

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 22.10.2019 № 29-2

ЗВІТ

**про результати аудиту обґрунтованості планування та
результативності контролю за повнотою нарахування і
своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та
тютюнових виробів до Державного бюджету України**

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| СПИСОК СКОРОЧЕНЬ..... | 3 |
| ПРЕАМБУЛА | 7 |
| ВСТУП | 8 |
| 1. ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ (ПРОПОЗИЦІЙ) РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ..... | 10 |
| 2. АНАЛІЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ..... | 12 |
| 3. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ ТА ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ..... | 18 |
| 4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ І ОБІГОМ ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ ... | 21 |
| 4.1. <i>Оцінка стану ліцензування виробництва, імпорту, експорту і торгівлі тютюном та тютюновими виробами та обліку платників акцизного податку з цієї продукції</i> | 21 |
| 4.2. <i>Оцінка стану державного контролю за виробництвом, імпортом, експортом тютюну та тютюнових виробів, оптовою торгівлею цією продукцією</i> | 24 |
| 5. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПОВНОТОЮ І СВОЄЧАСНІСТЮ СПЛАТИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ | 33 |
| 5.1. <i>Стан організації роботи органів Державної фіскальної служби України щодо контролю за замовленням, зберіганням та обігом марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів</i> | 33 |
| 5.2. <i>Оцінка ефективності проведення контрольної-перевірочної роботи за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету акцизного податку з тютюну і тютюнових виробів</i> | 37 |
| 5.3. <i>Оцінка стану координації діяльності та взаємодії державних органів, пов'язаної із справлянням акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів</i> | 41 |
| 6. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ І ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ ЦІЄЇ ПРОДУКЦІЇ..... | 44 |
| ВИСНОВКИ..... | 49 |
| ПРОПОЗИЦІЇ..... | 56 |
| ДОДАТКИ..... | 59 |

Список скорочень

| | |
|--|--|
| акцизний податок з тютюну та тютюнових виробів | акцизний податок з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну |
| АСМО "Інспектор" | Автоматизована система митного оформлення "Інспектор" |
| Асоціація "Укртютюн" | Українська Асоціація виробників тютюнових виробів "Укртютюн" |
| Бюджетний кодекс | Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456 |
| Держмитслужба | Державна митна служба України |
| Держприкордонслужба | Державна прикордонна служба України |
| Держпродспоживслужба | Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів |
| Держстат | Державна служба статистики України |
| Директива Ради 2011/64/ЄС | Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів |
| ДМС | Державна митна служба України |
| ДПА | Державна податкова адміністрація України |
| ДФС | Державна фіскальна служба України |
| Єдиний реєстр | Єдиний державний реєстр місць зберігання |
| Єдиний реєстр обладнання | Єдиний реєстр обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок |
| ЄРПН | Єдиний реєстр податкових накладних |
| Закон № 481 | Закон України від 19.12.1995 № 481 "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" ¹ |
| Закон № 2899 | Закон України від 22.09.2005 № 2899 "Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення" |
| Закон № 1791 | Закон України від 20.12.2016 № 1791 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році" |
| Закон № 1801 | Закон України від 21.12.2016 № 1801 "Про Державний бюджет України на 2017 рік" |
| Закон № 2245 | Закон України від 07.12.2017 № 2245 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році" |
| Закон № 2246 | Закон України від 07.12.2017 № 2246 "Про Державний бюджет України на 2018 рік" |

¹ У зв'язку зі змінами, внесеними до Закону № 481 Законом № 2628, з 01.07.2019 у назві Закону № 481 слова "та тютюнових виробів" замінено словами "тютюнових виробів та пального".

| | |
|-----------------|--|
| Закон № 2628 | Закон України від 23.11.2018 № 2628 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів" |
| Закон № 2629 | Закон України від 23.11.2018 № 2629 "Про Державний бюджет України на 2019 рік" |
| Звіт № 1-ОТ | Форма звіту № 1-ОТ "Звіт про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів у оптовій мережі", затверджена наказом Мінфіну "Про затвердження форм звітів щодо виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та порядків їх заповнення" від 11.02.2016 № 49, зареєстрованим у Мін'юсті 03.03.2016 за № 340/28470 |
| Звіт № 3-РС | Форма звіту № 3-РС "Звіт про обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів", затверджена наказом Мінфіну "Про затвердження форм звітів щодо виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та порядків їх заповнення" від 11.02.2016 № 49, зареєстрованим у Мін'юсті 03.03.2016 за № 340/28470 |
| ККДБ 14020600 | код класифікації доходів бюджету 14020600 "Акцизний податок з вироблених в Україні тютюну та тютюнових виробів (за ставкою у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції)" у 2017–2018 роках |
| ККДБ 14020700 | код класифікації доходів бюджету 14020700 "Акцизний податок з вироблених в Україні тютюну та тютюнових виробів за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)" у 2017–2018 роках |
| ККДБ 14030600 | код класифікації доходів бюджету 14030600 "Акцизний податок з ввезених на митну територію України тютюну та тютюнових виробів (за ставкою у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції)" у 2017–2018 роках |
| ККДБ 14030700 | код класифікації доходів бюджету 14030700 "Акцизний податок з ввезених на митну територію України тютюну та тютюнових виробів за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)" у 2017–2018 роках |
| ККДБ 14020600 | код класифікації доходів бюджету 14020600 "Акцизний податок з вироблених в Україні тютюну та тютюнових виробів" у I півріччі 2019 року |
| ККДБ 14030600 | код класифікації доходів бюджету 14030600 "Акцизний податок з ввезених на митну територію України тютюну та тютюнових виробів" у I півріччі 2019 року |
| МАПЗ | мінімальне акцизне податкове зобов'язання |
| МВС | Міністерство внутрішніх справ України |
| Методика № 1646 | Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів |

| | |
|---------------------------------|--|
| | (продукції) та Методика прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), затверджені наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646 "Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету" |
| МОЗ | Міністерство охорони здоров'я України |
| МОУ Офісу ВПП | Міжрегіональне оперативне управління Офісу великих платників податків ДФС |
| Митний кодекс | Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495 |
| Міндоходів | Міністерство доходів і зборів України |
| Мінекономрозвитку | Міністерство економічного розвитку і торгівлі України |
| Мінфін | Міністерство фінансів України |
| Мін'юст | Міністерство юстиції України |
| МРЦ | максимальні роздрібні ціни |
| Наказ Мінфіну № 49 | Наказ Мінфіну від 11.02.2016 № 49 "Про затвердження форм звітів щодо виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та порядків їх заповнення", зареєстрований в Мін'юсті 03.03.2016 за № 340/28470 |
| Наказ Мінфіну № 428 | Наказ Мінфіну від 11.04.2016 № 428 "Про затвердження форм заявок-розрахунків на виготовлення та придбання марок акцизного податку, звіту про використання марок акцизного податку та журналів для обліку марок акцизного податку", зареєстрований в Мін'юсті 29.04.2016 за № 663/28793 |
| Органи ДФС | ДФС та її територіальні органи |
| Офіс ВПП | Офіс великих платників податків ДФС |
| Податковий кодекс | Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 |
| Положення № 1251 | Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1251 |
| Положення про Мінагрополітики | Положення про Міністерство аграрної політики та продовольства України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 25.11.2015 № 1119 |
| Положення про Мінекономрозвитку | Положення про Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 459 |
| Положення про Мінфін | Положення про Міністерство фінансів України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375 |
| Положення про ДФС | Положення про Державну фіскальну службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 |
| Порядок № 1340 | Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.08.1998 № 1340 |
| Порядок № 985 | Порядок розпорядження майном, конфіскованим за рішенням суду і переданим органам державної |

| | |
|--------------------------|--|
| | виконавчої служби, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11.07.2002 № 985 |
| Порядок № 251 | Порядок ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання та форми довідки про внесення місця зберігання до Єдиного державного реєстру, затверджений наказом ДПА України від 28.05.2002 № 251, зареєстрованим в Мін'юсті 15.08.2002 за № 670/6958 |
| Порядок № 359 | Порядок складання та подання Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), затверджений наказом Мінфіну від 25.03.2015 № 359 "Про затвердження форми Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), Порядку складання та подання Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію)", зареєстрованим у Мін'юсті 14.04.2015 за № 413/26858 |
| Постанова № 960 | Постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2018 № 960 "Деякі питання проведення заходів офіційного контролю товарів, що ввозяться на митну територію України (у тому числі з метою транзиту)" |
| Постанова № 1200 | Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 "Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України" |
| Постанова № 257 | Постанова Кабінету Міністрів України від 04.04.2018 № 257 "Деякі питання маркування тютюнових виробів" |
| ППР | Податкове повідомлення - рішення |
| Тимчасовий порядок № 493 | Тимчасовий порядок видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 13.05.1996 № 493 |
| ЦОВВ | центральні органи виконавчої влади |

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): стаття 98 Конституції України, статті 26 та 110 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456, статті 4, 7, 10 та 31 Закону України від 02.07.2015 № 576 "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2019 рік, доручення члена Рахункової палати для виконання повноважень члена Рахункової палати та забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від 10.04.2019 № 16-21.

Мета заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): встановлення фактичного стану та оцінка ефективності виконання ЦОВВ повноважень щодо забезпечення обґрунтованості планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю сплати суб'єктами господарювання до Державного бюджету України акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів.

Предмет заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):

- законодавчі, нормативно-правові акти, організаційно-розпорядчі документи та управлінські рішення Мінфіну в частині планування, прогнозування та справляння надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України, а також ДФС в частині адміністрування цього податку;

- аналітична і оперативна звітність ДФС та її територіальних органів з питань адміністрування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, звіти про обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів, декларації акцизного податку, митні декларації, декларації про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на тютюнові вироби, заявки–розрахунки на виготовлення та придбання марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів, звіти про використання марок акцизного податку, інші документи, що стосуються теми аудиту;

- інформація щодо заходів державного контролю, які здійснювалися відповідними центральними органами виконавчої влади згідно зі статтею 19 Закону № 2899, та виконання інших норм цього Закону;

- надходження до Державного бюджету України акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, виготовлених в Україні та ввезених на митну територію України, за ККДБ: 14020600, 14020700, 14030600, 14030700 – за 2017–2018 роки; 14020600, 14030600 – за 6 місяців 2019 року;

- ліцензії на виробництво, оптову і роздрібну торгівлю, експорт та імпорт тютюну та тютюнових виробів;

- інша інформація, що характеризує предмет аудиту.

Об'єкти заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): ДФС, Офіс ВПП, Головне управління ДФС у Дніпропетровській області, Головне управління ДФС у Львівській області.

Направлення запитів з питань заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): Міністерству фінансів України, Міністерству економічного розвитку і торгівлі України, Міністерству внутрішніх справ України, Міністерству охорони здоров'я України, Міністерству аграрної

політики та продовольства України, Державній службі з питань безпеки харчових продуктів та захисту споживачів, Державній службі статистики України, Антимонопольному комітету України, Головному управлінню ДФС в Одеській області, Головному управлінню ДФС у Сумській області.

Критерії оцінки заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):

законність – відповідність управлінських рішень і організаційно-розпорядчих документів, прийнятих центральними органами виконавчої влади, вимогам чинного законодавства в частині забезпечення справляння до державного бюджету акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів;

обґрунтованість – ступінь відповідності планових показників надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, визначених згідно з затвердженими методиками і правилами, фактичним надходженням цього податку до Державного бюджету України;

результативність – оцінка діяльності ДФС та її територіальних органів із забезпечення контролю за обігом тютюну і тютюнових виробів та повнотою нарахування і своєчасністю сплати суб'єктами господарювання акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України.

Початкові обмеження щодо проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): 2017–2018 роки та I півріччя 2019 року (для аналізу динаміки окремих показників досліджується їх значення за 2016 рік).

Методи заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту): аналіз законодавчих, нормативно-правових актів та організаційно-розпорядчих документів, звітних даних щодо надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, повідомлень засобів масової інформації; здійснення вибірки; письмові запити; аналіз первинних документів та податкової звітності; підрахунок, зіставлення, порівняння планових та фактичних показників; опитування та обговорення проблемних питань, аналіз матеріалів попереднього аудиту. Процедури аудиту ґрунтуються на аналізі та оцінці ризиків.

ВСТУП

Проблема скорочення споживання тютюну та тютюнових виробів різними групами населення, особливо молоддю, актуальна у всьому світі і Україна не є винятком. За даними МОЗ² за останні сім років поширеність куріння серед дорослих українців скоротилась **на 20 відсотків**. Одним із найбільш ефективних заходів запобігання розповсюдженню куріння, в першу чергу серед молоді, є **обмеження економічної доступності шляхом підвищення податків і цін на тютюнові вироби**.

Загалом протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року до Державного бюджету України **надійшло 101,4 млрд грн** акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів. **Надходження** акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів у 2018 році, порівняно з 2017 роком, становили **лише 9,3 відс.** при **підвищенні специфічних ставок та МАПЗ майже на 30 відс.**, у I півріччі

² Поширеність куріння в Україні зменшилась на 20 відсотків. [Електронний ресурс] – Доступний з: [<https://moz.gov.ua>].

2019 року порівняно з аналогічним періодом 2018 року – **збільшилися на 16,2 відс., при підвищенні вказаних ставок на 20 відсотків.**

Скорочення обсягів легального виробництва та імпорту тютюнових виробів в Україні, навіть за умов постійного підвищення ставок акцизного податку з цієї продукції, призвело до **зниження показника фіскальної ефективності акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів.** Так, **питома вага цього податку в загальних податкових надходженнях до Державного бюджету України за останні три роки зменшувалася із року в рік: у 2016 році становила 6,6 відс., в 2017 – 6,4 відс., 2018 – 5,7 відс., І півріччі 2019 року – 4,7 відсотка.**

Довідково. Аналіз даних щодо обсягів надходжень акцизного податку та загальних податкових надходжень до бюджетів європейських країн, розміщених на офіційному сайті Європейської комісії³, засвідчив, що питома вага цього податку в загальних податкових надходженнях зменшувалася у більшості країн, зокрема, в Болгарії з 11,8 відс. у 2016 році до 11,2 відс. у 2017 році⁴, у Польщі – з 4,8 відс. до 4,4 відс., в Німеччині – з 1,9 відс. до 1,8 відс. відповідно, у Франції – не змінилась і становила 1,8 відсотка.

Водночас **система адміністрування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів в Україні залишається недосконалою.** На сьогодні **поширення автоматизованих систем контролю за обігом підакцизних товарів є загальною тенденцією в реалізації податкової політики багатьох розвинених країн світу.** Їх беззаперечними перевагами є економічність адміністрування, оперативність, точність, мінімізація корупційних ризиків.

Проте, незважаючи на прийняте Кабінетом Міністрів України ще в 2016 році рішення щодо **створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка"**⁵, ця система до цього часу не впроваджена. Як наслідок, залишаються невирішеними проблеми контрабанди тютюнових виробів, їх нелегальне виробництво і обіг, що зменшує бюджетні надходження від акцизного податку та негативно впливає на здоров'я споживачів цієї продукції.

Норми чинного законодавства не дозволяли ефективно запобігати такому явищу, як форестелінг⁶, що зменшує надходження акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів в перші місяці після підвищення ставок податку.

В останні роки стрімко збільшується попит на **електронні сигарети і тютюнові вироби для електричного нагрівання,** проте питання державного контролю за їх виробництвом, імпортом, обігом, а також їх оподаткування акцизним податком **не регулюються законодавством й не контролюються жодним державним органом.** Як наслідок, споживачі, використовуючи ці пристрої, уявлення не мають про товар, який вони споживають, а держава

³ За даними розділу "Податковий та митний союз / Бізнес / Економічний аналіз оподаткування" офіційного вебсайту Європейської комісії [Електронний ресурс] – Доступний з: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en].

⁴ За 2018 рік інформація не оприлюднена.

⁵ Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.07.2016 № 497-р.

⁶ Згідно з міжнародною практикою форестелінг (forestalling) – накопичення виробниками та імпортерами тютюнових виробів готової продукції, маркованої акцизними марками, придбаними у надмірній кількості до підвищення ставок акцизного податку.

недоотримує надходження акцизного податку до Державного бюджету України.

Враховуючи зазначене, актуальним і важливим на сьогодні є дослідження стану виконання повноважень ЦОВВ щодо контролю з боку держави за виробництвом, імпортом, експортом та обігом тютюну та тютюнових виробів, забезпечення повноти нарахування і своєчасності сплати акцизного податку з цієї продукції, а також стабільності та прогнозованості такого джерела надходжень до Державного бюджету України.

1. ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ (ПРОПОЗИЦІЙ) РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Рахунковою палатою у 2014 році здійснено перевірку обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України і затверджено звіт (Висновок Колегії Рахункової палати від 23.09.2014 № 68/19-4).

Рахункова палата надіслала до Кабінету Міністрів України лист з інформацією про результати зазначеної перевірки (лист від 21.10.2014 № 16-2143), а також лист до ДФС (лист від 21.10.2014 № 16-2144), яким направлено висновок Колегії Рахункової палати про результати перевірки із пропозиціями щодо усунення виявлених перевіркою недоліків.

Аналіз заходів реагування на висновок Колегії Рахункової палати за підсумками попереднього заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) засвідчує, що більшість рекомендацій Рахункової палати Кабінетом Міністрів України були виконані. Так, із семи рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати чотири виконано, а саме:

1) у Законі України від 28.12.2014 № 71 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" **враховано пропозицію Рахункової палати щодо запровадження єдиних розмірів ставок акцизного податку на сигарети з фільтром та сигарети без фільтра;**

2) **рекомендації (пропозиції) Рахункової палати щодо доцільності запровадження планування надходжень акцизного податку за основними групами підакцизних товарів (продукції), враховані Мінфіном у додатку 1 до проекту Закону України "Про Державний бюджет України на 2019 рік", і вперше планові показники доходів бюджету з акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) визначено у розрізі підакцизних товарів (продукції).** Цей Закон прийнято Верховною Радою України 23.11.2018 за № 2629;

3) Законом України від 21.12.2016 № 1797 "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні" внесено зміни до пункту 41.1 статті 41 Податкового кодексу, якими **упорядковано статус та повноваження ДФС і її територіальних органів;**

4) **рекомендація (пропозиція) Рахункової палати щодо запровадження електронної марки акцизного податку врахована в розпорядженні Кабінету Міністрів України від 06.07.2016 № 497-р, яким схвалено Концепцію створення та впровадження автоматизованої системи**

контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка". Крім того, на виконання пункту 2 плану заходів з реалізації цієї Концепції (додаток до Концепції) Мінфіном розроблено, а Кабінетом Міністрів України подано на розгляд Верховної Ради України два законопроекти "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо контролю за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів" (реєстр. № 6545-1 від 21.06.2017) та "Про внесення змін до деяких законів України щодо контролю за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів" (реєстр. № 6610 від 21.06.2017). Проте ці **законопроекти знято з розгляду**⁷.

Довідково. Відповідно до пункту 7 плану заходів з реалізації Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка" ДФС доручено забезпечити впровадження автоматизованої системи на постійній основі до 1 грудня 2018 року. Однак на час завершення аудиту це завдання не виконано.

Аудитом встановлено, що ДФС листом від 31.05.2017 № 419/3/99-9912-02-02-13 звернулася до Мінфіну з пропозицією перенести терміни виконання пунктів 3–7 плану заходів з реалізації Концепції до законодавчого врегулювання питань щодо забезпечення функціонування автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка".

В свою чергу Мінфін листом від 06.07.2017 № 11320-03-3/18009 повідомив Кабінет Міністрів України, що виконання вказаних пунктів плану заходів, покладених на ДФС, відбудеться після прийняття Верховною Радою України поданих Кабінетом Міністрів України проектів Законів України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів" (реєстр. № 6545-1 від 21.06.2017) і "Про внесення змін до деяких законів України щодо контролю за обігом алкогольних та тютюнових виробів" (реєстр. № 6610 від 21.06.2017).

Разом з тим **три рекомендації (пропозиції) Рахункової палати стосувались вдосконалення процесу ліцензування діяльності з імпорту та експорту тютюну та тютюнових виробів**, однак Законом № 2628, зокрема, внесено зміни до Закону № 481, згідно з якими з **01.07.2019 не передбачено ліцензування зазначених видів діяльності**.

Слід зазначити, що об'єктами перевірки були Міндоходів та його територіальні органи. У зв'язку з реорганізацією Міндоходів та утворенням ДФС рекомендації за результатами перевірки, які стосувались питань покращення адміністрування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, були надіслані ДФС. Результати аудиту засвідчили, що ці **рекомендації (пропозиції) виконувались ДФС та її територіальними органами на неналежному рівні**, як наслідок, проблеми в адмініструванні акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, виявлені попередньою перевіркою, мали місце і протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року.

Довідково. Зокрема, ДФС було рекомендовано забезпечити: проведення на належному рівні контролю за виробництвом і обігом тютюну та тютюнових виробів, недопущення обігу на тютюновому ринку України контрабандних, нелегально вироблених тютюнових виробів; проведення поглибленого аналізу відомостей, наведених у звітах № 3-РС, № 1-ОТ, з метою встановлення причин виявлених розбіжностей між звітами та показниками в них; розробити і затвердити нові методики формування звітності щодо обсягів виробництва та оптової торгівлі тютюновими виробами, які давали б можливість здійснювати ефективний контроль за виробництвом і рухом цієї продукції; належний контроль за марками акцизного податку, що зберігаються в сховищах територіальних органів доходів і зборів, а також

⁷ Згідно із статтею 95 Регламенту Верховної Ради України, затвердженого Законом України від 10.02.2010 № 1861.

своєчасне знищення пошкоджених марок акцизного податку та марок попереднього зразка; постійний контроль за обігом тютюнової сировини та її використанням, приділяючи особливу увагу тютюново-ферментаційним заводам.

Таким чином, Кабінетом Міністрів України вжито заходів, спрямованих на реалізацію рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати, проте через законодавчу неврегульованість питань створення та функціонування автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка", ця система до цього часу не впроваджена в Україні.

Водночас ДФС не забезпечено належного виконання рекомендацій (пропозицій) Рахункової палати, які стосувались питань покращення адміністрування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, що не сприяло вирішенню проблем в справлянні цього податку, які були виявлені за результатами попередньої перевірки, зокрема зменшенню нелегального виробництва та контрабанди тютюнових виробів.

2. АНАЛІЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав і обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальності за порушення податкового законодавства, регулюються Податковим кодексом.

Підпунктом 9.1.4 пункту 9.1 статті 9 Податкового кодексу визначено, що **акцизний податок належить до загальнодержавних податків**. Відповідно до статті 14 Податкового кодексу **акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції)**, визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються Податковим кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом та іншими законами з питань митної справи. Статтею 270 Митного кодексу встановлено, що правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються Податковим кодексом з урахуванням особливостей, що визначаються цим Кодексом.

Основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібної торгівлі тютюновими виробами, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом тютюнових виробів на території України визначаються Законом № 481.

Відповідно до пункту 215.1 статті 215 Податкового кодексу до підакцизних товарів належать **тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну**.

Згідно із підпунктом 14.1.252 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу та статтею 1 Закону № 481 до тютюнових виробів віднесено – сигарети з

фільтром або без фільтра, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його замінників для куріння, нюхання, смоктання чи жування.

Перелік платників акцизного податку, в тому числі з тютюну та тютюнових виробів, визначено в пункті 212.1 статті 212 Податкового кодексу, до яких зокрема відносяться особи, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини, а також суб'єкти господарювання, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

Відповідно до Податкового кодексу (підпункти 215.3.2, 215.3.3 пункту 215.3 статті 215) розмір акцизного податку на сигарети без фільтра, цигарки та сигарети з фільтром обчислюється **за трьома видами ставок**: у гривнях за 1 тис. штук (специфічна ставка); у відсотках до обороту з реалізації цієї продукції (адвалорна ставка), що дозволяє реагувати на цінову ситуацію на ринку; МАПЗ з тютюнових виробів, яке забезпечує певний рівень надходжень акцизного податку до державного бюджету, незалежно від цін на цю продукцію.

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є: для товару (продукції), виробленого на митній території України, – вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником МРЦ з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку; вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером МРЦ на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку (підпункти 214.1.1, 214.1.2 пункту 214.1 статті 214 Податкового кодексу).

Протягом періоду, що досліджувався, **специфічні ставки акцизного податку** на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну та **МАПЗ** з тютюнових виробів **підвищувались двічі** відповідно до Закону № 2245. Так, з **01.01.2018 специфічні ставки та МАПЗ підвищено майже на 30 відс.** (специфічні ставки: на сигарети (з фільтром, без фільтра), цигарки – з 445,56 грн до 577,98 грн за тис. штук, на інші тютюнові вироби, тютюнову сировину і відходи, тютюн та промислові замінники – з 559,58 грн до 726,15 грн за 1 кг; МАПЗ – з 596,05 грн до 773,2 грн за 1000 штук), з **01.01.2019 – на 20 відс.** (на сигарети (з фільтром, без фільтра), цигарки – з 577,98 грн до 693,58 грн за 1000 штук, на інші тютюнові вироби, тютюнову сировину і відходи, тютюн та промислові замінники – з 726,15 грн до 871,38 грн за 1 кг; МАПЗ – з 773,2 грн до 927,84 грн за тис. штук).

Довідково. Відповідно до Закону № 2628 з 01.07.2019 до 31.12.2019 ставки підвищено на 9 відс. (на сигарети (з фільтром, без фільтра), цигарки – з 693,58 грн до 756 грн за 1000 штук, на інші тютюнові вироби, тютюнову сировину і відходи, тютюн та промислові замінники – з 871,38 грн до 949,8 грн за 1 кг; МАПЗ – з 927,84 грн до 1 011,35 грн за 1000 штук).

Водночас протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року **адвалорна ставка акцизного податку з сигарет та цигарок не підвищувалася і становила 12 відсотків.**

Згідно із Податковим кодексом (стаття 220) встановлення МРЦ на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

Особливості обчислення акцизного податку з тютюнових виробів визначає стаття 221 Податкового кодексу. Зокрема, обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється **одночасно за адвалорними та специфічними ставками**. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування **сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого МАПЗ**.

Таким чином, існуючий порядок обчислення акцизного податку на сигарети з фільтром, сигарети без фільтра, цигарки з урахуванням зазначених вище трьох видів ставок та декларуванням МРЦ, з одного боку, ускладнює механізм нарахування і контролю за сплатою акцизного податку, а з іншого – запобігає зниженню податкових зобов'язань платниками цього податку.

Всі інші тютюнові вироби, тютюнова сировина та тютюнові відходи оподатковуються тільки за специфічними ставками, які визначені у гривнях за 1 кілограм (нетто) продукції. Такий підхід при оподаткуванні вказаних товарів (продукції) **створює проблему щодо необхідності постійно підвищувати ставки цього податку з урахуванням інфляційних процесів**.

Довідково. Відповідно до пункту 4 розділу XIX "Прикінцеві положення" Податкового кодексу № 2755, в редакції, що діяла до 01.01.2018, Кабінет Міністрів України було зобов'язано щорічно до 1 червня вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до цього Кодексу щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції, зокрема, з акцизного податку. Згідно зі змінами, внесеними до Податкового кодексу Законом № 2245, з 01.01.2018 такий проект закону вноситься Кабінетом Міністрів України у разі необхідності.

З метою забезпечення державного контролю за рухом тютюнових виробів з 1995 року в Україні запроваджено марки акцизного податку. Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюються згідно із Положенням № 1251.

Відповідно до абзацу четвертого частини четвертої статті 11 Закону № 481 у разі зміни зразка марок акцизного податку вже закуплені марки попереднього зразка застосовуються у виробництві тютюнових виробів до їх повного використання, а марковані такими марками тютюнові вироби знаходяться в обігу до їх повної реалізації в межах терміну придатності для споживання.

Слід зазначити, що до **01.07.2018** відповідно до абзацу шостого пункту 5 Положення № 1251, зокрема, **було визначено чотири види акцизних марок для маркування тютюнових виробів**: "тютюн вітчизняний з фільтром" – "ТВ ЗФ", "тютюн вітчизняний без фільтра" – "ТВ БФ", "тютюн імпортований з фільтром" – "ТІ ЗФ", "тютюн імпортований без фільтра" – "ТІ БФ". Отже, були запроваджені однакові акцизні марки для маркування як сигарет і цигарок, так й інших видів тютюнових виробів (сигари, сигарилли тощо), проте ставки акцизного податку на ці тютюнові вироби суттєво різнилися, що створювало умови для ухилення від оподаткування.

Таке проблемне питання врегульовано Постановою № 257, якою з **01.07.2018** передбачено шість видів акцизних марок для маркування тютюнових виробів: "тютюн вітчизняний (сигарети з фільтром)" – "ТВ ЗФ", "тютюн вітчизняний (сигарети без фільтра, цигарки)" – "ТВ БФ", "тютюн імпортований (сигарети з фільтром)" – "ТІ ЗФ", "тютюн імпортований (сигарети

без фільтра, цигарки)" – "ТІ БФ", "тютюн вітчизняний (інші вироби)" – "ТВ ІНШІ", "тютюн імпортований (інші вироби)" – "ТІ ІНШІ".

При цьому **Мінфіном не забезпечено внесення змін до форм заявок-розрахунків на придбання марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів та звіту про використання марок акцизного податку, затверджених Наказом Мінфіну № 428, з метою їх приведення у відповідність із Постановою № 257.** Також слід зазначити, що Мінфін при затвердженні Наказом Мінфіну № 428 форми звіту про використання марок акцизного податку **не затвердив відповідного порядку його заповнення**, що призводить до неоднозначного розуміння показників, які мають бути в ньому відображені.

Згідно із абзацом другим підпункту 222.1.2 пункту 222.1 статті 222 Податкового кодексу суми податку з урахуванням МАПЗ із сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок податку, діючих відповідно до норм цього Кодексу, виробниками тютюнових виробів сплачуються до бюджету протягом п'ятнадцяти робочих днів після отримання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації. Якщо зазначений строк припадає на день наступного бюджетного року, сума акцизного податку сплачується виробникам тютюнових виробів до закінчення бюджетного року, в якому отримані марки⁸.

Протягом періоду, що досліджувався, згідно із статтями 3 і 15 Закону № 481 виробництво, імпорту, експорту⁹, оптова і роздрібна торгівля тютюном та тютюновими виробами могли здійснюватися суб'єктами господарювання всіх форм власності за наявності ліцензій. Ліцензії на зазначені види діяльності, крім роздрібною торгівлі, видавалися на 5 років уповноваженими Кабінетом Міністрів України органами виконавчої влади, а плата за них справлялася щорічно. На роздрібну торгівлю ліцензія видається терміном на 1 рік, а плата за них сплачується щоквартально рівними частинами.

При цьому слід зазначити, що **розміри плати за ліцензії, зокрема на виробництво та оптову торгівлю тютюновими виробами, не переглядалися з 01.01.2007.**

Довідково. Згідно із статтею 4 Закону № 481 річна плата за ліцензію на виробництво тютюнових виробів становить 780 грн, статтею 15 цього Закону – оптової торгівлі 500 000 гривень.

З 26.08.2015 набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609 "Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України", відповідно до якої **ліцензії на імпорту, експорту тютюнових виробів надавало Мінекономрозвитку, а на їх виробництво і торгівлю – ДФС.**

⁸ Підпункт 222.1.2 пункту 222.1 статті 222 Податкового кодексу наведено в редакції із урахуванням змін, внесених до нього Законом № 2245, що набрали чинності з 01.01.2018. До 01.01.2018 суми податку з урахуванням МАПЗ із сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок податку, діючих відповідно до норм цього Кодексу, виробниками тютюнових виробів сплачувалися до бюджету протягом п'яти робочих днів після отримання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації.

⁹ З 01.07.2019 у зв'язку з набранням чинності змінами, внесеними Законом № 2628, зокрема до Закону № 481, не передбачено ліцензування діяльності з імпорту та експорту тютюну та тютюнових виробів.

Аудитом встановлено, що Кабінетом Міністрів України і Мінфіном не забезпечено у повному обсязі приведення нормативно-правових актів з питань адміністрування акцизного податку та контролю за виробництвом, імпортом, експортом і обігом тютюну та тютюнових виробів у відповідність із змінами, що вносилися до Закону № 481.

Так, окремі норми Тимчасового порядку № 493, який був чинним протягом періоду, що досліджувався¹⁰, не відповідали статті 15 Закону № 481¹¹, а саме:

– згідно з частинами четвертою та шостою статті 15 Закону № 481 річна плата за ліцензії на право експорту, імпорту тютюнових виробів становить **780 грн**, оптової торгівлі – **500 000 гривень**. Проте, всупереч зазначеному, в пункті 4 Тимчасового порядку № 493 визначалося, що річна плата за ліцензії на право експорту та оптової торгівлі становить 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (**1 700 грн**), на право імпорту – 10 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (**170 000 грн**);

– пункт 7 Тимчасового порядку № 493, яким передбачалося, що суб'єкти підприємницької діяльності, які отримали ліцензії на виробництво тютюнових виробів, здійснюють поставку цієї продукції підприємствам оптової і роздрібною торгівлі та іншим українським споживачам без ліцензій на оптову торгівлю **лише в межах обсягів власного виробництва**, що не відповідало нормам частини десятої статті 15 Закону № 481, якою такі **обмеження не встановлені**;

– пунктом 32 Тимчасового порядку № 493 передбачалося, що сума щорічної плати за ліцензії на роздрібну торгівлю тютюновими виробами **за кожне місце торгівлі** становить: у містах – 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (**850 грн**), у селищах міського типу та сільській місцевості – 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (**170 гривень**). Разом з тим частинами шістнадцятою і вісімнадцятою статті 15 Закону № 481 встановлено, що плата за ліцензію на роздрібну торгівлю тютюновими виробами **на кожне місце торгівлі – 2000 грн**, а на території сіл і селищ, за винятком тих, що знаходяться у межах території міст, – **250 гривень**. Для місць торгівлі, які розташовані за межами території міст обласного підпорядкування і міст Києва та Севастополя на відстані до 50 км та які мають торговельні зали площею понад 500 кв. м, плата за ліцензію на роздрібну торгівлю тютюновими виробами становить **2000 грн на кожне місце торгівлі**.

Пункт 6 Тимчасового порядку № 493 у питанні **визначення Мінфіну органом ліцензування оптової торгівлі тютюновими виробами** також не відповідав Переліку органів ліцензування, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609 "Про затвердження

¹⁰ Втратив чинність з 30.08.2019 згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2019 № 814 "Про внесення змін до пункту 23 переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України".

¹¹ Норми статті 15 Закону № 481 наведено в редакції із врахуванням змін, внесених до неї Законом України від 23.03.2017 № 1983 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення рівня корпоративного управління в акціонерних товариствах", яка була чинною з 04.06.2017 до 01.07.2019.

переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України", згідно з якою ліцензії на оптову торгівлю цією продукцією видає ДФС.

Крім того, пункт 1 Порядку заповнення форми звіту № 1-ОТ "Звіт про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів у оптовій мережі", затвердженого наказом Мінфіну № 49, згідно з яким Звіт № 1-ОТ подають суб'єкти господарювання, які одержали ліцензії на право оптової торгівлі тютюновими виробами незалежно від форми власності, до органів ДФС за основним місцем обліку в електронній формі, не відповідає частині третій статті 16 Закону № 481¹², згідно із якою суб'єкти господарювання, які отримали ліцензії на виробництво та/або оптову торгівлю, зокрема, тютюновими виробами та здійснюють таку діяльність та/або експорт, імпорт зазначеної продукції, подають до органу виконавчої влади, уповноваженого Кабінетом Міністрів України видавати такі ліцензії, щомісяця до 10 числа наступного місяця звіт про обсяги виробництва та/або обігу (в тому числі імпорту та експорту) тютюнових виробів за формою, встановленою цим органом.

Довідково. Пунктом 6 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону № 1791 Кабінет Міністрів України зобов'язано у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом забезпечити перегляд та приведення ЦОВВ їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

З метою уникнення правової колізії, необхідно внести зміни до низки нормативно-правових актів в частині посилання на органи державної влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи, зокрема:

- Митного кодексу України щодо норм, які містять посилання на органи доходів і зборів;
- Закону № 481 щодо посилання на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та органи доходів і зборів;
- Порядку № 251 щодо посилання на Державну податкову адміністрацію України та Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів Державної податкової адміністрації України.

Отже, в періоді, що досліджувався, законодавство, яке визначало правові засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі тютюновими виробами, а також справляння акцизного податку з цієї продукції було неузгодженим та недосконалим.

Мінфіном не забезпечено в повному обсязі своєчасного розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України нормативно-правових актів, необхідних для усунення невідповідностей у законодавстві з питань справляння акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, а також державного контролю за виробництвом, імпортом, експортом та обігом цієї продукції, з метою однозначного тлумачення його норм.

¹² В редакції із змінами, внесеними до Закону № 481 Законом № 1791, що набрали чинності з 01.01.2017.

3. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ ТА ДИНАМІКА НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

Частиною другою статті 32 Бюджетного кодексу¹³ було встановлено, що Мінфін відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди.

Прогнозування надходжень до держбюджету з акцизного податку на 2017–2019 роки здійснювалося Мінфіном згідно з Методикою № 1646. Аудитом встановлено, що за період з часу затвердження (2010 рік), змін або доповнень до Методики № 1646 з метою приведення її у відповідність із чинним законодавством або удосконалення окремих положень Мінфіном не вносилося.

Проведений аналіз Методики № 1646 в частині прогнозування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів засвідчив, що вона є застарілою і не враховує багатьох факторів, які безпосередньо впливають на обсяги надходжень цього податку. Так, Методика № 1646 визначає алгоритми розрахунку акцизного податку лише від реалізації тютюнових виробів з фільтром та тютюнових виробів без фільтра і не враховує акцизного податку з інших видів тютюну та тютюнової продукції (тютюнової сировини, сигар та сигарил, тютюну та заміників тютюну).

Як вже зазначалося, особливістю обчислення сум акцизного податку з тютюнових виробів є здійснення обрахунку одночасно за специфічними та адвалорними ставками. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути менше встановленого МАПЗ.

Крім ставок, на обсяг надходжень акцизного податку впливають МРЦ, що встановлюються виробниками або імпортерами тютюнових виробів (стаття 220 Податкового кодексу). Встановлено, що схеми розрахунків прогнозних надходжень акцизного податку з тютюнових виробів, визначені в Методиці № 1646, не враховують внесені зміни до Податкового кодексу¹⁴, які набрали чинності з 01.01.2016, щодо особливостей формування МРЦ для обрахунку суми акцизного податку за адвалорною ставкою, зокрема, з урахуванням ПДВ та акцизного податку в МРЦ.

¹³ В редакції, що була чинною до 11.01.2019.

¹⁴ Законом України від 24.12.2015 № 909 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році", зокрема, підпункт 214.1.1 пункту 214.1 статті 214 Податкового кодексу викладено в новій редакції, згідно з якою у разі обчислення акцизного податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку.

Розрахунки акцизного податку з тютюнових виробів та схеми їх формування **не враховують** також механізму МАПЗ.

Водночас аудитом встановлено, що **при проведенні прогнозних розрахунків** надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до зведеного бюджету на **2018 та 2019 роки Мінфіном були враховані рекомендації (пропозиції) Рахункової палати**, надані за попереднім контрольним заходом з питань планування акцизного податку, **і проведено ці розрахунки з урахуванням МАПЗ**, хоча відповідні зміни до **Методики № 1646** внесені не були.

Довідково. За результатами проведеного Рахунковою палатою аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету (звіт затверджено рішенням Рахункової палати від 13.09.2017 № 18-6) Мінфіну було рекомендовано внести зміни до Методики № 1646 з метою приведення її у відповідність із чинним законодавством та удосконалення її окремих положень, зокрема в частині прогнозування надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів. Ця рекомендація (пропозиція) Мінфіном не виконана.

Прогнозування надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів здійснювалось Мінфіном на підставі інформації ДФС про обсяги виробництва та імпорту, яка протягом періоду, що досліджувався, щомісячно направлялася Мінфіну в електронному вигляді, а також аналогічної інформації Мінагрополітики та Асоціації "Укртютюн", яка надсилалась на запити Мінфіну.

Довідково. Методикою № 1646 не передбачено використання інформації Мінагрополітики та Асоціації "Укртютюн" про обсяги виробництва та імпорту тютюнових виробів.

У додатку 1 до законів України про Державний бюджет України на 2017–2018 роки визначено доходи державного бюджету від акцизного податку за кодами ККДБ 14020000 (акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)) та 14030000 (акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)). На той час **показники за іншими кодами доходів з акцизного податку у розрізі груп підакцизних товарів (продукції), в тому числі з тютюну та тютюнових виробів, не передбачалися.** Законом України від 23.11.2018 № 2629 "Про Державний бюджет України на 2019 рік" **вперше надходження з акцизного податку передбачено в розрізі груп підакцизних товарів**, зокрема й з тютюну та тютюнових виробів за ККДБ 14020600 та ККДБ 14030600 (згідно з додатком 1 до цього Закону).

Аналіз прогнозних показників надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, розрахованих Мінфіном при складанні проектів законів України про Державний бюджет України на 2017–2018 роки, та планових показників надходжень з цього податку, затверджених Законом № 2629, а також фактичних показників цих надходжень протягом періоду, що досліджувався, свідчить, що **органами ДФС не забезпечено виконання планових показників акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів** (табл. 1).

**Забезпечення ДФС надходжень до Державного бюджету України
акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів протягом
2017–2018 років та I півріччя 2019 року**

млн грн

| Роки | ККДБ | План | Факт | Виконання | |
|--|--------------------|-------------------|------------------|-------------|------------------|
| | | | | відс. | +/- |
| 2017 | 14020600, 14020700 | 40 549,5* | 39 343,1 | 97 | -1 206,4 |
| | 14030600, 14030700 | 2 550,5* | 526,7 | 20,7 | -2 023,8 |
| Всього | | 43 100* | 39 869,8 | 92,5 | -3 230,2 |
| 2018 | 14020600, 14020700 | 48 247,7* | 42 932,6 | 89 | -5 315,1 |
| | 14030600, 14030700 | 3 015,5* | 636,7 | 21,1 | -2 378,8 |
| Всього | | 51 263,2* | 43 569,3 | 85 | -7 693,9 |
| I півріччя 2019 року | 14020600 | 26 268,3** | 17 474,7 | 66,5 | -8 793,6 |
| | 14030600 | 543,3** | 444,4 | 81,8 | -98,9 |
| Всього | | 26 811,6** | 17 919,1 | 66,8 | -8 892,5 |
| Загалом за період, що досліджувався | | 121 174,6 | 101 358,2 | 83,6 | -19 816,6 |

* Прогноз Мінфіну.

**План, доведений Мінфіном до ДФС, згідно з додатком 1 до Закону № 2629.

У 2017 році надходження акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів порівняно з 2016 роком (33 225,8 млн грн) **збільшилися на 20 відс. за умов підвищення специфічних ставок та МАПЗ на 40 відс. і скорочення обсягів реалізації тютюнових виробів (сигарети без фільтра та з фільтром, сигари, сигарилли) на внутрішньому ринку (виробництво (реалізація на внутрішній ринок)¹⁵ + імпорт¹⁶) на 13,2 відс.** (з 76,6 млрд шт. до 66,5 млрд штук). Разом з тим за даними Держстату, обсяги імпорту зменшилися у **2,7 рази** (з 4,3 млрд шт. до 1,6 млрд штук).

Надходження акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів у 2018 році порівняно з 2017 роком **збільшилися лише на 9,3 відс. за умов підвищення специфічних ставок та МАПЗ на 29,7 відс. і скорочення обсягів реалізації тютюнових виробів на внутрішньому ринку на 14,6 відс.** (з 66,5 млрд шт. до 56,8 млрд штук). Така ситуація частково пов'язана з тим, що наповнення внутрішнього ринку суб'єктами господарювання, які здійснювали діяльність з оптової торгівлі тютюновими виробами, забезпечувалося за **рахунок скорочення запасів на складах, акциз з яких сплачено в попередніх роках.** Так, за даними ДФС, протягом 2018 року **залишки тютюнових виробів на складах цих суб'єктів**

¹⁵ За 2016 рік використано статистичну інформацію звіту Держстату "Виробництво окремих видів промислової продукції за 2011–2018 роки" [Електронний ресурс] – Доступний з: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/pr/prm_ric/prm_ric_u/vov2005_u.html]; за 2017–2018 роки та I півріччя 2019 року використано інформацію ДФС, яка наведена в колонці "реалізовано на внутрішній ринок" додатка 2 до цього Звіту.

¹⁶ Для визначення обсягів експорту та імпорту тютюнових виробів за січень-грудень 2016 року, січень-грудень 2017 року, січень-грудень 2018 року, січень-червень 2018 року та січень-червень 2019 року використано статистичну інформацію звіту Держстату "Зовнішня торгівля окремими виробами товарів за країнами світу", розділ IV "Готові харчові продукти" за кодом УКТ ЗЕД 2402000000 – "Сигари, сигари з відрізними кінцями, сигарилли та сигарети, цигарки з тютюном або його заміниками" [Електронний ресурс] – Доступний з: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/e_iovt/arh_iovt2019.htm].

господарювання зменшилися на 2,3 млрд шт., або на 11,2 відс. (на 01.01.2018 – 20,7 млрд шт., на 01.01.2019 – 18,4 млрд штук).

Протягом I півріччя 2019 року надходження акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів порівняно з аналогічним періодом 2018 року збільшилися на 16,2 відс., при цьому підвищення специфічних ставок та МАПЗ становило 20 відс., а обсяги реалізації тютюнових виробів на внутрішньому ринку збільшилися на 9,3 відс. (з 19,4 млрд шт. до 21,2 млрд штук). Водночас за даними ДФС, протягом I півріччя 2019 року залишки тютюнових виробів на складах у суб'єктів господарювання, які здійснювали діяльність з оптової торгівлі тютюновими виробами, зменшилися на 2,1 млрд шт., або на 11,4 відс. (на 01.01.2019 – 18,4 млрд шт., на 01.07.2019 – 16,3 млрд штук).

Таким чином, Методика № 1646, яка застосовувалась Мінфіном протягом періоду, що досліджувався, для прогнозування показників надходжень до бюджету, в тому числі в частині надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, потребує вдосконалення, що неодноразово зазначалося в звітах Рахункової палати.

Обсяги надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів збільшувались із року в рік за рахунок підвищення ставок. При цьому ДФС та її територіальними органами протягом періоду, що досліджувався, не забезпечено виконання прогнозних та планових показників акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів загалом на 19,8 млрд гривень.

4. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА ВИКОНАННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ І ОБІГОМ ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ

4.1. Оцінка стану ліцензування виробництва, імпорту, експорту і торгівлі тютюном та тютюновими виробами та обліку платників акцизного податку з цієї продукції

Згідно з підпунктами 22, 71 та 91 пункту 4 Положення про ДФС повноваження щодо здійснення ліцензування діяльності суб'єктів господарювання, зокрема, з виробництва тютюнових виробів, оптової та роздрібною торгівлі тютюновими виробами, **організації проведення перевірок щодо наявності ліцензій та контролю за наявністю ліцензій** на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, було покладено на ДФС.

Аудитом встановлено, що ДФС не володіла узагальненою інформацією про кількість суб'єктів господарювання, які мали діючі ліцензії на право імпорту та експорту тютюнових виробів.

Водночас на виконання Угоди про інформаційне співробітництво між Державною фіскальною службою України та Міністерством економічного розвитку і торгівлі України від 02.07.2018 та протоколу № 3 від 17.07.2018 до цієї Угоди, Мінекономрозвитку на постійній основі листами надсилало ДФС інформацію про видані суб'єктам господарювання (видані дублікати), переоформлені, анульовані або визнані недійсними ліцензії на право здійснення господарської діяльності з імпорту, експорту тютюнових виробів,

проте ДФС ця інформація не аналізувалася та не узагальнювалася.

Проведений Рахунковою палатою аналіз інформації ДФС про кількість діючих, виданих, анульованих та призупинених ліцензій на виробництво та оптову торгівлю тютюновими виробами, а також інформації Мінекономрозвитку про відповідні ліцензії на імпорту і експорт тютюнових виробів свідчить про збільшення кількості ліцензіатів за всіма видами діяльності (табл. 2).

Таблиця 2

Кількість діючих, виданих, анульованих та призупинених ліцензій на виробництво, імпорту, експорт та оптову торгівлю тютюновими виробами протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року

| Ліцензії | Виробництво | Імпорту | Експорт | Оптова торгівля |
|-----------------------------|-------------|-----------|-----------|-----------------|
| станом на 01.01.2017 | | | | |
| Діючі | 12 | 21 | 4 | 70 |
| станом на 01.01.2018 | | | | |
| Діючі, в т. ч.: | 14 | 39 | 10 | 95 |
| видані | 2 | 19 | 7 | 39 |
| анульовані | – | 1 | – | 12 |
| призупинені | – | – | 1 | 14 |
| станом на 01.01.2019 | | | | |
| Діючі, в т. ч.: | 16 | 51 | 24 | 115 |
| видані | 3 | 17 | 17 | 46 |
| анульовані | – | 5 | 3 | 23 |
| призупинені | 1 | 3 | 3 | 26 |
| станом на 01.07.2019 | | | | |
| Діючі, в т. ч.: | 21 | 53 | 28 | 128 |
| видані | 5 | 3 | 5 | 32 |
| анульовані | – | 1 | – | 19 |
| призупинені | – | 1 | 1 | 16 |

Водночас аналіз даних податкових декларацій з акцизного податку та звітів № 1-ОТ засвідчив, що значна кількість суб'єктів господарювання, які отримали ліцензії на виробництво та оптову торгівлю тютюновими виробами, не здійснювали такої діяльності. Так, станом на 01.07.2019 фактично здійснювали діяльність з виробництва тютюнових виробів **10 суб'єктів господарювання, або 48 відс. кількості ліцензіатів**, з оптової торгівлі тютюновими виробами – **87 суб'єктів господарювання, або 68 відсотків**.

Найбільшими виробниками тютюну та тютюнових виробів в Україні є: ПрАТ "Філіп Морріс Україна", ПрАТ "А/Т тютюнова компанія "В.А.Т. – ПРИЛУКИ", ПАТ "Джей Ті Інтернейшнл Україна", ПрАТ "Імперіал Тобакко Продакшн Україна", у яких питома вага виробництва сигарет з фільтром та без фільтра протягом періоду, що досліджувався, становила **94–97 відс. загального обсягу виробництва цієї продукції в Україні**, а отже, **тютюнова галузь України характеризується високою монополізацією**.

Згідно з інформацією ДФС, протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року операції з імпорту та/або експорту тютюнових виробів здійснювали **64 суб'єкти господарювання**, проте інформацію про обсяги імпорту тютюнових виробів в розрізі зазначених суб'єктів господарювання ДФС не надано. За результатами аналізу переліку цих суб'єктів господарювання Рахунковою палатою виявлено **дев'ять суб'єктів господарювання, які здійснювали операції з імпорту та/або експорту**

тютюнових виробів без наявності ліцензій на право імпорту, експорту, виробництва, оптової та роздрібною торгівлі тютюновими виробами (ПТ "Велта П.М.С.Г."Гарант-Сервіс", ТОВ "Марко ЛТД", ТОВ "DFT-Південь", ТОВ "Скарабей", ТОВ "Юнісія", ТОВ "Адмірал Шіппінг", ТОВ "Гентос", ТОВ "С.В.Групп", ТОВ "Фуд Лоджистікс"). Отже, у разі здійснення цими суб'єктами господарювання оптової чи роздрібною торгівлі імпортованими тютюновими виробами, до них територіальними органами ДФС мали бути застосовані фінансові санкції щонайменше у загальній сумі 153 тис. грн (9 x 17 000 грн = 153 000 гривень).

Довідково. Згідно із статтею 17 Закону № 481 в редакції, що діяла до 01.07.2019, до суб'єктів господарювання застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафів у разі, зокрема, здійснення оптової (включаючи імпорт та експорт) і роздрібною торгівлі тютюновими виробами без наявності ліцензій (крім випадків, передбачених цим Законом) – 200 відсотків вартості отриманої партії товару, але не менше 17 000 гривень.

Разом з тим **по п'яти суб'єктах господарювання (ТОВ "Султан табак", ТОВ "Оденс Снюс", ТОВ "Амарен", ТОВ "Охтирська тютюнова компанія, ТОВ "Снюс 24") ДФС надано інформацію про наявність ліцензій на імпорт тютюнових виробів та здійснення ними імпорту та/або експорту тютюнових виробів, проте в них відсутні ліцензії як на оптову, так і роздрібну торгівлю.**

За даними ДФС протягом періоду, що досліджувався, під час здійснення територіальними органами ДФС контрольних заходів щодо наявності у суб'єктів господарювання ліцензій на право імпорту, експорту та оптової торгівлі тютюновими виробами виявлено лише два суб'єкти господарювання, які здійснювали оптову торгівлю без наявності ліцензії, та до яких застосовані штрафні (фінансові) санкції (ТОВ "Ревітал Систем" (Дніпропетровська область) – 175 310,05 тис. грн і ТзОВ "Укр-Петроль" (Тернопільська область) – 17 тис. грн), **кошти від яких на час завершення аудиту до бюджету не надійшли.**

Згідно з частиною другою статті 15 Закону № 481 імпорт тютюнової сировини може здійснюватися лише: суб'єктами господарювання, **які мають ліцензію на право виробництва тютюнових виробів; тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію (передачу) ферментованої тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або на експорт. Водночас в ДФС відсутні організаційно-розпорядчі документи, які б визначали повний перелік тютюново-ферментаційних заводів з метою організації належного контролю митницями ДФС за цими суб'єктами господарювання, що створювало ризики ввезення тютюнової сировини для незаконного виробництва сигарет.**

Встановлено, що на час завершення аудиту був чинним лист ДПА від 08.02.2011 № 1682/5/32-0316 "Про питання державного регулювання ввезення на митну територію України тютюнової сировини", в якому наведено перелік тютюново-ферментаційних заводів України, що мають право та здійснюють реалізацію (передачу) ферментованої тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або на експорт. Проте **цей перелік є застарілим.**

Так, Рахунковою палатою встановлено, що за даними митної статистики протягом 2017–2018 років ТзОВ "АТ 2015" (код ЄДРПОУ 34255323, місцезнаходження: м. Львів, вул. Бузкова, буд. 2), основним видом діяльності якого є виробництво тютюнових виробів, за відсутності ліцензії на виробництво тютюнових виробів було імпортовано тютюнову сировину. За даними Єдиного реєстру податкових накладних щодо

продажу тютюнових виробів у 2017–2018 роках ТзОВ "АТ 2015" реалізовано ТзОВ "Винниківська тютюнова фабрика" тютюнової сировини ферментованої 4 134,3 тонни на загальну суму 1 310,4 млн гривень. Слід зазначити, що ТзОВ "АТ 2015" немає в переліку ферментаційних заводів, наведених в листі ДПА від 08.02.2011 № 1682/5/32-0316, проте в ньому є ТОВ "Тютюн Агро" (код ЄДРПОУ 34255323, місцезнаходження: Тернопільська область, м. Борщів, вул. С. Бандери, буд. 95). Отже, ТОВ "Тютюн Агро" мало такий же код ЄДРПОУ, як і ТзОВ "АТ 2015" – 34255323.

Відповідно до підпункту 212.3.1 пункту 212.3 статті 212 Податкового кодексу реєстрація у контролюючих органах як платника акцизного податку суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або імпорту, зокрема, тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

ДФС надано перелік платників акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів тільки станом на 22.07.2019, пояснюючи це відсутністю технічних можливостей, оскільки взяття платників податків на облік відбувається за основним місцем обліку юридичних осіб, як і ведення відповідних облікових справ платників податків. Зокрема, на обліку в органах ДФС перебувало як платники акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів 21 суб'єкт господарювання, які мали ліцензію на виробництво тютюнових виробів, та 178 суб'єктів господарювання – ліцензію на оптову торгівлю тютюновими виробами.

Таким чином, ДФС не забезпечено належного контролю за наявністю у суб'єктів господарювання ліцензій на виробництво, оптову торгівлю та імпорт тютюнових виробів, внаслідок чого існують передумови для незаконного виробництва та обігу цієї продукції, а отже, й для ухилення від сплати акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів.

4.2. Оцінка стану державного контролю за виробництвом, імпортом, експортом тютюну та тютюнових виробів, оптовою торгівлею цією продукцією

Відповідно до підпункту 51 пункту 4 Положення про ДФС контроль за виробництвом та обігом, зокрема тютюнових виробів, та забезпечення міжгалузевої координації у цій сфері було покладено на ДФС.

Згідно з вимогами пункту 3 Порядку заповнення форми звіту № 3-РС та пункту 8 Порядку заповнення форми звіту № 1-ОТ, затверджених наказом Мінфіну № 49, суб'єкти господарювання, які одержали ліцензії на виробництво і оптову торгівлю тютюновими виробами, щомісячно до 10 числа, що настає за звітним, зобов'язані подавати до територіальних органів ДФС за основним місцем їх обліку в електронній формі звіти № 3-РС і № 1-ОТ за кодами продукції, затвердженими цим наказом (додаток 1).

Довідково. Територіальні органи ДФС до 13 числа місяця, що настає за звітним, подавали до ДФС в електронному вигляді зведені звіти № 3-РС і № 1-ОТ у розрізі підприємств та підсумки – за видами продукції, а також мали забезпечувати контроль за повнотою, достовірністю та своєчасністю подання таких звітів – суб'єктами господарювання, які здійснювали виробництво та оптову торгівлю тютюновими виробами.

У свою чергу ДФС станом на 15 число місяця, що настає за звітним, узагальнювала вказані зведені звіти територіальних органів ДФС і до 19 числа цього місяця направляло до Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики і Мінфіну (на їх запити) інформацію про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів (звіт № 3-РС) та про залишки тютюнових виробів у оптовій мережі (звіт № 1-ОТ).

Проведений Рахунковою палатою аналіз узагальнених показників звітів № 3-РС (додаток 2) свідчить про скорочення у 2018 році порівняно з 2017 роком виробництва та реалізації майже усіх видів тютюнових виробів (табл. 3).

Таблиця 3

Обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року

| Продукція | Одиниця виміру | Вироблено | Реалізовано: | | |
|------------------------------------|----------------|-----------|--------------|---------------------|------------|
| | | | всього | на внутрішній ринок | на експорт |
| 2017 рік | | | | | |
| Сигари, сигарилли* | млн шт. | 626,6 | 626,7 | 626,5**** | 0,2 |
| Сигарети без фільтра, з фільтром** | млн шт. | 92 173,6 | 92 010,1 | 64 260,1 | 27 750,0 |
| Інші тютюнові вироби*** | тонн | 33 753,4 | 8 782,2 | 3,8 | 8 778,4 |
| 2018 рік | | | | | |
| Сигари, сигарилли* | млн шт. | 897,5 | 897,5 | 897,3 | 0,2 |
| Сигарети без фільтра, з фільтром** | млн шт. | 84 149,4 | 84 158,9 | 54 640,9 | 29 518,0 |
| Інші тютюнові вироби*** | тонн | 28 791,3 | 8 585,5 | 1,12 | 8 584,4 |
| I півріччя 2018 року | | | | | |
| Сигари, сигарилли* | млн шт. | 753,1 | 739,3 | 739,2 | 0,1 |
| Сигарети без фільтра, з фільтром** | млн шт. | 34 545,4 | 31 431,2 | 18 163,9 | 13 267,3 |
| Інші тютюнові вироби*** | тонн | 11 726,7 | 3 368,6 | 0,12 | 3 368,5 |
| I півріччя 2019 року | | | | | |
| Сигари, сигарилли* | млн шт. | 184,3 | 184,3 | 183,8 | 0,5 |
| Сигарети без фільтра, з фільтром** | млн шт. | 32 393,0 | 31 633,5 | 20 482,9 | 11 150,6 |
| Інші тютюнові вироби*** | тонн | 13 770,3 | 5 440,5 | 1,5 | 5 439,0 |

* Код продукції 72.

** Коди продукції 74, 75.

*** Коди продукції 77, 78, 79, 80, 82.

**** Реалізовано з урахуванням залишків.

Так, у 2018 році, порівняно з 2017 роком, виробництво сигарет зменшилося на 8,7 відс.¹⁷, їх реалізація на внутрішній ринок – на 15,0 відс., водночас експорт збільшився на 6,4 відсотка¹⁸. Протягом I півріччя 2019 року **продовжувалося зменшення виробництва та реалізація більшості видів тютюнових виробів порівняно з аналогічним періодом попереднього року**, крім тютюну для кальяну і куріння (додаток 2), обсяги яких суттєво збільшилися (в 40 (код 77), 3,3 (код 78) і 1,8 (код 79) рази відповідно). **Водночас збільшилася реалізація сигарет на внутрішній ринок на 12,8 відсотка**. При цьому виробництво та реалізація сигар і сигарил після різкого збільшення у 2018 році, порівняно з 2017 роком, у I півріччі 2019 року зменшилися на 75,5 і 75,1 відс. відповідно.

¹⁷ Без фільтра на 57 відс., а з фільтром – на 7,5 відсотка.

¹⁸ Реалізація сигарет з фільтром на внутрішній ринок зменшилася на 14,4 відс., а на експорт збільшилася на 9,6 відс., реалізація сигарет без фільтра зменшилася як на внутрішній ринок (на 44,7 відс.), так і на експорт (на 69,8 відсотка).

Аудитом встановлено, що протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року органами ДФС не забезпечено належного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, зокрема:

1) органами ДФС не забезпечено постійного системного та якісного контролю за своєчасністю подання суб'єктами господарювання звітів № 3-РС і № 1-ОТ, а також за достовірністю даних, наведених в них, унаслідок чого узагальнена інформація ДФС про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів є недостовірною. Так, встановлено, що протягом періоду, що досліджувався, ДФС з метою попередження порушення суб'єктами господарювання вимог Закону № 481 та запобігання незаконному обігу підакцизних товарів, у тому числі тютюнових виробів, лише один раз надавала своїм територіальним органам доручення¹⁹ про проведення аналізу (порівняння) даних звітів та наявних електронних баз даних, з метою виявлення неподаних чи несвоєчасно поданих або поданих з недостовірними відомостями звітів за 2016–2017 роки та I квартал 2018 року.

На виконання цього доручення лише ГУ ДФС в Дніпропетровській, Київській, Львівській і Тернопільській областях повідомили ДФС, що вони провели такий аналіз та з метою застосування штрафів відповідно до Закону № 481 їх працівники здійснили виїзні фактичні перевірки за місцем провадження суб'єктами господарювання діяльності, за результатами яких склали акти щодо застосування до 11 суб'єктів господарювання, які здійснювали виробництво та оптову торгівлю тютюновими виробами, штрафів за неподання чи несвоєчасне подання звітів або подання звітів з недостовірними відомостями за 2016–2017 роки, у загальній сумі 391 тис. гривень.

Довідково. Відповідно до абзацу дев'ятнадцятого частини другої статті 17 Закону № 481 (в редакції, що діяла до 01.07.2019) до суб'єктів господарювання застосовувалися фінансові санкції у вигляді штрафів у разі, зокрема, неподання чи несвоєчасного подання звіту або подання звіту з недостовірними відомостями про обсяги виробництва та/або обігу (в тому числі імпорту та експорту) тютюнових виробів до органу виконавчої влади, уповноваженого Кабінетом Міністрів України видавати відповідні ліцензії, – у розмірі 17 000 гривень.

Разом з тим аудитом встановлено, що окремими територіальними органами ДФС вказане доручення ДФС виконано неякісно. Так, встановлено, що в жовтні 2017 року ПрАТ "Імперіал Тобакко Продакшн Україна", яке перебувало на обліку в Офісі ВПП, у звіті № 1-ОТ невірно вказало код придбаних за імпортом 14,04 тонни тютюнових виробів²⁰, (замість коду 71 "Тютюнові відходи", код 72 "Сигари, сигари з відрізними кінцями та сигарили з вмістом тютюну", що призвело до викривлення даних у зведеній інформації ДФС, де цю операцію відображено за кодом 72 з одиницею виміру в млн штук. При цьому інформація про проведення перевірки вказаного товариства та застосування до нього штрафу Офісом ВПП до ДФС не надсилалась.

Крім того, ТОВ "Вікторія Ленд" (код за ЄДРПОУ 40314517, перебувало на обліку в ГУ ДФС у Київській області) у звітах № 3-РС у 2017 році задекларувало 526,4 тис. шт. вироблених сигарет без фільтра (код 74), без їх

¹⁹ Направлено до ГУ ДФС листом ДФС від 04.04.2018 № 10107/7/99-99-12-01-02-17.

²⁰ Згідно з приміткою списано на виробництво.

реалізації на експорт, що рівноцінно 26,3 тис. пачок сигарет²¹. Відповідно до узагальненої інформації органів ДФС за звітами про використання марок акцизного податку протягом 2017 року товариством використано 19,3 тис. марок акцизного податку, що **на 7 тис. менше, ніж вироблено продукції**. Водночас ГУ ДФС у Київській області інформацію про проведення перевірки ТОВ "Вікторія Ленд" не надавало ДФС.

Довідково. У 2017 році МОУ Офісу ВПП здійснювалося оперативне супроводження досудового розслідування кримінального провадження № 4201700000001073, яке внесене до ЄРДР 05.04.2017 Генеральною прокуратурою України відносно нествановлених осіб, якими на території Київської області організовано незаконне виготовлення підакцизного товару – тютюну, що включає в себе повний технологічний цикл з вирощування та післявиробничої обробки тютюну, який використовувався для необлікованого виробництва тютюнової продукції на виробничих потужностях підприємства ТОВ "Вікторія Ленд", яка в подальшому реалізовувалась через мережу торговельних закладів, за частиною другою статті 204 Кримінального кодексу України та за фактом випуску службовими особами ТОВ "Вікторія Ленд" недоброякісної продукції в особливо великих розмірах з наступною її реалізацією, за статтею 227, частиною другою статті 364, частиною другою статті 366 Кримінального кодексу України.

У січні 2018 року ТОВ "Грандес Опт" (код за ЄДРПОУ 41379512, перебувало на обліку в ГУ ДФС у Дніпропетровській області) у звіті № 1-ОТ у колонці "обсяги придбання тютюнових виробів за звітний місяць усього" за кодом 75 вказало **145,0576 млн шт. сигарет**, тоді як у колонці "обсяги придбання тютюнових виробів за звітний місяць від підприємств оптової торгівлі" – **1 450 576,0 млн шт. сигарет, що в 10 тис. разів більше**. Це вплинуло на загальні показники зведених звітів як цього територіального органу ДФС, так і ДФС (додаток 3), збільшивши загальну суму за кодом 75 по Україні в **24,2** рази. При цьому ГУ ДФС у Дніпропетровській області, застосовуючи до вказаного товариства у березні 2018 року штраф за неподання звіту № 1-ОТ, не перевірило достовірність його відомостей за січень цього ж року та не застосувало штраф.

У лютому 2018 року ТОВ "Амарен" (код за ЄДРПОУ 41461455, перебувало на обліку в ГУ ДФС у м. Києві) за даними податкових накладних в ЄРПН закупило у ТОВ "АТ 2015" (код за ЄДРПОУ 34255323) 200 кг тютюнової сировини ферментованої (код УКТ ЗЕД 2401209500) на суму 36,2 тис. грн з ПДВ, при цьому подало до цього головного управління звіт № 3-РС з нульовими показниками, не вказавши про здійснення такої операції. Слід зазначити, що ГУ ДФС у м. Києві не надавало ДФС інформації про проведення ним аналізу даних звітів № 3-РС товариства та наявних електронних баз даних з метою виявлення звітів, поданих з недостовірними відомостями.

Також встановлено, що у січні 2019 року ТОВ "Дайм Україна" (код за ЄДРПОУ 42081815), що обліковується в ГУ ДФС у Харківській області, придбало **0,8 тонни** за імпортом тютюну для кальяна за кодом 77, який не реалізувався та обліковувався протягом січня – квітня 2019 року як залишок на початок та кінець звітних місяців. Проте протягом травня – червня 2019 року, за відсутності операцій з придбання ТОВ "Дайм Україна" тютюну для кальяна, цей тютюн обліковувався в узагальненій інформації ДФС як залишок у кількості **800 тонн, або в 1000 разів більше**.

²¹ Відповідно до заявлених товариством у 2017 році МРЦ на сигарети без фільтра за кодом товару 2402209010 "Прима", яких в пачці налічується 20 штук.

Таким чином, через не проведення Офісом ВПП, ГУ ДФС у м. Києві, у Дніпропетровській і Харківській областях своєчасного та якісного аналізу звітності про обсяги виробництва та обігу тютюнових виробів щодо достовірності та правильності її заповнення, **тільки за п'ятьма фактами, виявленими Рахунковою палатою за результатами вибіркового аналізу цієї звітності, відповідно до абзацу дев'ятнадцятого частини другої статті 17 Закону № 481 не застосовано штрафів на суму 85 тис. гривень.**

Отже, **ДФС не забезпечено належного контролю та координації роботи своїх територіальних органів, а також прийняття управлінських рішень щодо проведення ними постійного та якісного аналізу звітності про обсяги виробництва та обігу тютюнових виробів, поданої суб'єктами господарювання, щодо достовірності та правильності її заповнення. Як наслідок, узагальнена інформація ДФС з цих питань є неточною;**

2) зведені звіти № 3-РС і № 1-ОТ територіальних органів ДФС містили неповну інформацію, оскільки мали місце випадки неподання чи несвоєчасного подання таких звітів або їх подання суб'єктами господарювання з недостовірними відомостями. При цьому порядками заповнення форм звітів № 3-РС і № 1-ОТ, затвердженими наказом Мініфіну № 49, не передбачено їх уточнення після 10 числа місяця, що настає за звітним²². Унаслідок цього, у разі виявлення технічних помилок у звітах за формами № 3-РС і № 1-ОТ після 10 числа місяця, що настає за звітним, суб'єкти господарювання зверталися до органів ДФС листами щодо необхідності врахування уточнених показників невірно вказаних даних, проте перевірені територіальними органами ДФС ці уточнення у зведені звіти не вносилися. Зокрема, ПрАТ "Імперіал Тобакко Продакшн Україна" (код ЄДРПОУ 20043260), що обліковувався в Офісі ВПП, неодноразово зверталася листами до Офісу ВПП щодо виправлення технічних помилок (зокрема, невідображення підсумкових колонок щодо придбання тютюнових виробів), допущених ним у звітах № 1-ОТ. Офіс ВПП, незважаючи на ці звернення, зведені звіти не уточнював і **штраф за недостовірність відомостей у поданих товариством звітах № 1-ОТ не застосовував**, вважаючи ці помилки такими, що не вплинули на правильність рахунку залишку продукції на кінець звітного року.

Довідково. З 01.07.2019 у зв'язку із набранням чинності змінами, внесеними до Закону № 481 Законом № 2628, частину третю статті 16 Закону № 481 доповнено реченнями другим і третім, якими передбачено, що у разі якщо в місяці, наступному за звітним місяцем, суб'єкт господарювання самостійно виявив помилки у поданому ним звіті за звітний місяць, він зобов'язаний подати уточнений звіт до кінця місяця, наступного за звітним місяцем. У такому разі штраф, встановлений абзацом дев'ятнадцятим частини другої статті 17 цього Закону, не застосовується;

3) у зв'язку із внесенням Законом № 1791 змін до частини третьої статті 16 Закону № 481, з **01.01.2017** суб'єкти господарювання, які мали ліцензії на виробництво та/або оптову торгівлю, але не здійснювали відповідної діяльності, **не подавали звіти № 3-РС і № 1-ОТ**. При цьому суб'єкти господарювання **не подавали ці звіти ні при закупівлі тютюнової**

²² Згідно з пунктом 3 Наказу Мініфіну № 49 до 10 числа місяця, що настає за звітним, суб'єкти господарювання можуть подавати уточнювальні звіти до органів ДФС за основним місцем обліку на заміну вже поданим.

сировини, ні при наявності залишків тютюнових виробів на складах, що ускладнювало контроль за виробництвом та обігом цієї продукції.

Так, аудитом встановлено, що ТОВ "Спектрум Європа" (код ЄДРПОУ 40648122), яке 03.11.2017 отримало ліцензію на виробництво тютюнових виробів, але протягом періоду, що досліджувався, **за інформацією ДФС, не здійснювало таку діяльність, не подавало до ГУ ДФС у м. Києві, де перебувало на обліку, звіту № 3-РС.** За результатами вибіркового аналізу податкових накладних в ЄРПН, проведеного Рахунковою палатою, встановлено, що це товариство **закупило у ТОВ "АТ 2015" (код ЄДРПОУ 34255323) у листопаді 2018 року 1 тону тютюнової сировини ферментованої (код УКТ ЗЕД 2401209500) на загальну суму 183,0 тис. грн з ПДВ.**

Водночас за даними МОУ Офісу ВПП, упродовж 2017–2018 років ТОВ "Спектрум Європа" офіційно тютюнова сировина не закуповувалась.

Довідково. За даними МОУ Офісу ВПП в ході оперативного супроводження досудового розслідування кримінального провадження, а також в ході проведення заходів в рамках операції "Акциз-2018" і "Рубіж-2018", задокументовано та викрито групу осіб, яка здійснювала незаконне виробництво підакцизних товарів – тютюну для кальяну у підпільному цеху, що знаходився за адресою: Київська обл., Броварський р-н, смт Калинівка, вул. Ігорєва, 4, яке використовувався ТОВ "Спектрум Європа" і належав ТОВ "Равіс" (код ЄДРПОУ 21561949). МОУ Офісу ВПП було встановлено, що станом на 21.12.2017 у ТОВ "Спектрум Європа" відсутні приміщення, внесені до Єдиного державного реєстру місць зберігання та ліцензії на оптову і роздрібну торгівлю тютюновими виробами. ТОВ "Спектрум Європа" не внесено до Єдиного реєстру обладнання для підготовки або обробки тютюну, що відноситься до товарної підкатегорії 8478 10 00 00 згідно з УКТ ЗЕД, що передбачено статтею 2-1 Закону № 481.

Отже, ДФС не забезпечено створення автоматичного контролю в ЄРПН за придбанням суб'єктами господарювання товарів, виробництво та обіг яких підлягає державному регулюванню. Як наслідок, є ризики безконтрольного використання придбаної тютюнової сировини для нелегального виробництва тютюнових виробів.

Встановлено, що протягом періоду, що досліджувався, припинили подавати звіти № 1-ОТ з різних причин, у тому числі закінчення ліцензії на оптову торгівлю, близько **30 суб'єктів господарювання, у яких на складах лишалися залишки тютюнових виробів.** Зокрема, найбільші залишки мали: ТОВ "Л.К.О." (код ЄДРПОУ 37317990, перебувало на обліку в ГУ ДФС у м. Києві) у звіті № 1-ОТ за жовтень 2017 року вказало залишок на кінець місяця **1 078,5 млн шт. сигарет з фільтром (код 75)** і більше не звітувало; ТОВ "Оптінвесттрейд" (код ЄДРПОУ 40699748, перебувало на обліку в ГУ ДФС у Дніпропетровській області) у звіті № 1-ОТ за квітень 2018 року вказало залишок **1 389,3 млн шт. сигарет з фільтром (код 75)** і більше не звітувало; ТОВ "Джерело" (код ЄДРПОУ 25029967, перебувало на обліку в ГУ ДФС в Одеській області) з квітня 2017 року по лютий 2018 року у звітах № 1-ОТ вказувало залишки **9,3 млн шт. сигарет з фільтром (код 75)** на кінець звітних місяців, з березня 2018 року товариство не звітувало; ФОП ГАНУЛ І. А. (податковий № 2664508242, перебувала на обліку в ГУ ДФС у м. Києві) у червні 2018 року звітувала про залишки тютюнових виробів на кінець місяця: **0,6 млн шт. сигар (код 72), 1,8 млн шт. сигарет без фільтра (код 74), 25,7 млн шт. сигарет з фільтром (код 75), 0,01 тонни тютюну для куріння (код 78),** а з липня цього ж року не звітувала.

Отже, за відсутності у суб'єктів господарювання, які мають ліцензії на виробництво та/або оптову торгівлю, але не здійснюють відповідну діяльність, обов'язку подавати звіти № 3-РС та № 1-ОТ, ДФС не володіє повною інформацією щодо обсягів закупленої ними тютюнової сировини, а також наявних залишків тютюнових виробів;

4) встановлено, що зведені звіти територіальних органів ДФС про обсяги виробництва та обігу тютюнових виробів опрацьовувалися ДФС в ручному режимі одним працівником, при цьому їх перевірка на достовірність та правильність заповнення територіальними органами ДФС не здійснювалася, що призводило до помилок при формуванні відповідної інформації на запити Мініфіну та Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики. Так, при опрацюванні Рахунковою палатою інформації ДФС за 2017, 2018 роки та I півріччя 2019 року, сформованої за щомісячними зведеними звітами у розрізі підприємств та підсумків за видами продукції, встановлено низку помилок, які призвели до викривлення даних у цих звітах, зокрема щодо обсягів виробництва та реалізації тютюнових виробів за звітами № 3-РС (додаток 2), зокрема за даними:

– підсумків за видами продукції у 2017 році вироблено та реалізовано 160,0 і 108,1 тонни тютюну для куріння (код 78) та у 2018 році – 20,07 і 33,69 тонн, що значно більше, ніж за даними зведених звітів у розрізі підприємств – у 2017 році – 83,1 і 3,8 тонн, у 2018 році – по 0,1 тонни, відповідно;

– підсумків за видами продукції за 2018 рік вироблено та реалізовано 83 161,1 і 83 170,7 млн шт. сигарет з фільтром (код 75), що на 20,7 і 20,3 млн шт. більше, ніж за даними зведених звітів у розрізі підприємств відповідно.

Аналіз зведеної інформації ДФС за звітами № 1-ОТ за 2017 рік також засвідчив, що за січень – квітень показники колонки "обсяги придбаних тютюнових виробів за звітний місяць за імпортом" окремих суб'єктів господарювання, зокрема, що перебували на обліку в Офісі ВПП, відображено в колонці "обсяги придбаних тютюнових виробів за звітний місяць від підприємств оптової торгівлі", і навпаки (додаток 3). Так, у звітах № 1-ОТ за лютий – квітень 2017 року АТ "Джей Ті Інтернешнл Компані Україна" (код за ЄДРПОУ 19345204) обсяги придбання тютюнових виробів за імпортом за кодом 75 становили 27,86, 15,13 і 15,28 млн шт відповідно, тоді як за зведеною інформацією ДФС вказані дані рахуються у колонці "обсяги придбання тютюнових виробів за звітний місяць від підприємств оптової торгівлі".

Крім того, за результатами аналізу зведеної інформації ДФС та Офісу ВПП за звітами № 1-ОТ, що подавались у 2017 році суб'єктами господарювання, які перебували на обліку в Офісі ВПП, встановлені розбіжності щодо обсягів придбаних тютюнових виробів за кодами 69, 70, 71, 80 і 82 за імпортом та від суб'єктів господарювання, які здійснювали оптову торгівлю цією продукцією (табл. 4).

Порівняльна таблиця показників зведеної інформації ДФС і Офісу ВПП, сформованої за звітами № 1-ОТ за 2017 рік, що подавались суб'єктами господарювання, які перебували на обліку в Офісі ВПП

| Код | Одиниці виміру | За даними ДФС придбано: | | | | За даними Офісу ВПП придбано: | | | |
|-----|----------------|-------------------------|---------------|-------------|---------------|-------------------------------|---------------|-------------|---------------|
| | | усього | від виробника | за імпортом | від оптовиків | усього | від виробника | за імпортом | від оптовиків |
| 69 | тонн | 2 332,2 | 0,0 | 1 476,5 | 855,6 | 2 332,2 | 0,0 | 0,0 | 2 332,2 |
| 70 | тонн | 18 294,8 | 0,0 | 11 183,9 | 7 110,9 | 18 294,6 | 0,0 | 0,0 | 18 294,6 |
| 71 | тонн | 860,5 | 706,1 | 98,2 | 56,2 | 860,5 | 706,1 | 0,0 | 154,4 |
| 80 | тонн | 1 667,0 | 0,0 | 1 074,7 | 592,3 | 1 667,0 | 0,0 | 0,0 | 1 667,0 |
| 82 | тонн | 39 766,6 | 24 765,5 | 11 765,5 | 3 746,9 | 39 966,1 | 24 764,7 | 0,0 | 15 201,4 |
| | млн шт. | – | – | – | – | 254,9 | 254,9 | 0,0 | 0,0 |

Крім того, наведені в таблиці 4 дані свідчать, що обсяги придбання тютюну промислового виробництва та його замінників (код 82) у 2017 році за даними Офісу ВПП на 199,5 тонни більші, ніж за даними ДФС, а також за цим кодом придбано 254,9 млн шт.²³ замінників тютюну у вигляді стікерів, інформація про які в даних ДФС відсутня. У 2018 році розбіжностей по зазначених показниках за даними ДФС та Офісу ВПП не встановлено.

При цьому дані ДФС, наведені в колонці "усього" таблиці 4 за кодом 82 (39 766,6 тонни) не відповідають сумі колонок придбаних тютюнових виробів від виробника, за імпортом та від оптовиків (40 277,9 тонни), що збільшує різницю між даними ДФС та Офісу ВПП за цим кодом на 112,3 тонни. Аналогічні розбіжності мали місце у 2018 році та I півріччі 2019 року за іншими кодами тютюнової продукції (додаток 3).

Довідково. На повторний запит Рахункової палати щодо уточнення показників зведеної інформації ДФС, сформованої за звітами № 1-ОТ у 2017 році, ДФС додатково здійснено вибірку зазначених даних, проте інформація залишилася незмінною.

Слід зазначити, що за даними органів ДФС протягом періоду, що досліджувався, здійснювався облік обсягів придбання тютюнових виробів за кодом 83 "Інше", який відсутній у переліку кодів продукції, затверджену Наказом Мінфіну № 49.

Отже, зведена інформація ДФС, сформована за звітами № 3-РС і № 1-ОТ у розрізі підприємств і підсумків за видами продукції, є неповною та недостовірною. Внаслідок невірної рознесення даних до відповідних колонок звітів № 1-ОТ щодо обсягів придбаних тютюнових виробів за звітний місяць від суб'єктів господарювання, які здійснювали оптову торгівлю цією продукцією, та за імпортом, неможливо за зведеною інформацією ДФС за 2017 рік, сформованою за цими звітами, встановити реальні обсяги придбаних суб'єктами господарювання тютюнових виробів за імпортом.

Довідково. За поясненнями ДФС і Офісу ВПП, дані звітів № 1-ОТ не використовувалися для аналізу обсягів реалізації тютюнових виробів, а також не здійснювалася оцінка придбаних від імпортерів тютюнових виробів. Придбані тютюнові вироби за імпортом розраховувалися ДФС на підставі даних митної статистики.

Під час аудиту ДФС не надано інформації щодо обсягів імпорту та експорту тютюнових виробів за суб'єктами господарювання, посилаючись на норми Митного кодексу щодо заборони розповсюдження такої інформації. Разом з тим за її відсутності неможливо здійснити аналіз

²³ ТОВ "Філіп Морріс Сейлз Енд Дистриб'юшн" (код ЄДРПОУ 39540982).

достовірності наведених суб'єктами господарювання у звітах № 1-ОТ даних в частині придбання тютюну та тютюнових виробів за імпортом.

Довідково. Згідно з частиною другою статті 452 Митного кодексу інформація щодо експортно-імпортних операцій конкретних суб'єктів ЗЕД може надаватися лише органам досудового розслідування у зв'язку із здійсненням ними кримінального провадження, а також за письмовими вмотивованими запитами – державному уповноваженому Антимонопольного комітету України та голові територіального відділення Антимонопольного комітету України у зв'язку з розслідуванням ними антиконкурентних узгоджених дій.

Встановлено, що незважаючи на суттєву різницю між показниками зведеної інформації ДФС, сформованої за звітами № 1-ОТ у розрізі підприємств і підсумків за видами продукції, та показниками митної статистики в цій частині, протягом періоду, що досліджувався, **ДФС не здійснювався аналіз цих показників з метою встановлення причин таких розбіжностей.**

За даними митної статистики (табл. 5) спостерігається зменшення у 2018 році порівняно з 2017 роком на 9,6 відс. обсягів імпорту тютюнової сировини та тютюнових відходів і на 21,5 відс. сигар, сигарил і сигарет. При цьому **обсяги імпорту сигар, сигарил і сигарет були незначними в загальних обсягах реалізації на внутрішньому ринку України, і їх частка протягом періоду, що досліджувався, не перевищувала 2,4 відс.²⁴ загальних обсягів їх реалізації.**

Таблиця 5

Обсяги імпорту та експорту тютюнових виробів протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року

| Назва товару | Одиниця виміру | Імпорт | | | Експорт | | |
|----------------------------|----------------|---------|---------|-----------------|---------|---------|-----------------|
| | | 2017 р. | 2018 р. | I півр. 2019 р. | 2017 р. | 2018 р. | I півр. 2019 р. |
| Тютюнова сировина, відходи | тонн | 55 724 | 50 358 | 22 393 | 1 120 | 1 097 | 408 |
| Сигари, сигарилі, сигарети | млн шт. | 1 618 | 1 258 | 512 | 28 581 | 29 994 | 11 406 |
| Інший тютюн та замітники | тонн | 10 883 | 11 766 | 6 712 | 9 640 | 9 435 | 6 178 |

Згідно з інформацією Мінекономрозвитку²⁵, контроль за обсягами імпорту та експорту тютюнових виробів здійснювався міністерством на підставі відповідних даних Держстату. Отже, **протягом періоду, що досліджувався, Мінекономрозвитку не було забезпечено виконання вимог частини третьої статті 16 Закону № 481** щодо впровадження звітування суб'єктами господарювання про обсяги імпорту та експорту до Мінекономрозвитку, як органу ліцензування за зазначеними видами діяльності.

Таким чином, **протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року органами ДФС не забезпечено постійного системного та якісного контролю за своєчасністю подання суб'єктами господарювання звітів № 3-РС і № 1-ОТ, а також за достовірністю даних, наведених в них, через що показники зведеної інформації ДФС, сформованої за звітами № 3-РС і № 1-ОТ, є неповними та недостовірними. Зокрема, окремі показники за кодами продукції звіту № 1-ОТ завищені більше ніж у 24 рази. Як наслідок, на підставі такої інформації неможливе проведення ґрунтовного аналізу**

²⁴ Згідно з даними ДФС реалізація на внутрішньому ринку України (реалізація виробників + імпорт) сигар, сигарил і сигарет становила у 2017 році – 66 504,8 млн шт., 2018 році – 56 793,5 млн шт., I півріччі 2019 року – 21 179,1 млн штук.

²⁵ Лист Мінекономрозвитку від 02.09.2019 № 3801-05/36402-03.

ринку тютюну та тютюнових виробів, що негативно впливало на планування надходжень акцизного податку, а також створювало передумови для ухилення від сплати акцизного податку з цієї продукції.

5. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СТАНУ ВИКОНАННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ПОВНОВАЖЕНЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ПОВНОТОЮ І СВОЄЧАСНІСТЮ СПЛАТИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

5.1. Стан організації роботи органів Державної фіскальної служби України щодо контролю за замовленням, зберіганням та обігом марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів

Згідно з підпунктом 50 пункту 4 Положення про ДФС повноваження щодо організації роботи, пов'язаної із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок, зокрема, на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації, було покладено на ДФС.

Відповідно до підпункту 14.1.198 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу **продавець марок акцизного податку – контролюючі органи.**

Аудитом встановлено, що **функції продавця марок акцизного податку покладено на головні управління ДФС в областях та місті Києві.** При цьому на **Офіс ВПП**, в якому обліковувалася більшість великих платників податків – суб'єктів господарювання, що здійснювали діяльність з виробництва та імпорту тютюну та тютюнових виробів, згідно з положеннями про Офіс ВПП, затвердженими наказами ДФС від 09.06.2016 № 504 і від 14.06.2018 № 374, **не покладено функції продавця марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів та контролю за їх обігом.** У зв'язку з цим суб'єкти господарювання, які здійснювали діяльність з виробництва та імпорту тютюну та тютюнових виробів і перебували на обліку в Офісі ВПП, замовляли, отримували марки акцизного податку і звітували про їх використання до головного управління за своїм місцезнаходженням.

За інформацією Офісу ВПП, **за відсутності відповідних розпорядчих документів ДФС**, Офісом ВПП самостійно здійснювався контроль за попередніми заявками-розрахунками про потребу суб'єктів господарювання в марках акцизного податку для маркування тютюнових виробів за їх видами та динамікою придбання марок. Змінами, внесеними наказом ДФС від 17.05.2019 № 400 до наказу ДФС від 27.04.2017 № 305 "Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України із визначення індикативних показників та забезпечення надходжень платежів", головні управління ДФС зобов'язано у термін до 5 числа кожного місяця надавати Офісу ВПП інформацію у розрізі суб'єктів господарювання про залишки марок акцизного податку на перше число звітного місяця та усього замовлених на звітний місяць. Таким чином **протягом 2017–2018 років та січня – квітня 2019 року існували ризики виникнення помилок при веденні обліку платежів акцизного податку.**

Довідково. Аналіз протоколів виробничих нарад Офісу ВПП засвідчив неодноразовий розгляд питання підготовки інформації стосовно поданих підприємствами тютюнової промисловості заявок про придбання акцизних марок з приділенням уваги

заявкам, щодо яких термін сплати акцизного податку переходив на наступний місяць та залишків готової продукції на складах.

Аудитом встановлено, що на 2017–2018 роки та I півріччя 2019 року згідно із зведеними заявками-розрахунками на виготовлення марок акцизного податку ДФС замовлено **7 716,8 млн шт. марок для маркування тютюнових виробів** (табл. 6).

Таблиця 6

Інформація про обсяги замовлення, реалізації та використання марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року

млн шт.

| Показники | Замовлено МАП* на вказаний період | Реалізовано МАП | Відсоток реалізації МАП до замовлених | Використано МАП | Відсоток використаних МАП до замовлених | |
|-------------------|-----------------------------------|-----------------|---------------------------------------|-----------------|---|---|
| 2017 рік | 3 465,1 | 3 438,8 | 99,2 | 3 433,4 | 99,1 | |
| 2018 рік | 3 134,8 | 3 105,3 | 99,1 | 3 081,8 | 98,3 | |
| Відхилення | (+/-) | -330,3 | -333,5 | - | -351,6 | - |
| | (%) | -9,5 | -9,7 | - | -10,2 | - |
| I півр. 2018 року | 1 525,3 | 1 523,3 | 99,9 | 1 412,6 | 92,6 | |
| I півр. 2019 року | 1 116,9 | 1 165,2 | 104,3 | 1 141 | 102,2 | |
| Відхилення | (+/-) | -408,4 | -358,1 | - | -271,6 | - |
| | (%) | -26,8 | -23,5 | - | -19,2 | - |
| Всього | 7 716,8 | 7 709,3 | 99,9 | 7 656,2 | 99,2 | |

* Марки акцизного податку.

Таким чином протягом періоду, що досліджувався, замовлена кількість акцизних марок на 2017–2018 роки була майже повністю використана виробниками та імпортерами протягом вказаного періоду для маркування вироблених та імпортованих тютюнових виробів. Збільшення реалізації акцизних марок від замовленої кількості у I півріччі 2019 року утворилось за рахунок наявних залишків марок і повернутих виробниками та імпортерами невикористаних марок акцизного податку.

При цьому із року в рік обсяги замовлення марок акцизного податку, їх реалізації та використання скорочувались. Так, у 2018 році замовлення, реалізація та використання марок акцизного податку, у порівнянні з 2017 роком, **скоротились майже на 10 відс.**, або на 338,5 млн шт. акцизних марок, у I півріччі 2019 року, по відношенню до відповідного періоду 2018 року – **на 23 відс.**, або на 346,0 млн шт, що обумовлено зменшенням обсягів виробництва та споживання тютюнових виробів.

Довідково. Згідно з пунктом 226.8 статті 226 Податкового кодексу виробники та імпортери тютюнових виробів ведуть облік та звітують про використання марок акцизного податку за видами марок у кількісному виразі. Відповідно до Наказу Мінфіну № 428 звіт про використання марок акцизного податку подається виробником (імпортером) щомісяця 5 числа місяця, наступного за звітним, на паперових носіях та в електронному вигляді до ГУ ДФС, яке щомісяця до 10 числа місяця, наступного за звітним, подає в електронному вигляді узагальнену інформацію до ДФС.

Під час аудиту в ГУ ДФС у Дніпропетровській області Рахунковою палатою встановлені **непоодинокі випадки неподання або несвочасного подання звітів про використання марок акцизного податку, а також наведення в них недостовірних даних** окремими виробниками та/або імпортерами тютюнових виробів, зокрема:

– **не подано звіти:** ТОВ "Укртафт" за травень 2017 року, червень і вересень 2018, ТОВ "Сигарс Трейд" – за лютий, березень і травень 2019 року;

– **несвоєчасно подано звіти:** ТОВ "Сигарс Трейд" за лютий, квітень і жовтень 2017 року, ТОВ "Укртафт" за липень, серпень, вересень і листопад 2017 року та січень і березень 2018 року, ТОВ "Юнайтед Табако" за січень 2019 року;

– ТОВ "Юнайтед Табако" за березень 2019 року подано звіт з **недостовірною інформацією**, зокрема, **знижена кількість отриманих марок акцизного податку ("ТВ ЗФ") на 40,0 тис. шт.**²⁶ з відповідним **зниженням невикористаного залишку марок акцизного податку на кінець звітної періоду.**

При цьому слід зазначити, що **відповідальність виробників та імпортерів за внесення до звіту про використання марок акцизного податку недостовірних даних, а також за його неподання або несвоєчасне подання чинними нормативно-правовими актами не передбачена.** Проте ні Мінфін, ні ДФС не готували пропозицій щодо **нормативного врегулювання цього питання.**

Отже, наявні випадки неподання виробниками та/або імпортерами тютюнових виробів звітів про використання марок акцизного податку за окремі періоди, внесення до таких звітів недостовірних даних свідчать про **неналежний рівень організації контролю** окремими територіальними органами ДФС за рухом акцизних марок, **формуванням узагальнених відомостей про їх залишки та використання суб'єктами господарювання.**

Водночас органами ДФС **не забезпечено проведення порівняльних аналізів даних звітів про обсяги виробництва тютюнових виробів та використання марок акцизного податку для їх маркування, а також вжиття контрольних заходів за результатами таких аналізів.**

Зокрема, за результатами проведеного Рахунковою палатою вибіркового порівняльного аналізу обсягів виробництва тютюнових виробів окремих суб'єктів господарювання з обсягами використаних ними марок акцизного податку встановлено, що ТОВ "Юнайтед Табако" протягом I півріччя 2019 року за даними звіту № 3-РС виготовило **90,4 млн шт.** сигарет з вмістом тютюну з фільтром, що були фасовані у пачки по 20 шт.²⁷, на маркування яких, за розрахунками, мало бути використано **4,52 млн шт.** марок акцизного податку. Однак відповідно до звітів про використання марок акцизного податку протягом I півріччя 2019 року ТОВ "Юнайтед Табако" використано лише **0,44 млн шт.** акцизних марок виду "ТВ ЗФ", при цьому товариство не здійснювало експортних операцій за такими тютюновими виробами.

Крім того, проведений під час аудиту в ГУ ДФС у Львівській області аналіз декларацій акцизного податку ТзОВ "Винниківська тютюнова фабрика" також засвідчив про **використання акцизних марок цим платником не за цільовим призначенням.** Так, у 2017 році ним отримано **337 млн шт.** марок акцизного податку "ТВ ЗФ" для маркування **сигарил**, з них використано не за цільовим призначенням, а для маркування сигарет з фільтром **85,2 млн шт.**, залишки цих марок станом на 01.01.2018

²⁶ У звіті замість 80,0 тис. шт. зазначено про отримання 40,0 тис. шт. акцизних марок.

²⁷ Відповідно до поданих Декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) у 2019 році.

становили 112,2 млн штук. Доплата акцизного податку при поданні декларацій становила 961 297,7 тис. гривень.

У I півріччі 2018 року цим виробником отримано **450,9** млн шт. марок акцизного податку "ТВ ЗФ" для маркування сигарил, з яких використано не за цільовим призначенням, а для маркування сигарет з фільтром **123,6** млн штук, а залишки цих марок станом на 01.07.2018 становили 103,1 млн штук. Доплата акцизного податку при поданні декларацій становила 1 751 395,5 тис. гривень.

Як вже зазначалося, з **01.07.2018** Постановою № 257 запроваджено нові зразки марок акцизного податку, зокрема "ТВ ІНШІ" для тютюнових виробів вітчизняного виробництва, що унеможливило нецільове використання марок акцизного податку зразка "ТВ ЗФ".

Встановлено, що після запровадження марок акцизного податку "ТВ ІНШІ", ТзОВ "Винниківська тютюнова фабрика" замовлено на II півріччя 2018 року та отримано для маркування сигарил тільки 2,6 млн шт. таких марок, що у **53,7** разів менше²⁸, ніж було отримано та використано відповідно до звітності цього платника для маркування сигарил у 2017 році, та у **86,2** разів менше²⁹, ніж у I півріччі 2018 року. На I півріччя 2019 року марки акцизного податку "ТВ ІНШІ" ТзОВ "Винниківська тютюнова фабрика" для маркування сигарил взагалі не замовлялися.

Таким чином, є ризики, що цей платник акцизного податку міг не задекларувати у 2017–2018 роках всі обсяги марок акцизного податку, використаних не за цільовим призначенням, а саме отриманих ним для маркування сигарил та використаних для маркування сигарет, а отже міг занижити суми акцизного податку, що підлягали доплаті.

Аудитом встановлено, що питання контролю за придбанням суб'єктами господарювання марок акцизного податку та їх використанням протягом періоду, що досліджувався, тільки один раз виносилося на розгляд на нарадах ДФС. Так, згідно з протоколом апаратної наради ДФС від 02.08.2018 № 3-п директору Департаменту податків і зборів з юридичних осіб було доручено взяти під особистий контроль питання щодо придбання суб'єктами господарювання марок акцизного податку та їх використання (пункт 2.6 протоколу), а також надати в. о. Голови ДФС аналітичну інформацію (у розрізі ГУ ДФС в областях, м. Києві та Офісу ВПП) щодо придбання суб'єктами господарювання марок акцизного податку, їх використання, у тому числі схем ухилення від сплати акцизного податку (пункт 14.2 протоколу).

У доповідній записці Департаменту податків і зборів з юридичних осіб від 29.08.2018 № 4038/99-99-12-01-03-18 щодо виконання зазначеного доручення, наданій в. о. Голови ДФС, йдеться про виявлення за аналізом звітних даних ризиків нецільового використання акцизних марок у виробника тютюнових

²⁸ 337 млн шт. (отримано марок акцизного податку "ТВ ЗФ" для маркування сигарил) – 85,2 млн шт. (використано для маркування сигарет з фільтром) – 112,2 млн шт. (залишки цих марок станом на 01.01.2018) = 139,6 млн шт. (використано для маркування сигарил) / 2,6 млн шт. = 53,7

²⁹ 450,9 млн шт. (отримано марок акцизного податку "ТВ ЗФ" для маркування сигарил) – 123,6 млн шт. (використано для маркування сигарет з фільтром) – 103,1 млн шт. (залишки цих марок станом на 01.07.2018) = 224,2 млн шт. (використано для маркування сигарил) / 2,6 млн шт. = 86,2.

виробів ТзОВ "Винниківська тютюнова фабрика", який отримав акцизну марку для маркування сигар по 2 шт. у пачці і при отриманні сплачував 1,2 грн акцизного податку за одну марку та використав їх для маркування сигарет по 20 шт. у пачці, де сума акцизного податку становила 11,93 грн за марку.

Проте за результатами документальної позапланової виїзної перевірки ТзОВ "Винниківська тютюнова фабрика" з питань правильності визначення, повноти нарахування та своєчасності сплати акцизного податку за період з 01.10.2017 по 01.10.2018, проведеної ГУ ДФС у Львівській області, встановлено лише незначні порушення при сплаті зазначеного податку і донараховано (узгоджено та сплачено до бюджету) **410,7 тис. грн** (акт від 26.10.2018 № 2595/13-01-14-02/37741731).

Довідково. Перевіркою встановлено порушення підпункту 213.1.1 пункту 213.1 статті 213, пункту 216.1 статті 216 Податкового кодексу, а саме: невідповідність задекларованих сум акцизного податку за вересень 2018 року даним бухгалтерського обліку на суму 328,6 тис. грн та подання до органів ДФС звітів № 3-РС і № 1-ОТ за вересень 2018 року з недостовірними відомостями.

Таким чином, за відсутності належного контролю з боку органів ДФС за формуванням виробниками та/або імпортерами тютюнових виробів звітних відомостей про використання та залишки марок акцизного податку, існували ризики незаконного маркування тютюнових виробів, наявності нелегально виробленої та неякісної продукції і, як наслідок, втрат державного бюджету з надходжень акцизного податку.

5.2. Оцінка ефективності проведення контрольної-перевірочної роботи за повнотою нарахування та своєчасністю сплати до державного бюджету акцизного податку з тютюну і тютюнових виробів

Відповідно до Звіту "Аудит-1" "Про результати роботи підрозділів аудиту", затвердженого наказом ДФС від 07.06.2017 № 411 (далі – Звіт "Аудит-1"), ведеться облік результатів контрольної-перевірочної роботи в розрізі головних управлінь ДФС в областях, м. Києві, Офісу ВПП.

Аналіз результатів камеральних і документальних перевірок з питань повноти нарахування та сплати акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, проведених територіальними органами ДФС протягом періоду, що досліджувався, свідчить про незначну кількість встановлених порушень.

Так, за результатами камеральних перевірок декларацій акцизного податку встановлено дев'ять випадків порушень щодо восьми суб'єктів господарювання – юридичних осіб, зокрема щодо порушення граничних строків подання звітності (підпункт 49.18.1 пункту 49.18 статті 49, пункт 120.1 статті 120 Податкового кодексу) і термінів сплати узгоджених податкових зобов'язань (пункт 57.1 статті 57, пункт 126.1 статті 126 Податкового кодексу) та нараховано **5,8 тис. грн штрафів**.

За даними ДФС, у 2017–2018 роках і I півріччі 2019 року проведено 73 документальні перевірки (у тому числі 17 планових) 32 суб'єктів господарювання – юридичних осіб і одного ФОП, що мали ліцензії на виробництво тютюнових виробів, оптову торгівлю ними та на право експорту або імпорту тютюнових виробів. При цьому питання сплати акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів досліджувалося тільки під час

проведення **11 документальних перевірок**³⁰ (у тому числі семи планових) у **шести** суб'єктів господарювання – юридичних осіб і одного ФОП. Під час **двох документальних перевірок**³¹ встановлено порушення та **донараховано 3,5 млн грн** акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів (ККДБ 14020600, 14020700, 14030600, 14030700), у тому числі **0,7 млн грн штрафів**, які узгоджено та сплачено у повному обсязі.

Разом з тим аудитом в Офісі ВПП встановлено, що ним проведено **три документальні** позапланові виїзні перевірки з питань своєчасності повноти нарахування та сплати акцизного податку, щодо **яких ДФС відомості не надала, а отже, узагальнюючі результати цих перевірок відсутні в базі даних**. Зокрема, під час проведення Офісом ВПП перевірки ПрАТ "Імперіал Тобакко Продакшн Україна" встановлено порушення підпункту 213.1.1 пункту 213.1 статті 213 Податкового кодексу та заниження акцизного податку на суму **3 474,97 тис. грн**, про що складено акт.

Таким чином, **узагальнена інформація ДФС про результати контрольно-перевірочної роботи її територіальних органів є неповною, а отже, координація цієї роботи здійснювалася на неналежному рівні**.

Протягом періоду, що досліджувався, під час оформлення імпорتنних операцій митницями ДФС вилучено із незаконного обігу **58,4 млн шт.** тютюнових виробів, що становило **1,7 відс.** загальних обсягів імпорту цих виробів за вказаний період (3 388 млн шт.), а під час оформлення експортних операцій – **83 млн шт.**, або близько **0,1 відс.** загальних обсягів експорту цих виробів (69 981 млн шт.)³² (табл. 7).

Таблиця 7

Обсяги незаконного переміщення тютюнових виробів через митний кордон України та їх вилучення в 2017–2018 роках та I півріччі 2019 року

| Період | Митний режим | Кількість заведених справ про порушення митних правил (од.) | Кількість вилучених тютюнових виробів (млн шт.) | Вартість (млн грн) |
|----------------------|------------------|---|---|--------------------|
| 2017 рік | Ввезення | 301 | 10,9 | 4,1 |
| | Вивезення | 1 582 | 23,1 | 19,6 |
| 2018 рік | Ввезення | 232 | 22,6 | 30,1 |
| | Вивезення | 877 | 29,4 | 28,3 |
| I півріччя 2019 року | Ввезення | 142 | 24,9 | 18,6 |
| | Вивезення | 407 | 30,5 | 18,9 |
| Всього | Ввезення | 675 | 58,4 | 52,8 |
| | Вивезення | 2 866 | 83 | 66,8 |

³⁰ ТОВ "Винниківська тютюнова фабрика" (код за ЄДРПОУ 37741731, ГУ ДФС у Львівській області) – тричі у 2017 і 2018 роках, ТОВ "Сільпо-ФУД" (40720198, ГУ ДФС у м. Києві) у 2017 році, ТОВ "Неман Україна" (39683609, ГУ ДФС у м. Києві) у 2017 році, ТОВ "Оптимус 2020" (37681285, ГУ ДФС у Одеській області) у 2018 році, ТОВ "Юнайтед Табако" (40930346, ГУ ДФС у Дніпропетровській області) у 2019 році, ТОВ "Глобал Табако" (34040161, ГУ ДФС у Волинській області) у 2019 році.

³¹ ТОВ "Юнайтед Табако" (код за ЄДРПОУ 40930346, перебувало на обліку в ГУ ДФС у Дніпропетровській області), ТОВ "Винниківська тютюнова фабрика" (код за ЄДРПОУ 37741731, перебувало на обліку в ГУ ДФС у Львівській області).

³² Інформація про обсяги імпорту та експорту тютюнових виробів протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року наведена в табл. 5.

Аудитом встановлено, що на складах митниць ДФС протягом періоду, що досліджувався, накопичувалися тютюнові вироби, прийняті на зберігання, за якими не звернувся власник, або які не мають власника, власник яких не відомий (безхазяйні), розміщені у митний режим відмови на користь держави. Так, за даними ДФС, на обліку в митницях ДФС станом на 01.01.2017 обліковувалися тютюнові вироби вартістю **20,6 млн грн**, протягом 2017 року їх вартість майже не збільшилася і на кінець року становила 20,7 млн гривень. Проте протягом 2018 року вона **підвищилася до 39,7 млн грн**, I півріччя 2019 року – **до 71,5 млн гривень**.

При цьому **головні управління ДФС, не маючи місць зберігання таких виробів**, укладали договори з суб'єктами господарювання, у яких є такі місця зберігання, зареєстрованими в Єдиному реєстрі (і навіть суб'єктами господарювання, в яких такі тютюнові вироби вилучено), що **створювало ризики незаконної реалізації цих виробів** суб'єктами господарювання, а також **корупційні ризики в діяльності територіальних органів ДФС**.

Довідково. Відповідно до положень підпункту 13 пункту 9 Порядку № 1340 тютюнові вироби, обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, папір цигарковий (товарна позиція 4813 згідно з УКТЗЕД, крім товарної підкатегорії 4813 10 00 00), фільтри для промислового виробництва сигарет: фільтропалочки ацетатні (товарна підкатегорія 5601 22 90 00 згідно з УКТЗЕД) підлягають знищенню.

Загалом за період, що досліджувався, **облікова вартість тютюнових виробів**, що перейшли у власність держави та за рішенням комісій з розпорядження майном митниць ДФС були передані на знищення (знищені), **становила 1 745,9 млн гривень**. Найбільше знищених тютюнових виробів спостерігалось на Волинській митниці (727,7 млн грн у 2017 році), Закарпатській (1 157,4 млн грн у I півріччі 2019 року) та Львівській (591,9 млн грн у 2018 році та I півріччі 2019 року) митниці.

Відповідно до статей 1 і 15 Закону № 481 **зберігання тютюнових виробів здійснюється в місцях зберігання тютюнових виробів, внесених до Єдиного реєстру**, який ведеться органами доходів і зборів і містить визначені цим Законом відомості про місцезнаходження місць зберігання та відомості про заявників. Аудитом встановлено, що інформацію щодо місць зберігання тютюнових виробів розміщено на сайті ДФС в розділі "Реєстри", яка оновлюється залежно від кількості отриманих заявок від суб'єктів господарювання (приблизно раз на тиждень). За інформацією ДФС, станом на 01.07.2019 в Єдиному реєстрі обліковувалось 950 місць зберігання тютюнових виробів, з них діючих – 670 місць. Протягом періоду, що досліджувався, кількість діючих місць зберігання тютюнових виробів **збільшилася в два рази** (табл. 8).

Таблиця 8

Кількість зареєстрованих місць зберігання тютюнових виробів протягом 2017–2018 років і I півріччя 2019 року

| Період | Діючі місця на початок року | Зареєстровано протягом року | | Виключено протягом року місць | Діючі місця на кінець року |
|----------------------|-----------------------------|-----------------------------|-------|-------------------------------|----------------------------|
| | | СГ* | Місць | | |
| 2017 рік | 328 | 49 | 172 | 49 | 451 |
| 2018 рік | 451 | 63 | 281 | 101 | 631 |
| I півріччя 2019 року | 630 | 56 | 174 | 134 | 670 |

* Суб'єкти господарювання.

За інформацією ДФС, за результатами контрольно-перевірочної роботи, проведеної протягом I півріччя 2019 року ГУ ДФС у областях та м. Києві, встановлено **26 випадків** зберігання тютюнових виробів в місцях зберігання, не внесених до Єдиного реєстру, та застосовано **1,25 млн грн штрафів**. **Відповідну інформацію за 2017–2018 роки ДФС не надано.**

Згідно зі статтею 2¹ Закону № 481 обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, що відноситься до товарної підкатегорії 8478 10 00 00 УКТ ЗЕД (обладнання для підготовки або обробки тютюну), яке імпортується на митну територію України, зберігається та використовується на митній території України, підлягає внесенню до Єдиного реєстру обладнання. Встановлено, що інформація з Єдиного реєстру обладнання щомісячно розміщувалася ДФС на офіційному вебсайті ДФС (sfs.gov.ua) у розділі: "Реєстри", а з 01.01.2017 – на Єдиному державному вебпорталі відкритих даних (data.gov.ua). За інформацією ДФС, станом на 18.07.2019 в Єдиному реєстрі обладнання обліковувалося **1 237 об'єктів реєстрації, зареєстрованих за заявами 56 суб'єктів господарювання.**

Довідково. У разі зберігання та/або використання на митній території України обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, не внесеного до Єдиного реєстру обладнання, згідно зі статтею 17 Закону № 481 до суб'єктів господарювання застосовується штраф у розмірі 150 000 гривень.

За інформацією ДФС, за результатами контрольно-перевірочної роботи, проведеної ГУ ДФС в областях та м. Києві, протягом I півріччя 2019 року не встановлено випадків порушень вимог статті 2¹ Закону № 481. **Відповідну інформацію за 2017–2018 роки ДФС не надано.**

Згідно з Порядком № 359 виробниками або імпортерами тютюнових виробів, на які статтею 215 Податкового кодексу встановлено адвалорні ставки акцизного податку, здійснюється декларування МРЦ на такі тютюнові вироби. Декларації про МРЦ на підакцизні товари (продукцію) подаються до ДФС. Дані про встановлені у цих деклараціях МРЦ на тютюнові вироби не раніше 01 і 15 числа місяця розміщуються на офіційному вебсайті ДФС.

Разом з тим вимогами статті 220 Податкового кодексу, статті 11¹ Закону № 481 і Порядку № 359 не передбачено подання платниками до ДФС алгоритмів розрахунків МРЦ та, відповідно, у органів ДФС відсутній обов'язок перевіряти правильність визначення МРЦ.

За даними ДФС, протягом I півріччя 2019 року територіальними органами ДФС за результатами контрольно-перевірочної роботи встановлено **204 випадки** порушення вимог статті 11¹ Закону № 481 і застосовано **2 341,8 тис. грн штрафів**. **Відповідну інформацію за 2017–2018 роки ДФС не надано.**

Довідково. Інформації про встановлення конкретних порушень вимог статті 11¹ Закону № 481 ДФС не надано.

Недостатній контроль з боку органів ДФС за дотриманням суб'єктами господарювання норм Закону № 481 створює передумови для незаконного виробництва та обігу тютюнових виробів. За інформацією ДФС, протягом періоду, що досліджувався, за результатами вжитих податковою міліцією заходів з незаконного обігу вилучено 29,2 млн пачок тютюнових виробів та 350,8 тонни тютюну на загальну суму **1 148 млн грн**, а також **21 120 тис. штук марок акцизного податку** (окремо від продукції), припинено діяльність **23 незаконних виробництв** тютюнової продукції.

Оскарження платниками податків ППР контролюючих органів за наслідками проведених перевірок здійснюється в адміністративному або судовому порядку.

Протягом періоду, що досліджується, на розгляд ДФС надійшла одна скарга (заява) платника податків на ППР Офісу ВПП, а саме: від ПрАТ "Імперіал Тобакко Продакшн Україна" у 2018 році щодо оскарження ППР на суму 4 343,7 тис. грн, яку розглянуто та ППР залишено без змін.

Разом з тим в судах у 2017 році перебувало 35 справ на загальну суму 120,2 млн грн, у 2018 році – 55 справ на суму 126,4 млн грн і I півріччі 2019 року – 41 справа на суму 140,6 млн гривень. Загалом за період аудиту за розглянутими справами **винесено 20 остаточних рішень на користь органів ДФС на суму 0,6 млн грн, і таку ж кількість остаточних рішень винесено на користь платників податків на суму 2,0 млн гривень.**

Таким чином, ДФС не володіє повною інформацією щодо результатів контрольних заходів, проведених її територіальними органами, під час яких перевірялись питання повноти і своєчасності сплати акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, а також дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства в частині зберігання тютюнової сировини та тютюнових виробів, використання обладнання для промислового виробництва цієї продукції, застосування суб'єктами господарювання, які здійснювали роздрібну торгівлю тютюновими виробами, цін вище, ніж МРЦ, встановлені виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів, а отже, ДФС не забезпечувалась належна координація дій своїх територіальних органів з цих питань, що створювало ризики незаконного виробництва та обігу тютюну та тютюнових виробів.

5.3. Оцінка стану координації діяльності та взаємодії державних органів, пов'язаної із справлянням акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів

Відповідно до вимог підпункту 19¹.1.14. пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу **функції щодо здійснення контролю у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контролю за їх цільовим використанням, забезпечення міжгалузевої координації у цій сфері протягом періоду, що досліджувався, покладались на органи ДФС.**

Аудитом встановлено, що **протягом 2017 року інформація про ліцензії на імпорт та експорт тютюнових виробів (про видані, переоформлені, анульовані або визнані недійсними ліцензії) надавалась Мінекономрозвитку нерегулярно, що є недотриманням вимог підпункту 73.2.1. пункту 73.2 статті 73 Податкового кодексу³³. З метою забезпечення обміну інформацією на постійній основі ДФС лише **02.07.2018** укладено Угоду про інформаційне співробітництво між Державною фіскальною службою України та Міністерством економічного розвитку і торгівлі України. Однак, незважаючи на отримання після укладання Угоди від Мінекономрозвитку такої інформації, ДФС не здійснювала її **аналіз та узагальнення, зокрема з****

³³ Відповідно до підпункту 73.2.1. пункту 73.2 статті 73 Податкового кодексу інформація, зокрема про ліцензії, надається органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним.

метою направлення такої інформації своїм територіальним органам для врахування при проведенні контрольно-перевірочної роботи.

Між Державною фіскальною службою України та Українською асоціацією виробників тютюнових виробів "Укртютюн" **21.03.2018** укладено Меморандум про співпрацю, метою якого є реалізація спільних дій, спрямованих на протидію незаконній торгівлі і незаконному переміщенню тютюнових виробів та обладнання для їх виробництва, а також вирішення інших питань, направлених на захист прав, свобод та законних інтересів фізичних осіб, суб'єктів господарювання, інтересів держави, а саме:

- обмін інформацією для оперативного та всебічного аналізу даних щодо рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні, торгових марок та каналів їх надходження;

- запровадження посиленних механізмів контролю за нелегальним обігом тютюнових виробів в Україні;

- розробка та впровадження заходів, спрямованих на посилення контролю за запобіганням незаконному переміщенню тютюнових виробів за межі митної території України;

- розробка та впровадження механізмів запобігання незаконному виробництву тютюнових виробів та контролю над обладнанням для промислового виробництва сигарет.

З метою реалізації цих завдань Меморандуму, розпорядженням ДФС від 10.05.2018 № 50-р створено Робочу групу з питань виконання територіальними органами ДФС вимог Порядку № 1340 у частині повідомлення суб'єктів господарювання та асоціацій виробників та/або імпортерів тютюнових виробів про заплановане знищення тютюнових виробів, обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, паперу цигаркового і фільтрів та розгляду інших питань, у тому числі щодо удосконалення чинного законодавства, яке регулює питання знищення тютюнових виробів, і затверджено її склад. Керівником цієї Робочої групи (директором Департаменту погашення боргу ДФС Янчуком С. А.) було затверджено плани її діяльності на II півріччя 2018 року та на 2019 рік.

Довідково. Протягом II півріччя 2018 року та I півріччя 2019 року проведено п'ять засідань Робочої групи, на яких, поряд із розглядом питань вилучення та знищення нелегальної тютюнової продукції, а також вдосконалення порядків № 1340 і № 985 розглядалися інші питання, зокрема:

- прискорення запровадження електронної системи контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів;

- обміну інформацією для оперативного та всебічного аналізу даних щодо рівня нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні, торгових марок та каналів їх надходження (Асоціація "Укртютюн" двічі надавала переліки виявлених місць такої торгівлі на території усіх областей України);

- проблемних питань щодо незаконного вивезення тютюнових виробів за межі України (канали та методи переміщення, зміни до законодавства, заходи для посилення контролю);

- внесення змін до Закону № 481 щодо унеможливлення використання різними суб'єктами господарювання одного і того самого обладнання та/або приміщення для виробництва тютюнових виробів;

- внесення змін до законодавства з метою створення нормативно-правової основи для запровадження ведення офіційної статистики у сфері протидії незаконній торгівлі тютюновими виробами та з метою припинення незаконного обігу тютюнових виробів із використанням поштових і кур'єрських перевезень.

За інформацією ДФС, результатом роботи Робочої групи в частині протидії незаконному виробництву та обігу на внутрішньому ринку

тютюнових виробів стало проведення протягом I півріччя 2019 року спільно з працівниками оперативних управлінь ГУ ДФС перевірок нелегальних точок торгівлі тютюновими виробами, завдяки яким з незаконного обігу вилучено 9 млн пачок тютюнових виробів та 41,3 тонни тютюну на загальну суму **323,5 млн грн**, з яких 2,3 млн пачок сигарет та 23,7 тонни тютюну на загальну суму 115 млн грн, що незаконно реалізовувалися через інтернет-контенти. До суб'єктів господарювання за порушення Закону № 481 і Закону України від 06.07.1995 № 265 "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" застосовано фінансових санкцій на суму 68,5 тис. гривень.

Слід зазначити, що **ДФС не надано інформацію щодо стану взаємодії з правоохоронними органами**. Разом з тим під час аудиту в Офісі ВПП встановлено, що МОУ Офісу ВПП у 2017 році взаємодіяло з Головним управлінням Національної поліції у м. Києві під час проведення заходів щодо виявлення незаконно отриманих чи підроблених марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів, у тому числі ввезених на митну територію України з Туреччини, де вони виготовлялися, і встановлена орієнтована сума збитків понад 5 млн грн внаслідок фактичного ненадходження до бюджету коштів тільки з однієї партії підроблених марок акцизного податку.

У 2017–2018 роках і I півріччі 2019 року співробітниками МОУ Офісу ВПП спільно зі слідчими Генеральної прокуратури України проведено комплекс слідчо-оперативних дій (обшуки) у рамках проведення заходів операції "Акциз–2017", "Акциз–2018", "Рубіж–2018", "Акциз–2019", "Рубіж–2019", "Мережа", "Бастіон" щодо виявлення та вилучення обладнання для виробництва тютюнових виробів, яке використовувалося незаконно, а також інших товарно-матеріальних цінностей. Всього під час проведення цих заходів вилучено товарно-матеріальних цінностей (обладнання, сировини, тютюнових виробів) на суму **понад 160 млн гривень**.

Слід зазначити, що аналіз показників обсягів виробництва тютюнових виробів, наданих Держстатом, Мінагрополітики та Мінекономрозвитку, засвідчив здійснення прогнозування та аналізу тенденцій і закономірностей соціально-економічного розвитку України лише за одним видом продукції, а саме "сигарети, які містять тютюн, або суміші тютюну з заміниками тютюну", який включає в себе два коди тютюнових виробів, визначених наказом Мінфіну № 49, а саме коди 74 і 75 (сигарети з фільтром і без фільтра). Їх показники майже збігаються з показниками ДФС (зокрема, за даними Держстату виробництво сигарет у 2017 році становило 92 171,6 млн шт., у 2018 році – 84 070,6 млн шт. і в I півріччі 2019 року – 32 391,8 млн шт., а отже, розбіжність з даними ДФС становила від 0,002 до 0,09 відсотка). Дані митної статистики, що використовуються зазначеними органами, в частині імпорту та експорту тютюнових виробів збігаються, оскільки за основу беруться дані митної статистики ДФС.

Таким чином, взаємодія ДФС з Мінекономрозвитку та Асоціацією "Укртютюн" з питань, що стосуються адміністрування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, була запроваджена на постійній основі тільки з II півріччя 2018 року. Протягом 2017 року та I півріччя 2018 року така взаємодія була нерегулярною та безсистемною.

Разом з тим ДФС не аналізувалася та не узагальнювалася інформація про взаємодію її територіальних органів з правоохоронними органами з метою запобігання нелегальному виробництву тютюнових виробів.

6. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНУ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ І ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ ТА ОБІГОМ ЦІЄЇ ПРОДУКЦІЇ

Україна, відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (дата підписання – 27.06.2014, дата ратифікації Україною – 16.09.2014, дата набрання чинності – 01.09.2017), взяла на себе зобов'язання, зокрема, імплементувати окремі положення Директиви Ради 2011/64/ЄС в національне податкове законодавство.

Відповідно до пункту 16 преамбули Директиви Ради 2011/64/ЄС **рівень оподаткування є головним фактором в ціні тютюнових виробів, яка в свою чергу впливає на звички куріння споживачів.**

Щорічне підвищення ставок акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів **сприяло зменшенню поширеності куріння серед населення.** Так, за даними МОЗ **поширеність куріння серед населення України віком 12 років і старше у 2017 році становила 18,7 відс.,** що на 0,6 відсоткові пункти менше, ніж в 2016 році, у 2018 році цей показник становив **17,9 відс.,** що на 0,8 відсоткових пункти менше, ніж в 2017 році. Загалом кількість курців в нашій країні протягом 2017–2018 років **зменшилась на 340,0 тис. осіб** (у 2017 році – 6,3 млн осіб, у 2018 – 5,96 млн осіб).

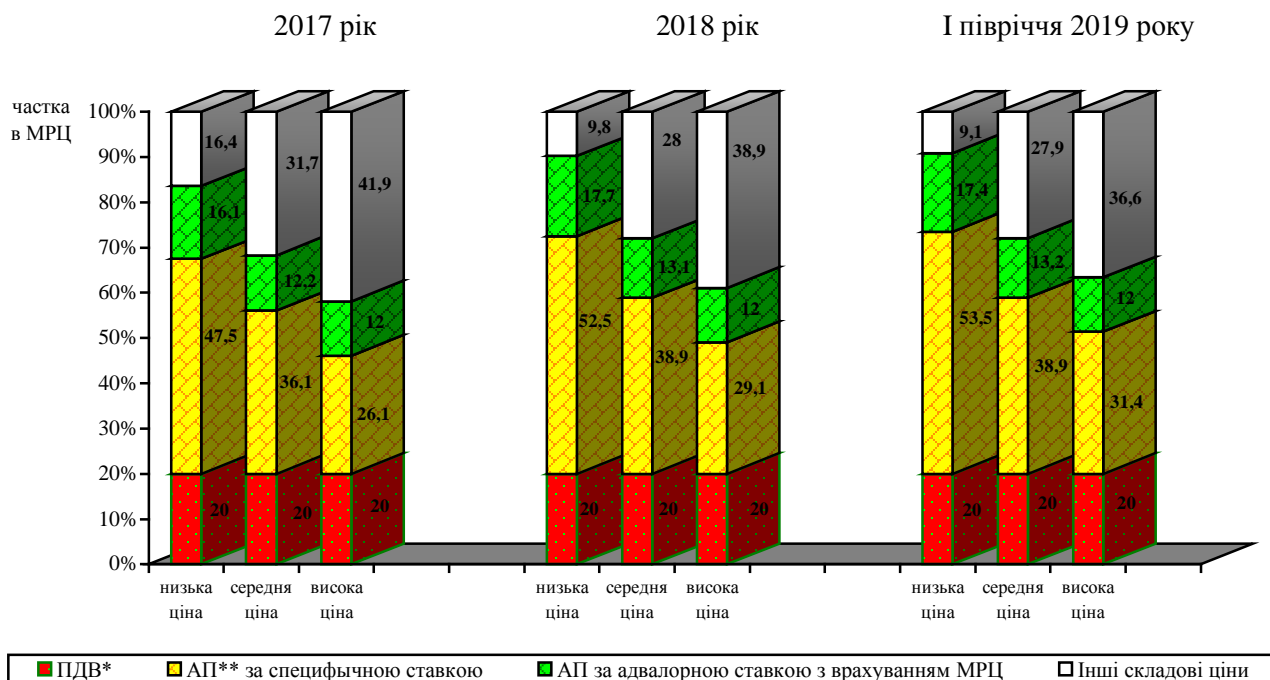
Частиною другою статті 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС встановлено, що загальний акцизний збір на сигарети становить, як мінімум, **60 відс. від середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет,** випущених для споживання. Цей акциз **не повинен бути меншим 90 євро за 1 000 сигарет,** незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу.

Проведений Рахунковою палатою аналіз питомої ваги акцизного податку в структурі МРЦ на сигарети окремих торгових марок різних цінових категорій засвідчив **нерівномірне зростання податкового навантаження в частині акцизного податку в МРЦ сигарет** протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року (додаток 4), а саме, **чим дешевші сигарети, тим більше податкове навантаження в МРЦ.**

Проведені розрахунки засвідчили, що **питома вага акцизного податку,** розрахованого за специфічною і адвалорною ставками з урахуванням МАПЗ, в **категорії недорогих сигарет у 2017 році була на рівні 64 відс. МРЦ,** тоді як **по сигаретах середньої та вищої цінової категорії** цей показник становив **близько 48 відс. та 38 відс. відповідно.** Подальше підвищення у 2018 році та I півріччі 2019 року специфічної ставки акцизного податку та МАПЗ, без підвищення адвалорної ставки, призвело до ще більшого зростання податкового навантаження на недорогі сигарети порівняно із сигаретами середньої та вищої цінової категорії. Так, на кінець I півріччя 2019 року **питома вага акцизного податку,** розрахованого за специфічною і адвалорною ставками з урахуванням МАПЗ, у **категорії недорогих сигарет,** за розрахунками, **становила близько**

71 відс. МРЦ, а по сигаретах середньої та вищої цінової категорії – близько 52 відс. та 43 відс. відповідно (діаграма).

Діаграма. Питома вага акцизного податку в структурі МРЦ сигарет різних цінових сегментів (низька ціна, середня ціна, висока ціна) протягом 2017–2018 років і I півріччя 2019 року



* Податок на додану вартість.

** Акцизний податок.

Таким чином, вимога Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо питомої ваги акцизного податку в середньозваженій роздрібній ціні сигарет (не менше 60 відс.) була досягнута по недорогих сигаретах ще у 2017 році, тоді як по сигаретах середньої та вищої цінової категорії ця вимога не досягнута і в I півріччі 2019 року.

Проведені розрахунки також засвідчили, що у 2017 році акцизний податок за адвалорною ставкою сплачувався з сигарет, ціна яких перевищувала 25 грн за пачку, у 2018 році – 32 грн, у I півріччі 2019 року – 38 грн за пачку, тобто з сигарет за низькою ціною та з більшої частини сигарет за середньою ціною акцизний податок сплачувався на рівні МАПЗ.

Рахунковою палатою проведено аналіз декларацій акцизного податку найбільших шести виробників та імпортерів тютюнових виробів³⁴, у яких питома вага виробництва та імпорту сигарет з фільтром та без фільтра протягом періоду, що досліджувався, становила близько 98 відс. загального обсягу виробництва та імпорту цієї продукції в Україні, результати якого засвідчили, що реалізація сигарет, з яких акцизний податок сплачувався на рівні МАПЗ у 2017 році (ціна яких не перевищувала 25 грн за пачку),

³⁴ ПАТ "ФІЛІП МОРРІС УКРАЇНА" (виробництво), ПРАТ "А/Т ТЮТЮНОВА КОМПАНІЯ "В.А.Т. – ПРИЛУКИ" (виробництво), ПАТ "Джей Ті Інтернешнл Україна" (виробництво), ПАТ "Джей Ті Інтернешнл Компані Україна" (імпорт), ПРАТ "Імперіал Тобакко Продакшн Україна" (виробництво), ТЗОВ "Винниківська тютюнова фабрика" (виробництво).

становила **понад 58 відс.** усього ринку цієї продукції, у 2019 році (ціна не перевищувала 32 грн за пачку) – **53 відс.** у I півріччі 2019 року (ціна не перевищувала 38 грн за пачку) – **понад 62 відс.** (табл. 9).

Таблиця 9

Кількість та питома вага сигарет (з фільтром та без фільтра), з яких сплачувався акцизний податок на рівні МАПЗ, протягом 2017–2018 років і січня-квітня 2019 року*

| Період | Обсяги реалізації сигарет** | | | Питома вага обсягів з вказаною МРЦ (відс.) |
|--------------------------|-----------------------------|--------------------|---------------------|--|
| | Усього (млн шт.) | в тому числі з МРЦ | | |
| | | МРЦ (грн) | Кількість (млн шт.) | |
| 2017 рік | 62 995,2 | до 25 | 36 661,4 | 58,2 |
| 2018 рік | 53 574,0 | до 32 | 28 411,6 | 53,0 |
| січень-квітень 2019 року | 9 951,4 | до 38 | 6 197,3 | 62,3 |

* Офісом ВПП надані Рахунковій палаті декларації акцизного податку зазначених виробників і імпортерів за січень-квітень 2019 року, оскільки на час завершення аудиту в Офісі ВПП (12.07.2019) не сплинув термін на проведення камеральних перевірок звітності, поданої суб'єктами господарювання за травень 2019 року.

** Найбільші шість виробників та імпортерів тютюнових виробів.

Отже, протягом січня-квітня 2019 року майже з двох третин вироблених та імпортованих сигарет акцизний податок сплачувався на мінімальному рівні.

Змінами, внесеними Законом № 2628 до Податкового кодексу, передбачено поступове підвищення специфічної ставки акцизного податку та МАПЗ до кінця 2024 року, в середньому на 20 відс. за кожен рік, проте підвищення адвалорної ставки не передбачено.

Така ситуація може призвести до того, що обсяги реалізації сигарет, з яких акцизний податок сплачується на рівні МАПЗ, буде збільшуватися з року в рік. При цьому ціни на недорогі сигарети, в основному вітчизняного виробництва, будуть різко підвищуватися, що поставить вітчизняних виробників в нерівне конкурентне становище порівняно з міжнародними концернами, а отже є ризики, що окремі вітчизняні виробники будуть налагоджувати незаконне виробництво та обіг тютюнових виробів.

Слід зазначити, що Директивою Ради 2011/64/ЄС не встановлено вимог щодо розміру адвалорної ставки. Як свідчить досвід країн ЄС, в цих країнах немає єдиного підходу до встановлення адвалорної ставки акцизного податку. Так, в Данії, Швеції вона становила 1 відс., Іспанії, Італії – 51 відс., а середня адвалорна ставка – на рівні 22 відс., що дозволяє вирівнювати податкове навантаження на сигарети різних цінових категорій, а також дотримуватись принципів соціальної справедливості, коли споживачі дорогих сигарет сплачують більше акцизного податку, ніж споживачі відносно недорогих.

Довідково. До 04.01.2013 згідно з Податковим кодексом адвалорна ставка становила на сигарети без фільтра 20 відс., на сигарети з фільтром – 25 відсотків.

Таким чином, з метою вирівнювання податкового навантаження на сигарети різних цінових категорій, а також підвищення ефективності фіскальної політики та збільшення надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України, доцільно розглянути питання щодо підвищення адвалорної ставки акцизного

податку для сигарет (з фільтром і без фільтра). За розрахунками, проведеними Рахунковою палатою на підставі даних ДФС щодо обсягів реалізації сигарет виробниками на внутрішньому ринку України, а також даними Держстату про обсяги імпорту цієї продукції в Україну та середні ціни на сигарети, з урахуванням динаміки цих показників (збільшення або зменшення), **підвищення адвалорної ставки акцизного податку з сигарет до 14 відс.** у 2020 році дозволило б збільшити доходи Державного бюджету України на **0,9 млрд грн, до 16 відс. – понад 4,2 млрд грн, до 18 відс. – близько 7,4 млрд грн, до 20 відс. – 10,7 млрд грн** (додаток 5).

При цьому, у разі встановлення адвалорної ставки акцизного податку у розмірі **20 відс. практично з усіх сигарет (з фільтром і без фільтра) податок буде сплачуватись у сумі, розрахованій одночасно за специфічною і адвалорною ставками, а не на рівні МАПЗ.**

Водночас для досягнення розміру акцизного податку, визначеного частиною другою статті 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС (**не менше 90 євро за 1 000 сигарет**), враховуючи, що ставки акцизного податку, встановлені Податковим кодексом до кінця 2024 року, визначені у гривнях, можливо переглянути розміри специфічних ставок цього податку та МАПЗ виходячи із курсу євро, спрогнозованого на 2021–2024 роки.

Як свідчить світовий досвід, на ритмічність надходження акцизного податку до бюджетів європейських країн протягом року впливає накопичення виробниками та імпортерами тютюнових виробів готової продукції, маркованої акцизними марками, придбаними у надмірній кількості до підвищення ставок акцизного податку (форестелінг). Для протидії такому явищу застосовуються різні підходи: встановлення квот на придбання акцизних марок (Болгарія, Люксембург, Бельгія); квотування виробництва тютюнових виробів (Португалія, Кіпр, Мальта, Велика Британія); встановлення кінцевої дати продажу тютюнових виробів (Угорщина, Польща, Естонія, Словаччина); перерахунок податкових зобов'язань з акцизного податку на дату фактичної реалізації продукції (Хорватія, Франція, Латвія, Литва); використання одночасно декількох заходів (Данія).

Слід зазначити, що пунктом 16 підрозділу 5 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу **передбачені обмеження обсягів продажу марок акцизного податку підприємству-виробнику або імпортеру у четвертому кварталі кожного року, проте аналіз даних ДФС щодо обсягів замовлених і отриманих марок акцизного податку свідчить, що такий захід неефективний для запобігання форестелінгу.**

Довідково. Згідно з пунктом 16 підрозділу 5 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу тимчасово, до 31 грудня 2029 року включно, 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.

Положення, передбачене абзацом першим цього пункту, поширюється лише на підприємства, які провадять діяльність із виробництва та/або імпорту тютюнових виробів більше 12 місяців та обсяг придбання марок акцизного податку якими протягом поточного місяця перевищує 1 мільйон штук.

Так, аудитом встановлено, що напередодні підвищення ставок акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів з 01.01.2019 платниками

цього податку на IV квартал 2018 року було замовлено та використано 748,3 млн акцизних марок, а на I квартал 2019 року – 387,2 млн акцизних марок, що майже у два рази менше, порівняно із попереднім кварталом, що негативно вплинуло на виконання планових показників надходження цього податку до Державного бюджету України.

Отже, запровадження на законодавчому рівні ефективних заходів, які запобігатимуть придбанню суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність з виробництва та імпорту тютюнових виробів, марок акцизного податку у надмірній кількості перед підвищенням ставок цього податку, з урахуванням світового досвіду, сприятимуть рівномірному надходженню акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України протягом року, а також відповідному збільшенню цих надходжень після підвищення ставок акцизного податку.

Як вже зазначалось, на сьогодні в Україні не прийнято законодавчі акти, які б передбачали створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка". Під час аудиту в ДФС встановлено, що Мінфіном, за ініціативи СБУ, розглядалося питання створення робочої групи з питань розробки алгоритму виробництва та поетапного введення в обіг електронної акцизної марки. З метою визначення основних завдань, напрямів роботи та складу робочої групи 05.09.2019 було проведено зустріч фахівців заінтересованих ЦОБВ.

Таким чином, внаслідок невпровадження функціонування автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів "Електронна акцизна марка", в Україні існують передумови для незаконного виробництва, обігу та контрабанди тютюнових виробів.

Зокрема, під час аудиту в ДФС встановлено, що за даними Асоціації "Укртютюн" обсяги нелегальної тютюнової продукції на внутрішньому ринку України збільшилися з 1 відс. у 2016 році до 4,5 відс. у 2018 році. Серед нелегальних тютюнових виробів найбільш поширеними марками були "Marvel" і "Compliment" з маркуванням "Duty Free", частка яких становила 49,7 і 16,5 відс. відповідно. При цьому 60 відс. нелегальної продукції реалізовувалося через вуличних продавців та на ринках. Найбільше нелегальна торгівля сконцентрована в Дніпропетровській, Київській областях, містах Києві і Запоріжжі. Отже, за таких умов, за розрахунками, проведеними Рахунковою палатою, недонадходження до державного бюджету у 2018 році тільки акцизного податку могли становити близько 2 млрд гривень³⁵.

На сьогодні в Україні, як і в більшості країн світу, частина споживачів тютюнових виробів переходять від звичайного паління до використання електронних сигарет³⁶, проте питання державного контролю за

³⁵ У 2018 році обсяг сигарет, вироблених на внутрішній ринок та імпортованих в Україну, становив 56,8 млрд шт., отже, нелегальний ринок сигарет міг становити близько 2,6 млрд шт., ставка МАПЗ – 773,2 грн за 1000 штук.

³⁶ сигарета (також електрична сигарета) – портативний електромеханічний або електронний продукт, котрий складається із послідовно з'єданого картриджа з рідиною, випарника і акумулятора та використовується як персональний інгалятор для випаровування рідкого розчину в аерозольний туман, що імітує акт куріння тютюнової сигарети. [Електронний ресурс] – Доступний з: [<https://uk.wikipedia.org/>].

виробництвом, імпортом, обігом і оподаткуванням речовин, які використовуються в електронних сигаретах³⁷, законодавчо не врегульовані.

Аудитом встановлено, що протягом періоду, що досліджувався, **Мінфіном**, як органом, який забезпечує формування та реалізацію державної податкової політики, **та ДФС**, як органом, який узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, та розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, **не приділялась належна увага цій проблемі**. Тільки в квітні 2019 року ДФС надіслала³⁸ на розгляд Мінфіну пропозиції, якими пропонувалося запровадити оподаткування електронних сигарет. У свою чергу Мінфін повідомив ДФС, що отримані пропозиції будуть використані при підготовці комплексних змін до Податкового кодексу³⁹.

Водночас у Верховній Раді України було зареєстровано три законопроекти⁴⁰, подані народними депутатами України, якими пропонується ввести окремі коди УКТЗЕД для тютюнових виробів для електронного нагрівання та рідин для електронних сигарет, а також встановити ставки для їх оподаткування ввізним митом та акцизним податком. Проте ці законопроекти знято з розгляду.

Таким чином, діючи в Україні система справляння акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів в основному відповідає вимогам Директиви Ради 2011/64/ЄС. Водночас вона не є досконалою – не запроваджено ефективні заходи для запобігання форестелінгу, законодавчо не врегульовані питання функціонування автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів "Електронна акцизна марка", а також державного контролю за виробництвом, імпортом, обігом і оподаткуванням речовин, які використовуються в електронних сигаретах. Як наслідок, акцизний податок надходить до державного бюджету протягом року нерівномірно, а також є ризики незаконного виробництва, обігу та контрабанди тютюнових виробів.

ВИСНОВКИ

1. Протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року в Україні не створено цілісної та ефективної системи державного контролю за

³⁷ Рідина для випаровування здебільшого являє собою суміш різних добавок, змішаних з концентрованим або екстрагованими ароматизаторами і, необов'язково, нікотин. Аромат може бути як тотожний, так і відмінний від тютюну, такий як фруктовий. Аромати можуть бути природними або штучними. Можливе використання в складі рідини для куріння і інших складників: антиокислювача, органічних кислот, спиртів, невеликої кількості демінералізованої води і ін. [Електронний ресурс] – Доступний з: [https://uk.wikipedia.org/].

³⁸ Лист ДФС від 19.04.2019 № 1196/4/99-99-15-03-03-13.

³⁹ Лист Мінфіну від 21.05.2019 № 11320-10-63/13308.

⁴⁰ Проекти законів України: "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо визначення та оподаткування електронних сигарет" (реєстр. № 8601-1 від 26.07.2018), "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування окремих тютюнових виробів та рідин для електронних сигарет" (реєстр. № 9059 від 06.09.2018), "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування окремих тютюнових виробів та рідин для електронних сигарет" (реєстр. № 9059-1 від 21.09.2018).

виробництвом і обігом тютюну та тютюнових виробів від виробника або імпортера до кінцевого споживача, а отже, існували передумови для нелегального виробництва та обігу цієї продукції, а також її контрабанди. Як наслідок, державний бюджет недоотримував надходження від акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів.

1.1. У періоді, що досліджувався, до Державного бюджету України надійшло **101,4 млрд грн** акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів (у 2017 році – 39,9 млрд грн, у 2018 році – 43,6 млрд грн, у I півріччі 2019 року – 17,9 млрд гривень). При цьому збільшення надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів пов'язане, в першу чергу, з щорічним підвищенням його ставок, а також підвищенням МРЦ виробниками та імпортерами тютюнових виробів. Водночас **питома вага цього податку в загальних податкових надходженнях до державного бюджету протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року зменшувалася із року в рік: у 2017 році становила 6,4 відс., 2018 – 5,7 відс., I півріччі 2019 року – 4,7 відсотка.**

1.2. Обсяги тіньового ринку тютюну та тютюнових виробів центральними органами виконавчої влади практично **не аналізувалися**. Водночас за даними Асоціації "Укртютюн" у 2018 році нелегальний ринок цієї продукції **становив близько 4,5 відсотка**. В таких умовах, за розрахунками аудиторів Рахункової палати, резерв надходжень до Державного бюджету України у 2018 році тільки акцизного податку становив **близько 2 млрд гривень**.

1.3. **На законодавчому рівні залишаються невирішеними питання:**

– створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка";

– запровадження державного контролю за виробництвом, імпортом, обігом речовин, що використовуються в електронних сигаретах, а також їх оподаткування акцизним податком;

– впровадження ефективних заходів, які б дозволяли обмежувати різке зростання обсягів придбання марок акцизного податку для виробництва та імпорту тютюнових виробів у четвертому кварталі кожного року напередодні підвищення ставок акцизного податку. Так, згідно з даними ДФС напередодні підвищення ставок акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів з 01.01.2019 платниками цього податку на IV квартал 2018 року було замовлено та використано **748,3 млн акцизних марок**, а на I квартал 2019 року – **387,2 млн акцизних марок, що майже в два рази менше, порівняно з попереднім кварталом**. Як наслідок, Державний бюджет України недоотримує акцизний податок за підвищеними ставками, при цьому податок надходить протягом року нерівномірно.

1.4. Податковим кодексом України передбачено поступове підвищення специфічної ставки акцизного податку та МАПЗ до кінця 2024 року, в середньому на 20 відс. за кожен рік, а **підвищення адвалорної ставки не передбачено**. Слід зазначити, що до **04.01.2013** згідно з Податковим кодексом України адвалорна ставка становила на сигарети без фільтра **20 відс., на сигарети з фільтром – 25 відсотків**. З 04.01.2013 на час завершення аудиту

адвалорна ставка становить **12 відс. на сигарети без фільтра та з фільтром.**

Проведений Рахунковою палатою аналіз питомої ваги акцизного податку в структурі МРЦ на сигарети окремих торгових марок різних цінових категорій засвідчив **нерівномірне зростання податкового навантаження в частині акцизного податку в МРЦ сигарет** протягом 2017–2018 років та I півріччя 2019 року, а саме, **чим дешевші сигарети, тим більше податкове навантаження в МРЦ.** Зокрема, на кінець I півріччя 2019 року **питома вага акцизного податку, розрахованого за специфічною і адвалорною ставками з урахуванням МАПЗ, у категорії недорогих сигарет, за розрахунками, становила близько 71 відс. МРЦ, а сигарет середньої та вищої цінової категорії – близько 52 відс. та 43 відс. відповідно.**

З метою вирівнювання податкового навантаження на сигарети різних цінових категорій, а також підвищення ефективності фіскальної політики та збільшення надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України, **доцільно розглянути питання підвищення адвалорної ставки акцизного податку для сигарет (з фільтром і без фільтра).**

За розрахунками Рахункової палати, проведеними на підставі даних ДФС щодо обсягів реалізації сигарет виробниками на внутрішньому ринку України, а також даними Держстату про обсяги імпорту цієї продукції в Україну і середні ціни на сигарети та з урахуванням динаміки цих показників (збільшення або зменшення), **підвищення адвалорної ставки акцизного податку з сигарет до 14 відс. у 2020 році дозволило б збільшити доходи Державного бюджету України на 0,9 млрд грн, до 16 відс. – понад 4,2 млрд грн, до 18 відс. – близько 7,4 млрд грн, до 20 відс. – 10,7 млрд гривень.**

При цьому, у разі встановлення адвалорної ставки акцизного податку у розмірі **20 відс., практично з усіх сигарет (з фільтром і без фільтра) податок буде сплачуватись не на рівні МАПЗ, а в сумі, розрахованій одночасно за специфічною і адвалорною ставками.**

Водночас для досягнення розміру акцизного податку, визначеного частиною другою статті 10 Директиви Ради 2011/64/ЄС (**не менше 90 євро за 1 000 сигарет**), враховуючи, що розміри специфічних ставок акцизного податку та МАПЗ, встановлені Податковим кодексом України до кінця 2024 року, визначені у гривнях, було б доцільно їх переглянути виходячи із курсу євро, спрогнозованого на 2021–2024 роки.

2. Нормативно-правове регулювання питань державного контролю за виробництвом і обігом тютюну та тютюнових виробів, а також адміністрування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів протягом 2017–2018 років і I півріччя 2019 року було недосконалим та неузгодженим.

2.1. Тимчасовий порядок № 493, який був чинним протягом періоду, що досліджувався, **не відповідав вимогам Закону № 481** у частині вартості ліцензій на право експорту, імпорту, оптової та роздрібною торгівлі тютюновими виробами, визначення обмежень щодо поставки виробниками тютюнових виробів цієї продукції підприємствам оптової і роздрібною торгівлі та іншим українським споживачам.

Пункт 6 Тимчасового порядку № 493 у питанні **визначення Мінфіну органом ліцензування оптової торгівлі тютюновими виробами** не відповідав Переліку органів ліцензування, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609 "Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України", згідно з якою **ліцензії на оптову торгівлю цією продукцією видавала ДФС**. Одночасно ДФС та її територіальними органами здійснювався контроль за дотриманням суб'єктами господарювання умов проведення цієї діяльності.

2.2. Пункт 1 Порядку заповнення форми звіту № 1-ОТ "Звіт про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів у оптовій мережі", затвердженого Наказом Мінфіну № 49, **не відповідає частині третій статті 16 Закону № 481** щодо визначення суб'єктів господарювання, які зобов'язані подавати такий звіт до органу виконавчої влади, уповноваженого Кабінетом Міністрів України видавати такі ліцензії на виробництво та/або оптову торгівлю.

Крім того, до Наказу Мінфіну № 49 необхідно внести зміни з метою приведення його положень у відповідність із доповненнями, які були внесені Законом № 2628 до частини третьої статті 16 Закону № 481 щодо обов'язку суб'єкта господарювання подати уточнений звіт у разі самостійного виявлення помилки у поданому ним звіті за звітний місяць, що набрали чинності з 01.07.2019.

2.3. Форми заявок-розрахунків на придбання марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів та звіту про використання марок акцизного податку, затверджені Наказом Мінфіну № 428, **не відповідають Постанові № 257** в частині застосування акцизних марок для маркування тютюнових виробів: "тютюн вітчизняний (інші вироби)" – "ТВ ІНШІ", "тютюн імпортований (інші вироби)" – "ТІ ІНШІ". Слід також зазначити, що Мінфіном при затвердженні форми звіту про використання марок акцизного податку **не затверджено відповідного порядку його заповнення**, що призводило до неоднозначного розуміння показників, які мають бути в ньому відображені.

2.4. З метою уникнення правової колізії, **необхідно внести зміни до низки нормативно-правових актів в частині посилання на органи державної влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи**, зокрема:

– Митного кодексу України щодо норм, які містять посилання на органи доходів і зборів;

– Закону № 481 щодо посилання на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та органи доходів і зборів;

– Порядку № 251 щодо посилання на Державну податкову адміністрацію України та Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів Державної податкової адміністрації України.

3. Мінфін не забезпечив належного прогнозування та планування надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів. До Методики прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та Методики прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), затверджених наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646 "Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету", з часу їх затвердження не вносилися зміни чи доповнення, в частині акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, з метою приведення у відповідність із чинним законодавством або для удосконалення окремих положень. Так, у цих методиках **не враховані внесені зміни до Податкового кодексу, які набрали чинності з 01.01.2016, щодо особливостей формування МРЦ** для обрахунку суми акцизного податку за адвалорною ставкою, зокрема, з урахуванням ПДВ та акцизного податку в МРЦ. Також не передбачено застосування МАПЗ та аналізу його впливу на обсяги сплати акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів. Таким чином, методики не можуть забезпечити об'єктивності розрахунку та аналізу надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів у процесі планування дохідної частини Державного бюджету України.

Незважаючи на те, що відповідні зміни до методик не внесені, одночасно аудитом встановлено, що при проведенні прогнозних розрахунків надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до зведеного бюджету на 2018 та 2019 роки Мінфіном були враховані пропозиції Рахункової палати, надані за попереднім контрольним заходом з питань планування акцизного податку, і проведені розрахунки цього податку з урахуванням МАПЗ.

Слід зазначити, що **неодноразові рекомендації (пропозиції) Рахункової палати щодо доцільності запровадження планування надходжень акцизного податку за основними групами підакцизних товарів (продукції) враховані Мінфіном у додатку 1 до проекту Закону України "Про Державний бюджет України на 2019 рік", і вперше планові показники доходів бюджету з акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) визначено у розрізі підакцизних товарів (продукції).** Цей Закон прийнято Верховною Радою України 23.11.2018 за № 2629.

4. Діюча система ліцензування діяльності з виробництва, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі тютюном та тютюновими виробами не забезпечує належного державного контролю за діяльністю суб'єктів господарювання у цій сфері, внаслідок чого існують передумови для ухилення від сплати акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів.

4.1. Відсутність законодавчих вимог до ліцензування діяльності тютюново-ферментаційних заводів, які здійснюють операції з тютюновою сировиною, обмежує контроль органів державної влади за їх діяльністю та створює передумови для використання імпортованої тютюнової сировини не за призначенням, а на виробництво нелегальної та підробленої продукції.

4.2. Державна фіскальна служба України та Міністерство економічного розвитку і торгівлі України не забезпечили належного контролю за виробництвом та обігом тютюну і тютюнових виробів. Зокрема:

– Мінекономрозвитку, протягом періоду, що досліджувався, не виконувались вимоги частини третьої статті 16 Закону № 481 і **не було затверджено форми звітності про обсяги імпорту і експорту тютюнових виробів**, внаслідок чого звіти суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності до Міністерства не подавалися;

– затвержені на сьогодні методики формування звітності щодо обсягів виробництва та оптової торгівлі тютюном та тютюновими виробами є недосконалими, що унеможлиблює здійснення ефективного контролю за їх виробництвом та обігом, детінізацією тютюнової галузі, проведення ґрунтовного аналізу ринку тютюнових виробів. У результаті створюються передумови для ухилення від сплати акцизного податку виробниками та імпортерами тютюну та тютюнових виробів.

5. Протягом 2017–2018 років і I півріччя 2019 року Державна фіскальна служба України не забезпечила створення ефективної системи контролю за справлянням акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України. Як наслідок, планові показники надходжень до Державного бюджету України з цього податку не виконувалися. Так, прогнозні показники Мінфіну надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів на 2017–2018 роки ДФС виконано на 92,5 та 85 відс. відповідно, а планові на I півріччя 2019 року – на 66,8 відсотка.

5.1. ДФС та її територіальними органами не забезпечено постійного системного та якісного контролю за своєчасністю подання суб'єктами господарювання звітів № 3-РС і № 1-ОТ, форми яких затверджені Наказом Мінфіну № 49, а також за достовірністю даних, наведених в них. Як наслідок, зведена інформація ДФС, сформована за цими звітами у розрізі підприємств і підсумків за видами продукції, є неповною та недостовірною.

Зокрема, через невірне рознесення даних до відповідних колонок звітів № 1-ОТ щодо обсягів придбаних тютюнових виробів за звітний місяць від підприємств оптової торгівлі та за імпортом, неможливо за зведеною інформацією ДФС за 2017 рік, сформованою за цими звітами, встановити реальні обсяги придбання тютюнових виробів за імпортом. Так, окремі показники за кодами продукції звіту № 1-ОТ завищені більше ніж у 24 рази. Незважаючи на те, що показники зведеної інформації ДФС, сформованої за звітами № 1-ОТ у розрізі підприємств і підсумків за видами продукції, суттєво різняться з показниками митної статистики в цій частині, протягом періоду, що досліджувався, ДФС не здійснювався аналіз цих показників з метою встановлення причин таких розбіжностей.

Аудитом встановлено, що Офісом ВПП, ГУ ДФС у м. Києві, у Дніпропетровській і Харківській областях не проводився своєчасний та якісний аналіз звітності, поданої суб'єктами господарювання про обсяги виробництва та обігу тютюнових виробів, щодо достовірності та правильності її заповнення. Так, за результатами вибіркового аналізу цієї

звітності, проведеного Рахунковою палатою, виявлено факти подання суб'єктами господарювання звітності із недостовірними даними, до яких вказаними територіальними органами ДФС не були застосовані штрафи, відповідно до абзацу дев'ятнадцятого частини другої статті 17 Закону № 481, на загальну суму **85 тис. гривень**.

Разом з тим ДФС не володіє повною інформацією щодо обсягів закупленої тютюнової сировини, а також наявних залишків тютюнових виробів, оскільки чинним законодавством не передбачено обов'язку подавати звіти № 3-РС та № 1-ОТ суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво та/або оптову торгівлю, але не здійснюють відповідну діяльність.

5.2. ДФС та її територіальними органами не забезпечено належного контролю за формуванням виробниками та/або імпортерами тютюнових виробів звітних відомостей про використання та залишки марок акцизного податку, а отже, існують ризики незаконного маркування тютюнових виробів, наявності підробленої і неякісної продукції і, як наслідок, втрат Державного бюджету України з надходжень акцизного податку.

Зокрема, аудитом встановлені непоодинокі випадки неподання або несвоєчасного подання звітів про використання марок акцизного податку, а також наведення в них недостовірних даних окремими виробниками та/або імпортерами тютюнових виробів. При цьому слід зазначити, що відповідальність виробників та імпортерів за внесення до таких звітів недостовірних даних, а також за його неподання або несвоєчасне подання, чинними нормативно-правовими актами не передбачена. Проте ні Мінфін, ні ДФС не готували пропозицій щодо нормативного врегулювання цього питання.

Водночас ДФС та її територіальними органами не забезпечено проведення порівняльних аналізів даних звітів про обсяги виробництва тютюнових виробів та використання марок акцизного податку для їх маркування, а також вжиття контрольних заходів за результатами таких аналізів. За результатами проведеного Рахунковою палатою вибіркового порівняльного аналізу обсягів виробництва тютюнових виробів окремих суб'єктів господарювання з обсягами використаних ними марок акцизного податку встановлені ризики недостовірного декларування обсягів використаних марок акцизного податку ТОВ "Юнайтед Тобако" протягом I півріччя 2019 року, а також ТзОВ "Винниківська тютюнова фабрика" протягом 2017 року та I півріччя 2018 року.

5.3. ДФС координація контрольно-перевірочної роботи її територіальних органів здійснювалася на неналежному рівні.

Встановлено, що на складах митниць ДФС протягом періоду, що досліджувався, накопичувалися тютюнові вироби, прийняті на зберігання, за якими не звернувся власник, або які не мають власника, власник яких невідомий (безхазяйні), розміщені у митний режим відмови на користь держави. Так, за даними ДФС, на обліку в митницях ДФС станом на 01.01.2017 обліковувалися тютюнові вироби вартістю **20,6 млн грн**, протягом

2018 року вона збільшилася до 39,7 млн грн, I півріччя 2019 року – до 71,5 млн гривень.

Територіальні органи ДФС (головні управління) не мали місць зберігання таких виробів, а укладали договори з суб'єктами господарювання, у яких є такі місця зберігання, зареєстровані в Єдиному реєстрі (і навіть у суб'єктів господарювання, в яких такі тютюнові вироби було вилучено), що створювало ризики здійснення суб'єктами господарювання операцій з незаконного обігу цих виробів, а також корупційні ризики в діяльності територіальних органів ДФС.

ДФС не забезпечила належного рівня організації контролю та не володіла повною інформацією щодо результатів такого контролю за:

– зберіганням тютюнових виробів в місцях зберігання, не внесених до Єдиного державного реєстру місць зберігання;

– використанням обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, яке зберігається і використовується суб'єктами господарювання – виробниками тютюнових виробів;

– дотриманням законодавства суб'єктами господарювання, які здійснювали роздрібну торгівлю тютюновими виробами за цінами вище, ніж МРЦ, встановленими виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів.

5.4. ДФС та її територіальними органами не забезпечено належного виконання вимог підпункту 19¹.1.14 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу України, відповідно до якого **контролюючі органи** здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, **забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері.**

Встановлено, що взаємодія ДФС з Мінекономрозвитку та Асоціацією "Укртютюн" з питань, які стосуються адміністрування акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів, була запроваджена на постійній основі шляхом укладання угод про інформаційний обмін тільки з II півріччя 2018 року. Протягом 2017 року та I півріччя 2018 року така взаємодія була нерегулярною та безсистемною.

Разом з тим ДФС не аналізувалася та не узагальнювалася інформація про взаємодію її територіальних органів з правоохоронними органами з метою запобігання нелегальному виробництву та обігу тютюнових виробів.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Поінформувати Верховну Раду України про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України.

2. Відомості про результати аудиту у формі рішення Рахункової палати надіслати Кабінету Міністрів України та рекомендувати доручити:

2.1. Міністерству фінансів України, Міністерству розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Державній податковій службі України, Державній митній службі України підготувати узгоджені пропозиції

та відповідні проекти нормативно-правових актів подати на розгляд Кабінету Міністрів України щодо:

- створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка";

- запровадження контролю за виробництвом, імпортом, обігом і оподаткуванням речовин, які використовуються в електронних сигаретах;

- впровадження ефективних заходів, які б дозволяли обмежувати різке зростання обсягів придбання марок акцизного податку для виробництва та імпорту тютюнових виробів у четвертому кварталі кожного року напередодні підвищення ставок акцизного податку;

- вирівнювання податкового навантаження на сигарети різних цінових категорій шляхом підвищення адвалорної ставки акцизного податку;

- запровадження ліцензування діяльності тютюново-ферментаційних заводів, які здійснюють операції з тютюновою сировиною;

- врегулювання питання відповідальності виробників та імпортерів за неподання або несвоєчасне подання звітів про використання марок акцизного податку, а також наведення в них недостовірних даних;

- запровадження обов'язку суб'єктів господарювання, які мають ліцензії на виробництво та/або оптову торгівлю, але не здійснюють відповідну діяльність, подавати звіти № 3-РС та № 1-ОТ;

- внесення змін до нормативно-правових актів в частині посилання на органи державної влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи, зокрема:

- Митного кодексу України щодо норм, які містять посилання на органи доходів і зборів;

- Закону № 481 щодо посилання на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та органи доходів і зборів;

- Порядку № 251 щодо посилання на Державну податкову адміністрацію України та Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів Державної податкової адміністрації України.

2.2. Міністерству фінансів України забезпечити внесення змін до:

- пункту 1 Порядку заповнення форми звіту № 1-ОТ "Звіт про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів у оптовій мережі", затвердженого Наказом Мінфіну № 49, з метою приведення його у відповідність із частиною третьою статті 16 Закону № 481, щодо визначення суб'єктів господарювання, які зобов'язані подавати такий звіт до органу виконавчої влади, уповноваженого Кабінетом Міністрів України видавати такі ліцензії на виробництво та/або оптову торгівлю, а також до Наказу Мінфіну № 49 щодо обов'язку суб'єкта господарювання подавати уточнений звіт, у разі самостійного виявлення помилки у поданому ним звіті за звітний місяць;

- форм заявок-розрахунків на придбання марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів та звіту про використання марок акцизного податку, затверджених Наказом Мінфіну № 428, з метою приведення їх у

відповідність із Постановою № 257, в частині застосування акцизних марок для маркування тютюнових виробів: "тютюн вітчизняний (інші вироби)" – "ТВ ІНШІ", "тютюн імпортований (інші вироби)" – "ТІ ІНШІ", а також затвердження порядку заповнення звіту про використання марок акцизного податку;

– Методики прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та Методики прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), затверджених наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646 "Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету", з метою приведення у відповідність із чинним законодавством, зокрема, щодо особливостей формування МРЦ для обрахунку суми акцизного податку за адвалорною ставкою та застосування МАПЗ при прогнозуванні обсягів надходжень цього податку.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт надіслати Державній податковій службі України та рекомендувати:

– розглянути результати аудиту та вжити заходів щодо усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

– для здійснення якісного опрацювання звітів № 3-РС і № 1-ОТ та прискорення виконання циклічних контрольних завдань створити аналітичну систему, яка дозволяла б в автоматичному режимі здійснювати узагальнення та аналіз показників цих звітів як територіальними органами Державної податкової служби за місцем реєстрації платників податків, так і центральним апаратом, а також забезпечити контроль за своєчасним поданням цих звітів суб'єктами господарювання;

– посилити контрольно-перевірочну роботу з метою запобігання зберіганню тютюнових виробів в місцях зберігання, не внесених до Єдиного державного реєстру місць зберігання, нелегальному використанню обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок.

Член Рахункової палати

Ц. Г. Огонь

**Перелік кодів продукції в частині тютюну та тютюнових виробів,
затверджений наказом Мінфіну № 49**

| Код продукції | Код продукції за УКТ ЗЕД | Вид продукції |
|----------------------|---------------------------------|--|
| 69 | 2401 10 | тютюн з невідділеною середньою жилкою |
| 70 | 2401 20 | тютюн з частково або повністю відділеною середньою жилкою |
| 71 | 2401 30 00 00 | тютюнові відходи |
| 72 | 2402 10 00 00 | сигари, сигари з відрізними кінцями та сигарили з вмістом тютюну |
| 73 | 2402 20 10 00 | сигарети, цигарки з вмістом тютюну та з вмістом гвоздики |
| 74 | 2402 20 90 10 | сигарети з вмістом тютюну, без фільтра, цигарки |
| 75 | 2402 20 90 20 | сигарети з вмістом тютюну, з фільтром |
| 76 | 2402 90 00 00 | сигари, сигари з відрізними кінцями, сигарили та сигарети, цигарки із заміниками тютюну |
| 77 | 2403 11 00 00 | тютюн для кальяна, що складається із суміші тютюну та гліцерину, з вмістом або без вмісту ароматичних масел і екстрактів, меляси або цукру, який має або не має фруктовий аромат |
| 78 | 2403 19 10 00 | тютюн для куріння, з вмістом або без вмісту заміників тютюну у будь-якій пропорції, у первинних упаковках масою нетто не більш як 500 г |
| 79 | 2403 19 90 00 | тютюн для куріння, з вмістом або без вмісту заміників тютюну у будь-якій пропорції, у первинних упаковках масою нетто більш як 500 г |
| 80 | 2403 91 00 00 | "гомогенізований" або "відновлений" тютюн |
| 81 | 2403 99 10 00 | жувальний і нюхальний тютюн |
| 82 | 2403 99 90 00 | тютюн промислового виробництва та заміники тютюну промислового виробництва; тютюнові екстракти та есенції |

Узагальнена інформація звітів про обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів (форма № 3-РС)

| Продукція | Код про-дукції | Одиниці виміру | Імпорт вироб-ників | Вироблено | Реалізовано: | | |
|---|----------------|----------------|--------------------|------------------|-----------------|----------------------|-----------------|
| | | | | | всього | на внутріш-ній ринок | на експорт |
| 2017 рік | | | | | | | |
| Тютюнова сировина | 69 | тонн | 4 517,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| | 70 | тонн | 30 380,7 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюнові відходи | 71 | тонн | 2 919,5 | 706,1 | 1 032,1 | 0,0 | 1 032,1 |
| Разом за товарною групою 2401 | | тонн | 37 818,0 | 706,1 | 1 032,1 | 0,0 | 1 032,1 |
| Сигари, сигарилли | 72 | млн шт. | 0,0 | 626,6 | 626,7 | 626,5 | 0,2 |
| Сигарети без фільтра | 74 | млн шт. | 0,0 | 2 299,3 | 2299,1 | 1 172,9 | 1126,2 |
| Сигарети з фільтром | 75 | млн шт. | 488,4 | 89 874,3 | 89711,0 | 6 3087,2 | 26623,8 |
| Разом за товарною групою 2402 | | млн шт. | 488,4 | 92 800,2 | 92 636,8 | 64 886,6 | 27 750,2 |
| <i>% реалізації на внутрішній ринок і експорт</i> | | | | | | 70,0 | 30,0 |
| Тютюн для куріння | 78 | тонн | 0,01 | 83,1 | 3,8 | 3,8 | 0,0 |
| | 79 | тонн | 0,0 | 8 905,5 | 8 778,4 | 0,0 | 8 778,4 |
| "гомогенізований" або "відновлений" тютюн | 80 | тонн | 3 286,5 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюн промислового вироб-ництва та замітники тютюну | 82 | тонн | 17 368,5 | 24 764,8 | 0,00 | 0,0 | 0,0 |
| Разом за товарною групою 2403 | | | 20 655,01 | 33 753,4 | 8 782,2 | 3,8 | 8 778,4 |
| 2018 рік | | | | | | | |
| Тютюнова сировина | 69 | тонн | 2 985,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| | 70 | тонн | 25 835,7 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюнові відходи | 71 | тонн | 2 510,9 | 572,6 | 1 096,3 | 0,0 | 1 096,3 |
| Разом за товарною групою 2401 | | тонн | 31 332,4 | 572,6 | 1 096,3 | 0,0 | 1 096,3 |
| Сигари, сигарилли | 72 | млн шт. | 0,0 | 897,5 | 897,5 | 897,3 | 0,2 |
| Сигарети без фільтра | 74 | млн шт. | 0,0 | 988,3 | 988,2 | 648,7 | 339,6 |
| Сигарети з фільтром | 75 | млн шт. | 350,7 | 83 161,1 | 83 170,7 | 53 992,2 | 29 178,4 |
| Разом за товарною групою 2402 | | млн шт. | 350,7 | 85 046,9 | 85 056,4 | 55 538,2 | 29 518,2 |
| <i>% реалізації на внутрішній ринок і експорт</i> | | | | | | 65,3 | 34,7 |
| Тютюн для кальяну | 77 | тонн | 0,0 | 1,1 | 1,0 | 1,0 | 0,0 |
| Тютюн для куріння | 78 | тонн | 0,01 | 0,09 | 0,12 | 0,12 | 0,0 |
| | 79 | тонн | 0,0 | 8 152,5 | 8 356,4 | 0,0 | 8 356,4 |
| "гомогенізований" або "відновлений" тютюн | 80 | тонн | 2 750,2 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюн промислового вироб-ництва та замітники тютюну | 82 | тонн | 14 182,0 | 20 637,6 | 228,0 | 0,0 | 228,0 |
| Разом за товарною групою 2403 | | тонн | 16 932,21 | 28 791,29 | 8 585,5 | 1,12 | 8 584,4 |
| 2018 рік до 2017 року | | | | | | | |
| Тютюнова сировина | 69 | % | 66,1 | – | – | – | – |
| | 70 | % | 85,0 | – | – | – | – |
| Тютюнові відходи | 71 | % | 86,0 | 81,1 | 106,2 | – | 106,2 |
| Разом за товарною групою 2401 | | % | 82,9 | 81,1 | 106,2 | – | 106,2 |
| Сигари, сигарилли | 72 | % | | 143,2 | 143,2 | 143,2 | 125,0 |
| Сигарети без фільтра | 74 | % | | 43,0 | 43,0 | 55,3 | 30,2 |
| Сигарети з фільтром | 75 | % | 71,8 | 92,5 | 92,7 | 85,6 | 109,6 |
| Разом за товарною групою 2402 | | % | 71,8 | 91,6 | 91,8 | 85,6 | 106,4 |
| Тютюн для куріння | 78 | % | 100,0 | 0,1 | 3,2 | 3,2 | – |
| | 79 | % | | 91,5 | 95,2 | – | 95,2 |
| "гомогенізований" або "відновлений" тютюн | 80 | % | 83,7 | – | – | – | – |
| Тютюн промислового вироб-ництва та замітники тютюну | 82 | % | 81,7 | 83,3 | – | – | – |
| Разом за товарною групою 2403 | | % | 82,0 | 85,3 | 97,8 | 29,5 | 97,8 |

| Продукція | Код про-дукції | Одиниці виміру | Імпорт вироб-ників | Вироблено | Реалізовано: | | |
|---|----------------|----------------|--------------------|------------------|-----------------|----------------------|-----------------|
| | | | | | всього | на внутріш-ній ринок | на експорт |
| І півріччя 2018 року | | | | | | | |
| Тютюнова сировина | 69 | тонн | 1 268,4 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| | 70 | тонн | 12 309,9 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюнові відходи | 71 | тонн | 1 367,9 | 234,9 | 579,7 | 0,0 | 579,7 |
| Разом за товарною групою 2401 | | тонн | 14 946,2 | 234,9 | 579,7 | 0,0 | 579,7 |
| Сигари, сигарилли | 72 | млн шт. | 0,0 | 753,1 | 739,3 | 739,2 | 0,1 |
| Сигарети без фільтра | 74 | млн шт. | 0,0 | 404,7 | 334,6 | 294,4 | 40,2 |
| Сигарети з фільтром | 75 | млн шт. | 162,3 | 34 140,7 | 31 096,6 | 17 869,5 | 13 227,1 |
| Разом за товарною групою 2402 | | млн шт. | 162,3 | 35 298,5 | 32 170,5 | 18 903,1 | 13 267,4 |
| <i>% реалізації на внутрішній ринок і експорт</i> | | | | | | 58,6 | 41,4 |
| Тютюн для кальяну | 77 | тонн | 0,0 | 0,03 | 0,02 | 0,02 | 0,0 |
| Тютюн для куріння | 78 | тонн | 0,01 | 0,09 | 0,1 | 0,1 | 0,0 |
| | 79 | тонн | 0,0 | 3 181,0 | 3 368,5 | 0,0 | 3 368,5 |
| "гомогенізований" або "відновлений" тютюн | 80 | тонн | 1 370,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюн промислового вироб-ництва та замітники тютюну | 82 | тонн | 4 185,4 | 8 545,6 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Разом за товарною групою 2403 | | тонн | 5 556,21 | 11 726,72 | 3 368,62 | 0,12 | 3 368,5 |
| І півріччя 2019 року | | | | | | | |
| Тютюнова сировина | 69 | тонн | 1 470,4 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| | 70 | тонн | 13 223,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюнові відходи | 71 | тонн | 1 572,0 | 165,1 | 405,6 | 0,0 | 405,6 |
| Разом за товарною групою 2401 | | тонн | 16 266,2 | 165,1 | 405,6 | 0,0 | 405,6 |
| Сигари, сигарилли | 72 | млн шт. | 0,0 | 184,3 | 184,3 | 183,8 | 0,5 |
| Сигарети без фільтра | 74 | млн шт. | 0,0 | 202,6 | 169,6 | 129,1 | 40,5 |
| Сигарети з фільтром | 75 | млн шт. | 26,0 | 32 190,4 | 31 463,9 | 20 353,8 | 11 110,1 |
| Разом за товарною групою 2402 | | млн шт. | 26,0 | 32 577,3 | 31 817,8 | 20 666,7 | 11 151,1 |
| <i>% реалізації на внутрішній ринок і експорт</i> | | | | | | 65,0 | 35,0 |
| Тютюн для кальяну | 77 | тонн | 0,0 | 1,2 | 1,3 | 1,3 | 0,0 |
| Тютюн для куріння | 78 | тонн | 0,0 | 0,3 | 0,3 | 0,2 | 0,2 |
| | 79 | тонн | 3,8 | 5 651,9 | 5 346,1 | 0,0 | 5 346,1 |
| "гомогенізований" або "відновлений" тютюн | 80 | тонн | 1 417,6 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Тютюн промислового вироб-ництва та замітники тютюну | 82 | тонн | 5 269,7 | 8 116,9 | 92,7 | 0,0 | 92,7 |
| Разом за товарною групою 2403 | | тонн | 6 691,1 | 13 770,3 | 5 440,4 | 1,5 | 5 439,0 |
| І півріччя 2019 року до I півріччя 2018 року | | | | | | | |
| Тютюнова сировина | 69 | % | 115,9 | – | – | – | – |
| | 70 | % | 107,4 | – | – | – | – |
| Тютюнові відходи | 71 | % | 114,9 | 70,3 | 70,0 | – | 70,0 |
| Разом за товарною групою 2401 | | % | 108,8 | 70,3 | 70,0 | – | 70,0 |
| Сигари, сигарилли | 72 | % | – | 24,5 | 24,9 | 24,9 | 500,0 |
| Сигарети без фільтра | 74 | % | – | 50,1 | 50,7 | 43,9 | 100,7 |
| Сигарети з фільтром | 75 | % | 16,0 | 94,3 | 101,2 | 113,9 | 84,0 |
| Разом за товарною групою 2402 | | | 16,0 | 92,3 | 98,9 | 109,3 | 84,0 |
| Тютюн для кальяну | 77 | % | – | 4 000,0 | 6 500,0 | 6 500,0 | – |
| Тютюн для куріння | 78 | % | 0,0 | 333,3 | 400,0 | 200,0 | – |
| | 79 | % | – | 177,7 | 158,7 | – | 158,7 |
| "гомогенізований" або "відновлений" тютюн | 80 | % | 103,4 | – | – | – | – |
| Тютюн промислового вироб-ництва та замітники тютюну | 82 | % | 125,9 | 95,0 | – | – | – |
| Разом за товарною групою 2403 | | % | 120,4 | 117,4 | 161,5 | 1 250,0 | 161,5 |

**Узагальнена інформація звітів про обсяги придбання та реалізації
тютюнових виробів у оптовій мережі (Форма № 1-ОТ)**

| Код | Одиниці виміру | Придбано | | | | Реалізовано | | | |
|-----------------------------|----------------|-----------|---------------|-------------|---------------|-------------|----------------------|-----------|------------|
| | | усього | від виробника | за імпортом | від оптовиків | усього | у роздрібну торгівлю | оптовикам | на експорт |
| 2017 рік | | | | | | | | | |
| 69 | тонн | 2 332,2 | 0,0 | 1 476,5 | 855,6 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 70 | тонн | 18 294,8 | 0,0 | 11 183,9 | 7 110,9 | 0,2 | 0,2 | 0,0 | 0,0 |
| 71 | тонн | 860,50 | 706,1 | 98,3 | 56,2 | 1 032,1 | 0,0 | 0,0 | 1 032,1 |
| 72 | млн шт. | 1 489,0 | 1 259,2 | 117,7 | 112,1 | 1 485,5 | 696,5 | 788,8 | 0,2 |
| 74 | млн шт. | 5 159,3 | 3 492,0 | 609,3 | 1 058,0 | 5 277,2 | 1 312,6 | 2 838,4 | 1 126,2 |
| 75 | млн шт. | 226 945,0 | 155 784,2 | 23 902,5 | 47 258,3 | 222 112,4 | 50 220,5 | 145 122,1 | 26 769,7 |
| 76 | млн шт. | 0,013 | 0,0 | 0,002 | 0,011 | 0,012 | 0,012 | 0,0001 | 0,0 |
| 77 | тонн | 39,2 | 0,001 | 17,04 | 22,14 | 51,1 | 30,7 | 20,4 | 0,0 |
| 78 | тонн | 101,0 | 0,001 | 48,9 | 52,1 | 89,3 | 40,2 | 49,2 | 0,0 |
| 79 | тонн | 8 902,0 | 8 902,0 | 0,0 | 0,0 | 8 774,9 | 0,0 | 0,0 | 8 774,9 |
| 80 | тонн | 1 667,0 | 0,0 | 1 074,7 | 592,3 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 81 | тонн | 0,5 | 0,0 | 0,3 | 0,2 | 0,5 | 0,2 | 0,3 | 0,0 |
| 82 | тонн | 39 766,6 | 24 765,5 | 11 765,5 | 3 746,9 | 253,4 | 44,0 | 209,7 | 0,0 |
| 83* | тонн | 2,9 | 0,1 | 1,2 | 1,6 | 2,6 | 2,3 | 0,3 | 0,0 |
| 2018 рік | | | | | | | | | |
| 69 | тонн | 1 809,3 | 0,0 | 1 809,3 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 70 | тонн | 15 043,6 | 0,0 | 15 043,6 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 71 | тонн | 819,1 | 572,6 | 246,5 | 0,0 | 1 096,3 | 0,0 | 0,0 | 1 096,3 |
| 72 | млн шт. | 1 986,8 | 1 808,4 | 101,3 | 77,1 | 1 961,0 | 958,4 | 1 001,1 | 1,4 |
| 74 | млн шт. | 2 650,8 | 1 668,6 | 24,1 | 958,0 | 2 856,4 | 676,9 | 1 838,4 | 341,1 |
| 75 | млн шт. | 206 267,9 | 141 083,1 | 2 569,0 | 513 046,8 | 383 138,3 | 219 032,9 | 134 637,1 | 29 473,1 |
| 76 | млн шт. | 2,1 | 1,5 | 0,0 | 0,6 | 1,7 | 1,7 | 0,0 | 0,0 |
| 77 | тонн | 76,5 | 1,1 | 34,1 | 41,3 | 71,7 | 36,0 | 35,7 | 0,0 |
| 78 | тонн | 141,6 | 0,5 | 65,4 | 75,8 | 126,6 | 64,7 | 61,8 | 0,0 |
| 79 | тонн | 8 157,4 | 8 152,4 | 5,0 | 0,0 | 8 356,4 | 0,0 | 0,0 | 8 356,4 |
| 80 | тонн | 1 777,9 | 0,0 | 1 777,9 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,00 | 0,0 |
| 81 | тонн | 0,7 | 0,0 | 0,4 | 0,3 | 0,6 | 0,3 | 0,3 | 0,0 |
| 82 | тонн | 33 872,4 | 20 668,9 | 12 743,9 | 459,7 | 1 507,3 | 339,5 | 939,8 | 228,0 |
| 83* | тонн | 25,3 | 0,0 | 0,0 | 25,3 | 22,5 | 3,8 | 18,7 | 0,0 |
| I півріччя 2019 року | | | | | | | | | |
| 69 | тонн | 849,5 | 0,0 | 849,5 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 70 | тонн | 7 055,4 | 0,0 | 7 055,4 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 71 | тонн | 540,1 | 165,1 | 424,5 | 0,0 | 405,6 | 0,0 | 0,0 | 405,6 |
| 72 | млн шт. | 513,7 | 382,7 | 53,2 | 77,8 | 482,8 | 187,1 | 295,2 | 0,5 |
| 74 | млн шт. | 584,5 | 349,1 | 10,8 | 224,5 | 586,4 | 140,4 | 405,5 | 40,5 |
| 75 | млн шт. | 82 850,3 | 55 120,9 | 1 461,3 | 26 268,1 | 83 859,2 | 14 526,3 | 58 176,8 | 11 156,2 |
| 76 | млн шт. | 3,2 | 2,20 | 0,002 | 0,9 | 3,1 | 2,31 | 0,8 | 0,0 |
| 77 | тонн | 47,9 | 1,6 | 23,1 | 23,3 | 42,4 | 19,8 | 22,6 | 0,0 |
| 78 | тонн | 50,6 | 3,8 | 20,6 | 26,1 | 58,8 | 30,1 | 28,6 | 0,2 |
| 79 | тонн | 5 651,8 | 5 651,8 | 0,003 | 0,0 | 5 346,1 | 0,0 | 0,0 | 5 346,1 |
| 80 | тонн | 1 025,3 | 0,0 | 1 025,3 | 0,00 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 81 | тонн | 0,3 | 0,0 | 0,1 | 0,2 | 0,4 | 0,2 | 0,2 | 0,0 |
| 82 | тонн | 13 657,0 | 8 198,7 | 4 873,0 | 618,0 | 1 654,3 | 388,6 | 1 140,2 | 125,5 |
| 83* | тонн | 16,6 | 0,0 | 0,0 | 16,6 | 12,9 | 0,4 | 12,5 | 0,0 |

* Інше (не зазначене у цьому переліку).

**Частка акцизного податку в структурі МРЦ протягом 2017–2018 років та
I півріччя 2019 року**

| Марка сигарет | Максимальна роздрібна ціна (МРЦ) (грн за 20 шт.) | 2017 рік | | | | | | | | |
|-----------------------|--|-----------------|---------------|---|---------------|-------------|---|----------------------------|-------------|--------------------------------|
| | | МАПЗ | | Акцизний податок за специфічною ставкою | | | Акцизний податок за адвалорною ставкою | | | Частка акцизного податку в МРЦ |
| | | грн за 1000 шт. | грн за 20 шт. | грн за 1000 шт. | грн за 20 шт. | відс. в МРЦ | Акциз за адвалорною ставкою (12 відс.МРЦ) | Мінімальна доплата до МАПЗ | відс. в МРЦ | |
| Прима класична | 19,00 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 46,9 | 2,28 | 0,73 | 15,8 | 62,7 |
| Київ червоні | 15,24 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 58,5 | 1,83 | 1,18 | 19,7 | 78,2 |
| Прилуки - класичні | 22,00 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 40,5 | 2,64 | 0,37 | 13,7 | 54,2 |
| Низької ціни | 18,75 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 47,5 | 2,25 | 0,76 | 16,1 | 63,6 |
| Прима - люкс | 20,50 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 43,5 | 2,46 | 0,55 | 14,7 | 58,2 |
| Rothmans | 26,00 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 34,3 | 3,12 | 0 | 12,0 | 46,3 |
| Winston | 27,50 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 32,4 | 3,3 | 0 | 12,0 | 44,4 |
| Середньої ціни | 24,67 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 36,1 | 2,96 | 0,05 | 12,2 | 48,3 |
| Kent | 28,50 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 31,3 | 3,42 | 0 | 12,0 | 43,3 |
| Marlboro | 33,50 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 26,6 | 4,02 | 0 | 12,0 | 38,6 |
| Dunhill | 40,50 | 596,05 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 22,0 | 4,86 | 0 | 12,0 | 34,0 |
| Високої ціни | 34,17 | 596,06 | 11,92 | 445,56 | 8,91 | 26,1 | 4,10 | 0 | 12,0 | 38,1 |

| Марка сигарет | Максимальна роздрібна ціна (МРЦ) (грн за 20 шт.) | 2018 рік | | | | | | | | |
|-----------------------|--|-----------------|---------------|---|---------------|-------------|---|----------------------------|-------------|--------------------------------|
| | | МАПЗ | | Акцизний податок за специфічною ставкою | | | Акцизний податок за адвалорною ставкою | | | Частка акцизного податку в МРЦ |
| | | грн за 1000 шт. | грн за 20 шт. | грн за 1000 шт. | грн за 20 шт. | відс. в МРЦ | Акциз за адвалорною ставкою (12 відс.МРЦ) | Мінімальна доплата до МАПЗ | відс. в МРЦ | |
| Прима класична | 23,81 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 48,6 | 2,865 | 1,045 | 16,4 | 65,04 |
| Київ червоні | 17,50 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 66,1 | 2,10 | 1,80 | 22,3 | 88,4 |
| Прилуки - класичні | 24,76 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 46,7 | 2,97 | 0,93 | 15,8 | 62,5 |
| Низької ціни | 22,02 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 52,5 | 2,64 | 1,26 | 17,7 | 70,2 |
| Прима - люкс | 25,72 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 44,9 | 3,09 | 0,81 | 15,1 | 60,0 |
| Rothmans | 30,00 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 38,5 | 3,60 | 0,30 | 13,0 | 51,5 |
| Winston | 33,50 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 34,5 | 4,02 | 0 | 12,0 | 46,5 |
| Середньої ціни | 29,74 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 38,9 | 3,57 | 0,33 | 13,1 | 52,0 |
| Kent | 35,00 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 33,0 | 4,20 | 0 | 12,0 | 45,0 |
| Marlboro | 35,50 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 32,6 | 4,26 | 0 | 12,0 | 44,6 |
| Dunhill | 48,50 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 23,8 | 5,82 | 0 | 12,0 | 35,8 |
| Високої ціни | 39,67 | 773,2 | 15,46 | 577,98 | 11,56 | 29,1 | 4,76 | 0 | 12,0 | 41,1 |

| Марка сигарет | Максимальна роздрібна ціна (МРЦ) (грн за 20 шт.) | I півріччя 2019 року | | | | | | | | |
|-----------------------|--|----------------------|---------------|---|---------------|-------------|---|----------------------------|-------------|--------------------------------|
| | | МАПЗ | | Акцизний податок за специфічною ставкою | | | Акцизний податок за адвалорною ставкою | | | Частка акцизного податку в МРЦ |
| | | грн за 1000 шт. | грн за 20 шт. | грн за 1000 шт. | грн за 20 шт. | відс. в МРЦ | Акциз за адвалорною ставкою (12 відс.МРЦ) | Мінімальна доплата до МАПЗ | відс. в МРЦ | |
| Прима класична | 29,05 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 47,7 | 3,49 | 1,20 | 16,1 | 63,8 |
| Київ червоні | 20,00 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 69,4 | 2,40 | 2,29 | 23,5 | 92,9 |
| Прилуки - класичні | 31,90 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 43,5 | 3,83 | 0,86 | 14,7 | 58,2 |
| Низької ціни | 26,98 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 53,5 | 3,24 | 1,45 | 17,4 | 70,9 |
| Прима - люкс | 33,34 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 41,0 | 4,00 | 0,69 | 14,1 | 55,1 |
| Rothmans | 35,24 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 39,4 | 4,23 | 0,46 | 13,3 | 52,7 |
| Winston | 38,19 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 36,3 | 4,58 | 0,11 | 12,3 | 48,6 |
| Середньої ціни | 35,59 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 38,9 | 4,27 | 0,42 | 13,2 | 52,1 |
| Kent | 40,00 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 34,7 | 4,80 | 0 | 12,0 | 46,7 |
| Marlboro | 43,81 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 31,7 | 5,26 | 0 | 12,0 | 43,7 |
| Dunhill | 49,53 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 28,0 | 5,94 | 0 | 12,0 | 40,0 |
| Високої ціни | 44,45 | 927,84 | 18,56 | 693,58 | 13,87 | 31,4 | 5,33 | 0 | 12,0 | 43,4 |

Довідково. В додатку 4 наведені середні ціни, які декларувались виробниками тютюнових виробів за переліченими марками сигарет протягом періоду, зазначеного в окремих таблицях.

Розрахунок додаткових надходжень до державного бюджету акцизного податку з тютюнових виробів у випадку підвищення адвалорної ставки з 12 до 14, 16, 18 та 20 відсотків

1. Дані ДФС та Держстату щодо обсягів реалізації виробниками на внутрішній ринок сигарет (з фільтром та без фільтра), їх імпорту та середні ціни на цю продукцію

| Показники | | Періоди | | | |
|--|------------------------|----------|-------------------|------------------|---|
| | | 2018 р. | I півріч. 2018 р. | I півріч. 2019р. | I півріч. 2019 р. до I півріч. 2018 р., відс. |
| Обсяги реалізації виробниками на внутрішній ринок сигарет з фільтром (за даними ДФС) ¹ | млн шт. | 53 992,2 | 17 869,5 | 20 353,8 | 113,9 |
| | млн пачок ² | 2 699,6 | 893,5 | 1 017,7 | 113,9 |
| Середня ціна за 1 пачку (20 шт.) за даними Держстату (грн) ³ | | 33,3 | 28,6 | 36,2 | 126,6 |
| Обсяги реалізації виробниками на внутрішній ринок сигарет без фільтра (за даними ДФС) ¹ | млн шт. | 648,7 | 294,4 | 129,1 | 43,9 |
| | млн пачок ² | 32,4 | 14,7 | 6,5 | 44,2 |
| Середня ціна за 1 пачку (20 шт.), за даними Держстату (грн) ³ | | 24,7 | 21,4 | 26,6 | 124,3 |
| Обсяг імпорту (за даними Держстату) ⁴ | млн шт. | 1 206,5 | 505,8 | 496,9 | 98,2 |
| | млн пачок ² | 60,3 | 25,3 | 24,8 | 98 |

¹ Інформацію про обсяги реалізації виробниками на внутрішній ринок сигарет з фільтром та без фільтра (за даними ДФС) взято з колонки "реалізовано на внутрішній ринок" додатка 2 до цього Звіту.

² Обсяги реалізації на внутрішній ринок сигарет з фільтром, без фільтра та обсяги імпорту в млн пачок визначено із розрахунку 20 сигарет у пачці.

³ Середня ціна за 1 пачку (20 шт.) сигарет (з фільтром і без фільтра) в грн розрахована на підставі інформації, отриманої від Держстату про середні споживчі ціни на сигарети у 2017–2018 роках та I півріччі 2019 року по Україні⁴¹, шляхом визначення суми середніх цін на цю продукцію за 12 місяців та їх поділу на 12 (за I півріччя 2019 року за 6 місяців). По сигаретах з фільтром середня ціна за рік розрахована за товарними позиціями: "сигарети з фільтром вітчизняних марок", "сигарети з фільтром медіум – класу", "сигарети з фільтром преміум – класу".

⁴ Дані про обсяги імпорту сигарет, цигарок з вмістом тютюну взято із статистичної інформації звіту Держстату "Зовнішня торгівля окремими виробами товарів за країнами світу", розділ IV "Готові харчові продукти" за кодом УКТ ЗЕД 2402000000 – "Сигари, сигари з відрізними кінцями, сигарили та сигарети, цигарки, з тютюном або його замінниками", [Електронний ресурс] – Доступний з: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2019/zd/e_iovt/arh_iovt2019.htm].

⁴¹ Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

2. Розрахунок додаткових надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів

| Показники | | | Обсяги реалізації на внутрішній ринок сигарет з фільтром | Обсяги реалізації на внутрішній ринок сигарет без фільтра | Імпорт сигарет | Разом | |
|---|--|----------|--|---|----------------|------------------|-----------------|
| Прогноз на 2019 рік | млн шт. | 1 | 61 497,1 | 282,0 | 1 184,8 | 62 963,9 | |
| | млн пачок | 2 | 3 074,9 | 14,1 | 59,2 | 3 148,2 | |
| Прогноз на 2020 рік | млн шт. | 3 | 70 045,2 | 122,6 | 1 163,5 | 71 331,3 | |
| | млн пачок | 4 | 3 502,3 | 6,1 | 58,2 | 3 566,6 | |
| Середня ціна за 1 пачку (20 шт.), грн | Прогноз на 2019 рік | 5 | 36,2 | 26,6 | 36,2 | x | |
| | Прогноз на 2020 рік | 6 | 45,6 | 33,5 | 45,6* | x | |
| Специфічна ставка на 2020 рік за 1000 шт. | | 7 | 907,2 | 907,2 | 907,2 | x | |
| Сума акцизного податку за специфічною ставкою (млн грн) | | 8 | 63 545,0 | 111,2 | 1 055,5 | 64 711,7 | |
| Прогноз бази оподаткування за адвалорною ставкою на 2020 рік, млн грн (рядок 4 × рядок 6) | | 9 | 159 704,9 | 204,4 | 2 653,9 | 162 563,2 | |
| Сума акцизного податку за адвалорною ставкою (млн грн) | 14 відс. | 10 | 22 358,7 | 28,6 | 371,5 | 22 758,8 | |
| | 16 відс. | 11 | 25 552,8 | 32,7 | 424,6 | 26 010,1 | |
| | 18 відс. | 12 | 28 746,9 | 36,8 | 477,7 | 29 261,4 | |
| | 20 відс. | 13 | 31 941,0 | 40,9 | 530,8 | 32 512,7 | |
| Загальна сума акцизного податку, млн грн (рядок 8 + рядок 10 (11, 12, 13)) | 14 відс. | 14 | 85 903,7 | 139,8 | 1 427,0 | 87 470,5 | |
| | 16 відс. | 15 | 89 097,8 | 143,9 | 1 480,1 | 90 721,8 | |
| | 18 відс. | 16 | 92 291,9 | 148,0 | 1 533,2 | 93 973,1 | |
| | 20 відс. | 17 | 95 486,0 | 152,1 | 1 586,3 | 97 224,4 | |
| МАПЗ (1 213,61 грн за 1000 шт.), млн грн | | 18 | 85 007,6 | 148,8 | 1 412,0 | 86 568,4 | |
| Додаткові надходження | Загальна сума акцизного податку за відповідною ставкою – МАПЗ, млн грн | 14 відс. | 19 | 896,1 | – | 15,0 | 902,1 |
| | | 16 відс. | 20 | 4 090,2 | – | 68,1 | 4 153,4 |
| | | 18 відс. | 21 | 7 284,3 | – | 121,2 | 7 404,7 |
| | | 20 відс. | 22 | 10 478,4 | 3,3 | 174,3 | 10 656,0 |

* сигарети без фільтра майже не імпортуються.

Розрахунки потенційної бази оподаткування для акцизного податку з сигарет з фільтром та без фільтра у 2020 році (обсяги реалізації на внутрішньому ринку, імпорт, середні ціни за 1 пачку) проведено із врахуванням динаміки вказаних показників у I півріччі 2019 року порівняно з I півріччям 2018 року⁴², а саме:

- збільшення обсягу реалізації на внутрішній ринок у 2019 році порівняно з 2018 роком та у 2020 році порівняно з 2019 роком сигарет з фільтром на 13,9 відс. щорічно, зменшення обсягу реалізації на внутрішній ринок сигарет без фільтра – в 2,3 раза щорічно;

- скорочення імпорту сигарет, цигарок з вмістом тютюну у 2019 році порівняно з 2018 роком та у 2020 році порівняно з 2019 роком – 1,8 відс. щорічно;

- зростання цін у 2020 році порівняно з I півріччям 2019 року на сигарети з фільтром і без фільтра на 26 відсотків.

⁴² У 2018 та 2019 роках підвищення специфічної ставки акцизного податку і МАПЗ становило 20 відс. порівняно з попереднім роком, аналогічне підвищення ставок акцизного податку заплановано до 2024 року.