

## Аналітична довідка

### Чому зменшилися надходження до Державного бюджету від тютюнових акцизів у першому півріччі 2018 року, і як запобігти такому зменшенню в майбутньому

З 1 січня 2018 року специфічні ставки акцизу на тютюнові вироби в Україні зросли майже на 30% і логічно було б очікувати зростання надходжень до Державного бюджету, але сталося протилежне.

Для аналізу ситуації слід взяти до уваги, що **а)** акцизний податок сплачується не при фактичній реалізації сигарет споживачеві, а при придбанні виробниками або імпортерами акцизних марок для сигарет, які, можливо, ще не вироблені, **б)** надходження від тютюнових акцизів у поточний місяць рахуються від реалізації акцизних марок за попередній місяць; тому в січні надходження рахуються від реалізації акцизних марок у грудні попереднього року і сплачуються за ставками того року, які були значно меншими. Тому більш доцільно розглянути ситуацію з сплатою акцизів у наступні місяці, коли вже реально діяли нові ставки. Також виявилось, що динаміка надходжень від тютюнових акцизів у червні 2018 року кардинально змінилася у порівнянні з попередніми 4 місяцями, отже, ми окремо розглянемо ситуацію у лютому-травні, та у червні 2018 року.

У лютому-травні 2018 року надходження до Державного бюджету від тютюнових акцизів склали **9,1 мільярда гривень, що на 4,1 мільярда гривень, або на 31% менше**, ніж у відповідному періоді 2017 року. Скорочення кількості придбаних акцизних марок було ще більшим. За чотири місяці (у лютому-травні 2018 року) було придбано акцизних марок для 12 мільярдів вітчизняних сигарет, тоді як у лютому-травні 2017 року та вересні-грудні 2017 року відповідно для 22 мільярдів та 24 мільярдів. Таким чином, закупівля акцизних марок тютюновими компаніями зменшилась майже на 50%, і тому зростання ставки акцизу на 29,7% у 2018 році не змогло забезпечити збільшення надходжень до бюджету.

Виробники сигарет щомісячно звітують Державній фіскальній службі про обсяги реалізованих ними сигарет. Згідно з цими звітами на внутрішній ринок у січні-травні 2018 року (за 5 місяців) було реалізовано **12,7 мільярда** сигарет, тоді як у січні-травні 2017 року та серпні-грудні 2017 року відповідно **20,1 мільярда** та **34,9 мільярда** сигарет.

Така значна зміна обсягів реалізації відбулась завдяки спланованим діям виробників які поступово збільшували залишки готової продукції на складах протягом 2017 року: з 1,05 мільярда сигарет у грудні 2016 року до 5,6 мільярда сигарет у листопаді 2017 року. А в грудні 2017 року залишки швидко зменшилися до 1,2 мільярда сигарет, що дозволило суттєво збільшити реалізацію сигарет у грудні без зростання обсягу їх виробництва. Характерно, що і в минулі роки кожного місяця напередодні зростання ставки акцизу реалізація сигарет значно зростала, а залишки продукції на складах стрімко зменшувалися.

У травні 2018 року залишки готової продукції знов зросли до 4,3 мільярда сигарет, тобто зменшення виробництва сигарет було суттєво меншим, ніж зменшення їхньої реалізації. Варто зауважити, що значна кількість сигарет також зберігається на складах компанії ТЕДІС-Україна, фактичного монополіста оптового продажу сигарет в Україні, що також дозволяє виробникам легко змінювати декларовані ними обсяги реалізації сигарет.

За даними Державної служби статистики обсяги експорту сигарет трохи зросли: у січні-травні 2018 року - 10,6 мільярда сигарет, а у січні-травні 2017 року - 10,0 мільярдів сигарет. Обсяги імпорту сигарет скоротилися: у січні-травні 2018 року було імпортовано 412 мільйонів сигарет, а у січні-травні 2017 року та серпні-грудні 2017 року відповідно 595 та 601 мільйонів сигарет.

Таким чином, в середньому за останні 5 місяців 2017 року щомісячно реалізовувалось приблизно 7,1 мільярда сигарет, а у перші 5 місяців 2018 року – лише 2,6 мільярда: **майже у 3 рази менше**.

Зрозуміло, що українці не стали курити втричі менше у 2018 році, хоча протягом 2017 року споживання сигарет в Україні поступово зменшувалося. Це відбувалося в основному завдяки суттєвому зростанню цін на сигарети: на 39% протягом року при загальному рівні інфляції 14%. Середня ціна сигарет підвищилася з 16 гривень до 23 гривень за пачку: на 4 гривні завдяки зростанню ставки акцизу і ще на 3 гривні свою частку ціни підвищили виробники.

Завдяки зростанню цієї частки виробники тютюнових виробів суттєво збільшили грошовий (без ПДВ та акцизу) обсяг реалізованої ними в межах України продукції<sup>1</sup>: з 9,5 мільярда гривень 2016 року до 14,7 мільярда гривень 2017 року (4,5 мільярда у першому півріччі та 10,2 мільярда у другому) при тому, що річний фізичний обсяг ринку сигарет в Україні скоротився з 77 мільярдів сигарет у 2016 році до 67 мільярдів сигарет у 2017 році. У першому півріччі 2018 року, попри суттєве скорочення реалізації сигарет, цей грошовий обсяг зріс до 4,6 мільярда гривень.

Подальше зменшення споживання сигарет в Україні спостерігалось і в 2018 році. В першому кварталі 2018 року ринок сигарет в Україні, за даними квартального звіту корпорації Філіп Моріс<sup>2</sup>, зменшився на 11,4% у порівнянні з 1 кварталом 2017 року: з 14,9 мільярда до 13,2 мільярда сигарет. Проте обсяги реалізації сигарет, про які виробники інформують Державну фіскальну службу, зменшилися відповідно з 12,1 мільярда до 6,95 мільярда, або на 43%. **Суттєву різницю між реальним (13,2 мільярда) та декларованим (7,2 мільярда з урахуванням імпорту) обсягами ринку сигарет у першому кварталі 2018 року зумовило таке явище, як форестелінг.**

У розділі 4.3 Керівних принципів щодо виконання Статті 6 Рамкової Конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну (РКБТ) зазначено: *напередодні підвищення податків, виробники або імпортери можуть спробувати скористатися поточним нижчим податком і збільшити виробництво або запас виробів (це явище називається forestalling).*

**Зменшення надходжень до Державного бюджету від тютюнових акцизів у лютому-травні 2018 року було зумовлено саме форестелінгом.**

Такий висновок підтверджують дані за червень 2018 року, коли ситуація кардинально змінилася:

- надходження від тютюнових акцизів зросли до 3,8 мільярда гривень, що на 0,7 мільярда, або на 24% вище, ніж у червні 2017 року;
- обсяги виробництва зросли до 8,33 мільярда сигарет, або на 13%;
- реалізація сигарет виробниками зросла до 5,4 мільярда штук, або на 8%;
- було придбано акцизних марок для 5,2 мільярда сигарет, на 3% більше, ніж рік тому.

Все це може пояснюватися тим, що накопичені наприкінці 2017 року запаси сигарет скінчилися і треба реалізовувати лише сигарети, вироблені в 2018 році, з яких акциз сплачується за підвищеними ставками.

Скоріш за все, надходження від тютюнових акцизів у липні-грудні 2018 року зростатимуть, бо з 1 січня 2019 року ставка акцизу знов підвищується (на 20%) і виробники до цього вже готуються, щоб знову штучно збільшити реалізацію сигарет у другій половині року і мінімізувати обсяг сплати акцизів до Державного бюджету України уже в 2019 році.

**Як можна запобігти скороченню надходжень до бюджету, які зумовлює форестелінг**

Керівні принципи щодо виконання Статті 6 РКБТ рекомендують: *для запобігання цьому і для того, щоб отримати додаткові надходження до бюджету від підвищення податків, Сторони повинні розглянути питання про впровадження таких заходів, як: (1) обмеження випуску надмірних обсягів тютюнових виробів безпосередньо перед збільшенням податків; (2) сплата нового податку за*

<sup>1</sup> [http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/pr/orp/orp\\_u/arh\\_orp\\_u.html](http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/pr/orp/orp_u/arh_orp_u.html)

<sup>2</sup> <http://phx.corporate->

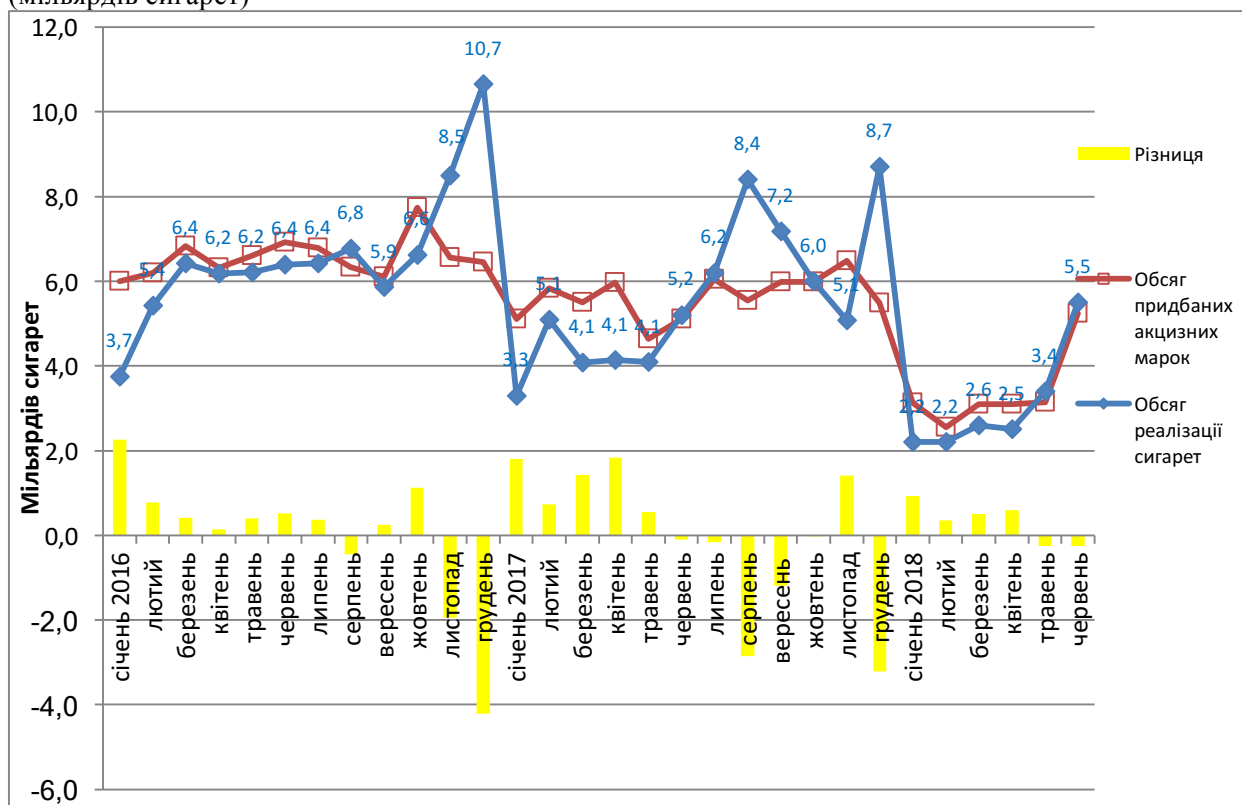
[ir.net/External.File?item=UGFyZW50SUQ9NjkyMDA3fENoaWxkSUQ9NDAYOTg3fFR5cGU9MQ==&t=1](http://phx.corporate-ir.net/External.File?item=UGFyZW50SUQ9NjkyMDA3fENoaWxkSUQ9NDAYOTg3fFR5cGU9MQ==&t=1)

новими ставками на тютюнові вироби, які вже вироблені або зберігаються на складі, але не надійшли в роздрібну торгівлю.

З метою запобігання форестелінгу Законом № 1791-VIII від 20.12.2016 підрозділ 5 розділу XX Податкового Кодексу України було доповнено пунктом 16, згідно з яким «місячний обсяг (у кількісному виразі виключно у четвертому кварталі кожного року) продажу марок акцизного податку підприємству - виробнику або імпортеру тютюнових виробів продавцем марок акцизного податку не може перевищувати 115 відсотків середньомісячного обсягу реалізації на митній території України тютюнових виробів цим підприємством - виробником або імпортером за попередні три календарні місяці».

Проте ця норма, яка почала діяти у 2017 році, не спрацювала. На Рисунку 1 видно, що виробники зазвичай у перші місяці року купують більше акцизних марок, ніж реалізують сигарет, щоб використати ці марки пізніше. У жовтні 2016 року (коли норма ще не діяла) вони придбали акцизних марок на 21% більше середньомісячного обсягу реалізації за попередні три календарні місяці, але в наступні місяці не перевищували межу 15%, купуючи акцизні марки заздалегідь. Така ж практика спостерігається і в першому півріччі 2018 року: акцизних марок придбано на обсяг сигарет, який майже на 2 мільярди сигарет перевищують обсяги їх реалізації (Рис. 1). Тобто чинна наразі норма дозволяє тютюновим корпораціям протягом року закупувати акцизні марки у обсягах, що перевищують реальні потреби з метою подальших маніпуляцій із задекларованими продажами та сплатою акцизних податків.

**Рисунок 1.** Обсяги купівлі акцизних марок та декларованих обсягів реалізації сигарет в Україні (мільярдів сигарет)



Слід зауважити, що форестелінг, хоча і зменшує загальну суму акцизних надходжень, проте призводить до того, що акцизні податки сплачуються раніше і тому державний бюджет отримав додаткові надходження в останні місяці 2017 року шляхом зменшення надходжень у 2018 році.

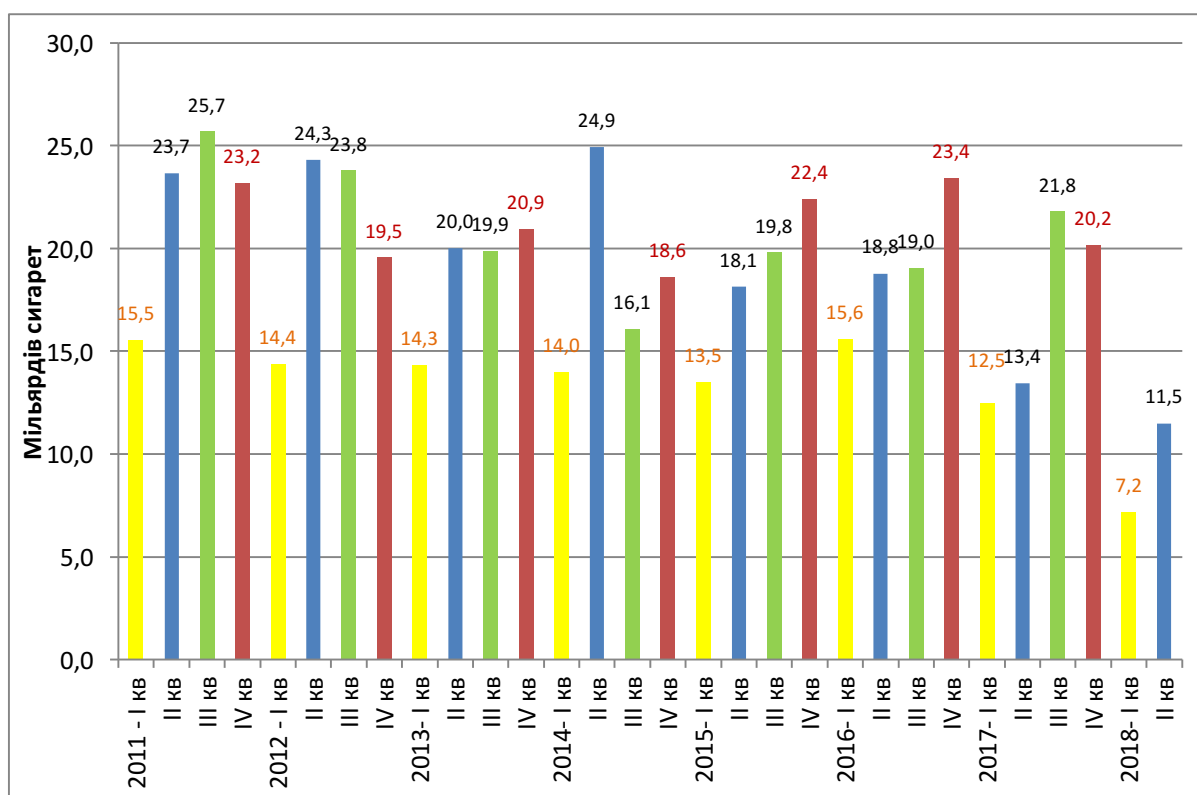
Більшість країн ЄС використовуються різні заходи проти форестелінгу<sup>3</sup>. Наприклад, у Литві, Латвії та Словенії, коли відбувається збільшення податкової ставки, оптовики (а не лише виробники та імпортери) несуть відповідальність за оплату різниці: проводиться інвентаризація сигарет, які

<sup>3</sup> [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)

знаходяться на оптових складах, а потім компанії повинні виплатити уряду загальну різницю податку. Аналогічні заходи запроваджені і у Молдові, Македонії та інших країнах. **Україні також варто розглянути запровадження дієвих заходів проти форестелінгу, щоб збільшити надходження до державного бюджету від тютюнових акцизів і сприяти зменшенню вживання тютюнових виробів серед населення.**

Проте інвентаризація сигарет в Україні потребуватиме суттєвих ресурсів, матиме корупційні ризики, а у виробників можуть знайтися можливості сховати сигарети на тих складах, де інвентаризацію проведено не буде. Тому пропонується більш простий механізм для запобігання форестелінгу та забезпечення зростання надходжень до Державного бюджету відповідно до зростання ставок оподаткування тютюну. Цей механізм виходить з спостережень за практикою тютюнових корпорацій в останні роки. Ставки акцизу зазвичай підвищувалися з 1 січня кожного року, про це було відомо заздалегідь. Ми також бачимо (Рис. 2), що в четвертому кварталі кожного року обсяги реалізації сигарет суттєво перевищували обсяги першого кварталу наступного року, коли вже діяли більш високі ставки акцизу.

**Рисунок 2.** Реалізація сигарет (вітчизняних та імпортних) в Україні за кварталами 2011-2018 років (мільярдів сигарет).



Отже, як ми бачимо, щороку тютюнова промисловість використовує один і той же трюк із штучним завищенням обсягів реалізації у останньому кварталі та штучним заниженням у першому кварталі наступного року. Із 2011 по 2018 роки різниця у обсягах реалізації між останнім та першим кварталами відповідно склала: 8.8 млрд, 5.2 млрд, 6.9 млрд, 5.1 млрд, 6.8 млрд, 10.9 млрд, 13 млрд. Також бачимо що у останні роки масштаби маніпуляцій тільки зростають. Можна припустити, що половина цієї різниці реально продавалася, а інша половина складала ті запаси, якими корпорації через оптового монополіста торгувала у наступному кварталі.

**Пропонується** законодавчо запровадити норму, згідно з якою для кожного виробника та імпортера тютюнових виробів порівнюються обсяги реалізації ним кожного виду тютюнових виробів протягом трьох місяців до збільшення ставки акцизу і протягом трьох місяців після збільшення ставки акцизу. Якщо після зростання ставки акцизу ці обсяги скоротилися, то вираховується **величина скорочення обсягів реалізації** за кожним видом тютюнових виробів. Виходячи з припущення, що половина цих обсягів сигарет була реалізована у роздрібній торгівлі протягом

трьох місяців до зростання ставки акцизу, а інша половина – протягом наступних трьох місяців, коли ставка акцизу була суттєво вищою, на 50% **величини скорочення обсягів реалізації** сплачується **додатковий акциз** за ставками, які дорівнюють різниці між величинами ставками акцизу до і після підвищення такої ставки (для сигарет – різниці у ставках мінімального специфічного акцизу).

**Приклад.** Формула для 2019 року:

1. Реалізація (жовтень – грудень 2018 р.) – реалізація (січень – березень 2019 р.) = X1 (шт.)
2.  $X1 \times 50\% = X2$  (шт.)
3.  $X2 \times (\text{ставка акцизу 2019 р.} - \text{ставка акцизу 2018 р.}) = X3$  (грн)

Якщо б така норма вже діяла, то вона б дала наступні результати. У першому кварталі 2018 року в Україні було реалізовано (з урахуванням імпорту) 7,2 мільярда сигарет, а в 4 кварталі 2017 року – 20,2 мільярда сигарет, різниця складає 13 мільярдів сигарет. Якщо припустити, що половина цієї різниці була реалізована у роздрібній торгівлі у 2017 році, а інша половина – вже в 2018 році, коли ставка акцизу була суттєво вищою. У 2018 році мінімальна ставка акцизу зросла з 596,05 грн до 773,2 грн на 1000 сигарет, або на 0,17715 грн на 1 сигарету. **Таким чином, сума додаткового акцизу (наразі несплаченого завдяки форестелінгу) могла б дорівнювати:  $13 / 2 * 0,17715 = 1,15$  мільярда гривень.**

06.08.2018 р.

**К. С. Красовський**

**Експерт Українського центру контролю над тютюном (ГО «Життя»)**