

СТРАТЕГІЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ*

© 2017 ПАСІЧНИЙ М. Д.

УДК 336.143:336.22

Пасічний М. Д. Стратегія акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні

Мета статті полягає в розкритті та вдосконаленні підходів до формування стратегії акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду гармонізації податкового законодавства в даній сфері. Здійснено аналіз імплементації Директив ЄС щодо правил мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби в країнах із трансформаційною економікою. Визначено, що в разі надмірного збільшення податкового навантаження порушується рівновага ринку, відбувається зростання його тіньової складової та втрачається загальна економічна ефективність. Визначено, що за період 2007–2016 рр. індекс доступності сигарет в Україні зменшився у 2,3 рази, що певним чином дестимулювало їх споживання. Разом із тим, зміна підходу обчислення адвалорної ставки акцизного податку та запровадження акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів призвели до маніпулятивних дій основних гравців ринку щодо встановлення ціни сигарет, що вплинуло як на підвищення індексу доступності сигарет у 2016 р., так і на зниження бюджетних надходжень. Регулювання розміру мінімального акцизного зобов'язання є найефективнішим інструментом фіскальної політики щодо досягнення цілей у сфері обмеження тютюнопаління.

Ключові слова: податкова політика, доходи бюджету, акцизний податок, тютюнові вироби, еластичність попиту.

Рис.: 1. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 10.

Пасічний Микола Дмитрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Киото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: nickpasichniy@gmail.com

УДК 336.143:336.22

UDC 336.143:336.22

Пасечный Н. Д. Стратегия акцизного налогообложения табачных изделий в Украине

Pasichnyi M. D. The Strategy of Excise Taxation of Tobacco Products in Ukraine

Целью статьи является раскрытие и совершенствование подходов к формированию стратегии акцизного налогообложения табачных изделий в Украине с учетом зарубежного опыта гармонизации налогового законодательства в данной сфере. Проведен анализ имплементации Директив ЕС относительно правил минимального акцизного налогового обязательства по уплате акцизного налога на табачные изделия в странах с трансформационной экономикой. Установлено, что в случаях чрезмерного увеличения налоговой нагрузки нарушается равновесие рынка, происходит рост его теневой составляющей и снижается уровень общей экономической эффективности. Определено, что за период 2007–2016 гг. индекс доступности сигарет в Украине уменьшился в 2,3 раза, что определенным образом дестимулировало их потребление. Вместе с тем, изменение подхода исчисления адвалорной ставки акцизного налога и введение акцизного налога с реализованных субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров привело к манипулятивным действиям основных игроков рынка относительно установления цены сигарет, что повлияло как на повышение индекса доступности сигарет в 2016 г., так и на снижение бюджетных поступлений. Регулирование размера минимального акцизного обязательства является наиболее эффективным инструментом фискальной политики по достижению целей в области ограничения курения.

The article is aimed at disclosing and improving approaches to the development of a strategy of excise tax policy in Ukraine, taking into account the foreign experience of harmonizing tax legislation in this sphere. An analysis of the implementation of the EU directives on the regulation of the minimum excise tax liability for the payment of excise taxes on tobacco products in the countries with transformational economies has been carried out. It has been found that, in cases of excessive tax pressure, the equilibrium of the market is disrupted, its shadow component is growing, and the overall economic efficiency level decreases. It has been determined that for the period of 2007–2016 the availability index for cigarettes in Ukraine decreased 2,3 times, which in some way demotivated their consumption. However, the change in the approach of calculation of ad valorem rate for the excise tax and introduction of the excise tax on the sub-excise goods sold by the retailers led to manipulative actions by the major actors in the market concerning the price of cigarettes, which impacted both the increase in the availability of cigarettes in 2016 and the decline in budget revenues. Regulation of the minimum excise duty is the most effective instrument of fiscal policy to achieve goals in the area of limitation of smoking.

Ключевые слова: налоговая политика, доходы бюджета, акцизный налог, табачные изделия, эластичность спроса.

Keywords: tax policy, budget revenues, excise tax, tobacco products, elasticity of demand.

Рис.: 1. **Табл.:** 2. **Библ.:** 10.

Fig.: 1. **Tbl.:** 2. **Bibl.:** 10.

Пасечный Николай Дмитриевич – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, Киевский национальный торгово-экономический университет (ул. Киото, 19, Киев, 02156, Украина)

Pasichnyi Mykola D. – PhD (Economics), Associate Professor, Department of Finance, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: nickpasichniy@gmail.com

E-mail: nickpasichniy@gmail.com

Податкова політика країни має постійно вдосконалюватися та адаптуватися до умов розвитку економіки, глобалізаційних викликів, міжнародних зобов'язань держави та суспільних інтересів. Рівень та структура оподаткування є інструментами регулювання ділової активності економічних агентів,

що позначається на динаміці зростання валового внутрішнього продукту. Інституційні особливості вітчизняної моделі соціально-економічного розвитку обумовили суттєве значення податків на споживання у формуванні дохідної частини державного бюджету. Акцизний податок як складова групи податків на споживання, окрім значного фіскального потенціалу, відіграє важливу регулюючу роль у сфері споживання шкідливих підакцизних товарів на кшталт алкоголю та тютюнових виробів. При формуванні векторів податкової політики у сфері акциз-

* Роботу виконано в межах фундаментальної науково-дослідної роботи (№ 664/20 «Стратегія управління державними фінансами в умовах економічних перетворень» 0117U000505).

ного оподаткування владним інститутам слід знаходити баланс між наповненням бюджету та станом громадського здоров'я. Питання зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби, удосконалення механізму адміністрування податку, розширення співробітництва у сфері протидії податковим правопорушенням є надзвичайно актуальними з огляду на імплементацію в практичну площину положень Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами. Фінансові інститути мають забезпечити формування стратегії акцизного оподаткування, у тому числі тютюнових виробів, що посилить керованість бюджетним процесом, протидіятиме тінзації економіки та надасть змогу виробникам підакцизної продукції планово адаптуватися до нових реалій господарювання.

Вагомий внесок у формування теоретичних і методологічних засад акцизного оподаткування було зроблено А. Смітом. Класик економічної науки розглядав акцизний податок як найбільш нейтральний для економічних агентів. На його думку, зростання ставок даного податку гарантує державі збільшення бюджетних надходжень, водночас розмір податкового навантаження не має досягати рівня, який провокуватиме платників до ухилення від їх сплати. Ключовими принципами оподаткування було визначено: рівність, прозорість та зручність сплати [4]. А. Лаффер (*A. B. Laffer*) у своєму дослідженні обґрунтовує принципи сучасного акцизного оподаткування, розглядає вплив розміру ставки акцизного податку на тютюнові вироби на динаміку надходжень цього податку до бюджету, розмір тіншового ринку, поширеність тютюнопаління [9]. Ф. Челоупка, А. Юреклі, Дж. Фонг (*F. J. Chaloupka, A. Yurekli, G. T. Fong*) розглядають акцизне оподаткування як складову державної політики щодо зниження кількості курців. Вони наголошують на необхідності забезпечення зростання мінімального акцизного зобов'язання на всі види сигарет як найдієвішого засобу обмеження тютюнопаління [6]. Л. Чіу та Е. Мюелеггер (*L. Chiou, E. Muehleger*) дослідили питання впливу зростання ставок акцизного податку на поведінку споживачів тютюнових виробів у коротко- та довгостроковій перспективі [7].

Окремі аспекти акцизного оподаткування тютюнових виробів розглядалися у працях вітчизняних науковців О. Жукевич [1], Л. Козарезенко [2], К. Красовського [3], А. Соколовської [5]. Водночас на сучасному етапі розвитку вітчизняної податкової системи постає необхідність поглиблення концептуальних засад формування стратегії акцизного оподаткування тютюнових виробів, яка має бути спрямована на посилення фіскальної ефективності податку, мінімізації ризиків зростання частки тіншової складової ринку тютюнових виробів та зниження поширеності тютюнопаління в суспільстві.

Метою статті є розвиток підходів до формування стратегії акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду гармонізації податкового законодавства в даній сфері.

На процеси формування податкової політики у сфері оподаткування тютюнових виробів щодо встановлення розміру податкового навантаження впливає низка фінансово-економічних, демографічних і політичних факторів. Серед найбільш значимих варто виділити еластичність попиту, індекс доступності, поширеність тютюнопаління, податковий мультиплікатор адвалорної складової податку, розмір тіншового ринку, ризики зниження надходжень до бюджету, міжнародні зобов'язання країни щодо регулювання ринку тютюнових виробів та акцизної політики. Фінансова глобалізація та розвиток інтеграційних процесів обумовлюють уніфікацію оподаткування, посилення ролі наднаціонального податкового регулювання. Ратифікувавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом, Україна взяла на себе зобов'язання поступового зближення акцизних ставок на тютюнові вироби з урахуванням обмежень регіонального контексту та гармонізації політики щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. З огляду на зазначене, важливою є розробка національної стратегії акцизного оподаткування тютюнових виробів із обґрунтування найбільш прийнятної структури комбінованої ставки податку. Досвід країн із трансформаційною економікою, які є членами ЄС та гармонізували свою акцизну політику, є особливо цінним для нашої держави, адже надасть змогу уникнути ретроспективних прорахунків та поступово адаптуватися до підвищення податкового навантаження, посилюючи дієвість державного податкового ризик-менеджменту.

Гармонізація правил мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби спрямована на усунення диспропорцій для єдиного ринку ЄС, забезпечення справедливої конкуренції між виробниками та зниження адміністративних обмежень операторів ринку. Варто зазначити, що акцизне регулювання є дієвим інструментом державної політики підтримки та контролю за станом громадського здоров'я. Директивою 2011/64/ЄС визначено, що з 1 січня 2014 р. розмір акцизного податку на сигарети має становити, як мінімум, 60 відсотків від їх середньозваженої роздрібною ціни та не повинен бути меншим 90 євро за 1000 сигарет. Однак для ряду країн з трансформаційною економікою, у тому числі для тих, які віднедавна є членами ЄС, – Болгарії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Польщі та Румунії – встановлено перехідний період для підняття ставок акцизного податку до 31 грудня 2017 р. До 1 січня 2014 р. мінімальний рівень акцизного податку на сигарети становив 64 євро. Станом на 2017 р. розмір мінімального акцизного зобов'язання в Україні становить 20,2 євро, водночас в аналізованих країнах значення наведеного показника коливається від 85,0 євро в Литві до 104,9 євро в Естонії (*рис. 1*).

Незважаючи на значну відмінність у ставках акцизного податку на сигарети, в Україні вже досягнуто норму щодо частки акцизного податку в ціні сигарет, наразі вона складає 62,3%. Хоча ще у 2007 р. вона становила 17,8%, у 2010 р. – 37,9%, у 2014 р. – 40,1%, що свідчить про певну зміну підходу державної політики щодо оподаткування тютюнових виробів. Різка збільшення

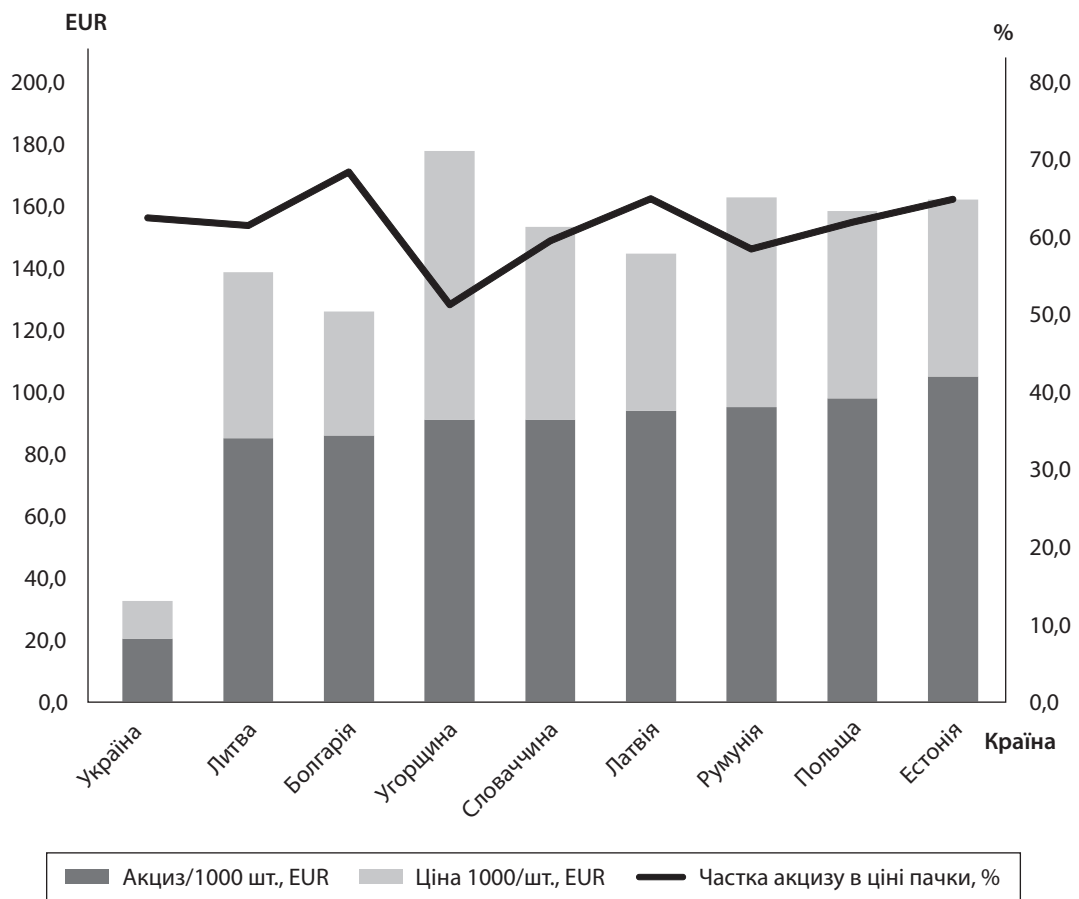


Рис. 1. Мінімальний розмір акцизного податку на сигарети в Україні та країнах ЄС із трансформаційною економікою
Джерело: складено за даними Taxation and Customs Union і Державної фіскальної служби України.

податкового навантаження на тютюн та тютюнові вироби збіглося з початком глобальної фінансової рецесії. У даному періоді держава вимушено активізувала компенсаторний механізм податкової політики з метою протидії зниженню обсягів бюджетних надходжень внаслідок різкого спаду економічної активності. У результаті частка акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби в податкових надходженнях до державного бюджету зросла з 1,6% у 2008 р. до 4,4% у 2009 р. і до 5,6% у 2010 р. Водночас виробництво сигарет у наведеному періоді знизлося на 30%. Відсутність системних дій держави у сфері послідовного зростання рівня оподаткування під-акцизних товарів, різке збільшення ставок податку для зниження дефіциту бюджету не сприяли підвищенню ефективності податкової системи та зміцненню довіри економічних агентів до фіскальної політики. Повторне збільшення ставок акцизного податку було застосовано у 2014 р. як інструмент протидії економічній кризі. Можна констатувати, що держава не внесла суттєвих коректив у формування акцизної політики, нехтуючи ретроспективним досвідом. Зазначена теза вкотре актуалізує питання розробки плану-графіка збільшення ставок акцизного податку на тютюнову продукцію.

Представлена вибірка країн ЄС пройшла достатньо тривалий шлях адаптації норм законодавства у сфері регулювання ставки акцизного податку. З моменту підписання та ратифікації Угоди про асоціацію з ЄС у

середньому кожна країна витратила 14 років для підвищення розміру мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби до рівня 64 євро. Крім того, як можна прослідкувати, даним країнам було додатково надано 5 років для збільшення акцизу до 90 євро за 1000 штук сигарет. Прогнозованість та послідовність змін податкової політики є базовими принципами її формування для країн ЄС.

Цілоком очевидно, що транзитивний період для гармонізації податкового законодавства має на меті збереження фіскального потенціалу податку для бюджету, недопущення зростання обсягів контрафактної та контрабандної продукції. Адже зміни в податкових надходженнях у результаті підвищення ставки податку будуть залежати від особливостей функціонування національної податкової системи, тривалості періоду та розміру підвищення податкових ставок, простоти переходу до тіньової або неоподаткованої діяльності, структури оподаткування, характеристик попиту та пропозиції на ринку [9]. Середнє значення питомої ваги акцизного податку із вироблених у країні тютюнових виробів у загальній структурі надходжень даного податку у 2007–2016 рр. становить 94,5%. Зазначене свідчить про високі можливості державного регулювання ринку тютюнових виробів, мобілізацію надходжень до бюджетів різних рівнів, окрім податків на

споживання податків на доходи і прибуток, підтримку зайнятості населення та залучення інвестицій у модернізацію виробничих потужностей.

Нелегальний ринок тютюнової продукції створив суттєві проблеми в багатьох країнах, підвищення ставок акцизного податку може спричинити зниження ефективності податкової системи за рахунок вищих безповоротних втрат за умов незначного збільшення податкових надходжень до бюджету. За умов порушення роботи ринкових механізмів відбувається зниження економічної ефективності, що проявляється у деформації співвідношення попиту та пропозиції. Для ринку тютюнової продукції, який є олігопольним, регулювання податкового навантаження має відбуватися в руслі переговорного процесу владних інститутів та виробників, що приведе до досягнення оптимуму за Парето. В іншому разі існує висока ступінь імовірності прояву ризиків зростання тіньової складової ринку, перенесення обсягів виробництва транснаціональних корпорацій у країни з нижчим рівнем оподаткування. За результатами проведеного аналізу можна дійти висновку, що в країнах ЄС із трансформаційною економікою, де відбувалося різке зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби без урахування інтересів учасників ринку, еластичності попиту та індексу доступності сигарет, зафіксовано стрімке нарощування тіньової складової ринку та збільшення частки *Non-Domestic incidence*, яка включає легальний імпорт, обсяги контрабандної та контрафактної продукції (табл. 1).

Найвищий показник нелегального обігу тютюнових виробів серед представленої групи країн у 2007–2015 рр. спостерігається у Литві у 2010 р., його значення ста-

новило 40,7%. Причому слід констатувати, що за період 2008–2010 рр. тіньовий ринок збільшився на 33,7 в. п., у наведеному часовому діапазоні розмір мінімального акцизного зобов'язання зі сплати акцизного податку на сигарети було збільшено на 38 євро, або у 2,4 рази. Здобувши членство у ЄС, владні інститути Литви протягом 2004–2006 рр. не піднімали ставок акцизного податку, а в роки фінансової кризи змушені були шукати додаткові компенсатори бюджетних доходів. Водночас обсяг надходжень від акцизного податку на тютюнові вироби у 2010 р. збільшився в порівнянні із 2007 р. лише на 38,7%. Підвищення ставок податку відбувалося в доволі короткі терміни, що дестимулювало споживання сигарет, значно звузило обіг легально виробленої продукції, майже у 6 разів збільшило обсяг контрабандної продукції, що додатково створило перед державою виклик протидії ухиленню від оподаткування, а це, своєю чергою, потребувало виділення додаткових бюджетних асигнувань.

Слід зазначити, що середнє значення частки тіньового ринку сигарет в Литві за період 2007–2015 рр. становить 24,4%. Ідентична ситуація на ринку тютюнової продукції спостерігалася в Латвії, у 2008–2010 рр. мінімальне акцизне зобов'язання було підвищено з 27 до 70 євро, тобто у 2,59 разу. Результатом такого заходу податкового регулювання стало збільшення обсягів тіньового ринку продукції на 31,9 в. п., а надходження від податку зросли лише на 21,7%. За період 2007–2015 рр. середнє значення показника питомої ваги тіньового ринку сигарет в країні складає 24,9%. Тотожні недоліки при реалізації акцизної політики виявлено в Болгарії та Естонії, однак із дещо меншим ступенем негативного впливу на ситуацію із легальним ринком сигарет. Незва-

Таблиця 1

Частка тіньового ринку сигарет у країнах ЄС із трансформаційною економікою у 2007–2015 рр., %

Країна ЄС	Показник ринку	Рік								
		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Литва	Тіньовий ринок	7,0	16,5	22,5	40,7	31,3	27,5	27,1	28,3	18,7
	ND incidence	9,0	19,0	23,5	42,6	32,8	30,0	29,0	30,0	21,0
Латвія	Тіньовий ринок	5,1	8,7	25,8	37,0	31,6	30,7	28,8	29,3	26,7
	ND incidence	7,8	10,6	27,5	40,5	35,9	33,2	30,0	30,0	28,0
Болгарія	Тіньовий ринок	11,7	12,2	16,5	30,7	20,2	15,5	18,2	18,5	11,6
	ND incidence	14,3	14,2	17,6	34,5	20,8	18,0	19,0	21,0	13,0
Естонія	Тіньовий ринок	13,1	12,0	21,8	16,7	17,5	19,7	18,6	18,5	14,4
	ND incidence	15,6	13,2	24,2	17,5	19,7	23,0	22,0	20,0	15,0
Румунія	Тіньовий ринок	7,2	9,6	13,8	19,2	11,1	9,3	10,9	15,6	15,6
	ND incidence	8,6	11,8	15,2	21,0	12,5	11,5	11,0	16,0	16,0
Польща	Тіньовий ринок	4,9	7,1	11,8	10,6	12,9	13,0	13,9	15,1	16,8
	ND incidence	6,0	8,4	13,5	12,0	14,2	15,0	15,0	17,0	18,0
Угорщина	Тіньовий ринок	5,3	8,0	6,6	5,5	3,8	4,1	8,0	8,8	7,1
	ND incidence	6,5	9,3	7,8	5,8	4,4	4,6	9,0	12,0	11,0
Словаччина	Тіньовий ринок	2,0	7,2	1,0	1,3	0,7	0,8	1,7	0,9	2,3
	ND incidence	3,0	9,0	3,0	2,8	2,0	1,8	3,0	1,0	9,0

Джерело: складено за даними Taxation and Customs Union, KPMG Study of the Illicit Cigarette Market in the European Union 2007–2015.

жаючи на підвищення ставок, обсяги надходжень до бюджету залишилися майже на докризовому рівні, у тому числі внаслідок падіння обсягів виробництва продукції.

Натомість кориснішим для практичного застосування є досвід Польщі, Румунії та Угорщини, які проводили доволі виважену та послідовну акцизну політику, що позитивно відобразилось як на обсягах надходжень до бюджету, так і на обсягах виробництва та кількості контрафактної продукції. Приміром, у Польщі у 2010 р. ставка акцизного податку на сигарети у порівнянні із 2007 р. зросла на 18 євро, або ж на 36,0% відповідно. Хоча питома вага ринку нелегальної продукції збільшилася на 5,7 в. п. у загальній структурі, обсяги надходжень податку до бюджету зросли на 32,0%. У Румунії мінімальне акцизне зобов'язання у 2008–2010 рр. було підвищено на 36 євро, або у 1,95 разу, що вплинуло на збільшення надходжень акцизного податку до бюджету на 44,1% при збільшенні тіньової складової ринку сигарет на 12,0 в. п. За умов нестійкого економічного відновлення для України актуалізувалося питання використання акцизного оподаткування як одного з дієвих резервів наповнення дохідної частини бюджету, тому важливим є врахування відповідних уроків щодо різкого збільшення податкового навантаження, що призводять до порушень ринкової рівноваги та втрати загальної економічної ефективності.

Бюджетне планування і прогнозування є важливою складовою бюджетного процесу, від його ефективності залежить обсяг фінансових ресурсів, що залучаються для забезпечення виконання покладених на державу функцій та завдань. Згідно зі статтею 21 Бюджетного кодексу України основні фінансові органи держави мають формувати прогноз бюджету на плановий та наступні два за плановим бюджетні періоди, крім того, віднедавна запроваджено алгоритм затвердження та схвалення Основних напрямів бюджетної політики на трирічний період. Враховуючи наведене, доцільним та обґрунтованим є оприлюднення ставок акцизного податку в даному періоді в рамках плану-графіка збільшення ставок акцизного податку на тютюнову продукцію.

Фактор ціни сигарет є одним із ключових в питаннях використання акцизного оподаткування як інструменту контролю за поширеністю тютюнопаління в суспільстві. Наукові дослідження, що присвячені аналізу взаємозв'язку між динамікою ціни та попитом на тютюнові вироби, містять висновки про високу щільність зв'язку між даними показниками, причому збільшення витрат домогосподарств на тютюнові вироби зменшує обсяг їх споживання та збільшує кількість осіб, які кидають куріння [6– 8; 10]. У процесі дослідження визначено динаміку індексу доступності сигарет в Україні в періоді 2007–2016 рр. (табл. 2). За останнє десятиліття номінальна ціна пачки сигарет зросла у 7,12 разу. Водночас, проводячи корекцію ціни на індекс інфляції, реальна ціна пачки сигарет збільшилася у 2,25 разу. Враховуючи те, що в наведеному періоді середній рівень доходів домогосподарства в річному вираженні збільшився у 3,04 разу, індекс доступності сигарет зменшився у 2,32 разу.

У цілому, починаючи із 2009 р., прослідковується тенденція поступового зниження доступності тютюнових виробів в Україні, за виключенням 2016 р. Причиною цьому служило утримання ціни пачки цигарок виробниками продукції. Мінімальне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку, який є складовою ціни підакцизного товару, у 2016 р. було збільшено на 40,0% – тобто ціна пачки мала б зрости як мінімум на 2,43 гривні. Водночас у середньому ціна пачки зросла лише на 1,18 грн. Цілком очевидно, що основні виробники тютюнової продукції синхронно стримували об'єктивне зростання вартості сигарет з метою збереження власної частки ринку. Зміна алгоритму розрахунку акцизного податку у 2016 р., за якою адвалорна ставка податку розраховується з урахуванням податку на додану вартість, та запровадження 5-відсоткового акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлею підакцизних товарів, що розраховується аналогічно, вплинула на подорожчання сигарет преміум-класу більшою мірою, аніж сигарет дешевого сегмента. Наслідком

Таблиця 2

Індекс доступності сигарет в Україні у 2007–2016 рр.

Рік	Номінальна ціна пачки сигарет, грн	Індекс споживчих цін (2007 = 100)	Реальна ціна пачки сигарет, грн	Середній рівень доходів домогосподарства, грн	Індекс доступності
2007	2,21	100,0	2,21	24145,2	1,00
2008	2,73	122,3	2,23	34713,6	1,16
2009	4,93	137,3	3,59	36183,6	0,67
2010	6,89	149,8	4,60	41629,2	0,55
2011	8,19	156,7	5,23	46100,4	0,52
2012	8,90	156,4	5,69	49610,4	0,51
2013	10,12	157,2	6,44	53450,4	0,48
2014	11,81	196,3	6,02	54759,6	0,42
2015	14,57	281,3	5,18	62780,4	0,39
2016	15,75	316,2	4,98	73453,1	0,43

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України та Державної фіскальної служби України.

реалізації зазначених новацій стало одержання збитків для тютюнових компаній та недоотримання мільярдів гривень до доходів бюджету різних рівнів. Таким чином, маємо невтішний приклад реалізації *lose-lose strategy* у сфері акцизного оподаткування.

При формуванні стратегії акцизного оподаткування необхідним є врахування поведінки споживачів відповідного виду підакцизної продукції в разі підвищення її ціни внаслідок збільшення податкового навантаження. Галузь поведінкових фінансів з урахуванням сукупності методів та підходів окреслює горизонти та систематизує індивідуальні дії споживача. Можливими варіантами є зменшення споживання, накопичення запасів товару перед підвищенням ціни, структурне заміщення споживання сигарет преміум-класу сигаретами дешевшого сегмента, іншими видами тютюнової продукції, з яких справляється менший розмір податку, контрафактною чи контрабандною продукцією. Особливістю оподаткування сигарет є одночасне застосування адвалорної та специфічної ставки податку, і відмінності в реакції споживачів на підвищення даних ставок обумовлені тим, що пропозиція сигарет присутня в широкому ціновому діапазоні. За умов реалізації сценарію структурного заміщення споживання відбувається невиконання основних завдань регуляторних механізмів акцизного оподаткування щодо зниження показника поширеності тютюнопаління та покращення стану громадського здоров'я.

Результати емпіричного дослідження [10] свідчать, що попит на сигарети дисконтного сегмента є менш еластичним у порівнянні із сигаретами середнього та преміум-класу, що має бути враховано при визначенні найбільш оптимальної структури оподаткування. Регулювання розміру мінімального акцизного зобов'язання та специфічної ставки податку є більш ефективними інструментами державної політики у сфері контролю за тютюнопалінням у порівнянні з адвалорною ставкою податку за рахунок зниження цінового розриву між брендами сигарет. Крім того, при реалізації наведених заходів податкового регулювання усуваються можливості виробників щодо маніпулювання цінами тютюнових виробів, як це було зафіксовано у 2016 р. Водночас специфічна ставка податку, як і мінімальне акцизне зобов'язання, встановлюються у фіксованому вимірі на 1000 сигарет, тому потребують постійного перегляду з урахуванням цінової динаміки.

ВИСНОВКИ

Акцизне оподаткування має постійно вдосконалюватися та адаптуватися до інституційних перетворень економічного середовища, глобальних тенденцій розвитку податкової політики з урахуванням необхідності гармонійного поєднання фіскальних і регулюючих ефектів. Формування податкової стратегії, яка враховуватиме об'єктивну необхідність відповідної уніфікації податкового законодавства з Європейським Союзом та вітчизняні реалії, сприятиме підвищенню результативності державного податкового ризик-менеджменту. Важливим та актуальним в цьому контексті є аналіз та систематизація досвіду країн із трансформаційною еко-

номікою, які є членами ЄС та гармонізували свою акцизну політику. З моменту підписання та ратифікації Угоди про асоціацію з ЄС кожна країна із трансформаційною економікою у середньому витратила 14 років для підвищення розміру мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби до рівня 64 євро. Крім того, як можна прослідкувати, даним країнам було додатково надано 5 років для збільшення акцизу до 90 євро за 1000 штук сигарет.

Встановлено, що в Латвії, Литві, Естонії та Болгарії відбувалося різке зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби без урахування інтересів учасників ринку, еластичності попиту та індексу доступності сигарет, що відобразилося на суттєвому зростанні тіньової складової ринку підакцизної продукції, недосягненні поставлених фіскальних цілей. Кориснішим для практичного застосування є досвід Польщі, Румунії та Угорщини, які проводили доволі виважену та послідовну акцизну політику щодо регулювання податкового навантаження. Регулювання розміру мінімального акцизного зобов'язання та специфічної ставки податку є більш ефективними інструментами державної політики у сфері контролю за тютюнопалінням у порівнянні з адвалорною ставкою податку. Крім того, при реалізації наведених заходів податкового регулювання усуваються можливості виробників щодо маніпулювання цінами тютюнових виробів, як це було зафіксовано в Україні у 2016 р. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Жукевич О. М.** Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Сер.: Економічні науки. 2012. № 1-2. С. 258–260.
2. **Козарезенко Л. В.** Акцизний податок як фінансовий регулятор поширення тютюнопаління в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 8. С. 311–324.
3. **Красовський К. С.** Аналіз політики щодо тютюнових акцизів в Україні у 2013–2016 роках з точки зору охорони здоров'я. *Економіка і право охорони здоров'я*. 2016. № 2. С. 100–107.
4. **Смит А.** Исследование о природе и причинах богатства народов/пер. с англ. М.: ЭКСМО, 2009. 956 с.
5. **Соколовська А. М.** Податкові аспекти acquis ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 21–44.
6. **Chaloupka F. J., Yurekli A., Fong G. T.** Tobacco Taxes as a Tobacco Control Strategy. *Tobacco Control*. 2012. Vol. 21. No. 2. P. 172–180.
7. **Chiou L., Muehlegger E.** Consumer Response to Cigarette Excise Tax Changes. *National Tax Journal*. 2014. Vol. 67. No. 3. P. 621–650.
8. **Kostova D., Ross H., Blecher E., Markowitz S.** Prices and Cigarette Demand: Evidence from Youth Tobacco Use in Developing Countries. *National Bureau of Economic Research*. 2010. No. 15781.
9. **Laffer A. B.** Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice (Economic Theory of Taxation). *Economic Policy*. 2016. No. 5. P. 50–67.
10. **High-resolution Behavioral Economic Analysis of Cigarette Demand to Inform Tax Policy/MacKillop J. et al.** *Addiction*. 2012. Vol. 107. No. 12. P. 2191–2200.

REFERENCES

Chaloupka, F. J., Yurekli, A., and Fong, G. T. "Tobacco Taxes as a Tobacco Control Strategy". *Tobacco Control*. Vol. 21, no. 2 (2012): 172-180.

Chiou, L., and Muehlegger, E. "Consumer Response to Cigarette Excise Tax Changes". *National Tax Journal*. Vol. 67, no. 3 (2014): 621-650.

Krasovskyi, K. S. "Analiz polityky shchodo tiutiunovykh aktsyziv v Ukraini u 2013-2016 rokakh z tochky zoru okhorony zdorovia" [Policy analysis in relation to tobacco excise taxes in Ukraine in 2013-2016, in terms of health]. *Ekonomika i pravo okhorony zdorovia*, no. 2 (2016): 100-107.

Kozarezenko, L. V. "Aktsyznyi podatok yak finansovyi rehuliator poshyrennia tiutiunopalinnia v Ukraini" [Excise tax as a financial regulator prevalence of tobacco use in Ukraine]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 8 (2014): 311-324.

Kostova, D. et al. "Prices and Cigarette Demand: Evidence from Youth Tobacco Use in Developing Countries". *National Bureau of Economic Research*, no. 15781 (2010).

Laffer, A. B. "Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice (Economic Theory of Taxation)". *Economic Policy*, no. 5 (2016): 50-67.

MacKillop, J. et al. "High-resolution Behavioral Economic Analysis of Cigarette Demand to Inform Tax Policy". *Addiction*. Vol. 107, no. 12 (2012): 2191-2200.

Sokolovska, A. M. "Podatkovi aspekty acquis Yes yak oriientyry vdoskonalennia aktsyznoho podatku v Ukraini" [Tax aspects the EU acquis as a guide for the improvement of the excise tax in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, no. 12 (2016): 21-44.

Smit, A. *Issledovaniye o prirode i prichinakh bogatstva narodov* [An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations]. Moscow: EKSMO, 2009.

Zhukovych, O. M. "Transformatsiia aktsyznoho opodatku-vannia tiutiunovykh vyrobiv v Ukraini" [The transformation of the excise taxation of tobacco products in Ukraine]. *Visnyk Zhytomirskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu*. Ser.: Ekonomichni nauky, no. 1-2 (2012): 258-260.