

ПРАВОВІ ФОРМИ РЕАЛІЗАЦІЇ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ ТА ДЕРЖАВАХ ЄС

*Статтю присвячено вивченню проблем правового регулювання акцизного оподаткування в умовах підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Охарактеризовано основні засади *acquis communautaire* у сфері акцизного оподаткування. Визначено можливості запозичення позитивного досвіду держав ЄС в національну податкову систему.*

Ключові слова: непрямі податки, акцизне оподаткування, акцизний збір, ЄС, директива.



**Чайка Вікторія
Вікторівна,**

кандидат юридичних
наук, доцент
кафедри міжнарод-
ного права
Національного
університету Дер-
жавної податкової
служби України

Непрямі податки здавна були органічною частиною фінансового господарства будь-якої держави. Історичний розвиток інституту непрямого оподаткування був пов'язаний з циклічним повторенням протягом років періодів свого піднесення та спаду. У XX ст. деякі держави перейшли від обкладення непрямыми податками окремих товарів до універсальних об'єктів оподаткування. Непряме оподаткування поширилося практично на всі обмінні операції, включаючи торгівлю послугами. Необхідно погодитися з О. Кудряшовою стосовно того, що після періоду занепаду непрямого оподаткування у зв'язку із запровадженням податку з доходів фізичних осіб, який тривав з кінця XIX ст. до середини XX ст., непрямі податки знову стали відігравати значну роль в податкових системах окремих держав і в міжнародній торгівлі. Запровадження в ЄС ПДВ і його стрімке поширення у світі можна назвати однією з найбільших подій в міжнародній економіці та сучасній фінансовій науці [1, с. 1].

К. Лукічев визначає систему непрямого оподаткування як найбільш зручний для мобілізації доходів до казни фінансово-правовий механізм, що дозволяє оперативної та регулярно акумулювати необхідні для функціонування держави великі суми; у ньому закладені можливості впливу на фінансову систему, тобто стимулювання або стримування суспільних відносин

у сфері виробництва тих чи інших товарів, і можливості регулювання споживання [2, с. 4].

Слід підкреслити, що непрямі податки тісно пов'язані з міжнародною торгівлею, на регулювання якої на сучасному етапі істотно впливає СОТ. Побудова відносин між Україною та її торговими партнерами, що є учасниками СОТ, вимагає розробки проблеми непрямих податків на високому теоретичному рівні. Важливого значення також набувають такі дослідження в процесі зміни та вдосконалення українського законодавства в рамках виконання Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2013 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [2] та у зв'язку з майбутнім підписанням Україною і державами ЄС Угоди про асоціацію.

Фундаментальний внесок у дослідження проблеми правового регулювання непрямого оподаткування зробили Д. Вінницький, Л. Воронова, М. Кучерявенко, С. Шохін та ін. Юридичну природу акцизних податків з позицій теорії фінансового права вивчали Л. Баразгова, Г. Бех, Г. Єфремкіна, О. Кудряшова, К. Лукічев, А. Майорова, М. Шаренко, Є. Шарніна.

Проте більшість робіт вчених не відображають останніх тенденцій законодавчого регулювання акцизної політики в контексті завершення переговорів щодо підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Отже, уточнення теоретичних уявлень і розробка означеної проблематики має велике значення для розвитку на-

уки фінансового права на сучасному етапі. Ще однією причиною цього, на наш погляд, є складний, багатоаспектний характер суспільних відносин, що виникають з приводу акцизного оподаткування, і врегульовані нормами різних інститутів галузі фінансового права. Зокрема, такі відносини входять до предмету регулювання бюджетного, податкового права, інституту державного фінансового контролю тощо.

Метою статті є аналіз окремих аспектів податкового законодавства ЄС і оцінка перспектив використання практики правового регулювання акцизного оподаткування держав ЄС в національній податковій системі.

Необхідно зазначити, що довгий час у державах ЄС сфера акцизних податків залишалася поза межами процесу гармонізації. Однак негативний вплив (втрата бюджетних надходжень, шахрайство з фінансовими ресурсами та підакцизними товарами), спричинений розбіжностями у системі акцизних зборів держав-членів, не тільки викривляв конкуренцію, а й перешкоджав нормальному функціонуванню внутрішнього ринку ЄС.

Початкова пропозиція Єврокомісії щодо ставок акцизу на пиво, вино та алкогольні напої базувалася на ідеї встановлення єдиних у всьому Співтоваристві ставок. Проте жодна з держав-членів не прийняла таку пропозицію. Тоді Єврокомісія запропонувала встановити лише мінімальні ставки, що і були встановлені Директивою 92/84/ЄЕС щодо зближення ставок акцизного збору на алкоголь і алкогольні напої [3, с. 29].

На думку Т. Горянської, процес гармонізації цього податку в ЄС пов'язаний з рядом специфічних труднощів, а саме: по-перше, акцизним збором обкладаються товари широкого споживання (алкогольні напої, тютюнові вироби), і їх гармонізація зачіпає інтереси практично всіх верств населення; по-друге, в ряді країн ЄС акцизний збір є частиною державної монополії на торгівлю деякими товарами (наприклад, у Франції – це торгівля вином і тютюновими виробами); по-третє, уніфікацію ставок акцизного збору необхідно погоджувати з правилами єдиної політики в галузі сільського господарства (вино, цукор, тютюн), енергетики та транспорту (нафтопродукти), з умовами угод ЄС з окремими групами країн, що розвиваються, (чай, кава) тощо; по-четверте, треба враховувати розбіжності в стандартах, вимогах щодо захисту споживачів, національних традиціях, смаках [4, с. 69].

Отже, гармонізації на рівні Співтовариства зазнали лише три категорії товарів:

- спирт та алкогольні напої;
- тютюнові вироби;
- енергетичні продукти (дизельне паливо; нафтопродукти, зокрема, бензин і газолін; електроенергія; природний газ; кам'яне вугілля та кокс) [5, с. 70].

Узагалі законодавство ЄС у сфері акцизних зборів здебільшого було сформовано у зв'язку із заснуванням внутрішнього ринку 1 січня 1993 р., що передбачав скасування внутрішніх податкових кордонів між державами-членами ЄС.

Основними чинними нормативно-правовими актами у сфері акцизного

оподаткування є 6 директив Ради ЄС та два регламенти Єврокомісії. До них, зокрема, належать:

- Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» [6, с. 21–27];

- Директива Ради 92/84/ЄЕС щодо зближення ставок акцизного збору на алкоголь і алкогольні напої [3, с. 29];

- Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» [7, с. 46–47];

- Директива Ради 2003/96/ЄС, що реорганізує систему оподаткування енергетичної продукції та електроенергії Співтовариства [8, с. 51–70];

- Директива Ради 2008/118/ЄС «Про загальний режим акцизів та скасування Директиви 92/12/ЄЕС» [9, с. 12–30];

- Директива Ради 2011/64/ЄС щодо структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби [10, с. 24–36];

- Регламент Комісії ЄС № 3199/93 щодо взаємного визнання процедури повної денатурації спирту для цілей звільнення від сплати акцизного збору [11, с. 12–15];

- Регламент Комісії ЄС 684/2009, що імплементує Директиву Ради 2008/118/ЄС щодо комп'ютеризованих процедур при переміщенні підакцизних товарів на умовах відстроченої сплати податку [12, с. 24–64].

А тепер зупинимось на основних положеннях *acquis communautaire* у сфері акцизного оподаткування. Згідно з п. 1 ст. 3 Директиви 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» [6, с. 21–27] акцизний збір на пиво визначається, виходячи

з кількості гектолітрів/градусів густини Плато чи кількості гектолітрів/градусів фактичної спиртової міцності за об'ємом кінцевого продукту. Пільгові ставки можуть встановлюватися для слабоалкогольних напоїв (суміш пива з безалкогольними напоями), а також у випадку, якщо виробники продукції – невеликі пивоварні заводи (п. 1–2 ст. 4). Розділ II згаданої Директиви визначає порядок стягнення акцизного збору на вино у державах-членах ЄС.

До підакцизних товарів Директивою 92/83/ЄЕС віднесено також:

- напої, отримані в результаті бродиння (ферментації) інші, ніж пиво та вино (розділ III);
- проміжні продукти (розділ IV);
- етиловий спирт (розділ V).

Підакцизною вважається вся алкогольна продукція, що вироблена у державах-членах, а також та, що ввезена до ЄС з третіх країн.

Статтею 27 Директиви 92/83/ЄЕС передбачено випадки звільнення підакцизної продукції від акцизного збору. Отже, алкоголь звільняється від сплати податку, якщо він:

- денатурований відповідно до вимог будь-якої держави-члена;
- денатурований та використовується для виготовлення продукції, що не призначена для споживання людиною;
- використовується для виробництва оцту, ліків або в якості ароматизатора для продуктів харчування.

Доцільно зауважити, що основні підходи щодо регулювання оподаткування підакцизних товарів і правила стягнення акцизного збору в державах-членах ЄС сформовано в Дирек-

тиві Ради 2008/118/ЄС «Про загальний режим акцизів та скасування Директиви 92/12/ЄЕС» [9, с. 12–30], що набрала чинності 15 січня 2009 р. і почала діяти у межах всього ЄС з 1 квітня 2010 р. Зокрема, цей документ містить загальний механізм встановлення акцизних зборів на товари та послуги, можливість звільнення від акцизних зборів та компенсації акцизних зборів на умовах, що визначаються державами-членами.

Положення Директиви 2008/118/ЄС було частково враховано під час підготовки розділу VI «Акцизний податок» Податкового кодексу України [13]. За даними Департаменту співробітництва з ЄС Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [14, с. 3] положення згаданої Директиви, що залишились нереалізованими у вітчизняному законодавстві, будуть імplementовані протягом 2 років після набуття чинності Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

На наш погляд, заслуговує на увагу досвід стягнення акцизного збору з тютюнових виробів у державах ЄС. Директива Ради 2011/64/ЄС щодо структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби [10, с. 24–36]:

- визначає категорії тютюну, що виробляється в державах-членах ЄС (сигарети, сигари і сигарилі (маленькі сигари), дрібно рублений тютюн, призначений для скручування сигарет, інший тютюн для паління);
- запроваджує загальні принципи оподаткування вироблюваного тютюну;
- передбачає, що кожна держава-член може застосовувати загальний акцизний збір (специфічна складова

плюс адвалерна складова без урахування ПДВ), розмір якого повинен складати 57% від середньозваженої роздрібної ціни сигарет, що відпускаються для споживання і не повинен бути нижчим 64 євро за 1000 сигарет незалежно від середньозваженої роздрібної ціни;

- визначає мінімальні ставки для дрібно рубленого тютюну, призначеного для скручування сигарет, а саме 40% від середньозваженої роздрібної ціни або 40 євро за кілограм;

- визначає мінімальні ставки для сигар і сигарил, а саме 5% від роздрібної ціни, включаючи всі податки, або 12 євро за 1000 одиниць або за кілограм;

- визначає мінімальні ставки для іншого тютюну для паління, а саме 20% від роздрібної ціни, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм.

Положення означеної вище Директиви повинні бути враховані в законодавстві України (відповідно до графіку імплементації, складеному Міністерством економічного розвитку і торгівлі України [14, с. 4]) протягом 2 років після набуття чинності Угодою про асоціацію за винятком статей 7.2, 8–12, 14.1, 14.2, 14.4, 18–19, графік імплементації для яких буде встановлений окремо Радою Асоціації.

Практичними кроками нашої держави в напрямі інтеграції до ЄС, на нашу думку, також повинно стати вирішення комплексу проблем, пов'язаних із вступом України до цього угруповання:

- приведення у відповідність до норм ЄС вітчизняного торгового режиму і створення на цій основі все-

охоплюючої та поглибленої зони торгівлі;

- отримання нашою державою статусу асоційованого (а згодом і повноправного) члена ЄС.

Для досягнення зазначених цілей вважаємо за доцільне продовження подальшого відкритого і системного обговорення на державному рівні, у наукових колах, засобах масової інформації проблем і перспектив розвитку України у контексті завершення переговорів щодо підписання Угоди про асоціацію з ЄС.

Список використаних джерел:

1. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика : учеб. пособ. / Кудряшова Е. В.; [науч. ред. Шохин С. О.]. – М. : Wolters Kluwer, 2006. – 304 с.

2. Лукичев К. Е. Правовое регулирование акцизного обложения алкогольной и табачной продукции в Российской Федерации: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / К. Е. Лукичев. – М., 2007. – 20 с.

3. Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2013 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Розпорядження № 157-р : станом на 25 березня 2013 р. // Урядовий кур'єр. – 2013. – № 71.

4. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation on the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. – № L 316. – 1992. – P. 29.

5. Горянська Т. В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах / Горянська Т. В. // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 7. – С. 68–72.

6. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Вовк Т., Водяніков О., Коноваленко І. – Х. : Консум, 2003. – 960 с.

7. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. – № L 316. – 1992. – P. 21–27.

8. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene // Official Journal. – № L 291. – 1995. – P. 46–47.

9. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal. – № L 283. – 2003. – P. 51–70.

10. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal. – 2009. – № L 9. – P. 12–30.

11. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of

excise duty applied to manufactured tobacco (codification) // Official Journal. – 2009. – № L 176. – P. 24–36.

12. Commission Regulation (EC) № 3199/93 of 22 November 1993 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty // Official Journal. – 1993. – № L 288. – P. 12–15.

13. Commission Regulation (EC) № 684/2009 of 24 July 2009 implementing Council Directive 2008/118/EC as regards the computerised procedures for the movement of excise goods under suspension of excise duty // Official Journal. – 2009. – № L 197. – P. 24–64.

14. Податковий кодекс України : станом на 1 жовтня 2013 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.

15. Домовленості щодо співробітництва у сфері оподаткування в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ucipr.kiev.ua/userfiles/taxation.doc.

Чайка В. В. Правовые формы реализации акцизной политики в Украине и государствах ЕС.

*Статья посвящена изучению проблем правового регулирования акцизного налогообложения в условиях подписания Соглашения об ассоциации между Украиной и ЕС. Охарактеризованы основные принципы *acquis communautaire* в сфере акцизного налогообложения. Определены возможности заимствования позитивного опыта государств Евросоюза в национальную налоговую систему.*

Ключевые слова: непрямые налоги, акцизное налогообложение, акцизный сбор, ЕС, директива.

Chayka V. V. Legal forms of excise policy realization in Ukraine and EU member states.

The article deals with the problems of the legal regulation of excise taxation under conditions of the EU-Ukraine Association Agreement signing. The theme actuality and its connection with important scientific and practical tasks have been substantiated. The theme scientific development degree has been determined. The research objective has also been formulated.

The norms of certain operating EU Council Directives (which determine the basic principles of excisable goods' taxation regulating and rules of excise duties levy in the EU Member States) are analyzed in the major part of the article. In particular, it is underlined that the sphere of excise duties remained beyond the limits of harmonization process in the EU Member States for a long time. However divergences in the EU Member States' excise duties system not only distorted a competition but also hindered to the normal functioning of the EU internal market.

It is found out that in this connection the European Commission suggested to set unified excise duties rates on beer, wine and other alcoholic beverages in all Community. However such idea was accepted by none of the EU Member States. It is mentioned that a compromise in this situation became the adoption of Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, which set only minimum rates for the EU Member States.

It is revealed that only three categories of goods have been harmonized at the Community level: alcohol and alcoholic beverages; manufactured tobacco; energy products.

It is stated that the EU excise duties legislation was mostly formed in connection with the of internal market foundation on January, 1 in 1993, which envisaged abolition of internal tax borders between the EU Member States.

At the same time attention was paid to the fact that requirements of Council Directive 2008/118/EU of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC were partly taken into account during preparation of Chapter VI «The Excise Tax» of the Tax Code of Ukraine. It is separately emphasized that the provisions of the mentioned Directive, which remained unrealized in the domestic legislation, must be implemented during 2 years after EU Ukraine Association Agreement going into effect by the data of Department of cooperation with the European Union, the Ministry of economic development and trade of Ukraine.

Possibilities of borrowing positive experience of the EU Member States are determined in relation to a structure and rates of excise duties on manufactured tobacco foreseen by the Council Directive 2011/64/EU in the national tax system.

*On the basis of analysis of the positions formulated in scientific literature and legal analysis of *acquis communautaire* in the field of excise taxation the conclusion has been drawn that in the future Ukraine needs to bring to conformity its own tax legislation with the standards of the European Union. The main reason of it is aspiration of our state to sign the EU Ukraine Association Agreement which envisages creation of Deep and Comprehensive Free Trade Area.*

Key words: indirect taxes, excise taxation, excise duties, EU, a directive.