюжка організованої злочинності є достатньо ефективною практикою протидії тіншовому обігу ТВ. А в Польщі запроваджено систему моніторингу і контролю ланцюжка постачання тютюну в країну. Реалізація зазначеного спрямована на недопущення його обігу серед нелегальних економічних агентів, що займаються виробництвом тютюнових виробів. Україна має виявити постачальників та виробників мільярдних обсягів тютюнових виробів, щоб запобігти втратам бюджету в умовах повномасштабної війни й забезпечити населення від споживання неякісної продукції.

Ще одним важливим кроком, спрямованим на зменшення тіншової складової ринку ТВ, є покращення координації відповідальних державних інституцій. Насамперед йдеться про діяльність Бюро економічної безпеки, Державних податкової та митної служб, Державної прикордонної служби, Національної поліції тощо. Досвід країн ЄС свідчить, що належний рівень координації фіскальних і правоохоронних органів позитивно впливає на зниження показника нелегального обігу тютюнових виробів. Зокрема, позивні кейси виявлено у країнах Балтії, Польщі та Румунії. В умовах євроінтеграції важливо активізувати співпрацю з європейськими інституціями, а також митними службами сусідніх країн, які є членами ЄС, щодо спільної боротьби з контрабандою ТВ. Також необхідно покращувати інституційне забезпечення правоохоронних і фіскальних органів, впроваджуючи модернізацію обладнання і засобів з метою ідентифікації нелегальної продукції.

Висновки

Ринок тютюнових виробів як складова переробної промисловості України зіткнувся з безпрецедентними викликами, зумовленими повномасштабним військовим вторгненням РФ. Призупинення виробничої діяльності основних виробників тютюнових виробів, вимушена багатомільйонна міграція українців за кордон суттєво вплинули на динаміку обсягів споживання підакцизної продукції та, відповідно, податкових надходжень до бюджету. За підсумками 2022 р. вони знизилися майже на 7 %, попри підняття ставок акцизу на 20 %. Водночас особливістю розвитку ринку ТВ в сучасний період, який не пов'язаний з військовим вторгненням, є зміщення переваги споживачів у бік більш дешевої продукції. Підтвердженням цьому є послідовний ріст показників нелегальної торгівлі ТВ (до рівня, близького 20 %) та

збільшення обсягів імпортованої сировини для виробництва самокруток. Так, у 2022 р. імпорт тютюну для зазначених цілей збільшився у 19 разів.

За підсумками 2022 р. Україну вперше включено до міжнародного дослідження нелегальної торгівлі ТВ, що дає змогу коректно порівняти показники тіншового сегмента ринку з відповідними показниками європейських країн. Такі дослідження корелюють з показниками оцінок вітчизняних аналітичних агенцій та навіть є вищими за попередні прогностичні оцінки. Можна дійти висновку, що на сучасному етапі розвитку податкової системи Україна посідає 5 позицію за рівнем нелегальної торгівлі ТВ серед таких країн, як 27 країн – членів ЄС, Велика Британія, Норвегія та Молдова. Причинами росту тіншового ринку ТВ є недостатня ефективність системи державного контролю за виробництвом та обігом ТВ, а також підвищення ставок акцизного податку. Політика оподаткування підакцизних товарів має бути послідовною, емпіричний досвід країн ЄС свідчить про недоцільність застосування податкових шоків. Головним наслідком високого значення нелегального обігу ТВ є втрата багатомільярдних податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів.

За умов жорсткої обмеженості бюджетних ресурсів держава має підвищувати ефективність контрольних функцій за виробництвом та обігом ТВ. Основний фокус повинен бути зосереджений на ідентифікації й перекритті основних каналів постачання сировини для виготовлення контрафактної продукції та її подальшої реалізації. Важливим заходом у сфері зниження показників нелегальної торгівлі ТВ є підвищення координації фіскальних та правоохоронних органів. За умов євроінтеграції доцільно посилити співпрацю з європейськими інституціями, а також фіскальними органами країн-сусідів, які є членами ЄС, щодо спільної боротьби з контрабандою ТВ.

У подальших дослідженнях планується приділити увагу підвищенню ефективності заходів державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, оцінці потенційних результатів від впровадження електронної акцизної марки, а також визначити досвід впровадження такого інструменту адміністрування акцизного податку в країнах Центральної Європи та Балтії, які є членами ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**REFERENCE**

Alvarez & Marsal. (2019). *Causes & Control of Illicit Tobacco. Second Edition – 2019*. https://www.alvarezandmarsal.com/sites/default/files/causes_and_control_of_illicit_tobacco_report_ed_2.pdf

Alvarez & Marsal. (2019). *Causes & Control of Illicit Tobacco. Second Edition – 2019*. https://www.alvarezandmarsal.com/sites/default/files/causes_and_control_of_illicit_tobacco_report_ed_2.pdf

Chaloupka, F. J., Edwards, S. M., Ross, H., & Diaz, M. (2015). *Preventing and reducing illicit tobacco trade in the United States*.

Chaloupka, F. J., Edwards, S. M., Ross, H., & Diaz, M. (2015). *Preventing and reducing illicit tobacco trade in the United States*.

DeCicca, P., Kenkel, D., & Lovenheim, M. F. (2022). The economics of tobacco regulation: a comprehensive review. <i>Journal of economic literature</i> , 60(3), 883-970. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w26923/w26923.pdf	DeCicca, P., Kenkel, D., & Lovenheim, M. F. (2022). The economics of tobacco regulation: a comprehensive review. <i>Journal of economic literature</i> , 60(3), 883-970. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w26923/w26923.pdf
Foltea, M. (2020). The Issue of Illicit Tobacco Trade in the UK. In <i>Brexit and the Control of Tobacco Illicit Trade</i> . Springer, Cham, 21-31. https://doi.org/10.1007/978-3-030-45979-6_3	Foltea, M. (2020). The Issue of Illicit Tobacco Trade in the UK. In <i>Brexit and the Control of Tobacco Illicit Trade</i> . Springer, Cham, 21-31. https://doi.org/10.1007/978-3-030-45979-6_3
Institute for Market Economics. (2019, May). <i>Policy Note on Tobacco Excise Taxation and the Illegal Market</i> . https://ime.bg/var/images/IME_policy_note_tobacco_2019_EN.pdf	Institute for Market Economics. (2019, May). <i>Policy Note on Tobacco Excise Taxation and the Illegal Market</i> . https://ime.bg/var/images/IME_policy_note_tobacco_2019_EN.pdf
KPMG LLP. <i>Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway, Switzerland, Moldova and Ukraine</i> . (2023). 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	KPMG LLP. <i>Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway, Switzerland, Moldova and Ukraine</i> . (2023). 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
Laffer, A. B. (2014). <i>Handbook of tobacco taxation: Theory and practice</i> . Laffer Center at the Pacific Research Institute.	Laffer, A. B. (2014). <i>Handbook of tobacco taxation: Theory and practice</i> . Laffer Center at the Pacific Research Institute.
Mikulić, D., & Buturac, G. (2020). In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. <i>Sustainability</i> , 12(1), 401. https://doi.org/10.3390/su12010401	Mikulić, D., & Buturac, G. (2020). In What Measure Is Public Finance Sustainability Threatened by Illicit Tobacco Trade: The Case of Western Balkan Countries. <i>Sustainability</i> , 12(1), 401. https://doi.org/10.3390/su12010401
Válek, J. (2019). Impact of the European Union membership on illicit trade in selected goods (case of Slovakia). <i>European Journal of Transformation Studies</i> , 7(1), 49-66.	Válek, J. (2019). Impact of the European Union membership on illicit trade in selected goods (case of Slovakia). <i>European Journal of Transformation Studies</i> , 7(1), 49-66.
Vladisavljevic, M., Zubović, J., & Jovanovic, O. (2022). Tobacco tax evasion in Western Balkan countries: tax evasion prevalence and evasion determinants. <i>Tobacco control</i> , 1-8. https://doi.org/10.1136/tobaccocontrol-2021-056879	Vladisavljevic, M., Zubović, J., & Jovanovic, O. (2022). Tobacco tax evasion in Western Balkan countries: tax evasion prevalence and evasion determinants. <i>Tobacco control</i> , 1-8. https://doi.org/10.1136/tobaccocontrol-2021-056879
Коротун, В. І., Кошук, Т. В., Новицька, Н. В., & Хлебнікова, І. І. (2020). <i>Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації</i> .	Korotun, V. I., Koshchuk, T. V., Novytska, N. V., & Khlebnikova, I. I. (2020). <i>Tax regulation of the tobacco market in the context of its transformation</i> .
Кошук, Т. В. (2019). Шляхи вдосконалення порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні. <i>Фінанси України</i> , (4), 68-78.	Koshchuk, T. V. (2019) Ways to improve the procedure of paying the excise duty on tobacco products in Ukraine. <i>Finance of Ukraine</i> , (4), 68-78.
Офіційний телеграм-канал Президента України. https://t.me/V_Zelenskiy_official/2520 (дата звернення: 22.10.2023).	The official telegram channel of the President of Ukraine. https://t.me/V_Zelenskiy_official/2520 (Date of application: 10.22.2023).
Офіційні дані Державної податкової служби України. https://tax.gov.ua/diyalnist-informatsiya-pro-splatu-podatki/ (дата звернення: 28.10.2023).	Official data from State Tax Service of Ukraine. https://tax.gov.ua/diyalnist-informatsiya-pro-splatu-podatki/ (Date of application: 28.10.2023).
Офіційні дані Міністерства фінансів України. https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538 (дата звернення: 20.10.2023).	Official Ministry of Finance of Ukraine data. https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538 (Date of application: 01.11.2023).
Офіційні дані ООН. https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine (дата звернення: 01.11.2023).	Official UN data. https://data.unhcr.org/en/situations/ukraine (Date of application: 01.11.2023).

Пасічний, М. (2021). Ринок тютюнових виробів: фіскальна та регулююча роль оподаткування. <i>Міжнародний науково-практичний журнал "Товари і ринки"</i> , 3(39), 26-41. https://doi.org/10.31617/tr.knute.2021(39)02	Pasichnyi, M. (2021). Tobacco products market: fiscal and regulatory role of taxation. <i>International scientific-practical journal "Commodities and markets"</i> , 3(39), 26-41. https://doi.org/10.31617/tr.knute.2021(39)02
Поляков, М. Й. (2021). Тенденції та обмеження підвищення рівня акцизного оподаткування сигарет у державах – членах ЄС. <i>Фінанси України</i> , (8), 100-112. https://doi.org/10.33763/finukr2021.08.100	Polyakov, M. Y. (2021). Tendencies and limitations on increasing excise tax on cigarettes in EU member states. <i>Finance of Ukraine</i> , (8), 100-112. https://doi.org/10.33763/finukr2021.08.100

Конфлікт інтересів. Автор заявляє, що він не має фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не має відносин із державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що автор працює в установі, яка є видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в упередженості, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів та редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

Дослідження виконано завдяки іменній стипендії Верховної Ради України для молодих учених – докторів наук за 2023 рік.

Пасічний М. Фіскальний потенціал ринку тютюнових виробів. *Міжнародний науково-практичний журнал "Товари і ринки"*. 2023. № 4 (48). С. 14-30. [https://doi.org/10.31617/2.2023\(48\)02](https://doi.org/10.31617/2.2023(48)02)

Надійшла до редакції 01.11.2023.
Отримано після доопрацювання 10.11.2023.
Прийнято до друку 22.11.2023.
Публікація онлайн 22.12.2023