

3

Шляхи адаптації податкового законодавства України до директив ЄС

3.1. ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО АДАПТАЦІЇ РОЗДІЛУ V ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ДО ВИМОГ ДИРЕКТИВИ РАДИ 2006/112/ЄС ПРО СПІЛЬНУ СИСТЕМУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Порівняльний аналіз розділів V і VI ПКУ з директивами Ради ЄС, якими визначаються гармонізовані норми непрямих оподаткування у країнах-членах, є підґрунтям визначення шляхів наближення вітчизняного податкового законодавства до *acquis* ЄС. Визначаючи напрями гармонізації, ми виходили з того, що вона не матиме одномоментного характеру, а відбуватиметься поступово, з наданням Україні перехідних періодів, як у країнах – нових членах ЄС, для впровадження найбільш дражливих норм, що можуть мати негативні економічні, соціальні чи фінансові наслідки. З огляду на поетапний характер гармонізації, вона має відбуватися відповідно до графіка, у котрому чітко визначаються терміни гармонізації окремих статей. Його виконання має стати предметом суворого контролю.

Розпочинаючи аналіз шляхів гармонізації українського податкового законодавства з директивами Ради ЄС, варто зауважити, що зміни, які ми пропонуємо внести до Розділу V ПКУ та пов'язаних із ним визначень окремих понять, наведених у ст. 14 Розділу I “Загальні положення”, можна поділити на два різновиди. До першого належать зміни, потреба у внесенні яких зумовлена недосконалістю, а то й помилковістю окремих положень Кодексу. Здійснивши їх, ми зможемо покращити наше законодавство. Необхідність внесення змін другого різновиду зумовлена потребами адаптації законодавства України до вимог 112-ї Директиви Ради ЄС (далі – Директива).

Вихідною умовою наближення ПКУ до зазначеної Директиви є гармонізація визначень понять, використовуваних в обох документах. Аналізуючи з цією метою визначення, що вживаються в Розділі V, проте наводяться в Розділі I ПКУ, ми дійшли висновку не лише про їх недостатню відповідність понятійному апарату Директиви, а й про недосконалість з точки зору тих критеріїв, які висувуються до визначень економічною наукою, що й зумовило необхідність їх удосконалення. Крім того, ряд понять, застосовуваних у Розділі V ПКУ, не використовується в інших розділах Кодексу або не є визначальним для розуміння їхньої сутності, що дає змогу поставити питання про доцільність перенесення їх визначень до цього

розділу. Доцільність такого кроку підтверджується також тим, що це базові, основоположні поняття розділу, принципово важливі для розуміння логіки всіх його статей. Зазначений підхід, на нашу думку, варто застосувати й до інших розділів Кодексу, залишивши у ст. 14 тільки визначення загальних для всіх (чи декількох) розділів понять.

Нова і чинна редакції визначень базових для Розділу V ПКУ понять представлені у вставці 3.1. Зважаючи на те, що рішення про їх перенесення до Розділу V не прийнято, нову редакцію визначень наводитимемо у складі ст. 14.

Вставка 3.1

Стаття 14. Визначення понять

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|---|
| <p>14.1.36. господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами</p> | <p>14.1.36. господарська діяльність – будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом та/або обміном (реалізацією) товарів, а також наданням послуг, включаючи гірничу та сільськогосподарську діяльність, а також професійну діяльність, зокрема, незалежну наукову, літературну, художню, виховну і педагогічну діяльність, а також незалежну діяльність лікарів, юристів, інженерів, архітекторів, стоматологів та бухгалтерів. Господарська діяльність проводиться особою самостійно та/або через її відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Господарською діяльністю вважається, зокрема, систематичне використання матеріального і нематеріального майна з метою отримання доходу. Не є незалежною господарською діяльністю діяльність фізичних осіб, що здійснюється згідно з трудовою угодою або іншою угодою, що прирівнюється до трудової</p> |
| <p>14.1.120. нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності),</p> | <p>14.1.20. нематеріальні активи – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми (невідчутні цінності), але можуть бути ідентифіковані і мають вартісну, грошову оцінку.</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|---|
| <p>право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами</p> | <p>Вирізняють такі групи нематеріальних активів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – права користування природними ресурсами; – права користування майном; – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування, тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті; – права на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті; – авторські та суміжні з ними права (права на літературні та музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті |
| <p>14.1.191. постачання товарів – будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.</p> <p>З метою застосування терміна “постачання товарів” електрична та теплова енергія, газ, пар, вода, повітря, охолоджене чи кондиційоване, вважаються товаром (має бути “матеріальним активом”).</p> <p>Постачанням товарів також вважаються:</p> <p>а) фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів згідно з договором про фінансовий лізинг) чи</p> | <p>14.1.191. постачання товарів – будь-яка передача права на розпоряджання матеріальними активами як власник за винагороду (відшкодування).</p> <p>Постачанням товарів також вважаються:</p> <p>а) фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів лізингоодержувачем у зв'язку з невиконанням умов договору про фінансовий лізинг) чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу;</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| <p>іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу;</p> <p>б) передача права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства;</p> <p>в) будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини (безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню);</p> <p>г) передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення;</p> <p>д) ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника;</p> <p>е) передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю.</p> <p>Не є постачанням товарів випадки, коли основні виробничі засоби або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, а також в інших випадках,</p> | <p>б) передача права власності на матеріальні активи за винагороду за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи на виконання закону;</p> <p>в) будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини: використання платником податку майна, що входить до складу його матеріальних активів, у приватних цілях або приватних цілях його працівників, безоплатна передача майна іншій особі, у т.ч. його дарування; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню.</p> <p>Водночас, використання товарів для потреб ведення підприємницької діяльності як взірців або подарунків невеликої вартості не вважається постачанням товарів за винагороду;</p> <p>г) передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення;</p> <p>д) ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника;</p> <p>е) передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю.</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| <p>коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення необоротних активів, або коли платник податку надає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення необоротних активів в інший спосіб, внаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням</p> | <p>Не є постачанням товарів випадки, коли основні виробничі засоби або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, а також в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення необоротних активів, або коли платник податку надає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення необоротних активів в інший спосіб, внаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням</p> <p>У разі передачі сукупності активів або їхньої частки чи то за винагороду (відшкодування), чи то як внесок до статутного фонду підприємства, можна вважати, що постачання товарів не відбулося, а особа, якій були передані товари, є правонаступником того, хто передає товар.</p> <p>Постачання певних будівельних об'єктів вважається постачанням товарів.</p> <p>З метою застосування терміна "постачання товарів" електрична та теплова енергія, газ, пар, вода, повітря, охолоджене чи кондиційоване, вважаються матеріальним активом.</p> <p>До матеріальних активів також належать:</p> <p>а) певні майнові права в нерухомому майні;</p> <p>б) речові права, що надають їхньому власникові право користування нерухомим майном;</p> <p>в) частки власності або паї, еквівалентні часткам власності, що надають їхньому власникові юридичне або фактичне право власності на нерухоме майно чи його частку, або право володіння ним чи його часткою</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|--|
| Визначення немає | <i>послуги – підприємницька діяльність, що, на відміну від виробництва продукції, полягає у постачанні на ринок таких цінностей, які не мають матеріальної форми, зокрема, інтелектуального продукту та інших нематеріальних активів (послуги у сфері інноваційної діяльності, освітні, електронні, телекомунікаційні тощо), провадженні операцій з фінансовими активами (фінансові послуги), переміщенні товарів (транспортні послуги), підготовці товарів до продажу (послуги з сортування, пакування товарів, маркетингові тощо), у виконанні зобов'язань утримуватися від певної дії або від конкуренції з третьою особою чи надати дозвіл на будь-яку дію за умови укладення договору та інші</i> |
| <p>14.1.185. постачання послуг – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.</p> <p>З метою оподаткування постачанням послуг, зокрема є:</p> <p>а) досягнення домовленості утримуватися від певної дії або від конкуренції з третьою особою чи надання дозволу на будь-яку дію за умови укладення договору;</p> <p>б) постачання послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або в примусовому порядку;</p> <p>в) постачання послуг іншій особі на безоплатній основі;</p> <p>г) передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваже-</p> | <p>14.1.185. постачання послуг – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, у тому числі з передачі за винагороду (відшкодування) інтелектуального продукту та інших нематеріальних активів, а також права на об'єкти інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів, а також надання послуг, що споживаються у процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.</p> <p>З метою оподаткування постачанням послуг, зокрема є:</p> <p>а) досягнення домовленості утримуватися від певної дії або від конкуренції з третьою особою чи надання дозволу на будь-яку дію за умови укладення договору;</p> <p>б) постачання платних послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або на виконання закону;</p> <p>в) постачання послуг на безоплатній основі платником податку для власного приват-</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|---|
| <p>ному згідно з договором вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності;</p> <p>г) передача (внесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також повернення послуг;</p> <p>д) постачання послуг з розміщення знаку відповідної торгової марки або самого товару чи послуги в кінофільмі, серіалі або телевізійній програмі, які є візуальними (глядачі лише бачать продукт або знак торговельної марки, продукт чи торговельна марка згадується у розмові персонажа; товар, послуга чи торговельна марка органічно вплітаються в сюжет і є його частиною)</p> | <p>ного користування або приватного користування його працівниками, або, загалом, в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності;</p> <p>г) передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності;</p> <p>г) передача (внесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також повернення послуг;</p> <p>д) постачання послуг з розміщення знаку відповідної торгової марки або самого товару чи послуги в кінофільмі, серіалі або телевізійній програмі, які є візуальними (глядачі лише бачать продукт або знак торговельної марки, продукт чи торговельна марка згадується у розмові персонажа; товар, послуга чи торговельна марка органічно вплітаються в сюжет і є його частиною);</p> <p>е) передача товару в тимчасове користування</p> |
| Визначення немає | <p>телекомунікаційні послуги – це послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою провідних, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливості такого передавання, поширення або приймання, включаючи надання доступу до глобальних інформаційних мереж</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|-----------------------|---|
| Визначення немає | <p>електронні послуги – це послуги з:</p> <ul style="list-style-type: none"> – підтримки веб-сайтів та веб-хостингів, дистанційного обслуговування програм і обладнання; – реалізації програмного забезпечення та його оновлення; – реалізації графічних зображень, тексту та інформації і надання доступу до баз даних; – реалізації музичних творів, ігор, у тому числі азартних, політичних, культурних, художніх, спортивних і розважальних перерах та заходів; – надання послуг з дистанційного навчання |

Примітка. Тут і далі запропоновані нами зміни до положень ПКУ виділено напівжирним курсивом.

Складено автором.

Передусім нами запропоновано внести зміни до визначення поняття “господарська діяльність”, що є основоположним для визначення поняття “платник податку”. Як засвідчив порівняльний аналіз Розділу V ПКУ і 112-ї Директиви, проведений у підрозділі 2.2, діяльність, яку провадить платник ПДВ, має такі обов’язкові ознаки, на яких наголошується в Директиві: 1) це діяльність із використання матеріального і нематеріального майна; 2) вона є незалежною, тобто не поширюється на осіб, котрі працюють за наймом; 3) здійснюється на постійній основі, тобто має систематичний характер; 4) її метою є отримання доходу; 5) вона включає гірничу та сільськогосподарську діяльність, а також професійну діяльність. Усі ці ознаки повинні знайти відображення у визначенні господарської діяльності в ПКУ.

Потребує уточнення також визначення поняття “нематеріальні активи”, оскільки їх визначення в ПКУ не розкриває сутності поняття, а містить лише перелік таких активів (який до того ж не є вичерпним). З метою такого уточнення будемо керуватися відповідними визначеннями, наведеними у Словнику економічних термінів, згідно з яким “нематеріальні активи – цінності, які не є фізичними, речовими об’єктами (невідчутні цінності), але мають вартісну, грошову оцінку” [4], та у стандартах бухобліку, де “нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та

може бути ідентифікований”. Щодо переліку нематеріальних активів, то їх групи також визначено у стандартах бухгалтерського обліку (П(С)БО 8) [195].

Основоположними поняттями як Розділу V ПКУ, так і 112-ї Директиви є “постачання товарів” і “постачання послуг”. З метою приведення визначення постачання товарів у ПКУ у відповідність до Директиви його передусім слід доповнити характеристикою операції постачання як оплачуваної (або такої, що відбувається за винагороду), вилучивши з визначення слова “у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду”. Необхідність їх вилучення пояснюється таким:

- слово “продаж” є зайвим, оскільки згідно з визначенням терміна “постачання” – це особливий вид купівлі-продажу: оплачувана передача товарів продавцем (постачальником) покупцеві (замовникові) [148, с. 699];
- щодо передачі товарів за рішенням суду, то її можна розглядати як особливий випадок їх передачі на виконання закону, про що йдеться в окремому пп. “б”;
- стосовно дарування товарів, то як і будь-яка інша операція безоплатної передачі товару, воно належить до операцій постачання лише в тому разі, якщо при їх придбанні, імпорті або виробництві ПДВ на товар або його складові підлягав віднесенню на зменшення податкового зобов'язання (на податковий кредит).

Щодо необхідності включення до визначення поняття “постачання товарів” словосполучення “за винагороду (відшкодування)”, то останнє, як зауважив Європейський суд у справі *Aardappelenbewaarplaats*, є частиною права Співтовариства, котре не відсилає до права держав-членів для визначення його значення та сфери дії [19, с. 351]. Крім доповнення визначення постачання товарів словосполученням “за винагороду (відшкодування)”, операцію постачання необхідно визначати як передачу права на розпорядження *матеріальними активами* як власник. Її визначення як передачі права на розпорядження товарами, зважаючи на те, що згідно з пп. 14.1.244 ст. 14 ПКУ “товари – це матеріальні та нематеріальні активи..”, не лише суперечить Директиві (рухоме майно – це матеріальні цінності, не пов'язані з землею та не прикріплені до неї, а також майнові права та зобов'язання), а й не дає змоги розмежувати постачання товарів і постачання послуг.

Підпункт “а” п. 14.1.191 ст. 14 у частині, що стосується визначення постачанням товарів передачі об'єкта фінансового лізину лізингоотримувачу, а також повернення такого об'єкта лізингоотримувачем, не узгоджується з п. 185.1 ст. 185, згідно з яким об'єктом оподаткування ПДВ визнаються лише операції з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотри-

мувачу. Якщо ж операції з повернення об'єкта фінансового лізингу не є об'єктом оподаткування, вони не можуть належати й до постачання товарів.

Крім того, у ст. 14 йдеться про повернення матеріальних активів відповідно до договору про фінансовий лізинг (таке формулювання означає, що повернення об'єкта лізингу передбачено умовами договору), тоді як у п. 189.5 ст. 189 про визначення бази оподаткування в разі постачання товарів за договорами фінансового лізингу – про матеріальні активи, котрі були повернуті лізингоодержувачем, не зареєстрованим як платник податку, у зв'язку з невиконанням умов такого договору.

З метою усунення зазначеної суперечності пункт “а” варто викласти в такій редакції:

“а) фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів лізингоодержувачем у зв'язку з невиконанням умов договору про фінансовий лізинг)...”.

Для приведення ПКУ у відповідність до Директиви пункт “в) будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини” пропонуємо доповнити словами: “використання платником податку майна, що входить до складу його матеріальних активів, у приватних цілях або приватних цілях його працівників, безоплатна передача майна іншій особі, у тому числі його дарування”, а також абзацом: “Водночас, використання товарів для потреб ведення підприємницької діяльності як взірців або подарунків великої вартості не вважається постачанням товарів за винагороду”.

У цілях застосування терміна “постачання товарів” матеріальним майном, згідно з Директивою, слід вважати не лише електричну та теплову енергію, газ, пару, воду, повітря, охолоджене чи кондиційоване, а й: а) певні майнові права в нерухомому майні; б) речові права, що надають їхньому власникові право користування нерухомим майном; в) частки власності або паї, еквівалентні часткам власності, котрі надають їхньому власникові юридичне або фактичне право власності на нерухоме майно чи його частку, або право володіння ним чи його часткою. Зазначене має знайти відображення в ПКУ.

З огляду на активне вживання в ПКУ терміна “послуга”, пропонуємо навести його визначення, формулюючи котре, ми керувалися відповідними визначеннями, наведеними у словниках:

- “Послуги – підприємницька діяльність, що, на відміну від виробництва продукції, полягає у постачанні на ринок таких цінностей, які не мають матеріального характеру” [148, с. 697];
- “Іноді послуги визначають як нематеріальні блага, однією з характерних рис яких є споживання в місці виробництва” [147, с. 413].

Визначення постачання послуг як будь-якої операції, що не є постачанням товарів, виключає наявність інших операцій, котрі можна було би трактувати як постачання послуг. Отже, слова “чи інша операція” є некоректними і мають бути замінені на слова “у тому числі”. Крім того, визначення постачання послуг необхідно доповнити операціями з передачі за винагороду інтелектуального продукту та інших нематеріальних активів, що відповідає п. (а) ст. 25 Директиви, згідно з яким постачання послуг включає “передання нематеріального майна незалежно від того, чи воно регулюється правостановчим документом”.

Підпункт “б” п. 14.1.185 ст. 14 ПКУ краще викласти в іншій редакції: б) постачання послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або на виконання закону.

Підпункт “в” статті необхідно викласти в редакції, наближеній до п. (б) ст. 26 Директиви: поставка послуг, здійснена безоплатно платником податку для власного приватного користування, або приватного користування його працівниками, або загалом в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності.

Розділ V ПКУ слід доповнити визначенням понять “телекомунікаційні послуги” та “електронні послуги”, які наводяться в Директиві й використовуються, проте не визначаються, в ПКУ.

Далі розглянемо зміни, котрі, на наш погляд, варто внести до статей Кодексу, в яких розглядаються основні елементи ПДВ, з метою приведення їх у відповідність до 112-ї Директиви (вставка 3.2).

Вставка 3.2

Стаття 180. Платники податку

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| <p>180.1. Для цілей оподаткування платником податку є:</p> <p>1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього розділу;</p> <p>2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;</p> <p>3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон</p> | <p>180.1. Платником податку є:</p> <p>1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність, визначену пп. 14.1.36 ст. 14 цього Кодексу, і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього розділу;</p> <p>2) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і підлягає обов’язковій реєстрації як платник податку (інший варіант: будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється платником податку як особа, що підлягає обов’язковій реєстрації);</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| <p>України відповідно до Митного кодексу України, а також:</p> <p>особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством;</p> <p>особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із цим Кодексом, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.</p> <p>Норми цього пункту не застосовуються до операцій з ввезення на митну територію України фізичними особами (громадянами) чи суб'єктами підприємницької діяльності, які не є платниками податку, культурних цінностей, зазначених у пункті 197.7 статті 197 цього Кодексу;</p> <p>4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;</p> <p>5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном. Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми цього підпункту не поширюються на управителів майна, які здійснюють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;</p> | <p>3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню;</p> <p>180.2. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та перерахування податку, є:</p> <p>1) особа, на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;</p> <p>2) особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством;</p> <p>3) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;</p> <p>4) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном. Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми цього підпункту не поширюються на управителів майна, які здійснюють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;</p> <p>5) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|---|
| <p>б) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у статті 243 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної пунктом 181.1 статті 181 цього Кодексу, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;</p> <p>7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;</p> <p>8) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції</p> | <p>держави (у тому числі майна, визначеного у статті 243 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної пунктом 181.1 статті 181 цього Кодексу, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;</p> <p>б) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;</p> <p>7) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.</p> <p>180.3. Особою, відповідальною за сплату податку, є платник податку (замовник), котрому здійснюється одне з таких постачань:</p> <p>а) постачання будівельних робіт, включаючи послуги з ремонту, прибирання, технічного обслуговування, перебудови та знесення, які стосуються нерухомого майна, а також передання будівельних робіт, що вважається постачанням товарів;</p> <p>б) постачання персоналу, залученого до діяльності, що підпадає під підпункт "а";</p> <p>в) постачання вживаних матеріалів, вживаних матеріалів, котрі не можуть бути повторно використані в незмінному вигляді, брухту чорних і кольорових металів, промислових і непромислових відходів, відходів до утилізації, частково перероблених відходів;</p> <p>г) постачання товарів, наданих у заставу одним платником податку іншому в разі звернення стягнення на заставлене майно;</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|-----------------------|---|
| | <p>д) постачання товарів після переуступлення права вимоги правонаступникові й використання цього права правонаступником;</p> <p>е) постачання нерухомого майна, що продається боржником за постановою суду в межах процедури примусового відчуження.</p> <p>180.4. ПДВ належить до сплати будь-яким платником податку, котрому постачаються послуги, зазначені у пп. 186.2.4 п. 186.2 ст. 186.</p> <p>180.5. Органи державної влади та місцевого самоврядування не вважаються платниками податку в тому, що стосується діяльності чи операцій, які проводяться ними як державними органами, навіть якщо вони справляють збори, комісії, внески або платежі у зв'язку з такою діяльністю чи такими операціями.</p> <p>Водночас, коли вони провадять таку діяльність або такі операції, вони вважаються платниками податку в тому, що стосується цієї діяльності або цих операцій, якщо поводження з ними як із особами, що не є платниками податку, призвело б до суттєвих викривлень конкуренції. Зокрема, зазначені органи вважаються платниками податку у зв'язку з діяльністю із надання телекомунікаційних послуг, постачання води, газу, електроенергії, надання послуг портів та аеропортів, послуг з організації або проведення торгових ярмарок та виставок, радіо та телевізійного мовлення, послуг державних судових виконавців, рекламних послуг, у т. ч. здавання в оренду будівель, їх частин, торгових і рекламних площ</p> |

Складено автором.

Коментуючи запропоновані зміни, слід зауважити, що визначенню платника кожного податку властиві особливості. Тому в ст. 180 має йтися про визначення не платника податку “в цілях оподаткування” взагалі, а платника ПДВ, отже, у цілях Розділу V. Оскільки згідно з пп. 14.1.186

ПКУ “платник податку... для цілей розділу V цього Кодексу – відповідно... платник податку на додану вартість”, у п. 180.1 достатньо вказати, що в ньому йтиметься про платників податку, оскільки зрозуміло з назви розділу, що цим податком є саме ПДВ.

Для того щоб привести визначення платника податку в ПКУ до вимог Директиви, потрібно посилити акцент на тому, що платником податку є особа, яка провадить господарську діяльність. З цією метою пропонуємо пп. 2 викласти в іншій редакції.

Як зазначалося в підрозділі 2.2, реєстрація особи платником ПДВ, згідно з Директивою, не є обов'язковою ознакою платника податку. Зважаючи на те, що відмова від такої ознаки для України була б доволі революційним кроком, ми запропонували три варіанти редакції пп. 1 і 2. Перший, наведений у вставці, запропоновано на випадок збереження застосовуваних підходів до ідентифікації платників податку. Якщо ж буде прийнято рішення відмовитися від реєстрації як обов'язкової ознаки платника ПДВ, пп. 1 і 2 потрібно буде замінити підпунктом (підпунктами) такого змісту:

варіант 1:

“1) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність, визначену пп. 14.1.36 ст. 14 цього Кодексу”;

варіант 2:

“1) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність, визначену пп. 14.1.36 ст. 14 цього Кодексу.

Оподатковувана особа з місцезнаходженням на території країни набуває статусу платника ПДВ з першого дня місяця, що настає після періоду, в якому було перевищено загальну суму від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, котрі підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, встановлену п. 181.1 ст. 181, за винятком випадку, визначеного в наступному абзаці.

Оподатковувана особа, котра провадить або планує провадити операції з правом на податковий кредит, є платником із наступного дня від дня оголошення рішення, на підставі якого ця особа зареєстрована”.

З визначення платників податку пропонуємо вилучити осіб, які використовують податкову пільгу не за цільовим призначенням, оскільки неплатникам ПДВ пільги не надаються (див. визначення пільги в п. 30.1 ст. 30 ПКУ: “передбачене податковим та митним законодавством **звільнення платника податків...**”). Отже, особа, якій надається податкова пільга, апріорі є платником ПДВ незалежно від того, як вона використовує цю пільгу. А необхідність “повернення пільги” в разі її нецільового використання треба перенести в ст. 30 ПКУ.

У ст. 180 ПКУ платниками податку визначено осіб, на яких покладається відповідальність за сплату податку у разі виконання ними специфічних функцій, зокрема переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України; ведення обліку результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи тощо. На нашу думку, перелік таких осіб доцільно викласти в окремому пункті (п. 180.2).

Статтю 180 необхідно доповнити пунктами 180.3 і 180.4, якими визначається перелік операцій, щодо яких особою, відповідальною за сплату податку, є платник податку (замовник) (відповідно до ст. 196 і 199 Директиви). Наразі відсутність цієї норми в ПКУ є упущенням, тим більше, що визначаючи місцем постачання ряду послуг місце, у котрому їх отримувач зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання (п. 186.3 ст. 186), Кодекс не містить норми щодо визначення особою, відповідальною за сплату ПДВ, отримувача таких послуг.

Також потрібно додати пункт 180.5, який регулює питання щодо визнання платником ПДВ органів публічного права (відповідно до Директиви) (див. вставку 3.2).

Положення щодо реєстрації платників податку в ПКУ не потребують перегляду в процесі адаптації законодавства до 112-ї Директиви, оскільки вона регламентує лише необхідність проведення реєстрації (ідентифікації) як такої, віддаючи на розсуд окремих країн питання щодо її порядку.

Проте, якщо в Україні буде прийнято рішення відмовитися від реєстрації як обов'язкової ознаки платника ПДВ (це дасть можливість вважати платниками осіб, які провадять господарську діяльність), доцільно буде змінити й порядок реєстрації платників. Для цього можна використати чеський (прив'язавши обов'язкову реєстрацію до величини оподаткованого обороту, проте передбачивши для осіб, котрі провадять операції з правом на формування податкового кредиту, обов'язок реєструватися до моменту виконання перших дій, пов'язаних з постачанням товарів та послуг, тобто до досягнення встановленої величини обороту) або польський (встановивши, що особа зобов'язана зареєструватися до моменту виконання перших дій, пов'язаних із постачанням товарів та послуг, незалежно від величини оподаткованого обороту) досвід (вставка 3.3).

Якщо змінити визначення платника податку (встановити, що особа може стати платником, лише розпочавши самостійну господарську діяльність) і зберегти чинний порядок реєстрації платників, прив'язавши її до перевищення граничної величини оподаткованого обороту, виникають найсприятливіші умови для створення фірм-“метеликів”, основною метою яких є не провадження підприємницької діяльності на постійній основі, а отримання податкового кредиту, а згодом – і відшкодування ПДВ.

Стаття 181. Вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|---|
| <p>181.1. У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи.</p> <p>181.2. Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.</p> <p>Стаття 182. Добровільна реєстрація платників податку</p> <p>182.1. Якщо особа, яка відповідно до пункту 181.1 статті 181 цього Кодексу не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою</p> | <p style="text-align: center;"><i>Варіант 1</i></p> <p>181.1. Платники податку, крім осіб, які є платниками єдиного податку першої – третьої групи, зобов'язані до моменту виконання перших дій, пов'язаних з постачанням товарів та послуг всередині країни, їх експортом чи імпортом, подати до контролюючого органу заяву про реєстрацію.</p> <p>181.2. Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.</p> <p style="text-align: center;"><i>Варіант 2</i></p> <p>181.1. У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи.</p> <p>181.2. Якщо особа, не зареєстрована як платник податку, ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, така особа сплачує податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платник такого податку.</p> <p>181.3. Особа, яка провадить або планує провадити операції з правом на податковий</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|-----------------------|---|
| | <p>кредит, зобов'язана зареєструватися до моменту виконання перших дій, пов'язаних із постачанням товарів та/або послуг.</p> <p>181.4. Якщо особа, яка відповідно до пункту 181.1 статті 181 цього Кодексу не підлягає обов'язковій реєстрації платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, проводить або планує проводити операції з правом на податковий кредит і вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою</p> |

Складено автором.

Редакцію запропонованих змін до визначення об'єкта оподаткування ПДВ представлено у вставці 3.4.

Вставка 3.4

Стаття 185. Визначення об'єкта оподаткування

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|--|
| <p>185.1. Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:</p> <p>а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;</p> <p>б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;</p> <p>в) ввезення товарів на митну територію України;</p> <p>г) вивезення товарів за межі митної території України;</p> | <p>185.1. Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:</p> <p>а) постачання товарів за винагороду (відшкодування), місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю (повернення об'єкта фінансового лізингу лізингоотримувачем/орендарем у зв'язку з невиконанням умов договору);</p> <p>б) постачання послуг за винагороду (відшкодування), місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|---|
| <p>е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.</p> <p>З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України</p> | <p>в) ввезення товарів на митну територію України;</p> <p>г) вивезення товарів за межі митної території України;</p> <p>е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом за винагороду.</p> <p>З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України</p> |

Складено автором.

У ст. 2 розділу I Директиви при визначенні об'єкта оподаткування наголошується, що ПДВ оподатковуються операції постачання товарів та послуг за винагороду. Відтак із метою приведення у відповідність до Директиви статті в частині, де йдеться про постачання товарів і послуг, необхідно доповнити словами “за винагороду”.

Підпункт “а” п. 185.1. ст. 185 необхідно привести у відповідність до пп. “а” у визначенні операцій, що також вважаються постачанням товарів, у п. 14.1.191 ст. 14. Для цього його варто доповнити словами: “повернення матеріальних активів лізингоодержувачем у зв'язку з невиконанням умов договору про фінансовий лізинг”.

Редакцію запропонованих змін до визначення місця постачання послуг (місце постачання товарів у ПКУ визначається відповідно до вимог Директиви) наведено у вставці 3.5.

Вставка 3.5

Стаття 186. Місце постачання товарів та послуг

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|--|
| <p>186.2. Місцем постачання послуг є:</p> <p>186.2.1. місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме: а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяль-</p> | <p>186.2. Місцем постачання послуг є місце реєстрації оподаткованої особи, якій постачаються послуги, як суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо послуги надають-</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|--|
| <p>ності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг; б) послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна; в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання; г) послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;</p> <p>186.2.2. фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном:</p> <p>а) послуг агентств нерухомості;</p> <p>б) послуг з підготовки та проведення будівельних робіт;</p> <p>в) інших послуг за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується;</p> <p>186.2.3. місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів.</p> <p>186.3. Місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать:</p> <p>а) надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);</p> <p>б) рекламні послуги;</p> | <p>ся постійній установі оподатковуваної особи, що розміщена в іншому місці, ніж місце реєстрації її господарської діяльності, місцем надання таких послуг буде місце розміщення постійної установи. За відсутності такого місця реєстрації або постійної установи, місцем надання послуг буде місце, за яким оподатковувана особа, якій надаються такі послуги, має постійну адресу або, як правило, проживає.</p> <p>186.2.1. Місцем постачання зазначених нижче послуг є місце, в якому ці послуги фізично (фактично) надаються:</p> <p>а) послуги у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних сферах (або: інші подібні послуги), включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів;</p> <p>б) допоміжні транспортні послуги на зразок завантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;</p> <p>в) послуги із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;</p> <p>г) послуги із виконання ремонтних робіт, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;</p> <p>г) ресторанны послуги і послуги громадського харчування.</p> <p>186.2.2. Місцем постачання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, є місце, в якому відбувається перевезення (транспорткування) пропорційно до пройдених відстаней.</p> <p>186.2.3. Місцем постачання послуг, пов'язаних із нерухомим майном, включаючи послуги агентів та експертів з нерухомості, забезпечення проживанням в готельному</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|--|
| <p>в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем;</p> <p>г) надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця;</p> <p>г) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів;</p> <p>д) телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дровових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж;</p> <p>е) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення;</p> <p>є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті;</p> <p>ж) надання транспортно-експедиторських послуг.</p> <p>186.4. Місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 цієї статті</p> | <p>секторі або в секторах з подібними функціями, таких як місця літнього відпочинку або місця, обладнані для кемпінгу, надання права використання об'єктів нерухомості, послуги з підготовки та проведення будівельних робіт, на кшталт послуг архітекторів та фірм, які здійснюють нагляд на будівельному майданчику, є фактичне місцезнаходження нерухомого майна.</p> <p>186.2.4. Місцем короткострокової оренди транспортного засобу є місце, де зазначений транспортний засіб фактично передається в розпорядження клієнту.</p> <p>Місцем надання послуг з оренди транспортних засобів, крім короткострокової оренди, особам – неплатникам податків є місце реєстрації, місцезнаходження або місце проживання клієнта.</p> <p>Місцем надання послуг з оренди прогулянкового катеру, за винятком короткострокової оренди, особі – неплатнику податку є місце, в якому прогулянковий катер фактично передається в користування орендарем, де ця послуга фактично надається постачальником послуг з місця здійснення його підприємницької діяльності, або з постійної установи, що заснована ним у цьому місці.</p> <p>В значенні пп. 186.2.4 термін “короткостроковий” означає безперервне володіння або використання транспортного засобу протягом періоду, що не перевищує 30 днів, і, у разі використання водних видів транспорту, що не перевищує 90 днів.</p> <p>186.2.5. Місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать:</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|-----------------------|---|
| | <p>а) надання та передача прав інтелектуальної власності, патентів, ліцензій, знаків для товарів та послуг і подібних прав, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);</p> <p>б) рекламні послуги;</p> <p>в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем;</p> <p>г) надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця;</p> <p>ґ) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів;</p> <p>д) телекомунікаційні послуги;</p> <p>е) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення;</p> <p>є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у цьому підпункті;</p> <p>ж) надання транспортно-експедиторських послуг;</p> <p>з) зобов'язання утриматися від проведення окремих видів діяльності частково або повністю;</p> <p>и) банківські, фінансові та страхові послуги, за винятком надання сейфів в оренду;</p> <p>і) надання доступу до газорозподільних систем та систем розподілу електроенергії, а також транспортування й передаван-</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|-----------------------|--|
| | <p>ня газу та електроенергії через такі системи, й надання інших послуг, безпосередньо з ними пов'язаних; ї) електронні послуги; к) телекомунікаційні послуги; л) послуги з теле- і радіомовлення.</p> <p>186.2.6. Якщо постачальник послуги та замовник спілкуються електронною поштою, це саме по собі не означає, що надана послуга є електронною послугою у цілях підпункту “г”.</p> <p>186.3. З метою застосування норм стосовно місця надання послуг платник податків, який також виконує операції, що не вважаються постачанням товарів або послуг, що підлягають оподаткуванню згідно зі статтею 185, вважається платником податків стосовно всіх послуг, що йому постачаються</p> |

Складено автором.

З метою приведення п. 186.2 ПКУ у відповідність із визначенням місця постачання послуг у 112-й Директиві з урахуванням доповнень, внесених до неї Директивою Ради 2008/8/ЄС, вважаємо за доцільне додати до цього пункту визначення загального правила місця постачання послуг (ст. 44 Директиви Ради 2008/8/ЄС).

Підпункт 186.2.1 пропонуємо викласти в іншій редакції, врахувавши деякі моменти.

1. На нашу думку, невдалим є вислів “місце фактичного постачання послуг” (не говорячи вже про те, що він містить тавтологію: місцем постачання є місце фактичного постачання). У Директиві вживається вислів “місце, де послуги фізично надаються”.

2. Групування послуг пропонуємо здійснювати залежно від особливостей місця їх постачання.

3. Перелік послуг, місцем постачання яких є місце, де ці послуги фактично надаються, необхідно доповнити ресторанными послугами і послугами громадського харчування, про які йдеться в Директиві Ради 2008/8/ЄС від 12.02.2008, що доповнює Директиву 2006/112/ЄС стосовно місця надання послуг (ст. 55).

Згідно з ПКУ, місцем постачання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання, є місце фактичного постачання таких послуг. Проте щодо послуг із перевезення це важко зрозуміти, оскільки вони надаються протягом усього маршруту транспортного засобу. У Директиві (ст. 46) встановлено, що “місцем поставки перевезень, окрім перевезення товарів у межах Співтовариства, є місце, в якому відбувається транспортування пропорційно до пройдених відстаней”.

Перелік послуг, пов'язаних із нерухомим майном, необхідно доповнити послугами із забезпечення проживанням у готельному секторі або в секторах з подібними функціями, таких як місця літнього відпочинку або місця, обладнані для кемпінгу, а також послугами з надання права використання об'єктів нерухомості, про які йдеться у Директиві Ради 2008/8/ЄС від 12.02.2008, що доповнює Директиву 2006/112/ЄС стосовно місця надання послуг.

Статтю пропонуємо доповнити положенням щодо визначення місця короткострокової оренди транспортного засобу (згідно з Директивою Ради 2008/8/ЄС від 12.02.2008).

Підпункт “а” п. 186.3 “надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць)” необхідно доповнити послугами з видачі патентів, ліцензій, знаків для товарів та послуг і подібних прав, що зазначаються в Директиві.

Пункт 186.3 (за новою нумерацією – 186.2.4) слід доповнити рядом підпунктів (“з”–“л”), у тому числі “електронні послуги”, вилучивши “послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення” з пп. “в” п. 186.3.

Визначення місця постачання послуг варто доповнити п. 186.3, яким встановлюється правило щодо визначення особи, яка є платником податків, а також виконує операції, котрі не вважаються постачанням товарів або послуг, що підлягають оподаткуванню, платником податків стосовно всіх послуг, які їй постачаються (відповідно до ст. 43 Директиви Ради 2008/8/ЄС).

Редакція запропонованих змін до порядку визначення бази оподаткування ПДВ представлена у вставці 3.6.

Розділ VII “База оподаткування” Директиви починається з визначення ринкової вартості. Таким чином, саме на основі ринкової вартості (ціни) встановлюється база оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг.

Стаття 188. Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|---|
| <p>188.1. База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підкацизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).</p> <p>При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення. До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу</p> | <p>188.1. База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх звичайної ціни, визначеної у пп. 14.1.71 ст. 14.</p> <p>Якщо неможливо визначити порівнювану поставку товарів або послуг, то "звичайна ціна" означає таке:</p> <p>1) у випадку товарів – суму, що є не меншою від купівельної ціни товарів або подібних товарів, або, за відсутності купівельної ціни, собівартість, визначену станом на час поставки;</p> <p>2) у випадку послуг – суму, що є не меншою, ніж повна собівартість надання послуги для платника податку.</p> <p>Якщо платник податку застосовує товари, що входять до складу активів його підприємницької діяльності, у власних цілях або у власних цілях його працівників, або у інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності, то базою оподаткування є купівельна ціна товарів чи подібних товарів, або, за відсутності купівельної ціни, собівартість, визначена станом на час застосування.</p> <p>У разі постачання платником податку послуг на безоплатній основі для власного користування, або власного користування його працівників, або, загалом, у інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності, базою оподаткування є повна собівартість надання послуг для платника податку.</p> <p>База оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижчою балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних акти-</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| <p>у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.</p> <p>До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю – бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставленим таким платником податку.</p> <p>У випадках, передбачених статтею 189 цього Кодексу, база оподаткування визначається з урахуванням положень статті 189 цього Кодексу</p> | <p>вів – виходячи із звичайної ціни), за винятком:</p> <p>товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;</p> <p>газу, який постачається для потреб населення.</p> <p>Договірна ціна визначається з урахуванням:</p> <p>а) загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлею підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів), за винятком самого ПДВ;</p> <p>б) побічних витрат на кашалт витрат на сплату мистецьких, пакування, перевезення та страхування.</p> <p>У складі договірної ціни не враховуються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.</p> <p>До складу бази оподаткування включається все, що становить винагороду (кошти, вартість матеріальних та/чи нематеріальних активів), отриману чи очікувану до отримання постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони.</p> <p>188.2. З метою запобігання ухиленню від оподаткування або уникненню оподаткування необхідно у будь-якому із зазначених нижче</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|-----------------------|---|
| | <p>випадків вживати заходів до забезпечення відповідності бази оподаткування звичайній (ринковій) ціні в разі постачання товарів або послуг із використанням родинних або інших тісних особистих зв'язків, відносин управління, власності, членства, фінансових або юридичних зв'язків:</p> <p>а) якщо винагорода є нижчою від звичайної (ринкової) ціни, а отримувач поставки не має повного права відносити податок, сплачений в ціні придбаних товарів/послуг, до податкового кредиту;</p> <p>б) якщо винагорода є нижчою від звичайної (ринкової) ціни, постачальник не має повного права відносити податок до податкового кредиту, а поставка підлягає звільненню від оподаткування;</p> <p>в) якщо винагорода є вищою від звичайної (ринкової) ціни, а постачальник не має повного права відносити податок до податкового кредиту.</p> <p>У цілях п. 188.2 до складу юридичних зв'язків можуть включатися стосунки між працедавцем та найманим працівником або членом родини працівника, або іншими тісно пов'язаними особами</p> |

Складено автором.

Згідно з ПКУ база оподаткування визначається, виходячи з договірної вартості товарів/послуг. Щодо цього визначення можна зробити два зауваження. По-перше, під час укладання договору його сторони домовляються про ціну, а не вартість товарів/послуг. По-друге, для позначення ціни товарів/послуг, визначеної сторонами договору, в ПКУ вживається термін “звичайна ціна” (згідно з пп. 14.1.71 ст. 14 “звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору”), якому, на нашу думку, і варто віддати перевагу.

Визначення бази оподаткування операцій постачання товарів/послуг, виходячи зі звичайної ціни, наблизить ПКУ до Директиви, оскільки в Кодексі звичайні ціни прирівнюються до ринкових (відповідно до пп. 14.1.71 ст. 14 “якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна від-

повідает рівню ринкових цін”), тоді як договірні ціни можуть відрізнятись від ринкових (якщо договори укладаються між пов’язаними особами). До того ж слова “якщо не доведено зворотнє” означають необхідність за певних обставин перевіряти відповідність звичайних цін ринковим, що також передбачено Директивою.

Не коректним з точки зору економічної теорії є визначення в ПКУ складу договірної (контрактної) вартості. На нашу думку, тут склад договірної вартості (ціни) товару/послуги, що поставляється покупцеві, отожднюється зі складом винагороди, отриманої постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони (як компенсація договірної ціни предмета поставки). Така винагорода (за домовленістю між покупцем і продавцем) може надаватися виключно коштами, а може – частково коштами, а частково матеріальними та/або нематеріальними активами. З огляду на зазначене, цей пункт доцільно викласти в іншій редакції, так само, як варто максимально наблизити до Директиви склад бази оподаткування ПДВ.

На нашу думку, ст. 188 слід доповнити новим пунктом (аналог ст. 80 Директиви). Фактично він регулює питання контролю за трансфертним ціноутворенням (відповідності бази оподаткування ПДВ звичайній (ринковій) ціні).

Одним із принципових питань податкової політики, яке необхідно буде вирішувати у процесі імплементації в українське податкове законодавство 112-ї Директиви Ради ЄС, є використання зниженої ставки податку. Адже Україна належить до країн із найвужчою сферою її застосування – за ставкою 7 % оподатковуються лише операції постачання на митній території України та ввезення на митну територію України: лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров’я (абзац “в” п. 193.1 ст. 193 ПКУ).

112-ю Директивою Ради ЄС передбачено істотно ширший перелік товарів та послуг, до яких можуть застосовуватися знижені ставки податку, представлений у Додатку III. Керуючись цим, українські вчені й політики неодноразово висловлювали пропозиції розширити сферу застосування зниженої ставки ПДВ в Україні. Не заперечуючи такої можливості, хочемо звернути увагу на необхідність реалістичного оцінювання очікуваних наслідків переходу від стандартної до зниженої ставки податку. Такий перехід:

- як правило, не супроводжується зниженням цін для кінцевих споживачів товарів та послуг;

- створює можливості для отримання вигоди їх виробниками за рахунок зменшення витрат на сплату податків і зростання прибутків за незмінних цін;
- у трудомістких галузях створює можливості для зростання зайнятості або підвищення зарплат;
- супроводжується втратами бюджету, відтак передбачає пошук компенсаторів очікуваних втрат.

На відміну від зниженої нульова ставка податку (звільнення від оподаткування з правом на податковий кредит) до визначеного Директивою переліку операцій є обов'язковою для застосування. Відтак, з огляду на відмінності в оподаткуванні за нульовою ставкою операцій в ЄС та Україні, визначені в підрозділі 2.2, з метою адаптації ПКУ до вимог Директиви необхідно переглянути перелік операцій, оподатковуваних за нульовою ставкою.

1. До цього переліку потрібно внести операції, визначені підпунктами (a)–(f) ст. 135(1) Директиви, якщо такі операції стосуються безпосередньо експортованих товарів:

- a) страхування та перестрахування, включаючи пов'язані з ними послуги, що надаються страховими брокерами та страховими агентами;
- b) надання й передання кредиту та управління кредитом з боку особи, що його надає;
- c) укладення або передання будь-яких обладунків з гарантування кредитів чи будь-якого іншого забезпечення кредитних гарантій та управління ними з боку особи, що надає кредит;
- d) операції, в тому числі передавальні, пов'язані з депозитними й поточними рахунками, платежами, переказами, боргами, чеками та іншими обіговими інструментами, але за винятком стягнення боргів;
- e) операції, у тому числі передавальні, пов'язані з валютою, банкнотами й монетами, котрі використовуються як законний засіб платежу, за винятком предметів колекціонування на кшталт золота, срібла та інших металевих монет і банкнот, що зазвичай не використовуються як законний засіб платежу, або нумізматичних монет;
- f) операції, включаючи передання, але не управління частками участі в компаніях або асоціаціях, борговими та іншими цінними паперами чи їхнє зберігання, за винятком правовстановчих документів на товари, а також прав чи цінних паперів.

2. Варто звернути увагу на те, що у визначенні операцій постачання товарів для заправки або забезпечення морських суден, які використовуються для промислової, риболовецької або іншої господарської діяльності, що оподатковуються за нульовою ставкою згідно з пп. 195.1.2 ст. 195 ПКУ, йдеться лише про діяльність, котра провадиться за межами територіальних вод України. Натомість щодо аналогічних операцій постачання товарів для за-

правки або забезпечення морських суден в ЄС (п. "а" ст. 248 Директиви) відповідне застереження не робиться. Лише зазначається, що не оподатковуються за нульовою ставкою операції постачання товарів для екіпірування морських суден, використовуваних для риболовлі у внутрішніх водах.

3. Слід передбачити оподаткування за нульовою ставкою операцій, визначених підпунктами (с), (d), (f) ст. 148 Директиви:

- c) постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду суден, зазначених у пп. "а", та постачання, оренда, ремонт і технічне обслуговування обладнання, включаючи обладнання для риболовлі, вбудованого в них чи використовуваного на них. У ПКУ операції з надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судовими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень, віднесено до таких, які не є об'єктом оподаткування (пп. 196.1.11 ст. 196);
- d) постачання інших послуг, ніж зазначені в пп. "с", на задоволення прямих потреб суден, вказаних у пп. "а", або їхніх вантажів. У ПКУ операції з постачання послуг, що надаються іноземним та вітчизняним суднам, які здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу і вантажів та оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами, віднесені до таких, які звільняються від оподаткування (п. 197.9 ст. 197);
- f) постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду літальних апаратів, зазначених у підпункті "е" (йдеться про літальні апарати, що використовуються авіакомпаніями, котрі працюють за винагороду, головним чином, на міжнародних маршрутах), та постачання, оренда, ремонт і технічне обслуговування обладнання, вбудованого в них чи використовуваного на них.

4. Необхідно включити до переліку товарів та послуг, оподатковуваних за нульовою ставкою, постачання товарів або послуг згідно з дипломатичними й консульськими домовленостями. Це стосуватиметься операцій постачання українських товарів, тоді як операції ввезення товарів для таких потреб звільнитимуться від оподаткування.

5. За нульовою ставкою в Україні потрібно оподатковувати також операції з постачання товарів, які пересилаються чи перевозяться за межі країни в особистому багажі подорожніх.

6. Водночас в ЄС не передбачено оподаткування за нульовою ставкою таких операцій:

- a) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським та річковим й авіаційним транспортом (абзац "а" пп. 195.1.3 ПКУ);

б) постачання товарів для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі, а також для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством (абзаци “в” і “г” пп. 195.1.2 ПКУ).

Для того щоб названі операції й далі оподатковувались за нульовою ставкою впродовж обмеженого терміну, необхідно проводити переговори з Європейською комісією, обґрунтовуючи необхідність такого оподаткування.

У Директиві ЄС немає такого поняття, як операції, що не є об'єктом оподаткування. Приймаючи рішення щодо збереження цього поняття чи відмови від нього потрібно, по-перше, встановити, чи справді операції, наведені в ст. 196 ПКУ, є такими, в котрих відсутній об'єкт оподаткування; по-друге, визначити, як кваліфікувати ту чи іншу операцію, викладену в цій статті. Результати проведеного аналізу операцій представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Оцінка операцій, котрі не є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ

| Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ) | Характеристика змісту операції |
|--|--|
| <p>196.1.1. випуску (емісії), розміщення у будь-якій формі управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери, корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами (у тому числі пенсійними активами, фондами банківського управління), відповідно до закону та інших видів</p> | <p>Операції, наведені в цьому підпункті, належать до таких, у яких є об'єкт оподаткування. Це операції постачання фінансових послуг. Відтак, цей підпункт необхідно вилучити зі ст. 196.</p> <p>Щодо кваліфікації вказаних у пп. 196.1.1 операцій варто зазначити таке.</p> <p>Підпунктом (f) ст. 135 Директиви передбачено звільнення від оподаткування операцій, включаючи передання, але не управління частками участі в компаніях або асоціаціях, борговими та іншими цінними паперами чи їх зберігання, за винятком правовстановчих документів на товари, а також прав чи цінних паперів, зазначених у ст. 15(2). В останній ідеться про майнові права в нерухомому майні; речові права, що надають їхньому власникові право користування нерухомим майном; частки власності або паї, еквівалентні часткам власності, котрі надають</p> |

| Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ) | Характеристика змісту операції |
|--|--|
| <p>професійної діяльності на фондовому ринку, які підлягають ліцензуванню відповідно до закону. Норми цього підпункту не застосовуються до операцій з продажу бланків дорожніх, банківських та іменних чеків, цінних паперів, розрахункових та платіжних документів, пластикових (розрахункових) карток, а також ювілейних і пам'ятних монет, які реалізуються для нумізматичних цілей та інших товарів/послуг, за які стягується окрема плата у вигляді фіксованої суми або відсотка</p> | <p>їхньому власникові юридичне або фактичне право власності на нерухоме майно чи його частку, або право володіння ним або його часткою. Щодо кваліфікації операцій, визначених у цьому підпункті як звільнених від оподаткування чи таких, що оподатковуються на загальних засадах, необхідні консультації з Єврокомісією</p> |
| <p>196.1.2. передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг; повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в концесію або лізинг (оренду) концесієдавцю або лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг; нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу; передачі майна в заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або в забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України; грошових виплат основної суми консолідованого іпотечного боргу та процентів, нарахованих на неї, об'єднання та/або купівлі (продажу) консолідованого іпотечного боргу, заміною однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу, або поверненням (зворотним викупом) такого консолідованого іпотечного боргу відповідно до закону резидентом або на його користь</p> | <p>1. Операції з передачі (повернення) майна в концесію, а також лізинг (оренду) належать до таких, у яких є об'єкт оподаткування (операція постачання товару). Згідно зі ст. 14 (п. 2 пп. (b)) Директиви фактичне передання товарів відповідно до угоди про оренду товарів на певний строк є постачанням товарів. Пояснюється це тим, що і концесія, й оренда, передбачає передачу матеріальних активів у строкове платне користування (володіння)¹. Тобто ці операції відповідають характеристикам (ознакам) постачання товарів, відтак вони повинні бути вилучені з пп. 196.1.2. У ЄС операції надання нерухомого майна в лізинг або в оренду звільняються від оподаткування (пп. (i) ст. 135). На відміну від операцій передачі майна в концесію й оренду, його передача у відповідальне зберігання не передбачає не лише передачу права власності на передане майно до зберігача, а й права його використання в господарському обороті такої особи². Натомість майно має бути повернуте без зміни якісних або кількісних характеристик. З огляду на викладене передача майна на відповідальне зберігання не є об'єктом оподаткування, оскільки не є операцією постачання.</p> |

Продовження табл. 3.1

| Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ) | Характеристика змісту операції |
|--|--|
| | <p>2. Щодо операцій нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу, а також грошових виплат основної суми консолідованого іпотечного боргу та процентів, нарахованих на неї, то вони належать до таких, які не є об'єктом оподаткування, оскільки вони не є операціями постачання товарів/послуг</p> |
| <p>196.1.3. надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів; надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування (у тому числі пенсійного страхування), недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів та рахунків учасників фондів банківського управління, адміністрування недержавних пенсійних фондів</p> | <p>Фінансові послуги, до яких належать і послуги у сфері страхування та недержавного пенсійного забезпечення, є об'єктом оподаткування ПДВ, проте згідно з пп. (а) ст. 135 Директиви звільняються від оподаткування. Тож їх варто включити в перелік операцій, які звільняються від оподаткування</p> |
| <p>196.1.4. обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість); випуску, обігу та погашення лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереях; придбання фішок, жетонів, внесення в інший спосіб плати за право участі в азартній грі, виплата (передача) виграшу суб'єктом господарювання, який проводить азартні ігри; внесення ставки з метою укладення парі та виплата виграшу суб'єктом господарювання, який проводить парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); виплати грошових виграшів (призів) і грошових винагород; постачання негашених поштових марок України, конвертів або листівок з негашеними поштовими</p> | <p>В ЄС відповідні операції звільняються від оподаткування. Їх звільнення передбачене такими підпунктами ст. 135 Директиви: е) операції, у тому числі передавальні, що пов'язані з валютою, банкнотами й монетами, котрі використовуються як законний засіб платежу, за винятком предметів колекціонування на кшталт золота, срібла та інших металевих монет і банкнот, котрі зазвичай не використовуються як законний засіб платежу, або нумізматичних монет; h) поставка за номінальною вартістю поштових марок, придатних для використання в поштовому обігу на відповідній території, фіскальних марок та інших подібних марок; і) парі, лотереї та інші форми грального бізнесу на умовах і з урахуванням обме-</p> |

| Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ) | Характеристика змісту операції |
|--|--|
| <p>марками України, крім колекційних марок, конвертів чи листівок для філателістичних потреб, базою оподаткування яких є продажна вартість</p> | <p>жень, установлених кожною державою-членом. Отже, і в Україні їх варто внести до переліку операцій, які звільняються від оподаткування</p> |
| <p>196.1.5. надання послуг платіжних організацій платіжних систем, пов'язаних з переказом коштів, з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових установ, кредитних гарантій і банківських поручителств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства. Перелік послуг з розрахунково-касового обслуговування визначається Національним банком України за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику; торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями, за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, у тому числі компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою дохідністю, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), житлові чеки, земельні бони та деривативи</p> | <p>В ЄС відповідні операції звільняються від оподаткування. Їх звільнення передбачене такими підпунктами ст. 135 Директиви: d) операції, у тому числі передавальні, пов'язані з депозитними й поточними рахунками, платежами, переказами, боргами, чеками та іншими обіговими інструментами, але за винятком стягнення боргів; b) надання й передання кредиту, та управління кредитом із боку особи, що його надає; c) укладення або передання будь-яких об'єктів із гарантування кредитів чи будь-якого іншого забезпечення кредитних гарантій та управління ними з боку особи, що надає кредит. Тож в Україні їх варто включити до переліку операцій, які звільняються від оподаткування. При цьому з переліку операцій, зазначених у підпункті, необхідно виключити операції з управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), які мають оподатковуватися на загальних засадах</p> |
| <p>196.1.6. виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального</p> | <p>Виплати заробітної плати, дивідендів, роялті та інших доходів не належать до операцій постачання товарів або послуг. Тож це операції, які не є об'єктом оподаткування.</p> |

Продовження табл. 3.1

| Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ) | Характеристика змісту операції |
|---|--|
| <p>страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);</p> <p>виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;</p> <p>надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями, включаючи будь-які грошові виплати (у тому числі комісійні) фондовим або валютним біржам чи позабіржовим фондовим системам або їх членам у зв'язку з організацією та торгівлею цінними паперами ліцензованими торговцями цінними паперами, а також деривативами та валютними цінностями</p> | <p>До них належать також грошові виплати (у тому числі комісійні) фондовим або валютним біржам чи позабіржовим фондовим системам або їх членам у зв'язку з організацією та торгівлею цінними паперами ліцензованими торговцями цінними паперами, а також деривативами й валютними цінностями (ці операції не є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки становлять оплату за постачання послуг, а не постачання послуг).</p> <p>Підтвердженням цього висновку є стала практика Суду, згідно з якою одержання доходу, наприклад дивідендів, від простого володіння інвестиціями, такими як акції, облігації тощо, не є економічною діяльністю, котра надає їхньому власникові статус платника податку [19, с. 382, 383].</p> <p>Операції надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями варто виключити з пп. 196.1.6. Це операції, в яких є об'єкт оподаткування і котрі в ЄС не звільняються від ПДВ</p> |
| <p>196.1.7. реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб. При здійсненні спільної (сумісної) діяльності передача товарів (робіт, послуг) на окремий баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, вважається постачанням таких товарів (робіт, послуг)</p> | <p>Відповідні операції не є об'єктом оподаткування</p> |
| <p>196.1.8. постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти</p> | <p>Послуги у сфері освіти, зокрема позашкільної, є об'єктом оподаткування ПДВ. Щодо їх кваліфікації як таких, котрі звільняються від ПДВ чи оподатковуються на загальних засадах, необхідна консультація з Єврокомісією, оскільки в Директиві</p> |

| Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ) | Характеристика змісту операції |
|--|--|
| | прямо передбачене звільнення від оподаткування лише операцій навчання дітей або молоді органами, що регулюються публічним правом (пп. "і" п. 1 ст. 132) |
| 196.1.9. надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансування будівництва (в тому числі за перерахування коштів на фінансування будівництва із фонду фінансування будівництва), за здійснення платежів за іпотечними сертифікатами відповідно до законодавства | Згідно з пп. "g" ст. 135 Директиви від оподаткування звільняються операції з управління спеціальними інвестиційними фондами, визначеними державами-членами. Серед фондів, наведених у пп. 196.1.9, до них можна віднести, на нашу думку, фонди фінансування будівництва. Отже, операції надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами фінансування будівництва можуть бути зараховані до таких, які звільняються від оподаткування . Крім них звільняти від оподаткування можна операції управління добровільними пенсійними фондами . Операції управління іншими, зазначеними у цьому підпункті фондами, мають оподатковуватися на загальних засадах |
| 196.1.10. оплати третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом відповідно до закону | Не є операцією постачання товарів або послуг, отже, не становить об'єкт оподаткування |
| 196.1.11. надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судовими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень | Ця операція не може бути віднесена до таких, які не є об'єктом оподаткування. Згідно з Директивою (ст. 148 "Звільнення від оподаткування, що стосуються міжнародних перевезень", пп. "с") постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду суден, зазначених у пп. "а", звільняється від оподаткування з наданням права на віднесення на зменшення податкового зобов'язання. Відповідні операції і в Україні мають бути зараховані до таких, які оподатковуються за нульовою ставкою |
| 196.1.15. оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами відповідно оренди чи | Не є операцією постачання товарів або послуг (такою операцією є передача мате- |

Закінчення табл. 3.1

| Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ) | Характеристика змісту операції |
|---|---|
| концесії цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями чи концесієдавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету | ріальних активів в оренду), отже, не становить об'єкт оподаткування |

¹ Згідно із Законом України "Про концесії" від 16.07.1999 № 997-XIV, концесія – це надання уповноваженим органом виконавчої влади чи органом місцевого самоврядування на підставі концесійного договору на платній та строковій основі юридичній або фізичній особі (суб'єкту підприємницької діяльності) права на створення (будівництво) та (або) управління (експлуатацію) об'єкта концесії (строкове платне володіння), за умови взяття суб'єктом підприємницької діяльності (концесіонером) на себе зобов'язань по створенню (будівництву) та (або) управлінню (експлуатації) об'єктом концесії, майнової відповідальності та можливого підприємницького ризику. Згідно з ПКУ, лізингова (орендна) операція – господарська операція... фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений термін.

² Відповідно до пп. 14.1.32 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, відповідальне зберігання – це господарська операція, що здійснюється платником податків і передбачає передачу згідно з договорами схову матеріальних цінностей на зберігання іншій фізичній чи юридичній особі без права використання у господарському обороті такої особи з подальшим поверненням таких матеріальних цінностей платнику податків без зміни якісних або кількісних характеристик.

Складено автором.

Як свідчить таблиця, операції, перелічені в підпунктах 196.1.1, 196.1.2 (зокрема, передачі майна у концесію, а також у лізинг (оренду)), 196.1.3, 196.1.4, 196.1.5, 196.1.8, 196.1.9, 196.1.11, 196.1.15 ст. 196 ПКУ не можуть бути кваліфіковані як такі, у котрих немає об'єкта оподаткування. Вони можуть або звільнитися від оподаткування (якщо таке звільнення передбачене Директивою), або оподатковуватися на загальних засадах. Їх пере-кваліфікація з операцій, у яких відсутній об'єкт оподаткування, в операції, звільнені від оподаткування, не матиме фіскальних наслідків для бюджету держави, натомість оподаткування окремих операцій на загальних засадах сприятиме зростанню бюджетних надходжень.

Інші операції цієї статті (з реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб; виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі); виплат дивідендів, роялті у грошовій

формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом, тощо) є такими, в яких немає об'єкта оподаткування, внаслідок чого до них не застосовується Розділ V ПКУ. Проте, з огляду на усталену в Україні практику, до котрої звикли платники податків, операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, можуть бути визначені в окремій статті, як це має місце тепер.

Найпроблемнішим (у контексті практичної реалізації) питанням адаптації Розділу V ПКУ до 112-ї Директиви Ради ЄС є наближення до неї ст. 197 "Операції, звільнені від оподаткування", що вимагає внесення суттєвих змін до системи податкових звільнень в Україні, котра є сферою інтересів різних груп платників податків. Крім проблем, пов'язаних із досягненням компромісу під час проведення рішень про внесення змін до ПКУ через Верховну Раду України, визначення шляхів наближення ст. 197 ПКУ до 112-ї Директиви Ради ЄС (ст. 132–135) натрапляє на проблему правильності трактування того чи іншого звільнення, передбаченого Кодексом, як такого, що відповідає чи не відповідає Директиві, оскільки в Кодексі ряд звільнень прописано значно ширше, ніж у Директиві. Певні підходи до розв'язання цієї проблеми можна знайти в рішеннях Європейського суду, згідно з якими:

- тлумачення звільнень від ПДВ має відбуватися в контексті права Співтовариства, зокрема в загальному контексті спільної системи ПДВ;
- ці звільнення мають тлумачитися у вузькому розумінні, оскільки становлять виключення із загального принципу, згідно з яким ПДВ повинен стягуватися з усіх товарів та послуг, поставлених за винагороду платником податку, котрий діє як такий; отже, вони повинні тлумачитися "у такий спосіб, який обмежує їх сферу, наскільки це суворо необхідно для охорони інтересів, на захист яких такі звільнення спрямовані" [19, с. 398, 399].

Згідно з цими підходами Суд при визначенні того, чи відповідає та чи інша операція звільнення положенням Директиви, визначає, по-перше, правовий сенс звільнення, і, по-друге, чи дає можливість такий правовий сенс поширити звільнення на операцію, що розглядається [196]. Наприклад, аналізуючи справу *University Research VAT Exemption*, котра стосувалася питання, чи можна трактувати дослідницьку діяльність, що проводиться за винагороду державними університетами, як послугу, тісно пов'язану з університетською освітою, котра повинна бути звільненою від ПДВ відповідно до Директиви, Суд керувався метою операції "дослідницька діяльність державних університетів, котра здійснюється за винагороду" та її прямим зв'язком і залежністю від операції, що прямо підпадає під звільнення (постачання послуг вищої освіти). У його рішеннях зазначалося, що Директива не містить жодного визначення концепції послуг, "тісно пов'язаних" з університетською освітою. Однак ця концепція

не вимагає особливо суворого тлумачення, оскільки звільнення поставок послуг, тісно пов'язаних з університетською освітою, спрямоване на забезпечення того, аби доступу до переваг такої освіти не перешкоджало збільшення вартості їх надання, що сталося б, якби поставки послуг і товарів, тісно пов'язаних із цим, підпадали під дію ПДВ. Проте якщо б виконання державними університетами дослідницьких проектів за винагороду оподатковувалося ПДВ, це не призвело би до підвищення вартості університетської освіти. Більше того, хоча реалізація таких проектів допомагає університетській освіті, вона не є суттєвою в аспекті досягнення її мети – навчання студентів для підготовки їх до ведення професійної діяльності. Тому виконання державними університетами дослідницьких проектів за винагороду не може вважатися діяльністю, тісно пов'язаною з університетською освітою, для цілей Директиви [19, с. 405, 406].

З урахуванням названих принципів наближення до 112-ї Директиви Ради ЄС ст. 197 ПКУ вимагає:

1. Включення до неї всіх операцій, які мають обов'язково звільнятися від ПДВ згідно з Директивою, проте наразі не звільняються ПКУ. До таких операцій належать:

- постачання державних поштових послуг, інших ніж послуги пасажирського транспорту та телекомунікаційні послуги, і поставка су-міжних із ними товарів;
- постачання людських органів (у разі прийняття закону про трансплантацію), крові та її компонентів і молока;
- постачання послуг зубних техніків у рамках їхньої професійної діяльності та постачання зубних протезів стоматологами й зубними техніками;
- постачання послуг і товарів, тісно пов'язаних із захистом дітей та молоді органами, що регулюються публічним правом, або іншими організаціями, визнаними як такі, котрі працюють в інтересах соціального добробуту;
- постачання певних послуг, тісно пов'язаних зі спортом або фізичним вихованням, неприбутковими організаціями особам, котрі беруть участь у спортивній діяльності чи у фізичному вихованні;
- постачання певних культурних послуг та товарів, тісно пов'язаних із ними, органами, що регулюються публічним правом, або іншими суб'єктами, визнаними інститутами культури;
- надання належно вповноваженими органами транспортних послуг хворим або травмованим особам за допомогою спеціально призначених для цього транспортних засобів;
- діяльність суспільних організацій радіомовлення та телевізійного мовлення, що не має комерційного характеру.

2. Вилучення зі статті операцій, звільнення яких від оподаткування Директивою не передбачене. Частина цих операцій може бути віднесена до оподатковуваних за зниженою ставкою, інша частина – до операцій, що оподатковуються за стандартною ставкою, окремі операції – до таких, котрі не є об'єктом оподаткування.

До операцій, котрі нині звільняються від оподаткування, проте згідно з Додатком III до Директиви можуть оподатковуватися за зниженою ставкою, належать операції:

- постачання продуктів дитячого харчування (пп. 197.1.1 ст. 197 ПКУ). Цим підпунктом також звільнено від оподаткування товари дитячого асортименту для немовлят. Проте ні їх звільнення, ні оподаткування за зниженою ставкою податку Директивою не передбачено;
- постачання послуг із перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (окрім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку (пп. 197.1.8);
- постачання технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів) та послуг із їх ремонту (пп. 197.1.3 ст. 197 ПКУ). Зазначеним підпунктом звільнено від оподаткування не лише послуги з ремонту, а й з доставки засобів реабілітації, і не тільки останні, а й товари спеціального призначення, у тому числі вироби медичного призначення для індивідуального користування, для інвалідів та інших пільгових категорій населення. Проте ні звільнення від оподаткування такого широкого кола операцій, ні їх оподаткування за пільговою ставкою Директивою не передбачено. Згідно з останньою (Додаток III), за зниженими ставками можуть оподатковуватися медичне обладнання, допоміжні та інші пристрої, зазвичай призначені для компенсації або лікування інвалідності, призначені виключно для особистого користування інвалідами, у тому числі ремонт таких товарів, і поставка дитячих сидінь для автомобілів;
- постачання послуг із поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами (пп. 197.1.10 ст. 197 ПКУ);
- з першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів (пп. 197.1.14 ст. 197 ПКУ). Згідно з Директивою від оподаткування звільняються операції постачання будівлі або її частин, крім їх постачання до першого заселення. Щодо операцій надання, будівництва, ремонту та перебудови житла в межах соціальної політики, то вони можуть оподатковуватися за зниженою ставкою;
- ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів за кодами згідно з УКТ ЗЕД 0101 10 10 00, 0102 10 10 00, 0102 10 30 00, 0103 10 00 00, 0104 10 10 00, 0511 10 00 00, 0511 99 85 10, що здійснюється суб'єктами спеціального режиму оподаткування, встановленого ст. 209 ПКУ. Операції з

подальшої поставки зазначених тварин або племінних (генетичних) ресурсів оподатковуються в загальному порядку (п. 197.18 ст. 197 ПКУ). Додатком III Директиви передбачено оподаткування за зниженою ставкою операцій постачання живих тварин. Така ставка може бути встановлена і в Україні. Проте для тварин, що не лише ввозяться, а й постачаються на митній території України.

До операцій, що повинні оподатковуватися за стандартною ставкою, можна віднести операції:

- постачання: б) комплектуючих виробів і напівфабрикатів для виготовлення технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів), товарів спеціального призначення, у тому числі виробів медичного призначення для індивідуального користування, для інвалідів та інших пільгових категорій населення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; в) легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також операції з їх безоплатної передачі інвалідам (пп. 197.1.3 ст. 197 ПКУ);
- постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню (незалежно від способу доставки) на всіх етапах доставки до кінцевого споживача (пп. 197.1.4 ст. 197 ПКУ);
- постачання послуг із харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я (пп. 197.1.7 ст. 197 ПКУ);
- постачання державних платних послуг фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, а також іншими особами, уповноваженими такими органами чи законодавством надавати зазначені послуги, обов'язковість отримання (надання) яких установлюється законодавством, включаючи плату за реєстрацію, видачу ліцензії, сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо (пп. 197.1.18 ст. 197 ПКУ);
- надання послуг із реєстрації актів цивільного стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно із законодавством (пп. 197.1.19);
- постачання послуг із перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також з постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням (переміщенням) (п. 197.8 ст. 197 ПКУ);
- ввезення на митну територію України:
 - устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресур-

сів, обладнання й матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії (пп. 197.16.1 ст. 197 ПКУ);

- матеріалів, устаткування, комплектуючих виробів, що використовуються для виробництва (пп. 197.16.2 ст. 197 ПКУ);
- устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії;
- матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих виробів, котрі будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або енергії з відновлюваних джерел;
- енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;
- засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів.

До операцій, котрі не є об'єктом оподаткування, можна зарахувати операції:

- виплати орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів (абзац 2 пп. 197.1.21 ст. 197 ПКУ). Згідно з Директивою (ст. 14, п. 2, пп. "b"), постачанням товарів вважається фактичне їх передання відповідно до угоди про оренду товарів на певний строк, а не виплата орендної плати. Остання не є операцією постачання товарів, а отже, й об'єктом оподаткування;
- оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, котра безпосередньо отримує такі кошти з рахунку органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (пп. 197.1.22 ст. 197 ПКУ). Об'єктом оподаткування є операція постачання фундаментальних досліджень і НДДКР, а не оплати їхньої вартості.

3. Проведення переговорів із Європейською комісією з метою отримання дозволу на продовження надання звільнення від ПДВ операцій постачання окремих товарів та послуг, що є особливо важливими для досягнення певних соціальних цілей. До таких операцій можна віднести операції постачання:

- протезів для інвалідів (право на їх звільнення від оподаткування отримала, наприклад, у процесі переговорів Болгарія. У нас ця проблема у зв'язку з АТО є надзвичайно гострою);
- путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинку на території України інвалідів і дітей-інвалідів;

- постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації (крім видань еротичного характеру) вітчизняного виробництва, підготовки (літературне, наукове й технічне редагування, коригування, дизайн та верстка), виготовлення (друк на папері чи запис на електронному носіїві), розповсюдження книжок, у тому числі електронного контенту (крім видань еротичного характеру) вітчизняного виробництва.

4. Проведення консультацій з Європейською комісією щодо правильності трактування окремих звільнень в Україні як дозволених чи не дозволених 112-ю Директивою. Йдеться, наприклад, про те, чи можна тлумачити постачання учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови вітчизняного виробництва як постачання товарів, близько пов'язаних із наданням освітніх послуг.

У чинній редакції ПКУ таке звільнення надається пп. 197.1.25 поряд зі звільненням постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, проте прямо не передбачене Директивою. В останній ідеться лише про звільнення товарів, тісно пов'язаних із постачанням освітніх послуг. Якщо саме так можна тлумачити постачання зошитів, підручників, словників, їх звільнення від оподаткування можна було б не скасовувати, змінивши редакцію відповідної операції.

5. Уточнення визначення окремих операцій і на цій основі – їх кваліфікації.

Згідно з ПКУ (п. 197.9 ст. 197) від оподаткування звільняються операції постачання послуг, що надаються іноземним та вітчизняним суднам, котрі здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу і вантажів та оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами. У цьому визначенні не уточнено, які саме послуги для іноземних і вітчизняних суден, що здійснюють міжнародні перевезення, звільняються від оподаткування. Згідно з Директивою (ст. 148) звільняються від оподаткування (з наданням права на віднесення на зменшення податкового зобов'язання) такі операції:

- с) постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду суден, зазначених у підпункті “а”, та постачання, оренда, ремонт і технічне обслуговування обладнання, включаючи обладнання для риболовлі, вбудованого в них чи використовуваного на них;
- д) постачання інших послуг, ніж зазначені в підпункті “с”, на задоволення прямих потреб суден, зазначених у підпункті “а”, або їхніх вантажів.

У ПКУ (п. 197.19 ст. 197) передбачено звільнення від оподаткування операцій постачання Національному банку України дорогоцінних металів, у тому числі їх ввезення на митну територію України, а також послуг, пов'язаних із розвідкою, видобутком, виробництвом і використанням дорогоцінних металів з метою поповнення золотовалютних резервів та виготовлення банківських металів. З усіх цих операцій Директивою звільняються від оподаткування лише операції ввезення золота центральними банками (п. "k" ст. 143) і постачання золота центральним банком (ст. 152). Отже, згідно з Директивою постачання послуг, визначених абзацом другим п. 197.19 ст. 197 ПКУ, має оподатковуватися за стандартною ставкою.

Пунктом 197.4 ст. 197 ПКУ від оподаткування звільнено операції із ввезення на митну територію України товарів морського промислу (риба, ссавці, мушлі, ракоподібні, водні рослини тощо в охолодженому, солоному, мороженому, консервованому вигляді, перероблені на борошно або іншу продукцію), видобутих (виловлених, вироблених) суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України. Проте, щоб зазначене звільнення відповідало вимогам Директиви, необхідно вилучити слова "консервованому вигляді, перероблені на борошно або іншу продукцію", оскільки згідно з п. "j" ст. 143 Директиви від оподаткування звільняються операції ввезення в порти улову морськими риболовними підприємствами *без обробки або після захисної обробки* (виділено нами. – А. С.) для збуту, але до поставки.

Для того щоб звільнення від оподаткування операції з постачання та ввезення на митну територію України товарів/послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу цих дипломатичних місій та членами їх сімей, що проживають разом із такими особами (п. 197.3 ст. 197 ПКУ), відповідало вимогам Директиви, необхідно внести зміни до редакції пункту, вилучивши з нього слово "постачання" товарів/послуг на території України. Згідно з Директивою (ст. 151), такі поставки вважаються експортними, а отже звільняються з наданням права на податковий кредит. Відповідно до ПКУ вони повинні оподатковуватися за нульовою ставкою. Звільнитися від оподаткування можуть лише операції із ввезення відповідних товарів/послуг, що передбачено й Директивою (п. "f" ст. 143).

Підпунктом 197.1.15 ст. 197 ПКУ передбачено звільнення від оподаткування надання благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства, а також надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги згідно із зако-

нодавством про благодійну діяльність та благодійні організації. Щоб таке визначення відповідало вимогам Директиви, із нього необхідно вилучити слова “безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям”, оскільки в ній (ст. 132) передбачено звільнення від оподаткування “постачання послуг і постачання тісно пов’язаних з ними товарів неприбутковими організаціями, що ставлять цілі філантропічного характеру, своїм членам у їхніх спільних інтересах в обмін на передплату, визначену відповідно до їхніх правил, якщо це навряд чи призведе до викривлення конкуренції”, проте не йдеться про звільнення товарів та послуг, котрі постачаються таким організаціям.

Безумовно, перегляд усієї системи податкових звільнень від сплати ПДВ у ПКУ не може бути одночасним і безпроблемним. Запроваджуючи його, Україна може піти двома шляхами: 1) максимального скорочення системи податкових преференцій шляхом відмови не лише від звільнень, не передбачених Директивою, а й від трансформації окремих звільнень в оподаткування за пільговою ставкою податку; 2) максимального використання можливостей для звільнень і знижених податкових ставок, які надає 112-та Директива Ради ЄС. Можливості реалізації другого шляху залежатимуть від стану державних фінансів. Проте у будь-якому разі гармонізація системи податкових звільнень вимагатиме узгодження інтересів зацікавлених груп, котрі чинитимуть опір спробам скасувати наявні звільнення.

Редакцію запропонованих змін до ст. 198 “Податковий кредит” ПКУ представлено у вставці 3.7.

Вставка 3.7

Стаття 198. Податковий кредит

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|---|
| <p>198.1. До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з:</p> <p>а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;</p> <p>б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв’язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);</p> | <p>198.1. <i>Право на податковий кредит у покупця товарів/послуг виникає за фактом виникнення податкових зобов’язань у продавця зазначених товарів/послуг.</i></p> <p>198.2. До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів (у тому числі їх ввезення на митну територію України) та послуг, у тому числі:</p> <p>а) придбання (будівництво, спорудження, створення) та/або ввезення на митну територію України необоротних активів, у тому числі придбання та/або ввезення таких активів як внесок до статутного фонду та/або</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|---|
| <p>в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;</p> <p>г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;</p> <p>ґ) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.</p> <p>198.2. Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:</p> <p>дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;</p> <p>дата отримання платником податку товарів/послуг.</p> <p>Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 цього Кодексу, а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України – дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.</p> <p>Датою збільшення податкового кредиту орендаря (лізингоотримувача) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем.</p> <p>Датою віднесення сум до податкового кредиту замовника з договорів (контрактів), визначених довгостроковими відповідно до пункту 187.9 статті 187 цього Кодексу, є дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами).</p> <p>Для товарів/послуг, постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку, факт</p> | <p>передача таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності;</p> <p>б) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та послуг, місцем постачання яких є митна територія України;</p> <p>в) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;</p> <p>г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.</p> <p>198.2. Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:</p> <p>дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг, надходження яких на поточний рахунок продавця як попередня оплата підтверджено податковою накладною, зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних;</p> <p>дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною, зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних.</p> <p>Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 цього Кодексу, а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України – дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.</p> <p>Датою збільшення податкового кредиту орендаря (лізингоотримувача) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем.</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| <p>постачання (придбання) таких товарів/послуг засвідчується даними обліку.</p> <p>198.3. Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг; придбанням (будівництвом, спорудженням) <i>основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи)</i>, у тому числі при їх імпорті.</p> <p>Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та <i>основні фонди</i> почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.</p> <p>198.5. Платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги,</p> | <p>Датою віднесення сум до податкового кредиту замовника з договорів (контрактів), визначених довгостроковими відповідно до пункту 187.9 статті 187 цього Кодексу, є дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами).</p> <p>Для товарів/послуг, постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку, факт постачання (придбання) таких товарів/послуг засвідчується даними обліку.</p> <p>198.3. Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи <i>зі звичайної ціни</i> товарів/послуг та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі будівництвом, спорудженням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи), у тому числі при їх імпорті, та послуг.</p> <p>Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні <i>засоби</i> почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.</p> <p>198.5. У разі якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання на такі товари/послуги, виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|---|
| <p>необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися:</p> <p>а) в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до статті 196 цього Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 цього Кодексу) та місце постачання яких розташоване за межами митної території України;</p> <p>б) в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197, підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу та операцій, передбачених пунктом 197.11 статті 197 цього Кодексу);</p> <p>в) в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;</p> <p>г) в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.</p> <p>У разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи в подальшому починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів, платник податку може зменшити суму податкових зобов'язань, що були нараховані відповідно до цього пункту, на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, зазначеної в абзаці першому цього пункту, зареєстрованого в Єдиному реєстрі податкових накладних.</p> <p>З метою застосування цього пункту податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, <i>необоротних активах</i>: придбаних для використання в неоподатковуваних операціях – на дату їх придбання;</p> | <p>Кодексу, в тому обсязі, в якому такі товари/послуги використовуються ним у неоподатковуваних операціях, зокрема:</p> <p>а) в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до статті 196 цього Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 цього Кодексу) та місце постачання яких розташоване за межами митної території України;</p> <p>б) в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197, підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу та операцій, передбачених пунктом 197.11 статті 197 цього Кодексу);</p> <p>в) в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;</p> <p>г) в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.</p> <p>Платник податку, що нараховує податкові зобов'язання, передбачені в абзаці першому п. 198.5 ст. 198, зобов'язаний скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами (для товарів/послуг, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту).</p> <p>У разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи в подальшому починають використо-</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| <p>придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, – на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”</p> | <p>уватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів, платник податку може зменшити суму податкових зобов’язань, що були нараховані відповідно до цього пункту, на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, зазначеної в абзаці першому цього пункту, зареєстрованого в Єдиному реєстрі податкових накладних. З метою застосування цього пункту податкові зобов’язання визначаються по товарах/послугах:</p> <p>придбаних для використання в неоподатковуваних операціях – на дату їх придбання;</p> <p>придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, – на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”</p> |

Складено автором.

Як свідчить вставка, запропоновані зміни охоплюють таке:

1. Доповнення статті пунктом, яким регулюється виникнення права на податковий кредит, що відповідає вимогам Директиви. Згідно з нею, “право на віднесення на зменшення податкового зобов’язання виникає за фактом виникнення податкових зобов’язань за податком, що може бути віднесений на зменшення податкового зобов’язання” (право на податковий кредит у покупця виникає одночасно з фактом виникнення податкового зобов’язання у продавця).

2. Зміна редакції п. 198.1 ст. 198 ПКУ, яка, на нашу думку, є некоректною. Віднесення до податкового кредиту сум податку, сплачених/нарахованих у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів (у тому числі їх ввезення на митну територію України) та послуг, має бути загальним правилом (положенням), а не окремим підпунктом. Решта – це конкретизація складу податкового кредиту (підпункти “б”, “в”, “г”, у яких

ідеться про придбання певних товарів, зокрема необоротних активів, або послуг).

3. Коригування визначення дати віднесення сум податку до податкового кредиту з урахуванням запровадження електронного адміністрування ПДВ, передусім норми, згідно з якою “відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту” (абзац п. 201.10 ст. 201 ПКУ).

Проте, проводячи таке коригування, варто враховувати, що обмеження права покупця – платника податку на віднесення сум вхідного ПДВ до податкового кредиту суперечить вимогам 112-ї Директиви й тому може мати лише тимчасовий характер¹. У процесі наближення податкового законодавства України до директив таке обмеження, на нашу думку, має бути скасоване.

4. Приведення у відповідність визначення ціни, згідно з якою має визначатися податковий кредит, до визначення ціни, на підставі якої встановлюється податкова база.

5. Уточнення редакції абзаців 1–3 п. 198.3 ст. 198 ПКУ, в яких визначається склад податкового кредиту, що включає “суми податків, нарахованих (сплачених) у зв’язку з: придбанням або виготовленням товарів та послуг; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті” з урахуванням таких зауважень.

По-перше, основні фонди (основні засоби) – це також товари. По-друге, наразі вживається термін “основні засоби”, який є синонімом терміна “основні фонди”. Тож останній необхідно вилучити зі статті, замінивши його терміном “основні засоби”. По-третє, основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, згідно зі стандартами бухгалтерії, є окремими групами основних засобів, отже, слова “у тому числі” вжиті тут недоречно й також мають

¹ Як зазначається в рішеннях Європейського суду у справі *Gabalfrisa SL and Others*, право на зменшення податкового зобов’язання є невід’ємною частиною схеми ПДВ і в принципі не може бути обмежено. Право на зменшення податкового зобов’язання має здійснюватись відразу щодо всіх податків, стягнутих з операцій, які становлять виробничі витрати. Більше того, заходи, які можуть запровадити держави-члени для забезпечення правильного обчислення та стягнення податку й для попередження шахрайства, “не повинні йти далі, ніж необхідно для досягнення таких цілей. Тому вони не можуть використовуватись у такий спосіб, що матиме наслідком систематичний підрив права на зменшення податкового зобов’язання з ПДВ, яке є основоположним принципом спільної системи ПДВ, встановленої відповідним законодавством Співтовариства”. – Див.: [146].

бути вилучені. По-четверте, у пункті повинно йтися про незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні (а не капітальні) активи.

6. Уточнення редакції п. 198.5 ст. 198 ПКУ з урахуванням такого.

По-перше, для того, щоб нарахувати податкові зобов'язання, необхідно визначити частку неоподатковуваних операцій у загальній сумі операцій. Згідно зі ст. 199 ПКУ така частка визначається або за даними попереднього календарного року, або за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції. Отже, податкові зобов'язання нараховуються після того, як придбані товари та послуги використовувалися в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях. Тому слова “у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися” необхідно замінити словами “у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи використовуються”.

По-друге, у пункті немає положення щодо нарахування податкових зобов'язань лише на ті товари та послуги, котрі використовувалися в неоподатковуваних операціях (або в тому обсязі, в якому товари й послуги використовувалися в неоподатковуваних операціях платника податку).

По-третє, вживання терміна “неоподатковувані операції” потребує уточнення його змісту (переліку операцій, які належать до неоподатковуваних). Отже перед перерахуванням неоподатковуваних операцій (у підпунктах “а”, “б”, “в”, “г”) необхідно додати слова “у неоподатковуваних операціях, зокрема”.

Покращання редакції ст. 199 “Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту” ПКУ варто почати зі зміни її назви, що, як зауважувалося в підрозділі 2.2 монографії, є некоректною. Назву автоматично перенесли з однієї з перших редакцій ПКУ, коли насправді визначалася частка податку, котру платник мав право віднести до податкового кредиту. Змісту статті в сучасній редакції відповідає така назва: “Визначення частки використання товарів та послуг в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях” (у неоподатковуваних операціях – для визначення податкового зобов'язання, а в оподатковуваних – для коригування сум податкового кредиту).

Крім того, потребує удосконалення редакція п. 199.1 і 199.2 ст. 199 з урахуванням таких зауважень.

Пункт 199.1 ст. 199 ПКУ майже цілком повторює п. 198.5 ст. 198.

У п. 199.2 ст. 199 Кодексу визначається частка використання товарів та послуг в оподатковуваних операціях, тоді як платнику податку необхідно встановити частку використання товарів та послуг в неоподатковуваних операціях. Визначити частку використання товарів та послуг в оподатковуваних операціях потрібно було б, якби ПДВ у ціні придбаних товарів/

послуг відносився на податковий кредит не повністю, а лише в тій частині, у котрій такі товари/послуги передбачалося б використовувати в оподатковуваних операціях.

З урахуванням зазначеного пропонується така редакція змін до ст. 199 ПКУ (вставка 3.8).

Вставка 3.8

Стаття 199. Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|---|
| <p>Стаття 199. Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту</p> <p>199.1. У разі якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати зведену податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в неоподатковуваних операціях.</p> <p>199.2. Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.</p> <p>199.3. Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а такі неоподаткову-</p> | <p>Стаття 199. Визначення частки використання товарів та послуг в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях</p> <p>199.1. Для нарахування податкових зобов'язань на придбані та/або виготовлені товари та послуги, які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, в обсязі, що відповідає частці використання таких товарів та послуг в неоподатковуваних операціях, платник податку зобов'язаний розрахувати частку використання товарів та послуг у неоподатковуваних операціях.</p> <p>199.2. Частка використання товарів/послуг у неоподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у відсотках величина округлюється до цілого числа і застосовується протягом поточного календарного року.</p> <p>199.3. Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а такі неоподатковувані операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг у неоподатковуваних операціях на під-</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|---|
| <p>вані операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.</p> <p>Розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях подається до контролюючого органу одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.</p> <p>199.4. Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.</p> <p>199.5. Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, визначена з урахуванням норм пунктів 199.2–199.4 статті 199 цього Кодексу, застосовується для проведення коригування сум податку, які відносяться до податкового кредиту за операціями, зазначеними у пункті 199.1 статті 199 цього Кодексу. Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у податковій декларації за останній податковий період року. У разі зняття з обліку</p> | <p>ставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій з постачання товарів та послуг першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.</p> <p>Розрахунок частки використання товарів та послуг активів в неоподатковуваних операціях подається до контролюючого органу одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.</p> <p>199.4. Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів та послуг в оподатковуваних та неоподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.</p> <p>199.5. Частка використання товарів та послуг в оподатковуваних операціях, визначена як відношення обсягів оподатковуваних операцій із постачання товарів та послуг (без урахування сум податку) до сукупних обсягів оподатковуваних і неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку), застосовується для проведення коригування сум податку, які відносяться до податкового кредиту за операціями, зазначеними у пункті 199.1 статті 199 цього Кодексу. Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у податковій декларації за останній податковий період року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається</p> |

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|--|--|
| платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку у податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку | платником податку у податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку |

Складено автором.

Внесення запропонованих змін до Розділу V ПКУ не лише зробить його більш логічним та несуперечливим, а й наблизить до 112-ї Директиви Ради ЄС.

3.2. НАПРЯМИ НАБЛИЖЕННЯ СТРУКТУРИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ НА АЛКОГОЛЬНІ НАПОЇ ТА ТЮТЮНОВІ ВИРОБИ ДО ДИРЕКТИВ РАДИ ЄС

Оскільки предметом акцизного податку є не всі, а лише окремі групи товарів, що отримали назву підакцизних, відправною точкою його гармонізації є визначення гармонізованих груп підакцизних товарів (акцизних категорій)¹ і структури кожної з них, тобто гармонізованого переліку товарів, які належать до кожної категорії, та точного й уніфікованого описання важливих із позицій оподаткування характеристик зазначених товарів. Саме тому Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію між Україною і ЄС встановлено графік наближення акцизного законодавства в Україні до законодавства ЄС, відповідно до якого першочерговій адаптації до директив ЄС підлягає структура акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби. Її наближення є простішим для виконання завданням, ніж гармонізація податкових ставок.

Аналіз напрямів гармонізації оподаткування алкогольних напоїв і тютюнових виробів в Україні і Європейському Союзі варто почати з відповіді на запитання, якою кількістю податків у складі податкової системи представлено акциз в Україні і країнах ЄС і чи варто усунути цю відмінність.

¹ У цьому підрозділі вживаються такі терміни: “групи підакцизних товарів або акцизні категорії” – стосовно підакцизних товарів, визначених у п. 1 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС та в п. 215.1 ст. 215 ПКУ; “акцизні підкатегорії” – стосовно окремих складових акцизних категорій (наприклад, пиво, вино, етиловий спирт є підкатегоріями акцизної категорії “спирт і алкогольні напої”). Щодо підакцизних товарів, описаних в УКТ ЗЕД, застосовуються такі терміни, як “товарна група”, “товарна позиція”, “товарна підпозиція”, “товарна категорія” в тому значенні, у котрому вони вживаються в УКТ ЗЕД і поясненнях до неї. – Див.: [169].

Регулювання процесів гармонізації структури окремих груп підакцизних товарів окремими директивами Ради ЄС (Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої; Директива Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру й ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів; Директива Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії) відображає факт існування у більшості країн ЄС не одного, а низки гармонізованих акцизних податків (акцизів). Більше того, у багатьох країнах ЄС окремими акцизними податками оподатковуються не лише певні гармонізовані групи підакцизних товарів, визначені п. 1 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС (“спирт та алкогольні напої”; “тютюнові вироби”, “енергоносії та електроенергія”), а й складові конкретних груп товарів, зокрема, таких як “спирт і алкогольні напої”, “енергоносії та електроенергія”.

Наприклад, у Німеччині поряд з акцизом на тютюнові вироби є акциз на енергоносії, на електроенергію, а також на пиво, на ігристі вина та проміжні продукти, на спиртогорілчані вироби. До речі, усього до складу податкової системи Німеччини входить 42 податки. Кожен із них регламентується окремим законом. Отже, тільки оподаткування гармонізованих підакцизних товарів регулюється шістьма законами. Крім гармонізованих акцизних податків у Німеччині справляються й не гармонізовані. Серед них акцизи на каву, ядерне паливо (твели) та слабоалкогольні напої (трактується як інший непрямий податок для спеціальних цілей, можливість справляння якого передбачена п. 2 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС). В Австрії справляються акцизи на пиво, ігристі вина, проміжні продукти, спиртогорілчані вироби, нафтопродукти, електроенергію й природний газ (табл. 3.2). Аналогічною є ситуація й у Великобританії, де діють акцизи на паливо, на тютюнові вироби, на спирт, на вино, на пиво й сидр, на автомобілі [197].

До складу податкової системи України входить один акцизний податок, яким оподатковуються всі підакцизні товари, тож виникає питання доцільності та можливості (у сенсі політичної підтримки такого рішення) виокремлення з нього декількох податків на окремі акцизні категорії.

Аргументом за роздільне оподаткування окремих груп підакцизних товарів та акцизних підкатегорій є те, що кожна з них має свій предмет, об'єкт, базу, ставки, особливості обчислення та справляння, тобто всі елементи, котрі дають змогу ідентифікувати кожен конкретний податок. Оподаткування всіх підакцизних товарів єдиним акцизним податком, що регулюється Розділом VI ПКУ, спричиняє викладення в одній статті як загальних, так і особливих елементів оподаткування різних підакцизних товарів. Наприклад, у статті “Платники податку” поряд із особами, котрі

Таблиця 3.2

Акцизні податки в окремих країнах ЄС

| Предмет податку | Закон, яким регламентується його оподаткування |
|------------------------------------|---|
| <i>Німеччина</i> | |
| Пиво | Biersteuergesetz – BierStG (Beer Tax Law of 15 July 2009, BGBl I 1870, 1908) |
| Ігристі вина та проміжні продукти | Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen – SchaumwZwS (Sparkling wine and intermediate products Law of 15 July 2009, BGBl I 1870, 1896) |
| Спиртогорілані вироби | Gesetz über das Branntweinmonopol – BranntwMonG (Spirits Monopoly Law of 8 April 1922, BGBl I 1922, 335, 405) |
| Тютюнові вироби | Tabaksteuergesetz – TabStG (Tobacco Tax Law of f 15 July 2009, BGBl I 1870) |
| Енергоносії | Energiesteuergesetz – EnergieStG (Law on Taxation of Energy Products of 15 July 2006, BGBl I 2006, 1534) |
| Електроенергія | Stromsteuergesetz – StromStG (Electricity Tax Law of 24 March 1999, BGBl I 1999, 378). |
| <i>Австрія</i> | |
| Пиво | Biersteuergesetz 1995 (Beer Tax Law, BGBl. Nr. 701/1994) |
| Ігристі вина | Schaumweinsteuergesetz 1995 (Sparkling Wine Tax Law, BGBl. Nr. 702/1994) |
| Проміжні продукти | Schaumweinsteuergesetz 1995 (Sparkling Wine Tax Law, BGBl. Nr. 702/1994) |
| Спиртогорілані вироби | Alkoholsteuergesetz (Spirits Tax Law, BGBl. Nr. 703/1994) |
| Тютюнові вироби | Tabaksteuergesetz 1995 (Tobacco Tax Law, BGBl. Nr. 704/1994) |
| Нафтопродукти | Mineralölsteuergesetz 1995 (Mineral Oil Tax Law, BGBl. Nr. 630/1994) |
| Електроенергія | Elektrizitätsabgabegesetz – Strukturanpassungsgesetz 1996 (Electricity Tax Law, BGBl. Nr. 201/1996) |
| Природний газ | Erdgasabgabegesetz Strukturanpassungsgesetz 1996 (Natural Gas Tax Law, BGBl. Nr. 201/1996) |
| <i>Фінляндія</i> | |
| Спирт та алкогольні напої | Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (Act on Excise Duty on Alcohol and Alcoholic Beverages) of 29 December 1994 (Suomen säädöskokoelma 1471/1994) |
| Тютюнові вироби | Laki tupakkaverosta (Act on Excise Duty on Tobacco) of 29 December 1994 (Suomen säädöskokoelma 1470/1994) |
| Нафтопродукти (рідке паливо) | Laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (Act on Excise Duty on Liquid Fuels) of 29 December 1994 (Suomen säädöskokoelma 1472/1994) |
| Електроенергія та інші види палива | Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta (Act on Excise Duty on Electricity and Certain Fuels) of 30 December 1996 (Suomen säädöskokoelma 1260/1996) |

Закінчення табл. 3.2

| Предмет податку | Закон, яким регламентується його оподаткування |
|---------------------------|--|
| <i>Ірландія</i> | |
| Спирт та алкогольні напої | Finance Act 2003 and Alcohol Products Tax Regulations, 2004 |
| Тютюнові вироби | Finance Act 2005 and Tobacco Products Tax Regulations, 2006 |
| Нафтопродукти | Finance Act 1999 and Mineral Oil Tax Regulations, 2001 |
| Електроенергія | Finance Act 2008 and Electricity Tax Regulations 2008 |
| Природний газ | Finance Act 2010 and Natural Gas Carbon Tax Regulations 2010 |
| Тверді види палива | Finance Act 2010 and Solid Fuel Carbon Tax Regulations 2013 |
| <i>Бельгія</i> | |
| Нафтопродукти | Loi-programme 27/12/2004, Moniteur Belge 31/12/2004 |
| Спирт та алкогольні напої | Loi 07/01/1998, Moniteur Belge 04/02/1998 |
| Тютюнові вироби | Loi 03/04/1997, Moniteur Belge 16/05/1997 |

Складено за: [171].

виробляють і ввозять підакцизні товари на територію України, що є платниками податку на кожний підакцизний товар, фігурують специфічні платники податку на окремі види таких товарів: тільки електроенергію (оптовий постачальник електричної енергії; виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії); тільки пальне (особа, котра реалізує пальне) тощо. Те саме спостерігаємо у статті “Об’єкти оподаткування”, де поряд із загальним визначенням об’єкта акцизного податку як операцій із реалізації вироблених в Україні і з ввезення на митну територію України підакцизних товарів, визначається специфічний об’єкт оподаткування електроенергії (операції з її оптового постачання) або пального (операції з реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги, що: отримані від інших платників акцизного податку, які підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних; ввезені (імпортовані) на митну територію України, котрі засвідчені належно оформленою митною декларацією; вироблені в Україні, реалізація яких є об’єктом оподаткування відповідно до пп. 213.1.1, які підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних) [139]. Це створює незручності для сприйняття й перешкоджає формуванню цілісного уявлення про механізм оподаткування кожного підакцизного товару,

для отримання якого необхідно вибрати з кожної статті інформацію про елементи його оподаткування.

Перешкодою запровадженню їх роздільного оподаткування (окремих акцизних податків) може стати те, що в Україні впродовж останніх років склалося хибне уявлення, згідно з котрим будь-яке зменшення кількості податків і зборів, навіть якщо воно є наслідком їх штучного об'єднання, сприяє спрощенню податкової системи й підвищенню позиції країни в рейтингу “Ведення бізнесу” за категорією “оподаткування”, і, навпаки, будь-яке збільшення кількості податків – до погіршення зазначених позицій. Такий підхід є наслідком незнання методології й методики розрахунку показників, за якими оцінюється оподаткування в рейтингу, передусім таких як “кількість платежів”¹.

Наслідком інформаційної асиметрії стала тенденція до штучного об'єднання податків з різними об'єктами й базами оподаткування під гаслом спрощення податкової системи. Підтвердженням цього є зміни, внесені до ПКУ наприкінці 2014 р. Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” від 28.12.2014 № 71-VIII. Зазначеним Законом у складі податку на майно об'єднано три раніше самостійні податки (транспортний податок, плату за землю та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), а у складі рентної плати – п'ять (рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; плату за користування надрами; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів), що зумовило формальне зменшення кількості податків і зборів у складі вітчизняної податкової системи.

З огляду на викладене, в Україні навряд чи одержить підтримку ідея виокремлення зі складу акцизного податку податків на окремі групи підакцизних товарів чи акцизні підкатегорії. Відтак для підвищення якості податкового законодавства (чіткості викладення й кращого сприйняття) можна піти шляхом включення до ПКУ додаткової ст. 212¹ “Склад акцизного податку” такого змісту:

“Акцизний податок складається з:

212¹.1. податку на тютюнові вироби;

212¹.2. податку на спирт та алкогольні напої;

212¹.3. податку на енергоносії та електричну енергію²;

212¹.4. податку на транспортні засоби”.

¹ Див. докладніше: [198, с. 90–114].

² Про доцільність застосування таких назв податку див. далі.

Ця стаття за структурою є аналогічною статтям 251 розділу IX “Рентна плата” і 265 розділу XII “Податок на майно” ПКУ. Вона засвідчує застосування однакових підходів до побудови законодавства щодо складних податків.

Склад акцизного податку визначається переліком підакцизних товарів. Відтак наступним кроком на шляху наближення Розділу VI ПКУ до законодавства ЄС у сфері акцизного оподаткування є внесення змін до ст. 215 “Підакцизні товари та ставки податку” ПКУ. Передусім варто змінити номер статті (на нашу думку, вона має бути наступною після статті “Склад акцизного податку”) та її назву з урахуванням доцільності роздільного викладення питання визначення окремих груп підакцизних товарів, їх структури та дефініцій окремих гармонізованих акцизних категорій, з одного боку, і встановлення ставок на підакцизні товари, з другого. З урахуванням зазначеного пропонуємо таку редакцію ст. 215 ПКУ (вставка 3.9).

Вставка 3.9

Стаття 215. Підакцизні товари

| Чинна редакція статті | Нова редакція статті |
|---|--|
| <p>215.1. До підакцизних товарів належать:</p> <ul style="list-style-type: none"> – спирт етиловий та інші спиртові дистилляти, алкогольні напої, пиво; – тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; – пальне; – автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; – електрична енергія | <p>215.1. Для цілей цього розділу підакцизні товари поділяються на гармонізовані і негармонізовані. Гармонізовані підакцизні товари – це товари, визначені підакцизними п. 1 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС і п. 215.2 ст. 215 цього Кодексу. Негармонізовані підакцизні товари – це товари, визначені підакцизними п. 215.3 ст. 215 цього Кодексу.</p> <p>215.2. До гармонізованих підакцизних товарів належать:</p> <ul style="list-style-type: none"> – спирт та алкогольні напої; – тютюнові вироби; – енергоносії та електрична енергія. <p>215.3. До негармонізованих підакцизних товарів належать:</p> <ul style="list-style-type: none"> – жувальний і нюхальний тютюн, промислові замітники тютюну, гомогенізований тютюн; – автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів |

Складено автором.

Зауважимо, що необхідність цих змін зумовлена не лише потребами гармонізації, а й некоректністю назв окремих груп підакцизних товарів в українському податковому законодавстві. Зокрема, одна з таких груп у ПКУ називається “спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво”. Проте пиво є одним із алкогольних напоїв, тож виносити його в назву цієї групи підакцизних товарів поряд зі словом “алкогольні напої” не доцільно. Очевидно, така практика зберігається ще відтоді, коли пиво в Україні не вважалося алкогольним напоєм. Отже, назва цієї групи товарів “спирт і алкогольні напої”, що фігурує у ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, є найбільш лаконічною і вдалою, а тому її варто запозичити.

Сумнівною є й коректність назви іншої акцизної категорії – “пальне” (раніше вона називалася “нафтопродукти, скраплений газ”). Якщо звернутися до словників, то “пальне” в них визначається як “паливо, звичайно для двигунів” [199, т. 6, с. 34]. З цього визначення зрозуміло, що загальнішим відносно пального поняттям є “паливо”. У Вікіпедії пальне розглядається як один із видів палива, що використовується переважно для засобів пересування, й зазначається: “Будь-яке пальне є паливом, але не кожне паливо є паливом” [200]. Паливо визначається як “горюча речовина (дрова, вугілля, нафта, газ і т. ін.), яка використовується для одержання теплової енергії, тепла” [199, т. 6, с. 27]. Мала гірнича енциклопедія щодо цього вносить таке уточнення: “Найпоширенішим є органічне паливо: вугілля викопне, нафта, торф, природний газ, бензин, генераторний газ, кокс, хімічне, ракетне паливо тощо. До неорганічного палива належить, наприклад, металовмісне паливо, у складі якого є чисті метали або їх хімічні сполуки. За агрегатним станом і, відповідно, способом спалювання паливо класифікують на тверде грудкове, пилоподібне, газоподібне, рідке, комбіноване (водовугільне, нафтовугільне) та ін.” [201, с. 278].

З урахуванням зазначеного, а також складу підакцизних товарів, що є предметом акцизного податку на пальне, який включає не лише моторне паливо (пальне), коректнішою назвою підакцизного товару є “паливо”, а не “пальне”, а податку – “акцизний податок на паливо”.

Ще ширшим поняттям, ніж “паливо”, є поняття “energy products”¹, що вживається в назві Директиви Ради 2003/96/ЄС (Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity), яке в офіційному перекладі Міністерства юстиції України звучить як “продукти енергії”. На нашу думку, цей переклад є не зовсім вдалим, оскільки в тлумачному словнику “продукт” подається передусім у значенні результату, наслідку, породження чогось [3, с. 727], тоді як предмети оподаткування, про які йдеться у ст. 2 Директиви, є не

¹ Доцільність застосування цього поняття, а не “паливо” зумовлена широким спектром товарів, що входять до зазначеної акцизної категорії.

породженням енергії, а її джерелом, і саме в цій ролі вони підлягають оподаткуванню. Більш вдалими варіантами перекладу терміна “energy products”, що наводяться у словниках, на нашу думку, є “енергоносії”, “джерела енергії”, “енергоресурси”. Відтак переклад українською мовою назви Директиви доцільно змінити на такий: “Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування енергоносіїв та електроенергії”.

Відповідні зміни доцільно внести до назв підакцизного товару й акцизного податку в ПКУ.

Отже, зміни, що мають бути внесені до ст. 215 ПКУ, спрямовані на розв’язання таких завдань: 1) розмежування гармонізованих і не гармонізованих підакцизних товарів; 2) імплементацію в українське податкове законодавство ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС про загальну систему акцизних податків, якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС; 3) уточнення термінології.

Наступним етапом гармонізації акцизного податку є гармонізація структури окремих груп підакцизних товарів та визначень певних товарів. Її необхідність зумовлена такими причинами:

- 1) відсутністю в ПКУ визначення структури груп підакцизних товарів. Про неї свідчить лише п. 215.3 ст. 215 ПКУ, де наведено ставки акцизного податку. При цьому структура груп підакцизних товарів, щодо яких наводяться ставки акцизного податку в ПКУ, не гармонізована з їх структурою в Директиві Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої, Директиві Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів, Директиві Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування енергоносіїв та електроенергії;
- 2) відсутністю в ПКУ визначень більшості підакцизних товарів (замість них наводяться визначення окремих їх груп – алкогольних напоїв та виноробної продукції) і невідповідністю визначень у ПКУ (визначення пива і спирту етилового) Директиві. Для однозначного тлумачення й однакового застосування в Україні і країнах ЄС (у межах зони вільної торгівлі) понять у ПКУ необхідно навести визначення підакцизних товарів (акцизних підкатегорій), які б узгоджувалися з визначеннями директив Ради ЄС. Водночас зауважимо, що в ПКУ визначення окремих підакцизних товарів наведено в ст. 14, що створює незручності в його застосуванні. Ми пропонуємо перенести їх до Розділу VI.

З урахуванням викладеного гармонізовану з директивами ЄС структуру акцизних категорій та визначення підакцизних товарів пропонуємо викласти в окремій статті 215¹ (вставка 3.10).

Стаття 215¹. Структура товарної групи “спирт та алкогольні напої” та їх визначення

215¹.1. Для цілей цього розділу спирт та алкогольні напої означають:

пиво;

вино;

зброджені напої інші, ніж вино та пиво;

проміжні товари;

етиловий спирт.

215¹.2. Для цілей цього розділу “пивом” вважається насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об’ємних одиниць, отриманий шляхом збродження рідини (сусла), приготовленої з осолоджененого ячменю чи пшениці, води та (зазвичай) хмелю, що відноситься до товарної позиції УКТ ЗЕД за кодом 2203, або будь-який товар, що містить суміш пива з безалкогольними напоями, із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об’ємних одиниць, що відноситься до товарної позиції УКТ ЗЕД за кодом 2206.

Пивом не вважаються:

(а) деякі напої, що не містять спирту, хоча іноді й характеризуються як пиво (наприклад, напої, приготовлені з води та карамелізованого цукру) (товарна позиція 2202);

(б) напої, названі безалкогольним пивом, що складаються з приготовленого із солоду пива, і концентрація спирту в якому зменшена до 0,5 об. % або менше (товарна позиція 2202);

(с) лікарські засоби товарної позиції 3003 або 3004.

Акцизний податок з пива встановлюється в залежності від міцності, вираженої в гектолітрах / градусах фактичної міцності в об’ємі готового товару.

215¹.3. Для цілей цього розділу “вино” означає “неігристе (тихе) вино” та “ігристе вино”.

215¹.3.1. “Неігристим (тихим) вином” вважаються всі товари, що відносяться до товарних позицій УКТ ЗЕД за кодами 2204 та 2205, за винятком ігристих вин, як визначено у пп. 215¹.3.2 п. 215¹.3 цієї статті:

– фактична міцність яких вище 1,2, але не вище 15 відсотків об’ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься в готовому товарі, має повністю зброжене походження;

– фактична міцність яких вище 15, але не вище 18 відсотків об’ємних одиниць, за умови, що їх виготовлено без збагачення і що спирт, який міститься у готовому товарі, має повністю зброжене походження.

215¹.3.2. “Ігристим вином” вважаються всі товари, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 21 09, 2204 29 10 та 2205:

– розлиті у пляшки, закорковані спеціальними пробками типу “гриб”, закріпленими за допомогою вузлів або кріплень, або мають надмірний тиск, спричинений наявністю вуглекислого газу в розчині на рівні 3 бара або більше;

– фактична міцність яких вище 1,2, але не вище 15 відсотків об’ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься у готовому товарі, має повністю зброжене походження.

215¹.4. Для цілей цього розділу “зброджені напої інші, ніж вино та пиво”, означають “інші неігристі зброджені напої” та “інші ігристі зброджені напої”.

215¹.4.1. “Іншими неігристими збродженими напоями” вважаються всі товари, що відносяться до товарних позицій УКТ ЗЕД за кодами 2204 та 2205, за винятком зазначених у п. 215¹.3, та товари, що відносяться до товарної позиції УКТ ЗЕД за кодом 2206, за винятком інших ігристих зброджених напоїв, як визначено у пп. 215¹.4.2 п. 215¹.4, та будь-якого товару, зазначеного у п. 215¹.2 цієї статті:

- фактична міцність яких є вищою за 1,2, але не вище 10 відсотків об’ємних одиниць;
- фактична міцність яких є вищою за 10, але не вище 15 відсотків об’ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься в таких товарах, має повністю зброжене походження.

215¹.4.2. “Іншими ігристими збродженими напоями” вважаються всі товари, що відносяться до товарних категорій УКТ ЗЕД 2206 00 31 і 2206 00 39, а також товари, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 21 09, 2204 29 10 та 2205, за винятком зазначених у п. 215¹.3 та:

- розлиті у пляшки, закорковані спеціальними пробками типу “гриб”, закріпленими за допомогою вузлів або кріплень, або мають надмірний тиск, спричинений наявністю вуглекислого газу в розчині на рівні 3 бара або більше;
- фактична міцність яких є вищою 1,2, але не вище 13 відсотків об’ємних одиниць;
- фактична міцність яких є вищою 13, але не вище 15 відсотків об’ємних одиниць за умови, що спирт, який міститься у готовому товарі, має повністю зброжене походження.

215¹.5. Для цілей цього розділу “проміжними товарами” вважаються всі товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2, але не вищою за 22 відсотка об’ємних одиниць, що відносяться до товарних позицій УКТ ЗЕД за кодами 2204, 2205 та 2206, але не охоплені положеннями п. 215¹.2, 215¹.3 та 215¹.4.

215¹.6. Для цілей цього розділу “етилловим спиртом” вважаються:

- усі товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2 відсотка об’ємних одиниць, що відносяться до товарних позицій УКТ ЗЕД за кодами 2207 та 2208, навіть якщо такі товари є складовою частиною товарів, охоплених іншими розділами УКТ ЗЕД;
- товари, що належать до товарних позицій УКТ ЗЕД за кодами 2204, 2205 та 2206, фактична міцність яких є вищою за 22 відсотка об’ємних одиниць;
- питні алкогольні напої, які містять вказані вище товари, незалежно від того, чи є вони розчинами

Складено автором.

Стосовно класифікації товарів, які належать до окремих товарних позицій, підпозицій та категорій, необхідно зробити певні зауваження:

1. У ПКУ пивом вважається товар, віднесений до товарної позиції за кодом 2203. З метою гармонізації визначення пива в Кодексі та Директиві Ради ЄС до пива зараховано також товар, котрий становить суміш пива з безалкогольними напоями, що належить до товарної позиції УКТ ЗЕД за кодом 2206.

2. У визначенні вин ігристих ми посилаємося на коди УКТ ЗЕД у сучасній редакції, наслідком чого є певні розбіжності між пропонованою редакцією пп. 215¹.3.2 ст. 215¹ ПКУ і п. 2 ст. 8 Директиви в тому, що стосується

кодів вин ігристих, котрі належать до товарної позиції 2204. Зокрема, в УКТ ЗЕД, як і в КН ЄС у редакції 2016 р., вина ігристі охоплені кодами 2204 21 06 00–2204 21 09 00, про що свідчать пояснення до названих товарних категорій¹, тоді як у КН ЄС у редакції 1992 р. – кодом 2204 21 10, що й відображено в п. 2 ст. 8 Директиви, яка містить посилання на коди КН у редакції 1992 р.

3. У пропонованій редакції визначення інших ігристих зброджених напоїв (пп. 215¹.4.2 ст. 215¹ ПКУ) йдеться про напої, що належать до товарних категорій УКТ ЗЕД 2206 00 31 і 2206 00 39, тоді як у Директиві – до товарної категорії 2206 00 91. Про те, що товарні категорії 2206 00 31 і 2206 00 39 УКТ ЗЕД охоплюють саме ігристі напої, йдеться в додаткових поясненнях до них, де міститься відсилка до додаткової примітки 10 до цієї групи щодо ігристих вин [169].

4. У структурі спирту та алкогольних напоїв у ПКУ немає акцизної підкатегорії “проміжні товари”. Результатом її виокремлення у процесі гармонізації стане включення до неї вин натуральних із додаванням спирту й міцних (кріплених) та інших товарів, котрі наразі класифікуються в ПКУ як “інші зброджені напої”, виготовлені з додаванням спирту, міцність яких є вищою за 1,2, але не вищою за 22 % об’ємних одиниць, а також інших напоїв, котрі мають зазначену міцність.

5. Ще одним наслідком гармонізації структури спирту та алкогольних напоїв стане включення до акцизної підкатегорії “спирт етиловий” не лише товарів, що належать до товарних позицій УКТ ЗЕД за кодами 2207 та 2208, а й товарів, охоплених кодами 2204, 2205 та 2206, фактична міцність яких є вищою за 22 % об’ємних одиниць, котрі наразі етиловим спиртом не вважаються й оподатковуються за нижчими податковими ставками.

Гармонізація в Україні акцизної категорії “тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну” вимагає передусім відповіді на запитання, наскільки доцільним та необхідним є збереження оподаткування в Україні тютюнової сировини й тютюнових відходів, не придатних для куріння, а також негармонізованих тютюнових виробів, про які йшлося у підрозділі 2.4.

Як зазначалося, оподаткування тютюнової сировини було запроваджене, ймовірно, з метою запобігання її використанню для виробництва контрафактної продукції. Проте через численні звільнення, котрі надаються в разі її використання для виробництва іншої тютюнової сировини

¹ У поясненнях до УКТ ЗЕД ідеться про те, що товарні категорії 2204 21 06 – 2204 21 09 включають: 1) вино, розлите у пляшки з “грибоподібними” корками, яке не відповідає визначенню “вино ігристе” в Примітці до підпозицій 1 до цієї групи; 2) вино, розлите в іншу тару, крім пляшок з “грибоподібними” корками, з надмірним тиском не менше як 1 бар, але менше як 3 бара за температури 20 °С [169].

(ферментованої) чи готових тютюнових виробів, вона фактично звільняється від сплати акцизного податку. Тож чи варто залишати тютюнову сировину у складі підакцизних товарів, тим більше, що це негармонізований підакцизний товар, який не оподатковується у більшості європейських країн¹? Чи дає змогу її включення до підакцизних товарів досягти поставленої щодо цього мети? На нашу думку, ні, тим більше, що для виробництва контрафактної продукції у промислових масштабах в Україні існують запобіжники, адже для цього необхідне обладнання, а воно підлягає обов'язковій державній реєстрації. Звичайно, його можна імпортувати нелегально й використовувати в обхід закону, проте оподаткування тютюнової сировини навряд чи цьому може завадити.

Щодо тютюнових відходів, не придатних для куріння (код УКТ ЗЕД 2401), то їх оподаткування взагалі позбавлене сенсу й економічної логіки. Ймовірно, воно запроваджене задля запобігання використанню тютюнових відходів для куріння. Проте тютюнові відходи, придатні для куріння, мають інші характеристики й віднесені в УКТ ЗЕД до товарної позиції за кодом 2403. Щодо тютюнових відходів, охоплених кодом 2401, то, на нашу думку, вони повинні знищуватись під адміністративним наглядом, а не включатися до переліку підакцизних товарів, аби потім звільняти від оподаткування позбавлені економічного сенсу операції з реалізацією таких відходів (кому і для чого їх необхідно придбавати?) за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення чи утилізації. А якщо такі відходи й використовуються для куріння, то вони автоматично стають підакцизним товаром, що класифікується як тютюн для куріння, й повинні підлягати оподаткуванню.

Отже, тютюнову сировину й тютюнові відходи, віднесені в УКТ ЗЕД до товарної позиції за кодом 2401, доцільно, на нашу думку, вилучити з переліку підакцизних товарів. Щодо негармонізованих тютюнових виробів, таких як жувальний, нюхальний, спресований чи зволожений тютюн для виготовлення нюхального тютюну, промислових заміників тютюну, гомогенізованого тютюну, а також тютюнових екстрактів та есенцій (код УКТ ЗЕД 2403), то окремі з них можуть оподатковуватись негармонізованим акцизним податком, якщо в Україні існують традиції їх використання для куріння. До таких тютюнових виробів можна віднести жувальний і нюхальний тютюн, промислові замітники тютюну, гомогенізований тютюн. Проте, ймовірно, не доцільно оподатковувати спресований чи зволожений тютюн для виготовлення нюхального тютюну, якщо підакцизним товаром вже є нюхальний тютюн. Навряд чи повинні оподатковуватися

¹ Проведене нами дослідження показало, що тютюнова сировина оподатковується акцизним податком також у Чехії (акцизна підкатегорія – “тютюн для куріння та сировина (необроблене тютюнове листя)”) [171].

акцизним податком на тютюнові вироби також тютюнові екстракти та есенції, що не належать до тютюнових виробів (згідно з їхнім визначенням у ПКУ), є рідинами й використовуються переважно для виробництва інсектицидів і засобів для знищення паразитів (паразитицидів).

З урахуванням зазначеного гармонізована структура тютюнових виробів має бути виписана в ПКУ в редакції, наближеній до Директиви Ради 2011/64/ЄС. В окремому пункті має бути представлена також структура негармонізованих тютюнових виробів (вставка 3.11).

Вставка 3.11

Стаття 215². Структура тютюнових виробів та їх визначення

215².1. Для цілей цього розділу гармонізовані тютюнові вироби означають:

- сигарети;
- сигари і сигарили;
- тютюн для куріння;
- дрібно нарізаний тютюн для скручування сигарет;
- інший тютюн для куріння.

Вироби, які повністю або частково складаються з інших речовин, окрім тютюну, що в іншому відповідають критеріям, викладеним у п. 215².2 або 215².5, вважаються сигаретами і тютюном для куріння.

Вироби, що не містять тютюну й використовуються виключно для медичних цілей, не повинні вважатися тютюновими виробами.

215².2. Для цілей цього розділу сигарети означають:

- а) скрутки тютюну, які можна курити такими, якими вони є, і які не належать до категорії сигар або сигарил у значенні п. 215².4;
- б) скрутки тютюну, який шляхом простої непромислової обробки засипається в трубки цигаркового паперу;
- в) скрутки тютюну, який шляхом простої непромислової обробки загортається в цигарковий папір.

215².3. Скрутка тютюну (тютюн у ролі), зазначена в п. 215².2, для цілей акцизного податку вважається двома сигаретами у випадку, якщо, без урахування фільтру чи мундштука, становить більше 8 см, але не довша за 11 см; трьома сигаретами – у випадку, якщо, без урахування фільтру чи мундштука, становить більше 11 см, але не довша за 14 см і так далі.

215².4. Для цілей цього розділу вироби вважаються сигарами або сигарилами, якщо вони, враховуючи їх властивості і звичайні споживчі очікування, призначені виключно для куріння в такому вигляді, як вони є:

- а) скрутки тютюну із зовнішньою обгорткою натурального тютюну;
- б) скрутки тютюну з фільтром із розмолотої суміші (мішки) і з зовнішньою обгорткою нормального кольору сигари з відновленого тютюну товарної категорії 2403 91 00, що повністю покриває виріб, у тому числі, де це передбачено, фільтр, за винятком сигар з наконечником, при цьому маса одного виробу без фільтру чи мундштука становить не менше 2,3 г і не більше 10 г, а окружність щонайменше однієї третини довжини – не менше 34 мм.

Вироби, які частково складаються з інших речовин, крім тютюну, що в іншому відповідають критеріям, викладеним у п. 215².4, вважаються сигарами і сигариллами.

215².5. Для цілей цього розділу тютюн для куріння означає:

- а) тютюн, який був порізаний або в інший спосіб подрібнений, скручений у вигляді джгутів або спресований у блоки, який можна курити без подальшої промислової обробки;
- б) тютюнові відходи, придатні для куріння і розфасовані для роздрібною торгівлі, якщо вони не підпадають під п. 215².2 та п. 215².4. Для цілей цієї статті, тютюновими відходами вважаються залишки листя тютюну і побічні відходи, одержувані від переробки тютюну чи виробництва тютюнових виробів.

215².6. Тютюн для куріння, в якому понад 25 % по вазі часток тютюну мають ширину зрізу менше 1,5 міліметра, вважається дрібно нарізаним тютюном для скручування сигарет.

215².7. Фізична або юридична особа, яка переробляє тютюн на тютюнові вироби, підготовлені для роздрібного продажу, вважається виробником.

215².8. Для цілей цього розділу негармонізовані тютюнові вироби означають:

- жувальний тютюн, зазвичай сильно ферментований і зволожений;
- нюхальний тютюн, більш-менш ароматизований;
- промислові замітники тютюну, наприклад, курильні суміші, що не містять тютюну;
- “гомогенізований” або “відновлений” тютюн, виготовлений шляхом агломерації добре відділеного від тютюнових листків тютюну, тютюнових відходів чи тютюнового пилу, у тому числі на лотку-підносі (наприклад, лист целюлози з середньої жилки тютюнового листка), зазвичай виготовлений у вигляді прямокутних листів чи стрічок. Він може використовуватися у вигляді листа (як покривний лист, тобто обгортка) або в подрібненому рубаному вигляді (як начинка).

Складено автором.

В окремій статті має бути виписана також гармонізована структура енергоносіїв (вставка 3.12).

Вставка 3.12

Стаття 215³. Структура товарної групи “Енергоносії та електроенергія”

215³.1. Для потреб цього розділу термін “енергоносії” застосовується до продуктів, що відносяться до товарної групи УКТ ЗЕД за кодами:

- з 1507 по 1518, якщо ці продукти використовуються як паливо для опалення або моторне паливо;
- 2701, 2702 та з 2704 по 2715;
- 2901 та 2902;
- 2901 та 2902, якщо вони не синтетичного походження і використовуються як паливо для опалення або моторне паливо;
- 3403;
- 3811;

– 3817;
 – 3824 90 99, якщо ці продукти використовуються як паливо для опалення або моторне паливо.
 215³.2. Акцизним податком оподатковується також електроенергія за кодом 2716 УКТ ЗЕД.
 215³.3. Акцизним податком на енергоносії та електроенергію не оподатковуються:
 – теплова енергія та продукти, що відносяться до товарної групи УКТ ЗЕД за кодами 4401 та 4402;
 – енергоносії, що використовуються для інших цілей, ніж як моторне паливо або паливо для опалення,
 – подвійне використання енергоносіїв;
 – електроенергія, що в основному використовується для хімічного відновлення, а також в електролітичних та металургійних процесах;
 – електроенергія, якщо вона становить понад 50 % вартості продукту;
 – енергоносії та електроенергія, що використовуються в мінералогічних процесах.
 215³.4. Для цілей цього розділу подвійним використанням енергоносіїв вважається їх використання як палива для опалення, так і для інших цілей, ніж як моторне паливо та паливо для опалення. Використання енергоносіїв для хімічного відновлення, в електролітичних та металургійних процесах вважається подвійним використанням

Складено автором.

Щодо останньої статті, то доцільність її запровадження на теперішньому етапі не є незаперечною, оскільки Директива ЄС, якою встановлено перелік енергоносіїв, що є об'єктом відповідного податку, має впроваджуватися в Україні поступово, зважаючи на майбутні потреби у сфері охорони навколишнього природного середовища та енергоефективності. Водночас ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, у якій визначено перелік гармонізованих підакцизних товарів, Україна зобов'язана імплементувати впродовж двох років з дати набрання чинності Угодою про асоціацію. Чи означає це необхідність запровадити оподаткування енергоносіїв та електроенергії в тому обсязі, в якому Україна готова це зробити (окремих товарів, що належать до цієї акцизної категорії), чи в повному обсязі (з урахуванням усіх передбачених Директивою підкатегорій), відповідно до редакції ст. 2 Директиви Ради 2003/96/ЄС – це питання, яке має бути предметом консультацій з Єврокомісією.

У разі неготовності України на сучасному етапі до імплементції ст. 2 Директиви Ради 2003/96/ЄС в повному обсязі й позитивного рішення щодо цього Єврокомісії ст. 215³ ПКУ може набути вигляду, наведеного у вставці 3.13.

З огляду на відмінності у складі енергоносіїв, що оподатковуються наразі в ЄС і Україні (Додаток 8), необхідно розробити графік їх поетапної

Стаття 215³. Структура товарної групи “Енергоносії та електроенергія”

215³.1. Для потреб цього розділу термін “енергоносії” застосовується до продуктів, що відносяться до товарної групи УКТ ЗЕД за кодами:

- 2707;
- 2710;
- 2711;
- 2901 10 00 00;
- 2905 11 00 00;
- 2909;
- 3811;
- 3824 90 97 10;
- 3826.

215³.2. Акцизним податком оподатковується також електроенергія за кодом 2716 УКТ ЗЕД.

Складено автором.

гармонізації, що включатиме як запровадження оподаткування енергоресурсів (енергоносіїв), котрі досі в Україні не оподатковувалися, так і відмову від оподаткування тих, що оподатковуються лише в Україні.

У ст. 14 ПКУ наводяться окремі визначення, що стосуються акцизного податку на пальне (в термінології Кодексу), зокрема біоетанолу, добавок на основі біоетанолу; палива моторного сумішевого, пального. Крім визначення пального, доцільність якого зумовлена тим, що згідно з п. 215.1 ст. 215 воно є підакцизним товаром, важко знайти логічне пояснення включенню до ст. 14 інших визначень. Зокрема, якщо пальне – це нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, котрі використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у пп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Кодексу [139], то не зрозуміло, чому в ПКУ наводиться лише визначення палива моторного сумішевого і не даються визначення інших складових палива (в термінології Кодексу – пального), у тому числі таких як нафтопродукти, паливо моторне альтернативне тощо. Крім того, всі визначення наводяться без посилання на коди УКТ ЗЕД, що ускладнює ідентифікацію товарів, котрі описуються. З огляду на викладене, а також на зміст запропонованої нами ст. 215³, вважаємо за доцільне вилучити з ПКУ визначення палива моторного сумішевого і пального. Стосовно визначення біоетанолу та добавок на його основі, то ці терміни вживаються в різних розділах ПКУ і їх варто залишити в ст. 14.

Інші зміни в структурі Розділу VI ПКУ мають бути пов'язані з наведеним усіх елементів кожного податку, визначеного у ст. 212¹, в окремій статті, що вимагає переформатування розділу.

Щодо змістовних змін у напрямі гармонізації, то вони стосуватимуться пільг з акцизного податку, які в директивах ЄС визначені як обов'язкові для впровадження. Такі пільги передбачені для акцизного податку на спирт та алкогольні напої. Зокрема, Україна зобов'язана запровадити звільнення від оподаткування операцій з реалізації спирту та алкогольних напоїв, якщо вони:

- є денатурованими та використовуються для виробництва будь-якого не призначеного для людського споживання товару (наразі таке звільнення поширюється лише на спирт етиловий);
- використовуються для виробництва оцту, охопленого кодом КН 2209;
- використовуються для виробництва лікарських засобів (наразі таке звільнення поширюється лише на спирт етиловий);
- використовуються для виробництва ароматизаторів для виготовлення продуктів харчування та неалкогольних напоїв, міцність яких є не вищою 1,2 % об'єму;
- використовуються безпосередньо або як складова напівфабрикатів для виробництва продуктів харчування, з наповненням або іншим чином, за умови, що у будь-якому разі вміст спирту не перевищує 8,5 л чистого спирту на 100 кг товару – щодо шоколаду, та 5 л чистого спирту на 100 кг товару – щодо інших товарів.

Водночас варто скасувати оподаткування за нульовою ставкою спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів, що не відповідає вимогам Директиви.

Наближення пільг з акцизного податку на тютюнові вироби до податкових пільг, встановлених Директивою Ради 2011/64/ЄС, можливе в таких напрямках:

- поширення звільнення від оподаткування не лише на операції з ввезення, а й на операції реалізації вироблених на митній території України еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу вроздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);
- звільнення від оподаткування операцій з безоплатної передачі тютюнових виробів із метою їх знищення під адміністративним наглядом;
- визнання такими, що не є об'єктом оподаткування, операцій з безоплатної передачі відходів тютюнової сировини з метою їх знищення під адміністративним наглядом.

Важливим напрямом гармонізації акцизного податку на спирт і алкогольні напої є запровадження європейських підходів щодо встановлення величини податкових ставок на товари, котрі належать до однієї акцизної підкатегорії (вставка 3.14).

Вставка 3.14

Стаття 215⁴. Ставки податку

215⁴.1. Ставки податку встановлюються цією статтею і є єдиними на всій території України;

215⁴.2. Ставки податку встановлюються відповідно до визначень розділу I цього Кодексу:

- адвалорні,
- специфічні,
- адвалорні та специфічні одночасно.

215⁴.3. Ставки податку на гармонізовані підакцизні товари встановлюються згідно з такими принципами:

215⁴.3.1. всі товари, що належать до категорії “звичайне вино”, оподатковуються за однаковою (єдиною) ставкою;

215⁴.3.2. всі товари, що належать до категорії “ігристе вино”, оподатковуються за однаковою (єдиною) ставкою;

215⁴.3.3. всі товари, що належать до категорії “інші звичайні збродені напої”, оподатковуються за однаковою (єдиною) ставкою;

215⁴.3.4. всі товари, що належать до категорії “інші ігристі збродені напої”, оподатковуються за однаковою (єдиною) ставкою;

215⁴.3.5. всі товари, що належать до категорії “проміжні товари”, оподатковуються за однаковою (єдиною) ставкою;

215⁴.3.6. всі товари, що належать до категорії “спирт етиловий”, оподатковуються за однаковою (єдиною) ставкою;

215⁴.3.7. адвалорна ставка акцизного податку і сума специфічного акцизного податку мають бути однаковими для всіх сигарет;

215⁴.3.8. ставки акцизного податку мають юридичну силу для всіх виробів, що належать до групи відповідних тютюнових виробів, без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, використовуваними матеріалами, характеристиками фірм, які займаються їх виробництвом, або будь-яким іншим критерієм.

215⁴.4. Ставки акцизного податку на вино, збродені напої інші, ніж вино та пиво, та проміжні товари встановлюються у гривнях за 1 гектолітр готового товару; ставки акцизного податку на спирт етиловий встановлюються у гривнях за 1 гектолітр чистого спирту при температурі 20 °С.

215⁴.5. Ставки акцизного податку на бензин моторний за кодами згідно з УКТ ЗЕД 2710 11 51 00, 2710 11 59 00, що містить тетраетилсвинець, збільшуються в 1,5 раза

Складено автором.

3.3. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПІДВИЩЕННЯ СТАВОК АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ У ПРОЦЕСІ ВИКОНАННЯ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ЄС

Одним із найскладніших питань гармонізації податкового законодавства є наближення величини ставок акцизного податку до вимог директив Ради ЄС, що й вимагає його окремого аналізу. Пошуки шляхів вирішення цього питання урядами країн, котрі взяли на себе відповідні зобов'язання на шляху асоціації з ЄС чи вступу до Співтовариства, потребують врахування низки специфічних для кожної країни чинників, що мають визначати особливості дизайну національної акцизної політики, центральною проблемою якої є встановлення оптимальних темпів підвищення ставок акцизного податку (податків). Надмірний поспіх на шляху їх гармонізації, як засвідчив проведений нами аналіз, особливо у країнах із невисоким платоспроможним попитом населення, несформованою податковою культурою, низьким рівнем інституційного розвитку, недосконалою системою податкового адміністрування призводить до падіння обсягів легального виробництва підакцизних товарів, зростання обсягів контрабандної і контрафактної продукції та зменшення надходжень до державного бюджету. Саме з цієї причини питання термінів та рівня підвищення податкових ставок з акцизного податку (які найбільше відставали від мінімального їхнього рівня, передбаченого директивами ЄС) було найчутливішим для країн-кандидатів у ході переговорів про вступ до ЄС під час п'ятої та шостої хвиль його розширення. Задля надання їм можливості відтермінувати в часі підвищення рівня ставок акцизів відповідно до вимог директив ЄС і зменшення, таким чином, його побічних ефектів і потенційних втрат для бюджету й виробників підакцизних товарів, для всіх постсоціалістичних країн – кандидатів на вступ до ЄС запроваджувалися перехідні періоди та обмежене число відступів від норм *acquis* у царині непрямого оподаткування.

В Україні питання підвищення ставок акцизного податку не стоїть так гостро, оскільки Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію не передбачено імплементацію у вітчизняне податкове законодавство директиви, якою регламентується величина мінімальних ставок акцизного податку на спирт і алкогольні напої (Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 щодо зближення ставок акцизного збору на спирт і алкогольні напої). Графік імплементації статей, якими регулюється величина мінімальних ставок акцизного податку на тютюнові вироби, передбачається розробити після

набрання чинності Угодою про асоціацію¹. Наразі цей графік ще не створено. Відтак поширені уявлення про те, що перманентне підвищення ставок акцизного податку в Україні, що відбувається вже тепер, є наслідком підписання Угоди про асоціацію, не відповідають дійсності. Насправді їх підвищення продиктовано внутрішніми потребами, зокрема необхідністю реалізації політики фіскальної консолідації в умовах обмежених можливостей пошуку резервів підвищення надходжень до державного й місцевих бюджетів.

З огляду на той факт, що рано чи пізно Україна постане перед необхідністю формування власної політики гармонізації ставок акцизного податку, принаймні щодо тютюнових виробів, необхідно проаналізувати економічні та фіскальні наслідки підвищення акцизних ставок, що відбувалося впродовж останніх років. Це допоможе спрогнозувати такі наслідки у процесі виконання вимог директив Ради ЄС. Зазначений аналіз є важливим не лише в контексті реалізації Угоди про асоціацію з ЄС, а й у контексті вирішення внутрішніх фіскальних проблем, адже в Україні непрямі податки є фундаментом податкової системи, відтак будь-які непродумані зміни законодавчих норм, що ними регулюється їх справляння, несуть у собі величезні бюджетні ризики, котрі не можна не враховувати.

Аналіз ролі непрямих податків у податковій системі України показав, що станом на 2016 р. ПДВ і акцизний податок формували 51,8 % податкових надходжень до зведеного бюджету порівняно з 48,9 % у 2010 р. Через них перерозподілялося 14,2 % ВВП, тобто понад половина ВВП, що перерозподілявся через усі податкові надходження до державної скарбниці (табл. 3.3).

Найвища фіскальна ефективність – 9–10 % ВВП – вже багато років поспіль властива ПДВ. Вона перевищує фіскальну ефективність не лише двох прямих податків – на доходи фізичних осіб і на прибуток підприємств разом узятих, а й середній показник, що характеризує частку ПДВ у ВВП у нових країнах – членах ЄС (8,48 % у 2015 р.) та розвинутих країнах ЄС з аналогічним рівнем стандартної ставки податку (Австрія – 7,7 %; Великобританія і Франція – 6,9 %). У 2015 р. вищу, ніж в Україні, фіскальну ефективність ПДВ мали лише такі країни ЄС, як Данія, Швеція, Фінляндія, Угорщина і Хорватія (відповідно 9,4; 9,1; 9,1; 9,7 та 13 % ВВП) із найвищим в ЄС рівнем стандартної ставки податку (27 % в Угорщині, 25 % у Данії та Швеції і 24 % у Фінляндії) [203]. Важливою причиною здобутків України в царині результативності справляння ПДВ є обмежене застосу-

¹ Додаток XXVIII до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне і галузеве співробітництво” Угоди про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [141].

Таблиця 3.3

**Зміни фіскальної ролі основних бюджетоутворюючих податків
у податковій системі України, %**

| Показники | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <i>Частка в податкових надходженнях до зведеного бюджету</i> | | | | | | | |
| Податок на доходи фізичних осіб | 21,8 | 18,0 | 18,9 | 20,4 | 20,5 | 19,7 | 21,3 |
| Податок на прибуток підприємств | 17,2 | 16,5 | 15,5 | 15,5 | 10,9 | 7,7 | 9,3 |
| Податок на додану вартість | 36,8 | 38,9 | 38,5 | 36,2 | 37,8 | 35,2 | 36,2 |
| Акцизний податок | 12,1 | 10,1 | 10,7 | 10,4 | 12,3 | 13,9 | 15,6 |
| Податкові надходження – всього | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |
| <i>Частка у ВВП</i> | | | | | | | |
| Податок на доходи фізичних осіб | 4,7 | 4,6 | 4,8 | 4,9 | 4,7 | 5,0 | 5,8 |
| Податок на прибуток підприємств | 3,7 | 4,2 | 4,0 | 3,8 | 2,5 | 2,0 | 2,5 |
| Податок на додану вартість | 8,0 | 10,0 | 9,9 | 8,8 | 8,8 | 9,0 | 9,9 |
| Акцизний податок | 2,6 | 2,6 | 2,7 | 2,5 | 2,8 | 3,6 | 4,3 |
| Податкові надходження | 21,7 | 25,7 | 25,7 | 24,2 | 23,2 | 25,5 | 27,3 |

Розраховано та складено за даними звітів Державної казначейської служби України [202].

вання, порівняно з країнами ЄС, пільгової ставки податку (лише щодо лікарських засобів). При цьому високої фіскальної ефективності ПДВ Україна досягла в умовах нижчої, ніж у середньому в країнах ЄС (21,46 % у ЄС-28; 21,67 % – у ЄС-15 і 21,23 % – у ЄС-13), стандартної ставки податку.

Зростаючу фіскальну ефективність демонструє акцизний податок, надходження якого до зведеного бюджету впродовж 2014–2016 рр. подвоїлися, а частка у ВВП збільшилася з 2,8 до 4,3 % (табл. 3.4). Проте фіскальна ефективність акцизного податку з гармонізованих підакцизних товарів в Україні у 2015 р. була дещо нижчою, ніж її середній рівень у країнах – нових членах ЄС (3,1 % порівняно з 3,5 %), а в 2016 р. зросла до 3,7 % ВВП.

Аналіз структури надходжень акцизного податку на гармонізовані підакцизні товари до зведеного бюджету України свідчить, що до 2015 р. в ній переважали надходження акцизного податку на тютюнові вироби, а протягом двох останніх років вони формуються передусім за рахунок пального та електроенергії (47,2 % загальної суми надходжень податку на гармонізовані підакцизні товари). Другим за фіскальним значенням джерелом є надходження податку на тютюнові вироби (38,1 %), третім – на алкогольні напої (14,6 %). Аналогічна роль гармонізованих акцизних податків у формуванні загальної суми їхніх надходжень характерна й для країн – членів ЄС (додаток 9), проте в країнах і ЄС-15, і ЄС-13 частка надходжень податків на енергопродукти та електроенергію є більшою (відповідно 65,27 і 58,32 % загальної суми надходжень акцизів). Вищою у країнах ЄС-13 є також фіскальна ефективність зазначеного податку (2,05 % ВВП

Таблиця 3.4

**Зміни фіскальної ролі акцизного податку на різні групи
підакцизних товарів в Україні, %**

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| <i>Частка в загальній сумі надходжень акцизного податку до зведеного бюджету</i> | | | | | | | |
| Акцизний податок на тютюнові вироби | 46,14 | 45,08 | 43,13 | 48,85 | 40,14 | 31,41 | 32,65 |
| Акцизний податок на алкогольні напої | 27,92 | 24,57 | 24,19 | 24,43 | 21,43 | 13,26 | 12,56 |
| Акцизний податок на пальне | 23,36 | 27,09 | 29,30 | 22,26 | 35,67 | 35,22 | 36,55 |
| Акцизний податок на електроенергію | – | – | – | – | – | 4,89 | 3,97 |
| Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів | – | – | – | – | – | 10,85 | 11,43 |
| Акцизний податок на транспортні засоби | 2,55 | 3,20 | 3,27 | 3,34 | 2,15 | 3,59 | 2,76 |
| Акцизний податок на відчуження цінних паперів | – | – | – | 0,30 | 0,11 | 0,01 | 0,00 |
| Акцизний податок на інші підакцизні товари | 0,02 | 0,06 | 0,11 | 0,84 | 0,53 | 0,72 | 0,09 |
| Сума акцизного податку | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| <i>Частка в загальній сумі надходжень гармонізованого акцизного податку до зведеного бюджету</i> | | | | | | | |
| Акцизний податок на тютюнові вироби | 47,3 | 46,6 | 44,6 | 51,1 | 41,3 | 37,1 | 38,1 |
| Акцизний податок на алкогольні напої | 28,7 | 25,4 | 25,0 | 25,6 | 22,0 | 15,6 | 14,6 |
| Акцизний податок на пальне та електроенергію | 24,0 | 28,0 | 30,3 | 23,3 | 36,7 | 41,5 | 42,6 |
| Акцизний податок на електричну енергію | – | – | – | – | – | 5,8 | 4,6 |
| Сума гармонізованого акцизного податку | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| <i>Частка у ВВП</i> | | | | | | | |
| Акцизний податок на тютюнові вироби | 1,21 | 1,18 | 1,18 | 1,22 | 1,14 | 1,12 | 1,39 |
| Акцизний податок на алкогольні напої | 0,73 | 0,64 | 0,66 | 0,61 | 0,61 | 0,47 | 0,54 |
| Акцизний податок на пальне | 0,61 | 0,71 | 0,80 | 0,56 | 1,01 | 1,25 | 1,56 |
| Акцизний податок на електроенергію | – | – | – | – | – | 0,17 | 0,17 |
| Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів | – | – | – | – | – | 0,39 | 0,49 |
| Акцизний податок на транспортні засоби | 0,07 | 0,08 | 0,09 | 0,08 | 0,06 | 0,13 | 0,12 |
| Акцизний податок на відчуження цінних паперів | – | – | – | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Сума акцизного податку | 2,62 | 2,61 | 2,74 | 2,50 | 2,84 | 3,56 | 4,27 |
| Сума гармонізованого акцизного податку | 2,55 | 2,53 | 2,64 | 2,39 | 2,76 | 3,01 | 3,66 |

Розраховано та складено за даними звітів Державної казначейської служби України [202].

порівняно з 1,42 та 1,73 % в Україні у 2015 і 2016 рр.), тоді як у розвинутих країнах – членах ЄС вона становить у середньому 1,55 % ВВП. За ширшого переліку предметів акцизного податку на енергопродукти у країнах ЄС-15 це можна пояснити двома основними причинами: оподаткуванням таким податком енергопродуктів, лише якщо вони використовуються як моторне паливо або паливо для опалення, тоді як в Україні зазначене обмеження не встановлене, широким переліком пільг, як з податку на енергопродукти, так і з податку на електроенергію, а також не гармонізованою структурою акцизного податку в Україні.

Незважаючи на нижчі податкові ставки дещо вищою в Україні, ніж у країнах ЄС (як розвинутих, так і нових), є фіскальна ефективність акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби: щодо алкогольних напоїв – 0,47 і 0,54 % ВВП у 2015 і 2016 рр. в Україні та 0,38 % у країнах ЄС-13 і 0,23 % у країнах ЄС-15; щодо тютюнових виробів – 1,12 і 1,39 % в Україні та 1,0 і 0,59 % у країнах ЄС-13 і ЄС-15 відповідно (табл. 3.5). Як і у випадку з податком на енергопродукти, це можна пояснити ширшим переліком пільг щодо обох видів податків у країнах ЄС і певною мірою – їх не гармонізованою структурою в Україні.

Надходження акцизного податку до зведеного бюджету останніми роками в Україні зросли за рахунок запровадження в його складі податків на електроенергію та з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, а також підвищення фіскальної ефективності акцизів на пальне і на тютюнові вироби (у 2016 р.). Для того щоб встановити причини останнього, проаналізуємо динаміку ставок зазначених податків.

Таблиця 3.5

**Фіскальна ефективність гармонізованих акцизних податків
в Україні і країнах ЄС, % ВВП**

| Країни | Акцизи на тютюнові вироби | Акцизи на спирт та алкогольні напої | Акцизи на енергопродукти та електроенергію |
|----------|---------------------------|-------------------------------------|--|
| ЄС-28 | 0,79 | 0,30 | 1,78 |
| ЄС-15 | 0,59 | 0,23 | 1,55 |
| ЄС-13 | 1,00 | 0,38 | 2,05 |
| Україна: | | | |
| 2015 р. | 1,12 | 0,47 | 1,42 |
| 2016 р. | 1,39 | 0,54 | 1,73 |

Примітка. Дані по країнах ЄС наведено станом на 2015 р.

Розраховано та складено за: [204; 205].

Упродовж 2010–2016 рр. ставки акцизного податку на тютюнові вироби переглядалися щорічно (додаток 10). В окремі роки на певні види тютюнових виробів відбувалося їх шокове підвищення:

- на сигари і сигарили в 2011 р. – у 2,5 раза;
- на сигарети без фільтра в 2015 р. – у 3 рази (зادля вирівнювання ставки податку на сигарети з фільтром і сигарети без фільтра, які до цього року оподатковувалися за різними ставками);
- на тютюн і замітники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн “гомогенізований” або “відновлений”; тютюнові екстракти та есенції – у 3,5 раза; тютюн для куріння – у 2,5; жувальний і нюхальний тютюн – у 8,8 раза. Усі ці зміни відбулися в 2012 р. з метою вирівнювання ставок акцизного податку на зазначені види тютюнових виробів (на рівні 217,60 грн за 1 кілограм (нетто)), які до 2013 р. оподатковувалися за різними ставками податку. Характерно, що з 2015 р. тютюн для куріння (код 2403 10 УКТ ЗЕД), а також жувальний і нюхальний тютюн (код 2403 99 10 00 УКТ ЗЕД) не виокремлюються з товарної позиції “тютюн та замітники тютюну, інші, промислового виробництва; “гомогенізований” або “відновлений” тютюн; тютюнові екстракти та есенції”, оподатковуючись у складі цієї акцизної категорії. Це суперечить вимогам ЄС, оскільки з усіх товарів цієї категорії лише тютюн для куріння є гармонізованим підакцизним товаром.

Характеризуючи шоківі підвищення податкових ставок на окремі види тютюнових виробів, варто зауважити, що якими б не були їхні цілі, вони не можуть бути виправданими й свідчать про відсутність вираженої акцизної політики в Україні.

Стосовно інших аспектів політики підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби можна зазначити таке:

1. З 2013 р. всі види тютюнових виробів, за винятком сигарет, оподатковуються за єдиною специфічною ставкою акцизного податку. На 2017 р. її величина встановлена на рівні 559,78 грн за 1 кг (нетто) і збільшилася за 2014–2017 рр. на 157,3 %.
2. До 2015 р. сигарети з фільтром і без фільтра оподатковувалися за різними ставками акцизного податку, вищими для сигарет із фільтром у 2,2 раза (специфічна) і 1,25 раза (адвалорна). З 2015 р. на них встановлена єдина ставка податку.
3. Динаміка специфічних ставок акцизного податку на сигарети впродовж 2010–2017 рр. характеризувалася кількома піками підвищення: у 2011 р. на сигарети з фільтром – на 60,4 %, у 2013 р. – на 47, у 2015, 2016 і 2017 рр. – на 40 % щороку (на сигарети без фільтра – за винятком 2015 р.). Як наслідок, величина специфічної ставки податку на сигарети з фільтром за останні три роки зросла на 174 %,

без фільтра – на 512,9 % (у шість разів). Адвалорна ставка податку з 2013 р. не змінюється і становить 12 %. Зазначене свідчить про дотримання Україною європейської практики встановлення акцизного податку на сигарети, в якому б домінував специфічний компонент, котрий не лише забезпечує стабільні надходження до бюджету, що не залежать від коливання цін, а і є ефективнішим у досягненні цілей охорони здоров'я (забезпечує один і той самий рівень навантаження як на дешеві, так і на дорогі сигарети, що сприяє обмеженню куріння без спотворення ринку й зміщення переваг між товарами різних цінових категорій). Крім того, у країнах із низьким рівнем цін на сигарети, до яких належить Україна, орієнтація на підвищення специфічної ставки акцизного податку дає змогу швидше досягти мінімального рівня акцизу, що діє в ЄС.

4. Мінімальне акцизне податкове зобов'язання на сигарети у гривнях на 1000 штук товару вперше встановлено з 1 січня 2008 р. на рівні 8 грн / 1000 штук сигарет без фільтра і 18 грн – із фільтром. До 2010 р. воно підвищилося у 6,3 і 5,6 раза відповідно. З 2015 р. стало однаковим для сигарет із фільтром і без фільтра. Відтоді його величина виросла у два рази і на сьогодні встановлена на рівні 596,05 грн за 1000 штук сигарет.

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання на сигарети, перераховане в євро на 1000 штук товару, зростало до 2013 р. У 2014 р. унаслідок знецінення гривні воно зменшилося на 42,6 % на сигарети з фільтром і на 39,5 % на сигарети без фільтра. Для сигарет із фільтром мінімальне акцизне податкове зобов'язання перевищило рівень 2013 р. вже в 2015 р., тоді як для сигарет без фільтра – лише в 2017 р. (табл. 3.6). Наразі воно в чотири рази нижче за його мінімальний рівень в ЄС.

Таблиця 3.6

Динаміка мінімального акцизного зобов'язання на сигарети в Україні

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Мінімальне акцизне зобов'язання на сигарети, грн / 1000 шт.: | | | | | | | | |
| – з фільтром | 50,0 | 61,47 | 70,69 | 95,40 | 95,40 | 304,11 | 425,75 | 596,05 |
| – без фільтра | 100,0 | 160,35 | 184,40 | 217,60 | 217,60 | 304,11 | 425,75 | 596,05 |
| Курс національної валюти, грн/євро | 10,57 | 10,30 | 10,54 | 11,04 | 19,23 | 26,22 | 28,42 | 28,49* |
| Мінімальне акцизне зобов'язання на сигарети, євро / 1000 шт.: | | | | | | | | |
| – з фільтром | 4,76 | 5,97 | 6,71 | 8,64 | 4,96 | 11,60 | 14,98 | 20,92 |
| – без фільтра | 9,46 | 15,57 | 17,50 | 18,71 | 11,32 | 11,60 | 14,98 | 20,92 |

* Офіційний курс НБУ станом на 16 лютого 2017 р.

Розраховано та складено за: [139, ст. 215; 206].

Розглянемо наслідки підвищення ставок акцизного податку на сигарети (табл. 3.7).

Передусім привертає увагу тенденція до зменшення обсягів їх виробництва впродовж 2010–2014 рр. на 17 млрд штук, або на 16,5 %. У 2015–2016 рр. їх виробництво збільшилося на 12,2 млрд штук, проте так і не досягло рівня 2010 р. З одного боку, зниження виробництва тютюнових виробів є позитивною тенденцією, якщо вона поєднується зі зменшенням їх споживання. Проте, з другого боку, не можна не враховувати його наслідків у сфері зайнятості, тобто вивільнення працівників із галузі, котра зменшує виробництво.

Зростання ставок позитивно вплинуло на рівень бюджетних надходжень акцизного податку на тютюнові вироби в цілому (інформація щодо надходжень акцизу на сигарети у звітах про виконання зведеного бюджету України відсутня) – останні збільшились протягом 2010–2016 рр. із 13,1 млрд до 33,3 млрд грн, тобто у 2,5 раза, проте істотно менше, ніж підвищився рівень податкових ставок на сигарети без фільтра (у 9,1 раза) і з фільтром

Таблиця 3.7

Темпи зростання окремих показників щодо виробництва й оподаткування сигарет в Україні

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Специфічна ставка акцизного податку на сигарети без фільтра, <i>грн / 1000 шт.</i> | 35,00 | 43,03 | 49,48 | 72,70 | 72,70 | 227,33 | 318,26 |
| Темп зростання, % | – | 122,9 | 115,0 | 146,9 | 100,0 | 312,7 | 140,0 |
| Специфічна ставка акцизного податку на сигарети з фільтром, <i>грн / 1000 шт.</i> | 60,00 | 96,21 | 110,64 | 162,60 | 162,60 | 227,33 | 318,26 |
| Темп зростання, % | – | 160,4 | 115,0 | 147,0 | 100,0 | 139,8 | 140,0 |
| Сума акцизного податку на тютюнові вироби, <i>млн грн</i> | 13 063,9 | 15 292,3 | 16 572,4 | 17 911,7 | 18 101,4 | 22 235,4 | 33 255,9 |
| Темп зростання, % | – | 117,1 | 108,4 | 108,1 | 101,1 | 122,8 | 149,6 |
| Виробництво сигарет, які містять тютюн, або суміші тютюну з заміниками тютюну, <i>млрд шт.</i> | 103,0 | 95,5 | 93,9 | 86,1 | 86,0 | 92,9 | 98,2 |
| Темп зростання, % | – | 92,7 | 98,3 | 91,7 | 99,9 | 108,0 | 105,7 |

Примітка. Ставки акцизного податку наведено на початок року.

Розраховано за: [139, ст. 215]; звіти Державної казначейської служби України [202]; [207, с. 69, 71; 208, с. 111, 113; 209].

(у 5,3 раза). На відсутність належного фіскального ефекту від підвищення ставок акцизного податку вказує також незмінний рівень його фіскальної ефективності впродовж 2010–2013 рр. (1,2 % ВВП) та її зниження в 2014–2015 рр. (до 1,1 %). Підвищення частки акцизного податку на тютюнові вироби у ВВП у 2016 р., найімовірніше, є наслідком легалізації їх ринку. Зазначені тенденції в динаміці фіскальної ефективності вказаного податку свідчать про безперспективність агресивної політики підвищення їхніх ставок і доцільність реалізації політики їх поетапного підвищення.

На тлі подорожчання сигарет тютюнопаління серед населення України віком 12 років і старше зменшилося в 2008–2016 рр. з 25,6 до 18,4 % [73]. Отже, політика, що проводиться, вважається доволі успішною в контексті досягнення цілей у сфері охорони здоров'я.

Серед негативних наслідків підвищення оподаткування тютюнових виробів – загострення, починаючи з другої половини 2011 р., проблеми незаконної торгівлі в тютюновій галузі в Україні, коли, крім зростання рівня контрабанди, на ринку почала з'являтися й контрафактна продукція¹. Упродовж 2012 та 2013 рр., за даними TNS Ukraine, вже обидві складові нелегальної торгівлі – контрабанда та контрафакт – зростали швидкими темпами: на 27 % у 2012 р. та на 63 % у 2013 р., що відбувалося на тлі подальшого підвищення цін на тютюнову продукцію: в середньому на 9 %

¹ Дослідження і практичний досвід показують, що незаконна торгівля тютюновими виробами є глобальним явищем, поширеним на всіх континентах і в будь-яких країнах – як із високим, так і з низьким рівнем доходів населення. За даними щорічного звіту Project Sun аудиторської та консалтингової компанії КРМГ, у 2015 р. оціночний обсяг споживання нелегальних сигарет (контрабанди і контрафакту) на території Євросоюзу становив 53 млрд шт., тобто на частку нелегально ввезених та підроблених сигарет в ЄС припадало близько 9,8 % загального ринку такої продукції. Річний обсяг податкових надходжень, недоотриманих країнами – членами ЄС унаслідок незаконної торгівлі сигарет, оцінюється майже в 11,3 млрд євро. У цілому, за даними звіту, рівень споживання нелегальних сигарет в ЄС за період 2009–2015 рр. знизився на 13 %, причому найбільшою мірою порівняно з 2012 р. (майже на 20 %), коли нелегальна торгівля сигаретами в ЄС досягла рекордно високого рівня – 65,5 млрд шт., фактично еквівалента легального ринку Франції та Португалії, за підрахунками аналітиків КРМГ. Зниження споживання нелегальних сигарет пов'язувалось із низкою чинників, у тому числі активізацією діяльності, спрямованої на боротьбу з незаконною торгівлею, та поліпшенням економічних умов. Водночас, зокрема впродовж 2006–2015 рр., суттєво зросла частка так званої білої контрабанди, або “нелегальних білих” сигарет (Illicit Whites) – від 0,2 до 35,4 % загального обсягу нелегального ринку сигарет в ЄС. Йдеться про сигарети, легально вироблені в одній країні, втім у подальшому нелегально вивезені та продані в іншій країні без сплати податків. У звіті також зазначається, що найвища частка контрабандної та контрафактної продукції, включаючи “нелегальні білі” сигарети, спостерігається в країнах ЄС, які межують із країнами, які не входять до складу останнього та вирізняються нижчими цінами. – Див.: [210]

у 2012 р. та на 13 % у 2013 р. Найбільші обсяги зростання нелегальної торгівлі були зафіксовані у II та III кв. 2013 р., коли майже 10 % усіх сигарет в Україні були або нелегально ввезеними або піддробленими. Втім, починаючи з липня 2014 р., за даними TNS Ukraine, спостерігалася протилежна тенденція – різке скорочення тіншового ринку сигарет – з 8,5 % у 2013 р. до 5,6 % у 2014 р., 1,7 % у 2015 р. та 0,9 % в лютому – червні 2016 р. (у цілому на 7,6 в. п. протягом 2013–2016 рр.). У переліку основних країн – постачальників нелегальних сигарет станом на 2016 р. були Молдова, обсяг нелегально ввезеної продукції з якої в Україну суттєво зріс, склавши третину всіх нелегально ввезених сигарет (35 %), а також Росія та Білорусь, частка нелегально ввезеної продукції з яких знизилася відповідно до 22 та 4 %. Середня вартість сигарет із цих країн становить від 8,8 грн (Молдова) та 9,9 грн (Білорусь) до 12,6 грн за пачку (Росія) [211].

Безперечно, важливу роль у звуженні тіншового ринку сигарет відіграли спільні зусилля органів влади та тютюнової галузі (у тому числі цінова політика). Крім того, девальвація гривні зробила нелегальну торгівлю сигаретами в Україні економічно менш вигідною, що могло зумовити скорочення їх нелегального ввезення. Однак на обсягах і темпах останнього не могли не позначитися події 2014–2016 рр., пов'язані з окупацією Криму і проведенням АТО на Сході України, оскільки в статистиці за ці роки не повністю враховано дані щодо Донецької та Луганської областей, а також АР Крим, що істотно спотворює результати, адже традиційно саме на сході і півдні частка нелегальної продукції була високою. Більше того, фактично неможливо оцінити обсяги контрафактної і контрабандної продукції, які надходять з тимчасово окупованих територій або спрямовуються до останніх.

Наразі тютюнова промисловість переживає не кращі часи, оскільки останні три роки підвищення акцизів на її продукцію поєднувалося з втратою ринків і зниженням купівельної спроможності населення, наслідком якого став перехід споживачів на продукцію низькоцінового сегмента (на останній нині припадає близько 80 % вітчизняного ринку). За цих умов упродовж 2015–2016 рр. виробники сигарет, конкуруючи за ринок, намагалися утримувати низькі ціни на свою продукцію. Така цінова політика, з одного боку, обмежує контрабанду сигарет із країн-сусідів, де вищі ціни, а з другого – є одним із факторів, що сприяють незаконному переміщенню сигарет з України до країн ЄС, ускладнює виконання Україною взятих на себе зобов'язань із протидії та боротьби з контрабандою підакцизних товарів (ст. 352 Угоди про асоціацію України з ЄС) і негативно впливає на обсяг бюджетних надходжень від адвалорного акцизу. Задля зменшення бюджетних втрат Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо

забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” від 24.12.2015 № 909-VIII (п. 5 Прикінцевих положень) Кабінетові Міністрів України надано повноваження щодо встановлення мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн і промислові замінники тютюну.

Попри те, що підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби досі супроводжувалося зростанням надходжень від цього податку до зведеного бюджету, навряд чи агресивну акцизну політику, що триває вже не один рік, можна вважати далекоглядною, тим більше, в умовах економічної кризи. У 2017 р. Україна стала безумовним лідером за темпами зростання ставок акцизів на сигарети серед країн-сусідів (Російська Федерація, Білорусь, Молдова). Продовження такої акцизної політики, ймовірно, спричинить негативні наслідки: виробники сигарет не зможуть довго стримувати зростання цін, оскільки це негативно впливає на їхню господарську діяльність, а в разі їх підвищення ціни на сигарети в Україні можуть швидко наздогнати і випередити ціни у країнах-сусідах (тим більше, що на 1 січня 2016 р. різниця між ними була незначною: 0,83 євро за пачку сигарет у Російській Федерації; 0,66 євро – в Молдові; 0,58 євро – в Білорусі і 0,58 євро – в Україні [223; 85]), унаслідок чого ситуація на нелегальному ринку сигарет швидко зміниться.

Розглянемо особливості акцизної політики щодо встановлення та перегляду ставок податку на пальне. Серед них можна виокремити такі:

1. Шокове підвищення ставок на певні види пального в окремі роки: на легкі дистилати у 2012 р. (у 10,7 раза), інші бензини спеціальні у 2011 р. (у 9 разів), бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше в 2011 р. (на 65,5 %), тільки паливо пічне побутове, а також біодизель і його суміші в 2015 р. (у 2,2 раза) (додаток 11).
2. Стабілізація ставок податку на всі види пального в 2013–2014 рр.
3. Зниження ставок податку на всі види пального в 2016 р. із їх наступним підвищенням на більшість його видів уже в 2017 р., що свідчить про відсутність послідовної акцизної політики.

Оскільки ставки акцизу на пальне в Україні, на відміну від інших груп підакцизних товарів, встановлені в євро за 1000 кілограмів, їх зростання в умовах істотного зниження курсу гривні щодо євро призводить до масштабного підвищення акцизного навантаження на пальне, збільшення цін у національній валюті та формування стимулів до тінізації його виробництва й продажу. Наприклад, якщо ставка акцизного податку на бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше за 2012–2016 рр. знизилася зі 198 до 171,5 євро за 1000 кг (табл. 3.8), або на 13,4 %, то в перерахунку на гривні – зросла на 133,8 %; за 2012–2017 рр. – підвищилася на 7,8 і 191,7 % відповідно. У роки максимальних темпів зростання ставки акцизного подат-

Таблиця 3.8
Динаміка окремих показників щодо виробництва й оподаткування бензинів моторних із вмістом свинцю 0,013 г/л або менше

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|---|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Ставка акцизного податку на бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше, <i>євро / 1000 кг</i> | 110 | 182 | 198 | 198 | 198 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| Темп зростання, % | | 165,5 | 108,8 | 100,0 | 100,0 | 102,0 | 84,9 | 124,5 |
| Курс національної валюти, <i>грн/євро</i> | 10,57 | 10,30 | 10,54 | 11,04 | 19,23 | 26,22 | 28,42 | 28,49* |
| Ставка акцизного податку на бензини моторні із вмістом свинцю 0,013 г/л або менше, <i>грн / 1000 кг</i> | 1 162,70 | 1 874,60 | 2 084,94 | 2 185,92 | 3 807,54 | 5 296,44 | 4 874,03 | 6 082,62 |
| Темп зростання, % | | 161,2 | 111,2 | 104,8 | 174,2 | 139,1 | 92,0 | 124,8 |
| Виробництво бензинів моторних із вмістом свинцю 0,013 г/л або менше, <i>млн т</i> | 2,9 | 2,8 | 1,6 | 1,0 | 0,7 | ... | ... | ... |
| Темп зростання, % | | 96,6 | 57,1 | 62,5 | 70,0 | ... | ... | ... |
| Надходження акцизного податку з бензинів моторних для автомобілів, <i>млн грн</i> | 4 761,9 | 6 512,8 | 7 652,9 | 5 168,9 | 7 679,9 | 10 132,9 | ** | ** |
| Темп зростання, % | | 136,8 | 117,5 | 67,5 | 148,6 | 131,9 | ** | ** |
| Надходження акцизного податку на паливе, <i>млн грн</i> | 6 615,1 | 9 187,0 | 11 258,6 | 8 160,8 | 16 088,9 | 24 944,6 | 37 185,8 | |
| Темп зростання, % | | 138,9 | 122,5 | 72,5 | 197,1 | 155,0 | 149,1 | |
| Частка податку у ВВП, % | 0,61 | 0,71 | 0,80 | 0,56 | 1,01 | 1,25 | 1,56 | |
| Індекс споживчих цін на паливо та мастила (до попереднього року), % | 118,3 | ... | 109,6 | 100,1 | 137,0 | 134,5 | 106,2 | |

*Дані вилучено з метою забезпечення виконання вимог Закону України "Про державну статистику" щодо конфіденційності інформації.

** З 2016 р. наводяться дані лише щодо надходження до зведеного бюджету загальної суми акцизного податку на паливе. Розраховано та складено за: [139, ст. 215]; звіти Державної казначейської служби України [202]; [207, с. 69, 71; 208, с. 111, 113; 209].

ку на бензини моторні в перерахунку на гривні (2014 р. – 174,2 % і 2015 р. – 139,1 %) найвищими були й індекси споживчих цін на паливо та мастила (137,0 і 134,5 % відповідно).

Наслідками такої політики, за словами Н. Южаніної, стали: зростання частки податків в одному літрі бензину з 2 грн у 2013 р. до 8 грн у 2015 р., розширення схем контрабанди, виробництва бензину шляхом змішування різних компонентів, виробництво неврахованого палива і, врешті-решт, – зростання частки тіньового сектору ринку нафтопродуктів із 20 % у 2014 р. до 28 % у першому півріччі 2015 р. [168].

Імовірно, найгіршою ситуація на ринку нафтопродуктів була в 2013 р., оскільки за незмінного рівня ставки акцизного податку на бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л і менше в євро та її незначного (на 4,8 %) зростання в перерахунку на гривні надходження податку до бюджету держави зменшилися на 32,5 %. У наступному році за збільшення ставки податку на 74,2 % вони зросли на 48,6 %, або на 2,5 млрд грн. Подальше їх зростання (на 31,9 %) відбулося й у 2015 р. за підвищення ставки податку в гривневому еквіваленті на 39,1 %. Покращанню ситуації на ринку нафтопродуктів сприяло запровадження у квітні 2016 р. системи електронного адміністрування акцизного податку на пальне, завдяки чому на кінець 2016 р., за оцінками експертів, ринок тіньового бензину скоротився до 7–8 % [212] (з 440 тис. т бензину в 2015 р. до 215 тис. т в 2016 р.) [213], а надходження названого податку збільшилися на 12 млрд грн, або на 49 %.

Попри позитивні фіскальні наслідки, підвищення ставок акцизного податку на пальне у гривневому еквіваленті в умовах економічної кризи й зниження рівня життя населення, на нашу думку, не можна вважати економічно й соціально виправданим кроком. В умовах стрімкого знецінення гривні щодо євро доцільніше знизити ставки акцизу на пальне, що зменшило б його негативні ефекти як для добробуту, так і для ринку пального.

Розглянемо також наслідки збільшення ставок акцизного податку на спирт та алкогольні напої. Аналіз динаміки цих ставок (Додаток 12) дав змогу виявити такі її особливості:

- єдиним алкогольним напоєм, ставки на який упродовж 2010–2017 рр. не переглядалися, є вина виноградні натуральні;
- на інші алкогольні напої ставки акцизного податку зростали з року в рік. Пікові підвищення мали місце в 2011 р. (на окремі види алкогольних напоїв, зокрема, пиво – у 2,4 раза; вина натуральні з доданням спирту та міцні – у 4,3 раза), 2015 р. (на 42,5 %, за винятком ставки податку на сидр і перрі (без додання спирту), яка підвищилася на 26 %) і 2016 р. (у 2 рази на окремі види вин та пиво і на 50 % на інші види алкогольних напоїв).

При зростанні ставки акцизного податку на пиво із солоду протягом 2011–2016 рр. у 3,4 раза його виробництво зменшилося на 123 млн дал, або на 40,6 % (табл. 3.9). Надходження податку до зведеного бюджету з виробленого в Україні пива збільшилися з 2,0 млрд до 4,1 млрд грн, тобто вдвічі, хоча в окремі роки (2013 і 2015 рр.) і зменшувалися відносно попереднього року. Найбільш позитивна динаміка спостерігалася в 2016 р., коли при підвищенні ставки податку вдвічі його надходження збільшились на 74,6 %.

Таблиця 3.9

**Динаміка виробництва, ставок акцизного податку
на окремі види спирту та алкогольних напоїв та його надходжень
до зведеного бюджету України**

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| <i>Пиво із солоду</i> | | | | | | | |
| Ставки податку*, грн/л | 0,31 | 0,74 | 0,81 | 0,81 | 0,87 | 1,24 | 2,48 |
| Темп зростання, % | – | 238,7 | 109,5 | 100,0 | 107,4 | 142,5 | 200,0 |
| Ставки податку**, грн/л | 0,74 | 0,74 | 0,81 | 0,87 | 1,24 | 1,24 | 2,48 |
| Темп зростання, % | – | 100,0 | 109,5 | 107,4 | 142,5 | 100,0 | 200,0 |
| Виробництво (крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю не більше 0,5 %), млн дал | ... | 303 | 297 | 274 | 242 | 195 | 180 |
| Темп зростання, % | – | – | 98,0 | 92,3 | 88,3 | 80,6 | 92,3 |
| Надходження податку з виробленого в Україні пива, млн грн | 1 759,0 | 2 002,7 | 2 168,0 | 2 154,3 | 2 519,2 | 2 363,0 | 4 125,9 |
| Темп зростання, % | – | 113,9 | 108,3 | 99,4 | 116,9 | 93,8 | 174,6 |
| Надходження податку, всього, млн грн | 1 775,1 | 2 028,2 | 2 200,1 | 2 194,7 | 2 568,0 | 2 391,1 | 4 172,4 |
| Темп зростання, % | – | 114,3 | 108,5 | 99,8 | 117,0 | 93,1 | 174,5 |
| <i>Вино ігристе</i> | | | | | | | |
| Ставки податку*, грн/л | 2,50 | 3,1 | 3,38 | 3,38 | 3,65 | 5,20 | 10,40 |
| Темп зростання, % | – | 124,0 | 109,0 | 100,0 | 108,0 | 142,5 | 200,0 |
| Ставки податку**, грн/л | 2,90 | 3,1 | 3,38 | 3,65 | 4,16 | 5,20 | 10,40 |
| Темп зростання, % | – | 106,9 | 109,0 | 108,0 | 114,0 | 142,5 | 200,0 |
| Виробництво вина ігристого “Шампанське України”, млн дал | 4,2 | 3,7 | 3,3 | 3,1 | 2,6 | 3,2 | – |
| Темп зростання, % | – | 88,1 | 89,2 | 93,9 | 83,9 | 123,1 | – |
| <i>Вино виноградне натуральне</i> | | | | | | | |
| Ставки податку*, грн/л | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| Темп зростання, % | – | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |
| Виробництво, млн дал | 29,6 | 16,9 | 12,8 | 11,7 | 7,2 | 12,4 | – |
| Темп зростання, % | – | 57,1 | 75,7 | 91,4 | 61,5 | 172,2 | – |

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| <i>Лікєро-горілчана продукція</i> | | | | | | | |
| Ставки податку* на спирт етиловий, грн/л | 34,00 | 42,12 | 45,87 | 45,87 | 49,49 | 70,53 | 105,80 |
| Темп зростання, % | – | 123,5 | 108,9 | 100,0 | 107,9 | 142,5 | 150,0 |
| Ставки податку** на спирт етиловий, грн/л | 34,40 | 42,12 | 45,87 | 49,49 | 56,42 | 70,53 | 105,80 |
| Темп зростання, % | – | 122,4 | 108,9 | 107,9 | 114,0 | 125,0 | 150,0 |
| Виробництво коньяку, млн дал | 3,6 | 4,7 | 4,6 | 4,5 | 2,5 | 2,6 | 2,8 |
| Виробництво горілки з вмістом спирту не більше 45,4 %, млн дал | 40,7 | 33,4 | 33,8 | 28,0 | 21,5 | 18,6 | 16,6 |
| Виробництво лікєро-горілчаної продукції, всього, млн дал | 44,3 | 38,1 | 38,4 | 32,5 | 24,0 | 21,2 | 19,4 |
| Темп зростання, % | – | 86,0 | 100,8 | 84,6 | 73,8 | 88,3 | 91,5 |
| Надходження податку із виробленої в Україні лікєро-горілчаної продукції, млн грн | 5 364,0 | 5 175,1 | 5 676,1 | 5 021,7 | 5 491,2 | 5 418,5 | 6 405,6 |
| Темп зростання, % | – | 96,5 | 109,7 | 88,5 | 109,3 | 98,7 | 118,2 |
| Надходження податку, всього, млн грн | 5 546,7 | 5 562,9 | 6 171,9 | 5 761,3 | 6 041,6 | 5 721,7 | 6 890,9 |
| Темп зростання, % | – | 100,3 | 110,9 | 93,3 | 104,9 | 94,7 | 120,4 |

* Ставки акцизного податку станом на початок кожного року.

** Дані наведено: за 2010 р. згідно із Законом України “Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої” від 16.06.2010; за 2011 р. згідно з ПКУ в редакції від 04.06.2011; за 2012 р. згідно з ПКУ в редакції від 01.07.2012; за 2013 р. згідно з ПКУ в редакції від 27.07.2013; за 2014 р. згідно з ПКУ в редакції від 08.06.2014; за 2015 р. згідно з ПКУ в редакції від 11.06.2015; за 2016 р. згідно з ПКУ в редакції від 01.07.2016.

Розраховано та складено за: [139, ст. 215]; звіти Державної казначейської служби України [202]; [208, с. 111, 113; 207, с. 69, 71; 209].

Тенденцією до зниження упродовж 2010–2014 рр. характеризувалося й виробництво вина ігристого “Шампанське України” та виноградного. Останнє зменшилося за п’ять років на 22,4 млн дал, або у чотири рази. Якщо перше спостерігалось на тлі підвищення ставки акцизного податку на 46 %, то друге – на тлі її незмінного рівня. У 2015 р. ситуація з виробництвом вина, особливо виноградного, покращилася, хоча воно становило лише 42 % від рівня 2010 р.

За зростаючої ставки акцизного податку на спирт етиловий (з 2010 до 2016 р. вона збільшилася втричі) надходження податку з лікєро-горілчаної продукції до зведеного бюджету зросли лише на 24,3 %. Легальне виробництво цієї продукції зменшилося з 44,3 млн до 19,4 млн дал або на 56,2 %.

Очевидно, що скорочення виробництва лікєро-горілочаної продукції, особливо в останні роки, може бути зумовлене зменшенням обсягів виробництва спирту, котрий використовується при виготовленні лікєро-горілочаних виробів, та загальними тенденціями в економіці країни, зокрема її кризовим станом та зниженням купівельної спроможності населення. Проте воно зменшувалося протягом усього досліджуваного періоду, отже, його причини слід шукати не лише у скороченні попиту, а й у виробництві та споживанні нелегальної продукції. Зокрема, згідно з оновленим звітом ВООЗ щодо вживання алкогольних напоїв у 2016 р., середньодушкове споживання алкогольних напоїв в Україні зменшилося з 13,9 л абсолютного алкоголю на особу в 2008–2010 рр. до 12,8 л у 2016 р., тобто лише на 8 %. Зазначеним не можна пояснити зменшення обсягів легального виробництва лікєро-горілочаної продукції на 56 %. Отже, з великою ймовірністю можна говорити про тенденцію збільшення тіншового обігу лікєро-горілочаних виробів.

Саме про таку тенденцію як одну з причин зменшення виробництва спирту в Україні йдеться у Пояснювальній записці до проекту Закону України “Про демонополізацію та впровадження ринкових засад функціонування спиртової галузі”, де серед причин стрімкого скорочення виробництва спирту названо: 1) зменшення експорту, зумовлене високою собівартістю й низькою ціною конкурентоспроможністю вітчизняного спирту на зовнішніх ринках; 2) тіншовий обіг харчового спирту, частка якого зростає з 10 % у 2007 р. до 45 % від загального споживання харчового спирту в Україні у 2015 р., що спричинило втрати бюджету від несплати акцизного податку та ПДВ з нелегально виробленого спирту на рівні 6,1 млрд грн у 2015 р. [214].

За даними ВООЗ, Україна є єдиною країною Європи, в якій обіг незареєстрованого алкоголю становить 36 % ринку, а також рекордсменом за абсолютним обсягом спожитого тіншового алкоголю – 5 л чистого спирту на одну людину на рік [215, с. 121].

Проведений аналіз перегляду ставок акцизного податку та його наслідків засвідчив відсутність в Україні послідовної та виваженої акцизної політики. Ставки податку збільшуються відповідно до поточних потреб держави, виключно з фіскальною метою, без урахування купівельної спроможності населення та економічних наслідків їх підвищення. В окремі роки на певні види підакцизних товарів ставки податку підвищувалися в рази.

Наслідками такої політики стало розширення тіншового ринку підакцизних товарів, споживання контрафактної продукції сумнівної якості, втрати бюджетних надходжень. Через різке зростання ставок акцизного податку зменшились обсяги їх легального виробництва (хоча це відбувається під впливом багатьох чинників, а не лише податкового) та погіршилась ситуація на ринку праці. Серед позитивних результатів підвищення ставок акцизного податку можна назвати зменшення споживання шкід-

ливих для здоров'я людини товарів – алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Позитивні зміни в останні роки на ринках тютюнових виробів і пального зумовлені покращанням адміністрування акцизного податку, передусім на пальне.

Як свідчить досвід країн – нових членів ЄС, підвищення ставок акцизного податку має бути поступовим, порівняним зі зростанням рівня доходів населення. Саме такий підхід дає змогу уникати цінових шоків на ринку та забезпечує стабільне зростання надходжень до бюджету. Крім того, акцизна політика має бути прогнозованою та обґрунтованою. Важливим є впровадження плану-графіка поетапного підвищення податкових ставок на середньо- й довгострокову перспективу з урахуванням того, що в постсоціалістичних країнах – членах ЄС таке підвищення тривало 11–15 років. Попри те, що графік їх підвищення до мінімального рівня, встановленого директивами ЄС, ще не визначений Радою асоціації, поступове підвищення відповідає потребам України, тому такий графік має бути розроблений урядом. Незаперечною перевагою запровадження зазначеної ініціативи є прогнозованість податкових надходжень до державного бюджету в довгостроковій перспективі та мінімізація ризиків різкого зростання обсягів нелегальної торгівлі, для бізнесу – можливість планувати свою діяльність.

Одним із важливих принципів, на яких має ґрунтуватись ефективна акцизна політика, є врахування при підвищенні податкових ставок таких чинників: ризику контрабандного ввезення, купівельної спроможності населення та рівня податкових ставок у сусідніх державах, а також реальної здатності податкових служб максимально ефективно забезпечити дотримання податкового законодавства [216]. Слід зазначити, що про важливість поступового наближення акцизних ставок, зокрема на тютюнові вироби, та їх встановлення з урахуванням обмежень регіонального контексту, в тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні, йдеться в Угоді про асоціацію між Україною та ЄС (ст. 352).

Серед керівних принципів та рекомендацій для розроблення акцизної політики щодо тютюнових виробів варто наголосити на принципах раціонального й ефективного управління системою їх оподаткування та довгострокового планування структури оподаткування тютюнових виробів, включно з цільовими податковими ставками, “для досягнення цілей у галузі охорони здоров'я та оподаткування протягом певного періоду часу” [217, с. 6, 12]. Якщо якість системи управління може впливати на податкову дисципліну, обсяг надходжень до бюджету держави, масштаби ухилення від сплати податків, то планування процесу гармонізації акцизного оподаткування забезпечуватиме передбачуваність підприємницької діяльності, визначеність для всіх учасників відповідного ринку.

3.4. ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ЩОДО НАБЛИЖЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕНЕРГОПРОДУКТІВ ТА ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ В УКРАЇНІ ДО ДИРЕКТИВИ РАДИ 2003/96/ЄС

3.4.1. Особливості методологічного забезпечення оцінки регуляторного впливу в рамках виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС

Удосконалення методології оцінки регуляторного впливу в Україні в контексті євроінтеграції

Оцінка регуляторного впливу (ОРВ) є невід'ємною складовою адаптації законодавства України до норм ЄС. У 2004 р. розділом VI Закону України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС” від 18.03.2004 № 1629-IV (зі змінами та доповненнями) було встановлено таку послідовність адаптації законодавства у пріоритетних сферах:

- визначення актів *acquis communautaire*, які регулюють правовідносини у відповідній сфері;
- переклад цих актів українською мовою;
- здійснення комплексного порівняльного аналізу регулювання правовідносин у відповідній сфері в Україні та в Європейському Союзі;
- розроблення рекомендацій щодо приведення законодавства України у відповідність з *acquis communautaire*;
- проведення економічного, соціального та політичного аналізу наслідків реалізації рекомендацій (виділено автором. – Я. П.);
- визначення переліку законопроектних робіт;
- підготовка проектів законів України та інших нормативно-правових актів, включених до переліку законопроектних робіт, і їх прийняття;
- моніторинг імплементації актів законодавства України [218].

Елементом адаптації законодавства мала стати перевірка проектів законів України та інших нормативно-правових актів на їх відповідність *acquis communautaire* з метою недопущення прийняття актів, які суперечать *acquis* Європейського Союзу.

Утім, вибірковість застосування цієї норми разом із низькою якістю планування та імплементації (зокрема, через превалювання політичних інтересів над суспільно-економічними) в рамках взятих Україною зобов'язань протягом 2005–2013 рр. взагалі ставили під загрозу можливість “синхронізації” законодавчої бази з ЄС.

Підписання Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС у 2014 р. дало новий поштовх процесу адаптації. Однак обмежена інституційна спромож-

ність та зовнішньополітична нестабільність зумовляють небезпеку невнесення своєчасних законодавчих змін для забезпечення економічної інтеграції та політичної асоціації. Попри це, Рекомендаціями щодо внутрішньої реформи та підвищення інституційної спроможності, затвердженими постановою Верховної Ради України від 17.03.2016 № 1035-VIII, встановлено низку додаткових вимог до ОРВ, що повинне посилити його роль у процесі гармонізації вітчизняного законодавства до права ЄС, зокрема:

- офіційному внесенню Урядом до парламенту будь-якого важливого законопроекту має передувати подання до профільного комітету Верховної Ради України так званої Білої книги – документа, що пояснює політичні цілі запропонованого законопроекту та заходи, які пропонуються здійснити. За результатами обговорення Білої книги на засіданні профільного комітету ухвалюється висновок;
- зареєстрованими можуть бути виключно законопроекти, які супроводжуються достовірними пояснювальною запискою та фінансово-економічним обґрунтуванням (повинна бути дотримана відповідність законопроектів принципам бюджетної нейтральності, конституційності, зобов'язанням у рамках Угоди про асоціацію);
- *апарат Верховної Ради України має проводити ґрунтовний аналіз кожного запропонованого законопроекту на предмет уникнення дублювання (або суперечності) з чинним національним законодавством* (виділено автором. – Я. П.);
- кадрові потреби комітетів Верховної Ради України та потреби в експертизі повинні бути предметом регулярного перегляду та супроводжуватися забезпеченням необхідними ресурсами;
- Верховна Рада України разом із Кабінетом Міністрів України мають розробити уніфікований формат і структуру щорічних звітів міністерств щодо результатів реалізації відповідних програмних документів. Ці звіти подаватимуться на розгляд Верховної Ради України та становитимуть основу здійснення нагляду за реалізацією політики у відповідній сфері;
- відповідні комітети Верховної Ради України повинні здійснювати більш змістовний аналіз та супроводження звітів, які надходять до Верховної Ради України від Рахункової палати;
- Верховна Рада України має розробити та схвалити всеохоплюючу комунікаційну стратегію (з визначенням основних аудиторій, каналів донесення інформації та інформаційних продуктів) і брендингову стратегію інституції, яка б визначала довгострокові цілі у здійсненні комунікаційної політики, визначенні характеру комунікації та інформаційних сигналів;
- слід ухвалити новий закон про імплементацію Угоди про асоціацію та впровадження норм права Європейського Союзу замість за-

старілого Закону України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18.03.2004 № 1629-IV;

- Верховна Рада України має право очікувати, що всі законопроекти, які подаються Кабінетом Міністрів України, супроводжуватимуться пояснювальною запискою (довідкою, висновком) щодо їх відповідності зобов’язанням у рамках Угоди про асоціацію;
- спроможність комітетів Верховної Ради України у сфері наближення українського законодавства до права Європейського Союзу повинна бути підсилена, зокрема шляхом визначення в кожному комітеті відповідальної особи за таку роботу, з урахуванням необхідності підвищення рівня співпраці комітетів Верховної Ради України;
- відповідно до зростаючої спроможності Секретаріату Кабінету Міністрів України та з метою забезпечення здійснення кваліфікованої експертизи щодо відповідності праву Європейського Союзу та зобов’язань у рамках Угоди про асоціацію необхідно посилити кадровий потенціал Апарату Верховної Ради України, а також секретаріату Комітету Верховної Ради України з питань європейської інтеграції. Відповідним працівникам необхідно забезпечити можливості ознайомлення з кращими практиками Європейського Союзу та обміну передовими навичками в зазначеній сфері (розроблення законопроектів, впровадження та моніторинг реалізації наближеного законодавства).

Таким чином, формальні вимоги для проведення оцінки регуляторного впливу в процесі гармонізації законодавства до норм ЄС існують, але потребують доповнення сутнісним аналізом наслідків потенційного регулювання. Крім того, процедура ОРВ для розроблення внутрішньої нормативної бази та адаптації законодавства до вимог ЄС є однаковою, що значною мірою не враховує інтеграційних цілей та наскрізного характеру впливу змін, що вносяться.

У зв’язку з цим використовуємо методологічний підхід Європейської комісії, який дає змогу повноцінно розкрити переваги та недоліки від гармонізації для всіх груп стейкхолдерів.

Сучасні практики оцінки регуляторного впливу Європейської комісії

Методологія ЄС у сфері оцінки регуляторного впливу¹ передбачає відповіді на сім ключових питань щодо предмета регулювання, які сприяють

¹ Тут і далі за текстом методологія Європейської комісії у сфері оцінки регуляторного впливу використовується з [219; 220].

формуванню повної, достовірної, неупередженої інформації для прийняття дієвих нормативних актів:

1. Що є вихідною проблемою та чому це є проблемою?
2. Чому саме Уряд має реагувати на цю проблему?
3. Що необхідно досягти?
4. Які є можливі опції (сценарії) для виконання поставлених завдань?
5. Якими будуть економічні, соціальні та екологічні наслідки (впливи) і хто буде ураженим від такого регулювання?
6. Як порівнюються між собою різні опції (сценарії) в розрізі їхньої ефективності й результативності (витрати та вигоди)?
7. В який спосіб необхідно організувати моніторинг та відповідну ретроспективну оцінку наслідків регулювання?

Розглянемо детальніше кожне з питань відповідно до Керівництва з оцінки регуляторного впливу ЄС.

1. Що є вихідною проблемою та чому це є проблемою? [219, с. 19, 20].

ОРВ починається з етапу визначення важливої проблеми та вражених сторін, її масштабу, першопричин та наслідків, а також ймовірності продовження негативного впливу у разі регуляторної бездіяльності (відсутності інтервенції) – відповідь регулятора повинна гарантувати реальне й повноцінне вирішення проблеми.

На цьому етапі критично важливим є чітке встановлення першопричин масштабної проблеми (у тому числі поведінкових), що потребує своєчасних та ефективних консультацій із зацікавленими сторонами.

Проблеми можуть мати кілька причин (існування “провалів” ринку, поведінкові “перекоси”, регуляторна неефективність чи необхідність поваги до фундаментальних прав). Тому чітка ідентифікація “рушіїв” проблеми (зокрема, шляхом поєднання внутрішньої експертизи та зовнішніх досліджень і консультацій) дасть змогу розробити якісніший механізм регуляторної інтервенції.

Зазвичай Європейська комісія проводить спеціальні опитування кінцевих бенефіціарів щодо ідентифікованої проблеми:

- наскільки вона негативно впливає на щоденне життя;
- чію поведінку необхідно змінити для виправлення ситуації;
- чи вирішення проблеми дійсно матиме очікуваний вплив.

2. Чому саме Уряд має реагувати на цю проблему? [219, с. 20, 21].

Ідентифікація проблеми, її першопричин-рушіїв (драйверів), масштабу та негативних ефектів не означає, що Уряду слід обов’язково втрутитися – він повинен мати на це повноваження, а також необхідний інструментарій та спроможність.

На цьому етапі важливим є визначення масштабу інтервенції та відповідального регулятора. В ЄС, коли проблема не належить до компетенції

Комісії, застосовується принцип субсидіарності – дії виконуються саме на тому рівні (центральному, регіональному чи місцевому), де вони будуть найефективнішими. І якщо проблема не поширюється на всі країни, не має транснаціонального поширення чи може бути вирішена конкретно окремими країнами-членами, то вибір політики інтервенції завжди оцінюється за критеріями масштабу чи ефективності.

Подібні оцінки є ітеративним (повторюваним) процесом, коли дані на початковій стадії обов'язково переглядаються й уточнюються, виходячи з нової інформації та подальших політичних і технічних консультацій. Перевага завжди надається конкретним аргументам, наведеним з урахуванням контексту проблеми, й забезпечених якісними та кількісними доказами.

3. Що необхідно досягти? [219, с. 21, 22].

Розуміння проблеми та її контексту сприяє формуванню кінцевої мети інтервенції – чіткої, вимірюваної і такої, що має кілька сценаріїв досягнення. Прозорість та підзвітність на рівні ЄС передбачають на цьому етапі:

- встановлення логічного взаємозв'язку між ідентифікованими проблемами й очікуваними рішеннями;
- пояснення зв'язку між специфічними цілями регулювання та будь-якими іншими політичними цілями в цій сфері;
- висвітлення будь-яких негативних наслідків цілей регулювання;
- визначення критеріїв порівняння різних опцій (сценаріїв) політики;
- встановлення індикаторів результативності та прогресу щодо задекларованих завдань регулювання;
- запровадження рамки операційного моніторингу та оцінки імплементованих заходів політики.

Європейська комісія вимагає визначення так званих розумних завдань політики¹, які взаємоузгоджуються із загальним контекстом регулювання, наявними цілями та операційними завданнями політики.

4. Які є можливі опції (сценарії) для досягнення поставлених завдань? [219, с. 22–24].

Виконання завдань інтервенції можливе в різний спосіб. ОРВ повинна надати висновок, який з імовірних способів є найоптимальнішим відносно альтернативних варіантів (консультації щодо яких мають виходити за рамки політичної доцільності та фокусуватися та прикладних – галузевих/соціальних/екологічних – наслідках). Саме активне залучення зовнішніх стейкхолдерів (груп зацікавлених сторін) дає змогу ЄС приймати збалансовані й ефективні регуляторні акти, котрі мають широку підтримку та довіру під час імплементации.

¹ “SMART”: specific (специфічні) – measurable (вимірювані) – achievable (досяжні) – reasonable (обґрунтовані) – time-bound (прив'язані до часу виконання).

Слід пам'ятати, що позиції стейкхолдерів у процесі консультацій можуть бути діаметрально протилежними, однак це не перешкоджає всебічному аналізу витрат і вигід регуляторного впливу на чистий суспільний добробут, а тому саме аналіз альтернатив політики в частині змісту та застосовуваних інструментів допомагає виявити, порівняти й ранжувати аргументи різних сторін.

Формування різних опцій (сценаріїв) політики охоплює (не виключно, але щонайменше):

- 1) базисний сценарій (BAU – business as usual – бізнес як завжди): оцінку наслідків політичного/регуляторного невтручання в проблему. Ймовірні випадки, коли важливі зовнішні тренди (зокрема, технологічний та суспільний розвиток) можуть вплинути на вирішення значно потужніше, ніж регулятор;
- 2) сценарій удосконалення та підсилення чинного законодавства чи його спрощення;
- 3) сценарій застосування альтернативних інструментів політики: саморегулювання, співрегулювання, добровільного приєднання, міжнародних стандартів, ринкових інструментів, а також їх комбінацій іноді можуть виявитися ефективнішими за новий нормативний акт;
- 4) сценарій зворотного масштабу: іноді розуміння проблем мікробізнесу дає змогу розв'язати складні макроекономічні проблеми.

Після завершення формування набору альтернативних сценаріїв здійснюється початковий відсів (через суперечність чинному законодавству, технічну неможливість реалізації, порушення фундаментальних прав чи непропорційний негативний вплив на окремі зацікавлені групи), після чого варіанти (разом із базисним), що залишаються, переходять на наступну стадію досліджень та обговорень.

Коли альтернативних сценаріїв не багато, а набір інструментів регулювання є подібним, то можливі варіанти пошуку субоптимальних варіантів із визначеного набору інструментів (із незначними модифікаціями).

На цьому етапі найважливішим є не втратити зв'язок з початковою проблемою та встановленими завданнями, а також ідентифікувати регуляторний вплив на малий бізнес, конкурентоспроможність, торгівлю, регіональний розвиток тощо. Потенційний негативний вплив кожного сценарію має компенсуватися/доповнюватися додатковими заходами та інструментами, запропонованими в процесі консультацій зі стейкхолдерами.

5. Якими будуть економічні, соціальні та екологічні наслідки (впливи) і хто буде ураженим від такого регулювання? [219, с. 24–28].

Після остаточного вибору опцій регулювання, кожна з них перевіряється на предмет економічних, соціальних та екологічних впливів, а також уражених груп.

Метою цього етапу є порівняльний аналіз сценаріїв регулювання, які будуть надані для прийняття політичного рішення, з виокремленням витрат і вигід для кожної групи стейкхолдерів, ризиків та неочікуваних наслідків.

Багатий досвід ЄС у сфері ОРВ дає змогу виділити три ключові аспекти порівняльного аналізу опцій регулювання:

А. Ідентифікація всіх потенційних впливів сценаріїв на кінцевих бенефіціарів:

- до яких дій та заходів мають вдатися уражені сторони;
- чи є такі заходи можливими та реалістичними;
- чи допоможе це досягти поставлених завдань інтервенції.

Чіткі, економічно й технічно обґрунтовані відповіді на ці запитання допомагають максимально наблизити сценарії до практичної імплементації – усі потенційно важливі впливи мають бути ідентифіковані, оцінені, компенсовані/підсилені, порівняні та враховані, у тому числі такі, що мають непрямі кумулятивні негативні наслідки чи можуть виникнути як спонтанна реакція на регулювання.

Зауважимо, що позитивні впливи для однієї сторони можуть бути вкрай негативними для другої. Тому необхідно розраховувати баланс інтересів для всіх стейкхолдерів.

Не менш важливою є оцінка спроможності імплементації інтервенції з боку як регулятора, так і інших стейкхолдерів, котрі часто намагаються “проштовхнути” нежиттєздатні інструменти чи сценарії.

Усі ідентифіковані впливи прийнято оцінювати за кількома критеріями:

- природним масштабом впливу: економічним, соціальним та екологічним;
- специфічною природою, зокрема, центрами понесення витрат (адміністрування, виконання, дотримання, звітування тощо);
- релевантністю до початкової ініціативи: прямі впливи мають бути результатом прямої дії обраних інструментів регулювання, а непрямі – наслідком поведінкових змін, спричинених прямими впливами;
- чітким узагальненням уражених сторін, груп чи регіонів: малий та великий бізнес, працівники, громадяни, споживачі, публічні адміністрації, інші країни, різні території та регіони (менш розвинені райони, міста, сільські громади, прикордонні райони тощо);
- тривалістю впливу, ризиками та форматом впливів (постійні, разові, зворотні, змішані).

Б. Вибір найсуттєвіших впливів.

Ідентифіковані наслідки потребують глибшої оцінки на предмет:

- очікуваного загального впливу (та його коливань);
- релевантності до специфічних стейкхолдерів;

- важливості для інших горизонтальних (міжсекторальних) завдань та політик.

Очікувана значущість наслідків має оцінюватися в контексті базисного сценарію з урахуванням принципів пропорційності та субсидіарності.

В. Оцінка найсуттєвіших впливів.

Усі релевантні впливи підлягають кількісній (по можливості) і якісній оцінкам. У будь-якому разі “монетизовані” ефекти регулювання базуються на певних наборах припущень чи тверджень, котрі мають бути представлені публічно, у тому числі з огляду на чутливість стейкхолдерів та бенефіціарів до змін (для запобігання неочікуваним та не обрахованим ефектам).

Вибір певного методу кількісної оцінки залежить від обраного загального методологічного підходу та специфічних технік оцінювання окремих впливів. Для кожного випадку релевантний метод добирається та обґрунтовується у звіті з ОРВ. При цьому враховуються конкретні умови застосування, наявність інформації та можливості отримати обґрунтовані й неупереджені аргументи. Тому складність методів оцінки не може бути перешкодою для її проведення, оскільки всі суттєві впливи мають бути оцінені безвідносно до обраної методології (кількісної чи якісної).

У зв'язку з цим, якщо кількісний аналіз для оцінки впливу є неможливим, застосовується якісний аналіз практичних аспектів фактичної імплементації регулювання ураженими сторонами (для кількісного аналізу надаються важливі припущення). Водночас найвища якість оцінок досягається внаслідок балансування фактів, експертних думок та тверджень стейкхолдерів. За неможливості надання кількісних обґрунтувань якісна оцінка виходить із пояснення масштабів впливу інтервенції в розрізі кожного сценарію з урахуванням таких правил:

- зміни завжди оцінюються відносно базисного сценарію, який також змінюється в часі разом із поточними політиками та зовнішнім середовищем;
- впливи можуть відрізнятися щодо одного сценарію за фактором часу (так, здійснені зараз витрати “коштують” дешевше в майбутньому завдяки інфляції), що має бути враховано в ОРВ шляхом дисконтування монетизованих оцінок;
- оцінка впливу здійснюється з позиції суспільства в цілому, оскільки різні ефекти розподілу та кумулятивний тягар на окремі сторони мають бути пропорційно оцінені й враховані. Разом із тим необхідно уникати подвійного обрахунку витрат та “сліпих зон”, коли відсутність кількісних оцінок може провокувати суспільну недовіру до розробленого інструменту регулювання. Зазвичай у таких випадках надаються теоретичні обґрунтування чи результати моделювання,

які в найдоступніший спосіб пояснюють потенційний вплив інтервенції на стейкхолдерів.

Насамкінець, у результаті оцінки має сформуватися чітке розуміння міри досяжності встановлених цілей та виконання завдань регулювання, витрат і виграшу на макро- та мікрорівнях, потенційних непропорційних впливів і ризиків настання неочікуваних наслідків, взаємоузгодженості (когерентності) з іншими горизонтальними політиками, що дасть змогу обрати найбільш відповідний сценарій регулювання.

Звіт з ОРВ повинен узагальнити результати аналізу наслідків у найдоступнішій формі – прозоро та недвозначно, без жодних обмежень і недосліджених ризиків чи наслідків. До резолютивної частини звіту мають увійти не технічні аспекти оцінки, а підсумкові наслідки та впливи на домогосподарства, бізнес, державну службу, суспільство, окремі території тощо.

Агреговані витрати і вигоди слід чітко відокремлювати від перерозподільчого впливу та трансферів (з відповідним розкриттям методології, розрахунків і припущень у додатках).

6. Як порівнюються між собою різні опції (сценарії) в розрізі їхньої ефективності та результативності (витрати та вигоди)? [232, с. 29, 30].

В основу звіту з ОРВ в ЄС покладено порівняння різних опцій політики за критеріями (ресурсо)ефективності, результативності, взаємоузгодженості з іншими інструментами політики, відповідності принципам пропорційності та субсидіарності. У підсумку ОРВ має надати релевантну інформацію для прийняття політичних рішень, що становить основу для обґрунтованого вибору та містить найбільш оптимальну опцію серед набору альтернатив.

Варто зауважити, що оцінка впливу має одночасно надавати відповіді щодо економічних, соціальних та екологічних наслідків і впливів шляхом чіткого та прямого порівняння сценаріїв.

Аналіз витрат та вигід (cost-benefit analysis), аналіз ефективності витрат (cost-effectiveness analysis), аналіз витрат на досягнення відповідності (compliance cost analysis) і багатокритеріальний аналіз (multicriteria analysis) є найпоширенішими методами ОРВ. Вибір одного з них чи комбінації залежить від кількості та природи очікуваних наслідків і завдань, можливості їх кількісної (грошової) оцінки з урахуванням ефектів перерозподілу¹.

ОРВ не є “підгонкою” під бажаний, преференційний сценарій – це спроба об’єктивного порівняння різних опцій за спільними критеріями, зокрема:

- рівня досягнення запланованих завдань за кожним сценарієм (результативність);
- співвідношення вигід та витрат (ефективність);
- узгодження кожного зі сценаріїв із загальними цілями політики (когерентність).

¹ Докладніше див. [220, с. 94].

Для оцінки дотримання принципу пропорційності необхідно додатково визначити:

- чи обраний інструмент регулювання можна використовувати і після виконання поставлених завдань (вирішення конкретної проблеми);
- чи не можна розв'язати проблему на регіональному рівні й не створювати надлишковий інструмент регулювання в цілому для країни;
- чи мінімізовано витрати і втрати уряду, місцевого самоврядування, економічних агентів чи громадян;
- чи вибір інструменту є обґрунтованим та може бути ефективно підсилений іншими заходами/інструментами політики.

7. В який спосіб необхідно організувати моніторинг та відповідну ретроспективну оцінку наслідків регулювання? [219, с. 30, 31].

Беручи до уваги весь політичний цикл, ОРВ має передбачати моніторинг та ретроспективну оцінку для відстеження того, чи справді запропонована інтервенція досягає результатів, та інформування про майбутні перегляди/налаштування політики.

Як політики, так і стейкхолдери потребують перевірки своєчасності імплементації регуляторної інтервенції, а також того, чи фактичні витрати й вигоди є співмірними з попередньо оціненими (які можуть об'єктивно відрізнитися під дією інших факторів). Водночас, якщо витрати/втрати від інтервенції є більшими від очікуваних, а негативні наслідки перевищують позитивні очікування, то є сенс переглянути дизайн інструменту політики, посилити його релевантними заходами та підвищенням якості імплементації.

Моніторинг та оцінка виконання (з відповідними наборами індикаторів) можуть надавати цінну інформацію в цьому контексті. Звіт з ОРВ, процедура моніторингу, індикатори виконання – всі вони фокусуються на конкретних завданнях інтервенції. Зауважимо, що індикатори транспозиції, імплементації та використання законодавства, що потребує гармонізації, мають надавати особам, котрі приймають політичні рішення, цінну інформацію щодо дії інтервенції та її майбутнього потенціалу до модифікації. Оцінка інструментів регулювання в ЄС здійснюється на постійній основі та з використанням загальноприйнятої методології (щодо витрат така оцінка є обов'язковою). Разом із тим моніторинг і оцінка мають бути чітко розміщені в часі, мати відповідальних осіб та кінцевих бенефіціарів для прийняття політичних рішень

Підсумовуючи огляд методологічного підходу ЄС, варто зауважити, що він потребує пошуково-аналітичного та наукового підходів, за допомогою яких у кілька ітерацій можна сформулювати якісний документ з ОРВ для будь-якої реформи.

*Особливості застосування методології з оцінки регуляторного впливу
наближення енергетичних акцизів в Україні до Директиви 2003/96/ЄС*

Оцінка впливу гармонізації енергетичних акцизів для України матиме низку особливостей, зумовлених об'єктивними соціально-економічними та політичними факторами, які слід врахувати при розробленні етапів наближення оподаткування у сфері енергопродуктів та електроенергії до права ЄС.

По-перше, результативність гармонізації безпосередньо залежить від правильності ідентифікації початкової точки руху (проблеми) та повноти розуміння кінцевої точки трансформації (перспективи), які виходять далеко за межі податкових відносин і стосуються переважно довгострокових соціальних і екологічних викликів, актуальних і для України, і для всього світу. Водночас автор виключає можливість сценарію бездіяльності (BAU), оскільки де-факто гармонізація відбувається, але уривчасто й спонтанно.

По-друге, концентрація органів влади, відповідальних за гармонізацію, на поточних (короткострокових) ефектах в умовах істотної невизначеності (передусім політичної, оскільки глобальні тренди і зовнішнє середовище протягом останніх десятиліть мали значно більший вплив, ніж внутрішня спроможність та ініціація змін) призводить до ігнорування довгострокових викликів стійкого (низьковуглецевого) зростання країни – незадовільних темпів економічної інтеграції з ЄС, формування ефективних галузевих ринків, відновлення людського та природного капіталу.

По-третє, істотна частка тіньової економіки на галузевих ринках, які генерують (добування вугілля, нафти та газу, енергетика) та/або використовують енергопродукти та електроенергію в проміжному/кінцевому споживанні (транспорт, ЖКГ, АПК, металургійна та хімічна промисловість), високий рівень концентрації і монополізації в більшості енергоємних секторів економіки, донедавна інформаційна закритість як бізнесу, так і регуляторів (з 2015 р. запрацювала Ініціатива з прозорості у видобувній галузі, з 2016 р. НКРЕКП почала надавати розгорнуті дезагреговані дані щодо учасників енергетичних ринків та агреговану інформацію щодо енергетичного балансу, структури попиту й пропозиції електроенергії) провокували високий рівень невизначеності та інформаційної асиметрії в контексті гармонізації енергетичних акцизів. Тому наразі більшість оцінок регуляторного впливу з цього питання є переважно якісними, а не кількісними (бракує багато суттєвої інформації від самих стейкхолдерів), що вплине й на нашу попередню оцінку сценаріїв і наслідків наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії до норм ЄС.

По-четверте, ми не розглядаємо енергетичні акцизи як єдиний і ключовий інструмент стимулювання модернізації галузей та формування

нових ринків. На нашу думку, лише комплексне застосування комбінацій різних за природою та призначенням інструментів (освітніх, технологічних, економічних, соціальних) дасть змогу підвищити спроможність країни в цілому та всіх важливих груп стейкхолдерів для реалізації структурних трансформацій, частиною яких і стане гармонізація непрямих оподаткування України з нормами ЄС.

По-п'яте, поточне дослідження поєднує оцінку регуляторного впливу самого процесу гармонізації з окремим впливом застосування енергетичних акцизів для українських ринків. Крім того, сам аналіз має бути збалансованим стосовно поточних і довгострокових ефектів, а також витрат і вигід для усіх груп стейкхолдерів.

По-шосте, попередня оцінка можливих сценаріїв наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до Директиви 2003/96/ЄС передбачає проведення SWOT- і PESTEL-аналізу для ключових енергоємних/енергогенеруючих галузей, оцінку потенційного кумулятивного впливу різних сценаріїв гармонізації на основні групи стейкхолдерів і в розрізі економічних, соціальних та екологічних ефектів. При цьому опосередкований вплив супутньої/паралельної гармонізації в інших секторах/галузях/стандартах не враховується (але може мати вирішальне значення як додатковий стимул чи бар'єр).

По-сьоме, визнаючи певні недоліки Директиви 2003/96/ЄС у частині забезпечення справедливості, рівномірності, нейтральності оподаткування, що спричинили спробу її кардинального оновлення в 2011–2015 рр., ми не беремо до уваги прогресивні пропозиції щодо розмежування бази оподаткування енергетичного акцизу, системи торгівлі викидами та вуглецевого податку, оскільки це суперечитиме затвердженій у 2017 р. Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки.

3.4.2. Попередня оцінка можливих сценаріїв наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до Директиви Ради 2003/96/ЄС

Проблеми та перспективи гармонізації оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні

Перехід від політичної до економічної інтеграції України до ЄС із ратифікацією в Європейському парламенті Угоди про асоціацію та її повноцінним введенням у дію з 1 вересня 2017 р. не вирішив проблему невизначеності послідовності та швидкості наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до вимог Директиви 2003/96/ЄС. Так, у середньостроковому плані пріоритетних дій Уряду до 2020 року,

затвердженому розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р [221], гармонізацію оподаткування енергопродуктів та електроенергії (ГОЕЕ) не включено до порядку денного, а тому вона не матиме політичної підтримки й інституційної спроможності регулятора для імплементації. Крім того, попри активні реформи в енергетичному секторі та потужне і прогресивне парламентське лобі у сфері формування ринків природного газу, електроенергетики, теплоенергетики, необхідність ГОЕЕ перебуває поза межами активних обговорень, громадських слухань та кампаній з підвищення обізнаності¹.

Першопричиною названої проблеми є нерозуміння можливих вигід від ГОЕЕ серед влади, бізнесу та кінцевих споживачів. Досвід ЄС щодо Директиви 2003/96/ЄС дає змогу ідентифікувати чотири суттєві позитивні наслідки гармонізації для України.

1. Гармонізація непрямого оподаткування може створити передумови для глибшої торгової інтеграції з ЄС у сфері енергопродуктів та електроенергії – встановлення єдиних спільних “правил гри” заохочуватиме інтенсивнішу коінтеграцію європейського та українського бізнесу в галузі енергетики, розширить можливості залучення ефективних вітчизняних компаній до глобальних ланцюжків вартості, відкриє конкурентні ринки енергопродуктів та електроенергії ЄС для експорту-імпорту. Глибша торгова інтеграція стимулюватиме прямі позитивні ефекти у вигляді зниження роздрібних цін на енергопродукти під дією конкуренції (за рахунок ефекту масштабу й транснаціоналізації бізнес-ланцюжків), інноваційної спеціалізації та продуктової диверсифікації (розширення спроможності до якісної пропозиції на оптовому й роздрібному ринках).

2. Зближення вимог до оподаткування має вирівняти умови для конкуренції між різними видами енергопродуктів (за рахунок розширення можливості заміщення одних енергетичних ресурсів іншими в рамках трансформації бізнес-моделей та технологій виробництва) і різними галузями (внаслідок усунення прихованого перехресного міжсекторального субсидування в промисловості, ЖКГ, транспорті й сфері енергетичних послуг) та стимулювати нові інвестиційні проекти як у галузі проміжного споживання енергопродуктів в Україні (зокрема, у технологічну модернізацію для зниження енергоємності), так і в сектори з високою часткою кінцевих споживчих витрат на паливо й енергію (зокрема, для стимулюю-

¹ Незважаючи на відмову від практики “закритих” реформ, Міністерство фінансів України у сфері оподаткування продовжує розглядати гармонізацію енергетичних акцизів суто як інструмент макроекономічної та бюджетної стабілізації, що знижує зацікавленість різних груп стейкхолдерів для висування ініціатив “знизу догори” в контексті наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії до Директиви 2003/96/ЄС.

вання ринків енергосервісних контрактів, безвуглецевісних продуктів та відновлювальної енергетики).

3. Приведення ставок енергетичних акцизів до мінімально необхідного рівня в ЄС сприятиме стабілізації державного бюджету (внаслідок кількаразового збільшення податкових надходжень навіть за умови істотного скорочення бази оподаткування) та розширюватиме простір для реалізації еко-трудової податкової реформи.

4. Адаптація податкового законодавства як інструменту регулювання спрямована на досягнення низки непрямих ефектів, серед яких слід виокремити три найважливіші:

- скорочення споживання карбоновмісних продуктів та вичерпних джерел енергії для вирішення проблеми ресурсозабезпеченості майбутніх поколінь, а також виконання міжнародних зобов'язань у сфері зміни клімату (зменшення викидів двоокису вуглецю за Паризькою угодою);
- підвищення міжнародної цінової конкурентоспроможності вітчизняної продукції за рахунок зниження енергетичних витрат та технологічної модернізації виробництва;
- послаблення антропогенного навантаження на навколишнє середовище в результаті скорочення викидів забруднюючих речовин – продуктів згоряння енергоносіїв.

Розглянемо детальніше потенційний вплив ГОЕЕ для України з виокремленням короткострокових та довгострокових ефектів.

Короткостроковий вплив:

- Стабілізація державного бюджету є наразі головним і єдиним чинником, який сприяє поступовому наближенню ставок оподаткування енергетичних акцизів до мінімального рівня в ЄС. Зважаючи на істотний розрив між ставками на певні види енергопродуктів, зокрема на моторне пальне¹, потенціал зростання бюджетних доходів є великим, що в умовах безальтернативного попиту (електротранспорту, крім комунального, в Україні налічується до 2 тис. одиниць) спотворює й очікування учасників ринку, і конкуренцію (на користь найдешевших, але не найбезпечніших, економічно та екологічно, варіантів). Відносно низькі втрати на адміністрування й нееластичність попиту дають змогу уряду максимізувати податкові надходження (в межах офіційної економіки) і використовувати їх на власний розсуд.

Довгостроковий вплив:

- Глибша торгова інтеграція з ЄС у сфері енергопродуктів та електроенергії для України є вагомим аргументом для гармонізації в контек-

¹ Розмір окремих ставок акцизного податку на певні види енергопродуктів вже тепер перевищує мінімальний рівень ЄС, але в цілому максимальний розрив у ставках спостерігається за тими групами підакцизних товарів, попит на які є великим.

сті посилення енергетичної безпеки та диверсифікації незалежних джерел постачання. Станом на середину 2017 р. Україна залишається критично залежною від російського ядерного палива, вугілля та нафтопродуктів¹. Несформованість ринкового механізму ціноутворення на енергопродукти та електроенергію не тільки викривляє енергетичний баланс і структуру попиту, стимулює неофіційні відносини у сфері імпорту та продажу пального, а й стримує структурну модернізацію енергоємних галузей і посилює корупційні ризики [224].

- Вирівнювання умов для конкуренції є надзвичайно мотивуючим фактором/наслідком, який істотно підвищує мотивацію та активність учасників ринку, пришвидшує міжнародну експансію (інвесторів) та сприяє довгостроковому зростанню ринків.
- Потенціал сталого розвитку економіки в довгостроковій перспективі визначають опосередкований вплив на міжнародну конкурентоспроможність, енергоефективність та безпеку, навколишнє середовище та інтенсивність забруднення. Тому всі ці фактори потребують активної промоції як серед регуляторів/законотворців, так і серед економічних агентів. Відсутність економічної оцінки таких ефектів стримує еволюцію ринків та загрожує екологічною та соціальною катастрофами для майбутніх поколінь.

Попередня оцінка регуляторного впливу наближення енергетичних акцизів до права ЄС

На нашу думку, гармонізація енергетичних акцизів найбільше впливатиме на енергетику, транспорт, ЖКГ (прямі ефекти) та кінцевих споживачів (опосередковані ефекти). Для оцінки прямих ефектів/наслідків наближення до Директиви 2003/96/ЄС ми пропонуємо результати SWOT- та PESTEL-аналізу (табл. 3.10 та 3.11).

Як можна побачити з таблиці PESTEL-аналізу, витрати для галузей більше асоціюються з поточним впливом (потрібно зараз і негайно), тоді як вигоди мають більше довгострокову перспективу. Зважаючи на розрив між здійсненням витрат і отриманням додаткових вигід, бізнес повинен мати достатню “подушку безпеки” для безперешкодного інвестування в енергоощадливі та екологічно дружні технології, що потребує “довгих” грошей та тривалого періоду окупності інвестицій. Інакше негативний поточний економічний розрив буде автоматично перенесено на споживачів (з формуванням довгострокового шоку й подальшим переформатуванням усього ринку та галузей у цілому).

¹ Докладніше див. [222; 223]

Таблиця 3.10
PESTEL-аналіз витрат і вигід від гармонізації з Директивою 2003/96/ЄС

| Фактори | Енергетика, транспорт | |
|--------------|--|--|
| | Витрати | Витоки |
| Політичні | <ol style="list-style-type: none"> 1. Втррати електрорату через перехід на ринкове ціноутворення. 2. Уповільнення темпу реформ через брак кворуму для голосування за зміни в законодавстві | <p>Не релевантні (незначні в короткостроковій перспективі) в частині тривалості модернізації та політичного циклу</p> |
| Економічні | <ol style="list-style-type: none"> 1. Посилення податкового тягара та його перенесення на кінцевих споживачів. 2. Непропорційне зростання цін та скорочення споживання. 3. Початкові кумулятивні інвестиції в інфраструктуру еквівалентні чи перевищують поточну вартість активів | <ol style="list-style-type: none"> 1. Запуск ринкового механізму, що стимулюватиме ресурсоефективність та цінову конкуренцію. 2. Забезпечення справедливішого перерозподілу доходів і прибутків на рівні бізнесу та кінцевих споживачів. 3. Досягнення міжнародної конкурентоспроможності за рахунок гармонізації регуляторних стандартів |
| Соціальні | <ol style="list-style-type: none"> 1. Додаткові витрати на перенавчання та мотивацію персоналу. 2. Додаткові інвестиції в нові високотехнологічні робочі місця | <ol style="list-style-type: none"> 1. Зниження захворюваності від викидів у атмосферу та виробничого травматизму від застарілого технологічного циклу. 2. Оновлення людського капіталу та підвищення мотивації до працевлаштування |
| Технологічні | <ol style="list-style-type: none"> 1. Додаткові інвестиції у новачі та технології | <ol style="list-style-type: none"> 1. Формування ринкової інфраструктури та технологічна модернізація. 2. Підвищення надійності та операційної ефективності |
| Екологічні | <ol style="list-style-type: none"> 1. Супутні витрати на екомодернізацію | <ol style="list-style-type: none"> 1. Зниження поточних витрат на природоохоронні заходи. 2. Сприяння відновленню природних екосистем та досягнення цілей кліматичної політики |
| Юридичні | <ol style="list-style-type: none"> 1. Адміністративні витрати на регулювання та комплаєнс. 2. Несправедливе судове вирішення спорів у державно-приватних проектах | <ol style="list-style-type: none"> 1. Не релевантні |

Складено автором.

Таблиця 3.11

**SWOT-аналіз енергетичної і транспортної галузей та ЖКГ
у контексті імплементації Директиви 2003/96/ЄС**

| | Сильні сторони | Можливості |
|------------|--|--|
| Енергетика | <ol style="list-style-type: none"> 1. Кваліфіковані кадри. 2. Привабливість інфраструктури для інвесторів. 3. Активне залучення донорської допомоги | <ol style="list-style-type: none"> 1. Формування ефективних ринків. 2. Глобальні тренди декарбонізації, децентралізації, дерегуляції. 3. Комбінування різних інструментів підтримки та модернізації |
| Транспорт | <ol style="list-style-type: none"> 1. Привабливість інфраструктури для інвесторів. 2. Технічне регулювання. 3. Порівняно висока адаптивність до змін | <ol style="list-style-type: none"> 1. Глобальні тренди декарбонізації, децентралізації, дерегуляції. 2. Відновлення економіки та попиту на послуги галузі. 3. Відкритий доступ до фінансових інструментів на корпоративному рівні |
| ЖКГ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Немає | <ol style="list-style-type: none"> 1. Формування конкурентних ринків. 2. Глобальні тренди декарбонізації, децентралізації, дерегуляції, енергоефективності. 3. Комбінування різних інструментів підтримки та модернізації |
| | Слабкі сторони | Загрози |
| Енергетика | <ol style="list-style-type: none"> 1. Потреба в капітальній модернізації без розуміння стратегічних векторів розвитку. 2. Дефіцит фінансових ресурсів, що частково компенсується поступовим переходом до ринкових цін. 3. Пригнічена адаптивність до змін через монопольне становище. 4. Низькі ресурсоефективність та відносна продуктивність праці. 5. Помірна частка неформального сектору | <ol style="list-style-type: none"> 1. Нерозвинутість фінансових ринків. 2. Втрата внутрішнього контролю над ринками. 3. Затягування модернізації та відсутність критичної маси агентів змін. 4. Збереження інертності, неефективності та неформального сектору. 5. Втрата конкурентних переваг через підвищення ставок акцизу |
| Транспорт | <ol style="list-style-type: none"> 1. Висока частка неформального сектору. 2. Потреба в капітальній модернізації інфраструктури та оновленні рухомого складу без розуміння стратегічних імперативів розвитку. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Нерозвиненість фінансових ринків. 2. Затягування модернізації та відсутність критичної маси агентів змін. 3. Збереження інертності, неефективності та неформального сектору. 4. Посилення зарегульованості галузі. 5. Втрата конкурентних переваг через підвищення ставок акцизу |

| | Слабкі сторони | Загрози |
|-----------|---|--|
| Транспорт | <ol style="list-style-type: none"> 3. Висока концентрація та монополізація в залізничному, трубопровідному та авіатранспорті. 4. Брак інвестицій у технологічну модернізацію за відсутності мотивації у рентоорієнтованих стейкхолдерів | |
| ЖКТ | <ol style="list-style-type: none"> 1. Повна деградація інфраструктури, матеріальної бази, людського капіталу та технологій. 2. Локальна монополія на послуги. 3. Непривабливість для інвесторів за наявності стимулів. 4. Висока частка неформального сектору. 5. Низька спроможність та гнучкість у переговорах із потенційними партнерами (міжсекторальна) | <ol style="list-style-type: none"> 1. Техногенні катастрофи (руйнація будівель та критичної інфраструктури). 2. Відтермінування модернізації за умови повільного відновлення фінансових ринків. 3. Збереження інертності, неефективності та неформального сектору |

Складено автором.

На нашу думку, вже тепер слід починати широкомасштабні міжсекторальні консультації з усіма стейкхолдерами для отримання початкових кількісних оцінок витрат і вигід від гармонізації, що дасть можливість ефективніше спланувати її технічний процес, зокрема, етапи та періоди підвищення номінальних ставок, а також масштаби запровадження податкових пільг.

Результати SWOT-аналізу свідчать про безумовне переважання слабкостей і загроз над сильними сторонами галузей економіки, що вимагає розумного й збалансованого таргетування їх модернізації під позитивним впливом ідентифікованих можливостей.

Схожість проблем у галузях, імовірно, стимулюватиме конкуренцію між ними за інвестиційний ресурс, що вимагатиме високої якості модернізаційних проектів та максимальної ефективності/віддачі від кожної галузі. Разом із тим "вікна" можливостей дають змогу максимально використати внутрішні сильні сторони та сприятливі зовнішні умови для якісних перетворень.

Зауважимо, що результати галузевого аналізу вказують на потребу в структурних трансформаціях, яку можна задовольнити тільки через комплексні заходи в контексті наближення непрямого оподаткування в Україні до права ЄС (рис. 3.1)

| Стадії | | | | | | | Результат |
|--------------------------|--------------|----------------------------------|-------------------|--|----------|------------------|-----------|
| Візія + | Консенсус + | Навички + | Стимули + | Ресурси + | План дій | = Успіх | |
| | Консенсус + | Навички + | Стимули + | Ресурси + | План дій | = Конфуз | |
| Візія + | | Навички + | Стимули + | Ресурси + | План дій | = Саботаж | |
| Візія + | Консенсус + | | Стимули + | Ресурси + | План дій | = Стурбованість | |
| Візія + | Консенсус + | Навички + | | Ресурси + | План дій | = Опір | |
| Візія + | Консенсус + | Навички + | Стимули + | | План дій | = Фрустрація | |
| Візія + | Консенсус + | Навички + | Стимули + | Ресурси + | | = Бігова дорожка | |
| Стратегія | Консультації | Навчання, просвітницькі кампанії | Енергетичні акції | Фінанси, інфраструктура та лідери змін | Сценарії | = Реформа | |
| Документи та інструменти | | | | | | | |

Рис. 3.1. Управління трансформаціями на ринках у контексті наближення оподаткування до вимог Директиви 2003/96/ЄС

Складено автором за: [225].

Енергетичні акцизи відносять до прямих негативних стимулів, спрямованих на корекцію неоптимальної поведінки споживачів та заохочення структурних зрушень у виробників. Водночас їхня найвища ефективність спостерігається в розвинутих країнах з ефективними ринками (Норвегія, Данія, США, Німеччина), де найвищі номінальні ставки податку доповнюються специфічними пільгами, спрямованими на таргетування еволюції ринків (зокрема, це стосується відновлювальної енергетики, транспорту, ЖКГ), а також діють інші ринкові інструменти (“зелені” облігації/сертифікати, система торгівлі викидами, стандарти якості, регламенти, професійні сервісні спільноти тощо).

Як бачимо з рисунка, гармонізації енергетичних акцизів мають передувати:

- 1) ідентифікація індикаторів результативності трансформації секторальних ринків (закладених в галузеві Стратегії розвитку до 2030–2050 років) [226; 227], що потребує політичної волі, лідерства та активного залучення всіх стейкхолдерів до гармонізації візії галузевих трансформацій;
- 2) досягнення повноцінного консенсусу між учасниками ринку (постачальниками й споживачами) та іншими зацікавленими сторонами (регуляторами, інвесторами, кредиторами) за принципом розкриття справжніх намірів і потреб у модернізації галузей;
- 3) інтенсивне інвестування не тільки в оновлення інфраструктури та матеріально-технічної бази, а й у відновлення та посилення людського капіталу.

Зазначені заходи мають паралельно доповнюватися:

- 1) організаційною та технічною підготовкою ресурсної бази для модернізації;
- 2) розумінням послідовності та своєчасності дій для досягнення очікуваного результату (залежатиме від обраного сценарію гармонізації).

Крім того, саме по собі наближення акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до Директиви 2003/96/ЄС не зможе вирішити проблем неефективності ринків, структурної деформації галузей та викривленої/зміщеної поведінки економічних агентів. Тому *будь-які оцінки впливу є особистим судженням автора і можуть відрізнятися від фактичних реакцій стейкхолдерів, котрі володіють ширшою інформацією про предмет регулювання.*

Основні елементи податкового механізму, що потребують гармонізації з Директивою 2003/96/ЄС, наведено в табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Елементи податкового механізму, що потребують гармонізації

| Елемент | Стаття Директиви 2003/96/ЄС | Статус |
|---|---|---------------------------|
| Терміни (предмет оподаткування) | Стаття 2: “енергетичні продукти”, “мінералогічні процеси”, “електроенергія”. Стаття 4: “рівень оподаткування”. Стаття 7: “комерційний газойль як пальне”. Стаття 11: “комерційні цілі” | Не гармонізовано |
| Технічна спроможність (адміністрування) | Стаття 4: мінімальний рівень оподаткування. Стаття 21: визначення обставин, за яких виникає податок на продукти енергії | Гармонізовано частково |
| Ставки | Стаття 4: мінімальний рівень (розмір) оподаткування. Стаття 5: диференціація ставок та умови її застосування | Гармонізовано частково |
| Пільги і звільнення від оподаткування | Стаття 6: порядок надання податкових пільг та звільнень від оподаткування. Стаття 14: обов’язкові звільнення від оподаткування. Статті 15 і 16: факультативні звільнення та пільги | Не гармонізовано |

Складено автором.

Аналіз імовірних сценаріїв наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії до Директиви 2003/96/ЄС

Оцінка досвіду країн ЄС та вітчизняні реалії гармонізації податкового законодавства дають нам можливість виокремити три ймовірні сценарії (табл. 3.13):

- А (базисний) – “повзуча” гармонізація (поточна модель в Україні);
- Б (реалістичний) – “поміrkована” гармонізація (більшість нових країн – членів ЄС);
- В (оптимістичний) – “агресивна” гармонізація.

Кожен сценарій має особливості реалізації, які впливають із критеріїв (термінів/предмета оподаткування, технічної спроможності (адміністрування), ставок, пільг і звільнень, перехідних періодів та виключень), що визначають певну послідовність та тривалість всіх етапів наближення податкового законодавства України до вимог ЄС (табл. 3.13).

Ми припускаємо, що за *сценарієм А* послідовність гармонізації буде такою: ставки – терміни (предмет оподаткування) – технічна спроможність – виключення – перехідні періоди – пільги, і триватиме орієнтовно

Основні сценарії гармонізації оподаткування

| Сценарій гармонізації | Характеристика | Особливості | Критерії | |
|---|---|---|-----------------------------------|--|
| | | | Терміни (предмет оподаткування) | |
| Сценарій А (базисний) – “повзуча” гармонізація (поточна модель в Україні) | Симптоматичне внесення змін та доповнень до ПКУ у відповідь на поточні запити від бізнесу (вихід на нові ринки) та уряду (наповнення бюджету) | Ситуативне наближення до окремих положень Директиви, яке не створює додаткових ризиків | Часткова (вибіркова) гармонізація | |
| Сценарій Б (реалістичний) – “поміркована” гармонізація (більшість нових країн – членів ЄС) | Поступове внесення змін до ПКУ за принципом “не нашкодити діючому бізнесу” | Системне наближення до основних положень Директиви із завчасним таргетуванням потенційних ризиків додатковими інструментами | Повна гармонізація | |
| Сценарій В (оптимістичний) – “шокова” гармонізація | Швидка й повна гармонізація змісту ПКУ (та підзаконних актів) за принципами “заохотити конкурентоспроможний та інноваційний бізнес” і “створити нові ринки” | Комплексна й повна гармонізація з Директивою | Повна гармонізація | |

Складено автором.

енергопродуктів та електроенергії до Директиви 2003/96/ЄС

| Критерії | | | | |
|--|---|--|---|---|
| Технічна спроможність (адміністрування) | Ставки | Пільги і звільнення | Перехідні періоди | Виключення |
| Критично обмежена, процедура адміністрування технічно не адаптована | На політично допустимому рівні (мінімальний опір платників податку) | Немає | Немає через загальну невизначеність щодо строків гармонізації | Максимальні (з метою недопущення втрати поточних нецінових та цінових переваг існуючого бізнесу) |
| Обмежена, технічна адаптація відбувається поступово, у відповідь на поточні запити | На рівні мінімальних вимог | Гармонізація обов'язкових звільнень | Максимальні (5–7 років) із можливістю продовження | Обмежені, виходять з об'єктивних ринкових умов функціонування окремих секторів і можливості технологічного та товарного заміщення оподатковуваних енергопродуктів |
| Висока, повна технічна гармонізація | Максимальні (вище мінімального рівня) | Максимальні (для досягнення потужного стимулюючого ефекту) | Балансуючі (3–5 років) для адекватної і своєчасної технологічної модернізації | Мінімальні (спрямовані на гарантування справедливості, нейтральності, пропорційності та недискримінаційності оподаткування) |

15 років. Така “повзуча” гармонізація повністю залежатиме від поточних потреб і запитів із боку влади й бізнесу, що є цілком природним явищем, і не вимагатиме додаткового напруження для певних груп стейкхолдерів.

На початковому етапі наближення фокусуватиметься на розмірі ставок енергетичних акцизів (які впливатимуть на цінові параметри конкуренції та ринкової сегментації). У міру необхідності та з поступовою торговою інтеграцією виникатиме потреба в приведенні в зів’язний вигляд предмета (переліку продуктів енергії) і бази оподаткування (адаптація основних термінів з Директиви 2003/96/ЄС) та технічної (і ресурсної) спроможності імплементації змін. У зв’язку з цим перехідні періоди, гармонізація пільг та звільнень від оподаткування триватимуть максимально довго для відтягування потенційних втрат у часі. Основним рушієм змін буде еволюція енергетичних ринків та їхня потреба в глибокій інтерналізації (експорті електроенергії, імпорті енергопродуктів) – саме торговельна інтеграція та її інтенсивність визначатимуть швидкість гармонізації за сценарієм А (ми вбачаємо кілька етапів “активностей” – до 2020 р. та після 2026 р., котрі визначатимуться переважно змінами в зовнішніх трендах – політиці ЄС до 2025 р. та до 2050 р. у сфері енергетики та сталого розвитку).

За сценарієм В послідовність гармонізації, на нашу думку, буде такою: терміни – технічна спроможність – ставки та обов’язкові звільнення – виключення – перехідні періоди, і триватиме орієнтовно 10 років. Його “реалістичність” полягає в динамічному наближенні податкових норм як під тиском учасників ринку, так і під дією зовнішніх учасників (інвесторів, донорів, Європейської комісії)¹.

Таким чином, зближення бази оподаткування буде супроводжуватися майже одночасним розширенням технічної спроможності (за донорські кошти). Розвиток і формування нових ринків збільшуватимуть можливості уряду наближати номінальні ставки до мінімального рівня в ЄС, а також розширювати базу оподаткування шляхом скорочення виключень та тонкого налаштування пільг. Разом із тим стейкхолдери потребуватимуть час на адаптацію (інакше можливі опір чи подальша тінізація економічних відносин), а тому перехідні періоди будуть досить тривалими.

Вважаємо, що за сценарієм В послідовність гармонізації буде такою: терміни – технічна спроможність – ставки та обов’язкові звільнення – перехідні періоди – виключення, і триватиме орієнтовно п’ять – сім років. Подібний “агресивний” підхід застосували країни Скандинавії, частково – Німеччина, спровокувавши активний пошук “шляхів виходу” для економічних агентів, паралельно таргетуючи їхню поведінку пільгами та перехідними періодами, і адаптуючись до еволюції ринків та галузей беспосе-

¹ Як показує досвід останніх трьох років, саме зовнішній тиск був вирішальним для досягнення суттєвих зрушень у ключових реформах.

редньо під час реформ. Цей сценарій передбачає істотну напруженість і динамічні структурні зрушення в галузях та на нових ринках (враховуючи креативну деструкцію – масове закриття неефективного бізнесу та міграцію капіталу до прогресивніших та технологічніших компаній).

Разом із тим успіх “агресивного” підходу залежить від спроможності всіх стейкхолдерів своєчасно реагувати на “сигнали” гармонізації, можливості “каналного” інвестування в ринки на довгострокову перспективу, застосування низки неринкових (освітніх, технологічних та інших) інструментів.

У таблицях 3.14 і 3.15 наведено експертну (якісну) оцінку потенційного кумулятивного впливу гармонізації енергетичних акцизів за витратами, вигодами та втратами в розрізі основних груп стейкхолдерів (сценарії А/Б/В) та експертну (якісну) оцінку потенційного впливу гармонізації енергетичних акцизів за основними сценаріями за економічними, соціальними та екологічними напрямками в розрізі основних груп стейкхолдерів.

За підсумками авторської експертної (якісної) оцінки потенційного кумулятивного впливу гармонізації енергетичних акцизів за витратами, вигодами та втратами в розрізі основних груп стейкхолдерів (сценарії А/Б/В), а також потенційного впливу гармонізації енергетичних акцизів за основними сценаріями за економічними, соціальними й екологічними напрямками в розрізі основних груп стейкхолдерів ми можемо зробити такі важливі висновки:

1. За сценарієм А кінцеві споживачі мають значно більше втрат та витрат, ніж потенційних вигід, переважно через надмірну сплату енергетичного акцизу, додаткові транзакційні витрати та супутні втрати.
2. Сценарій Б є найпривабливішим для трейдерів та імпортерів, які спочатку переносять тягар витрат на споживачів (через нееластичність попиту), а потім – на постачальників (через високу конкуренцію), і мають достатньо часу на адаптацію.
3. Сценарій В є непривабливим як для уряду, кінцевих споживачів, так і основних енергоємних галузей (виробників, проміжного споживання) та добувної промисловості через потужну ескалацію шоків, спричинених ціновим сплеском, і його міжгалузевими каскадними ефектами.
4. Регулятори (як бюджетні установи), котрі відіграють коригуючу роль, здійснюватимуть витрати, що фінансуватимуться з бюджету, але не отримуватимуть вигоди.
5. Сукупний потенційний кумулятивний ефект сценарію А є негативним, Б – помірно позитивним, а В – вкрай негативним. Сценарії А та В справлять чітко виражені негативні кумулятивні ефекти на економіку, людський капітал та навколишнє середовище, сценарій Б – помірно виражений позитивний вплив на економіку та екологію.

Таблиця 3.14

**Експертна (якісна) оцінка потенційного кумулятивного впливу
гармонізації енергетичних акцизів за витратами, вигодами та втратами
в розрізі основних груп стейкхолдерів (сценарій А/Б/В*)**

| Групи стейкхолдерів | Витрати | | | | | | Вгоди | | | Втрати | |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|---------------|--------------|--------------|--------------|---|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 6 | 7 | 6 | 7 |
| 1. Кінцеві споживачі | -- / - / --- | - / - / -- | 0 | 0 | 0 | -- / 0 / -- | + / + / + / - | -- / - / --- | -- / - / --- | -- / - / --- | 7 |
| 2. Торівля (трейдери) | - / + / - | -- / + / - | - / - / - | 0 | 0 | + / + / + / + | + / + / 0 | - / 0 / 0 | 0 | | 0 |
| 3. Транспорт | - / --- / --- | -- / - / --- | - / - / - | 0 | 0 | + / + / + / - | + / + / - | 0 / + / -- | 0 / + / -- | 0 / + / -- | |
| 4.1. Енергетика | - / -- / --- | --- / --- / - | - / - / - | 0 | 0 | + / + / + / + | + / + / - | 0 / + / -- | 0 / + / -- | 0 / + / -- | |
| 4.2. Проміжне споживання (промисловість) | - / -- / --- | -- / - / - | - / - / - | 0 | 0 | + / + / + / 0 | + / + / - | 0 / + / -- | 0 / + / -- | 0 / + / -- | |
| 4.3. Інші | - / -- / --- | -- / - / - | - / - / - | 0 | 0 | + / + / + / + | + / + / - | 0 / + / -- | 0 / + / -- | 0 / + / -- | |
| 5. Імпортери | 0 / 0 / - | -- / - / --- | -- / - / - | 0 | 0 | + / + / + / + | + / + / + / - | 0 / + / -- | 0 / + / -- | 0 / + / -- | |
| 6. Добувна галузь | 0 / 0 / - | --- / - / --- | -- / - / - | 0 | 0 | + / + / + / 0 | + / + / - | 0 / + / -- | 0 / + / -- | 0 / + / -- | |
| 7. Уряд (бюджет) | 0 / 0 / - | -- / - / --- | --- / --- / - | - / --- / --- | - / -- / --- | + / + / + / + | + / + / - | 0 / + / -- | 0 / + / -- | 0 / + / -- | |
| 8. Регулятори | 0 / 0 / - | -- / - / --- | 0 | - / -- / --- | - / -- / --- | 0 | 0 | 0 / 0 / -- | 0 / 0 / -- | 0 / 0 / -- | |
| Сукупний ефект | --- / --- / - | -- / - / 0 | -- / - / - | -- / -- / --- | - / -- / --- | + / + / + / 0 | + / + / - | -- / - / + | -- / - / + | - / 0 / --- | |

Примітки: * – оцінка не враховує потенційних ефектів одночасної дії компенсаторів (у тому числі податкових пільг) негативного впливу процесу гармонізації з огляду на істотну невизначеність щодо спроможності скоординованої роботи Мінфіну з іншими регуляторами; 1 – енергетичні акцизи; 2 – транзакційні витрати; 3 – адміністративні витрати та витрати на відповідність; 4 – моніторинг; 5 – додаткове посилення; 6 – прями; 7 – опосередковані; +++ – максимальний позитивний вплив; --- – максимальний негативний вплив (за оцінкою чистого приведеного грошового потоку).

Складено автором.

Таблиця 3.15

Експертна (якісна) оцінка потенційного впливу гармонізації енергетичних акцизів за основними сценаріями за економічними, соціальними та екологічними напрямками в розрізі основних груп стейкхолдерів

| Групи стейкхолдерів | Сценарій А | | | Сценарій Б | | | Сценарій В | | |
|--|------------|-----------|------------|------------|-----------|------------|------------|-----------|------------|
| | Економічні | Соціальні | Екологічні | Економічні | Соціальні | Екологічні | Економічні | Соціальні | Екологічні |
| 1. Кінцеві споживачі | -- | --- | --- | + | 0 | + | --- | --- | --- |
| 2. Торгівля (трейдери) | ++ | - | -- | + | 0 | + | ++ | -- | -- |
| 3. Транспорт | + | - | -- | ++ | + | + | + | -- | -- |
| 4.1. Енергетика | - | --- | --- | + | + | ++ | --- | --- | --- |
| 4.2. Проміжне споживання (промисловість) | - | -- | --- | + | | | --- | --- | --- |
| 4.3. Інші | - | - | -- | 0 | 0 | + | --- | -- | -- |
| 5. Імпортери | - | 0 | 0 | + | + | + | --- | 0 | 0 |
| 6. Добувна галузь | - | -- | --- | + | + | ++ | --- | -- | --- |
| 7. Уряд (бюджет) | + | - | + | ++ | + | ++ | + | - | + |
| 8. Регулятори | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Сукупний ефект | - | -- | --- | ++ | 0+ | ++ | --- | -- | --- |

Примітки: +++ – максимальний позитивний вплив, --- – максимальний негативний вплив.

Складено автором.

Загалом на підставі сценарного аналізу можна зробити висновок про необхідність проведення “поміркованої” гармонізації тривалістю 8–12 років, яка може бути реалізована з мінімальними шоками та максимальним урахуванням потреб стейкхолдерів.

Узагальнення оцінки регуляторного впливу гармонізації енергетичних акцизів до Директиви 2003/96/ЄС наведено в табл. 3.16.

Підсумовуючи попередню оцінку впливу наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до вимог Директиви 2003/96/ЄС слід наголосити на істотній невизначеності щодо тривалості й інтенсивності такого наближення, що безпосередньо залежить від стану галузі енергетики, динаміки формування ефективних ринків та послаблення регуляторно-адміністративних бар’єрів входження в них нових гравців (особливо з іноземним капіталом і новими прогресивними технологіями), а також підвищення рівня платоспроможності населення та промислових споживачів. На думку автора, наведені умови є визначальними для розвитку

Таблиця 3.16

**Узагальнююча попередня оцінка регуляторного впливу
гармонізації оподаткування енергопродуктів та електроенергії
до вимог Директиви 2003/96/ЄС**

| Критерій | Оцінка |
|---|---|
| Що є вихідною проблемою та чому це є проблемою? | <p>Проблеми мають вплив на щоденне життя, суспільний добробут.</p> <p>Рівень 1. Національний</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Висока смертність та захворюваність через забруднення навколишнього середовища. 2. Виснаження природного та людського капіталу, зростання екосоціальних загроз для суспільства в цілому. 3. Низька ринкова ефективність (ресурсна, технологічна, інвестиційно-модернізаційна). <p>Рівень 2. Секторальний</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Неконкурентоспроможність вітчизняного бізнесу через високу енергоемність та низьку ресурсоефективність. 2. Агресивна деградація навколишнього середовища під дією надмірних антропогенних (переважно галузевих) навантажень. 3. Відсутність ринків, інфраструктури та інституційного середовища для ефективного функціонування енергоемних галузей, що мають експортний потенціал та важливу безпекову роль внаслідок рентоорієнтованої поведінки учасників ринку, концентрації, консервування проблем і монопольного становища ключових стейкхолдерів. 4. Низька платоспроможність населення, фінансова неспроможність бізнесу та реструктуризація банківської системи країни в цілому, секторальна демотивація. <p>Рівень 3. Кінцевий споживач</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Низька якість послуг та відсутність їх верифікації. 2. Хронічно обмежена купівельна спроможність. 3. Викривлення споживчих переваг на користь дешевих продуктів |
| Чому саме Уряд має реагувати на цю проблему? | <p>Проблема містить два компоненти:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) інституційна – низька спроможність до змін та відсутність мотивації стейкхолдерів до пошуку взаємовигідного консенсусу; 2) технологічна – вирішення проблеми потребує структурної міжсекторальної модернізації, а також посилення технічної спроможності для можливостей торгової інтеграції з партнерами з ЄС |
| Чого необхідно досягти? | <p>Наслідки позитивного прямого та непрямого впливу на проблему.</p> <p><i>Прямий вплив:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) підвищення суспільного добробуту та якості життя; 2) зростання ефективності та конкурентоспроможності бізнесу; 3) надання якісних послуг за обґрунтовану ціну. |

Продовження табл. 3.16

| Критерій | Оцінка |
|---|--|
| | <p><i>Непрямої вплив:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) формування нових ефективних ринків, дотримання правил усіма учасниками ринку; 2) стимулювання стійкого зростання та макростабільність; 3) зниження бар'єрів для входження на Єдиний ринок ЄС, поглиблення торговельно-економічної інтеграції; 4) підвищення зайнятості малого та середнього бізнесу |
| Які є можливі опції (сценарії) для виконання поставлених завдань? | <p>Сценарій А (базисний) – “повзуча” гармонізація (поточна модель в Україні).</p> <p>Сценарій Б (реалістичний) – “помірквана” гармонізація (більшість нових країн – членів ЄС).</p> <p>Сценарій В (оптимістичний) – “агресивна” гармонізація</p> |
| Якими будуть економічні, соціальні та екологічні наслідки (впливи) і хто буде ураженим від такого регулювання? | <p>Наслідки регулювання спостерігатимуться в усіх сферах, що зумовлено міжгалузевими, ринковими, технологічними трансформаціями. Найбільш враженими (кумулятивно) за сценарієм А будуть кінцеві споживачі (компенсатори – випереджальне зростання реальних наявних доходів населення / ефективне надання субсидій для мало-забезпечених).</p> <p>Помірно уражені за сценарієм Б та В – трейдери та імпортери (компенсатори – забезпечення справедливих умов для конкуренції, недопущення дискримінації чи додаткових бар'єрів входження на ринки)</p> |
| Як порівнюються між собою різні опції (сценарії) в розрізі їхньої ефективності та результативності (витрати та вигоди)? | <p>Сукупний потенційний кумулятивний ефект сценаріїв А та В є негативним, сценарію Б – помірно позитивним. Сценарії А та В мають чітко виражений негативний кумулятивний ефект на економіку, людський капітал та навколишнє середовище, сценарій Б – помірно виражений позитивний вплив на економіку та екологію з мінімізацією шоківих ефектів та цільовим таргетуванням соціальних викликів. Зауважимо на сценарій В – безумовні шоківі ефекти у всіх напрямках з кумулятивними ефектами, які за відсутності потужних компенсаторів можуть спровокувати затяжну рецесію, деградацію соціального капіталу та екологічну кризу</p> |
| Регуляторний вплив на малий бізнес, конкурентоспроможність, торгівлю, регіональний розвиток тощо | <p>Малий бізнес – позитивний вплив.</p> <p>Конкурентоспроможність – стимулювання за рахунок формування ефективних ринків та диверсифікації послуг.</p> <p>Торгівля – пригнічення проміжних ланцюжків через цінову конкуренцію.</p> <p>Регіональний розвиток – стимулювання за рахунок додаткових надходжень</p> |

Закінчення табл. 3.16

| Критерій | Оцінка |
|--|---|
| В який спосіб необхідно організувати моніторинг та відповідну ретроспективну оцінку наслідків регулювання? | Не ідентифіковано. Потребує моделювання на підставі кількісних даних усіх стейкхолдерів та публічних консультацій. Для моніторингу прогресу імплементації пропонуємо застосувати скринінгові балануючі таблиці (screening balanced scorecards), що містять завдання, процедури та індикатори результативності й ефективності політики, спрямованої на вирішення встановлених проблем |

Складено автором.

галузі безвідносно до обраного сценарію гармонізації, а їхня повноцінна реалізація сприятиме максимізації як фіскальної, так і регулюючої функції енергетичних акцизів в Україні.

Список використаних джерел

1. *Cnossen S. Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Option. FinanzArchiv. 2007. Vol. 58. №. 4. P. 466–558.*
2. *Энциклопедия теоретических основ налогообложения / И. А. Майбуров и др. ; под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 503 с.*
3. *Сучасний тлумачний словник української мови / за заг. ред. В. В. Дубічинського. Харків : ВД “Школа”, 2006. 1008 с.*
4. *Словник економічних термінів. URL: <http://www.ekonomiks.net.ua/%D0%9D%D0%B5%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%96%20%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%B8/>*
5. *Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с.*
6. *Энциклопедический словарь бизнесмена: Менеджмент, маркетинг, информатика / под заг. ред. М. І. Молдованова. Київ : Техніка, 1993. 856 с.*
7. *Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. Київ : Алерта, 2012. 222 с.*
8. *Тимченко Л. Д. Международное право : учебник. Харьков : Консум, 1999. 528 с.*
9. *Марченко М. Н. Сравнительное правоведение. Общая часть : учебник. М. : Зерцало, 2001. 560 с.*
10. *Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / И. А. Майбуров и др. ; под ред. И. А. Майбурова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 519 с.*
11. *Консолідовані версії договору про Європейський Союз. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_b06.*
12. *Бер Ф. Унифицированное и гармонизированное европейское право и его влияние на третьи государства. Балтийский регион. 2011 г. Вып. 3. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/unifitsirovannoe-i-garmonizirovannoe-evropeyskoe-pravo-i-ego-vliyanie-natreti-gosudarstva>.*
13. *Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М. : Норма, 2001. URL: http://www.pravo.vuzlib.su/book_z482.html.*
14. *Zipfel F. One Europe, one Tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base. EU Monitor. № 49. URL: http://www.dbresearch.in/PROD/DBR_INTERNET_EN-PROD/PROD000000000216084.pdf.*
15. *Большой юридический словарь / В. Н. Додонов, В. Д. Ермаков и др. М. : Инфра, 2001. 790 с. URL: <http://i.booksgid.com/web/online/13486>.*
16. *Стратегія інтеграції України до Європейського Союзу : затв. Указом Президента України від 11.06.1998 № 615/98. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/615/98>.*

17. Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : постанова Кабінету Міністрів України від 16.08.1999 № 1496. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF>.

18. Ott K. The Tax Alignment Process in the New European Union Member States: How Might Croatia Fare? *Journal of Applied Law and Policy*. 2008. P. 81–97. URL: <https://bib.irb.hr/datoteka/364868.ott.pdf>.

19. Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І. Податкові аспекти права СОТ та acquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні. Харків : Консум, 2004. 960 с.

20. Taxation: Official website of the European Union. URL: http://europa.eu/european-union/topics/taxation_en.

21. Council Directive 72/464/EEC of 19 December 1972 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco. URL: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/3b1f70cc-ad30-4358-a529-07f253ca22a3/language-en>.

22. Second Council Directive 79/32/EEC of 18 December 1978 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco. URL: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/74b4e633-34b1-46a8-a124-ee77a1d2faab/language-en/format-PDF/source-29501141>.

23. Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських та дочірніх компаній, що знаходяться в межах юрисдикції різних держав-членів : директива Ради ЄС від 23.07.1990 № 90/435/ЄС. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1499092678439&uri=CELEX:31990L0435>.

24. Щодо спільної системи оподаткування, що застосовується у випадках злиття, поділу, часткового поділу, переведення активів та обміну акціями, коли товариства знаходяться в межах юрисдикції різних держав-членів та щодо перенесення офіційної адреси, Європейського товариства (SE) або Європейського кооперативного товариства (SCE) між державами-членами : директива Ради ЄС від 23.07.1990 № 90/434/ЄС. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1499092512592&uri=CELEX:31990L0434>.

25. Про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб : конвенція № 90/436/ЄС. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1499093106368&uri=CELEX:41990A0436>.

26. Щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до виплат процентів та роялті між пов'язаними особами, які знаходяться у межах юрисдикції різних держав-членів : директива Ради ЄС від 03.06.2003 № 2003/49/ЄС. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1499092761888&uri=CELEX:32003L0049>.

27. Щодо оподаткування доходу від заощаджень у вигляді процентів : директива Ради ЄС від 03.06.2003 № 2003/48/ЄС. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1499092922102&uri=CELEX:32003L0048>.

28. Lenartova G. Tax Harmonization in European Union. 2011. URL: http://spek.hu/anyagok/Gizela_Lenartova_Tax_harmonization_in_the_EU.pdf.

29. Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту : перша Директива Ради ЄЕС від 11.04.1967 № 67/227/ЄЕС. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_201.
30. Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – Спільна система податку на додану вартість: єдина база оподаткування : шоста Директива Ради ЄЕС від 17.05.1977 № 77/388/ЄЕС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>.
31. VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at ist January 2017. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
32. *De la Feria R.* EU VAT rates structures: towards unilateral convergence. WP 13/05. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation; 2013. 37 p. URL: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4690/1/WP1305.pdf>.
33. See Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Report from the Commission to the Council and to the European Parliament, COM(2003) 309 final, 2 June 2003. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003DC0309&from=EN>.
34. Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Commission Staff Working Paper, SEC(2003) 622, 2 June 2003. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/evaluation_en.pdf.
35. Про спільну систему податку на додану вартість : директива Ради ЄС від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
36. Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:EN:PDF>.
37. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: https://www.nexus.ua/images/files/VAT_Directive_ENG.pdf.
38. *Drăcea M., Buziernescu R., Florea N.* Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives. URL: <http://feaa.ucv.ro/FPV/015-007.pdf>.
39. VAT: European law on VAT rates. *Briefing Paper*. 2016. № 2683. 20 May. URL: <http://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN02683/SN02683.pdf>.
40. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC, as regards rates of value added tax applied to books, newspapers and periodicals. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_758_en.pdf.
41. Commission Report to the Council and the European Parliament on the rates of duty laid down in 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 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages and Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils. COM (95) 285 final, 13 September 1995. URL: <http://aei.pitt.edu/6188/1/6188.pdf>.

42. Proposal for a Council Directive on approximation of the rates of excise duty on alcoholic beverages and on the alcohol contained in other products. COM(87) 328 final/2. *Official Journal of the European Communities*. 1987. Vol. 30, № C 250. September 18. P. 4–5. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51987PC0328&from=FR>.

43. Proposal for a Council Directive on the approximation of taxes on cigarettes. COM(87) 325 final/2. *Official Journal of the European Communities*. 1987. Vol. 30, № C 251. September 19. P. 3. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51987PC0325&from=EN>.

44. Proposal for a Council Directive on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes. COM(87) 326 final/2. *Official Journal of the European Communities*. 1987. Vol. 30, № C 251. September 19. P. 4. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51987PC0326&from=EN>.

45. Proposal for a Council Directive on the approximation of the rates of excise duty on mineral oils. COM(87) 327 final/2. *Official Journal of the European Communities*. 1987. Vol. 30, № C 262. October 1. P. 8. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51987PC0327&from=EN>.

46. Amended proposal for a Council Directive on the approximation of the rates of excise duty on mineral oils. COM(89) 526 final. *Official Journal of the European Communities*. 1990. Vol. 33, № C 16. 23 January. P. 10–12. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51989PC0526&from=EN>.

47. Amended proposal for a Council Directive on the approximation of the rates of excise duty on alcoholic beverages and on the alcohol contained in other products. COM(89) 527 final. *Official Journal of the European Communities*. 1990. Vol. 33, № C 12. P. 12–15. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51989PC0527&from=EN>.

48. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:en:HTML>.

49. Excise duty tables. Situation at: 01.01.1992. P. 1–4. URL: <https://circabc.europa.eu/sd/a/575b2c47-144f-4087-ad24-1eed6d35bedd/EDT-%201992en-Part%20I-Alcohol.pdf>.

50. Resolution on the Commission Report to the Council and European Parliament on the rates of duty laid down in 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 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages and Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils (COM(95)0285 - C4-0430/95). P. 205. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:JOC_1996_320_R_0125_01&from=EN.

51. Report from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the rates of excise duty applied on alcohol

and alcoholic beverages (presented pursuant to Article 8 of Council Directive 92/84/EEC on the approximation of excise duty on alcohol and alcoholic beverages). COM/2004/0223 final. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0223&from=pl>.

52. Report of the High Level Group on Fraud in the alcohol and tobacco sector, approved by the Ecofin Council on 19 May 1998. URL: http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/4/report_High_Level_sectors.pdf.

53. Commission Recommendation 2000/789/EC of 29 November 2000 setting out guidelines for the authorisation of warehousekeepers under Council Directive 92/12/EEC in relation to products subject to excise duty. *Official Journal of the European Communities*. 2000. L 314. 14 December. P. 29–31. URL: <http://publications.europa.eu/portal2012-portlet/html/downloadHandler.jsp?identifier=06acea08-6893-40f0-861f-e6caf786b42f&format=pdf&language=en&productionSystem=cellar&part=>.

54. Decision № 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerising the movement and surveillance of excisable products. *Official Journal of the European Union*. 2003. L 162. 1 July. P. 5–8. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003D1152&from=EN>.

55. Report from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the application of Articles 7 to 10 of Directive 92/12/EEC (submitted in application of Article 27 of Directive 92/12/CEE). Proposal for a Council Directive amending Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products (submitted in application of Article 27 of Directive 92/12/CEE). COM/2004/0227 final. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2004:0227:FIN>.

56. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal of the European Union*. 2012. C 326. 26 October. P. 47–390. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>.

57. Proposal for a Council Directive amending Directive 92/84/EEC on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. COM(2006) 486 final. Brussels, 2006. 8 September. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006PC0486&from=EN>.

58. *Sopek P.* The alcohol taxation system in European Union and Croatia. *Newsletter / Institute of Public Finance*. 2013. № 76. April. URL: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/ENG/newsletter/76.pdf>.

59. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal of the European Union*. 2012. C 326. 26 October. P. 47–390. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>.

60. Плотность и крепость пива. URL: Режим доступа: <http://vino-portal.ru/pivo---obschee/plotnost-i-krepost-piva.php>.

61. *Loretz S., Oberhofer H.* “When Helping the Small Hurts the Middle”: Beer Excise Duties and Market Concentration. Working paper № 2014-05. 20 P. University of Salzburg.

URL: https://www.uni-salzburg.at/fileadmin/multimedia/SOWI/documents/working_papers/wp2014_no05.pdf.

62. Excise duty rates for beer in Europe, 2012. Rates as at 1 April 2012. *The Brewers of Europe*. P. 4–5. URL: http://s3.amazonaws.com/zanran_storage/www.brewersofeurope.org/ContentPages/2544167615.pdf.

63. EU rules for the taxation of alcohol. Beer. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV%3A131023>.

64. Excise Duty Tables. Part I – Alcoholic Beverages. Situation as at 1 May 2004. Brussels : European Commission. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/208c1d92-300f-463a-b32e-b11b3aefde66/EDT%202004%20May%20-%20REF_1019-Alcohol.pdf.

65. Excise Duty Tables. Part I – Alcoholic Beverages. Situation as at 1 January 2010. Brussels : European Commission. URL: <https://circabc.europa.eu/sd/a/eccb2063-62c1-4a23-8b41-deadcecc163d/EDT%202010%20Jan%20REF%201030%20Alcohol%20Rev%203.pdf>.

66. Excise Duty Tables. Part I – Alcoholic Beverages. Situation as at 01.01.2017. Brussels : European Commission. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf.

67. Report from the Commission to the Council on the evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages (COM(2016) 676 final, 28.10.2016).

68. *Cnossen S.* Tobacco Taxation in the European Union. *CESifo Working Paper*. 2006. № 1718. URL: https://www.researchgate.net/profile/Sijbren_Cnossen/publication/5173970_Tobacco_Taxation_in_the_European_Union/links/02e7e524679e42a372000000.pdf.

69. *Jha P., Chaloupka F. J.* Curbing the epidemic: Governments and the economics of tobacco control. Washington, DC : World Bank, 1999. 122 p. URL: <http://www.cghr.org/wordpress/wp-content/uploads/Curbing-the-Epidemic-Tobacco-Control-World-Bank-1999-Prabhat-Jha.pdf>.

70. *David P.* Selected aspects of taxation of cigarettes in the EU member states. *Agricultural Economics (AGRICECON)*. 2009. № 1. P. 40–50. URL: <http://agriculturejournals.cz/publicFiles/03752.pdf>.

71. *Ganev P.* Excise Taxation of Tobacco Products in Bulgaria – Review and Recommendations. Review and Analysis of Excise Taxation of Tobacco Products in Bulgaria in the 2007–2013 Period and Recommendations in view of Achieving New EU Requirements by 2018. *IME Analysis*. 2013. P. 10. URL: http://ime.bg/var/images/IME_excise_tobacco_report_2013_EN.pdf.

72. *Cooper A., Witt D.* The linkage between tax burden and illicit trade of excisable products: the example of tobacco. *World Customs Journal*. 2012. Vol. 6. Nr. 2. P. 41–58. URL: [http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%206,%20Number%202%20\(Sep%202012\)/06%20Cooper_Witt.pdf](http://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%206,%20Number%202%20(Sep%202012)/06%20Cooper_Witt.pdf).

73. *Красовський К. С.* Аналіз політики щодо тютюнових акцизів в Україні у 2013–2016 роках з точки зору охорони здоров'я. *Економіка і право охорони здоров'я*. 2016. № 2 (4). С. 100–107.

74. Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Вид-во Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.
75. Балакін Р. А. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у державах – членах Європейського Союзу та в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 96–110.
76. Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до Директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 3 (72). С. 52–67.
77. Боярчук Д., Лещенко Н. Сигарети, контрабанда і акцизи: європейські практики гармонізації акцизних ставок. *Бізнес-рада "Ціни держави"*. 2015. 15 лип. URL: <http://costua.com/files/cigarettes-smuggling-excise.pdf>.
78. Blecher E., Ross H., Stoklosa M. Lessons learned from cigarette tax harmonization in the European Union. 2013. URL: https://www.researchgate.net/profile/Evan_Blecher/publication/235620229_Lessons_learned_from_cigarette_tax_harmonisation_in_the_European_Union/links/5559b4b208ae980ca6107c70.pdf.
79. Consultation Paper on the structure and rates of excise duty applied on cigarettes and other manufactured tobacco. European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union. 2007. June. 22 p. URL: http://www.esta.be/uploads/documents/310307excise_consultation.pdf.
80. Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC as regards the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002L0010&from=E>.
81. Филиппов Д. А. Система акцизного налогообложения табачных изделий в зарубежных странах. 2007. 13 с. URL: [http://www.admin.novsu.ac.ru/uni/scpapers.nsf/b97ded5d532c351ac3256809002c516a/43d485ade816ab83c325732b002daf6f/\\$FILE/%D0%A4%D0%B8%D0%BB%D0%B8%D0%BF%D0%BF%D0%BE%D0%B2.pdf](http://www.admin.novsu.ac.ru/uni/scpapers.nsf/b97ded5d532c351ac3256809002c516a/43d485ade816ab83c325732b002daf6f/$FILE/%D0%A4%D0%B8%D0%BB%D0%B8%D0%BF%D0%BF%D0%BE%D0%B2.pdf).
82. Antic D. Implications of the taxation of tobacco in the European Union in the period 2005–2014. Governing Board of Indirect Taxation Authority of Bosnia and Herzegovina. 2015. April 24. P. 287. URL: <http://fintp.ijf.hr/upload/files/ftp/2015/3/antic.pdf>.
83. WHO Technical Manual On Tobacco Tax Administration. Geneva : World Health Organization, 2010. 143 p. URL: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/1/9789241563994_eng.pdf.
84. Commission proposes transition periods for candidate countries for excise duties on cigarettes. Brussels, 2001. 23 October. URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-01-1479_en.pdf.
85. Excise duty tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission, 2003–2016. URL: www.ec.europa.eu.
86. Project Star, 2010 Results. KPMG Report. 22 August 2011. P. 15, 89. URL: http://www.pmi.com/eng/tobacco_regulation/illicit_trade/Documents/SUN%20Report%202014.pdf.
87. Rosinski R. An analysis of tobacco taxation in the European Union. URL: https://www.researchgate.net/profile/Rafal_Rosinski/publication/277556133_An_analysis_of_tobacco_taxation_in_the_European_Union/links/556c858308aeab77722315b7.pdf.

88. Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0012:en:HTML>.

89. Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31992L0081>.

90. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A31992L0083>.

91. Excise duties. *Official website of the European Union*. URL: http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/excise-duty/index_en.htm#.

92. Environmental tax revenues. *Official website of the European Union*. URL: http://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/en/env_ac_tax_esms.htm.

93. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>.

94. Excise Duties: Current Energy Tax Rules. *Official website of the European Union*. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-current-energy-tax-rules_en.

95. Energy taxation: Commission proposes transitional periods for accession countries. *Official website of the European Union*. URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-04-121_en.htm?locale=en.

96. Communication From The Commission Guidelines on State aid for environmental protection and energy 2014–2020. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008L0118-20140101&from=EN>.

97. Council Directive 2004/74/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for certain Member States to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32004L0074>.

98. Commission Regulation (EC) No 684/2009 of 24 July 2009 implementing Council Directive 2008/118/EC as regards the computerized procedures for the movement of excise goods under suspension of excise duty. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02009R0684-20140213&from=EN>.

99. Commission Implementing Regulation (EU) No 612/2013 of 25 June 2013 on the operation of the register of economic operators and tax warehouses, related statistics and reporting pursuant to Council Regulation (EU) No 389/2012 on administrative cooperation in the field of excise duties. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02013R0612-20150301&from=EN>.

100. Corrigendum to Council Directive 2004/75/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for Cyprus to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32004L0075R\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32004L0075R(01)).

101. Council Regulation (EU) No 389/2012 of 2 May 2012 on administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) No 2073/2004. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:121:0001:0015:en:PDF>.

102. Council Implementing Decision of 16 December 2014 authorizing Croatia to apply a tax exemption to gas oil used to operate machinery in humanitarian demining in accordance with Article 19 of Directive 2003/96/EC. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014D0921>.

103. Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for Cyprus to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation. COM/2004/0185 final. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52004PC0185>.

104. Excise duties: Export Helpdesk of European Commission. URL: http://exporthelp.europa.eu/thdapp/display.htm?page=rt/rt_ExciseDuties.html&docType=main&languageId=EN.

105. Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity, 2004. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/824a51e9-33bc-45a7-904b-6342a4a70c53/EDT%202004%20May%20-%20REF_1.019-Energy.pdf.

106. Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity, 2008. URL: <https://circabc.europa.eu/sd/a/52f59424-87ad-4c7e-a169-2ba6c98bf15b/EDT%202008%20Jan%20REF%201026%20Energy%20Rev2.pdf>.

107. Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity, 2012. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/e38a0349-b321-4333-8a49-df17fe2f98a6/Excise_Duty_Tables%20-%20II-Energy_July2012_final%20doc.pdf.

108. Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity, 2016. URL: [https://circabc.europa.eu/sd/a/58bf9e30-7bdd-4a29-9bb2-4a62c542f1d1/EDT-Ref%201045%20\(II-Energy\)%20-%20January%202016.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/58bf9e30-7bdd-4a29-9bb2-4a62c542f1d1/EDT-Ref%201045%20(II-Energy)%20-%20January%202016.pdf).

109. Финансовая математика. Дисперсия. Среднее арифметическое. Среднеквадратическое отклонение. Коэффициент вариации. URL: <http://financial-analysis.ru/methodses/metFKStat.html>.

110. Eurostat Energy Database / Eurostat. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/energy/data/database>.

111. Archived Excise Duty Tables / Eurostat. URL: <https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp>.

112. Bulgaria Asks EC to Keep Reduced Excise Rate on Natural Gas for Motor-Fuel Use. *Novinite.Com*. URL: <http://www.novinite.com/articles/153735/Bulgaria+Asks+EC+to+Keep+Reduced+Excise+Rate+on+Natural+Gas+for+Motor-Fuel+Use#sthash.tHTbi8An.dpuf>.

113. Bulgaria. Corporate – Other Taxes / PricewaterhouseCoopers. URL: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Bulgaria-Corporate-Other-taxes>; Investing in Central Europe 2016 / Deloitte. URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/rs/Documents/about-deloitte/investing-in-central-europe-2016%20\(3\).PDF](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/rs/Documents/about-deloitte/investing-in-central-europe-2016%20(3).PDF).

114. Pravilnik o uvjetima i načinu oslobođenja od plaćanja trošarine na energente koji se koriste kao pogonsko gorivo u zračnom prometu. *Narodne novine*. URL: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_02_17_399.html.

115. Excise Duty Tables Part II. Energy products and Electricity / European Commission. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf.

116. Excise Duties: Energy Tax Proposal. *Official website of the European Union*. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-energy-tax-proposal_en.

117. EMCS: Legislation and Reports. *Official website of the European Union*. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system/emcs-legislation-reports_en.

118. Energy Taxes. *CESifo Group Munich*. URL: <http://www.cesifo-group.de/ifoHome/facts/DICE/Energy-and-Natural-Environment/Energy/Energy-Taxes.html>.

119. Taxing Energy Use 2015. *OECD and Selected Partner Economies*. OECD Library. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/taxing-energy-use-2015_9789264232334-en#WP8ZRtLyjIU.

120. Implicit tax rate on energy. *Official website of the European Union*. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tsdcc360&plu gin=1>.

121. *Gandullia L.* Tax Systems and Reforms in EU New Member Countries: An Overview. *University of Genova Working Paper*. 2004. № 317. April. P. 1. URL: <http://www.sieplib.it/sieplib/oldDoc/wp/352.pdf>.

122. Law Reform in Developing and Transitional States / ed. by T. Lindsey. London ; New York : Routledge Studies in Development Economics, 2007. 413 p.

123. Fiscal Policies in Economies in Transition / ed. by V. Tanzi. Washington D. C. : International Monetary Fund, 1992. 420 p. URL: https://books.google.com.ua/books?id=hJ3YWFHBWscC&pg=PA6&lpg=PA6&dq=Fiscal+policies+in+Economies++of+Transition&source=bl&ots=qEAHQUm1lE&sig=LQPF11C_MwaVUDMgY-QQ_ApE6sM&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKewi8gO7pt9TNAhXlKcWkHajaDOcQ6AEIODAE#v=onepage&q=Fiscal%20policies%20in%20Economies%20of%20Transition&f=false.

124. *Tanzi V., Tsibouris, G.* Fiscal Reform Over Ten Years of Transition. *IMF Working Paper*. 2000. WP/00/113. June. 32 p. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00113.pdf>.

125. *Поломски К.* Налоговые системы ряда стран с переходной экономикой. Варшава : Центр социально-экономических исследований, 1999. 36 с. URL: http://www.case-research.eu/upload/publikacja_plik/SA181R.pdf.
126. *Sachs J. D.* Postcommunist Parties and the Politics of Entitlements. *Transition*. 1995. Vol. 6, № 3. March. P. 2. URL: <https://core.ac.uk/download/files/153/9312768.pdf>.
127. *Stepanyan V.* Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union. *IMF Working Paper*. 2003. WP/03/173. September. P. 22. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03173.pdf>.
128. Tax reforms in the EU acceding countries. *Economic Survey of Europe*. 2004. Iss. 1, Chapter 5. P. 119. URL: <http://www.unecp.org/fileadmin/DAM/ead/pub/041/041c5.pdf>.
129. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. Київ : НДФІ, 2006. 320 с.
130. *Lejeune I.* The EU VAT Experience: What Are the Lessons? *Tax analysts*. 2011. P. 257–282. URL: [http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE-21.pdf/\\$file/LEJEUNE-21.pdf](http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE-21.pdf/$file/LEJEUNE-21.pdf).
131. *Kulawczuk P., Bąk M., Szcześniak A.* Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period. URL: https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV_15_paper_02.pdf.
132. Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization / M. Kohlhaas, K. Schumacher, J. Diekmann et al. *German Institute for Economic Research Discussion Paper*. 2004. № 462. P. 23. URL: <http://ecomod.net/sites/default/files/document-conference/ecomod2004/301.pdf>.
133. Report on the results of the negotiations on the accession of Cyprus, Malta, Hungary, Poland, the Slovak Republic, Latvia, Estonia, Lithuania, the Czech Republic and Slovenia to the European Union / European Commission. 2003. 28 February. P. 29. URL: http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/negotiations_report_to_ep.pdf.
134. Europa – Enlargement: Progress in the negotiations. Chapter 10 – Taxation. 2004. URL: http://ec.europa.eu/enlargement/archives/enlargement_process/future_prospects/negotiations/eu10_bulgaria_romania/chapters/chap_10_en.htm.
135. *Lenain P., Bartoszek L.* The Polish Tax Reform. *OECD Economics Department working papers*. 2000. № 234. March. P. 16. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5lgsjhvj81r5.pdf?expires=1460361561&id=id&accname=guest&checksum=29C8D836514BB5E30730A02F4526AF41>.
136. Європейський проект та Україна : монографія / А. В. Єрмолаєв, Б. О. Парахонський, Г. М. Яворська та ін. Київ : НІСД, 2012. 192 с.
137. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
138. Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : постанова Кабінету Міністрів України від 15.10.2004 № 1365. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1365-2004-%D0%BF>.

139. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

140. Двосторонні органи асоціації Україна – ЄС : довідка. *Урядовий портал*. URL: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=248625594&cat_id=247749488.

141. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page.

142. План заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, на 2014–2017 роки. Затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.09.2014 № 847-р. URL: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=248625594&cat_id=247749488.

143. Закон о налоге на добавленную стоимость Республики Болгария № 63/2006 от 04.08.2006 / Парламент Республики Болгарии. URL: <http://taxlink.ua/>.

144. Закон о налоге на добавленную стоимость Чешской республики № 235/2004 от 01.04.2004 / Парламент Чешской республики. URL: <http://taxlink.ua/>.

145. Закон о налоге на товары и услуги Республики Польша № 54 от 11.03.2004 / Парламент Республики Польша. URL: <http://taxlink.ua/>.

146. Joined Cases C 110/98-C 147/98 *Gabalfrisa SL and Others v. Agencia Estatal de Administracion Tributaria (Aeat)* [2002] I C.V.L.R. 13. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0110&from=EN>.

147. Словник сучасної економіки МАКМІЛЛАНА / пер. з англ. ; голов. ред. Д. В. Пірс. Київ : АртЕк, 2000. 640 с.

148. *Загородній А. Г., Вознюк Г. А.* Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.

149. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. *OJ L*. 2008. № 44. February 20. P. 11–22.

150. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. *OJ L*. 2008. № 44. February 20. P. 23–28.

151. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива № 92/12/ЄЕС : директива Ради ЄС від 16.12.2008 № 2008/118/ЄС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/file/32684>.

152. Про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : директива Ради ЄЕС від 19.10.1992 № 92/83/ЄЕС. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_43.

153. Щодо зближення ставок акцизного збору на спирт і алкогольні напої : директива Ради ЄЕС від 19.10.1992 № 92/84/ЄЕС. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_431.

154. Про фіскальне маркування газойлю та гасу : директива Ради ЄС від 27.11.1995 № 95/60/ЄС. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_488.

155. Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії : директива Ради ЄС від 27.10.2003 № 2003/96/ЄС. URL: www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pdf.

156. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів : директива Ради ЄС від 21.06.2011 № 2011/64/ЄС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>.

157. Щодо взаємного визнання процедури повної денатурації спирту для цілей звільнення від сплати акцизного збору : регламент Комісії ЄС від 22.11.1993. № 3199/93. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>.

158. 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.

159. Соколовська А. М. Формування податкової політики в умовах невизначеності. *Фінанси України*. 2012. № 11. С. 44–51.

160. Рекомендація Комісії, яка встановлює принципи ліцензування управляючих складом згідно із Директивою Ради 92/12/ЄЕС у відношенні підакцизних товарів від 29.11.2000. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>.

161. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80>.

162. EMCS: How It Works. *Official website of the European Union*. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-movement-control-system/emcs-how-it-works_en.

163. Commission Implementing Regulation (EU) No 612/2013 on the operation of the register of economic operators and tax warehouses, related statistics and reporting pursuant to Council Regulation (EU) No 389/2012 on administrative cooperation in the field of excise duties. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02013R0612-20150301&from=EN>.

164. Commission Regulation (EC) No 684/2009 implementing Council Directive 2008/118/EC as regards the computerized procedures for the movement of excise goods under suspension of excise duty. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02009R0684-20140213&from=EN>.

165. Commission Implementing Decision of 16 September 2011 on establishing a common fiscal marker for gas oils and kerosene. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2011.241.01.0031.01.ENG.

166. Report From The Commission to The European Parliament and The Council on the functioning of the arrangements for the computerized supervision of excise movements under duty suspension and on the application of the administrative cooperation rules in the area of excise duties, in accordance with Article 8(3) of Decision No 1152/2003/EC, Article 45(1) of Directive 2008/118/EC, Article 35(1) of Council Regulation (EC) No 2073/2004 and

Council Regulation (EU) No 389/2012. *EUR-Lex Access to European Union law*. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0850:FIN:EN:PDF>.

167. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв і Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового : постанова Кабінету Міністрів України від 09.10.2013 № 806 (набрала чинності з 28.08.2014). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-%D0%BE>.

168. Куюн С. Пастка для акцизу. *Дзеркало тижня*. 2015. № 36-37. URL: https://dt.ua/energy_market/pastka-dlya-akcizu-.html.

169. Пояснення до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності : затверджені наказом Державної фіскальної служби України від 09.06.2015 № 401. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/mitne-oformlennya/subektam-zed/klasifikatsiya-tovariv/62672.html>.

170. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів : директива Ради ЄС від 21.06.2011 № 2011/64/ЄС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>.

171. EU Export Helpdesk. Excise Duties Overview, by country. URL: <http://exporthelp.europa.eu>.

172. Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну : проект постанови Кабінету Міністрів України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/regulyatorna-politika/regulyatorna-politika/2017-rik/71564.html>.

173. Case C-197/08. European Commission v French Republic. Judgment of the Court (Third Chamber) of 4 March 2010. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2010:111>.

174. Combined Nomenclature. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31987R2658>.

175. Про виноград та виноградне вино : закон України від 16.06.2005 № 2662-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2662-15>.

176. Combined Nomenclature. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AL%3A2016%3A294%3ATOC>.

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

178. 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.

179. Excise Duties: Other Energy Tax Legislation / European Commission. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-energy/excise-duties-other-energy-tax-legislation_en.

180. План імплементації Директиви Ради 2003/96/ЄС. URL: www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pd.

181. Energy taxation: Commission welcomes Council adoption of new EU rules. Brussels, 2003. 27th October. URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-03-1456_en.htm?locale=en.
182. Taxation of energy products and electricity – 1997/0111(CNS). URL: <http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=1997/0111>.
183. 1997/0111(CNS) – 12/03/1997 Legislative proposal. URL: <http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/summary.do?id=62380&t=e&l=en>.
184. Towards Sustainability : the European Community Programme of policy and action in relation to the environment and sustainable development (The Fifth EC Environmental Action Programme). URL: <http://ec.europa.eu/-environment/archives/action-programme/5th.htm>.
185. Report on the draft Council directive restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (8084/2003 – C5-0192/2003 – 1997/0111(CNS)). URL: <http://www.europarl.europa.eu/sides/-getDoc.do?type=REPORT&mode=XML&reference=A5-2003-302&language=EN>.
186. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2012/27/EU on energy efficiency. COM/2016/0761 final - 2016/0376 (COD). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=--CELEX:52016PC0761>.
187. Regulatory Impact Assessment Accompanying document to the a Council Directive amending Directive 2003/96/EC. Vol. 1. Staff Working Document. SEC(2011) 409 final. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/-sites/taxation/files/resources/documents/taxation/sec_2011_409_impact_assesment_part1_en.pdf.
188. Summary of the Impact Assessment Accompanying document to the a Council Directive amending Directive 2003/96/EC – Staff Working Document. SEC(2011) 410 final. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/-files/resources/documents/taxation/sec_2011_410_summary_en.pdf.
189. Теоретико-прикладні аспекти адаптації податкового законодавства в сфері непрямого оподаткування в межах Угоди про асоціацію / В. І. Антипов, І. О. Євсєєва, Н. М. Лисецька та ін. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. 47 с.
190. *Левицька Н.* Розвиток акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні. *Економіст*. 2014. № 6. С. 56–60.
191. *Чайка В. В.* Правові форми реалізації акцизної політики в Україні та державах ЄС. *Адміністративне право і процес*. 2014. № 1 (7). С. 75–81.
192. Звіт про результати діяльності Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг у 2014 році. Київ : НКРЕКП, 2015. 206 с.
193. Министерство финансов Украины блокирует борьбу с теневой торговлей нефтепродуктами : Пресс-релиз “Объединения операторов рынка нефтепродуктов Украины” от 07.11.2016. URL: http://www.ant-u.com/images/stories/press_reliz_OORNU_161107.pdf.
194. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : закон України від 20.12.2016 № 1791-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.

195. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку України : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-9>.

196. Case C-326/99 Stichting “Goed Wonen” v. Staatssecretaris Van Financiën [2001] 3 C.M.L.R. 54, para. 50. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=102127&pageId=0&doclang=EN&part=1>.

197. Institute for Fiscal Studies. URL: <http://www.ifs.org.uk/fiscalFacts/fiscalAggregates>; http://www.ifs.org.uk/ff/revenue_composition.xls.

198. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи : монографія / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. Київ : ДНУ “Академія фінансового управління”, 2013. 492 с.

199. Словник української мови : в 11 т. Т. 6 / за ред. І. К. Білодіда. Київ : Наук. думка, 1970–1980. 832 с. URL: <http://www.inmo.org.ua/library.htm>.

200. Вікіпедія. Вільна енциклопедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5>.

201. Мала гірнича енциклопедія : Т. 2 / за ред. В. С. Білецького. Донецьк : Донбас, 2007. 652 с.

202. Веб-портал Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

203. Tax revenue statistics: VAT. URL: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics.

204. Excise Duty Tables. Commission, 2016. Reproduction is authorised, provided the source and web address (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#) are acknowledged.

205. Statistical annex to European Economy. Spring 2017. URL: https://ec.europa.eu/info/files/statistical-annex-european-economy-spring-2017_en.

206. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют / Національний банк України. URL: <https://bank.gov.ua/control/uk/curmetal/detail/currency?period=daily>.

207. Україна у цифрах. 2012 : стат. зб. / за ред. О. Г. Осауленка. Київ : Державна служба статистики України, 2013. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

208. Україна у цифрах. 2015 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. Київ : Державна служба статистики України, 2016. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

209. Соціально-економічне становище України за 2016 рік : повідомлення Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

210. Project SUN. A study of the illicit cigarette market in the European Union, Norway and Switzerland. KPMG Report. 2015 Results. URL: http://www.pmi.com/eng/tobacco_regulation/illicit_trade/Documents/project-sun-report2015.pdf.

211. Моніторинг незаконного обігу сигарет промислового виробництва в Україні : звіт TNS Ukraine. KANTAR. 2016. Серп.

212. За останні два роки скоротився ринок нелегального бензину. URL: http://vgolos.com.ua/news/za_ostanni_dva_roky_skorotivsya_rynok_nelegalnogo_benzynu_248964.html.

213. *Єрмоєнко А., Куюн С., Кобаль Г.* Про нафту, про газ, зачатки ринку та про нас. *Дзеркало тижня*. 2016. № 50. URL: https://dt.ua/energy_market/pro-naftu-pro-gaz-zachatki-rinku-ta-pro-nas_.html.

214. Про демонополізацію та впровадження ринкових засад функціонування спиртової галузі : пояснювальна записка до проекту Закону України / Верховна Рада України. 2017. 11 січ. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60572.

215. Щорічна доповідь про стан здоров'я населення, санітарно-епідемічну ситуацію та результати діяльності системи охорони здоров'я України. 2015 / за ред. В. В. Шафранського ; МОЗ України, ДУ "УІСД МОЗ України". Київ, 2016. 452 с. URL: <http://www.uiph.kiev.ua/download/Vidavnictvo/Shchorichna%20dopovid/%D0%A9%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B0%20%D0%B4%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D1%8C.2016.pdf>.

216. *Yurekli A.* Economics of Tobacco Toolkit, Tool 4: Design and Administer Tobacco Taxes / World Bank. Washington, DC, 2013. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/16268/805770NWP040To0x0379807B00PUBLIC00.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

217. Draft guidelines for implementation of Article 6 of the WHO Framework Convention on Tobacco Control. Report of the open-ended intersessional drafting group. Conference of the Parties to the WHO Framework Convention on Tobacco Control / World Health Organization. FCTC/COP/6/7. 2014. 27 March P. 6, 12. URL: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/146952/1/FCTC_COP6_7-en.pdf.

218. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 №1629-IV (за станом на 01.08.2017). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/1629-15/print1482393881596973>.

219. Better Regulation Guidelines / European Commission. Brussels, 2015. 91 p.

220. Better Regulation Toolbox/ European Commission. Brussels, 2015. 414 p.

221. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249935442>.

222. Нардеп розповів про шляхи зменшення залежності України від російського ядерного палива. URL: <http://www.unn.com.ua/uk/news/1633154-nardep-rozpoviv-proshlyakhi-zmenshennya-zalezhnosti-ukrayini-vid-rosiyskogo-yadernogo-paliva>.

223. Енергетична галузь України: підсумки 2016 року / Центр Разумкова. Київ : Заповіт. 164 с. (станом на 01.08.2017). URL: http://razumkov.org.ua/uploads/article/2017_ENERGY-FINAL.pdf.

224. *Портніков В.* Енергетична залежність України від Росії була передусім корупційною. *Gordon.ua*. 2017. 3 берез. URL: <http://gordonua.com/news/worldnews/portnikov->

energeticheskaya-zavisimost-ukrainy-ot-rossii-byla-prezhde-vsego-korrupcionnoy-176911.html. (станом на 01.08.2017).

225. *Knoster T.* Factors in managing complex change : Material presentation at TASH conference. Washington D. C. : The Association for People with Severe Disabilities, 1991.

226. Енергетична стратегія України на період до 2035. Біла книга енергетичної політики України “Безпека та конкурентоспроможність” (Проект) / Нац. ін-т стратегічних досліджень на замовлення Міністерства енергетики та вугільної промисловості України. URL: http://www.niss.gov.ua/public/File/2014_nauk_an_rozrobku/Energy%20Strategy%202035.pdf.

227. Веб-сайт Міністерства енергетики та вугільної промисловості України. URL: <http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/doccatalog/list?currDir=5035>.

228. *Крисоватий А. І., Валігура В. А.* Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 248 с.

229. *Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В.* Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : монографія ; за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 236 с.

230. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31992L0079>.

231. Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31995L0059>.

232. Council Directive 2002/10/EC of 12 February 2002 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC as regards the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32002L0010>.

233. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0064>.

234. Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0080&from=EN>.

235. Excise duty tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission, 2004.

236. Excise duty tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission, 2017. URL: www.ec.europa.eu.

237. Communication: on the Future of VAT, COM(2011) 851 final, 6 December 2011. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/communication-future-vat_en.

238. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0083&from=E>.

239. *Snossen S.* Tobacco taxation in the European Union. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/25763/1/51698196X.PDF>.
240. *Martinez-Vazquez J, McNab R.* The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. International Studies Program. *Georgia State University Working Paper*. 2000. № 00-1. 38 p. URL: <http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0001.pdf>.
241. *Bronchi C., Burns A.* The Tax System in Czech Republic. *OECD Economics Department Working Papers*. 2000. № 245. June. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5lgsjhvj83bx.pdf?expires=1460363618&id=id&acname=guest&checksum=AB9B2C9971102DF0FC33245679F579B4>.
242. GDP per capita in PPS / Eurostat. Data from 1st December 2016. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00114&plugin=1>.
243. Excise Overview for Bulgaria. *Export Helpdesk of European Commission*. URL: http://exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId2=BG&file2=ehit_bg12_01v001/bg/main/ovr_exc_bg_0612.htm&reporterLabel2=Bulgaria&languageId=es&status=PROD.
244. Excise Overview for the Czech Republic. *Export Helpdesk of European Commission*. URL: http://exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId2=CZ&file2=ehit_cz13_04v001/cz/main/ovr_exc_cz_0612.htm&reporterLabel2=Rep.+Checa&languageId=es&status=PROD.
245. Excise duties. *Official website of Estonian Tax and Customs Board*. URL: <https://www.emta.ee/eng/business-client/excise-duties-assets-gambling/about-excise-duties/rates-excise-duty>.
246. Excise Duties / Ministry of Finance of the Republic of Estonia. URL: <http://www.fin.ee/excise-duties>.
247. Energenti i električna energija / Ministarstvo financija, Carinska uprava. URL: <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/visine-i-nacin-obracuna-trosarina-posebnih-poreza/energenti-i-elektricna-energija-3632/3632>.
248. Excise duties / Republic of Cyprus, Ministry of Finance. URL: <http://www.mof.gov.cy/mof/Customs/customs.nsf/All/A2C3593B5465A799422577D6002FEAC4?OpenDocument>.
249. Excise Duties / Ministry of Finance of the Republic of Latvia. URL: http://www.fmg.lv/en/s/taxes/excise_duty/.
250. Excise Duties / Ministry of Finance of the Republic of Lithuania. URL: <https://fin-min.lrv.lt/en/competence-areas/taxation/main-taxes/excise-duties>.
251. Environmental taxes in Hungary. Final report. *Convention on Biological Diversity*. URL: <https://www.cbd.int/finacial/fiscalenviro/hungary-envtax.pdf>.
252. Tax changes 2015. *RSM Minden jog fenntartva*. URL: <http://rsm.hu/en/rsm-intelligence/tax-changes-2015>.
253. Törvény A Jövedéki Adóról És A Jövedéki Termékek Forgalmazásának Különös Szabályairól. *Wolters Kluwer*. 2003. Évi CXXXVII. URL: https://net.jogtar.hu/jr/gen/hjegy_doc.cgi?docid=A0300127.TV.

254. Excise Duty of the Laws of Malta / Ministry for Justice, Culture and Local Government. URL: <http://justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8849>.

255. Excise Overview for Poland. *Export Helpdesk of European Commission*. URL: http://www.exporthelp.europa.eu/thdapp/taxes/show2Files.htm?dir=/taxes/notes&reporterId2=PL&file2=ehit_pl13_05v001/pl/main/ovr_exc_pl_0612.htm&reporterLa-bel2=%3F%3F%3F%3F%3F%3F&languageId=ru&status=PROD.

256. The VAT And The Excise Duties – Comparative Analysis Romania – European Union. *Annals of the “Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu. Economy Series*. Special Issue 2014: Information society and sustainable development. URL: http://www.utgjiiu.ro/revista/ec/pdf/2014-04.Special/92_Teodorescu%20Cristian.pdf.

257. Excise Duty System / Ministry Of Finance. Financial Administration of The Republic of Slovenia. URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Trosarine/Opis/Detailed_description_1_version_Excise_duties_system.pdf.

258. Excise Duties / Ministry of finance of the Slovak Republic. URL: <https://www.finanncasprava.sk/en/individuals/taxes-individuals/excise-duties>.

259. Про Митний тариф України : додаток до Закону України від 19.09.2013 № 584-VII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18>.

260. Ногінова Н. М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції. *Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Сер.: Економіка*. 2014. Вип. 25. С. 141–145.

261. Веремчук Д. В. Гармонізація непрямого оподаткування та методика її оцінки. *Інноваційна економіка*. 2010. № 4. С. 254–261.

262. Excise Duty Tables (Tax receipts – Alcoholic beverages) / European Commission. 2016. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#.

263. Excise Duty Tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco). *REF*. 2016. № 1046. July. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf.

264. Excise Duty Tables (Tax receipts – Energy products and Electricity) / European Commission. 2016. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#) are acknowledged.

265. Соколовська А. М. Шляхи наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви Ради ЄС. *Фінанси України*. 2016. № 8. С. 59–88.

266. Соколовська А. М. Податкові аспекти acquis ЄС як орієнтири удосконалення акцизного податку в Україні. *Фінанси України*. 2016. № 12. С. 21–44.

Додаток 1

Зміни в нормативах ЄС щодо рівня акцизного оподаткування сигарет

| Директива Ради | Набуття чинності змінами | Загальний мінімальний акциз | Частка специфічного акцизу в загальній сумі податкового навантаження |
|----------------|--------------------------|--|---|
| 92/79/ЄЕС | 01.01.1993 | 57 % від роздрібноі ціни, включаючи всі податки, сигарет тієї цінової категорії, яка користується найбільшим питомим | — |
| 95/59/ЄС | 1995 р. | — | |
| 2002/10/ЄС | 2002 р. | 57 % від роздрібноі ціни, включаючи всі податки, сигарет тієї цінової категорії, яка користується найбільшим питомим <i>та</i> ≥60 € / 1000 шт. сигарет цінової категорії, що користується найбільшим попитом <i>або</i> ≥95 € / 1000 шт. сигарет цінової категорії, що користується найбільшим попитом | Специфічний компонент акцизу не може бути меншим за 5 % і більшим за 55 % від суми загального податкового навантаження, що утворюється в результаті агрегування таких складових, як адвалорний акциз, специфічний акциз та ПДВ, якими обкладаються сигарети |
| | | 57 % від роздрібноі ціни, включаючи всі податки, сигарет тієї цінової категорії, яка користується найбільшим питомим <i>та</i> ≥64 € / 1000 шт. сигарет цінової категорії, що користується найбільшим попитом <i>або</i> ≥101 € / 1000 шт. сигарет цінової категорії, що користується найбільшим попитом | |
| | 01.07.2006 | | |

Закінчення додатка 1

| Директива Ради | Набуття чинності змінами | Загальний мінімальний акциз | Частка специфічного акцизу в загальній сумі податкового навантаження |
|----------------|--------------------------|--|---|
| 2011/64/ЄС | 2011 р. | 57 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, випущених для споживання <i>та</i> ≥64 € / 1000 шт. сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу <i>або</i> ≥101 € / 1000 шт. сигарет на основі середньозваженої роздрібної ціни продажу | До 31 грудня 2013 р. специфічний компонент акцизу не повинен бути меншим за 5 % і більшим за 76,5 % від суми загального податкового навантаження, що утворюється в результаті агрегування таких складових, як специфічний акциз, адвалорний акциз та ПДВ, якими обкладається середньозважена роздрібна ціна продажу |
| | 01.01.2014 | 60 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, випущених для споживання <i>та</i> ≥90 € / 1000 шт. сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу <i>або</i> ≥115 € / 1000 шт. сигарет на основі середньозваженої роздрібної ціни продажу | З 1 січня 2014 р. специфічний компонент акцизу не повинен бути меншим за 7,5 % і більшим за 76,5 % від суми загального податкового навантаження, що утворюється в результаті агрегування таких складових, як специфічний акциз, адвалорний акциз та ПДВ, якими обкладається середньозважена роздрібна ціна продажу |

Складено за: [70, с. 45; 230–233].

Додаток 2

Зміни в нормах ЄС щодо рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів, відмінних від сигарет, за Директивою Ради 92/80/ЄЕС у 1992–2020 рр.

| Набуття чинності змінами | Дрібно нарізаний тютюн для куріння, призначений для скручування сигарет | Сигари та сигарилли | Інший тютюн для куріння |
|--------------------------|---|--|--|
| 31.12.1992 | 30 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 24 €/кг | 5 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 9 €/кг або за кожні 1000 од. товару | 20 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 18 €/кг |
| 01.01.2001 | 30 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 25 €/кг | 5 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 10 €/кг або за кожні 1000 од. товару | 20 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 19 €/кг |
| 01.07.2002 | 32 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 27 €/кг | — | — |
| 01.07.2003 | 33 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 29 €/кг | 5 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 11 €/кг або за кожні 1000 од. товару | 20 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 20 €/кг |
| 01.07.2004 | 36 % роздрібної ціни продажу, включаючи всі податки, або 32 €/кг | — | — |

Примітка. Щодо тютюнових виробів, відмінних від сигарет, має застосовуватись акцизний податок, який може бути: (а) адвалорним, (б) або специфічним, (с) або поєднанням обох, і адвалорного, і специфічного елементів. Коли акцизний податок є або адвалорним, або змішаним, держави-члени можуть встановлювати мінімальну величину акцизного збору.

Складено за: [234].

Рівень виконання нормативів ЄС щодо сукупної

| Рік | Фактичні показники щодо рівня акцизного навантаження | | | |
|------|---|---|---|--|
| | Акцизний дохід, € / 1000 шт. | | Сукупна ставка акцизу, % | |
| | ЄС-15 | ЄС-13 | ЄС-15 | ЄС-13 |
| 2003 | 2 країни ЄС-15: Іспанія – 56,56; Італія – 59,91 | Усі країни ЄС-10: Угорщина – ... ³ ; Латвія – 9,75 ⁴ ; Болгарія – 13,36 ⁴ ; Румунія – 15,47; Литва – 16,18; Словаччина – 22,78; Польща – 24,99; Естонія – 26,08; Чехія – 26,33; Словенія – 39,46 | 2 країни ЄС-15: Швеція – 49,87; Австрія – 56,25 | Усі країни ЄС-10: Угорщина – ... ³ ; Латвія – 37,42 ⁴ ; Болгарія – 43,33 ⁴ ; Румунія – 48,05; Литва – 42,15; Словаччина – 42,22; Польща – 56,67; Естонія – 49,45; Чехія – 40,00; Словенія – 53,00 |
| 2004 | 2 країни ЄС-15: Іспанія – 56,56; Італія – 59,91 | Усі країни ЄС-10: Латвія – 11,39; Румунія – 15,30; Болгарія – 19,92 ⁴ ; Литва – 20,45; Естонія – 26,08; Польща – 28,15; Чехія – 29,47; Словаччина – 39,01; Угорщина – 41,92; Словенія – 47,21 | 2 країни ЄС-15: Швеція – 49,87; Данія – 54,37 | 8 країн ЄС-10: Латвія – 41,10; Румунія – 45,20; Литва – 45,86; Словаччина – 46,00; Чехія – 47,00; Болгарія – 48,50 ⁴ ; Естонія – 49,45; Польща – 53,06 |
| 2005 | – | Усі країни ЄС-10: Латвія – 13,48; Болгарія – 19,15 ⁴ ; Литва – 20,49; Румунія – 21,115; Естонія – 32,53; Польща – 32,96; Чехія – 35,68; Словаччина – 40,17; Угорщина – 45,57; Словенія – 53,96 | 2 країни ЄС-15: Швеція – 49,59; Данія – 56,05 | 9 країн ЄС-10: Латвія – (...); Литва – 45,65; Словаччина – 46,00; Болгарія – 47,73 ⁴ ; Чехія – 51,27; Румунія – 52,72; Угорщина – 54,08; Польща – 54,27; Естонія – 56,55 |

величини акцизного навантаження на сигарети¹

| на сигарети за групами країн ЄС ² | | Нормативи ЄС |
|--|---|---|
| Акцизний дохід та акцизна ставка разом, € / 1000 шт. (%) | | |
| ЄС-15 | ЄС-13 | |
| <p><i>3 країни ЄС-15:</i> Іспанія – 56,56 (58,01); Італія – 59,91 (58,00); Австрія – 84,38 (56,25)</p> | <p><i>Усі країни ЄС-10:</i> Угорщина – ...³; Латвія – 9,75 (37,42)⁴; Болгарія – 13,36 (43,33)⁴; Румунія – 15,47 (48,05); Литва – 16,18 (42,15); Словаччина – 22,78 (42,22); Польща – 24,99 (56,67); Естонія – 26,08 (49,45); Чехія – 26,33 (40,00); Словенія – 39,46 (53,00)</p> | <p>57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, для сигарет цінкової категорії, яка користується найбільшим попитом та ≥ 60 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 95 € / 1000 шт.</p> |
| <p><i>2 країни ЄС-15:</i> Іспанія – 56,56 (58,01); Італія – 59,91 (58,00)</p> | <p><i>Усі країни ЄС-10:</i> Латвія – 11,39 (41,10); Румунія – 15,30 (45,20); Болгарія – 19,92 (48,50)⁴; Литва – 20,45 (45,86); Естонія – 26,08 (49,45); Польща – 28,15 (53,06); Чехія – 29,47 (47,00); Словаччина – 39,01 (46,00); Угорщина – 41,92 (58,34); Словенія – 47,21 (57,00)</p> | <p>57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, для сигарет цінкової категорії, яка користується найбільшим попитом та ≥ 60 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 95 € / 1000 шт.</p> |
| – | <p><i>Усі країни ЄС-10:</i> Латвія – 13,48 (...); Болгарія – 19,15 (47,73)⁴; Литва – 20,49 (45,65); Румунія – 21,115 (52,72); Естонія – 32,53 (56,55); Польща – 32,96 (54,27); Чехія – 35,68 (51,27); Словаччина – 40,17 (46,00); Угорщина – 45,57 (54,08); Словенія – 53,96 (57,55)</p> | <p>57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, для сигарет цінкової категорії, яка користується найбільшим попитом та ≥ 60 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 95 € / 1000 шт.</p> |

| Рік | Фактичні показники щодо рівня акцизного навантаження | | | |
|------|--|---|--|---|
| | Акцизний дохід, € / 1000 шт. | | Сукупна ставка акцизу, % | |
| | ЄС-15 | ЄС-13 | ЄС-15 | ЄС-13 |
| 2006 | - | <i>Усі країни ЄС-10:</i> Латвія – 15,60; Литва – 21,90; Румунія – 23,88; Естонія – 33,87; Болгарія – 37,50; Чехія – 38,11; Польща – 42,54; Словаччина – 49,03; Угорщина – 51,15; Словенія – 54,07 | <i>2 країни ЄС-15:</i> Швеція – 49,20; Данія – 54,68 | <i>7 країн ЄС-10:</i> Литва – 40,33; Румунія – 48,47; Латвія – 49,35; Чехія – 51,27; Естонія – 54,05; Словаччина – 54,43; Польща – 56,98 |
| 2007 | - | <i>Усі країни ЄС-10:</i> Латвія – 21,03; Литва – 21,90; Болгарія – 35,08; Естонія – 35,11; Румунія – 36,38; Польща – 45,30; Угорщина – 47,50; Словаччина – 54,65; Чехія – 58,07; Словенія – 58,53 | <i>2 країни ЄС-15:</i> Швеція – 51,93; Данія – 54,03 | <i>5 країн ЄС-10:</i> Литва – 40,33; Латвія – 45,05; Словаччина – 49,83; Естонія – 52,07; Румунія – 52,49 |
| 2008 | - | <i>8 країн ЄС-10:</i> Литва – 37,36; Болгарія – 41,07; Естонія – 42,78; Румунія – 43,01; Латвія – 44,49; Польща – 48,53; Словаччина – 60,19; Угорщина – 61,13 | <i>2 країни ЄС-15:</i> Швеція – 52,25; Данія – 53,40 | <i>3 країни ЄС-10:</i> Литва – 51,60; Румунія – 52,50; Угорщина – 56,31 |
| 2009 | - | <i>4 країни ЄС-10:</i> Литва – 37,36; Румунія – 49,06; Болгарія – 50,94; Естонія – 63,83 | <i>2 країни ЄС-15:</i> Швеція – 51,90 Данія – 53,40 | <i>2 країни ЄС-10:</i> Литва – 51,60; Румунія – 56,40 |

Продовження додатка 3

| на сигарети за групами країн ЄС ² | | Нормативи ЄС |
|--|---|--|
| Акцизний дохід та акцизна ставка разом, € / 1000 шт. (%) | | |
| ЄС-15 | ЄС-13 | |
| - | <p><i>Усі країни ЄС-10⁵:</i></p> <p>Латвія – 15,60 (49,35); Литва – 21,90 (40,33); Румунія – 23,88 (48,47); Естонія – 33,87 (54,05); Болгарія – 37,50 (60,34); Чехія – 38,11 (51,27); Польща – 42,54 (56,98); Словаччина – 49,03 (54,43); Угорщина – 51,15 (58,27); Словенія – 54,07 (57,55)</p> | <p>57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, для сигарет цінкової категорії, яка користується найбільшим попитом та ≥ 60 € / 1000 шт.</p> <p><i>або</i></p> <p>≥ 95 € / 1000 шт.</p> |
| - | <p><i>Усі країни ЄС-10:</i></p> <p>Латвія – 21,03 (45,05); Литва – 21,90 (40,33); Болгарія – 35,08 (59,65); Естонія – 35,11 (52,07); Румунія – 36,38 (52,49); Польща – 45,30 (61,35); Угорщина – 47,50 (64,60); Словаччина – 54,65 (49,83); Чехія – 58,07 (58,15); Словенія – 58,53 (58,53)</p> | <p>57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, для сигарет цінкової категорії, яка користується найбільшим попитом та ≥ 64 € / 1000 шт.</p> <p><i>або</i></p> <p>≥ 101 € / 1000 шт.</p> |
| - | <p><i>8 країн ЄС-10:</i></p> <p>Литва – 37,36 (51,60); Болгарія – 41,07 (64,89); Естонія – 42,78 (60,58); Румунія – 43,01 (52,50); Латвія – 44,49 (74,58); Польща – 48,53 (75,45); Словаччина – 60,19 (77,58); Угорщина – 61,13 (56,31)</p> | <p>57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, для сигарет цінкової категорії, яка користується найбільшим попитом та ≥ 64 € / 1000 шт.</p> <p><i>або</i></p> <p>≥ 101 € / 1000 шт.</p> |
| - | <p><i>4 країни ЄС-10:</i></p> <p>Литва – 37,36 (51,60); Румунія – 49,06 (56,40); Болгарія – 50,94 (68,82); Естонія – 63,83 (62,08)</p> | <p>57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, для сигарет цінкової категорії, яка користується найбільшим попитом та ≥ 64 € / 1000 шт.</p> <p><i>або</i></p> <p>≥ 101 € / 1000 шт.</p> |

| Рік | Фактичні показники щодо рівня акцизного навантаження | | | |
|------|--|---|---|---|
| | Акцизний дохід, € / 1000 шт. | | Сукупна ставка акцизу, % | |
| | ЄС-15 | ЄС-13 | ЄС-15 | ЄС-13 |
| 2010 | - | - | 3 країни ЄС-15: Швеція – 51,60; Данія – 54,84; Австрія – 56,35 | - |
| 2011 | - | - | Швеція – 56,49 | - |
| 2012 | - | - | - | - |
| 2013 | - | - | - | - |
| 2014 | - | 7 країн ЄС-10: Литва – 72,62; Хорватія – 75,82; Болгарія – 78,98; Румунія – 81,78; Латвія – 83,38; Чехія – 85,22; Угорщина – 88,79 | 4 країни ЄС-15: Люксембург – 57,00; Швеція – 57,06; Італія – 58,13; Данія – 59,67 | 3 країни ЄС-10: Угорщина – 59,11; Чехія – 59,28; Хорватія – 56,16 |
| 2015 | - | 6 країн ЄС-10: Литва – 76,08; Болгарія – 79,39; Хорватія – 81,03; Чехія – 84,45; Угорщина – 91,09; Латвія – 99,57 | 5 країн ЄС-15: Люксембург – 55,08; Італія – 58,70; Данія – 58,91; Німеччина – 59,21; Бельгія – 59,74 | 3 країни ЄС-10: Латвія – 52,11; Угорщина – 55,57; Хорватія – 55,98 |

Продовження додатка 3

| на сигарети за групами країн ЄС ² | | Нормативи ЄС |
|--|---|--|
| Акцизний дохід та акцизна ставка разом, € / 1000 шт. (%) | | |
| ЄС-15 | ЄС-13 | |
| - | - | 57 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, та ≥ 64 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 101 € / 1000 шт. |
| - | - | 57 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу та ≥ 64 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 101 € / 1000 шт. |
| - | - | 57 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу та ≥ 64 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 101 € / 1000 шт. |
| - | - | 57 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу та ≥ 64 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 101 € / 1000 шт. |
| - | <i>7 країн ЄС:</i> Литва – 72,62 (61,01); Хорватія – 75,82 (56,16); Болгарія – 78,98 (66,44); Румунія – 81,78 (61,98); Латвія – 83,38 (64,15); Чехія – 85,22 (59,28); Угорщина – 88,79 (59,11) | 60 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу та ≥ 90 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 115 € / 1000 шт. |
| - | <i>6 країн ЄС-10:</i> Литва – 76,08 (61,85); Болгарія – 79,39 (65,79); Хорватія – 81,03 (55,98); Чехія – 84,45 (60,73); Угорщина – 91,09 (55,57); Латвія – 99,57 (52,11) | 60 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу та ≥ 90 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 115 € / 1000 шт. |

| Рік | Фактичні показники щодо рівня акцизного навантаження | | | |
|------|--|--|---|---|
| | Акцизний дохід, € / 1000 шт. | | Сукупна ставка акцизу, % | |
| | ЄС-15 | ЄС-13 | ЄС-15 | ЄС-13 |
| 2016 | – | <i>5 країн ЄС-10:</i> Литва – 80,58; Болгарія – 81,83; Хорватія – 87,04; Латвія – 89,91; Угорщина – 92,48 | <i>5 країн ЄС-15:</i> Люксембург – 55,08; Швеція – 58,23; Німеччина – 58,47; Італія – 58,70; Данія – 58,89 | <i>2 країни ЄС-10:</i> Угорщина – 54,67; Хорватія – 58,09 |
| 2017 | – | <i>2 країни ЄС-10:</i> Литва – 85,305; Болгарія – 85,6018 | <i>6 країн ЄС-15:</i> Швеція – 54,76; Люксембург – 54,8; Німеччина – 58,47; Італія – 58,70; Португалія – 59,67; Данія – 59,71 | <i>2 країни ЄС-10:</i> Угорщина – 54,59; Кіпр – 59,58; |

¹ У таблиці наведено перелік тільки тих країн у межах досліджуваних груп, які не забезпечили

² У таблиці наведено дані станом на 1 січня відповідного року, за деякими винятками, ЄС-15 та на 18.07.2003 по країнах ЄС-12, дані на 01.05.2004 (дата вступу 10 нових країн до ЄС), (...) – відомості відсутні.

⁴ Для країн ЄС, де на досліджуваний період законодавством був передбачений поділ сигарет сигарет із фільтром.

⁵ Станом на 01.01.2006 жодна з країн ЄС-10 не відповідала мінімальним вимогам ЄС у частині вартості ЄС на час їх перегляду (чергову зміну нормативів ЄС датовано липнем 2006 р.).

Складено за: [85].

| на сигарети за групами країн ЄС ² | | Нормативи ЄС |
|--|--|---|
| Акцизний дохід та акцизна ставка разом, € / 1000 шт. (%) | | |
| ЄС-15 | ЄС-13 | |
| - | <i>5 країн ЄС-10:</i> Литва – 80,58 (61,98); Болгарія – 81,83 (67,53); Хорватія – 87,04 (58,09); Латвія – 89,91 (62,95); Угорщина – 92,48 (54,67) | 60 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу та ≥ 90 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 115 € / 1000 шт. |
| - | <i>3 країни ЄС-10:</i> Литва – 85,305 (61,59); Болгарія – 85,6018 (68,06); Угорщина – 96,9831 (54,59) | 60 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу та ≥ 90 € / 1000 шт. <i>або</i> ≥ 115 € / 1000 шт. |

виконання мінімальних нормативів ЄС щодо рівня сукупних ставок акцизів на сигарети. пов'язаними з їх відсутністю на досліджувану дату, а саме: дані станом на 30.09.2003 по країнах дані на 01.07.2005, дані на 01.03.2011.

із метою їх оподаткування на сигарети з фільтром та сигарети без фільтра, наведено дані щодо оподаткування сигарет, тим більше, країни зазначеної групи не задовольняли новим нормати-

Зміна величини сукупного акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі (акцизного доходу) за групами країн ЄС

| Країни | 2004 | | | | 2017 | | | | | |
|---------------------|--|-------------------------------|----------------|--|-------------------------------------|---|-------------------------------|--------------------------------|--|-------------------------------------|
| | Ціна сигарет найбільш популярної цінної категорії, €/1000 шт. | Акцизний дохід, €/1000 шт. | | Частка в ціні, % | | Середньо- зважена ціна, €/1000 шт. | Акцизний дохід, €/1000 шт. | | | |
| | | Фактичний показник | Норматив ЄС | фактичної величини акцизного доходу | мінімаль- ного норма- тиву | | Фактичний показник | Норматив ЄС (нижня межа) | фактичної величини акцизного доходу | мінімаль- ного норма- тиву |
| Країни ЄС-15 | | | | | | | | | | |
| Ірландія | 306,00 | 189,45 | 60,00 | 61,9 | 19,6 | 484,00 | 334,20 | 90,00 | 69,0 | 18,6 |
| Великобританія | 329,93 | 214,20 | 60,00 | 64,9 | 18,2 | 442,8068 | 298,011 | 90,00 | 67,3 | 20,3 |
| Франція | 250,00 | 160,00 | 60,00 | 64,0 | 24,0 | 337,75 | 216,6118 | 90,00 | 64,1 | 26,6 |
| Нідерланди | 184,00 | 105,04 | 60,00 | 57,1 | 32,6 | 302,50 | 181,585 | 90,00 | 60,0 | 29,8 |
| Швеція | 206,38 | 102,92 | 60,00 | 49,9 | 29,1 | 294,7326 | 161,3962 | 90,00 | 54,8 | 30,5 |
| Бельгія | 178,00 | 101,46 | 60,00 | 57,0 | 33,7 | 286,2906 | 173,905 | 90,00 | 60,7 | 31,4 |
| Фінляндія | 200,14 | 115,20 | 60,00 | 57,6 | 30,0 | 283,76 | 193,0552 | 90,00 | 68,0 | 31,7 |
| Данія | 198,60 | 107,98 | 60,00 | 54,4 | 30,2 | 270,5035 | 161,5087 | 90,00 | 59,7 | 33,3 |
| Німеччина | 189,47 | 114,49 | 60,00 | 60,4 | 31,7 | 266,98 | 156,108 | 90,00 | 58,5 | 33,7 |
| Італія | 103,29 | 59,91 | 60,00 | 58,0 | 58,1 | 233,00 | 136,7789 | 90,00 | 58,7 | 38,6 |
| Люксембург | 124,00 | 72,30 | 60,00 | 58,3 | 48,4 | 225,56 | 123,6151 | 90,00 | 54,8 | 39,9 |
| Австрія | 150,00 | 84,38 | 60,00 | 56,3 | 40,0 | 224,20 | 137,438 | 90,00 | 61,3 | 40,1 |
| Іспанія | 97,50 | 56,56 | 60,00 | 58,0 | 61,5 | 222,00 | 137,92 | 90,00 | 62,1 | 40,5 |
| Португалія | 110,00 | 67,90 | 60,00 | 61,7 | 54,5 | 206,68 | 123,3356 | 90,00 | 59,7 | 43,5 |
| Греція | 125,00 | 71,88 | 60,00 | 57,5 | 48,0 | 187,30 | 131,198 | 90,00 | 70,0 | 48,1 |
| Країни ЄС-13 | | | | | | | | | | |
| Мальта | 157,38 | 96,16 | 60,00 | 61,1 | 38,1 | 262,63 | 168,4554 | 90,00 | 64,1 | 34,3 |
| Кіпр | 141,16 | 83,35 | 60,00 | 59,0 | 42,5 | 215,00 | 128,10 | 90,00 | 59,6 | 41,9 |
| Угорщина | 71,86 | 41,92 | 60,00 | 58,3 | 83,5 | 177,6656 | 96,9831 | 90,00 | 54,6 | 50,7 |

Закінчення додатка 4

| Країни | 2004 | | | | 2017 | | | | | |
|--------------------------|---|----------------------------|-------------|----------------------------|------------------------|-----------------------------------|----------------------------|--------------------------|------------------|----------------------------|
| | Ціна сигарет найбільш популярної цінкової категорії, €/1000 шт. | Акцизний дохід, €/1000 шт. | | Частка в ціні, % | | Середньо-зважена ціна, €/1000 шт. | Акцизний дохід, €/1000 шт. | | Частка в ціні, % | |
| | | Фактичний показник | Норматив ЄС | Фактичний акцизного доходу | мінімального нормативу | | Фактичний показник | Норматив ЄС (нижня межа) | | Фактичний акцизного доходу |
| Словенія | 82,82 | 47,21 | 60,00 | 57,0 | 72,4 | 175,50 | 106,00 | 90,00 | 60,4 | 51,3 |
| Румунія | 33,85 | 15,30 | 60,00 | 45,2 | 177,3 | 162,7592 | 97,8767 | 90,00 | 60,1 | 55,3 |
| Естонія | 52,73 | 26,08 | 60,00 | 49,5 | 113,8 | 162,00 | 112,10 | 90,00 | 69,2 | 55,6 |
| Польща | 53,05 | 28,15 | 60,00 | 53,1 | 113,1 | 158,356 | 97,8984 | 90,00 | 61,8 | 56,8 |
| Словачина | 84,80 | 39,01 | 60,00 | 46,0 | 70,8 | 153,17 | 94,7291 | 90,00 | 61,8 | 58,8 |
| Хорватія | ... | ... | 60,00 | ... | ... | 152,4216 | 91,5126 | 90,00 | 60,0 | 59,0 |
| Чехія | 62,71 | 29,47 | 60,00 | 47,0 | 95,7 | 148,2921 | 92,5906 | 90,00 | 62,4 | 60,7 |
| Латвія | 27,71 | 11,39 | 60,00 | 41,1 | 216,5 | 144,46 | 92,315 | 90,00 | 63,9 | 62,3 |
| Литва | 44,58 | 20,45 | 60,00 | 45,9 | 134,6 | 138,50 | 85,305 | 90,00 | 61,6 | 65,0 |
| Болгарія: | | | | | | | | | | |
| - сигарети з фільтром; | 41,07 | 19,92 | 60,00 | 48,5 | 146,1 | 125,7797 | 85,6018 | 90,00 | 68,1 | 71,6 |
| - сигарети без фільтра | 14,12 | 3,85 | | 27,3 | 424,9 | | | | | |
| У середньому | | | | | | | | | | |
| Постсоціалістичні країни | 55,52 | 27,89 | 60,00 | 49,16 | 122,38 | 154,45 | 95,72 | 90,00 | 62,17 | 58,83 |
| ЄС-13 | 71,14 | 38,20 | 60,00 | 50,98 | 108,70 | 167,43 | 103,81 | 90,00 | 62,12 | 55,64 |
| ЄС-15 | 183,49 | 108,24 | 60,00 | 58,47 | 37,31 | 284,54 | 177,78 | 90,00 | 61,91 | 33,77 |
| ЄС-28 | 133,56 | 77,11 | 60,00 | 55,14 | 69,04 | 230,16 | 143,43 | 90,00 | 62,01 | 43,93 |

Примітки. 1. Середні значення розраховані за 2004 р. з використанням даних по Болгарії виключно щодо сигарет із фільтром.

2. Наведено дані станом на 01.05.2004 (дату вступу в силу ряду постсоціалістичних країн до ЄС).

Складено за: [235; 236].

Зміна величини сукупного акцизного навантаження на сигарети у відносному вимірі (сукупної акцизної ставки) за групами країн ЄС

| Країни | 2004 | | | | 2017 | | | | | |
|---------------------|---|-----------------------------------|-------------|-----------------------------------|---|-------------|-----------------------------------|-------------|--------|--------|
| | Ціна сигарет найбільш популярної цінної категорії, €/1000 шт. | Сукупна акцизна ставка, % до ціни | | Середньо-зважена ціна, €/1000 шт. | Величина сукупної акцизної ставки в перерахунку на євро | | Сукупна акцизна ставка, % до ціни | | | |
| | | Фактичний показник | Норматив ЄС | | Фактичний показник | Норматив ЄС | Фактичний показник | Норматив ЄС | | |
| Країни ЄС-15 | | | | | | | | | | |
| Ірландія | 306,00 | 61,91 | 57,00 | 189,44 | 174,42 | 484,00 | 69,05 | 60,00 | 334,20 | 290,40 |
| Великобританія | 329,93 | 64,92 | 57,00 | 214,19 | 188,06 | 442,8068 | 67,30 | 60,00 | 298,01 | 265,68 |
| Франція | 250,00 | 64,00 | 57,00 | 160,00 | 142,50 | 337,75 | 64,13 | 60,00 | 216,60 | 202,65 |
| Нідерланди | 184,00 | 57,09 | 57,00 | 105,05 | 104,88 | 302,50 | 60,03 | 60,00 | 181,59 | 181,50 |
| Швеція | 206,38 | 49,87 | 57,00 | 102,92 | 117,64 | 294,7326 | 54,76 | 60,00 | 161,40 | 176,84 |
| Бельгія | 178,00 | 57,00 | 57,00 | 101,46 | 101,46 | 286,2906 | 60,74 | 60,00 | 173,89 | 171,77 |
| Фінляндія | 200,14 | 57,56 | 57,00 | 115,20 | 114,08 | 283,76 | 68,03 | 60,00 | 193,04 | 170,26 |
| Данія | 198,60 | 54,37 | 57,00 | 107,98 | 113,20 | 270,5035 | 59,71 | 60,00 | 161,52 | 162,30 |
| Німеччина | 189,47 | 60,42 | 57,00 | 114,48 | 108,00 | 266,98 | 58,47 | 60,00 | 156,10 | 160,19 |
| Італія | 103,29 | 58,00 | 57,00 | 59,91 | 58,88 | 233,00 | 58,70 | 60,00 | 136,77 | 139,80 |
| Люксембург | 124,00 | 58,31 | 57,00 | 72,30 | 70,68 | 225,56 | 54,80 | 60,00 | 123,61 | 135,34 |
| Австрія | 150,00 | 57,00 | 57,00 | 85,50 | 85,50 | 224,20 | 61,30 | 60,00 | 137,43 | 134,52 |
| Іспанія | 97,50 | 58,01 | 57,00 | 56,56 | 55,58 | 222,00 | 62,13 | 60,00 | 137,93 | 133,20 |
| Португалія | 110,00 | 61,73 | 57,00 | 67,90 | 62,70 | 206,68 | 59,67 | 60,00 | 123,33 | 124,01 |
| Греція | 125,00 | 57,50 | 57,00 | 71,88 | 71,25 | 187,30 | 70,05 | 60,00 | 131,20 | 112,38 |
| Країни ЄС-13 | | | | | | | | | | |
| Мальта | 157,38 | 61,10 | 57,00 | 96,16 | 89,71 | 262,63 | 64,14 | 60,00 | 168,45 | 157,58 |
| Кіпр | 141,16 | 59,05 | 57,00 | 83,35 | 80,46 | 215,00 | 59,58 | 60,00 | 128,10 | 129,00 |
| Угорщина | 71,86 | 58,34 | 57,00 | 41,92 | 40,96 | 177,6656 | 54,59 | 60,00 | 96,99 | 106,60 |

| Країни | 2004 | | | | 2017 | | | | | |
|--------------------------|--|-----------------------------------|-------------|---|-------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------|---|-------------|
| | Ціна сигарет найбільш популярної ценової категорії, €/1000 шт. | Сукупна акцизна ставка, % до ціни | | Величина сукупної акцизної ставки в перерахунку на євро | | Середньо-зважена ціна, €/1000 шт. | Сукупна акцизна ставка, % до ціни | | Величина сукупної акцизної ставки в перерахунку на євро | |
| | | Фактичний показник | Норматив ЄС | Фактичний показник | Норматив ЄС | | Фактичний показник | Норматив ЄС | Фактичний показник | Норматив ЄС |
| | | | | | | | | | | |
| Словенія | 82,82 | 57,00 | 57,00 | 47,21 | 47,21 | 175,50 | 60,40 | 60,00 | 106,00 | 105,30 |
| Румунія | 33,85 | 45,20 | 57,00 | 15,30 | 19,29 | 162,7592 | 60,14 | 60,00 | 97,88 | 97,66 |
| Естонія | 52,73 | 49,45 | 57,00 | 26,07 | 30,06 | 162,00 | 69,20 | 60,00 | 112,10 | 97,20 |
| Польща | 53,05 | 53,06 | 57,00 | 28,15 | 30,24 | 158,356 | 61,82 | 60,00 | 97,90 | 95,01 |
| Словаччина | 84,80 | 46,00 | 57,00 | 39,01 | 48,34 | 153,17 | 61,85 | 60,00 | 94,74 | 91,90 |
| Хорватія | ... | ... | 57,00 | ... | ... | 152,4216 | 60,04 | 60,00 | 91,51 | 91,45 |
| Чехія | 62,71 | 47,00 | 57,00 | 29,47 | 35,74 | 148,2921 | 62,44 | 60,00 | 92,59 | 88,98 |
| Латвія | 27,71 | 41,10 | 57,00 | 11,39 | 15,79 | 144,46 | 63,90 | 60,00 | 92,31 | 86,68 |
| Литва | 44,58 | 45,86 | 57,00 | 20,44 | 25,41 | 138,50 | 61,59 | 60,00 | 85,30 | 83,10 |
| Болгарія: | | | | | | | | | | |
| – сигарети з фільтром; | 41,07 | 48,50 | 57,00 | 19,92 | 23,41 | 125,7797 | 68,06 | 60,00 | 85,61 | 75,47 |
| – сигарети без фільтра | 14,12 | 27,27 | | 3,85 | 8,05 | | | | | |
| У середньому | | | | | | | | | | |
| Постсоціалістичні країни | 55,52 | 49,15 | 57,00 | 27,89 | 31,65 | 154,45 | 62,18 | 60,00 | 95,72 | 92,67 |
| ЄС-13 | 71,14 | 50,97 | 57,00 | 38,20 | 40,55 | 167,43 | 62,13 | 60,00 | 103,81 | 100,46 |
| ЄС-15 | 183,49 | 58,51 | 57,00 | 108,32 | 104,59 | 284,54 | 61,92 | 60,00 | 177,77 | 170,72 |
| ЄС-28 | 133,56 | 55,16 | 57,00 | 77,15 | 76,13 | 230,16 | 62,02 | 60,00 | 143,43 | 138,10 |

Примітки. 1. Середні значення розраховані за 2004 р. з використанням даних по Болгарії виключно щодо сигарет із фільтром.

2. У графі "фактичні показники" йдеться про фактичний рівень сукупного акцизного навантаження на сигарети в країні у відносному вимірі. У графі "норматив ЄС" – норматив ЄС щодо рівня сукупного акцизного навантаження на сигарети у відносному вимірі.

3. Наведено дані станом на 01.05.2004 (дату вступу ряду постсоціалістичних країн до ЄС).

Складено за: [235; 236].

Ставки акцизного податку на енергопродукти та електроенергію згідно з положеннями податкового законодавства країн – членів ЄС станом на 2016 р.

| Болгарія | | | |
|--|------------------|---------------|---|
| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
| | BGN | євро | |
| Неетилований бензин | 710 / 1000 л | 363 / 1000 л | Zakon za akcizite I danuchnite skladove, of 1 June 2006 |
| Неетилований бензин, у якому вміст біоетанолу $\geq 4\%$ | 688 / 1000 л | 352 / 1000 л | |
| Етилований бензин | 830 / 1000 л | 424 / 1000 л | |
| Газойль як моторне паливо | 646 / 1000 л | 330 / 1000 л | |
| Газойль для комерційного, промислового використання, опалення | 646 / 1000 л | 330 / 1000 л | |
| Газойль, в якому вміст біопалива $\geq 4\%$ | 596 / 1000 л | 305 / 1000 л | |
| Гас | 646 / 1000 л | 330 / 1000 л | |
| Важке дизельне паливо для опалення | 400 / 1000 кг | 205 / 1000 кг | |
| Машинне масло та інші машинні масла | 0 / 1000 л | 0 / 1000 л | |
| Зріджений газ як моторне паливо | 340 / 1000 кг | 174 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 0 / 1000 кг | 0 / 1000 кг | |
| Природний газ як моторне паливо, для промислового, комерційного використання | 0,85 / ГДж | 0,43 / ГДж | |
| Природний газ для опалення (комерційне використання) | 0,6 / ГДж | 0,3 / ГДж | |
| Природний газ для опалення (некомерційне використання) | 0 / ГДж | 0 / ГДж | |
| Вугілля та кокс | 0,6 / ГДж | 0,3 / ГДж | |
| Електроенергія | 2 / кВт/год | 1 / кВт/год | |

Джерело: [243]. Курс національної валюти до євро взято з [108].

| Чехія | | | |
|---|------------------|---------------|--|
| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
| | CZK | євро | |
| Неетилований бензин | 12840 / 1000 л | 473 / 1000 л | Zákon No. 353 of 26 September 2003, on excise taxes (č. 353 / 2003 Sb) |
| Етилований бензин | 13710 / 1000 л | 505 / 1000 л | |
| Газойль та гас | 10950 / 1000 л | 403 / 1000 л | |
| Важке дизельне паливо для опалення | 472 / 1000 кг | 17 / 1000 кг | |
| Дизельна суміш, яка містить не менше 30 % метилового ефіру ріпакової олії | 7665 / 1000 л | 282 / 1000 л | |
| Зріджений газ як моторне паливо | 3933 / 1000 кг | 145 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для промислового і комерційного застосування | 1290 / 1000 кг | 47 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 0 / 1000 кг | 0 / 1000 кг | |

Продовження додатка б

| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
|---|------------------|----------------|------------------|
| | CZK | євро | |
| Відпрацьоване масло | 660 / 1000 л | 24 / 1000 л | |
| Природний газ як моторне паливо | 19 / МВт/год | 0,7 / МВт/год | |
| Природний газ для опалення, промислового та комерційного використання | 8,5 / ГДж | 0,31 / ГДж | |
| Вугілля та кокс | 8,5 / ГДж | 0,31 / ГДж | |
| Електроенергія | 28,3 / МВт/год | 1,04 / МВт/год | |

Джерело: [244], [115]. Курс національної валюти до євро взято з [108].

Естонія

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|---------------------------------------|-----------------------------|---|
| Неетилований бензин | 465 / 1000 л | Alcohol, Tobacco, Fuel and Electricity Excise Duty Act 1 (RT I 2007, 45, 319 entry into force 01.01.2008) |
| Дизельне паливо | 448 / 1000 л | |
| Гас | 330,1 / 1000 л | |
| Легке дизельне паливо | 448 / 1000 л | |
| Газойль для спеціального використання | 127 / 1000 л | |
| Зріджений газ | 125,26 / 1000 кг | |
| Природний газ для опалення | 33,77 / 1000 м ³ | |
| Важке дизельне паливо | 58 / 1000 кг | |
| Вугілля і кокс | 0,93 / ГДж | |
| Нафтові сланці | 0,93 / ГДж | |
| Електроенергія | 4,47 / МВт/год | |

Джерело: [246]. Для проведення подальшого аналізу дані наведено за 2016 р. з 2017 р. в Естонії діють ставки згідно з даними [245].

Хорватія

| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
|---|------------------|-----------------|---------------------|
| | HRK | євро | |
| Неетилований бензин | 3860 / 1000 л | 505 / 1000 л | Zakon o trošarinama |
| Етилований бензин | 4500 / 1000 л | 589 / 1000 л | |
| Газойль як моторне паливо | 3060 / 1000 л | 401 / 1000 л | |
| Газойль для опалення | 423 / 1000 л | 55 / 1000 л | |
| Гас як моторне паливо | 2660 / 1000 л | 348 / 1000 л | |
| Гас для опалення | 1752 / 1000 л | 229 / 1000 л | |
| Важке дизельне паливо | 160 / 1000 кг | 21 / 1000 кг | |
| Зріджений газ як моторне паливо | 100 / 1000 кг | 13,09 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 100 / 1000 кг | 13,09 / 1000 кг | |
| Природний газ як моторне паливо | 0 / ГДж | 0 / ГДж | |
| Природний газ для опалення комерційного використання | 1,12 / ГДж | 0,15 / ГДж | |
| Природний газ для опалення та некомерційного використання | 2,25 / ГДж | 0,3 / ГДж | |

Продовження додатка 6

| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
|---|------------------|----------------|------------------|
| | HRK | євро | |
| Вугілля та кокс для комерційного використання | 2,30 / ГДж | 0,3 / ГДж | |
| Вугілля та кокс для некомерційного використання | 2,30 / ГДж | 0,3 / ГДж | |
| Електроенергія для комерційного використання | 3,75 / МВт/год | 0,49 / МВт/год | |
| Електроенергія для некомерційного використання | 7,50 / МВт/год | 0,98 / МВт/год | |
| Біопаливо | 0 | 0 | |

Джерело: [247]. Курс національної валюти до євро взято з [108].

| Кіпр | | |
|---|------------------------|--|
| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
| Нафтові масла | 479 / 1000 л | |
| Нафтові масла, частково очищені | 479 / 1000 л | |
| Пентани, гексани, гептани, октани, октадекани (CN 2901 10 00), бензол (CN 29 02 20 00) та змішані ізомери ксилолу (CN 2902 44 00) | 479 / 1000 л | |
| Неетилований бензин | 479 / 1000 л | |
| Бензин (коди CN 2710 11 31, 2710 11 51, 2710 11 59 та 2710 11 70) | 421 / 1000 л | |
| Газойль як моторне паливо (коди CN з 2710 19 41 до 2710 19 49) | 450 / 1000 л | The Excise Duties Law No. 91 (I) of 2004 Regulations, Orders and Notifications by the Excise Duties Law of 2004 |
| Газойль для опалення (коди CN з 2710 19 41 до 2710 19 49) | 124,73 / 1000 л | |
| Газойль для іншого використання (коди CN з 2710 19 41 до 2710 19 49) | 124,73 / 1000 л | |
| Гас як моторне паливо (коди CN 2710 19 21, 2710 19 25) | 450 / 1000 л | |
| Гас для опалення (коди CN 2710 19 21, 2710 19 25) | 124,73 / 1000 л | |
| Гас для іншого використання (коди CN 2710 19 21, 2710 19 25) | 124,73 / 1000 л | |
| Важке дизельне паливо (коди CN з 2710 19 61 до 2710 19 69) | 15 / 1000 кг | |
| Зріджений газ як моторне паливо (коди CN з 2711 12 11 до 2711 19 00) | 125 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення (коди CN з 2711 12 11 до 2711 19 00) | 0 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для іншого використання | 0 / 1000 кг | |
| Природний газ як моторне паливо (коди CN з 27 11 11 00 до 27 11 21 0) | 2,6 / ГДж | |
| Природний газ для опалення (коди CN з 27 11 11 00 до 27 11 21 0) | 2,6 / ГДж | |
| Природний газ для іншого використання | 2,6 / ГДж | |
| Вугілля та кокс для опалення (CN коди 2701, 2702 та 2704) | 0,31 / ГДж | |

Продовження додатка 6

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|--|------------------------|------------------|
| Вугілля та кокс для іншого використання (CN коди 2701, 2702 та 2704) Електроенергія (CN код 2716) | 0 / ГДж 0 / МВт/год | |

Джерело: [248].

Латвія

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|--|------------------------|--|
| Неетилований бензин | 436 / 1000 л | Law on Excise Duties, 8 December 1999 |
| Етилований бензин | 455,32 / 1000 л | |
| Газойль, гас | 341 / 1000 л | |
| Гас для промислового та комерційного використання та опалення | 56,91 / 1000 л | |
| Бензин з вмістом біоетанолу 5 % | 436 / 1000 л | |
| Бензин з вмістом біоетанолу 70–85 % | 131 / 1000 л | |
| Газойль з домішками біопалива | 341 / 1000 л | |
| Біопаливо (ріпакова олія та біодизельне паливо з неї) | 0 / 1000 л | |
| Важке дизельне паливо | 15,65 / 1000 кг | |
| Зріджений газ | 206 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 0 / 1000 кг | |
| Марковані мінеральні масла для опалення | 56,91 / 1000 л | |
| Марковані мінеральні масла (з біопаливом щонайменше 5 %) для опалення | 21,34 / 1000 л | |
| Газойль для сільськогосподарського виробництва, лісового та рибного господарства | 50 / 1000 л | |
| Природний газ як моторне паливо | 2,67 / ГДж | |
| Природний газ для промислового, комерційного використання та опалення | 0,46 / ГДж | |
| Вугілля та кокс для опалення (комерційне використання) | 0,3 / ГДж | |
| Вугілля та кокс для опалення (некомерційне використання) | 0,3 / ГДж | |
| Електроенергія | 1,017 / МВт/год | |

Джерело: [249].

Литва

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|---------------------------|------------------------|---|
| Неетилований бензин | 434,43 / 1000 л | Law on Excise Duties No. IX-569 on 1 July 2002 |
| Етилований бензин | 579,24 / 1000 л | |
| Гас | 330,17 / 1000 л | |
| Газойль як моторне паливо | 330,17 / 1000 л | |
| Газойль для опалення | 21,14 / 1000 л | |

Продовження додатка 6

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|--|------------------------|--|
| Газойль для сільськогосподарського виробництва та рибного господарства | 21 / 1000 л | Law Amending the Law on Excise Duties No. IX-1987 on 29 January 2004 |
| Важке дизельне паливо | 15,06 / 1000 кг | |
| Зріджений газ | 304,10 / 1000 кг | |
| Природний газ як моторне паливо та для промислового та комерційного використання | 6,56 / ГДж | |
| Природний газ для опалення (комерційне використання) | 0,15 / ГДж | |
| Природний газ для опалення (некомерційне використання) | 0,3 / ГДж | |
| Природний газ для міських і приміських автобусів | 0 / ГДж | |
| Електроенергія для комерційного використання | 0,52 / МВт/год | |
| Електроенергія для іншого використання | 1,01 / МВт/год | |
| Вугілля для опалення (комерційне використання) | 0,15 / ГДж | |
| Вугілля для опалення (некомерційне використання) | 0,3 / ГДж | |

Джерело: [250].

Угорщина

| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
|--|----------------------|------------------|--------------------|
| | HUF | євро | |
| Мінеральне масло в залежності від типу мінерального масла | 7000–124000 / 1000 л | 224–396 / 1000 л | Act CXXVII of 2003 |
| | 12725–95800 / 1000 л | 40–306 / 1000 л | |
| Неетилований бензин (коди CN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 та 2710 11 49) | 120000 / 1000 л | 384 / 1000 л | |
| Газойль (коди CN 2710 19 41, 2710 19 45 та 2710 19 49) для промислового використання та опалення | 110350 / 1000 л | 353 / 1000 л | |
| Газойль (код CN 2710 19 41) як моторне паливо | 110350 / 1000 л | 353 / 1000 л | |
| Паливні мастила (код CN 2710 19 69) | 4655 / 1000 кг | 14,9 / 1000 кг | |
| Паливні мастила (код CN 2710 19 61) як моторне паливо | 116000 / 1000 кг | 371 / 1000 кг | |
| Зріджений газ як моторне паливо | 95800 / 1000 кг | 306 / 1000 кг | |
| Природний газ | 823,53 / ГДж | 2,63 / ГДж | |
| | 93,5 / ГДж | 0,3 / ГДж | |
| Електроенергія | 310,5 / МВт/год | 1 / МВт/год | |
| Вугілля | 93 / 1000 кг | 0,3 / 1000 кг | |

Джерело: [115; 251; 252; 253]. Курс національної валюти до євро взято з [108]. Для проведення подальшого аналізу дані наведено за 2016 р. 3 2017 р. в Угорщині діють ставки згідно з даними, розміщеними на сайті PwC за адресою: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hungary-Corporate-Other-taxes>.

Мальта

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | | Законодавча база |
|--|------------------------|---------------|--|
| | PLN | євро | |
| Етилований бензин | 678,18 / 1000 л | | The Excise Duty Act – Chapter 382 of the Laws of Malta |
| Неетилований бензин | 549,38 / 1000 л | | |
| Газойль для опалення та суміші з біодизельним паливом в залежності від вмісту сірки | 472,4 / 1000 л | | |
| Газойль як моторне паливо та суміші з біодизельним паливом для комерційного використання на морі для внутрішнього судноплавства між Мальтою і Гоцо | 232,09 / 1000 л | | |
| Біодизель | 172,09 / 1000 л | 21,2 / 1000 л | |
| Важке дизельне пальне (коди з CN 2710 19 62 до 2710 19 68, з 2710 20 31 до 2710 20 39) | 472,4 / 1000 кг | | |
| Природний газ як моторне паливо | 39 / 1000 л | | |
| Природний газ для комерційного та промислового використання | 0 / ГДж | | |
| Природний газ для опалення | 2,60 / ГДж | | |
| Зріджений газ (коди CN з 2711 12 до 2711 13), крім опалення | 0,84 / ГДж | | |
| Зріджений газ (коди CN з 2711 12 до 2711 13) для опалення | 125 / 1000 кг | | |
| Гас | 38,94 / Гдж | | |
| Нафтові масла | 472,4 / 1000 л | | |
| Електроенергія | 0,25 / 1000 кг | | |
| Вугілля та кокс | 1,5 / 1000 кВт | | |
| | 0,3 / ГДж | | |

Джерело: [254].

Польща

| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
|--|------------------|---------------|---------------------------------------|
| | PLN | євро | |
| Неетилований бензин | 1669 / 1000 л | 393 / 1000 л | ACT on Excise Duty of 6 December 2008 |
| Газойль як моторне паливо, для промислового та комерційного виробництва | 1459 / 1000 л | 344 / 1000 л | |
| Газойль для опалення | 232 / 1000 л | 55 / 1000 л | |
| Гас як моторне паливо, для промислового та комерційного використання | 1822 / 1000 л | 429 / 1000 л | |
| Гас для опалення | 1446 / 1000 л | 341 / 1000 л | |
| | 1822 / 1000 л | 429 / 1000 л | |
| | 232 / 1000 л | 55 / 1000 л | |
| Важке дизпаливо для опалення | 64 / 1000 л | 15 / 1000 л | |
| Зріджений газ як моторне паливо, для промислового та комерційного використання | 829 / 1000 кг | 195 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 1,28 / 1000 кг | 0,3 / 1000 кг | |

Продовження додатка 6

| Підакцизний товар | Податкова ставка | | Законодавча база |
|--|-----------------------------|---------------------------------|------------------|
| | PLN | євро | |
| Природний газ як моторне паливо, для промислового та комерційного використання | 10,54 / ГДж | 2,48 / ГДж | |
| Природний газ для опалення | 1,28 / ГДж | 0,3 / ГДж | |
| Вугілля та кокс | 1,28 / ГДж | 0,3 / ГДж | |
| Електроенергія для комерційного використання | 20 / МВт/год 3 / Мвт/год | 4,71 / МВт/год 0,7 / Мвт/год | |

Джерело: [115; 255]. Курс національної валюти до євро взято з [108].

Румунія

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|--|---------------------------|--|
| Етилований бензин | 491,19 / 1000 л | Law no. 227/2015 regarding the Fiscal Code Act on Excise Tax of 23 January 2004 |
| Неетилований бензин | 429,59 / 1000 л | |
| Газойль | 400,395 / 1000 л | |
| Важке дизельне паливо | 15 / 1000 кг | |
| Зріджений газ як моторне паливо | 128,26 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 113,5 / 1000 кг | |
| Природний газ як моторне паливо | 2,6 / ГДж | |
| Природний газ для комерційного використання | 0,17 / ГДж | |
| Природний газ для некомерційного використання | 0,32 / ГДж | |
| Гас як моторне паливо | 445,9 / 1000 л | |
| Гас для опалення | 375,9 / 1000 л | |
| Вугілля і кокс для комерційного використання | 0,15 / ГДж | |
| Вугілля і кокс для некомерційного використання | 0,3 / ГДж | |
| Електроенергія для комерційного використання | 0,5 / МВт/год | |
| Електроенергія для некомерційного використання | 1 / МВт/год | |

Джерело: [256].

Словенія

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|--|---------------------------|--|
| Бензин як моторне паливо | 421,61 / 1000 л | Excise Duty Act which is harmonized with the EU legislation. July 1st 1999 |
| Етилований бензин з вмістом свинцю вище 0,013 г / л | 421,61 / 1000 л | |
| Неетилований бензин з вмістом свинцю до 0,013 г / л і з октановим числом менше, ніж 98 | 486,06 / 1000 л | |
| Неетилований бензин з вмістом свинцю до 0,013 г / л і з октановим числом 98 або більше | 486,06 / 1000 л | |
| Газойль як моторне паливо (коди CN з 2710 19 41 до 2710 19 49) | 409,98 / 1000 л | |

Закінчення додатка 6

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|--|---------------------------|---------------------|
| Газойль для опалення (коди CN з 2710 19 41 до 2710 19 49) | 105,8 / 1000 л | |
| Зріджений газ як моторне паливо | 127,5 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 0 / 1000 кг | |
| Метан як моторне паливо | 134,37 / 1000 кг | |
| Метан для опалення | 0 / 1000 кг | |
| Природний газ як моторне паливо | 3,45 / ГДж | |
| Природний газ для опалення | 1,42 / ГДж | |
| Гас як моторне паливо | 330 / 1000 л | |
| Гас для опалення | 21 / 1000 л | |
| Газойль (коди CN з 2710 до 19 61 2710 19 69 і 2710 19 99) | 15,02 / 1000 кг | |
| Тверде паливо (коди CN 2701, 2702 і 2704) | 0,29 / ГДж | |
| Електроенергія (код CN 2716 00 00) для комерційного використання | 3,05 / МВт/год | |
| Електроенергія (код CN 2716 00 00) для некомерційного використання | 3,05 / МВт/год | |

Джерело: [257].

Словаччина

| Підакцизний товар | Податкова ставка, євро | Законодавча база |
|---|---|--|
| Бензин, залежно від типу і вмісту біогенної речовини | 550,52 / 1000 л 514,50 / 1000 л 597,49 / 1000 л | Excise Duty Act which is harmonized with the EU legislation. July 1st 1999 |
| Гас | 481,31 / 1000 л | |
| Газойль (дизельне паливо), залежно від типу і вмісту біогенної речовини | 386,40 / 1000 л 368 / 1000 л | |
| Паливні мастила | 111,50 / 1000 кг | |
| Мастила та інші масла з кінематичною в'язкістю до 10 мм ² /с при температурі 40 °С | 100 / 1000 кг | |
| Мастила та інші масла з кінематичною в'язкістю більше 10 мм ² /с при температурі 40 °С | 0 / 1000 кг | |
| Зріджений газ як моторне паливо | 182 / 1000 кг | |
| Зріджений газ для опалення | 0 / 1000 кг | |
| Природний газ як моторне паливо | 9,36 / МВт/год | |
| Природний газ для опалення | 1,32 / МВт/год | |
| Вугілля | 10,62 / 1000 кг | |
| Електроенергія | 1,32 / МВт/год | |

Джерело: [258].

Переговори щодо вступу в ЄС. Глава 10 Acquis communautaire. Перехідні положення та відступи

| Перехідні положення та відступи | |
|---------------------------------|--|
| Болгарія | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в липні 2001 р.; <i>закрито</i> в грудні 2004 р. (попередньо закрито в травні 2002 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • порогова величини обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 25 000 євро; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень; • спеціальний режим оподаткування акцизами алкогольних напоїв, вироблених шляхом дистиляції фруктів (плодів) власниками зазначеної сировини для особистого споживання; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2009 р. |
| Кіпр | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в листопаді 1999 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в квітні 2002 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 15 600 євро; • нульова ставка ПДВ на харчові продукти до 31 грудня 2007 р.; • нульова ставка ПДВ на фармацевтичну продукцію до 31 грудня 2007 р.; • знижена ставка ПДВ для ресторанів до 31 грудня 2007 р.; • звільнення від ПДВ поставок земель забудови; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень |
| Чехія | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в листопаді 1999 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в грудні 2001 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 35 000 євро; • знижена ставка ПДВ на опалення до 31 грудня 2007 р.; • знижена ставка ПДВ на будівництво до 31 грудня 2007 р.; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2007 р.; • спеціальний режим оподаткування акцизами алкогольних напоїв, вироблених шляхом дистиляції фруктів (плодів) власниками зазначеної сировини для особистого споживання; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень |
| Естонія | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в листопаді 1999 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в червні 2002 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • знижена ставка ПДВ на опалення до 31 грудня 2007 р.; • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 16 000 євро; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2009 р.; • повне узгодження з положеннями Директиви про материнські та дочірні компанії (parent-subsidiary directive) до 31 грудня 2008 р.; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень |

| | Перехідні положення та відступи |
|----------|---|
| Угорщина | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в листопаді 1999 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в червні 2001 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • знижена ставка ПДВ на опалення до 31 грудня 2007 р.; • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 35 000 євро; • знижена ставка ПДВ на електроенергію, газ впродовж одного року після вступу до ЄС; • знижена ставка ПДВ для ресторанів до 31 грудня 2007 р.; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень; • спеціальний режим оподаткування акцизами алкогольних напоїв, вироблених шляхом дистиляції фруктів (плодів) власниками зазначеної сировини для особистого споживання; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2008 р. |
| Латвія | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в травні 2001 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в червні 2002 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 17 200 євро; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2009 р.; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень; • звільнення від сплати ПДВ роялті; • знижена ставка ПДВ на опалення до 31 грудня 2004 р. |
| Литва | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в травні 2001 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в березні 2002 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 29 000 євро; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2009 р.; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень |
| Польща | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в листопаді 1999 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в березні 2002 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • нульова ставка ПДВ на книги до 31 грудня 2007 р.; • знижена ставка ПДВ для ресторанів до 31 грудня 2007 р.; • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 10 000 євро; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2008 р.; • знижені ставки акцизів на екологічні види палива впродовж одного року після вступу в ЄС; • знижена ставка ПДВ на будівництво до 31 грудня 2007 р.; • супер-знижена ставка ПДВ для поставок товарів і послуг, призначених для використання в сільськогосподарському виробництві, за винятком засобів виробництва на кшталт машин до 30 квітня 2008 р.; |

| | Перехідні положення та відступи |
|------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> • супер-знижена ставка ПДВ на харчові продукти до 30 квітня 2008 р.; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень |
| Румунія | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в жовтні 2001 р.; <i>закрито</i> в грудні 2004 р. (попередньо закрито в червні 2003 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 35 000 євро; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень; • спеціальний режим оподаткування акцизами алкогольних напоїв, вироблених шляхом дистиляції фруктів (плодів) власниками зазначеної сировини для особистого споживання; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2009 р. |
| Словаччина | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в червні 2001 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в березні 2002 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • знижена ставка ПДВ на опалення до 31 грудня 2008 р.; • знижена ставка ПДВ на будівництво до 31 грудня 2007 р.; • знижена ставка ПДВ на електроенергію, газ впродовж одного року після вступу в ЄС; • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 35 000 євро; • нижчі ставки акцизів на сигарети до 31 грудня 2008 р.; • спеціальний режим оподаткування акцизами алкогольних напоїв, вироблених шляхом дистиляції фруктів (плодів) власниками зазначеної сировини для особистого споживання; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень |
| Словенія | <p>Главу 10 Acquis: <i>відкрито</i> в листопаді 1999 р.; <i>закрито</i> в грудні 2002 р. (попередньо закрито в грудні 2001 р.).</p> <p>Перехідні положення:</p> <ul style="list-style-type: none"> • знижена ставка ПДВ на будівництво до 31 грудня 2007 р.; • знижена ставка ПДВ для ресторанів до 31 грудня 2007 р.; • порогова величина обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств (МСП) на рівні 25 000 євро; • звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень |

Складено за: [134].

Енергонеосії, що оподатковуються акцизним податком в ЄС і в Україні

| ЄС CN code | Україна | | Назва товарної групи |
|----------------|--|--|---|
| | Код згідно з УКТ ЗЕД | | |
| з 1507 по 1518 | - | | Олії рослинні (соєва, арахісова, соняшникова, оливкова, пальмова тощо); жири, масла і олії, тваринні або рослинні та їх фракції; маргарин; харчові суміші або продукти з тваринних і рослинних жирів, масел та олій |
| 2701, 2702 | - | | Вугілля кам'яне, лігніт, буре вугілля |
| з 2704 по 2706 | - | | Кокс і напівкокс, газ кам'яновугільний, водяний, генераторний і аналогічні види газів, смоли кам'яновугільні і буровугільні або торф'яні та інші мінеральні смоли |
| 2707 | 2707 (крім: 2707 40, 2707 91, 2707 99) | | Масла та інші продукти високотемпературної перегонки кам'яновугільних смол; аналогічні продукти, в яких ароматичні складові переважають за масою неароматичні |
| 2708, 2709 | - | | Пек або кокс пековий, нафта або нафтопродукти сирі, одержані з бітумінозних порід |
| 2710 | 2710 (крім: з 2710 19 71 00 по 2710 19 99 00, 2710 20 90 00, 2710 91 00, 2710 99 00) | | Нафта або нафтопродукти, одержані з бітумінозних порід (мінералів), крім сирих; продукти, в іншому місці не зазначені, з вмістом 70 мас. % або більше нафти чи нафтопродуктів |
| 2711 | 2711 (крім: 2711 21 00 00, 2711 29 00 00) | | Гази нафтові та інші вуглеводні в газоподібному стані |
| з 2712 по 2715 | - | | Вазелін нафтовий (петролатум); парафін, озокерит, віск нафтовий, інші мінеральні воски; кокс нафтовий, бітум нафтовий та інші залишки від переробки нафти або нафтопродуктів; бітум і асфальт, природні; асфальти та асфальтові породи; суміші бітумінозні на основі природного асфальту або природного бітуму, нафтового бітуму, мінеральних смол чи пеку мінеральних смол |

Закінчення додатка 8

| ЄС CN code | Україна | | Назва товарної групи |
|---------------|--|--|--|
| | Код згідно з УКТ ЗЕД | | |
| 2901 | 2901 10 00 00 | | Вуглеводні ациклічні |
| 2902 | - | | Вуглеводні циклічні |
| - | 2905 11 00 00 | | Метанол технічний (метиловий спирт) |
| - | 2909 19 10 00, 2909 19 90 10, 2909 19 90 20, 2909 19 90 90 | | Інші ефіри прості, ефіроспирти, ефірофеноли, ефіроспиртофеноли, пероксиди спиртів, пероксиди простих ефірів, пероксиди кетонів (визначеного або невизначеного хімічного складу) та їх галогеновані, сульфоновані, нітровані або нітрозовані похідні, крім диетилпоного ефіру |
| 3403 | - | | Мастильні матеріали (включаючи мастильно-охолоджувальні емульсії для різальних інструментів, засоби для полегшення вигинчування болтів або гайок, засоби для видалення іржі або антикорозійні засоби та засоби для полегшення видалення з форм) |
| 3811 | 3811 (крім: 3811 21 00 00, 3811 29 00 00) | | Антидетонатори, антиоксиданти, інібітори смолоутворення, загусники, антикорозійні препарати та інші готові присадки, добавки для нафтопродуктів (включаючи бензин) або для інших рідин |
| 3817 | - | | Алкілбензоли змішані та алкілнафталіни змішані |
| 3824 90 99 | 3824 90 97 10 | | Паливо моторне альтернативне |
| - | 3826 (3826 00 10 00, 3826 00 90 00) | | Біодизель та його суміші (що не містять або містять менш як 70 мас. % нафти або нафтопродуктів, одержаних з бітумінозних порід) на основі моноалкільних складних ефірів жирних кислот |

Складено за: [155, ст. 2; 139, пп. 215.3.4 ст. 215]; [259].

Частка акцизів у ВВП у країнах ЄС, 2015 р.

| Країни | Акцизи на тютюнові вироби | | Акцизи на спирт та алкогольні напої | | Акцизи на енергопродукти та електроенергію | | Разом акцизів, млрд євро | Частка акцизів у ВВП, % |
|------------|---------------------------|----------------------------|-------------------------------------|----------------------------|--|----------------------------|--------------------------|-------------------------|
| | Обсяг, млрд євро | Частка у загальній сумі, % | Обсяг, млрд євро | Частка у загальній сумі, % | Обсяг, млрд євро | Частка у загальній сумі, % | | |
| Бельгія | 2,30 | 28,54 | 0,78 | 9,68 | 4,98 | 61,79 | 8,06 | 1,96 |
| Болгарія | 1,06 | 46,09 | 0,14 | 6,09 | 1,10 | 47,83 | 2,30 | 5,08 |
| Чехія | 1,84 | 34,26 | 0,44 | 8,19 | 3,09 | 57,54 | 5,37 | 3,22 |
| Данія | 1,04 | 17,05 | 0,51 | 8,36 | 4,55 | 74,59 | 6,10 | 2,24 |
| Німеччина | 14,90 | 23,18 | 3,19 | 4,96 | 46,19 | 71,86 | 64,28 | 2,12 |
| Естонія | 0,18 | 20,93 | 0,21 | 24,42 | 0,47 | 54,65 | 0,86 | 4,25 |
| Греція | 2,37 | 33,19 | 0,38 | 5,32 | 4,39 | 61,48 | 7,14 | 4,06 |
| Іспанія | 7,15 | 31,74 | 1,17 | 5,19 | 14,21 | 63,07 | 22,53 | 2,09 |
| Франція | 11,33 | 26,97 | 3,26 | 7,76 | 27,42 | 65,27 | 42,01 | 1,93 |
| Хорватія | 0,55 | 32,54 | 0,12 | 7,10 | 1,02 | 60,36 | 1,69 | 3,85 |
| Ірландія | 1,08 | 22,69 | 1,14 | 23,95 | 2,54 | 53,36 | 4,76 | 1,86 |
| Італія | 10,76 | 24,59 | 1,27 | 2,90 | 31,73 | 72,51 | 43,76 | 2,66 |
| Кіпр | 0,19 | 32,76 | 0,03 | 5,17 | 0,36 | 62,07 | 0,58 | 3,29 |
| Латвія | 0 | ... | 0,15 | ... | ... | ... | ... | ... |
| Литва | 0,26 | 22,81 | 0,26 | 22,81 | 0,62 | 54,39 | 1,14 | 3,05 |
| Люксембург | 0,47 | 35,88 | 0,04 | 3,05 | 0,80 | 61,07 | 1,31 | 2,50 |
| Угорщина | 0,71 | 23,28 | 0,27 | 8,85 | 2,07 | 67,87 | 3,05 | 2,78 |
| Мальта | 0,08 | 32,00 | 0,02 | 8,00 | 0,15 | 60,00 | 0,25 | 2,69 |
| Нідерланди | ... | ... | 1,13 | ... | ... | ... | ... | ... |
| Австрія | 1,78 | 24,59 | 0,33 | 4,56 | 5,13 | 70,86 | 7,24 | 2,13 |
| Польща | 4,14 | 29,28 | 2,59 | 18,32 | 7,41 | 52,40 | 14,14 | 3,29 |
| Португалія | 1,24 | 35,03 | 0,18 | 5,08 | 2,12 | 59,89 | 3,54 | 1,97 |
| Румунія | 1,93 | 35,35 | 0,26 | 4,76 | 3,27 | 59,89 | 5,46 | 3,41 |

Закінчення додатка 9

| Країни | Акцизи на тютюнові вироби | | Акцизи на спирт та алкогольні напої | | Акцизи на енергопродукти та електроенергію | | Разом акцизів, млрд євро | Частка акцизів у ВВП, % |
|----------------------|---------------------------|----------------------------|-------------------------------------|----------------------------|--|----------------------------|--------------------------|-------------------------|
| | Обсяг, млрд євро | Частка у загальній сумі, % | Обсяг, млрд євро | Частка у загальній сумі, % | Обсяг, млрд євро | Частка у загальній сумі, % | | |
| Словенія | 0,42 | 26,25 | 0,11 | 6,88 | 1,07 | 66,88 | 1,6 | 4,14 |
| Словацька Республіка | 0,66 | 31,28 | 0,27 | 12,80 | 1,18 | 55,92 | 2,11 | 2,68 |
| Фінляндія | 0,87 | 13,30 | 1,36 | 20,80 | 4,31 | 65,90 | 6,54 | 3,12 |
| Швеція | 0,98 | 10,21 | 1,50 | 15,63 | 7,12 | 74,17 | 9,60 | 2,15 |
| Великобританія | 12,56 | 19,59 | 14,44 | 22,52 | 37,13 | 57,90 | 64,13 | 2,49 |
| <i>У середньому:</i> | | | | | | | | |
| ЄС-28 | | 27,44 | | 10,51 | | 62,06 | | 2,89 |
| ЄС-15 | | 24,75 | | 9,98 | | 65,27 | | 2,38 |
| ЄС-13 | | 29,11 | | 11,12 | | 58,32 | | 3,48 |

Складено та розраховано за: [262; 263; 264; 205].

Додаток 10
Ставки податку на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну

| | 2010 | | 2011 | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | | 2016 | | 2017 | |
|---|-----------------------------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|
| | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку | Ставка податку |
| Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | специфічна, грн / 1 кг (нетто) | агвалорна, % | специфічна, грн | агвалорна, % | специфічна, грн | агвалорна, % | специфічна, грн | агвалорна, % | специфічна, грн | агвалорна, % | специфічна, грн | агвалорна, % | специфічна, грн | агвалорна, % | специфічна, грн | агвалорна, % |
| Тютюнова сировина. Тютюнові відходи, грн / 1 кг (нетто) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 285,60 | 285,60 | 399,84 | 399,84 | 559,78 | 559,78 |
| Сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, та сигарили (тонкі сигари), з вмістом тютюну грн / 1 кг (нетто) | 60,0 ² | 20 | 149,66 | 172,11 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 285,60 | 285,60 | 399,84 | 399,84 | 559,78 | 559,78 |
| Сигарети без фільтра, цигарки, грн / 1000 шт. | 35,0 | 20 | 43,03 | 49,48 | 72,70 | 72,70 | 72,70 | 72,70 | 72,70 | 72,70 | 227,33 | 227,33 | 318,26 | 318,26 | 445,56 | 445,56 |
| Сигарети з фільтром, грн / 1000 шт. | 60,0 | 20 | 96,21 | 110,64 | 162,60 | 162,60 | 162,60 | 162,60 | 162,60 | 162,60 | 227,33 | 227,33 | 318,26 | 318,26 | 445,56 | 445,56 |
| Тютюн та замінники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн "гомолізований" або "відновлений"; тютюнові екстракти та есенції, грн / 1 кг (нетто) | 25,0 | 20 | 53,45 | 61,47 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 285,60 | 285,60 | 399,84 | 399,84 | 559,78 | 559,78 |
| Тютюн для куріння, з вмістом або без вмісту замінників у будь-якій пропорції, грн / 1 кг (нетто) | 35,0 | 20 | 74,83 | 86,05 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | - | - | - | - | - | - |

Закінчення додатка 10

| Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | 2010 | | 2011 | | 2012 | | 2013 | | 2014 | | 2015 | | 2016 | | 2017 | |
|--|-------------------|-----------------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|
| | Ставка податку | специфічна, грн / 1 кг (нетто) | Ставка податку | специфічна, грн | Ставка податку | специфічна, грн | Ставка податку | специфічна, грн | Ставка податку | специфічна, грн | Ставка податку | специфічна, грн | Ставка податку | специфічна, грн | Ставка податку | специфічна, грн |
| Жувальний і нюхальний тютюн, грн / 1 кг (нетто) | 10,0 | 20 | 21,38 | | 24,59 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | 217,60 | | | | | | |

¹ Вагою нетто вважається вага товару (продукції) без ураховання ваги будь-якої тари чи упаковки. У разі якщо складовими частинами (елементами) піддакцизного товару (продукції) є сукупно піддакцизни товари (продукції) та інші види продукції, для цілей оподаткування акцизним податком враховувано підлягає лише вага тих складових частин (елементів), які належать до піддакцизних товарів (продукції).

² За 100 шт.

Примітка. Наведено дані станом на початок кожного року.

Джерело: [139, стаття 215].

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку з тютюнових виробів

| Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--|---|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | Сигарети без фільтра, цигарки, грн / 1000 шт. | 50,0 | 61,47 | 70,69 | 95,40 | 95,40 | 304,11 | 425,75 |
| Сигарети з фільтром, грн / 1000 шт. | 100,0 | 160,35 | 184,40 | 217,60 | 217,60 | 304,11 | 425,75 | 596,05 |

Примітка. Наведено дані станом на початок кожного року.

Джерело: [139, стаття 215].

Ставки податку на палъне

| Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Ставка акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) | | | | | | | |
|--|---|------|------|------|------|------|--------|--------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| Суміші ароматичних вуглеводнів, з яких 65 % об'ємних одиниць або більше (включаючи втрати) переганяється при температурі до 250 °С за методом, визначеним згідно з ASTM D 86, <i>євро / 1000 л</i> | - | - | - | - | - | - | 171,50 | 213,50 |
| Легкі дистилляти: | | | | | | | | |
| для специфічних процесів переробки, <i>євро / 1000 кг</i> | 12 | 17 | 182 | 182 | 182 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| для хімічних перетворень у процесах, крім зазначених у товарних підкатегоріях 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90, <i>євро / 1000 кг</i> | 12 | 17 | 182 | 182 | 182 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| Бензини спеціальні: | | | | | | | | |
| уайт-спірит, <i>євро / 1000 кг</i> | 12 | 17 | 182 | 182 | 182 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| інші спеціальні бензини, <i>євро / 1000 кг</i> | 20 | 182 | 198 | 198 | 198 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| Бензини моторні: | | | | | | | | |
| бензини авіаційні, <i>євро / 1000 кг</i> | 20 | 28 | 30 | 30 | 30 | 32 | 27,00 | 27,00 |
| бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше: | | | | | | | | |
| із вмістом не менш як 5 мас. % біотанолу або не менш як 5 мас. % етил-трет-бутилового ефіру або їх суміші, <i>євро / 1000 кг</i> | 110 | 182 | 198 | 198 | 198 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| інші бензини, <i>євро / 1000 кг</i> | 110 | 182 | 198 | 198 | 198 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| Інші нафтопродукти, <i>євро / 1000 кг</i> | 110 | 182 | 198 | 198 | 198 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| із вмістом свинцю більш як 0,013 г/л, <i>євро / 1000 л</i> | 20 | 28 | 30 | 30 | 30 | 30 | 27,00 | 27,00 |
| Паливо для реактивних двигунів, <i>євро / 1000 кг</i> | 20 | 182 | 198 | 198 | 198 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| Інші легкі дистилляти, <i>євро / 1000 кг</i> | | | | | | | | |
| Середні дистилляти: | | | | | | | | |
| для специфічних процесів переробки, <i>євро / 1000 кг</i> | 20 | 28 | 182 | 182 | 182 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| для хімічних перетворень у процесах, не зазначених у товарній категорії 2710 19 11, <i>євро / 1000 кг</i> | 12 | 17 | 182 | 182 | 182 | 202 | 171,50 | 213,50 |
| інші середні дистилляти, <i>євро / 1000 кг</i> | 20 | | | | | | | |

Продовження додатка 11

| Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Ставка акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) | | | | | | | |
|--|---|------|------|------|------|------|--------|--------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| Гас: | 12 | 17 | 19 | 19 | 19 | 23 | 21,00 | 21,00 |
| паливо для реактивних двигунів, євро / 1000 кг | 20 | 28 | 182 | 182 | 182 | 202 | 183,00 | 183,00 |
| інший гас, євро / 1000 кг | 20 | 28 | 182 | 182 | 182 | 202 | 183,00 | 183,00 |
| Інші середні дистилати, євро / 1000 кг | | | | | | | | |
| Важкі дистилати (газойль) з вмістом сірки, євро / 1000 кг: | | | | | | | | |
| більш як 0,2 мас. % | 65 | 90 | 98 | 98 | 98 | 132 | 125,5 | 139,50 |
| більш як 0,035 мас. %, але не більш як 0,2 мас. % | 50 | 69 | 75 | 75 | 75 | 132 | 125,5 | 139,50 |
| більш як 0,005 мас. %, але не більш як 0,035 мас. % | 45 | 62 | 68 | 68 | 68 | 132 | 125,5 | 139,50 |
| не більш як 0,005 мас. % | 30 | 42 | 46 | 46 | 46 | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 19 31 01 | | | | | | | | |
| ----- не більш як 0,001 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 19 31 10 | | | | | | | | |
| ----- більш як 0,001 мас. %, але не більш як 0,005 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 19 35 01 | | | | | | | | |
| ----- не більш як 0,001 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 19 35 10 | | | | | | | | |
| ----- більш як 0,001 мас. %, але не більш як 0,005 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 19 43 00 | | | | | | | | |
| ----- не більш як 0,001 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 19 46 00 | | | | | | | | |
| ----- більш як 0,001 мас. %, але не більш як 0,002 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 19 47 10 | | | | | | | | |
| ----- більш як 0,002 мас. %, але не більш як 0,005 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 20 11 00 | | | | | | | | |
| ----- більш як 0,001 мас. %, але не більш як 0,002 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |
| 2710 20 15 00 | | | | | | | | |
| ----- більш як 0,001 мас. %, але не більш як 0,002 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 100 | 95,00 | 139,50 |

| Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Ставка акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) | | | | | | | |
|--|---|------|------|------|------|------|--------|--------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| 2710 19 31 20 | | | | | | | | |
| -----більш як 0,005 мас. %, але не більш як 0,035 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 19 31 30 | | | | | | | | |
| -----більш як 0,035 мас. %, але не більш як 0,2 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 19 31 40 | | | | | | | | |
| -----більш як 0,2 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 19 35 20 | | | | | | | | |
| -----більш як 0,005 мас. %, але не більш як 0,035 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 19 35 30 | | | | | | | | |
| -----більш як 0,035 мас. %, але не більш як 0,2 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 19 35 40 | | | | | | | | |
| -----більш як 0,2 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 19 47 90 | | | | | | | | |
| -----інші, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 19 48 00 | | | | | | | | |
| -----більш як 0,1 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 20 17 00 | | | | | | | | |
| --- більш як 0,002 мас. %, але не більш як 0,1 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| 2710 20 19 00 | | | | | | | | |
| --- більш як 0,1 мас. %, євро / 1000 л | | | | | | 132 | 125,50 | 139,50 |
| Тільки паливо пічне побутове, євро / 1000 л | | | | | | | | |
| Паливо рідке (мазут) для специфічних процесів переробки (2710 19 51 00), євро / 1000 л | 42 | 46 | 46 | 46 | 46 | 102 | 97,00 | 139,50 |
| Паливо рідке (мазут) для хімічних перетворень у процесах, крім зазначених у товарній підкатегорії 2710 19 51 00, євро / 1000 л | - | - | - | 46 | 46 | 102 | 97,00 | 139,50 |
| Скrapлений газ природний, євро / 1000 л | - | - | - | - | 46 | 6 | 3,67 | 3,67 |
| Скrapлений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази, євро / 1000 л | 40 | 44 | 44 | 44 | 44 | 50 | 31,00 | 52,00 |

Закінчення додатка 11

| Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Ставка акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) | | | | | | | |
|---|---|------|------|------|------|------|--------|--------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| Бензол, євро / 1000 л | - | - | 250 | 250 | 250 | 250 | 153,00 | 195,00 |
| Толуол, євро / 1000 л | - | - | - | - | - | - | 153,00 | 195,00 |
| Ксилол, євро / 1000 л | - | - | - | - | - | - | 153,00 | 195,00 |
| Вуглеводні ациклічні насичені (крім бутану, ізобутану), євро / 1000 л | - | - | - | - | - | - | 171,50 | 213,50 |
| Бутан, ізобутан, євро / 1000 л | - | - | - | - | - | - | - | 52,00 |
| Метанол технічний (метилловий спирт), євро / 1000 л | - | - | 400 | 400 | 400 | 400 | 245,00 | 245,00 |
| Інші ефіри прості, ефіроспирти, ефірофеноли, ефіроспиртофеноли, пероксиди спиртів, пероксиди простих ефірів, пероксиди кетонів (визначеного або невизначеного хімічного складу) та їх галогеновані, сульфоновані, нітровані або нітровані похідні, крім диетилового ефіру (код згідно з УКТ ЗЕД 2909 11 00 00); антидетонатори, антиоксиданти, інгібітори смолоутворення, загусники, антикорозійні препарати та інші готові присадки, добавки для нафтопродуктів (включаючи бензин) або для інших рідин, які використовують з тією самою метою, що і нафтопродукти, євро / 1000 л | - | - | - | - | - | - | 171,50 | 213,50 |
| антидетонатори, євро / 1000 л | - | - | - | - | - | - | 171,50 | 213,50 |
| Інші, євро / 1000 л | - | - | - | - | - | - | 245,00 | 245,00 |
| Біодизель та його суміші (що не містять або містять менш як 70 мас. % нафти або нафтопродуктів, одержаних з бітумінозних порід) на основі моноалкільних складних ефірів жирних кислот, євро / 1000 л | - | - | 46 | 46 | 46 | 102 | 97,00 | 106,00 |
| Газойлі для спеціальних процесів переробки (товарна категорія 2710 19 31), євро / 1000 кг | - | - | 98 | 98 | 98 | 98 | 98 | 98 |
| Газойлі для хімічних перетворень, у процесах, крім зазначених у товарній категорії 2710 19 31, євро / 1000 кг | - | - | 98 | 98 | 98 | 98 | 98 | 98 |
| Паливо моторне альтернативне, євро / 1000 л | - | - | - | - | - | 99 | 120,00 | 162,00 |

Примітки. 1. Об'єм у літрах, приведених до температури 15 °С. 2. Наведено дані станом на початок кожного року
Джерело: [139, стаття 215].

Додаток 12

Ставки податку на спирт етиловий та інші спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво

| Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|--------|
| 2203 00 | Пиво із солоду (солодове), <i>грн/л</i> | 0,31 | 0,74 | 0,81 | 0,81 | 0,87 | 1,24 | 2,48 | 2,48 |
| 2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00) | Вина виноградні натуральні, <i>грн/л</i> | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| 2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00) | Вина натуральні з додаванням спирту та міцні (кріплені), <i>грн/л</i> | 0,50 | 2,14 | 2,33 | 2,33 | 2,51 | 3,58 | 7,16 | 7,16 |
| 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00 | Вина ігристі. Вина газовані, <i>грн/л</i> | 2,50 | 3,10 | 3,38 | 3,38 | 3,65 | 5,20 | 10,40 | 10,40 |
| 2205 | Вермути та інші вина виноградні натуральні з додаванням рослинних або ароматизувальних екстрактів, <i>грн/л</i> | 2,60 | 2,14 | 2,33 | 2,33 | 2,51 | 3,58 | 7,16 | 7,16 |
| 2206 00 (крім 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00 – сидр і перрі (без додавання спирту); 2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00 — тільки збродржені напої, одержані виключно в результаті природного (натурального) бродіння фруктових, ягідних та фруктово-ягідних соків, з вмістом спирту не більше 8,5 відсотка об'ємних одиниць (без додавання спирту)) | Інші збродржені напої (наприклад, сидр, перрі (грушевий напій), напій медовий); суміші із збродржених напоїв та суміші збродржених напоїв з безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з додаванням спирту), <i>грн/л 100-відсоткового спирту</i> | 34,00 | 42,12 | 45,87 | 45,87 | 49,49 | 70,53 | 105,80 | 105,80 |

Продовження додатка 12

| | | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|--------|
| Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | | | | | | | | |
| 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00 | Сидр і перрі (без додання спирту), грн/л | 0,34 | 0,42 | 0,46 | 0,46 | 0,50 | 0,63 | 0,95 | 0,95 |
| 2207 | Спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 відсотків об'ємних одиниць або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації, <i>грн / л 100-відсоткового спирту</i> | 34,00 | 42,12 | 45,87 | 45,87 | 49,49 | 70,53 | 105,80 | 105,80 |
| 2208 | Спирт етиловий, неденатурований з концентрацією спирту менш як 80 відсотків об'ємних одиниць, спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт, <i>грн / л 100-відсоткового спирту</i> | 34,00 | 42,12 | 45,87 | 45,87 | 49,49 | 70,53 | 105,80 | 105,80 |
| 2208 90 69 00, 2208 90 78 00 | Слабоалкогольні напої - алкогольні напої з вмістом етилового спирту від 0,5 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць та екстрактивних речовин не більш як 14,0 г на 100 куб. см, виготовлені на основі водно-спиртової суміші з використанням інгредієнтів, напівфа- брикатів та консервантів, насичені чи ненасичені діоксидом вуглецю, <i>грн / л 100-відсоткового спирту</i> | - | - | - | - | - | - | 211,59 | 211,59 |

Закінчення додатка 12

| Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|--|--|------|------|------|------|------|-------|--------|--------|
| 2103 90 30 00, 2106 90 | Тільки продукти з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше, <i>грн / л 100-відсоткового спирту</i> | - | - | - | - | - | 70,53 | 141,06 | 141,06 |

Примітка. Наведено дані станом на початок кожного року.

Джерело: [139, стаття 215].

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**ПОДАТКОВА ГАРМОНІЗАЦІЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ
РЕАЛІЗАЦІЇ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ МІЖ УКРАЇНОЮ І ЄС**

За редакцією *А. М. Соколовської*

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактор

С. В. Бартош

Коректор

С. М. Циркун

Комп'ютерна верстка

А. Б. Нефедова, Г. Г. Пузиренка

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 26,04. Наклад 300 прим.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
01034, м. Київ, вул. О. Гончара, 46/48, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

Надруковано ТОВ “НВП Поліграфсервіс”
02000, м. Київ, вул. Магнітогорська, 1