

УДК 336.226.3

Володимир КОРОТУН  
Надія НОВИЦЬКА  
Інна ХЛЄБНІКОВА

## **НЕЛЕГАЛЬНИЙ ОБІГ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ ТА ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ: МЕТОДИКА СТАТИСТИЧНОЇ ОЦІНКИ**

---

*Розроблено та запропоновано використовувати у практичній діяльності фіскальних органів методику оцінки обсягів нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів за методом оцінки за реалізацією на основі даних ВООЗ і Глобального опитування дорослих щодо вживання тютюну. За цією методикою оцінено відповідні частки нелегального обігу подакцизних товарів, які в середньому протягом 2012–2016 рр. становили для алкогольних напоїв 36%, а для тютюнових виробів за сценарієм коригування обсягу реалізації на торговий розрив – 19,3%, за сценарієм без коригування – 13,1%.*

**Ключові слова:** нелегальний обіг алкогольних напоїв та тютюнових виробів, торговий розрив, податковий розрив, акцизний податок на алкогольні напої та тютюнові вироби, споживання та реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів, метод оцінки за реалізацією, метод оцінки втрат податкових надходжень.

---

**Владимир КОРОТУН, Надежда НОВИЦКАЯ, Инна ХЛЕБНИКОВА**

**Нелегальный оборот алкогольных напитков и табачных изделий в Украине: методика статистической оценки**

*Разработано и предложено использовать в практической деятельности фискальных органов методику оценки объемов нелегального оборота алкогольных напитков / табачных изделий по методу оценки по реализации на основе данных ВОЗ и Глобального опроса взрослых относительно употребления табака. По этой методике оценены соответствующие доли нелегального оборота подакцизных товаров, которые в среднем за 2012–2016 гг. составляли для алкогольных напитков 36%, а для табачных изделий по сценарию корректировки объема реализации на торговый разрыв – 19,3%, по сценарию без корректировки – 13,1%.*

**Ключевые слова:** нелегальный оборот алкогольных напитков и табачных изделий, торговый разрыв, налоговый разрыв, акцизный налог на алкогольные напитки и табачные изделия, потребление и реализация алкогольных напитков и табачных изделий, метод оценки по реализации, метод оценки потерь налоговых поступлений.

**Volodymyr Korotun, Nadiia Novytska, Inna Khlebnikova**

***Illicit market for tobacco and alcohol in Ukraine: method of statistical evaluation***

**Introduction.** *Illegal trade in alcoholic beverages / tobacco products deprives the state of tax revenues and increases the availability of such excisable goods around the world, undermining the goals of social policy. In this regard, the most urgent issue is the introduction and implementation of effective control strategies for the circulation of such goods based on the assessment of their illegal circulation. Accordingly, the urgent issue is the development of a methodology for assessing such illegal circulation and its use in the practice of fiscal authorities, it will allow obtaining information on the volume of non-receipt of excise tax and the effectiveness of controls on illegal circulation.*

*Proceeding from the peculiarities of the development of the alcohol and tobacco segments of the excisable goods market in Ukraine, the authors of the article have developed and proposed a Methodology for assessing the illegal circulation of such excisable goods, it involves the use of macro methods, in particular, the method for estimating the implementation and method of estimating tax revenue losses. The source data base of the Methodology was provided by the official statistics of the State Statistics Service of Ukraine, the United Nations Trade Commerce Statistics Database, WHO data and the Second Global Adult Tobacco Survey.*

**The purpose** of the article is a development of methodology for statistical estimation of the volumes and share of illicit market for tobacco and alcohol and tax gap from such treatment.

**Results.** *The proposed methodology consists of four stages, which provide for the determination of the volume of consumption of alcoholic beverages / tobacco products and their sales in the retail chain; trade gap and adjusting the volume of sales of cigarettes in the retail chain; volumes and shares of illegal circulation; the tax break and its share in total tax revenues.*

**Conclusion** of the evaluation of the illegal circulation of alcoholic beverages and tobacco products according to the Methodology is indicate about the significant part of them from the legal market of such excisable goods, which was made up 36% for alcoholic beverages on average for 2012–2016, and for tobacco products in the scenario, adjustment of sales volume for trade the gap was 19,3%, in the scenario without adjustment was 13,1%. In turn, the share of losses of excise tax and VAT receipts from illegal circulation of alcoholic beverages / tobacco products was 4,8% in total tax revenues during the analyzed period in the first scenario and in the second scenario was 4,4%.

**Keywords:** *illicit market for tobacco and alcohol, trade gap, tax gap, excise duty on alcohol and tobacco, consumption and sale of alcohol and tobacco, retail sales evaluation method, tax gap evaluation method.*

**JEL Classification:** H25, H26.

---

---

**Постановка проблеми.** В період тривалих податкових трансформацій, які мають на меті підвищення фіскальної ефективності податків і забезпечення збалансованості бюджету, надзвичайно своєчасними є питання, пов'язані з удосконаленням державного регулювання ринку підакцизних товарів в Україні. Це дасть змогу, не збільшуючи загального податкового навантаження,

суттєво підвищити податкові надходження акцизного податку. У відповідь на виклики сучасності, пов'язані зі значною тінізацією ринку підакцизних товарів, уряд розробляє пропозиції до впровадження сучасних інноваційних технологій контролю за обігом таких товарів. Зокрема, вже функціонує система електронного адміністрування акцизного податку на паливо та ухвалено Концепцію

запровадження електронної акцизної марки – автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів. Оскільки вдосконалення державного регулювання цього ринку тісно пов'язано зі здійсненням оцінки його поточної ефективності, першим етапом до реалізації зазначеної концепції є проведення аналізу стану нелегального обігу алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Нині в Україні проблема нелегального обігу набула суспільного резонансу. Так, протягом останніх років споживання сурогатів алкоголю спричинило значну кількість летальних отруєнь. А нелегальний обіг тютюнових виробів зумовлює значні проблеми як для правоохоронних органів України, так і країн-партнерів. Крім цього, наявність на ринку нелегальної продукції, яка є значно дешевшою за легальну, підвищує доступність зазначених шкідливих товарів, що створює перешкоди для реалізації державної політики у сфері здійснення контролю над тютюном та алкоголем.

Таким чином, проблема розробки методики оцінки обсягів і динаміки нелегального обігу підакцизних товарів в Україні та шляхів його скорочення є надзвичайно актуальною та практично значущою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Нині розроблено значну кількість методик оцінки розмірів тіншового сектору економіки в цілому [1; 2; 3] та нелегального ринку алкогольних напоїв і тютюнових виробів, зокрема [4; 5; 6; 7; 8; 9, 10]. Вони базуються на різних методах (опитуваннях споживачів тютюнових виробів, аналізі розбіжностей у макропоказниках, експертних оцінках, економетричних методах тощо). Досить цікавими є публікації зарубіжних дослідників [7; 8; 9], методики яких базуються в основному на аналізі особливостей ринків підакцизних товарів, які сформовані у країнах, що досліджуються. У зв'язку з цим, застосовувати їх без адаптації до вітчизняних реалій недоцільно внаслідок існування відмін-

ностей у функціонуванні ринку тютюнових виробів і алкогольних напоїв та формуванні статистичної бази. Крім цього, різноаспектність зазначених методів базується на аналізі лише окремих та обмежених проявах нелегального обігу. Через це отримані результати аналізу часто піддаються жорсткій критиці з огляду на об'єктивну реальність.

**Метою статті** є розробка методики статистичної оцінки рівня нелегального обігу алкогольних напоїв і тютюнових виробів, застосування її для визначення обсягів і частки нелегального обігу відповідних товарів в Україні, а також втрат податкових надходжень від такого обігу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В попередніх наукових дослідженнях авторського колективу, присвячених проблематиці статті, було охарактеризовано методики оцінки нелегального ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів України, виокремлено їх переваги та недоліки, проведено класифікацію. З'ясовано, що основним критерієм, за яким варто класифікувати методики, є критерій особливості предмета дослідження, а саме те, що розуміється під нелегальним обігом. Автори під цим поняттям розуміють виробництво та збут продукції, що здійснюється з порушенням діючого законодавства України і міжнародних договорів. Такий обіг охоплює необліковані алкогольні напої та тютюнові вироби, тобто ті, що не відображаються в офіційній статистиці та неоподатковані. До них належать такі їх види: контрабандні; контрафактні; алкогольні напої власного виробництва; сурогатні; алкогольні напої, отримані внаслідок шахрайства; транскордонні покупки.

Іншим критерієм класифікації методик є методи дослідження. За цим критерієм методики поділяються на ті, що базуються на мікрометодах та макрометодах. В методиках, що базуються на мікрометодах,

використовують різного роду опитування. Респондентами можуть бути як споживачі підакцизної продукції, так і експерти (працівники підприємств сфери).

Зважаючи на особливості розвитку алкогольного та тютюнового сегментів ринку підакцизних товарів України, найбільш оптимальним для оцінки рівня нелегального обігу в цих сегментах є використання макрометодів. З усієї сукупності цих методів в умовах наявної статистичної бази найбільш доцільним є метод оцінки за реалізацією, який полягає в зіставленні оціночних обсягів споживання, встановлених під час опитувань домогосподарств, з офіційною статистикою щодо роздрібних продажів алкогольних напоїв і тютюнових виробів кінцевому споживачу в легальному секторі економіки. На основі цього методу авторським колективом розроблено методику оцінки нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів (далі – Методика), суть якої буде описано нижче.

Методика передбачає, окрім розрахунку обсягів та частки нелегального обігу підакцизної продукції, визначення податкового розриву (Tax Gap) за методом оцінки втрат податкових надходжень. Цей показник відображає втрати податкових надходжень через неплатежі, використання схем ухилення від сплати податків, удавані угоди, помилки і розраховується залежно від обсягів нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів та діючих ставок акцизного податку, роздрібного акцизного податку та ПДВ [12].

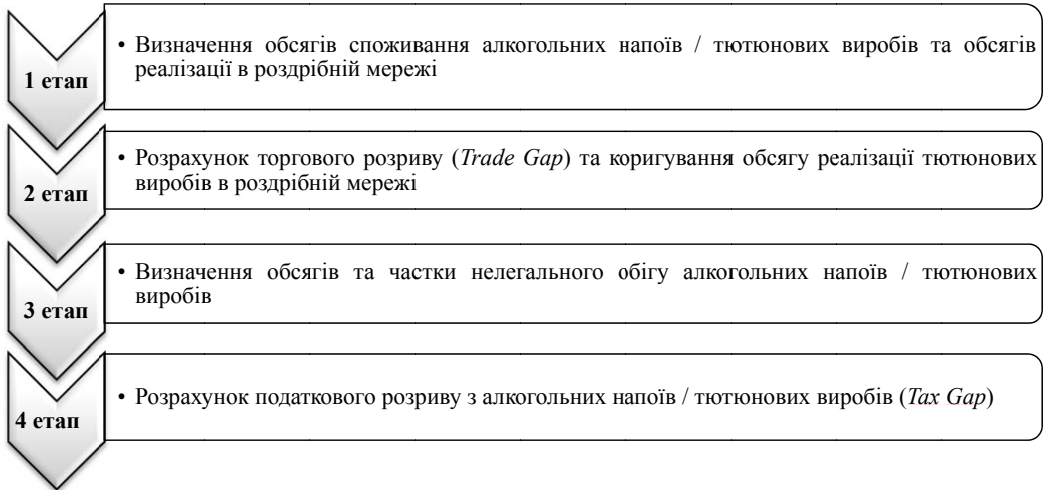
Розглянувши використані в пропонуваній Методиці методи, варто зазначити, що загальна адекватність отримуваних результатів оцінки повною мірою залежить від її статистичного наповнення. На основі зіставлення та порівняння різних джерел статистичної інформації для оцінки нелегального обігу алкогольних напоїв та тютю-

нових виробів зроблено висновок про те, що доцільно використовувати таку інформацію:

- офіційну статистику Державної служби статистики України (далі – ДССУ);
- бази даних статистики товарообігу ООН (*United Nations Commodity Trade Statistics Database, UN comtrade*);
- дані Всесвітньої організації охорони здоров'я (ВООЗ);
- результати другого Глобального опитування дорослих щодо вживання тютюну (*Global Adult Tobacco Survey – GATS*), проведеного в Україні у 2017 р. за участю МОЗ, Бюро ВООЗ в Європейському регіоні та Україні, Київського міжнародного інституту соціології та Національної академії медичних наук України.

Варто зазначити, що оцінка нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів має здійснюватись у чотири етапи, які подані у вигляді структурно-логічної схеми (рис. 1).

Перший етап методики передбачає визначення обсягів споживання алкогольних напоїв / тютюнових виробів населенням України за даними ВООЗ та Глобального опитування дорослих щодо вживання тютюну (GATS) та обсягів реалізації в роздрібній мережі [13]. Далі розраховуються розбіжності між експортом тютюнових виробів України та імпортом країн-партнерів (торговий розрив) і обсяг реалізації сигарет в роздрібній мережі коригується на цей показник. На третьому етапі визначаються обсяги та частка нелегального обігу на основі розбіжностей між обсягами споживання та обсягом реалізації алкогольних напоїв / тютюнових виробів (для останніх скоригований) у роздрібній мережі України. На останньому етапі оцінюється податковий розрив з алкогольних напоїв / тютюнових виробів (Tax Gap) та його частка у загальних податкових надходженнях (Tax Gap Share).



**Рис. 1. Структурно-логічна схема методики оцінки нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів\***

\* Побудовано авторами.

Структурно-логічна схема розглянутої методики передбачає розрахунок восьми показників, які розраховуються за формулами, поданими в табл. 1

Відповідно до першого етапу методики розраховується обсяг споживання тютюнових виробів серед населення України. Вважаємо, що цей показник доцільно визначати, використовуючи результати другого Глобального опитування дорослих щодо вживання тютюну (GATS) [13], а не за даними щорічного опитування домашніх господарств, які проводить Державна служба статистики України (далі – ДССУ), оскільки статистичні дані ДССУ значно занижені. Так, середньорічний обсяг споживання тютюнових виробів протягом 2012–2016 рр., розрахований за інформацією ДССУ, становить 41,6 млрд штук сигарет, що є значно нижче, ніж середньорічний обсяг реалізації, навіть з урахуванням коригування на похибку вибірки, що відображено на рис. 2. На відміну від цього, середньорічне споживання тютюнових виробів, оцінене за результатами GATS, є досить близьким

до обсягу роздрібною продажу сигарет підприємствами торгівлі та в середньому становить 60,7 млрд штук.

На рис. 2 можна побачити, що ринок тютюнових виробів характеризується поступовим спадом в абсолютних показниках, що зумовлено як збільшенням податкового навантаження, так і зміною споживчих звичок населення. За даними ДССУ, роздрібна торгівля тютюнових виробів скоротилася з 62,0 млрд штук у 2012 р. до 46,5 млрд штук у 2016 р.

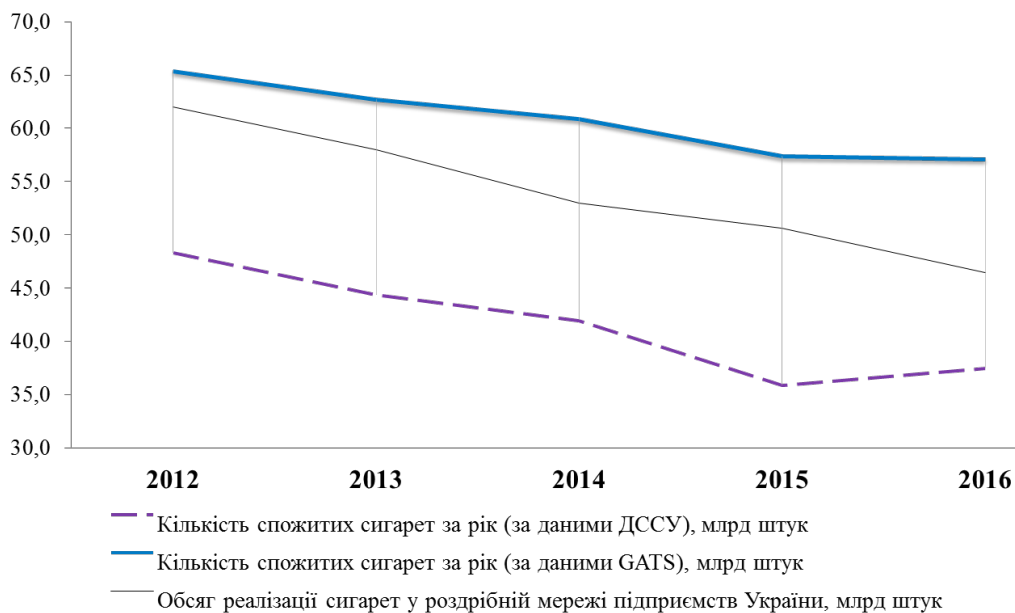
Оцінене за формулою 1.1 загальне споживання тютюнових виробів в Україні протягом 2012–2016 рр. також має спадну динаміку та варіюється у межах від 57,1 до 65,4 млрд штук. Окрім розрахунку споживання, перший етап Методики передбачає також визначення роздрібного товарообігу тютюнових виробів та алкогольних напоїв. Протягом 2011–2014 рр. показник для тютюнових виробів визначається за даними статистичного збірника “Роздрібна торгівля” ДССУ, а з 2015 р. – за розрахунковим методом. Оскільки змінилася методологія збору

Показники для розрахунку нелегального обігу алкогольних напоїв/тютюнових виробів на основі методу оцінки за реалізацією\*

№ з/п	Показник	Формула для розрахунку	№ формули	Умовні позначення
1	2	3	4	5
<b>1-й етап методики</b>				
1.	Сукупне споживання алкогольних напоїв / тютюнових виробів	$TC_{tobacco} = P \cdot SP \cdot ACC \cdot 365$	1.1	<p><math>TC_{tobacco/alcohol}</math> (Total Tobacco / Alcohol Consumption) – сукупне річне споживання тютюнових виробів/алкогольних напоїв, шт. / дал 100% спирту;</p> <p><math>P</math> (Population) – кількість населення у віці 15 років і старше, за даними ДССУ, осіб;</p> <p><math>SP</math> (Smoking Prevalence) – поширеність паління (середнє значення частки осіб, що палять, відносно загальної кількості населення у віці 15 років і старше), за даними GATS, %;</p> <p><math>ACC</math> (Average Consumption of Cigarettes) – середня кількість викурених сигарет за день однією особою, за даними GATS, шт.</p> <p><math>RC_{alcohol}</math> (Recorded Alcohol Consumption) – легальне споживання алкогольних напоїв на одну особу у віці 15 років і старше, за даними ВООЗ, дал 100% спирту;</p> <p><math>URC_{alcohol}</math> (Unrecorded Alcohol Consumption) – нелегальне споживання алкогольних напоїв на одну особу у віці 15 років і старше, за даними ВООЗ, дал 100 % спирту.</p>
		$TC_{alcohol} = P \cdot (RC_{alcohol} + URC_{alcohol})$	1.2	
2.	Роздрібний товарообіг алкогольних напоїв / тютюнових виробів	$RS_{tobacco} = \frac{RTT_{tobacco}}{AP_{tobacco}}$	2.1	<p><math>RS_{tobacco/alcohol}</math> (Retail Sales) – роздрібний товарообіг сигарет / алкогольних напоїв у роздрібній мережі, шт./ млн дал;</p> <p><math>RTT_{tobacco}</math> (Retail Trade Turnover) – обсяг реалізації сигарет у роздрібній мережі, грн;</p> <p><math>AP_{tobacco}</math> (Average Price) – середньозважена ціна на тютюнові вироби за відповідний рік, грн.</p> <p><math>RS_{alcohol_i}</math> – роздрібний товарообіг алкогольних напоїв за видами, млн дал;</p> <p><math>RTS_{alcohol_i}</math> – баланс запасів алкогольних напоїв в поточному періоді за видами в роздрібній торгівлі, за даними ДССУ (запаси алкогольних напоїв на підприємствах роздрібно́ї торгівлі станом на кінець поточного року – запаси алкогольних напоїв на підприємствах роздрібно́ї торгівлі станом на початок поточного року), млн дал.</p>
		$RS_{alcohol} = \sum_{i=1}^n RS_{alcohol_i} - \sum_{i=1}^n RTS_{alcohol_i}, i = 1, \dots, n$	2.2	
<b>2-й етап методики</b>				
3.	Торговий розрив (Trade Gap, TG)	$TG = \sum_{i=1}^n (E_i - I_i) \cdot k, i = 1, \dots, n$	3.1	$TG$ (Trade Gap) – торговий розрив; $n$ – кількість країн-партнерів; $E$ – експорт України до країни $i$ ; $I$ – імпорт країни $i$ з України; $k$ – конвертаційний фактор.
4.	Обсяг роздрібного товарообороту для тютюнових виробів з урахуванням TG	$ARS_{tobacco} = RS_{tobacco} - TG$	4.1	$ARS_{tobacco}$ (Adjusted Retail Sales) – скоригований обсяг реалізації у роздрібній мережі, шт.; <p><math>RS_{tobacco}</math> (Retail Sales) – обсяг реалізації у роздрібній мережі, шт.</p>
<b>3-й етап методики</b>				
5.	Обсяг нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів	$IM_{tobacco} = TC_{tobacco} - ARS_{tobacco}$	5.1	$IM_{tobacco/alcohol}$ (Illicit Tobacco / Alcohol Market) – нелегальний обіг тютюнових виробів / алкогольних напоїв, шт. / дал. 100 % спирту
		$IM_{alcohol} = TC_{alcohol} - RS_{alcohol}$	5.2	
6.	Частка нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів (IMS)	$IMS_n = \frac{IM_n}{TC_n} \cdot 100, n = 1, 2$	6.1	$IMS$ (Illicit Market Share) – частка нелегального обігу за видами підакцизних товарів, %; <p><math>n</math> – вид підакцизних товарів: алкогольні напої або тютюнові вироби.</p>

1	2	3	4	5
<b>4-й етап методики</b>				
7.	Податковий розрив для алкогольних напоїв / тютюнових виробів	$Tax\ Gap_{tobacco} = (min\ ET \cdot AP_{tobacco} \cdot 1,2 + (AP_{tobacco} \cdot 0,05/1,05)) \cdot IM_{tobacco}$ $Tax\ Gap_{alcohol} = (EDR_{Spirits\ duty} \cdot 1,2 + (MinP_{alcohol} \cdot 0,05/1,05)) \cdot IM_{alcohol}$	7.1  7.2	$Tax\ Gap_{tobacco/alcohol}$ – податковий розрив для тютюнових виробів / алкогольних напоїв, грн; $min\ ET$ ( <i>Minimum Excise Tax</i> ) – мінімальне податкове зобов'язання з акцизного податку, грн; $AP_{tobacco}$ ( <i>Average Tobacco Price</i> ) – середньозважена ціна на тютюнові вироби за даними ДССУ, грн. $EDR_{Spirits}$ ( <i>Excise Duty Rate Spirits</i> ) – ставка акцизного податку за 1 літр 100 % спирту, грн. $MinP_{alcohol}$ – мінімальна роздрібна ціна горілки та ЛГВ за 1 л 100% спирту, грн.
8.	Частка податкового розриву з алкогольних напоїв та тютюнових виробів ( <i>Tax Gap Share</i> )	$TGS = \frac{Tax\ Gap_{tobacco} + Tax\ Gap_{alcohol}}{TR} \cdot 100\%$	8.1	( <i>Tax Revenue</i> ) – загальні податкові надходження, грн.

\* Складено авторами.



**Рис. 2. Зіставлення обсягів реалізації та споживання сигарет, за даними ДССУ та GATS, в 2012–2016 рр., млрд штук\***

\* Побудовано на основі даних Державної служби статистики України та Глобального опитування дорослих щодо вживання тютюну (GATS) у 2017 р.

інформації щодо кількісних показників реалізації тютюнових виробів у роздрібній мережі. За цим методом роздрібний товарообіг тютюнових виробів розраховується залежно

від обсягу реалізації тютюнових виробів та їх середньозваженої ціни (формула 2.1).

Споживання алкогольних напоїв визначається за формулою 1.2 на основі статис-

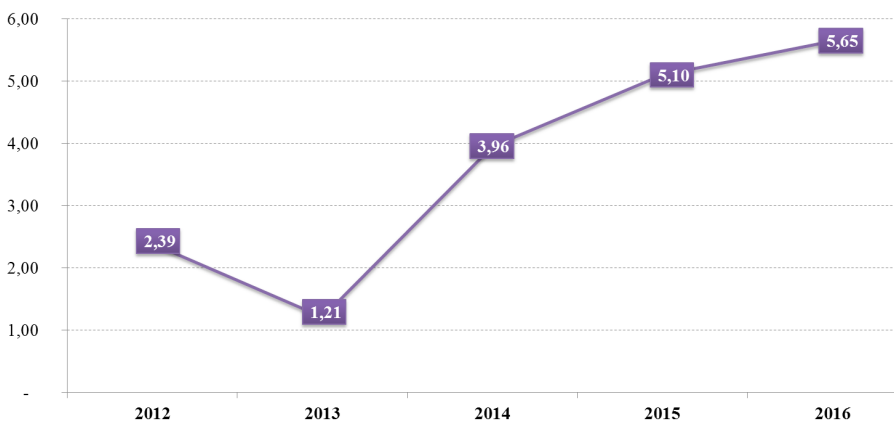
тичної бази ВООЗ за показниками легального та нелегального споживання алкоголю в літрах абсолютного спирту на одну особу у віці від 15 років. Інформація про роздрібний товарообіг алкогольних напоїв ( $RS_{alcohol}$ ) визначається за формулою 2.2 та має формуватись на основі звітів виробників і підприємств оптової торгівлі з переведення в дал 100% спирту на основі конвертаційних факторів за видами алкогольної продукції (горілка та горілка особлива; слабоалкогольні напої; інші лікєро-горілчані вироби; коньяк; вина виноградні натуральні, включаючи вина з додаванням спирту та міцні; вина газовані; вермути; пиво).

Оскільки для ринку тютюнових виробів України характерним є як контрабанда в Україну, так і за її межі, на другому етапі необхідно проводити коригування обсягів реалізації на суму розбіжностей між експортом тютюнових виробів України та імпортом країн-партнерів. Це дає змогу вираховувати обсяги тютюнової продукції, яка задекларована суб'єктами ринку як реалізована на території України, а насправді, контрабандою вивезена за її межі.

З метою такої оцінки необхідно використовувати показник торгового розриву

(Trade Gap, TG), який визначається за методом дзеркальної статистики. Цей метод дає змогу порівняти дані з різних джерел інформації щодо певного потоку товарів між країнами. Інформаційною основою для розрахунку такого показника є база даних статистики товарообігу ООН (UN comtrade – United Nations Commodity Trade Statistics Database) [14]. На основі обсягів експорту й імпорту тютюнових виробів за кодом УКТ ЗЕД 240220 розраховується торговий розрив у показниках маси (кілограми) та переводиться у кількісні показники (штуки) з використанням конвертаційного фактора (формула 3.1). Цей показник відображає частину обсягів експорту тютюнових виробів з України, що не покривається відповідним імпортом країни-партнера.

Розрахований за формулою 3.1 торговий розрив протягом 2012–2016 рр. має зростаючу динаміку та варіюється в межах від 1,21 до 5,65 млрд штук сигарет (рис. 3). Аналізуючи динаміку торгового розриву (рис. 3), варто зазначити, що в 2013 та 2016 рр. результати розрахунків збігаються з висновками міжнародних експертів. Згідно з дослідженням нелегального ринку тютюнових виробів в ЄС, Норвегії та Швейцарії, проведеного між-



**Рис. 3. Динаміка розбіжності між експортом тютюнових виробів України та імпортом відповідних країн (торгового розриву) в 2012–2016 рр., млрд шт.\***

\* Побудовано на основі [12].



народною аудиторською компанією KPMG, Україна посіла перше місце в 2016 р. як країна-джерело постачання контрабандних сигарет у Європу з обсягом 5,8 млрд шт. Торговий розрив 2016 р., розрахований на основі методу дзеркальної статистики, є близьким до цієї цифри. Погоджуючись з експертами KPMG, вважаємо, що такі обсяги можна пов'язати з контрабандою продукції (виробництва Білорусії, Китаю та ОАЕ), що проходить через територію України транзитом. Цей показник також містить легально вироблені в Україні сигарети, призначені для реалізації на внутрішньому ринку, але ввезені до країни-партнера незаконно.

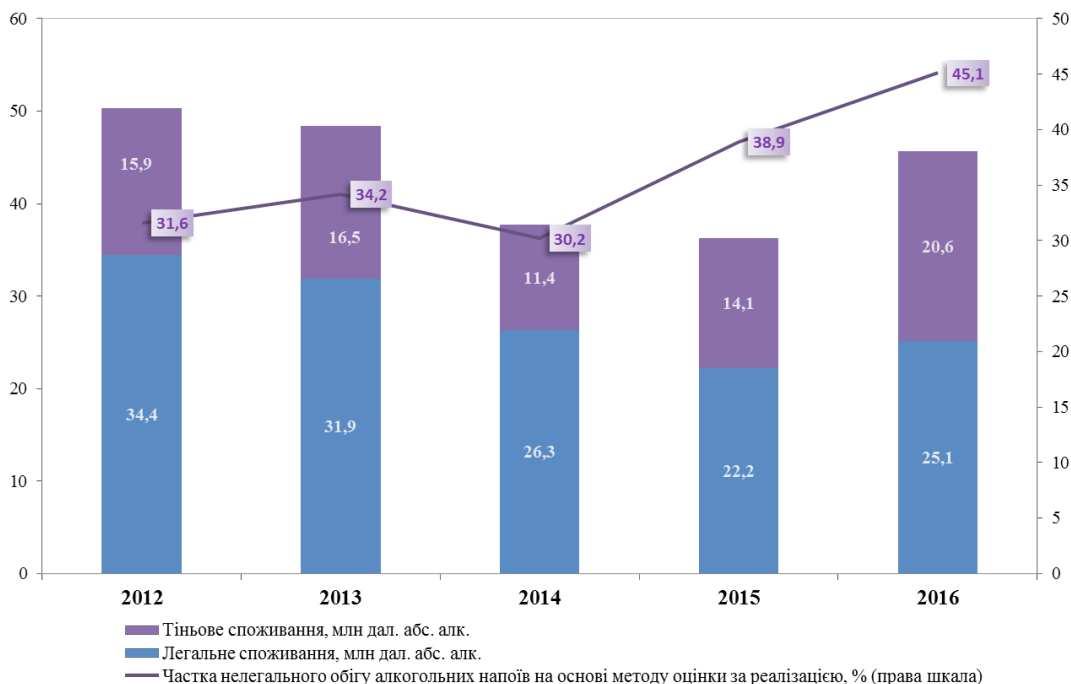
Для тютюнових виробів розрахунки проводять за двома сценаріями. За першим сценарієм обсяг нелегального обігу тютюнових виробів розраховується як різниця між обсягами споживання тютюнових виробів в Україні та обсягом роздрівної торгівлі, який

скориговано на обсяг відповідного торгового розриву (формула 4.1). За другим сценарієм розрахунки проводять аналогічно, проте без коригування на цей показник.

З урахуванням специфіки ринку тютюнових виробів на третьому етапі нелегальний обіг визначається на основі розбіжностей між обсягами споживання та скоригованим обсягом реалізації (сценарій 1) або обсягом реалізації (сценарій 2) в роздрібній мережі України за формулою 5.1.

За сценарієм 1, відповідно до наших припущень, нелегальний ринок тютюнових виробів складається з нелегально вироблених та реалізованих сигарет як на території України, так і за її межами. Для ринку алкогольних напоїв обсяг нелегального обігу визначається за формулою 5.2.

Наступним кроком цього етапу є розрахунок частки нелегального обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів (IMS) че-



**Рис. 4. Динаміка споживання алкогольних напоїв та частки їх нелегального обігу у 2012–2016 рр.**

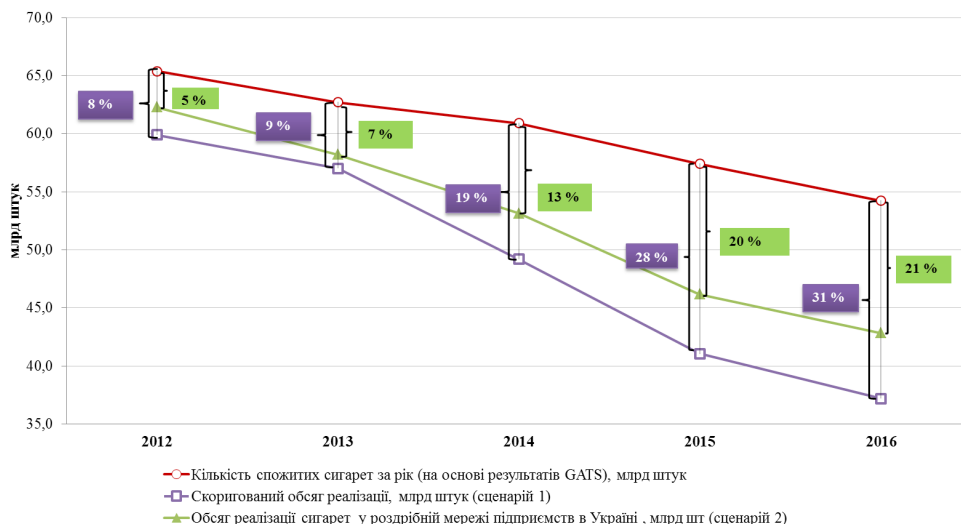
рез зіставлення нелегального обігу (ІМ) та загального споживання (ТС) в Україні (формула 6.1). Так, на рис. 4 показано динаміку обсягів легального та нелегального споживання алкогольних напоїв та частки їх нелегального обігу протягом 2012–2016 рр. Можна побачити, що в період з 2012 р. по 2014 р. спостерігався спад усіх показників, а з 2014 р. по 2016 р. – підйом. Протягом аналізованого періоду зазначена частка варіювалась в межах від 30,2% до 45,1% та в середньому становила 36%.

Частка нелегального обігу тютюнових виробів, оцінена за формулою 6.1, протягом 2012–2016 рр. з урахування двох сценаріїв показана на рис. 5.

За сценарієм 1 цей показник коливався в межах від 8 до 31% та в середньому становив 19,3%. Рівень тіньової економіки, за розрахунками Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, становить 34% офіційного ВВП. За нашими розрахунками, нелегальний обіг тютюнових виробів становить майже 20% тіньової економіки, а

оскільки він є одним з найбільших, можна дійти висновку, що отримані результати є відображенням об'єктивної реальності. За другим сценарієм частка нелегального обігу в середньому за аналізований період є меншою і становить 13,1%.

Необхідно зазначити, що отримані результати щодо частки нелегального обігу тютюнових виробів є значно вищими, ніж показники представників бізнесу. Так, за даними експертів “Філіп Морріс Україна” ця частка в 2015 р. становила 1,1–1,2% (2013 р. – 10%) [15], а компанії TNS – 2,2% в 2016 р. та 2,6% в 2017 р. [16]. Відповідно до висновків експертів міжнародних організацій, оцінка бізнесу нелегального обігу тютюнових виробів не є незаангажованою, оскільки існує ймовірність виробництва нелегальної продукції офіційними виробниками. Можливими схемами цього можуть бути завищення собівартості тютюнових виробів, які призначені для легальної реалізації, при одночасному недотриманні технічних умов щодо вмісту тютюнової сировини у них. За рахунок цього виникає додат-



**Рис. 5. Динаміка споживання тютюнових виробів та частки їх нелегального обігу у 2012–2016 рр.\***

\* Побудовано на основі даних Державної служби статистики України, Глобального опитування дорослих щодо вживання тютюну (GATS) у 2017 р. та бази даних статистики товарообігу ООН (UN Comtrade).

ковий ресурс для виготовлення нелегальної тютюнової продукції.

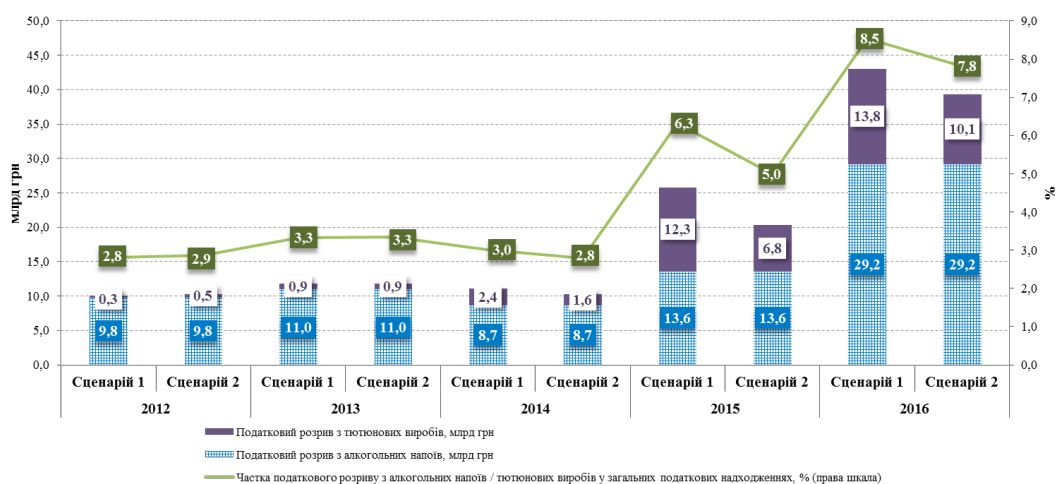
На четвертому етапі, з метою визначення втрат податкових надходжень акцизного податку та ПДВ з алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні, розраховується податковий розрив (Tax Gap). Цей показник необхідний для розуміння обсягів заниження об'єкта оподаткування та є основою для розробки ефективних стратегій і заходів їх реалізації у сфері протидії правопорушенням. Податковий розрив для тютюнових виробів розраховується за формулою 7.1, для алкогольних напоїв – за формулою 7.2, та базується на визначенні втрат акцизного податку, ПДВ та п'ятивідсоткового роздрібно-акцизного податку від нелегального обігу такої продукції. За формулою 8.1 розраховуються частка податкового розриву з алкогольних напоїв та тютюнових виробів (Tax Gap Share) у загальних податкових надходженнях (рис. 6).

За результатами розрахунків (рис. 6) можна побачити, що протягом 2015–2016 рр. спостерігається значний приріст тіньової еко-

номіки на ринку тютюнових виробів та алкогольних напоїв, який можна пояснити спадною економічною динамікою, зниженням реальних доходів, купівельної спроможності громадян та іншими факторами. Відповідно, втрати державного бюджету України від несплати акцизного податку, ПДВ та роздрібно-акцизу з алкогольних напоїв / тютюнових виробів в 2016 р. оцінюються в розмірі 43 млрд гривень за першим сценарієм та 39,4 млрд гривень – за другим. Частка втрат надходжень акцизного податку та ПДВ від нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів в загальних податкових надходженнях в 2016 р. становила за першим сценарієм 8,5%, за другим – 7,8%.

**Висновки.** Результати проведеного дослідження дають змогу сформулювати такі висновки.

1. Незаконна торгівля алкогольними напоями / тютюновими виробами позбавляє державу податкових надходжень та підвищує доступність таких підакцизних товарів в усьому світі, збільшуючи смертність від їх надмірного споживання. У зв'язку з цим



**Рис. 6. Податковий розрив від нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів та його частка в загальних податкових надходженнях у 2012–2016 рр.\***

\* Побудовано на основі даних Податкового кодексу України, Державної служби статистики України та Державної фіскальної служби України

надзвичайно актуальним питанням є впровадження сучасних інноваційних технологій контролю за обігом таких товарів. Першим кроком до цього є розробка методики оцінки нелегального обігу підакцизних товарів, що дасть змогу фіскальним органам отримувати інформацію про обсяги недонадходження акцизного податку та ПДВ, ефективність заходів контролю за нелегальним обігом.

2. Відповідно до особливостей розвитку алкогольного та тютюнового сегментів ринку підакцизних товарів України найбільш оптимальним для оцінки рівня нелегального обігу в цих сегментах є використання макрометодів, зокрема методу оцінки за реалізацією. Крім цього, корисним інструментом для розуміння обсягів заниження об'єкта оподаткування є вимірювання податкового розриву внаслідок нелегального обігу підакцизних товарів.

3. На основі зіставлення та порівняння різних джерел статистичної інформації для оцінки нелегального обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів доцільно використовувати офіційну статистику ДССУ, базу даних статистики товарообігу ООН, дані ВООЗ та другого Глобального опитування дорослих щодо вживання тютюну.

4. Методика оцінки обсягів нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів, розроблена та запропонована у статті, складається з чотирьох етапів, які передбачають визначення: а) обсягів споживання алкогольних напоїв / тютюнових виробів та обсягів їх реалізації в роздрібній мережі; б) торгового розриву та коригування обсягу реалізації сигарет в роздрібній мережі; в) обсягів та частки нелегального обігу; г) податкового розриву та його частки у загальних податкових надходженнях.

5. За Методикою оцінено відповідні частки нелегального обігу підакцизних товарів, які в середньому протягом 2012–2016 рр. становили для алкогольних напоїв

36%, а для тютюнових виробів за сценарієм коригування обсягу реалізації на торговий розрив – 19,3%, за сценарієм без коригування – 13,1%. У свою чергу, частка втрат надходжень акцизного податку та ПДВ від нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів в загальних податкових надходженнях протягом аналізованого періоду становила в середньому за першим сценарієм 4,8%, за другим – 4,4%.

### Список використаних джерел

1. Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіншової економіки: Наказ Міністерства економіки України від 18.02.2009 р. № 123. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=4bb297a0-c900-404f-8c6f-5f76f18b1503>.
2. Schneider F. *The shadow economy and work in the shadow: what do we (not) know?* [Electronic resource] // IZA Discussion papers 6423 Institute for the study of labour (IZA). – 2012. – 73 p. – Access mode : <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf>
3. Лейфура М.В. Основні методики оцінки рівня тіншової економіки та її динаміка в Україні // [Електронний ресурс] Економіка. Управління. Інновації. – 2013. – № 2. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui\\_2013\\_2\\_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2013_2_46.pdf).
4. Олефір В. Оцінка обсягів нелегального обігу підакцизних товарів / В. Олефір // Економіст. – 2013. – № 10. – С. 4–8.
5. Попова М.Н. Методы оценки и государственного регулирования теневое сектора виноградарско-винодельческой отрасли АПК Украины // Вестник Полоцкого государственного университета. – Серия D “Экономические и юридические науки” : научно-теоретический журнал. – 2014. – № 14. – С. 119–122.
6. Исаров О. Б. Теневой сектор в сфере алкогольного бизнеса: оценка и методы государственного воздействия / О. Б. Исаров // Экономическая наука современной России. – 2001. – № 2. – С. 111–124.

7. *Measuring tax gaps 2017 edition: Methodological annex* [Electronic resource]. // HMRC. – 2017. – Access mode : <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>.

8. Merriman D. *Tool 7. Smuggling. Understand, measure and combat tobacco smuggling. Economics of tobacco toolkit*. Washington DC, The World Bank. 2001 [Electronic resource]. – Access mode : [https://www.researchgate.net/publication/242144937\\_Understand\\_Measure\\_and\\_Combat\\_Tobacco\\_Smuggling](https://www.researchgate.net/publication/242144937_Understand_Measure_and_Combat_Tobacco_Smuggling)

9. Ross H. *Understanding and measuring cigarette tax avoidance and evasion: A methodological guide* [Electronic resource] / Hana Ross. – Access mode : [https://tobacconomics.org/wp-content/uploads/2015/03/Ross\\_Methods\\_to\\_Measure\\_Illicit\\_Trade\\_03-17-15.pdf](https://tobacconomics.org/wp-content/uploads/2015/03/Ross_Methods_to_Measure_Illicit_Trade_03-17-15.pdf).

10. *Контроль над тютюном в Україні. Другий Національний звіт*. – К. : МОЗ України, ДУ “Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України”, 2014. – 128 с.

11. *Глобальне опитування дорослих щодо вживання тютюну GATS* [Електронний ресурс] // Україна. – 2017. – Режим доступу : [http://www.kiis.com.ua/materials/pr/20170904\\_GATS/UKR\\_GATS\\_2017\\_ES\\_UA\\_web.pdf](http://www.kiis.com.ua/materials/pr/20170904_GATS/UKR_GATS_2017_ES_UA_web.pdf).

12. *UN Comtrade Database* [Electronic resource]. – Access mode : <https://comtrade.un.org/data>.

13. *Тіньовий ринок сигарет в Україні скоротився в десять разів* [Електронний ресурс] // UNIAN. – Режим доступу : <https://economics.unian.ua/agro/1300204-tiniovii-rinok-sigaret-v-ukrajini-skorotivsiya-v-desyat-raziv.html>

14. *В табачном дыму: почему растет черный рынок сигарет* [Электронный ресурс] // Liga. – 2017. – Режим доступа : <http://biz.liga.net/ekonomika/prodovolstvie/stati/3714126-v-tabachnom-dymu-pochemu-rastet-chnyry-rynok-sigaret.htm>.

## References

1. *Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsiy rozrakhunku rivnia tinovoi ekonomiky:*

*Nakaz Ministerstva ekonomiky Ukrainy [On approval of Methodical recommendations for calculating the level of the shadow economy: Order of the Ministry of Economy of Ukraine]. Available at: <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=4bb297a0-c900-404f-8c6f-5f76f18b1503>.*

2. Schneider F. (2012). *The shadow economy and work in the shadow: what do we (not) know?* IZA Discussion Papers 6423 Institute for the study of labour. (IZA). Available at: <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf>.

3. Leyfura, M.V. (2013). *Osnovni metodyky otsinky rivnia tinovoi ekonomiky ta yii dynamika v Ukraini* [Basic methods for assessing the level of the shadow economy and its dynamics in Ukraine]. *Ekonomika. Upravlinnya. Innovatsiyi. – Economics. Management. Innovations*. Available at: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui\\_2013\\_2\\_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2013_2_46.pdf).

4. Olefir, V. (2013). *Otsinka obsiahiv nelegalnogo obihu pidaktsyznykh tovariv* [Estimation of volumes of illegal circulation of excisable goods]. *Ekonomist. – Economist*, 10, 4–8 [in Ukrainian].

5. Popova, M.N. (2014). *Metody otsenki i gosudarstvennogo regulirovaniya tenevogo sektora vinogradarsko-vinodelcheskoy otrasli APK Ukrainy* [Methods of assessment and state regulation of the shadow sector of the wine-growing and wine industry of the agroindustrial complex of Ukraine]. *Vestnik Polotskogo gosudarstvennogo universiteta – Bulletin of the Polotsk state university*, 14, 119–122 [in Russian].

6. Isarov, O.B. (2001). *Tenevoy sektor v sfere alkogolnogo biznesa: otsenka i metody gosudarstvennogo vozdeystviya* [The informal sector in the alcohol business: assessment and methods of state influence]. *Ekonomicheskaya nauka sovremennoy Rossii. – Economic science of modern Russia*, 2, 111–124 [in Russian].

7. *Measuring tax gaps 2017 edition: Methodological annex*. (2017). HMRC. Available at: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>.

8. Merriman D. (2001). *Tool 7. Smuggling. Understand, measure and combat tobacco smuggling. Economics of tobacco toolkit*. Washington DC, The

World Bank. Available at: [https://www.researchgate.net/publication/242144937\\_Understand\\_Measure\\_and\\_Combat\\_Tobacco\\_Smuggling](https://www.researchgate.net/publication/242144937_Understand_Measure_and_Combat_Tobacco_Smuggling).

9. Ross, H. (2015). *Understanding and measuring cigarette tax avoidance and evasion: A methodological guide*. Available at: [https://tobaccconomics.org/wp-content/uploads/2015/03/Ross\\_Methods\\_to\\_Measure\\_Illicit-Trade\\_03-17-15.pdf](https://tobaccconomics.org/wp-content/uploads/2015/03/Ross_Methods_to_Measure_Illicit-Trade_03-17-15.pdf).

10. *Kontrol nad tiutunom v Ukraini. Druhyy Natsionalnyy zvit (2014)*. [Tobacco control in Ukraine. Second National Report]. Kyiv: MOZ Ukrainy, DU "Ukrayinskyi instytut stratehichnykh doslidzhen MOZ Ukrainy" [in Ukrainian].

11. *Hlobalne opytuvannia doroslykh shchodo vzhyvannia tiutiunu GATS (2017)*. [Global adult tobacco survey – GATS]. Available at: [http://www.kiis.com.ua/materials/pr/20170904\\_GATS/UKR\\_GATS\\_2017\\_ES\\_UA\\_web.pdf](http://www.kiis.com.ua/materials/pr/20170904_GATS/UKR_GATS_2017_ES_UA_web.pdf).

12. *UN Comtrade Database*. Available at: <https://comtrade.un.org/data>.

13. *Tinovyi rynek syharet v Ukraini skorotyvsia v desiat raziv [The shadow cigarette market in Ukraine shrank by ten times]*. UNIAN. Available at: <https://economics.unian.ua/agro/1300204-tinoviy-rinok-sigarev-v-ukrajini-skorotivsya-v-desyat-raziv.html>.

14. *V tabachnom dymu: pochemu rastet chernyy rynek sigaret. (2017)*. [In tobacco smoke: why is the black cigarette market growing?]. Liga. Available at: <http://biz.liga.net/ekonomika/prodovolstvie/stati/3714126-v-tabachnom-dymu-pochemu-rastet-chernyy-rynok-sigaret.htm>.

Стаття надійшла до редакції 21.02.2018.