

**ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ ФОРСТОЛІНГУ ТЮТЮНОВИХ КОМПАНІЙ:  
ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ТА ВИСНОВКИ ДЛЯ УКРАЇНИ\***© 2019 **КОРОТУН В. І., НОВИЦЬКА Н. В., ХЛЄБНІКОВА І. І.**

УДК 336.228.324

JEL Classification: E62; H25; H26; H39

**Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І.****Заходи протидії форстолінгу тютюнових компаній: європейський досвід та висновки для України**

Незважаючи на ефективність акцизної політики щодо скорочення споживання тютюнових виробів Україна, як і більшість європейських країн, разом із нелегальним обігом отримала проблему оптимізації сплати акцизного податку з тютюнових виробів у вигляді форстолінгу. Суть даного явища полягає у накопиченні на складах виробників тютюнової продукції із марками, придбаними до підвищення ставок акцизного податку. Досліджено, що країни ЄС у відповідь такі виклики запровадили антифорстолінгові заходи, які залежно від специфіки акцизного оподаткування та контролю за обігом подакцизних товарів поділяються на чотири типи: встановлення квот щодо кількості виданих акцизних марок (cap on tax stamps); обмеження обсягів тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання (cap on release for consumption); встановлення кінцевої дати продажу в оптовій торгівлі (sell-by date at wholesale) або в оптовій та роздрібній торгівлі (sell-by date at retail) одночасно; перерахунок податкових зобов'язань з акцизного податку на дату фактичної реалізації продукції споживачу (paying the tax difference). Оцінено динаміку й обсяги форстолінгу в Україні, на цій основі розраховано втрати податкових надходжень акцизного податку з тютюнових виробів. Доведено неефективність функціонування сучасного антифорстолінгового регулювання в Україні, що полягає в обмеженні придбання марок акцизного податку в четвертому кварталі звітного року. На основі кращих європейських практик запропоновано нову методику антифорстолінгового регулювання в Україні, яка поєднує встановлення квот на продаж марок акцизного податку з упровадженням кінцевої дати продажу тютюнових виробів в оптовій та роздрібній торгівлі.

**Ключові слова:** антифорстолінгове регулювання, тютюнові вироби, акцизний податок на тютюнові вироби, податкові втрати, податковий розрив.

**DOI:** <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-2-134-144>

**Рис.:** 10. **Формул:** 1. **Бібл.:** 8.

**Коротун Володимир Іванович** – кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, виконуючий обов'язки директора, Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08201, Україна)

**E-mail:** [tax2010@i.ua](mailto:tax2010@i.ua)

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-6447-5916>

**Новицька Надія Володимирівна** – кандидат економічних наук, завідувач відділу дослідження акцизного оподаткування, Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08201, Україна)

**E-mail:** [n.novitska@gmail.com](mailto:n.novitska@gmail.com)

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-8238-4006>

**Хлебнікова Інна Ібрагимівна** – кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу дослідження акцизного оподаткування, Науково-дослідний інститут фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08201, Україна)

**E-mail:** [khlebnikova.inna@ukr.net](mailto:khlebnikova.inna@ukr.net)

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-7265-9216>

УДК 336.228.324  
JEL Classification: E62; H25; H26; H39

**Коротун В. И., Новицкая Н. В., Хлебникова И. И. Меры  
противодействия форстоллингу табачных компаний: европейский  
опыт и выводы для Украины**

Несмотря на эффективность акцизной политики по сокращению потребления табачных изделий Украина, как и большинство европейских стран, вместе с нелегальным оборотом получила проблему оптимизации уплаты акцизного налога с табачных изделий в виде форстоллинга. Суть данного явления заключается в накоплении на складах производителей табачной продукции с марками, приобретенными до повышения ставок акцизного налога. Доказано, что страны ЕС в ответ такие вызовы ввели антифорстоллинговые меры в зависимости от специфики акцизного налогообложения и контроля за оборотом подакцизных товаров, которые классифицируются на четыре типа: установление квот на количество выданных акцизных марок (cap on tax stamps); ограничение объемов табачных изделий, которые могут

UDC 336.228.324  
JEL Classification: E62; H25; H26; H39

**Korotun V. I., Novytska N. V., Khlebnikova I. I. Measures against  
Forestalling in Tobacco Companies: European Experience and Conclusions  
for Ukraine**

Despite the effectiveness of excise policies to reduce the consumption of tobacco products, Ukraine, like most European countries, along with illegal traffic got the problem of optimizing the payment of excise tax on tobacco products in the form of forestalling. The essence of this phenomenon lies in the accumulation in tobacco manufacturers' warehouses of products with excise stamps acquired before the increase in the excise tax rates. It is proved that EU countries, in response to the challenges, have introduced anti-forestalling measures, depending on the specifics of excise taxation and control over the turnover of excisable goods, which are classified into four types: establishing cap on tax stamps, cap on release for consumption; setting the sell-by date at wholesale or at wholesale and retail simultaneously; paying the tax difference. The trends in and volumes of forestalling in Ukraine are estimated, and,

\* Наукова (науково-технічна) робота «Вдосконалення системи контролю за обігом тютюнових виробів в Україні» (Державний реєстраційний номер 0119 У 000568)

быть выпущены для потребления (car on release for consumption); установление конечной даты продажи в оптовой торговле (sell-by date at wholesale) или в оптовой и розничной торговле (sell-by date at retail) одновременно; перерасчет налоговых обязательств по акцизному налогу на дату фактической реализации продукции потребителю (paying the tax difference). Оценены динамика и объемы форстоллинга в Украине, и на этой основе рассчитаны потери налоговых поступлений акцизного налога с табачных изделий. Доказана неэффективность функционирования современного антифорстоллингового регулирования в Украине, которое заключается в ограничении приобретения марок акцизного налога в четвертом квартале отчетного года. На основе лучших европейских практик предложена новая методика антифорстоллингового регулирования в Украине, которая сочетает установление квот на продажу марок акцизного налога с использованием конечной даты продажи табачных изделий в оптовой и розничной торговле..

**Ключевые слова:** антифорстоллинговое регулирование, табачные изделия, акцизный налог на табачные изделия, налоговые потери, налоговый разрыв.

**Рис.: 10. Формул: 1. Библ.: 8.**

**Коротун Владимир Иванович** – кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, исполняющий обязанности директора, Научно-исследовательский институт фискальной политики Университета государственной фискальной службы Украины (ул. Университетская, 31, Ирпень, 08201, Украина)

**E-mail:** tax2010@i.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-6447-5916>

**Новицкая Надежда Владимировна** – кандидат экономических наук, заведующий отделом исследования акцизного налогообложения, Научно-исследовательский институт фискальной политики Университета государственной фискальной службы Украины (ул. Университетская, 31, Ирпень, 08201, Украина)

**E-mail:** n.novitska@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-8238-4006>

**Хлебникова Инна Ибрагимовна** – кандидат экономических наук, старший научный сотрудник отдела исследования акцизного налогообложения, Научно-исследовательский институт фискальной политики Университета государственной фискальной службы Украины (ул. Университетская, 31, Ирпень, 08201, Украина)

**E-mail:** khlebnikova.inna@ukr.net

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-7265-9216>

on this basis, losses of the excise tax from tobacco products are calculated. There proved the inefficiency of the functioning of the current Ukrainian anti-forestalling regulation which involves restricting the acquisition of excise duty stamps in the fourth quarter of the reporting year. Based on the best European practices, in Ukraine, there proposed a new methodology of anti-forestalling regulation, which combines the establishment of quotas for the sale of excise duty stamps using the final date of sale of tobacco products at wholesale and retail.

**Keywords:** anti-forestalling regulations, tobacco products, excise duties on tobacco, tax losses, tax gap.

**Fig.: 10. Formulae: 1. Bibl.: 8.**

**Korotun Volodymyr I.** – Candidate of Sciences (Economics), Senior Research Fellow, Acting Director, Research Institute of Fiscal Policy at the University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universytetska Str., Irpin, 08201, Ukraine)

**E-mail:** tax2010@i.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-6447-5916>

**Novytska Nadiia V.** – Candidate of Sciences (Economics), Head of the Department of Excise Tax Studies, Research Institute of Fiscal Policy at the University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universytetska Str., Irpin, 08201, Ukraine)

**E-mail:** n.novitska@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-8238-4006>

**Khlebnikova Inna I.** – Candidate of Sciences (Economics), Senior Researcher of the Department of Excise Tax Studies, Research Institute of Fiscal Policy at the University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universytetska Str., Irpin, 08201, Ukraine)

**E-mail:** khlebnikova.inna@ukr.net

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-7265-9216>

**Постановка проблеми.** Проблематика вдосконалення підходів до податкового регулювання окремих товарних ринків залишається однією з основних при реалізації економічних перетворень в Україні. До таких ринків належить тютюновий. Він у сучасних соціально-економічних умовах є одним зі стратегічно важливих, особливо з огляду на фискальну роль акцизного оподаткування. Важливо зважати також на те, що якість виконання специфічним акцизом регулятивної функції залежить від обраних країною механізмів оподаткування та ефективності державного контролю за виробництвом та обігом товарів підакцизної групи.

Сьогодні перед Україною поставили серйозні виклики у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів, що пов'язано як із процесами адаптації вітчизняного законодавства до вимог спільного законодавства ЄС (згідно

з Угодою про асоціацію) та підвищенням рівня акцизного навантаження на тютюнові вироби для подолання розбалансованості державних фінансів, так і з необхідністю у вдосконаленні механізму адміністрування акцизного податку із цих товарів, що є наслідком застосування окремими учасниками ринку низки схем мінімізації сплати податків (які за свою сутність є ухиленням від оподаткування та його уникненням).

З огляду на зазначене особливо актуальним є наукове обґрунтування напрямів трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні в контексті імплементації Угоди про асоціацію з ЄС з одночасним урахуванням вітчизняних особливостей тютюнового ринку та потреби в удосконаленні механізмів адміністрування акцизного податку із цих товарів.

**Метою** статті є оцінка наслідків підвищення податкового навантаження з акцизного податку та його вплив на ринок тютюнових виробів в Україні, розрахунок втрат податкових надходжень внаслідок форстолінгових заходів платників податку та формулювання пропозицій щодо протидії такому явищу.

**Аналіз публікацій.** Питаннями контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, особливостями їх акцизного оподаткування займалися такі вітчизняні науковці: С. С. Брехов [1], Т. В. Кошук [2], К. С. Красовський [3], М. Д. Пасічний [4], А. М. Соколовська [5]. Водночас недостатньо уваги приділено дослідженню впливу акцизної політики на діяльність виробників тютюнових виробів в цілому та податкової оптимізації зокрема.

**Виклад основного тексту.** Сучасна акцизна політика України спрямована на збільшення частки акцизного податку в ціні реалізації одиниці тютюнових виробів, що відповідає стратегії скорочення споживання тютюнових

виробів відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ з боротьби проти тютюну (далі – РКБТ ВООЗ). Протягом останніх років зберігається чітка тенденція до зростання фіскального значення акцизного податку з тютюнових виробів, частка від надходжень якого у 2018 р. становила 34 % загальних надходжень акцизного податку і 59,1 % надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів (рис. 1).

Зростання фіскального значення акцизного податку стало наслідком суттєвого підвищення його ставок. З цієї метою проаналізуємо вплив зростання специфічної ставки в Україні на надходження акцизного податку. Так, найбільші темпи зростання ставок були у 2013 р. – 147 %, у 2016 р. (140 %), у 2017 р. – 140 %. Причому в 2014 р. – період початку АТО на сході країни, ставки збільшилися у 3 рази, а сукупний темп зростання сягнув 140 % (рис. 2). Це є свідченням того, що акцизний податок із тютюнових виробів в Україні використовується як один із інструментів розв'язання проблеми розбалансованості державних фінансів.

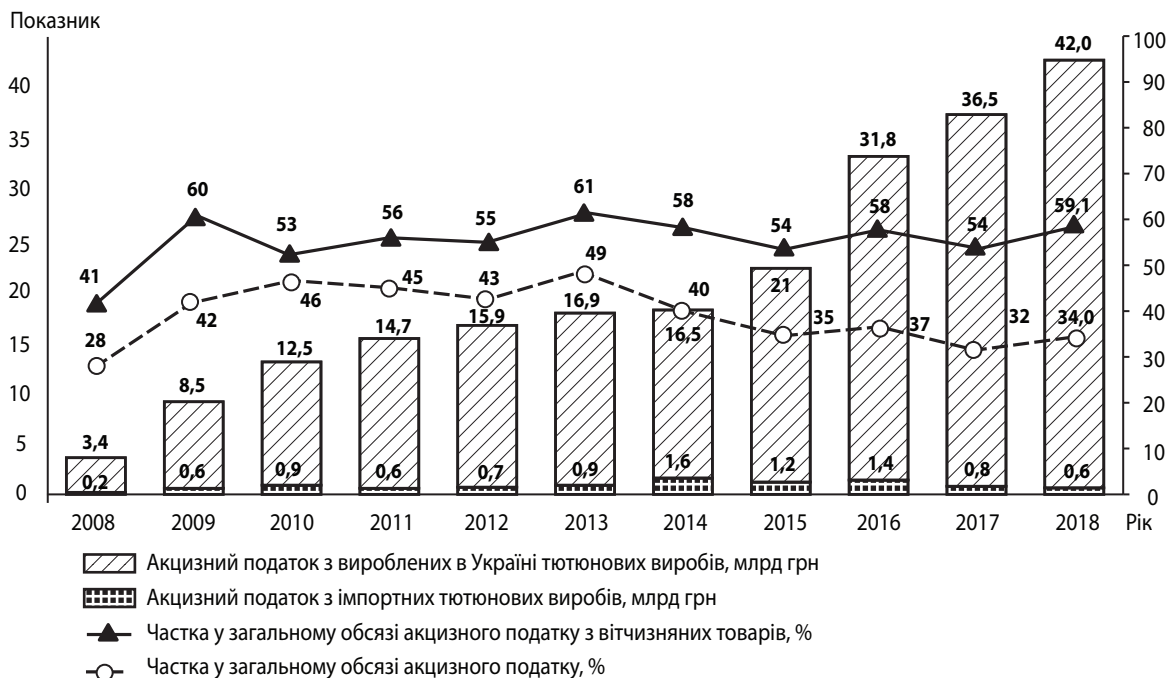


Рис. 1. Динаміка надходження акцизу з тютюнових виробів та його частку у сукупних надходженнях акцизного податку в 2008–2018 рр.

Джерело: побудовано авторами за даними Державної служби статистики України

Водночас зростання надходжень акцизного податку з тютюнових виробів у ці періоди не було пропорційним зростанню ставки. Так, у 2013 р. вони становили 108 %, у 2014 – 101 %, у 2015 – 123 %, у 2016 – 149 %, у 2017 – 120 %. Тільки у 2016 р. темпи зростання надходжень випередили темпи зростання ставки акцизного податку на 9,4 %, що можна пояснити акцизною політикою, яка характеризувалася прийняттям рішень про підвищення ставок через брак коштів у бюджеті. Така ситуація створювала значні перешкоди для ведення бізнесу на ринку тютюнових виробів.

Також необхідно зауважити, що система акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні до 2015 р. базувалася на застосуванні різних ставок податку на сигарети з фільтром і без фільтра. Такий механізм акцизно-

го оподаткування тютюнових виробів, по-перше, суперечив вимогам Директиви Ради ЄС 2011/64 від 21 червня 2011 р., а по-друге, зумовлював негативну тенденцію до зростання продажу сигарет без фільтра, на які ставка акцизу була вдвічі меншою, ніж на сигарети з фільтром. Це створювало цінові конкурентні переваги для більш шкідливої для здоров'я продукції. Так, реалізація сигарет без фільтра зросла з 7,5 млрд штук у 2013 р. до 12,6 млрд штук у 2014 р., тобто частина споживачів віддала перевагу споживанню сигарет низького цінового сегмента. Із приведенням ставок податку та розміру мінімального податкового зобов'язання до єдиного рівня у 2015 р. така тенденція зупинилася, обсяги виробництва сигарет без фільтра знизилися з 12,6 млрд шт. у 2014 р. до 5,8 у 2015 р. і 2,3 у 2016 р.



Рис. 2. Динаміка та темпи зростання надходжень і ставок акцизного податку на тютюнові вироби протягом 2012–2018 рр.

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної фіскальної служби України

Це також позитивно вплинуло на надходження акцизного податку, які у 2015 р. зросли на 22,8 %, а у 2016 р. – на 49,4 % порівняно з попереднім роком.

Законом України № 2245-VIII [6] від 07.12.2017 р. передбачено збільшення ставок акцизного податку на тютюнові вироби у 2018 р., з урахуванням попередньої індексації загалом на 29,7 % та у подальшому до 2025 р. – на 20 % щорічно до досягнення мінімального рівня ЄС. Це є надзвичайно важливим кроком до вирішення однієї з основних проблем акцизного оподаткування тютюнових виробів – непрогнозованості зростання ставок акцизного податку.

Поряд з поступовим щорічним підвищенням ставок акцизного податку на тютюнові вироби до мінімального рівня країн ЄС другий рік поспіль на порядку денному уряду стоїть питання про зміну грошової одиниці виміру ставки з гривні на євро. Стабільний графік підвищення ставок було ухвалено, а рішення про переведення їх грошової одиниці виміру в іноземну валюту не набуло підтримки. Натомість з аргументацією необхідності у коригуванні ставок на індекс споживчих цін було ухвалено додаткове підвищення з 1 липня 2019 р. додатково на 9 %.

Вважаємо, що встановлення ставок акцизного податку в іноземній валюті забезпечує коригування податкових надходжень відповідно до інфляції тією мірою, якою це забезпечується валютним курсом. Такі заходи можуть бути достатньо ефективними в довгостроковому періоді, але не завжди викликають позитивні ефекти в короткостроковому періоді, оскільки в умовах нестабільності курсу національної валюти такі дії можуть спричинити ризики зростання фіскального навантаження з боку держави на суб'єктів господарювання та споживачів продукції, а також збільшення зловживань у сфері справляння акцизного податку.

Також необхідно зауважити, що підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби у країнах, що набули членства в ЄС, здійснювалося протягом 12–15 років. В Україні прискорений графік підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби може спричинити зростання тіншового ринку тютюнових виробів. Враховуючи європейський досвід та сучасне фінансово-економічне становище України, для досягнення відповідного рівня акцизного податку перехідний період має передбачати більш плавне підвищення ставок та бути достатнім для забезпечення гарантій прав платників податків, створення та зменшення надходжень до бюджету.

До основних негативних ефектів підняття цін на тютюнові вироби варто віднести їх нелегальний обіг у вигляді ухилення від сплати податків – контрабанда, фальсифікат, контрафакт та уникнення оподаткування через «сигарильні схеми», схеми мінімізації сплати податків через ланцюг постачання, демпінг та форстолінг.

Оскільки нині явище форстолінгу набуло суспільного резонансу і зумовлює суттєві втрати податкових надходжень, що не дає змоги повною мірою реалізувати фіскальний і регулятивний потенціал акцизного оподаткування, перешкоджає досягненню цілей політики з боротьби з тютюнопалінням та викривлює ринкові умови в цьому дослідженні, увагу буде приділено дослідженню саме йому. Так, під поняттям «форстолінг» (*forestalling*) розуміють накопичення на складах виробників тютюнових виробів із акцизними марками, придбаними до підвищення ставок акцизного податку.

Тобто в другому півріччі обсяги виробництва підакцизної продукції значним чином збільшуються перед підвищенням ставок акцизного податку з метою мінімізації сплати податкових зобов'язань у майбутніх періодах.

Крім високого податкового навантаження, яке робить вигідним таку діяльність, до причин вжиття тютюновими компаніями заходів форстолінгу можна віднести впровадження стабільного графіку підвищення ставок (про який йшлося вище), який, з одного боку, дозволив подолати одну з проблем сучасної акцизної політики – непрогнозованість, а з іншого – зробив можливість скоригувати плани випуску виробів з урахуванням необхідності накопичення запасів.

Також до причин, які зумовлюють форстолінг, варто віднести запровадження у 2013 р. авансової форми сплати акцизного податку.

Нині виробники тютюнових виробів сплачують податок до бюджету при придбанні марок акцизного податку протягом п'ятнадцяти робочих днів після їх отримання (часто до початку виробництва продукції). У такому разі сума податку може бути скорегована при зміні ставки акцизного податку (за основу береться ставка, що діє на дату подання податкової декларації).

Простежити, чи мало місце вжиття тютюновими компаніями заходів форстолінгу, можна, якщо одному графіку представити щомісячні надходження акцизного податку. Потрібно аналізувати часовий проміжок з 2015 по 2018 рр. оскільки авансова сплата діє з 2013 р., а у 2014 р. почався період політико-економічної нестабільності, і ставки підвищувалися декілька разів, тому цей період для виявлення тенденцій сплати акцизного податку протягом року. Річні тенденції 2015–2017 рр. є подібними між собою та характеризуються збільшенням надходжень з акцизного податку у III–IV кварталах, що є свідченням накопичення запасів тютюнових виробів їх виробниками перед

підвищенням ставки. Враховуючи той факт, що тютюнові вироби є товарами з швидкою оборотністю та низькою ціновою еластичністю попиту, що практично не залежить від сезонності, динаміка бази оподаткування має бути подібною до динаміки податкових надходжень податків, а будь-які відхилення від середньомісячних показників можуть свідчити про заходи оптимізації сплати акцизного податку. Для підтвердження або спростування цієї гіпотези було досліджено щомісячні обсяги придбання марок акцизного податку порівняно з фізичними обсягами реалізації тютюнових виробів і щомісячні надходження акцизного податку порівняно з обсягами реалізації у вартісному вираженні<sup>1</sup>.

Аналізуючи дані 2015 р., наведені на рис. 3, можна побачити, що надходження у січні є значно меншими, ніж середньомісячні, що може свідчити про те, що в цей час виробники реалізують продукцію, з якої сплачено податок в минулому році. Із лютого по травень тенденції надходжень збігаються з тенденціями обсягів реалізації, а починаючи з червня по серпень податкові надходження зростають при зменшенні таких обсягів. З вересня надходження стають більшими, ніж середньомісячний рівень, і при зменшенні обсягів реалізації зростають, що свідчить про початок накопичення запасів тютюнових виробів перед підвищенням ставок з 01.01.2016 р.

Обсяги придбання марок акцизного податку починаючи з червня є більшими за середньомісячний показник (за винятком серпня і вересня), причому з жовтня по грудень відсоток перевищення становить 9,1 %, 16,3 % та 51,0 % відповідно, що підтверджує зроблені раніше висновки (рис. 4).

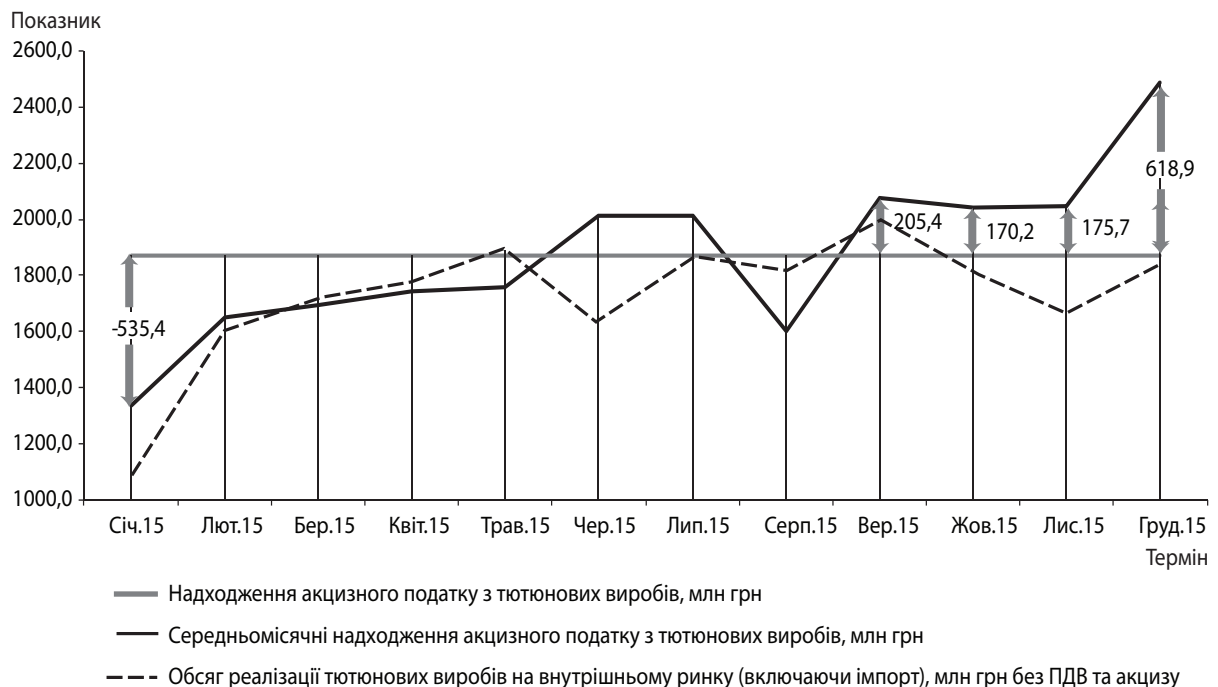


Рис. 3. Динаміка щомісячних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та обсяги реалізації тютюнових виробів 2015 р.<sup>2</sup>

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України

<sup>1</sup> Обсяги реалізації тютюнових виробів виробниками та імпортерами на внутрішньому ринку без урахування ПДВ і акцизного податку

<sup>2</sup> Тут і надалі зазначено обсяги реалізації тютюнових виробів на внутрішньому ринку, у тому числі імпорт

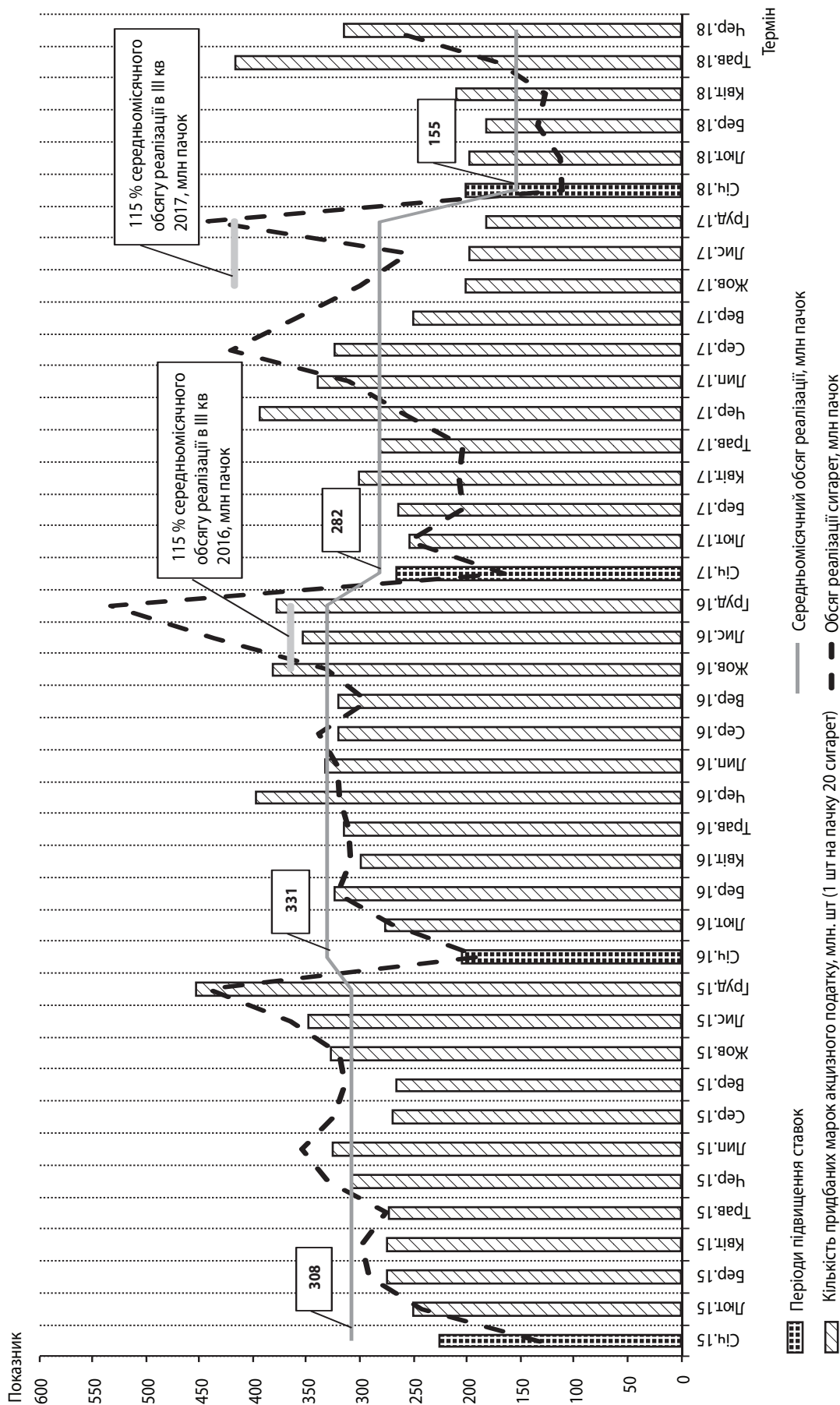


Рис. 4. Динаміка обсягів реалізації тютюнових виробів і кількості придбаних марок акцизного податку протягом 2015–2018 рр.

Джерело: побудовано авторами за даними ДФС України

Ситуація з щомісячними надходженнями у 2016 та 2017 рр. є схожою з тією, яка була у 2015 р.: значно нижчий показник у січні, ніж середньомісячне значення, і значно вищий у III–IV кварталі. На відміну від цього, обсяг реалізації має постійно зростаючий тренд, з невеликим скороченням у листопаді. У IV кв. 2016 р. обсяги придбання марок перевищували середньомісячні обсяги реалізації сигарет у III кварталі на 11–20 % (рис. 5).

У відповідь на такі виклики з 2017 р. запроваджено заходи протидії форстолінгу у вигляді обмеження придбання марок акцизного податку у IV кв. (рис. 6). А саме обсяг продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику або імпортеру тютюнових виробів за місяць не повинен перевищувати 115 % середньомісячного показника обсягу реалізації на митній території України за попередні три календарні місяці. Відповідно до європейської практики такий захід за всіма характеристиками можна віднести до квот на придбання марок акцизного податку (*cap on tax stamps*).

Проте, як видно з рис. 7, ця норма не забезпечила досягнення цілей антифорстолінгу, оскільки з серпня по грудень 2017 р. спостерігались кардинально протилежні тенденції обсягів реалізації та надходжень податку, що свідчить про початок накопичення запасів тютюнових виробів починаючи не з IV, а вже з III кв. Так, у III кв. обсяг придбання марок акцизного податку значно перевищував середньомісячний обсяг реалізації I та II кв., зокрема, у липні – на 57,4 %, серпні – на 49,9 %, вересні – на 15,7%.

Як було зазначено вище, платники акцизного податку починають накопичувати сигарети з метою форстолінгу з III кв. (тобто протягом шести місяців), у зв'язку з цим втрати податкових надходжень від цього явища можна визначити, зіставивши обсяг реалізації у цих кварталах і добуток середньомісячного обсягу реалізації, помножений на 6 та помножений на різницю між мінімальним податковим зобов'язанням з акцизного податку поточного та наступного року за формулою:

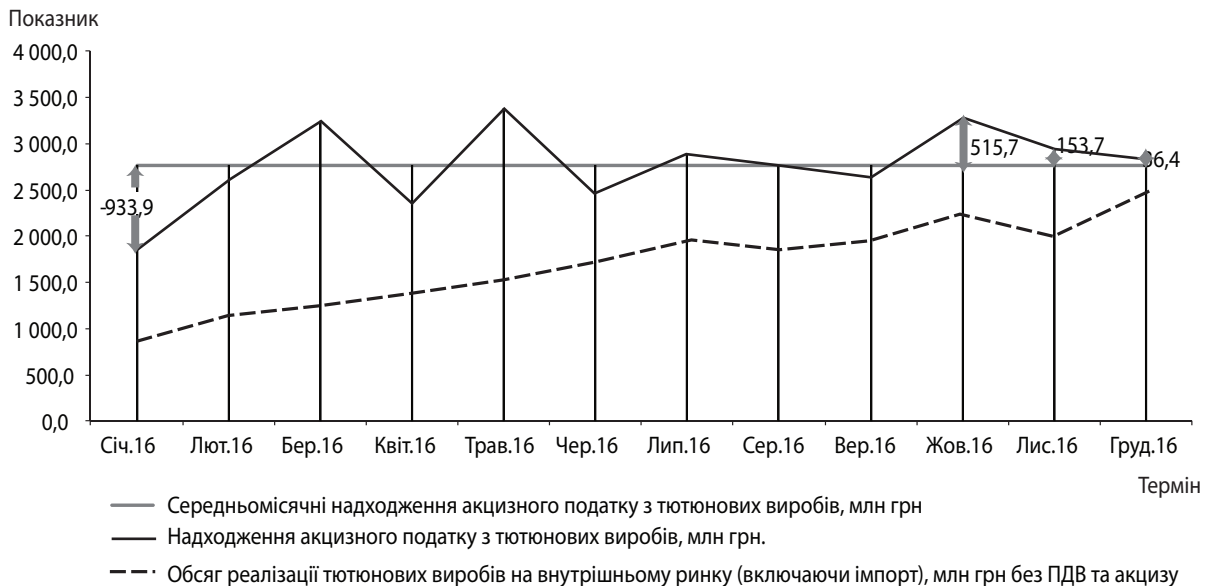


Рис. 5. Динаміка щомісячних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та обсяги реалізації тютюнових виробів в 2016 р.

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

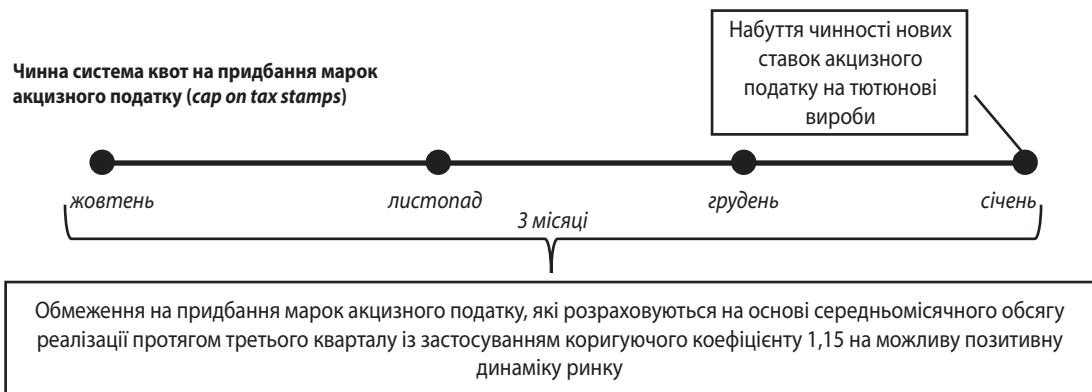


Рис. 6. Схема функціонування антифорстолінгового заходу в Україні

Джерело: складено авторами на основі Податкового кодексу

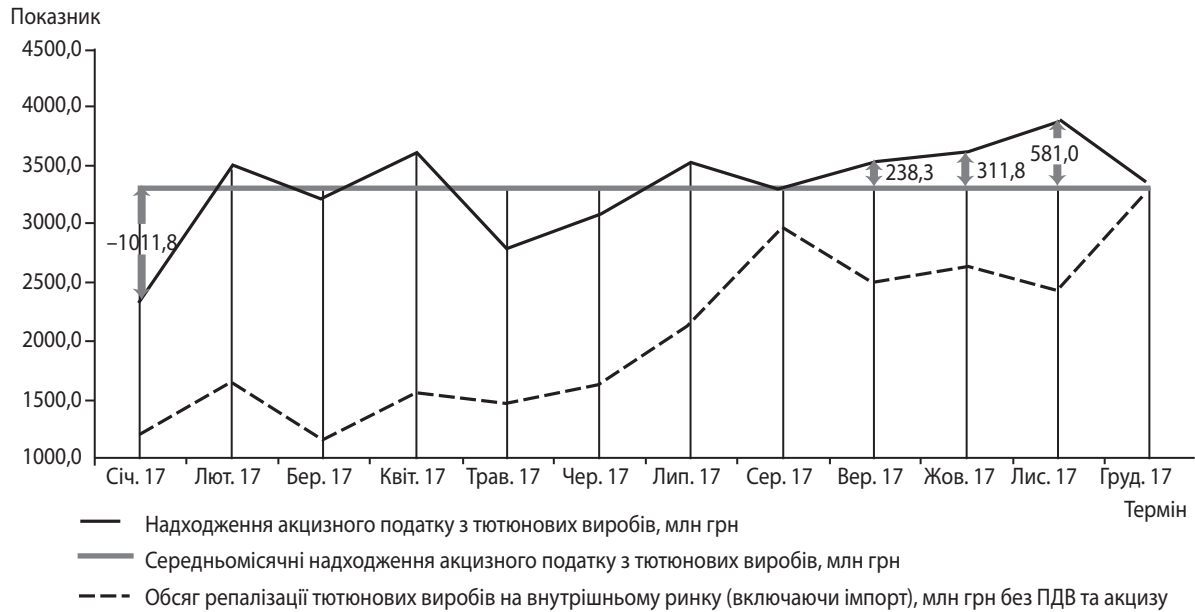


Рис. 7. Динаміка щомісячних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та обсяги реалізації тютюнових виробів у 2017 р.

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України

$$Tax\ gap_f = (SV_{IIIIV} - ASV_{III} \cdot 6) \cdot \Delta\ min\ ET; \quad (1)$$

$$(\Delta\ min\ ET = \min\ ET_{t+1} - \min\ ET_t),$$

де  $Tax\ gap_f$  – обсяг втрат податкових надходжень акцизного податку внаслідок вжиття форстолінгових заходів, тис. грн;

$SV_{IIIIV}$  (*Sales Volume*) – обсяг реалізації тютюнових виробів у III та IV кварталах поточного року, тис. шт.;

$ASV_{III}$  (*Average Sales Volume*) – середньомісячний обсяг реалізації протягом I та II кварталів поточного року, тис. шт.;

$\min\ ET_t, \min\ ET_{t+1}$  (*Minimum Excise Tax*) – мінімальне податкове зобов’язання з акцизного податку в поточному та наступному році, грн на 1 000 шт.

Згідно з розрахунками з використанням описаної методики обсяги втрат податкових надходжень внаслідок форстолінгу протягом 2015–2017 рр. становили від 66,7 до 139,9 млн грн (рис. 8).

Отже, чинний антифорстолінговий механізм не забезпечив досягнення мети протидії накопиченню запасів тютюнових виробів перед підвищенням ставок акцизного податку. Проте, як свідчить європейський досвід антифорстолінгового регулювання, не всі країни з першого разу впровадили ефективну систему заходів. Адже доволі важко спроектувати механізм, який би одночасно забезпечував стабільні податкові надходження протягом року та враховував зміну ринкових умов, при цьому не порушуючи функціонування тютюнового ринку.

Варто зазначити, що проблема форстолінгу є суттєвою не тільки для України, а також і для більшості країн

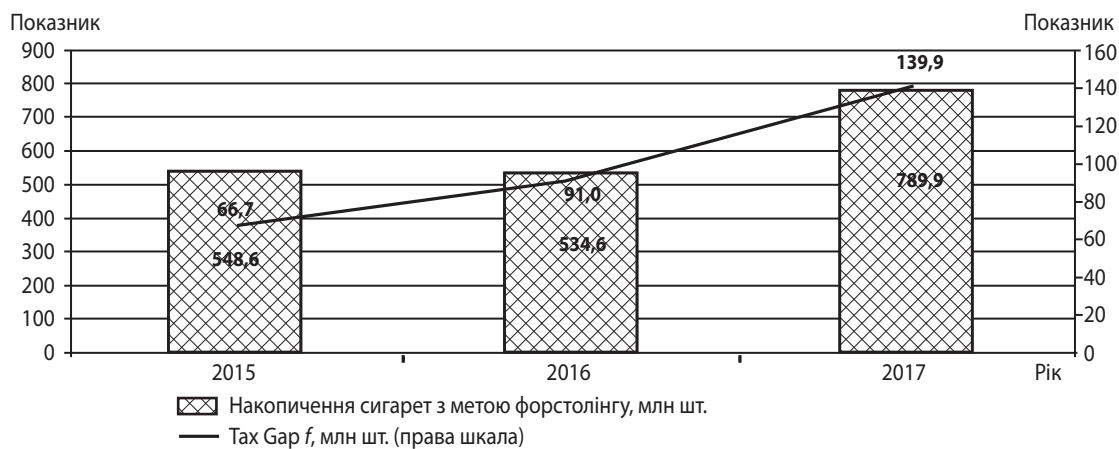


Рис. 8. Динаміка податкового розриву з акцизного податку на тютюнові вироби внаслідок форстолінгу протягом 2015–2017 рр.

Джерело: розраховано авторами за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України

<sup>3</sup> Деякі держави-члени згадуються двічі, оскільки застосована система може поєднувати стандартну методологію та додаткові заходи за певних обставин.



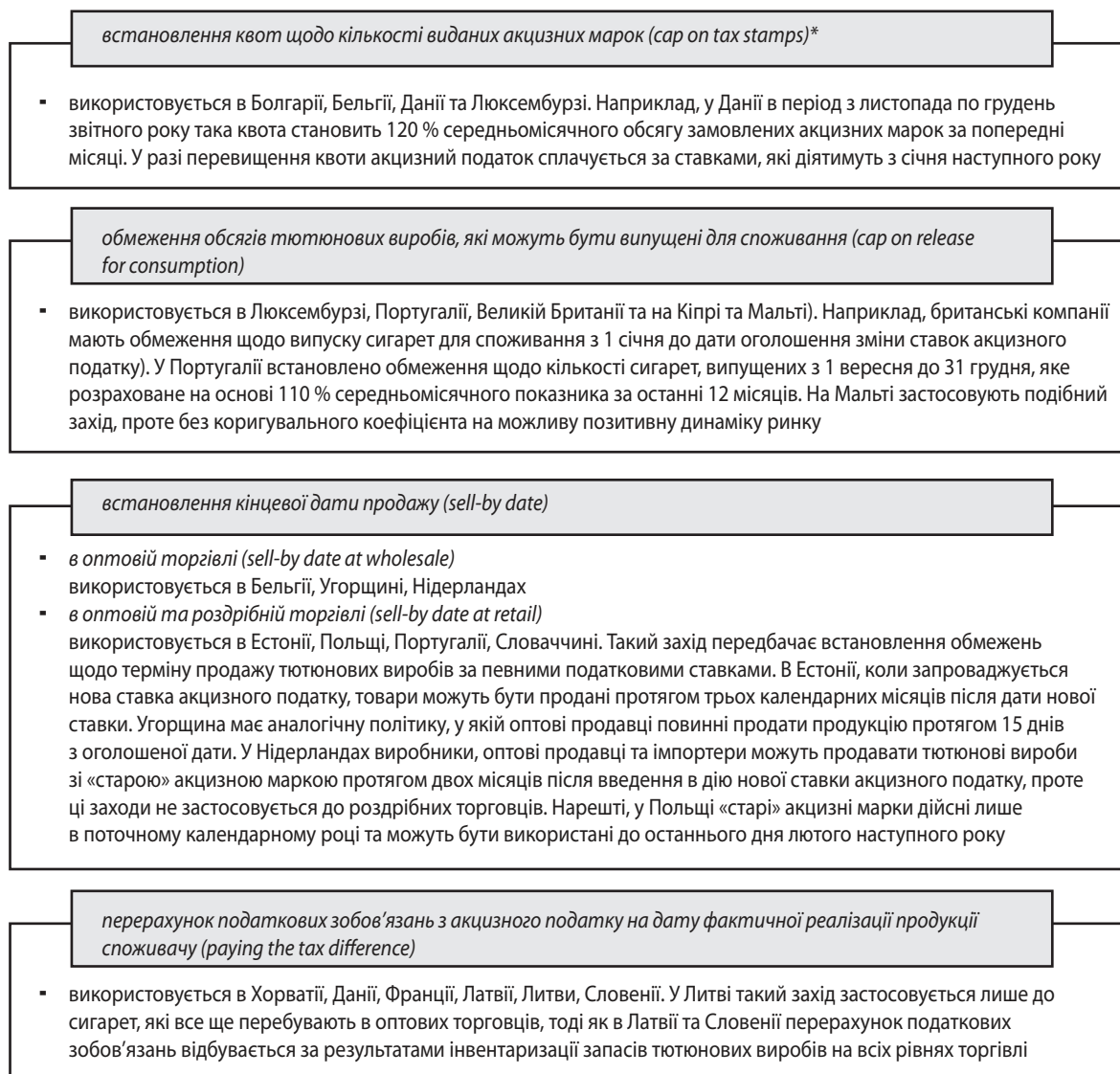
ЄС, які у відповідь на це запровадили найбільш прийнятні антифорстолінгові заходи залежно від специфіки системи акцизного оподаткування та контролю за обігом підакцизних товарів у кожній країні. Так, за даними Європейської комісії, приблизно 70 % держав – членів ЄС застосовують антифорстолінгові заходи. Такі заходи поділяються на чотири типи<sup>3</sup> і наведені на рис. 9.

У деяких європейських країнах, таких як Бельгія, Люксембург, Португалія, Данія, з метою підвищення ефективності антифорстолінгового регулювання використовують декілька заходів одночасно. Детальна характеристика цих заходів, узгодженість їх з директивами ЄС щодо акцизного збору, пристосованість до систем оподаткування держав – членів ЄС, зручність адміністрування та контролю (включаючи фіскальні ефекти, вартість виконання тощо), вплив на функціонування ринку, наведені у брошурі.

Варто зазначити, що за експертними висновками [8], з усіх зазначених вище антифорстолінгових заходів найбільш ефективним є захід встановлення кінцевої дати продажу у всіх ланках торгівлі, оскільки його застосування:

- 1) відповідає Директивам ЄС щодо акцизного податку, не залежить від системи оподаткування і не вимагає перерахунку зобов'язань або використання контрольного періоду, забезпечує стабільність податкових надходжень протягом року;
- 2) не залежить від системи маркування тютюнових виробів і не передбачає додаткових витрат на адміністрування податку та контроль за обігом підакцизних товарів, не спотворює ринкових умов.

На основі проведеного аналізу ефективності антифорстолінгового регулювання в Україні та кращих європейських практик вважаємо, що необхідно змінити вітчизняну



\*вартість акцизної марки в більшості країн ЄС входить до суми акцизного податку.

Рис. 9. Типи антифорстолінгових заходів у країнах ЄС

Джерело: складено авторами на основі [7]

методику розрахунку квот на продаж марок акцизного податку. Вони мають застосовуватися у III та IV кв. звітного року і встановлюватися шляхом розрахунку максимально можливого щомісячного обсягу продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику або імпортеру тютюнових виробів, базуючись на середньомісячному обсязі реалізації попереднього року, а не виходячи з трьох попередніх

календарних місяців поточного року (рис. 10). Причому коригувальний коефіцієнт на можливе зростання обсягу реалізації має бути встановлений виходячи з динаміки ринку тютюнових виробів. Оскільки період 2015–2017 рр. характеризувався спадною динамікою (середньорічний темп падіння становив 97,4 %), вважаємо, що такий коефіцієнт має бути встановлений на рівні 105 %.

**Нова система антифорстолінгового регулювання: квоти на придбання марок акцизного податку + кінцева дата продажу тютюнових виробів в оптовій та роздрібній торгівлі**

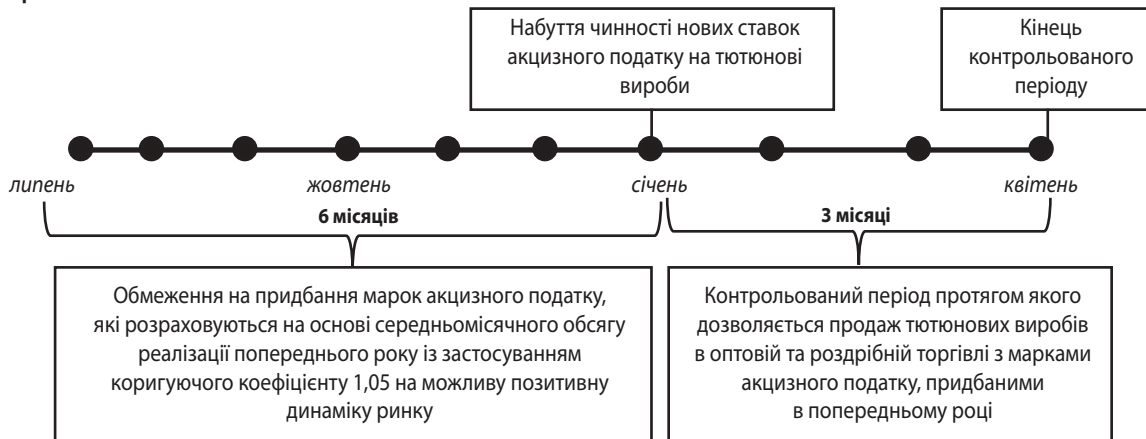


Рис. 10. Пропонована система антифорстолінгового регулювання в Україні

Джерело: розроблено авторами

Як додатковий антифорстолінговий захід пропонуємо встановити кінцеву дату продажу тютюнових виробів в оптовій та роздрібній торгівлі з марками акцизного податку, придбаними в попередньому році (*sell-by date at retail*), яка має становити 3 місяці. Такий термін зумовлений необхідністю у створенні умов для вільного переміщення товарів на всіх рівнях ланцюга постачання. Вважаємо, що це забезпечить ефективну протидію форстолінгу у III та IV кв., вирівняє надходження акцизного податку з тютюнових виробів протягом року та дасть змогу отримати належні обсяги податкових надходжень за підвищеними ставками, не чинитиме суттєвого впливу на ринок тютюнових виробів.

**Висновки.** В Україні протягом останніх років ставки акцизного податку для тютюнових виробів збільшувалися постійно, причому останніми роками на 30–40 %. Це супроводжувалося відставанням темпу зростання ставки від темпу зростання надходжень відповідного акцизу, збільшенням нелегального обігу підакцизних товарів, ціновими війнами між тютюновими компаніями, оптимізацією оподаткування шляхом закупівлі акцизних марок наперед й іншими небажаними явищами. Відповідно, можна стверджувати про наявність диспропорцій реалізації фіскального та регулятивного потенціалу акцизного податку. У зв'язку з цим цінність цього дослідження полягає у можливості виявлення обсягів втрат податкових надходжень від мінімізації сплати акцизного податку та розробці науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення системи контролю за обігом тютюнових виробів в Україні. Останні передбачають встановлення квот щодо кількості виданих акцизних марок (*cap on tax stamps*) (за новою методикою)

та встановлення кінцевої дати продажу (*sell-by date*) тютюнових виробів на всіх ланках торгівлі. Це в сукупності дозволить досягти зростання загальної ефективності реалізації акцизної політики України, що поряд із суто фіскальними перспективами має також значне соціальне значення, а також сприятиме створенню рівних конкурентних умов на ринку.

**ЛІТЕРАТУРА**

1. Трансформація акцизної політики в Україні : монографія / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2015. 404 с.
2. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. 107 с.
3. Красовський К. Форестелінг. Трюк, яким тютюнова індустрія зменшує надходження до бюджету від акцизів. 2018. URL: <https://rubryka.com/blog/foresteling-tryuk-yakym-tyutyunova-industriya-zmenshuje-nadhodzhennya-do-byudzhetu-vid-akciziv>
4. Пасічний М. Д. Стратегія акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 6. С. 220–226.
5. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської. Київ : ДНУ «Акад. фін. управління», 2017. 448 с.
6. 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 № 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2245-19>

7. Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products. European Commission. 2014. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ramboll-tobacco-study.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ramboll-tobacco-study.pdf)

8. Tusveld R, Lejeune I, Bogaerts N. Study on fiscal anti-forestalling measures for the tobacco sector. *PWC*. 2013. 28 c.

## REFERENCES

*Dialektyka reformuvannia aktsyznoho opodatkovannia tiutiunovykh vyrobiv v Ukraini: yevointehratsiinyi aspekt* [The Dialectics of the Reform of the Excise Taxation of Tobacco Products in Ukraine: the Eurointegration Aspect]. Irpin: Universytet DFS Ukrainy, 2018.

Krasovskyi, K. "Forestelinh. Triuk, yakym tiutyunova industriia zmeshuie nadkhodzhennia do biudzhetu vid aktsyziv" [Foresting A trick in which the tobacco industry reduces budget revenues from excise taxes]. 2018. <https://rubryka.com/blog/foresteling-tryuk-yakym-tyutyunova-industriya-zmeshuie-nadkhodzhennya-do-byudzhetu-vid-aktsyziv>

[Legal Act of Ukraine] (2017). <http://zakon.rada.gov.ua/go/2245-19>

Pasichnyi, M. D. "Stratehiia aktsyznoho opodatkovannia tiutiunovykh vyrobiv v Ukraini" [The strategy of excise taxation of tobacco products in Ukraine]. *Biznes Inform*, no. 6 (2017): 220-226.

*Podatkova harmonizatsiia v Ukraini v umovakh realizatsii Uhody pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu i YeS* [Tax harmonization in Ukraine under the terms of the Association Agreement between Ukraine and the EU]. Kyiv: DNUU «Akad. fin. upravlinnia», 2017.

"Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products". European Commission. 2014. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ramboll-tobacco-study.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ramboll-tobacco-study.pdf)

Transformatsiia aktsyznoi polityky v Ukraini [Transformation of excise policy in Ukraine]. Irpin: Vyd-vo Nats. un-tu DPS Ukrainy, 2015.

Tusveld, R., Lejeune, I., and Bogaerts, N. "Study on fiscal anti-forestalling measures for the tobacco sector". *PWC* (2013).

Стаття надійшла до редакції 04.04.2019 р.