

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ТА ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.22(477)

**Атаманчук Н. І.,**

*кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права  
Навчально-наукового інституту права  
Національного університету державної фіскальної служби України*

### ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

#### LEGAL ASPECTS OF EXCISE TAX ON TOBACCO PRODUCTS

Статтю присвячено питанню правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів в Україні та напрямом адаптації вітчизняного законодавства до вимог Європейського Союзу. Проаналізовано основні зміни податкового законодавства у 2018 р. щодо цього податку. Узагальнено проблемні аспекти адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів і запропоновано шляхи вдосконалення правового регулювання в цій сфері.

**Ключові слова:** акцизний податок, акцизний податок з тютюнових виробів, підакцизні товари, акцизна марка, Податковий кодекс України.

Стаття посвячена вопросу правового регулирования акцизного налога с табачных изделий в Украине и направлениям адаптации отечественного законодательства к требованиям Европейского Союза. Проанализированы основные изменения налогового законодательства в 2018 г. по этому налогу. Обобщены проблемные аспекты администрирования акцизного налога с табачных изделий и предложены пути совершенствования правового регулирования в данной сфере.

**Ключевые слова:** акцизный налог, акцизный налог с табачных изделий, подакцизные товары, акцизная марка, Налоговый кодекс Украины.

The article is devoted to the issue of legal regulation of excise tax on tobacco products in Ukraine and areas of adaptation of domestic legislation to the requirements of the European Union. The main changes of tax legislation in 2018 concerning this tax are analyzed. The problem aspects of administration of the excise tax on tobacco products are generalized and ways of improving the legal regulation in this area are proposed.

**Key words:** indirect taxation, excise tax, excisable goods, the Tax Code of Ukraine.

**Постановка проблеми.** Сьогодні питання реформування акцизного оподаткування є одним із найбільш актуальних у становленні загальної системи оподаткування нашої держави. Особливої уваги потребує вивчення особливостей обчислення акцизного податку з тютюнових виробів, проблемних аспектів правового регулювання та шляхів їх вирішення з урахуванням забіжного досвіду. Вивчення саме досвіду Європейського Союзу (далі – ЄС) у сфері акцизного оподаткування має не тільки теоретичне, а й практичне значення в умовах входження України до ЄС та гармонізації національного податкового законодавства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам акцизного оподаткування присвячено наукові дослідження В. Андрущенка, В. Вишневського, Д. Гетманцева, О. Данілова, Ю. Іванова, В. Коротуна, М. Кучерявенка, І. Луніної, І. Лютого, О. Оксенюк, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Федосова, С. Юргелевича та ін. Не применшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених, зауважимо, що питання правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів залишається недостатньо дослідженим і зумовлює необхідність поглиблення та розширення дослідження в умовах реформування податкового законодавства та гармонізації з нормами ЄС.

**Метою статті** є дослідження особливостей правового регулювання акцизного податку з тютюнових

виробів, проблемних аспектів і шляхів реформування чинного податкового законодавства.

**Виклад основного матеріалу.** Правове регулювання акцизного податку в Україні здійснюється відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1]. П. 14.1.4 ст. 14 ПКУ акцизний податок визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Під акцизними товарами (продукцією), відповідно до п. 14.1.145 ст. 14 ПКУ, є товари за кодами згідно з УКТ ЗЕД, на які цим Кодексом встановлено ставки акцизного податку. Ст. 215 ПКУ чітко визначає перелік підакцизних товарів. Одним із цих товарів є тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну. Тютюновими виробами законодавець визначає сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорку та інші вироби з тютюну чи його заміників для куріння, нюхання, смоктання чи жування (п. 14.1.252 ст. 14 ПКУ). Закон України «Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення» від 22 вересня 2005 р. № 2899-IV визначає тютюн як засіб, що містить нікотин і виготовлений із рослини родини пасльонових; замітники тютюну – як засоби, які за своєю дією на

здоров'я людини відповідають тютюну, але не містять його [2].

Розділом VI ПКУ визначено систему елементів податкового механізму акцизного податку, таких як: платники (ст. 212 ПКУ), об'єкти оподаткування (ст. 213 ПКУ), база оподаткування (ст. 214 ПКУ), перелік підакцизних товарів і ставки податку (ст. 215 ПКУ), дата виникнення податкових зобов'язань (ст. 216 ПКУ), порядок обчислення (ст. 217–218, ст. 220–221 ПКУ), строки сплати податку (ст. 222 ПКУ), складення та подання декларації з акцизного податку (ст. 223 ПКУ), контроль за сплатою податку (ст. 224 ПКУ) та ін.

Особливості обчислення саме акцизного податку з тютюнових виробів визначає ст. 221 ПКУ. Зокрема, обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками. У разі визначення податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою за встановлене мінімальне акцизне податкове зобов'язання, а саме: для сигарет без фільтра, цигарок і сигарет із фільтром – 3 019,85 грн за 1 000 штук [1]. Також ст. 220 ПКУ визначає особливості обчислення податку з тютюнових виробів за адвалорними ставками. Так, встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін. Ст. 226 ПКУ визначає виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Зокрема, у разі виробництва на митній території України тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару. Наявність наклеєної в установленому порядку марки акцизного податку встановленого зразка на пляшці (упаковці) алкогольного напою та пачці (упаковці) тютюнового виробу є однією з умов для ввезення на митну територію України і продажу таких товарів споживачам, а також підтвердженням сплати податку та легальності ввезення товарів.

Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1251 затверджено положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів [3].

Марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів дизайном і кольором. Маркування тютюнових виробів здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України [4].

Необхідно зазначити, що основні зміни податкового законодавства у 2018 р. реалізовані Законом

України від 07 грудня 2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» [5]. Зазначеним Законом встановлено графік збільшення специфічних ставок акцизного податку на тютюнові вироби та мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів у 2018 р. (з урахуванням попередньої індексації загалом на 29,7%) та до 2025 р. на 20% щорічно до досягнення мінімального стандарту ЄС (90 євро за 1 000 шт.). Окрім того, з 01 січня 2018 р. збільшено строк відстрочення авансової сплати акцизного податку у разі придбання акцизних марок на тютюнові вироби з 5 до 15 робочих днів. А з 01 січня 2025 р. змінами передбачено запровадження визначення середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет і загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку на сигарети. Встановлено також порядок визначення частки загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку у середньозваженій роздрібній ціні (60% від вартості) продажу сигарет [6].

Такі нововведення спрямовані, насамперед, на дотримання вимог Директиви Ради Європейського Союзу № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів щодо частки акцизу у середньозваженій роздрібній ціні продажу сигарет як мінімум 60% [7]. Для цього й запроваджується механізм визначення такої ціни.

Необхідно зазначити, що більшість розроблених останнім часом пропозицій у частині реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні обґрунтовується необхідністю виконання положень, передбачених Рамковою конвенцією ВООЗ із боротьби проти тютюну [8] й економічною частиною Угоди про асоціацію України з ЄС [9].

Як слушно зазначають А.М. Соколовська та Л.Б. Райнова, з підвищенням акцизних ставок на тютюнові вироби не варто зволікати, тим більше, що вжиття таких заходів є доцільним як у контексті досягнення цілей у сфері охорони здоров'я населення, так і забезпечення відповідного рівня бюджетних надходжень, крім того, воно є необхідним у рамках взятих країною євроінтеграційних зобов'язань [10, с. 93–94].

А.К. Глущенко та Г.М. Фадєєва напрямами діяльності та механізмами реалізації акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання тютюновими виробами виділяють такі: зростання ставок оподаткування тютюнових виробів до 70% їх роздрібної ціни шляхом підвищення акцизного податку з метою досягнення рівня оподаткування, рекомендованого ЄС; підвищення специфічної складової частини акцизного податку на тютюнові вироби з огляду на отримання максимальних регулюючих ефектів щодо охорони здоров'я; інвестування частки бюджетних надходжень від акцизного податку на тютюнові вироби у програми, направлені на попередження та припинення паління тютюну, а

також на фінансування заходів з охорони здоров'я; посилення державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів і збільшення покарання за вчинення контрабандних злочинів [11, с. 39].

Вчені Г.В. Даценко та В.В. Ємець висловлюють позицію щодо віднесення акцизного податку до місцевих, коли кожен регіон отримуватиме дохід від тютюнопаління в місцевий бюджет і матиме можливість забезпечити наповнення дохідної частини. Позитивним явищем вказані вчені вважають те, що кожен регіон матиме можливість самостійно регулювати кількість курців. Також на меншій території легше простежити за нелегальною торгівлею підакцизними товарами, а це полегшить роботу контрольних перевірочних органів [12, с. 99].

Нам імпонує інший варіант реформування акцизного оподаткування, який, на думку Г.В. Даценко та В.В. Ємець, полягає у надходженні коштів від тютюнового акцизу до державного бюджету з метою фінансування закладів охорони здоров'я. Тобто, всі кошти, що надходять до державного бюджету, будуть виділені на реформування системи охорони здоров'я, проведення соціальних програм щодо забезпечення необхідним обладнанням. Це дасть можливість, як пишуть вчені, покращити демографічну ситуацію в Україні за рахунок підвищення рівня життя населення [13, с. 100].

Також, на нашу думку, перспективним кроком реформування акцизного оподаткування на сучасному етапі є оподаткування електронних сигарет (далі – е-сигарет) і віднесення їх до переліку підакцизних.

На жаль, у нашому законодавстві відсутнє визначення е-сигарет, що унеможливає регулювання їх оподаткування. Єдине посилання на ці вироби міститься в УКТ ЗЕД, який відносить електронні сигарети до «електричних машин та обладнання» (код 8543), а рідини для е-сигарет – до «хімічної продукції» (код 3824). Як зазначає Ганна Гопко [13], відповідно до аналітичного звіту ВООЗ щодо наявних проблем регулювання е-сигарет в Україні виробники, імпортери та продавці е-рідин не дотримуються єдиних правил і здійснюють маркування на свій розсуд; контейнери з рідинами для е-сигарет не відповідають навіть мінімальним вимогам передачі інформації про небезпеку, токсичність нікотину; не містять правил поводження з хімічною рідиною та інструкцію щодо дій у разі отруєння; на ринку присутні контейнери з рідинами, які містять смертельні дози нікотину, як для дітей, так і для дорослих (за орального застосування); маркетинг електронних сигарет і рідин до них не врегульований, тому можна спостерігати досить агресивну рекламу цих продуктів; українське законодавство не відповідає рекомендаціям РКТБ ВООЗ і вимогам Директиви 2014/40/ЄС, яка запроваджена у країнах ЄС з 2016 р.

Дискусії з приводу правового врегулювання та навіть оподаткування електронних сигарет точаться і в Європейському Союзі. Найбільш активно за оподаткування е-сигарет виступає Франція. Водночас у деяких країнах Європи продаж е-сигарет

заборонено (Данія, Норвегія, Італія), в інших дозволено їх імпорт лише для власного використання [14, с. 273].

Необхідно зазначити, що Парламентом України розглядаються законопроекти, що врегулюють усі аспекти виробництва, продажу, реклами та маркування е-сигарет, а саме: проект Закону «Про внесення змін до деяких законів України щодо охорони здоров'я населення від шкідливого впливу тютюну» від 13 травня 2015 р. № 2820 [15], проект Закону «Про внесення змін до деяких законів України щодо виконання зобов'язань України за Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами (стосовно виробництва, презентації та реалізації тютюнових виробів, їх реклами і спонсорства)» від 03 квітня 2015 р. № 2430-1 [16].

На думку вчених, однією з нагальних проблем у сфері акцизного оподаткування є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів для боротьби з контрабандою та запобігання ухиленню від сплати акцизів. Аналізуючи світовий досвід боротьби з контрабандою тютюнових виробів, вчені виділяють кілька загальних напрямів в організації протидії, які застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; систему маркування тютюнових виробів з метою відстеження та контролю ланцюга постачань; міжвідомче співробітництво національних установ; співпрацю державних органів із представниками тютюнової промисловості, у т. ч. шляхом укладення угод; створення спеціалізованих контролюючих і правоохоронних структур; координацію зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни завдяки введенню електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензуванню тютюнових компаній; ефективну діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво й обмін інформацією [17, с. 29–30].

Найпоширеніші підходи до боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами для країн ЄС віднесено ліцензування, маркування, національний облік, відстеження та простеження, податкову гармонізацію, угоди з промисловістю, просвітницьку діяльність та ін. [17, с. 55].

#### **Висновки.**

1. Перед Україною як державою, що є асоційованим членом ЄС, стоїть завдання гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів.

2. Враховуючи світові тенденції акцизного оподаткування тютюнових виробів, в Україні існують необхідні передумови для підвищення ставок акцизних податків. Підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби сприятиме реалізації фіскального потенціалу акцизного податку завдяки збільшенню надходжень до бюджету. Також збільшення цін сприятиме зменшенню попиту на тютю-

нові вироби. Ризики, які виникають у разі збільшення ставок акцизного податку, можна нейтралізувати адміністративними методами (забезпеченням ефективного контролю за виробництвом тютюнових виробів і попередженням їх нелегального виробництва і контрабанди).

3. Вбачаємо за доцільне частини бюджетних надходжень від акцизного податку на тютюнові вироби спрямувати на інвестування загальнодержавних програм, направлених на попередження та припинення шкідливої звички паління, а також на фінансування заходів з охорони здоров'я. У контексті викладеного пропонуємо внесення змін до Бюджетного кодексу України.

4. Перспективним аспектом реформування акцизного оподаткування на сучасному етапі є оподаткування електронних сигарет, змінних картриджів і заправних пристроїв до них, що містять ніко-

тин, а також віднесення їх до переліку підкацизних. Для цього необхідне внесення змін до ПКУ, а саме:

– доповнення ст. 14 ПКУ поняттям «електронні сигарети» як продукту, який може бути використаний для споживання нікотиновмісної пари через ротову порожнину, або будь-який компонент цього продукту, включаючи картридж, резервуар і пристрій без картриджа чи резервуара;

– доповнення п. 215.1 ст. 215 ПКУ викласти у такій редакції: «тютюнові вироби, тютюн і промислові заміники тютюну, електронні сигарети та / або будь-який компонент цього продукту (включаючи картридж, резервуар і пристрій без картриджа чи резервуара)».

На нашу думку, такі уточнення повніше врахують практику адміністрування акцизного податку з тютюнових виробів і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4987> (дата звернення: 19.01.2019).
2. Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення : Закон України від 22 вересня 2005 р. № 2899-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2899-15> (дата звернення: 19.01.2019).
3. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п> (дата звернення: 19.01.2019).
4. Деякі питання маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів : постанова Кабінету Міністрів України від 13 березня 2013 р. № 188. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-2013-п#n15> (дата звернення: 19.01.2019).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07 грудня 2017 р. № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19> (дата звернення: 19.01.2019).
6. Основні зміни податкового законодавства у 2018 році, які стосуються акцизного податку. *Офіційний сайт Державної Фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnodержavnii-podatki/aktsizniy-podatok/komentari-fahivitsiv-dps/323187> (дата звернення: 19.01.2019).
7. Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : розпорядження Кабінету Міністрів України від 28 березня 2012 р. № 156-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-р> (дата звернення: 20.01.2019).
8. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну від 15 березня 2006 р. № 897\_001. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001) (дата звернення: 19.01.2019).
9. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30 листопада 2015 р. № 984\_011. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011) (дата звернення: 21.01.2019).
10. Соколовська А.М., Райнова Л.Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–115.
11. Глушенко А.К., Фадеева Г.М. Вплив специфічного акцизу на розвиток ринку тютюнових виробів в Україні. *Вісник НТУ «ХПІ»*. Серія: *Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. 2017. № 54 (1257). С. 36–40.
12. Даценко Г.В., Ємець В.В. Соціальний аспект впливу акцизного податку на тютюнові вироби в Україні та країнах ЄС. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. № 3 (2). С. 95–100.
13. Гопко Г. Серед євроінтеграційних зобов'язань України у сфері громадського здоров'я є імплементація Директиви щодо контролю над тютюном, яка врегульовує усі аспекти виробництва, продажу, реклами і маркування електронних сигарет. URL: <http://rada.gov.ua/news/Novyny/157687.html>. (дата звернення: 21.01.2019).
14. Стародуб Д.М. Правове регулювання обігу е-сигарет та перспективи їх акцизного оподаткування в Україні. *Фінансова безпека України на сучасному етапі*: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Ірпінь, 28 листопада 2017 р. Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. С. 271–274.
15. Про внесення змін до деяких законів України щодо охорони здоров'я населення від шкідливого впливу тютюну : проект Закону від 13 травня 2015 р. № 2820 URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=55081](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55081) (дата звернення: 28.01.2019).
16. Про внесення змін до деяких законів України щодо виконання зобов'язань України за Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами (стосовно виробництва, презентації та реалізації тютюнових виробів, їх реклами і спонсорства) : проект Закону від 03 квітня 2015 р. № 2430-1. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54658](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54658) (дата звернення: 28.01.2019).
17. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В.І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 66 с.