

**Аналітична записка з питань порівняльного законодавства
щодо відповідності пропозицій про внесення змін до Податкового кодексу
України стосовно підвищення ставок акцизного податку євроінтеграційним
зобов'язанням України***

***Анотація.** В аналітичній записці викладено результати дослідження законодавчих ініціатив щодо підвищення ставок акцизного податку з метою визначення рівня їх відповідності Директиві Ради 2011/64/ЄС про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби. Вивчено досвід окремих європейських держав щодо застосування специфічних та адвалорних ставок акцизного податку.*

***Ключові слова:** тютюнові вироби, сигарети, акцизний податок, адвалорна ставка, специфічна ставка.*

Вступ. Директиву Ради 2011/64/ЄС про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (далі – Директива 2011/64/ЄС)¹ прийнято на виконання Рамкової конвенції із боротьби проти тютюну (ратифікована Україною у 2006 році)². Крім ратифікації Конвенції, Україна взяла на себе зобов'язання щодо гармонізації ставок акцизного податку на тютюнові вироби з європейськими з метою як зменшення шкідливого впливу тютюну на здоров'я нації, так і уникнення (нівелювання економічної доцільності) контрабанди сигарет із України до держав-членів ЄС, в Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію)³.

Директива 2011/64/ЄС передбачає, що сигарети, вироблені в Союзі та імпортовані із третіх країн, оподатковуються адвалорним акцизом, розрахованим виходячи з максимальної роздрібною ціни, включаючи мита та специфічний акциз, розрахований на одиницю продукції. Водночас будь-яка держава-член може виключити мита з основи для розрахунку адвалорного акцизу на сигарети.

Ставка адвалорного акцизу та розмір специфічного акцизу мають бути однаковими для всіх сигарет. На заключному етапі гармонізації структури податку в усіх державах-членах для сигарет має бути визначена однакова пропорція між специфічним акцизом та сумою адвалорного акцизного податку та податку з обороту таким чином, щоб діапазон роздрібною ціни достатньо відображав різницю у вартості доставки від виробників. При необхідності акциз на сигарети може включати мінімальну податкову складову за умови суворого дотримання змішаної структури оподаткування та встановленої частки акцизного збору (стаття 7).

¹ Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/64/oj>

² Про ратифікацію Рамкової конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну: Закон України від 15.03.2006 р. № 3534-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3534-15#Text>

³ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

У статті 9 Директиви 2011/64/ЄС визначено, що держави-члени мають застосовувати мінімальний податок на споживання сигарет, який включає, зокрема, специфічний акциз на одиницю продукції, адвалорний акциз, розрахований, виходячи з максимальної роздрібною ціни та ПДВ, пропорційно до роздрібною ціни.

Відповідно до статті 10 Директиви 2011/64/ЄС із 1 січня 2014 року загальна сума акцизу на сигарети має становити не менше 60 % середньозваженою роздрібною ціни реалізації сигарет, випущених для споживання. Цей акциз не може бути нижчим, ніж 90 євро за 1000 сигарет незалежно від середньозваженою роздрібною ціни реалізації. Держави-члени, які запроваджують акцизний збір у розмірі не менше 115 євро за 1000 сигарет, виходячи із середньозваженою роздрібною ціни продажу, не зобов'язані дотримуватися вимоги щодо 60 %. Держави-члени поступово підвищували акцизні збори для виконання цих вимог протягом 3 років (із дня набуття чинності Директивою 01.01.2011 року). Усвідомлюючи можливі негативні наслідки різкого здорожчання тютюнових виробів, Болгарія, Естонія, Греція, Латвія, Литва, Угорщина, Польща та Румунія застосували перехідний період до 31 грудня 2017 року. Таким чином, у цих країнах поступове підвищення ставок акцизного податку відбувалося щонайменше 7 років.

У свою чергу, в Україні заходи із імплементації вимог Директиви 2011/64/ЄС передбачали: встановлення мінімального рівня загального акцизного податку на сигарети відповідно до норм ЄС; законодавче закріплення мінімального акцизного податку на сигари та сигарилли, а також дрібно нарізаний тютюн відповідно до норм ЄС; встановлення мінімального рівня загального акцизного податку на тютюнові вироби, крім сигарет, відповідно до норм ЄС; розгляд доцільності законодавчого закріплення положення про визначення розміру акцизного податку в еквіваленті до євро та періодичності доповідей інституціям ЄС про ставки та структуру акцизного податку в Україні (п.п. 1528, 1529, 1531, 1532 Плану заходів із виконання Угоди про асоціацію⁴).

На виконання цих цілей було ухвалено Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»⁵, де запроваджено норми, які мали б шляхом поступового збільшення протягом семирічного періоду забезпечити мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів відповідно до Директиви 2011/64/ЄС (за підрахунками – близько 93 євро за 1000 штук), та імплементувати до Податкового кодексу України її вимоги щодо частки загальною суми податкових зобов'язань із акцизного податку у вартості тютюнових виробів. У подальшому було внесено коригуючі зміни, що більш реалістично враховували курс євро та

⁴ План заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: затверджено постановою КМУ від 25.10.2017 р. № 1106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1106-2017-%D0%BF#Text>

⁵ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text>

процеси інфляції і були покликані довести ставку акцизу до 93 євро до 2025 року. Однак, враховуючи нинішній рівень інфляції, чинні норми Податкового кодексу України не забезпечують імплементацію Директиви 2011/64/ЄС до національного законодавства (мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів до 2025 року передбачено на рівні 3 019,85 грн).

На разі на розгляді Верховної Ради України знаходиться низка законопроектів, які покликані вирішити цю проблему (реєстр. № 11090 від 18.03.2024 року та 4 альтернативні до нього проекти). Через деякі розбіжності у застосуванні адвалорного та специфічного акцизних податків виникає необхідність розглянути особливості встановлення адвалорної складової у Директиві 2011/64/ЄС та практиці держав-членів ЄС.

Основна частина. Основною проблемою впровадження високих ставок акцизного податку на тютюнові вироби, як і реалізації інших положень Директиви 2011/64/ЄС (а відтак, і здорожчання сигарет), є зростання ринку нелегального тютюну у зв'язку із низькою купівельною спроможністю населення. У свою чергу це не тільки не покращує, а погіршує стан здоров'я нації через низьку якість фальсифікованої та безакцизної тютюнової продукції. Оскільки і зараз, відповідно до чинного законодавства, постійно зростає ціна на тютюнові вироби, за даними моніторингу, що проводить Kantar Україна, середньорічний рівень нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні в 2023 році сягнув рекордних 21,8 % (проти 19,9 % в 2022 році), втрати бюджету експерти оцінюють у 23,5 млрд грн на рік. При цьому у жовтні 2023 року, коли проводилися останні дослідження, рівень нелегальної продукції становив вже 25,7 %⁶, тобто більш ніж чверть ринку. І, хоча на теперішній час у тому числі на законодавчому рівні вжито певних заходів щодо зменшення «тіньового» сегменту ринку, очевидно, що їх недостатньо⁷. Відтак, і у Верховній Раді України, і у легальних учасників ринку та експертів є розуміння щодо необхідності подальшої боротьби із даною ситуацією⁸.

Внесені до Парламенту законопроекти «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» (реєстр. № 11090 від 18.03.2024 року) та альтернативний до нього «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» (реєстр. № 11090-1 від 01.04.2024 року)⁹ спрямовані на

⁶ Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні 2023. Хвиля 3. URL: https://www.kantar.com/ua/inspiration/ait/monitoring-nelehalnoi-torgivli-tutunovyh-vyrobiv_zhovten-2023

⁷ Див. з цього приводу Парламентське дослідження щодо адаптації положень законодавства України до положень права ЄС у частині встановлення ставок акцизного податку на тютюнові вироби. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/32663.pdf>

⁸ Див., наприклад: Підвищення акцизу на тютюн без зменшення нелегального ринку призведе до більшого зростання тині – Гетманцев. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/excise/89006-pidvishhennia-akcizu-na-tiutiun-bez-zmensennia-nelegalnogo-rinku-prizvede-do-bilshogo-zrostannia-tini-getmancev/>; В Україні легко придбати нелегальні сигарети. Чому так сталося. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/markets/sigareti-2024-yak-zminyvat-rozmir-akcizu-riziki-rinku-i-shcho-vplivaye-na-nelegalniy-prodazh-50379747.html>; Слідами тютюнової тині. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/01/23/709080/>

⁹ Законопроекти для дослідження були обрані згідно з зверненням замовника.

поступове приведення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до вимог Директиви 2011/64/ЄС аби забезпечити імплементацію європейських норм у національне законодавство.

Законопроекти містять аналогічні один одному положення, які стосуються:

збільшення з 01 січня 2028 року ставок специфічного акцизного податку на тютюнові вироби з огляду на мінімальний рівень, визначений Директивою 2011/64/ЄС, з одночасним зменшенням акцизного навантаження на тютюнові вироби для електричного нагрівання (ТВЕН);

поступового, починаючи з 01 липня 2024 року, щорічного підвищення ставок специфічного акцизного податку для приведення їх до мінімального рівня;

визначення грошовою одиницею ставки специфічного акцизного податку на тютюнові вироби у євро;

особливостей порядку обчислення акцизного податку з тютюнових виробів за ставками, вираженими в іноземній валюті;

послаблення на період дії воєнного стану обмеження щодо накопичення обсягів тютюнових виробів на складах перед підвищенням ставок акцизного податку (антифорстолінг) у розмірі 120 % середньомісячного обсягу реалізації на митній території України тютюнових виробів.

По суті відмінності в положеннях проектів зводяться до пропозицій щодо адвалорної складової акцизного податку (див. Табл. 1).

Табл. 1.

Відмінності законопроектів про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби (реєстр. № 11090 від 18.03.2024 року та реєстр. № 11090-1 від 01.04.2024 року)

№ п/п	Положення законопроекту	№ 11090 від 18.03.2024 р.	№ 11090-1 від 01.04.2024 р.
1.	Підвищення адвалорної ставки акцизного податку	Відсутнє	Пропонується підвищити адвалорну ставку для: сигарет без фільтра, цигарок (2402 20 90 10), сигарет з фільтром (2402 20 90 20), сигарил, включаючи сигарили з відрізними кінцями, з вмістом тютюну (2402 10 00 90) до 25 %.
2.	Запровадження перехідних положень для адвалорної ставки	Пропонується в Перехідних положеннях Податкового кодексу передбачити адвалорну ставку для: сигарет без фільтра, цигарок (2402 20 90 10), сигарет з фільтром (2402 20 90 20), сигарил, включаючи	Відсутнє

		сигарили з відрізаними кінцями, з вмістом тютюну (2402 10 00 90) на рівні 12 %.	
--	--	---	--

Щодо згаданих відмінностей, норма у законопроекті реєстр. № 11090-1 обґрунтована необхідністю приведення у відповідність європейському законодавству адвалорної ставки акцизного податку шляхом її збільшення з 12 % до 25 %, що постійно пропорційно збільшуватиме мінімальне акцизне навантаження і таким чином адвалорна складова акцизного податку, що справляється із тютюнових виробів одночасно із його специфічною складовою, буде встановлена на рівні вимог ЄС щодо питомої ваги акцизного податку (в цілому) на кожну пачку сигарет не менше 60 % від ціни продажу такої пачки. Також у пояснювальній записці наголошується, що уникнення збільшення адвалорної ставки акцизного податку призведе до прирівнювання роздрібних цін на тютюнові вироби преміум класу до виробів так званого «низького соціального сегменту», результатом чого буде збільшення курців в Україні серед підлітків та молоді.

При цьому законопроектом ставки специфічного акцизного податку пропонуються на рівні законопроекту реєстр. № 11090 від 18.03.2024 року, а перехідний період для підвищення адвалорних ставок не передбачено.

Щодо наявності у проекті реєстр. № 11090 змін до Перехідних положень Податкового кодексу України про адвалорні ставки для тютюнових виробів на рівні 12 %, зауважимо, що чинними нормами Податкового кодексу України передбачено постійне застосування адвалорної ставки для тютюнових виробів на цьому рівні (підпункт 215.3.2-1 пункту 215.3 статті 215), і пропонованим проектом зміни до цієї норми не передбачені. Таким чином, незрозумілим виглядає внесення до Перехідних положень змін, що дублюють постійні норми цього Кодексу.

Аналізуючи відповідність положень названих законопроектів Директиві 2011/64/ЄС, найперше слід зазначити, що вона стосується виключно тютюнових виробів, відмінних від ТВЕН. Відтак, положення законопроектів щодо ТВЕН у даній аналітичній записці не аналізуються.

Стаття 14 Директиви 2011/64/ЄС передбачає, що тютюнові вироби, відмінні від сигарет, тобто сигари і сигарили, тонко нарізаний тютюн, призначений для скручування сигарет, та інший курильний тютюн оподатковуються акцизним збором, який може бути або адвалорним, розрахованим на основі максимальної ціни роздрібного продажу кожного продукту, вільно визначеної виробниками, або специфічним, вираженим у вигляді суми за кілограм або, у випадку сигар і сигарил, альтернативно, за визначену кількість одиниць, або поєднанням обох – адвалорного та специфічного елементу. Таким чином, вимог щодо адвалорного акцизного податку на ці вироби Директивою чітко не встановлено.

Отже, найголовніші вимоги щодо розміру адвалорних акцизів Директива 2011/64/ЄС, як і зазначалося, встановлює для сигарет. Зокрема, вона передбачає в обов'язковому порядку наявність адвалорної та специфічної складових акцизного податку. При цьому на заключному етапі гармонізації структури податку має бути

визначена однакова пропорція між специфічним акцизом та сумою адвалорного акцизного податку та податку з обороту таким чином, щоб діапазон роздрібної ціни достатньо відображав різницю у вартості доставки від виробників (стаття 7), при цьому специфічна складова акцизного збору на сигарети не повинна бути меншою за 7,5 % і більшою за 76,5 % від суми загального податкового тягаря, що є результатом сукупності специфічного акцизного податку, адвалорного акцизного податку та ПДВ, що стягуються із середньозваженої роздрібної ціни продажу (стаття 8). Загальна сума акцизу на сигарети має становити не менше 60 % середньозваженої роздрібної ціни реалізації сигарет, випущених для споживання і не може бути нижчою, ніж 90 євро за 1000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібної ціни реалізації (стаття 10 Директиви).

Таким чином, адвалорна ставка акцизного податку на сигарети відповідно до вимог Директиви 2011/64/ЄС:

є обов'язковою;

разом із ПДВ має відображати різницю у вартості доставки від виробників у роздрібній ціні сигарет;

разом із ПДВ має становити принаймні 23,5 % загального податкового тягаря із середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет;

разом із специфічною складовою має забезпечувати не менше 60 % середньозваженої роздрібної ціни реалізації сигарет, випущених для споживання, і бути не нижчою, ніж 90 євро за 1000 сигарет.

Наразі в Україні застосовуються такі ставки оподаткування сигарет:

20 % ПДВ для операцій з постачання на митній території України тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, для яких встановлені максимальні роздрібні ціни:

– з першого постачання таких товарів їх виробниками;

– з першого постачання таких товарів суб'єктами господарювання, які пов'язані відносинами контролю з виробниками у розумінні Закону України «Про захист економічної конкуренції» (відповідно до переліку таких суб'єктів, що затверджується Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі);

– із ввезення таких товарів на митну територію України та їх першого постачання імпортером на митній території України (пункт 197.27 статті 197 Податкового кодексу України);

12 % адвалорного акцизного податку (підпункт 215.3.2-1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України);

5 % адвалорного акцизного податку з реалізації виробниками та/або імпортерами, у тому числі в роздрібній торгівлі, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, для цілей оподаткування акцизним податком з реалізації суб'єктами

господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів (підпункт 215.3.10 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України);

1881,17 грн. за 1000 шт. сигарет (з фільтром або без фільтра, цигарок) специфічного акцизного податку (пункт 17 підрозділу 5 розділу XX Податкового кодексу України).

За даними Державної служби статистики України¹⁰ середні споживчі ціни у 2024 році (порівняно із груднем 2023 року) на тютюнові вироби у гривнях становлять:

Назва товару	грудень 2023 р.	січень 2024 р.	лютий 2024 р.	березень 2024 р.
Сигарети з фільтром медіум класу, пачка (20 шт.)	81,40	82,31	83,50	84,86
Сигарети з фільтром преміум класу, пачка (20 шт.)	96,17	97,75	100,14	101,41

Таким чином, забезпечується різниця в ціні між сигаретами медіум та преміум класу (навіть за умов застосування антифорстолінгу) на рівні 16-17 % або 15-16 грн., що, на нашу думку, є достатнім рівнем, аби забезпечити відображення різниці у вартості доставки від виробників. За умовної вартості пачки сигарет 100 грн. чинний специфічний акциз складає 37,62 грн. за пачку (50,41 % податкового навантаження), адвалорні податки – 37 грн. за пачку. Тим самим, оподаткування тютюнових виробів повністю відповідають статтям 7 та 8 Директиви 2011/64/ЄС. На теперішній час щодо імплементації її умов, не виконано тільки вимоги щодо мінімальної загальної суми акцизу на сигарети (рівень у 90 євро та 60 % у ціні). Звертаємо увагу також, що умова щодо складової загальної суми акцизу на сигарети на рівні не менше 60 % середньозваженої роздрібною ціні реалізації сигарет набере чинності в Україні з 1 січня 2025 року.

Для досягнення мети щодо виконання цих вимог до 2028 року законопроектами, що розглядаються, пропонується встановити специфічну ставку акцизного податку 67 євро за 1000 шт. (тобто 1,34 євро за стандартну пачку 20 шт.), мінімальне акцизне податкове зобов'язання – 90 євро за 1000 шт. (1,8 євро за стандартну пачку 20 шт.). Відтак, адвалорна частина акцизного податку має становити 0,46 євро за пачку. При досягненні долі у 60 % мінімальним акцизним податком вартість пачки має бути не нижче 3 євро. При мінімальній ціні пачки чинні ставки адвалорної складової забезпечують оподаткування на рівні 0,41 євро (тобто для досягнення необхідного рівня адвалорна ставка має бути збільшена хоча би на 2 %). При цьому слід, однак, зважити, що навряд чи вартість навіть найдешевших сигарет на легальному ринку буде відповідати цій найменшій ціні. Водночас, спираючись на наведену вище поточну практику, аби забезпечити достатню різницю між цінами доставки виробника, співвідношення між сталою та пропорційною складовими оподаткування виглядає недостатнім.

¹⁰ Середні споживчі ціни на товари (послуги). URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/ct/sctp/Arch_sctp_u.htm

Слід також звернути увагу, що вимоги щодо складової загальної суми акцизу на сигарети на рівні не менше 60 % середньозваженої роздрібної ціни не враховують у законопроектах. Відтак, акцизний податок має становити 60 % від ціни вже у 2025 році, у якому передбачено ставку специфічного акцизного податку у 58 євро, а мінімальне податкове зобов'язання з акцизу – на рівні 78 євро.

Відтак, законопроект реєстр. № 11090 від 18.03.2024 року не повною мірою забезпечує виконання вимог Директиви 2011/64/ЄС для сигарет. Натомість проект реєстр. № 11090-1 від 01.04.2024 року може забезпечити таке виконання, однак, при цьому він однозначно підвищує загальний рівень оподаткування сигарет понад мінімальні вимоги Директиви, що призведе до ще більшого здорожчання тютюнових виробів і несе підвищені ризики для легального їх виробництва та створює умови для подальшого збільшення долі «тіньового» ринку.

Досліджуючи європейський досвід впровадження вимог Директиви 2011/64/ЄС, найперше, на нашу думку, слід звернути увагу на держави, які не увійшли до зони євро (щодо встановлення ставок у євро), яким вдалося уникнути значного збільшення долі «тіньового» ринку, та які впроваджували найближчі до мінімальних ставки акцизного податку (з огляду на відсутність вимог щодо долі акцизного податку у 60 % середньозваженої роздрібної ціни за запровадження податку на рівні понад 115 євро).

Однією з таких держав є *Польща*. Для того, щоб відповідати критерію мінімального рівня оподаткування, вона, як і інші держави-члени ЄС, які не перейшли на валюту євро, зобов'язана щорічно переглядати рівень оподаткування підакцизних товарів залежно від курсу євро по відношенню до національної валюти, що діє в даному році, і, за необхідності, коригувати ставки акцизного податку¹¹.

Законом про внесення змін до положень Закону про акцизний податок від 29 жовтня 2021 року¹², передбачається, що ставки акцизного податку на тютюнові вироби поступово підвищуються у період з 2022 по 2026 рік. Статтею 165а передбачено таке підвищення специфічних акцизних ставок на сигарети:

2022 рік – 228,10 злотих/1000 штук;

2023 рік – 250,91 злотих/1000 штук;

2024 рік – 276,00 злотих/1000 штук;

2025 рік – 303,60 злотих/1000 штук;

2026 рік – 333,96 злотих/1000 штук

При цьому адвалорна ставка залишається незмінною – на рівні 32,05% максимальної роздрібної ціни (див. *Рис. 1*).

¹¹ Ministerstwo Finansów. Stawki podatkowe w akcyzie. URL: <https://www.podatki.gov.pl/akcyza/stawki-podatkowe/>

¹² Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20210002313/T/D20212313L.pdf>



Для сигарет і тютюну для куріння, які не підлягають маркуванню акцизним податком і не мають максимальної роздрібної ціни, ставки акцизного податку становлять:

на сигарети: 2022 рік – 378,38 злотих/1000 штук; 2023 рік – 416,22 злотих/1000 штук; 2024 рік – 457,84 злотих/1000 штук; 2025 рік – 503,62 злотих/1000 штук;

на тютюн для куріння: 2022 рік – 252,25 злотих/кілограм; 2023 рік – 277,48 злотих/кілограм; 2024 рік – 305,23 злотих/кілограм; 2025 рік – 335,75 злотих/кілограм; 2026 рік – 369,33 злотих/кілограм.

Адвалорна ставка застосовується до таких видів тютюнових виробів як сигарети, тютюн для куріння та іноваційні продукти, при цьому законодавство Польщі у найближчій перспективі (до 2026 року) не передбачає підвищення адвалорної ставки акцизного податку і вона буде залишатися на рівні 32,05 %. Крім акцизного податку, відповідно до положень Закону про податок на додану вартість від 11 березня 2004 року¹³, тютюнові вироби оподатковуються також ПДВ, ставка якого становить 23 % – найвища ставка, яка діє у державі (стаття 146).

У **Болгарії** питання оподаткування тютюнових виробів акцизним податком регулюється Законом про акцизи і податкові бази від 1 січня 2006 року¹⁴. Положення Закону передбачають такі підвищення акцизних ставок на сигарети (стаття 39):

а) специфічна ставка:

з 1 березня 2023 року – 117,5 левів/1000 штук;

з 1 січня 2024 року – 126 левів/1000 штук;

з 1 січня 2025 року – 134,5 левів/1000 штук;

з 1 січня 2026 року – 143 левів/1000 штук;

¹³ USTAWA z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/podatek-od-towarow-i-uslug-17086198>

¹⁴ ЗАКОН ЗА АКЦИЗИТЕ И ДАНЪЧНИТЕ СКЛАДОВЕ. URL: <https://lex.bg/laws/ldoc/2135512728>

б) адвалорна ставка:

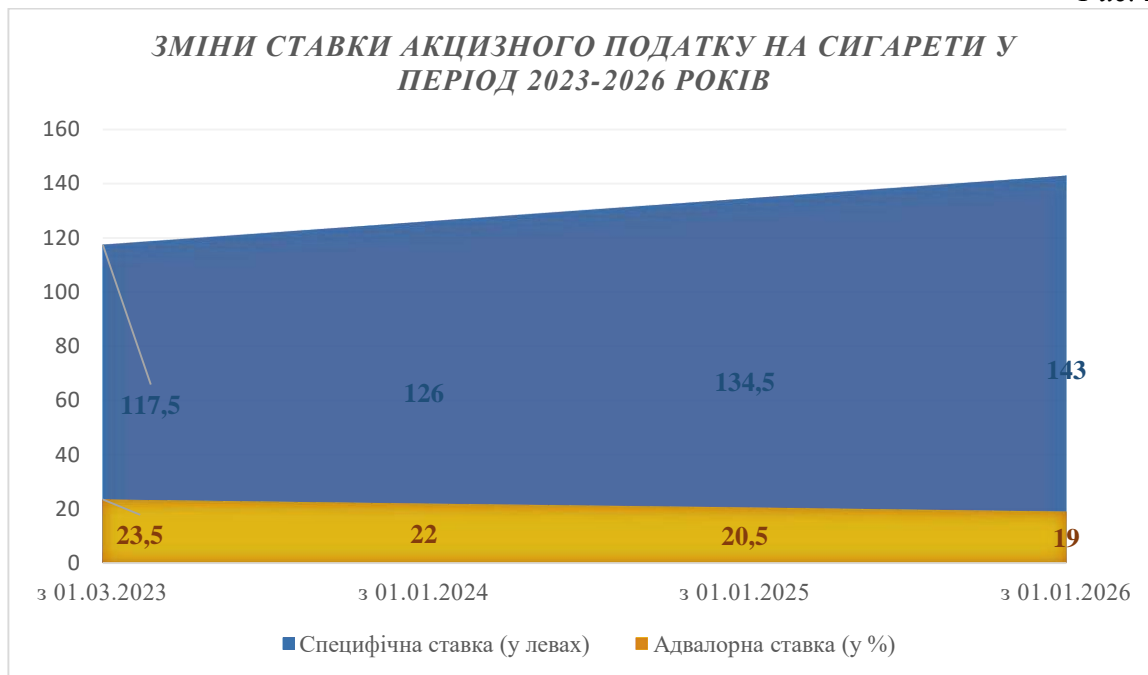
з 1 березня 2023 року – 23,5 % від ціни реалізації;

з 1 січня 2024 року – 22 % від ціни реалізації;

з 1 січня 2025 року – 20,5 % від ціни реалізації;

з 1 січня 2026 року – 19 % від ціни реалізації (див. *Рис. 2*).

Рис. 2



При цьому сума акцизного податку повинна бути не менше ніж: 185,50 левів/1000 штук з 1 березня 2023 р.; 194 левів/1000 штук з 1 січня 2024 року; 202,50 левів/1000 штук з 1 січня 2025 року; 211 левів/1000 штук з 1 січня 2026 року.

У Болгарії адвалорна ставка акцизного податку застосовується лише до одного виду тютюнових виробів (сигарети) та для нього характерне зниження такої ставки (з 23,5 % до 19 %) та паралельне підвищення специфічної ставки за 1000 штук (з 117,5 до 143 левів). Відповідно до Закону про ПДВ від 01 січня 2007 року¹⁵ стандартна ставка ПДВ становить 20 % та поширюється, у тому числі, на тютюнові вироби.

Оподаткування тютюнових виробів у *Чехії* регулюється розділом V «Податок на тютюнові вироби» Закону № 353/2003 про акцизний податок¹⁶. Згідно Закону податковою базою для адвалорної частини податку на сигарети є ціна для кінцевого споживача (за одну одиницю товару, призначену для безпосереднього споживання, яка включає податок на додану вартість), а для специфічної – кількість, виражена у штуках. Статтею 104 Закону визначено ставки податку на тютюнові вироби, що наведені у Таблиці 2.

¹⁵ ЗАКОН ЗА ДАЊЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ. URL: <https://lex.bg/laws/ldoc/2135533201>

¹⁶ Zákon č. 353/2003 Sb. Zákon o spotřebních daních: Zákonprolidi. URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-353#cast2>

Ставки податку на тютюнові вироби у Чехії

Назва продукції	Ставка податку			
	види	Адвалорна ставка	Специфічна ставка	Мінімальний
сигарети		30 %	2,17 крон/шт	Загалом щонайменше 4,22 крон/шт
сигари, сигарили			2,52 крон/шт	
тютюн	базова ставка		3300 крон/кг	
	пільговий тариф на кальянный тютюн		594 крон/кг	

Крім акцизного податку, оподаткування тютюнових виробів регулюється Законом про податок на додану вартість¹⁷. Статтею 47 ставка ПДВ встановлена у розмірі 21 %.

Якщо людина купує пачку сигарет за 110 крон, то сума всіх податків (акцизний податок, корпоративний, ПДВ) становить 103,64 крони¹⁸. Податки збільшуються кожний рік, оскільки їх розмір узгоджується з євро, тому податок на споживання тютюнових виробів є одним із найбільших джерел надходжень до державного бюджету.

Незважаючи на доволі помірковану політику у підвищенні оподаткування тютюнових виробів, чеський бюджет вже зазнав негативного впливу впровадження підвищення цін. А саме:

- чехи не скоротили споживання сигарет, але стали більше купувати їх у Польщі, де ціна за пачку приблизно на 50 крон дешевша;
- курці з Австрії та Німеччини перестали купляти сигарети в Чехії¹⁹.

Нова редакція Закону *Литовської Республіки* про акцизні збори № IX-569²⁰ набула чинності 1 липня 2002 року та імплементувала всі основні положення законодавства Європейського Союзу, що регулюють порядок справляння акцизних зборів.

Відповідно до Закону акцизним податком оподатковуються тютюнові вироби (у т.ч. сигарети), тютюнова сировина, тютюнові вироби для нагрівання та рідини для електронних сигарет. Наразі в Литві діють наступні ставки акцизного збору на сигарети: специфічна ставка становить 85,3 євро, адвалорна – 25 %. При цьому

¹⁷ č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k 1.1.2024. URL: https://www.fulsoft.cz/33/235-2004-sb-zakon-o-dani-z-pridane-hodnoty-ve-zneni-ucinnem-k-1-1-2024-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTp4FeirpAf-vX0uZ27gcTDUCD-vMUnwPlw/

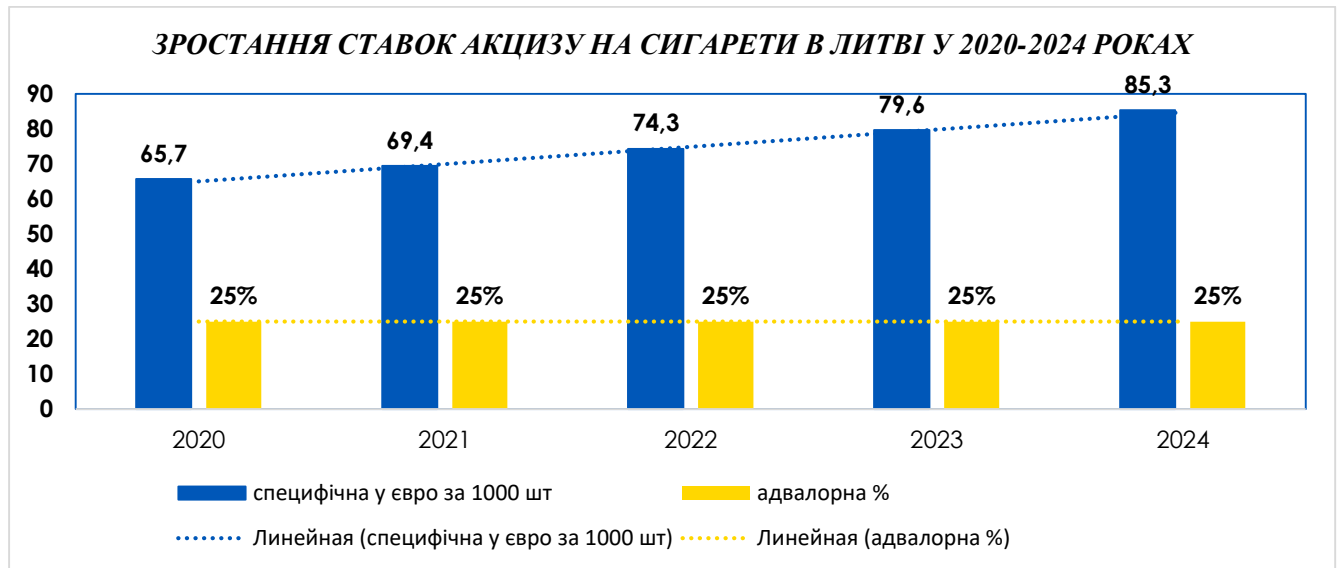
¹⁸ Spotřební daň na cigarety - Kalkulačka daně pro rok 2024. URL: <https://www.kurzy.cz/kalkulacka/spotrebni-dan-cigarety/>

¹⁹ Див., наприклад: Svět kuřáků v roce 2024: Za kuřivo si zase připlatí. A to pořádně. URL: <https://www.newstream.cz/money/svet-kuraku-v-roce-2024-dale-pritvrdi-zaber-a-velikost-spotrebni-dane-se-v-cesku-rozsiri/>; The Smoke Free Partnership Statement on the delay of the EU Tobacco Tax Proposal. URL: <https://www.smokefreepartnership.eu/news/sfp-news/the-smoke-free-partnership-statement-on-the-delay-of-the-eu-tobacco-tax-proposal>

²⁰ Lietuvos Respublikos Aksizu Įstatimas 2001 m. spalio 30 d. Nr. IX-569: e-seimas.lrs.lt. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154511/asr>

комбінована ставка (адвалорна + специфічна) не може бути меншою за 138 євро за 1000 сигарет (стаття 30 Закону). Порядок обчислення комбінованої ставки акцизного збору визначається Урядом або уповноваженим ним органом. На виконання положень Закону прийнято накази Міністра фінансів Литовської Республіки «Про затвердження Порядку обчислення комбінованого акцизного податку на сигарети» від 11 вересня 2002 року № 280²¹ та «Про застосування Наказу Міністра фінансів від 11 вересня 2002 р. № 280» від 17 грудня 2010 року № 1К-395²². Останні зміни в оподаткуванні сигарет відображено на рис. 3.

Рис. 3



Слід зазначити, що, хоча впродовж 2014-2024 років ставки акцизного податку в Литві було суттєво змінено, змінювалася саме ставка специфічної складової, при цьому адвалорна складова залишалася на одному рівні.

У **Естонії** питання оподаткування тютюнових виробів акцизним податком регулюється Законом про акцизи на алкоголь, тютюн, паливо та електроенергію від 04 грудня 2002 року²³. У період 2022-2024 років ставки специфічного акцизного податку на сигарети змінюються наступним чином²⁴:

- 2022 рік – 91,30 євро/1000 штук;
- 2023 рік – 96,30 євро/1000 штук;
- 2024 рік – 100,50 євро/1000 штук.

Адвалорна складова залишається на рівні 30 % від максимальної роздрібною ціни (див. рис. 4). При цьому, сума акцизного податку повинна бути не менше ніж:

²¹ Dėl finansų ministro 2002 m. rugšėjo 11 d. įsakymo Nr. 280 "Dėl Kombinuoto akcizo tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo" pakeitimo: e-seimas.lrs.lt. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.389737>

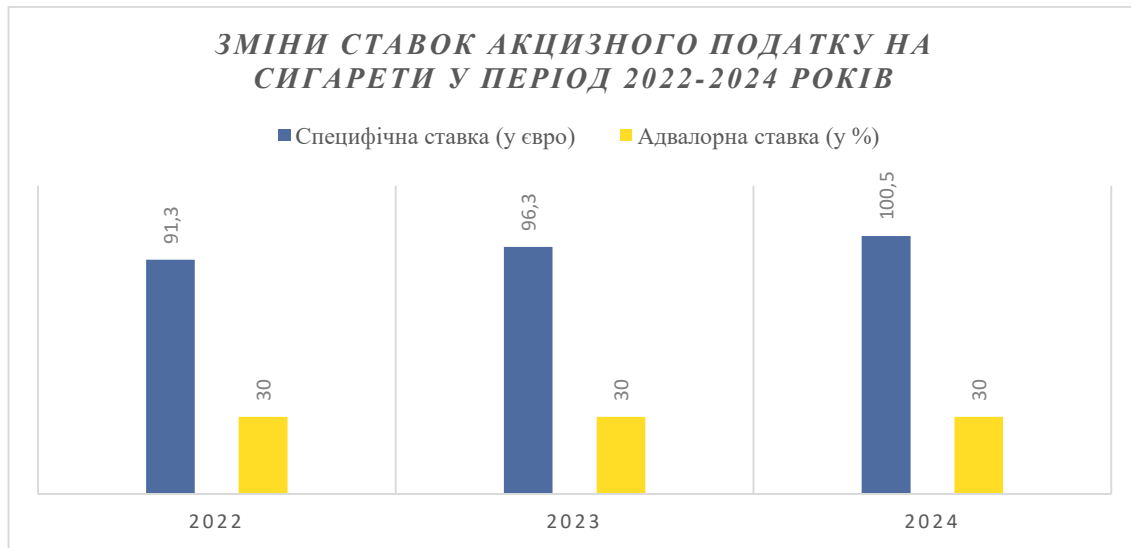
²² DĖL FINANSŲ MINISTRO 2002 M. RUGSĖJO 11 D. ĮSAKYMO NR. 280 „DĖL KOMBINUOTO AKCIZO TARIFO UŽ CIGARETES APSKAIČIAVIMO TVARKOS PATVIRTINIMO“ PAKEITIMO 2010 m. gruodžio 17 d. Nr. 1K-395. URL: https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAD/TAIS.389737/format/OO3_ODT/

²³ Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktiisi seadus. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/101072023008>

²⁴ Estonian Tax and Customs Board. Tobacco products. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/101072023008>

152,85 євро/1000 штук з 1 січня 2022 року; 160,50 євро/1000 штук з 1 січня 2023 року; 169,10 євро/1000 штук з 1 січня 2024 року.

Рис. 4



В Естонії адвалорна ставка акцизного податку також застосовується лише до окремих видів тютюнових виробів, таких як сигарети, сигари та сигарили та не передбачає підвищення.

Оподаткування тютюнових виробів регулюється Федеральним законом *Австрії* про акцизний податок на тютюнові вироби²⁵. Названим Законом передбачається, що ставки акцизного податку на тютюнові вироби будуть поступово підвищуватися у період з 2022 по 2026 рік. Статтею 4 Закону передбачено таке підвищення акцизних ставок на сигарети:

якщо податок виникає після 31 березня 2022 року та до 1 квітня 2023 року – 33% від роздрібної ціни продажу і 73 євро/1000 штук;

після 31 березня 2023 року та до 1 квітня 2024 року – 32,5 % від роздрібної ціни продажу та 76,50 євро/1000 штук;

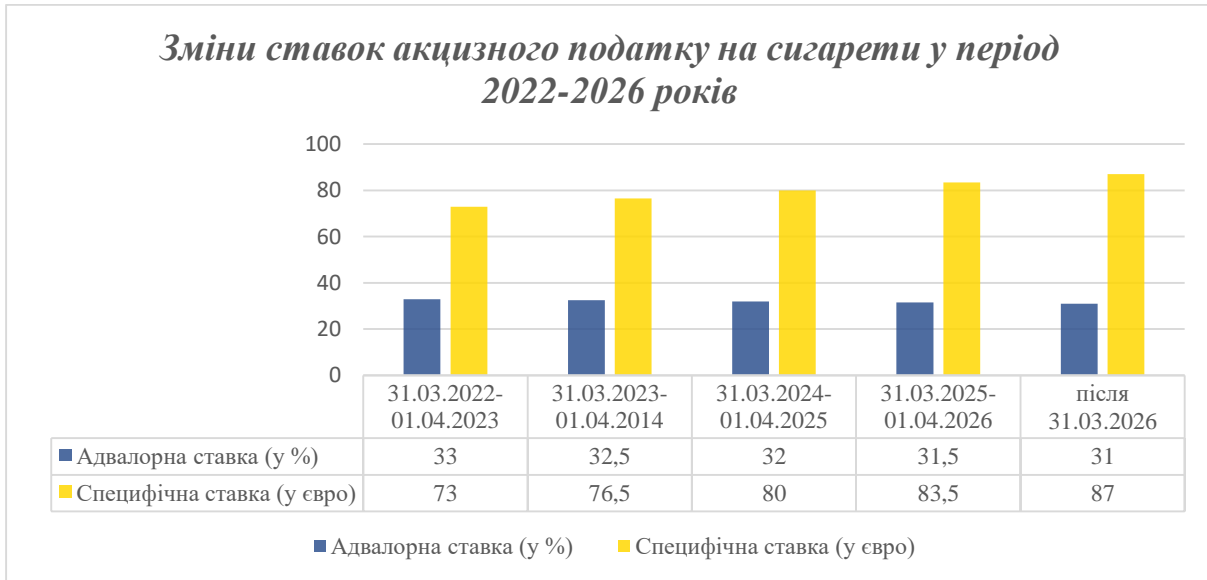
після 31 березня 2024 року та до 1 квітня 2025 року – 32 % від роздрібної ціни продажу та 80 євро/1000 штук;

після 31 березня 2025 року та до 1 квітня 2026 року – 31,5 % від роздрібної ціни продажу та 83,50 євро/1000 штук;

після 31 березня 2026 року – 31 % від роздрібної ціни продажу та 87 євро/1000 штук (див. рис. 5).

При цьому акцизне податкове навантаження не може бути меншим за 163 євро за 1000 штук сигарет.

²⁵ Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Tabaksteuergesetz 2022, Fassung vom 01.05.2024. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004877>



Таким чином, в Австрії акцизний податок на сигарети розраховується на основі змішаної податкової ставки, яка складається з двох компонентів: специфічної ставки податку на тютюн (станом на 1 квітня 2024 року 80,0 євро/1000 штук) та адвалорної ставки (станом на 1 квітня 2024 року – 32,0 % від роздрібної ціни). Крім того, для Австрії характерне зниження ставки адвалорного податку та паралельне підвищення специфічної ставки за 1000 штук. При цьому відсоток адвалорної ставки на сигари і сигарилі, дрібнонарізаний тютюн, тютюн для нагрівання та інші тютюнові вироби для куріння залишається незмінним.

Відповідно до Федерального закону про оподаткування продажів від 1994 року²⁶ стандартна ставка ПДВ становить 20 % та поширюється у тому числі на тютюнові вироби, за винятком некомерційного імпорту тютюнових виробів, які ввозяться в особистому багажу мандрівника (стаття б).

Висновки. Отже, підсумовуючи викладене, дані про оподаткування тютюнових виробів окремих держав-членів ЄС наразі можна узагальнити наступним чином.

Табл.3

Держава-член ЄС	Сигарети			Інші тютюнові вироби (наявність адвалорної сладової)	ПДВ
	Специфічна ставка ²⁷	Адвалорна ставка	Мінімальний акциз		
Польща	59,8 євро	32,05 %	99,3 євро	є для окремих видів	23 %

²⁶ Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994). URL: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873>

²⁷ У євро відповідно до курсу, визначеному на підставі ст. 18 Директиви 2011/64/ЄС.

Болгарія	64,4 євро	22 %	99,2 євро	немає	20 %
Чехія	88,7 євро	30 %	172,5 євро	немає	21 %
Литва	85,3 євро	25 %	138 євро	немає	18 %
Естонія	100,50 євро	30 %	169,10 євро	є для окремих видів	22 %
Австрія	80 євро	32 %	163 євро	є	20 %

Так держави, які уникнули значного розширення нелегальної торгівлі тютюновими виробами і мають позитивну динаміку надходжень до державного бюджету коштів від акцизного податку, – а саме, Польща та Болгарія, зберігають найнижче податкове навантаження. Чехія, хоча й некритично розширила споживання «тіньових» тютюнових виробів завдяки жорсткому контролю, через значні підвищення ставок акцизного податку втратила надходження до бюджету.

Для більшості держав (наприклад Польща, Австрія, Естонія і Болгарія) характерна прогнозованість підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, що потенційно дозволяє підприємствам стратегічно та довгостроково планувати свою діяльність. Щодо розміру адвалорної ставки на сигарети, у проаналізованих державах вона не підвищується, а навпаки, у таких державах як Австрія та Болгарія передбачається поступове зменшення адвалорної ставки на період до 2026 року. Ставки адвалорного акцизного податку на теперішній час є значно вищими, ніж в Україні, однак Болгарія тяжіє до зменшення такої ставки на рівень, близький до встановленого українським законодавством.

Що стосується оподаткування адвалорними ставками акцизного податку інших видів тютюнових виробів, ніж сигарети, як і передбачається Директивою 2011/64/ЄС, кожна із держав самостійно вирішує, який вид/види тютюнових виробів нею оподатковуються. Варто також зауважити, що в усіх проаналізованих державах тютюнові вироби, крім акцизного податку, оподатковуються також податком на додану вартість.

Аналізуючи у контексті пропозицій законопроектів звіти європейських держав щодо практики оподаткування тютюнових виробів²⁸, слід звернути увагу, що, по-перше, ставки специфічного акцизного податку визначаються у національній валюті. По-друге, хоча ці держави й продовжують практику підвищення ставок, але таке підвищення відбувається поступово, у розмірі, як правило, 5 – 15 %.

Розглядаючи законопроекти «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» (реєстр. № 11090 від 18.03.2024 року) та «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок акцизного податку на тютюнові вироби» (реєстр. № 11090-1 від 01.04.2024 року) необхідно зауважити, що обидва наближають Україну до виконання положень Директиви 2011/64/ЄС та міжнародних зобов'язань України щодо імплементації положень права ЄС у національне

²⁸ Trends in taxation - B84. URL: <https://extranet.who.int/fctcapps/fctcapps/fctc/implementation-database/indicators/trends-taxation>

законодавство. При цьому основний законопроект реєстр. № 11090 від 18.03.2024 року може забезпечити виконання її умов, крім умови щодо достатнього відображення різниці у вартості доставки від виробників у роздрібній ціні сигарет. Практика держав-членів ЄС, а також існуючі українські реалії свідчать, що для цього необхідно, щоб різниця між специфічною та адвалорною частинами оподаткування була значно меншою, ніж пропонується законопроектом.

Водночас альтернативний законопроект реєстр. № 11090-1 від 01.04.2024 року може забезпечити виконання цієї вимоги, однак ним пропонується встановити рівень оподаткування акцизним податком, що набагато перевищує мінімальний розмір акцизу, передбачений Директивою 2011/64/ЄС.

Щодо обох законопроектів можна дійти висновку, що встановлюючи розмір специфічного податку у євро та різко підвищуючи, особливо у найближчі роки, ставки акцизного податку створюються умови для зростання нелегального продажу тютюнових виробів дешевого сегменту та сумнівної якості. До того ж створення подібної ситуації завжди призводить до проблем для виробників легальної продукції та до зменшення надходжень до бюджету.

На нашу думку, необхідно розглянути можливість ухвалення компромісного варіанту підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, який, зокрема, передбачав би:

- ставки специфічного податку у гривні;
- підвищення адвалорної частини податку на сигарети, а щодо інших тютюнових виробів може бути розглянута можливість запровадження виключно специфічної ставки для полегшення адміністрування акцизу;
- більш рівномірне підвищення специфічної ставки акцизного податку протягом перехідного періоду.

Потребує також принципове вирішення питання щодо дати набуття чинності норми Податкового кодексу України, що стосується складової загальної суми акцизу на сигарети на рівні не менше 60 % середньозваженої роздрібної ціни реалізації сигарет (з 1 січня 2025 року).

*Дослідницька служба
Верховної Ради України*

**Цей документ підготовлений Дослідницькою службою Верховної Ради України як довідковий інформаційно-аналітичний матеріал. Інформація та позиції, викладені в документі, не є офіційною позицією Верховної Ради України, її органів або посадових осіб. Цей документ може бути цитований, відтворений та перекладений для некомерційних цілей за умови відповідного посилання на джерело.*