

Касьяненко Л.М.

Університет державної фіскальної служби України

Атаманчук Н.І.

Університет державної фіскальної служби України

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ІЗ ЗАКОНОДАВСТВОМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ПРО АКЦИЗНЕ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті здійснюється порівняльний аналіз особливостей адміністрування та правового регулювання акцизного податку в країнах ЄС та в Україні. Досліджено відповідність норм Податкового кодексу України положенням директив ЄС із питань акцизного оподаткування, а саме: Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року «Про загальний режим акцизних зборів»; Директиви Ради 92/83/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року; Директиви Ради 92/84/ЄС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року; Директиви № 92/79/ЄС Ради ЄС «Про зближення оподаткування сигарет» від 19 жовтня 1992 року; Директиви № 92/80/ЄС Ради ЄС «Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети» від 19 жовтня 1992 року; Директиви Ради 95/59/ЄС «Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів» від 27 листопада 1995 року; Директиви Ради № 2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)» від 21 червня 2011 року; Директиви Ради № 2003/96/ЄС «Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії» від 27 жовтня 2003 року; Директиви Ради 92/82/ЄС «Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти» від 19 жовтня 1992 року; Директиви Ради 92/81/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти» від 19 жовтня 1992 року; Директиви Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» від 27 листопада 1995 року. Визначено можливості запозичення позитивного досвіду держав Євросоюзу і внесення змін до чинного податкового законодавства України. Встановлено, що норми директив щодо акцизного оподаткування певною мірою враховані в законодавстві України. Відмінностями, які потребують подальшого врегулювання, залишаються норми щодо визначення поняття об'єкта оподаткування та дати виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку; визначення таких підакцизних товарів, як пиво та спирт етиловий; розміру ставок акцизного податку; податкових пільг тощо.

Ключові слова: оподаткування, акцизне оподаткування, гармонізація, непрямі податки, держави-члени ЄС, директиви ЄС, акциз.

Постановка проблеми. Виходячи з євроінтеграційних процесів, що відбуваються в Україні, актуальним залишається визначення конкретних кроків щодо гармонізації вітчизняного механізму акцизного оподаткування з відповідними нормами Європейського Союзу (далі – ЄС). Саме тому важливим у цьому питанні є детальний аналіз відповідних Директив ЄС у сфері акцизного оподаткування із виокремленням тих їх положень, що мають обов'язковий характер, та положень, які дають змогу державам-членам самостійно вирішувати певні питання щодо оподаткування гармонізованих підакцизних товарів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти акцизного оподаткування, у тому числі особливостей гармонізації законодавства України про акцизне оподаткування з вимогами ЄС, досліджували такі вчені, як: С. Владика, М. Казацька, В. Коротун, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, Н. Новицька, А. Нонко, Н. Пришва, А. Соколовська, І. Хлебнікова, В. Чайка, М. Ярош, К. Яценко та ін. Однак постійні зміни податкового законодавства щодо акцизного оподаткування, а також розмаїття підакцизних товарів у світовій та європейській практиці оподаткування спричиняють необхідність здійснення подальших наукових досліджень у зазначеному напрямі.

Метою дослідження є вивчення положень директив ЄС із питань акцизного оподаткування у контексті відповідності нормам Податкового кодексу України (далі – ПК України), порівняння спільних рис та відмінностей, які потребують подальшого врегулювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нині вітчизняне законодавство потребує узгодження з положеннями таких Директив ЄС, як: Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року «Про загальний режим акцизних зборів» [1]; Директива Ради 92/83/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року [2]; Директива Ради 92/84/ЄС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року [3]; Директива № 92/79/ЄС Ради ЄС «Про зближення оподаткування сигарет» від 19 жовтня 1992 року [4]; Директива № 92/80/ЄС Ради ЄС «Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети» від 19 жовтня 1992 року [5]; Директива Ради 95/59/ЄС «Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів» від 27 листопада 1995 року [6]; Директива Ради № 2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)» від 21 червня 2011 року [7]; Директива Ради № 2003/96/ЄС «Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії» від 27 жовтня 2003 року [8]; Директива Ради 92/82/ЄС «Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти» від 19 жовтня 1992 року [9]; Директива Ради 92/81/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти» від 19 жовтня 1992 року [10]; Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» від 27 листопада 1995 року [11].

Необхідно зазначити про те, що з підписанням Угоди про асоціацію [12] Україною зроблено певні кроки щодо імплементації вищевказаних директив, однак здебільшого вони стосувалися підвищення ставок акцизного податку на певні підакцизні товари відповідно до мінімальних розмірів, встановлених в ЄС. Однак правовий механізм справляння акцизного податку в Україні нині суттєво відрізняється від механізму, передбаченого у країнах ЄС.

Основним документом, що регулює справляння акцизного податку в ЄС, є Директива 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року «Про загальний режим акцизних зборів» (далі – Директива 2008/118/ЄС

[1], якою встановлені загальні засади оподаткування підакцизних товарів з метою їх вільного обігу всередині ЄС для забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку. Відмінності норм ПК України та Директиви 2008/118/ЄС полягають у визначенні поняття об'єкта оподаткування та дати виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку. ПК України датою виникнення податкових зобов'язань для товарів, що виготовлені на території України, визначає дату їх реалізації [13, ст. 216]. Директивою 2008/118/ЄС визначено, що податкові зобов'язання виникають у момент випуску підакцизних товарів для їх споживання [1, ст. 7]. Отже, сплата акцизного податку під час придбання марок акцизного податку не відповідає суті акцизного податку як непрямого податку на споживання та суперечить іншим положенням ПК України, оскільки сума податку перераховується виробником тютюнових виробів до дати виникнення податкових зобов'язань (п. 216.1. ст. 216 ПК України), до виникнення об'єкта оподаткування (пп. 213.1.1. п. 213.1. ст. 213 ПК України) та за невизначеної бази оподаткування (пп. 214.1.1. п. 214.1. ст. 214 ПК України). Це є невідповідність практиці оподаткування тютюнових виробів акцизним податком у країнах ЄС, де акцизний податок виникає в момент випуску підакцизних товарів для споживання.

Вимоги Директиви 92/83/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року (далі – Директива Ради 92/83/ЄС) щодо гармонізації структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої переважно враховані в законодавстві України, окрім положень щодо: визначення такого поняття як «проміжні товари», якими вважаються підакцизні товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2% об'єму, але не вищою за 22% об'єму (п. 1 ст. 17 Директиви 92/83); відшкодування суми сплаченого акцизного збору з алкогольних напоїв, вилучених з ринку, якщо через їхній стан або строк вони є непридатними для споживання (ст. 25 Директиви 92/83) [2]. Також ПК України містить визначення таких підакцизних товарів, як пиво та спирт етиловий, що відрізняються від визначень, наданих у вказаній Директиві. Окрім того, ст. 21 Директиви 92/83/ЄС встановлює оподаткування усіх товарів, які належать до акцизної категорії “спирт етиловий”, податком за однаковою ставкою. В Україні ця норма виконується лише щодо товарів, охоплених кодами УКТ ЗЕД 2207, 2208 (окрім 2208 90 69 00, 2208 90 78 00 – слабоалкогольні напої) та 2206

(окрім 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00, 2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00) і не виконується щодо інших товарів за кодами 2204 і 2205, фактична міцність яких є вищою за 22 об. %, котрі оподатковуються за нижчими ставками, ніж спирт етиловий.

Особливостями вітчизняного законодавства, які не відповідають вимогам Директиви, є: 1) різна класифікація вин для цілей оподаткування; 2) включення до категорії “вино” вин натуральних із доданням спирту та міцних (кріплених), тоді як, згідно з Директивою, й у неігристих, і в ігристих винах спирт, що міститься в кінцевому продукті, має повністю зброжене походження; 3) встановлення міцності вина на рівні від 9 до 20%, тоді як згідно з Директивою 92/83/ЄЕС неігристе вино може бути міцністю від 1,2 до 15% і від 15 до 18% об’єму, а ігристе вино відповідно міцністю до 15%; 4) встановлення різних ставок на вина, що належать до неігристих (виноградні натуральні, а також вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизуючих екстрактів) [14, с. 236].

Варто зауважити, що Директивою Ради 92/83/ЄЕС встановлюються пільги в країнах ЄС, спрямовані на підтримку виробництва національного продукту, який або характеризується географічною назвою, або його виробництво здійснюється згідно з відповідною рецептурою (історично передбаченою). Тому вважаємо доцільним перегляд системи надання вітчизняних пільг зі сплати акцизного податку та їх формування відповідно до таких векторів, як підтримка виробництва національного продукту, який характеризується історією свого виготовлення та відповідною рецептурою; підтримка малих виробників у сфері виготовлення алкогольних напоїв, зокрема виноробів тощо.

Директива Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року [3] встановлює мінімальні ставки акцизного збору, що повинні застосовуватися у державах-членах на алкоголь та алкогольні напої. При цьому законодавство ЄС встановлює лише мінімальні ставки, а тому країни ЄС можуть вільно застосовувати ставки акцизного збору вище від цих мінімумів, відповідно до власних національних потреб.

Згодом була прийнята Директива Ради № 2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)» від 21 червня 2011 року [7], яка стала основним актом у сфері гармонізації оподаткування тютюнових виробів. Положення цієї дирек-

тиви враховано в законодавстві України, окрім положення щодо застосовування сукупного мінімального акцизного збору, розмір якого повинен встановлюватися на рівні 57% роздрібною ціною на сигарети (включаючи всі податки), який повинен становити не менше 64 євро за 1000 сигарет найуживанішої цінової категорії. У відповідній директиві чітко зазначено, що оподатковується акцизним податком тільки тютюн для куріння, з чого випливає, що тютюн для нюхання та жування і для інших цілей, які не пов’язані з курінням, не оподатковується. Тобто можна стверджувати, що п. 215.3.2 ПК України не відповідає нормі ст. 2 Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо оподаткування тютюну для куріння, бо передбачає оподаткування будь-якого тютюну, у тому числі тютюну для нюхання та жування. Крім того, Директива 2011/64/ЄС не передбачає оподаткування тютюнової сировини та тютюнових відходів, які в Україні оподатковуються за ставкою 2836,08 грн. за кілограм (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2401) [13, ст. 215]. Окрім того, аналізуючи норми ЄС щодо тютюнових виробів, звертається увага на те, що класифікації сигарет на сигарети з фільтром та без фільтру немає, і тому ставки оподаткування акцизом у цьому разі є єдиними, що є особливо актуальним та навіть необхідним для вітчизняного оподаткування.

Маркування підакцизної продукції, зокрема нафтового газу та гасу, було гармонізовано у Директиві Ради 95/60 від 27 листопада 1995 р. про фіскальне маркування нафтового газу і гасу [11].

Оподаткування енергоносіїв та електроенергії визначено у Директиві 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії (далі – Директива 2003/96/ЄС) [8]. Визначальною рисою вказаної Директиви є значна кількість положень щодо можливості застосування диференційованого національного розміру оподаткування, звільнень або знижень розміру оподаткування залежно від сфер та суб’єктів використання відповідних видів енергоносіїв та електроенергії. Положення Директиви 2003/96 частково враховані в законодавстві України. Однак порівняльний аналіз основних елементів акцизного податку на продукти енергії та електроенергію в ПК України та Директиві Ради 2003/96/ЄС дає змогу сформулювати такі відмінності, як: значно ширше коло товарів, що є предметами гармонізованого акцизного податку на продукти енергії та електроенергію в Євросоюзі, ніж в Україні; застосування в Україні іншої

ідеології оподаткування енергетичних продуктів – воно не залежить від напрямів їх використання, тоді як в ЄС енергопродукти стають предметом акцизного податку лише в разі використання як моторного палива або палива для опалення; відсутність у ПК України переліку енергетичних продуктів, котрі не є предметом акцизного податку на енергопродукти та електроенергію, а також тих напрямів їх використання, котрі позбавляють їх статусу предметів зазначеного акцизного податку (для цілей, окрім моторного палива або палива для опалення; подвійного використання; використання в мінералогічних процесах тощо); майже повна відсутність у ПК України, на відміну від Директиви, таких податкових преференцій, котрі б забезпечували виконання податком регулюючої функції. Ввезення без оподаткування чи оподаткування за нульовою ставкою в Україні енергетичних продуктів, що реалізуються як сировина для виробництва, наприклад, у хімічній промисловості, з погляду Директиви не може вважатися податковою пільгою, оскільки не є об'єктом акцизного податку на енергопродукти та електроенергію. Також не передбачено в законодавстві України можливості застосування диференційованих ставок оподаткування державами-членами, що перебувають під фіскальним контролем, у таких випадках: коли диференційовані ставки безпосередньо пов'язані з якістю товару; коли диференційовані ставки залежать від рівня кількісного споживання електроенергії та енергетичних продуктів, що використовуються для опалення; для таких цілей, як: місцевий громадський пасажирський транспорт (включаючи таксі), збирання відходів, збройні сили та громадськість адміністрація, інваліди, швидка допомога; комерційне та некомерційне використання енергетичних продуктів та електроенергії, про що йдеться у статтях 9 та 10 Директиви 2003/96/ЄС [8, ст. 5].

Поділяємо думку М. Ярош [15, с. 144] про те, що основними напрямками удосконалення оподаткування акцизним податком мають стати: адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння акцизного податку до норм та вимог ЄС у питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології та податкових ставок; спрощення системи адміністрування

шляхом запровадження електронної системи адміністрування акцизного податку та використання цифрових технологій маркування; розширення переліку підакцизних товарів та бази оподаткування (оподаткування акцизним податком витрат маркетингової діяльності підприємств-виробників алкогольної продукції та тютюнових виробів); врахування факторів розвитку акцизного оподаткування в регіоні, ситуації зміни рівня добробуту населення та рівня адаптації економіки і населення до відповідних нововведень та змін під час гармонізації акцизних ставок відповідно до норм ЄС для ухилення від можливих ризиків росту контрабанди, контрафакту та нелегального експорту; формування системи пільгового оподаткування під час стягнення акцизного податку відповідно до вимог ЄС та з метою підтримки виробника національного продукту і малих виробників.

Висновки. Підводячи підсумок, можна зазначити, що перед Україною як державою, що є асоційованим членом ЄС, стоїть завдання імплементації та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування алкогольних напоїв, тютюнових виробів, електроенергії, маркування нафтового газу і гасу та приведення їх у відповідність до Директив Ради ЄС із метою встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності. Необхідним є перегляд пільг зі сплати акцизного податку в напрямі наближення до норм ЄС та їх формування відповідно до таких векторів, як: підтримка виробництва національного продукту, який характеризується історією свого виготовлення та відповідною рецептурою; підтримка малих виробників у сфері виготовлення алкогольних напоїв, зокрема виноробів. Запровадження позитивного досвіду країн ЄС щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований, неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо) також сприятиме підвищенню якості нафтопродуктів та регулюванню негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище.

Список літератури:

1. Про загальний режим акцизних зборів: Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p>. (дата звернення: 01.05.2020).
2. Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої: Директива 92/83/ЄС від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430. (дата звернення: 01.05.2020).

3. Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431. (дата звернення: 01.05.2020).
4. Про зближення оподаткування сигарет: Директива № 92/79/ЄЕС Ради ЄС від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/994_a74. (дата звернення: 01.05.2020).
5. Директива № 92/80/ЄЕС Ради ЄС «Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети» від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_a77. (дата звернення: 01.05.2020).
6. Директива Ради 95/59/ЄС «Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів» від 27 листопада 1995 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_442. (дата звернення: 01.05.2020).
7. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація): Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>. (дата звернення: 01.05.2020).
8. Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії: Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>. (дата звернення: 01.05.2020).
9. Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти: Директива Ради 92/82/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_371. (дата звернення: 01.05.2020).
10. Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти: Директива Ради 92/81/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_370. (дата звернення: 01.05.2020).
11. Про фіскальне маркування газойлю та гасу: Директива Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_488. (дата звернення: 01.05.2020).
12. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30 листопада 2015 року № 984_011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011. (дата звернення: 01.05.2020).
13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4987> (дата звернення: 10.05.2020).
14. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А.М. Соколовської; ДННУ «Акад. фін. управління». К., 2017, 448 с.
15. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. 217 с.

Kasianenko L.M., Atamanchuk N.I. HARMONIZATION OF TAX LAW OF UKRAINE WITH LEGISLATION OF EUROPEAN UNION ABOUT EXCISE TAXATION

In the article comes true comparative analysis of features of administration and legal adjusting of excise tax in the countries of EC and in Ukraine. Accordance of norms of the Internal revenue code of Ukraine is investigational by position of directives of EC from the questions of excise taxation, namely: Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, Directive 92/84/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes, Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes, Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco, Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco, Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance), Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils, Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils, Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene.

Possibilities of borrowing of positive experience of the states of European Union and making alteration are certain to the current tax legislation of Ukraine. It is set that the norms of directives in relation to excise taxation up to a point are taken into account in the legislation of Ukraine. By differences that need a further settlement there are norms in relation to determination of concept of object of taxation and date of origin of tax obligations from an excise tax; determination of such excise commodities as beer and alcohol ethyl; to the size of rates of excise tax; tax deductions.

Key words: *taxation, excise taxation, harmonization, indirect taxes, states-members of EC, directive of EC, excise.*