



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

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

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

За редакцією А. М. Соколовської

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2017

УДК 336.22:339.924(477)

ББК 65.9(4)261.41-18+65.9(4Укр)261.41-18

П44

Автори:

А. М. Соколовська (передмова, 1.1, 1.2.1, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 3.1, 3.2, 3.3), Я. В. Петраков (2.5, 3.4), В. Д. Чекіна (передмова, 1.2.4), Л. Б. Райнова (1.2.2, 1.2.3, 1.3), В. В. Кривохижа (3.3)

Рецензенти:

А. І. Кривоватий – доктор економічних наук, професор;

Ю. Б. Іванов – доктор економічних наук, професор

Рекомендовано до друку Вченою радою

Державної навчально-наукової установи “Академія фінансового управління”

(Протокол № 10 від 19 жовтня 2017 р.)

Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2017. – 448 с.

ISBN 978-617-7509-03-4

Монографію присвячено дослідженню методологічних аспектів податкової гармонізації, тенденцій та суперечностей її розвитку в ЄС, аналізу процесу наближення податкового законодавства окремих постсоціалістичних країн до законодавства ЄС та урокам із їх досвіду для України. Уперше здійснено порівняльний аналіз та визначено шляхи наближення розділів V і VI Податкового кодексу України до директив Ради ЄС, що містять гармонізовані норми зі справляння ПДВ і акцизного податку. Розкрито проблеми та перспективи підвищення ставок акцизного податку в процесі виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, визначено загальні підходи до оцінки регуляторного впливу гармонізації оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні.

Для науковців, працівників органів державної влади, викладачів, аспірантів, студентів вищих навчальних закладів.

УДК 336.22:339.924(477)

ББК 65.9(4)261.41-18+65.9(4Укр)261.41-18

ISBN 978-617-7509-03-4

© Автори, 2017

© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2017

Передмова	5
Preface	10

Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1.1. Концептуальні основи міждержавної податкової гармонізації та її розвиток в умовах європейської економічної інтеграції.	15
1.2. Тенденції податкової гармонізації у країнах ЄС.	29
1.2.1. Здобутки та проблеми гармонізації ПДВ	29
1.2.2. Розвиток оподаткування спирту та алкогольних напоїв	62
1.2.3. Тенденції в оподаткуванні тютюнових виробів.	100
1.2.4. Акцизне оподаткування продуктів енергії та електроенергії ..	117
1.3. Досвід імплементації директив у податкове законодавство окремих постсоціалістичних країн ЄС	140

Розділ 2. ОЦІНКА ЧИННОГО ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЙОГО ВІДПОВІДНОСТІ ДИРЕКТИВАМ ЄС У СФЕРІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Інституціональні основи та загальні засади адаптації податкового законодавства України до директив ЄС	151
2.2. Порівняльний аналіз відповідності законодавчих норм щодо ПДВ в Україні 112-й Директиві Ради ЄС.	161
2.3. Податкові аспекти <i>acquis</i> ЄС як орієнтири удосконалення адміністрування акцизного податку в Україні.	199
2.4. Оцінка законодавчих норм щодо акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби в Україні на предмет їх відповідності директивам Ради ЄС.	217
2.5. Від реактивної до проактивної гармонізації: сучасний стан і проблеми наближення акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до законодавства ЄС.	247

Розділ 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	271
3.2. Напрями наближення структури акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби до директив Ради ЄС.....	324
3.3. Проблеми та перспективи підвищення ставок акцизного податку у процесі виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.....	342
3.4. Загальні підходи щодо наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до Директиви Ради 2003/96/ЄС.....	359
3.4.1. Особливості методологічного забезпечення оцінки регуляторного впливу в рамках виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.....	359
3.4.2. Попередня оцінка можливих сценаріїв наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до Директиви Ради 2003/96/ЄС.....	370
Список використаних джерел.....	389
<i>Додаток 1.</i> Зміни в нормативах ЄС щодо рівня акцизного оподаткування сигарет ...	409
<i>Додаток 2.</i> Зміни в нормативах ЄС щодо рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів, відмінних від сигарет, за Директивою Ради 92/80/ЄЕС у 1992–2020 рр. ...	411
<i>Додаток 3.</i> Рівень виконання нормативів ЄС щодо сукупної величини акцизного навантаження на сигарети	412
<i>Додаток 4.</i> Зміна величини сукупного акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі (акцизного доходу) за групами країн ЄС	420
<i>Додаток 5.</i> Зміна величини сукупного акцизного навантаження на сигарети у відносному вимірі (сукупної акцизної ставки) за групами країн ЄС.....	422
<i>Додаток 6.</i> Ставки акцизного податку на енергопродукти та електроенергію згідно з положеннями податкового законодавства країн – членів ЄС станом на 2016 р. ...	424
<i>Додаток 7.</i> Переговори щодо вступу в ЄС. Глава 10 Acquis communautaire. Перехідні положення та відступи	432
<i>Додаток 8.</i> Енергоносії, що оподатковуються акцизним податком в ЄС і в Україні ..	435
<i>Додаток 9.</i> Частка акцизів у ВВП у країнах ЄС, 2015 р.	437
<i>Додаток 10.</i> Ставки податку на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну	439
<i>Додаток 11.</i> Ставки податку на пальне	441
<i>Додаток 12.</i> Ставки податку на спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво.....	445

Ми живемо в час стрімких перетворень. Інтеграція та глобалізація, вільна торгівля, розвиток цифрових технологій і четверта промислова революція – всі ці процеси прямо чи опосередковано впливають на національні економіки та їхні системи оподаткування. На сьогодні країни світу дійшли висновку про те, що національні податкові режими повинні враховувати глобальну економічну інтеграцію та спільними зусиллями прагнути до досягнення податкового нейтралітету між державами.

Створення Європейського Союзу підштовхнуло країни Європи до розроблення єдиних стандартів та правил оподаткування. Метою їх розроблення стало забезпечення податкової гармонізації тією мірою, якою вона може впливати на нормальне функціонування єдиного ринку Співтовариства, передусім – на забезпечення вільного руху товарів, осіб, послуг та капіталу між державами – членами ЄС.

Податкова гармонізація розвивалася разом із розвитком економічної інтеграції. Якщо на етапі секторальної інтеграції податкова політика мала не допустити заміни митних бар'єрів, скасованих у зв'язку зі створенням Митного союзу, бар'єрами податковими, то з формуванням єдиного бюджету й зростанням ролі податків як джерела його наповнення процеси податкової гармонізації набули нової якості. Поступово, долаючи розбіжності у баченні державами-членами міри обмеження свободи їхніх дій у сфері оподаткування, формується інтеграційне податкове право ЄС, що є сукупністю податкових положень установчих договорів, нормативно-правових актів Євросоюзу і рішень Європейського суду та становить надбання Співтовариства. З розширенням ЄС дедалі більша кількість країн долучається до цього надбання, імплементуючи його у своє податкове законодавство. Таке завдання постало й перед Україною.

Про важливість поступового приведення законодавства України у відповідність із законодавством Європейського Союзу йшлося ще в укладеній у червні 1994 р. Угоді про партнерство і співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами і їх державами-членами, яка впродовж багатьох років визначала напрями розвитку двостороннього співробітництва, зокрема й у сфері податкової політики. Низкою прийнятих на виконання Угоди нормативно-правових актів було закладено підвалини для забезпечення належної нормативної бази процесу адаптації національного законодавства до норм та правил Європейського Союзу.

Підписанням у 2014 р. Угоди про асоціацію України з ЄС було розпочато новий етап у розвитку європейсько-українських договірних відносин, що передбачав їхній перехід на якісно новий рівень – від принципів партнерства та співробітництва до політичної асоціації й економічної інтеграції. Набуття чинності зазначеною Угодою, особливо тією її частиною, що стосувалася приєднання до зони вільної торгівлі, та її ратифікація в липні 2017 р. поставили перед державою нові завдання, у тому числі в контексті удосконалення чинних нормативно-правових актів. Насамперед слід відзначити встановлення узгодженого переліку зобов'язань із реформування вітчизняного податкового законодавства з метою його наближення до відповідних положень європейських нормативно-правових актів з непрямих податків, а також календарних термінів щодо виконання таких зобов'язань, наведених у главі 4 “Оподаткування” Розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію України з ЄС та Додатку XXVIII до цієї глави.

Варто зауважити, що чинна Угода про асоціацію не передбачає повної інтеграції України до ЄС, тому й потреба в забезпеченні цілковитої відповідності національного податкового законодавства гармонізованим податковим нормам ЄС може виникнути не скоро. Зазначене набуло відображення в Додатку XXVIII до глави “Оподаткування”, яким передбачено імплементацію в українське законодавство не всіх директив, котрими регулюється справляння непрямих податків у ЄС, та не всіх статей директив, що їх передбачено імплементувати. Це дає можливість відтермінувати в часі впровадження тих норм, до яких вітчизняна економіка є найчутливішою, та забезпечити поступову адаптацію українського податкового законодавства до директив ЄС.

Актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю виконання взятого Україною відповідно до Угоди про асоціацію зобов'язання щодо наближення національного податкового законодавства до нормативів ЄС. Багаторічний досвід органів державної влади з вжиття заходів, спрямованих на виконання зазначеного зобов'язання, довів подальшу потребу в науковому обґрунтуванні теоретичних і практичних аспектів гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС. Відсутність стабільних засад правового регулювання непрямого оподаткування в Україні та постійне внесення змін до податкового законодавства, проблеми у відносинах суб'єктів господарювання й податкових органів свідчать про актуальність для країни питань щодо подальшого реформування режиму непрямого оподаткування, у тому числі з урахуванням євроінтеграційних завдань і пріоритетів.

В останню чверть століття науковцями Європи та Америки активно виконувалися дослідження з питань податкової гармонізації. Зокрема, за

даними Google Scholar, за ці роки опубліковано понад 11 тисяч робіт, у яких використовується вираз “tax harmonization / tax harmonisation”, присвячених різним аспектам проблеми.

Наприклад, у дослідженнях Дж. Мартінеса-Васкеза (J. Martinez-Vazquez, 2000) розкрито теоретичні аспекти податкової гармонізації та податкової конкуренції, особливості проведення податкових реформ у транзитивних економіках. Проблеми адаптації нових держав – членів Європейського Союзу до нових правил оподаткування та питання податкового адміністрування висвітлено у працях К. Отта (K. Ott).

Г. Ленартова (G. Lenartova) проаналізувала процеси податкової гармонізації в ЄС та наслідки економічної та фінансової кризи для оподаткування. Колективна монографія “Tax Systems and Tax Reforms in New EU Member”, видана за редакцією Л. Бернарді, М. Чендлера та Л. Гандульї (L. Bernardi, M. Chandler i L. Gandullia), увібрала дослідження з проведення податкових реформ у країнах – нових членах ЄС.

У багатьох роботах науковців досліджується гармонізація законодавства з окремих видів податків. Зокрема, аналіз впливу гармонізації непрямих податків на рівень цін та інфляції під час вступу до ЄС Польщі, Словаччини, Чехії та Угорщини виконано в роботі П. Кулавчука, М. Бонка, А. Щешняка (P. Kulawczuk, M. Bąk, A. Szcześniak). М. Кольхаас, К. Шумахер, Дж. Дікман, Д. Шумахер (M. Kohlhaas, K. Schumacher, J. Diekmann, M. Cames, D. Schumacher) провели ґрунтовне дослідження впливу наслідків гармонізації законодавства з оподаткування енергопродуктів на загальне економічне зростання, стан міжнародної торгівлі та галузевий розвиток. У працях М. Ауйяна (M. Aujean), Р. де ла Ферія (R. de la Feria), Дж. Інґліша (J. Englisch), М. Драчеа (M. Drăcea), Р. Бузернеску (R. Buziernescu), Н. Флорев (N. Florea) розкрито досягнення, суперечності, недоліки й перспективи гармонізації ПДВ. У роботах А. Кароляк (A. Karolak) проаналізовано особливості процесу гармонізації законодавства з ПДВ у Польщі.

Проблемам адаптації податкового законодавства та податкової політики до вимог Європейського Союзу присвячено багато досліджень вітчизняних науковців. Зокрема, першою в Україні спробою їх систематичного аналізу стала монографія Т. Вовка, О. Водяннікова та І. Коноваленка “Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні”. Напрями модернізації фінансової системи України в процесі євроінтеграції та сучасних стратегій реформування податкових систем висвітлено в працях Т. І. Єфименко; вектори зовнішньоекономічної політики України в епоху глобалізації означено в роботах І. В. Бураковського; особливості формування податкової політики України в контексті реформування оподаткування у країнах ЄС, методологічні аспекти наближення

українського податкового законодавства до директив ЄС розкрито А. М. Соколовською.

Теоретичні засади податкової політики України в умовах євроінтеграційних процесів проаналізовано в роботах А. І. Крисоватого, В. А. Валігури, В. М. Мельника, Т. В. Кошук, О. І. Оксенюк. У колективних монографіях за редакцією А. І. Крисоватого “Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції” та “Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори” представлено концептуальні дослідження з гармонізації оподаткування на національному й міжнародному рівнях, висвітлено сучасні тенденції та особливості розвитку податкових систем країн – членів ЄС і запропоновано напрями розбудови вітчизняної системи оподаткування в умовах євроінтеграції. Особливості гармонізації вітчизняного податкового законодавства розкрито в колективній монографії “Гармонізація податкового законодавства: українські реалії” (Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін.).

Питання трансформації акцизної політики та гармонізації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу розглянуто в роботах В. І. Коротуна. Напрями реформування податкової політики України з урахуванням євроінтеграційних процесів визначено в роботах Н. М. Ногінової та Д. В. Веремчука.

Проте рівень розробленості проблем розвитку національного податкового законодавства в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС у науковій літературі все ще не можна вважати достатнім. Аналіз вітчизняних досліджень із зазначеного питання свідчить про те, що найбільшу увагу в них приділено окремим аспектам податкової політики та необхідності її реформування, у тому числі з урахуванням покладених на країну зобов'язань у контексті податкової гармонізації. Проте, на наш погляд, у сучасних дослідженнях бракує комплексності й ґрунтовності, за поручкою чого є докладний аналіз відмінностей чинних положень Податкового кодексу України і директив Ради ЄС та шляхів їх усунення. Необхідне проведення подальших досліджень різноманітних проблемних аспектів, пов'язаних із гармонізацією вітчизняної податкової системи, усунення яких дасть змогу адаптувати цю систему до вимог глобального економічного простору, запобігаючи потенційним негативним економічним та соціальним наслідкам зазначеного процесу.

На сьогодні реформування податкової системи України відбувається в умовах, які суттєво ускладнюють процес її адаптації до вимог ЄС. Зокрема, істотно впливають на цей процес загальні фактори макроекономічної нестабільності у державі, зменшення її економічного потенціалу внаслідок анексії Росією Криму та втрати контролю над найбільшими підприємствами, розташованими на території так званих ЛНР і ДНР, відволікання

величезних фінансових, матеріальних і людських ресурсів на протидію гібридній війні на Сході країни. З огляду на це, важливого значення набувають неупереджений аналіз складних проблем, пов'язаних із гармонізацією податкової системи, інформування суспільства про виклики, які породжуються ними, підтвердженням чого є накопичений досвід країн ЄС, насамперед постсоціалістичних.

Викладене визначило доцільність проведення наукового дослідження, результати якого викладено в цій монографії, його актуальність, мету, завдання та структуру.

Перший розділ присвячено методологічним аспектам податкової гармонізації, її здобуткам у межах ЄС, тенденціям розвитку, оцінці досягнутого рівня гармонізації податкового законодавства країн-членів, аналізу досвіду наближення податкового законодавства окремих постсоціалістичних країн до законодавства ЄС під час п'ятої і шостої хвиль його розширення, проблемам, з якими стикнулися зазначені країни, та урокам із їхнього досвіду для України.

У **другому розділі** розкрито здобутки на шляху адаптації українського законодавства з непрямого оподаткування до директив Євросоюзу до ухвалення Угоди про асоціацію між Україною і ЄС, здійснено порівняльний аналіз розділів V і VI Податкового кодексу України з директивами Ради ЄС, що містять гармонізовані норми зі справляння ПДВ і акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби, висвітлено сучасний стан і проблеми наближення акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до законодавства ЄС

У **третьому розділі** монографії визначено шляхи наближення розділів V і VI Податкового кодексу України до директив Ради ЄС, розкрито проблеми та перспективи підвищення ставок акцизного податку в процесі виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, загальні підходи до оцінки регуляторного впливу гармонізації (трансформації) оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні.

We live in an age of rapid transformations. Integration and globalization, free trade, digital technologies development, and the Fourth industrial revolution – all these mainstreams both directly or indirectly affect national economies and their tax systems. Today, countries all over the world have come to the conclusion that national tax regimes should account global economic integration and with joint efforts strive for tax neutrality between states.

The Union creation has pushed the European countries to develop common standards and rules of taxation. The aim of their design was to ensure tax harmonization insofar as it could enforce normal functioning of the Single Market, first of all, to ensure the free flow of goods, services, labor and capital between the member states.

Tax harmonization can be regarded as the product of economic integration development. If on stage of sectoral integration tax policy was designed to prevent the replacement of customs barriers (abolished within the Customs Union framework) by tax barriers, later it demonstrated quality evolution of tax harmonization within the single budget and growing role taxes as a revenue source. Gradually, by overcoming the disagreement between the Member States' views on restricting their freedom of action in the field of taxation, we see the formation integration tax law of the EU as a set of tax provisions of the constituent treaties, EU legal acts and European Court decisions, forms the basis of the Community's heritage. With the EU enlargement, even more European countries join it by their national tax legislature approximation. This task is challenging Ukraine also now.

The importance of gradually bringing Ukraine's legislation in line with the EU law was stated in Partnership and Cooperation Agreement between the European Communities and their Member States and Ukraine (1994, June), which for many years determined the direction of bilateral cooperation development together with tax policy issues. A number of normative legal acts adopted in compliance with the Agreement laid the foundation for ensuring the proper regulatory framework for the process of adapting national legislation to the norms and rules of the European Union.

The Association Agreement between the European Union and its Member States and Ukraine in 2014 enforcement has started a new stage in the development of Europe-Ukraine contractual relations by providing their transition to qualitatively new level – from the principles of partnership and

cooperation to political association and economic integration. The entry into force of this Agreement, and especially the free trade zone joining part, and its ratification in July of this year posed the new challenges Ukraine, including existing regulations. First of all, we should note the establishment of an agreed list of obligations to reform domestic tax legislature in closer relevance with provisions of European regulations on indirect taxes, as well as the calendar terms for fulfilling such obligations specified in Chapter 4 «Taxation» of Section V «Economic and Sectoral cooperation» of the Association Agreement between the European Union and its Member States and Ukraine and Annex XXVIII of this chapter.

It should be noted that the current Association Agreement does not enact full integration, so that the need to ensure full compliance of the national tax legislation with the harmonized EU tax rules may not occur soon. The above is reflected in Annex XXVIII to the chapter «Taxation», where Ukrainian tax legal base approximation concerns not all Directives that govern EU indirect taxation, and not all the articles are required to be implemented. This enables delay in time the introduction of those norms to which the Ukrainian economy is the most sensitive, and to ensure the gradual adaptation of Ukrainian tax legislation to the EU Directives.

Current research is conditioned by the obligation of Ukraine to bring the national tax legislation closer to the EU standards in accordance with the Association Agreement. Long-term experience of public authorities in implementing measures aimed at fulfilling this obligation has proved the further need for a scientific justification the theoretical and practical aspects of harmonizing Ukraine's tax legislature with the EU law. The absence of stable bases for the legal regulation of indirect taxation in Ukraine and the constant introduction of changes in tax legislature, business entities and tax authorities problems testify the need for further reform of the indirect taxation regime, including the European integration objectives and priorities.

In the last quarter of a century, European and American researchers have actively analyzed tax harmonization issues. In particular, according to Google Scholar, over eleven thousand works have been published with the phrase «tax harmonization» dealing with various aspects of the problem.

For example, J. Martinez-Vazquez's (2000) research reveals the theoretical aspects of tax harmonization and tax competition, features of tax reforms in transition economies. The problems of the EU new member states' adaptation to the new taxation rules and issues of tax administration are covered in the works of K. Ott (2008).

G. Lennartova analyzed the tax harmonization processes in the EU and the consequences of the economic and financial crisis for taxation (Lennartova, 2011). The collective monograph «Tax Systems and Tax Reforms in New EU

Member», edited by L. Bernardi, M. Chandler and L. Gandullia, has included research on tax reforms in the new EU members (Gandullia, 2004).

Many scholars' works are devoted to the study of the legal harmonization of certain types of taxes. In particular, the analysis of the effect of the indirect taxes' harmonization on the level of prices and inflation when entering the EU Poland, Slovakia, Czech Republic and Hungary was carried out by Kulawczuk et al (2015). Kohlhaas et al (2004) conducted a thorough study of the impact of legislation harmonization of energy taxation on overall economic growth, the state of international trade and sectoral development. The achievements, contradictions, shortcomings, and prospects of harmonization of VAT are revealed in the works of de la Feria (2009, 2013), Drăcea, Buziernescu and Florea (2015). The peculiarities of the process of harmonization of VAT legislation in Poland are analyzed by Karolak (2011).

Many national studies are devoted to the problems of adaptation of tax legislation and tax policy to the requirements of the European Union. In particular, the first attempt in Ukraine for their systematic analysis was the monograph «Tax issues of WTO law and the EU acquis. Vectors of tax reform in Ukraine» by T. Vovk, A. Vodyannikov and I. Konovalenko (Vovk et al 2004). Directions of the Ukrainian financial system' modernization in the process of European integration and modern strategies for reforming tax systems are highlighted in the studies of T. Iefymenko (2006, 2013); the vectors of foreign economic policy of Ukraine in the globalization era are noted in the works of I. Burakovsky; features of the Ukrainian tax policy' formation in the context of tax reform in EU countries, methodological aspects of approximation Ukrainian tax legislation with EU directives are disclosed by A. Sokolovska (2014).

Theoretical bases of Ukrainian tax policy in conditions of integration processes are investigated in the works of A. Krysovaty, V. Valihura, V. Mel'nyk, T.V. Koshchuk, A.I. Oksenyuk. The collective monographs edited by A. Krysovaty «EU tax transformatio and tax policy in Ukraine under the Eurointegration» and «Imperatives of tax harmonization: national and international domains» present conceptual studies of the taxation harmonization at the national and international levels, highlight current trends and specifics of the EU tax systems' development, offer directions of development of the domestic tax system in conditions of euro integration. Features of domestic tax legislation's harmonization are disclosed in the collective monograph «Tax harmonization: Ukrainian realities» (Bilets'ka et al, 2012).

Issues of excise policy transformation and Ukrainian tax harmonization to the EU requirements are considered in the work of Korotun et al (2015). Directions of reforming the Ukrainian tax policy taking into account the European integration processes are defined in the works of N. Nohinova (2014), D. Veremchuk (2010).

However, the level of problems' elaboration of the national tax legislation development in the context of the implementation of the Association Agreement between Ukraine and the EU in research literature is still not sufficient. Analysis on this issue in domestic research shows that the most attention is paid to certain aspects of the tax policy and the need for its reform, including country's obligations in the context of tax harmonization. However, in our opinion, modern authors lack comprehensiveness and substantiation, which ought to be ensured by a detailed analysis of the differences in the current provisions of the Ukrainian Tax Code and the Directives, and by charting the ways to eliminate them. It is necessary to carry out further studies of various problematic issues related to the harmonization of the domestic tax system, the elimination of which will allow adapting this system to the requirements of the global economic space, and preventing potential negative economic and social consequences of this process.

Today, the reform of Ukraine's tax system takes place in conditions that significantly complicate the process of its adaptation to the requirements of the EU. In particular, these are general factors of macroeconomic instability in the state, the reduction of its economic potential due to the annexation of Crimea by Russia and the loss of control over the largest enterprises located on the territory of the so-called LNR and DNR, the diversion of huge financial, material and human resources to counter the hybrid war in the East of the country. Given the above, the importance of ensuring an impartial analysis of the complex problems associated with the tax system harmonization, informing society about the challenges that arise from them, acquire particular relevance, as evidenced by the accumulated experience of the EU countries, primarily post-socialist countries.

The aforementioned issues determined the expediency of conducting scientific research, the results of which are set out in this monograph, in its relevance, purpose, objectives and structure.

The *first chapter* is devoted to the methodological aspects of tax harmonization, its achievements within the EU, development trends, assessment of the level of tax harmonization in the member countries, to the analysis of the experience of tax approximation of individual post-socialist countries with the EU legislation during the fifth and sixth waves of its expansion, to the problems and lessons from this experience for Ukraine.

In the second chapter, the achievements of adapting Ukrainian legislation on indirect taxation with EU Directives before the adoption of the Association Agreement between Ukraine and the EU are disclosed; a comparative analysis of sections V and VI of the Ukrainian Tax Code and the EU Council Directives, containing harmonized norms for VAT, excise taxes on alcoholic beverages and tobacco products administration was undertaken; the current status and

problems of approximation energy excise taxation in Ukraine with the EU legislature are explored.

The third chapter of the monograph is devoted to the identification of ways to approximate sections V and VI of the Ukrainian Tax Code with the EU Council Directives; problems and prospects for raising excise tax rates in the process of implementing the Association Agreement between Ukraine and the EU are disclosed; general approaches for the regulatory impact assessment of energy tax harmonization (approximation) in Ukraine are determined.

1 Теоретико-правові засади та сучасні тенденції гармонізації податкового законодавства

1.1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ МІЖДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ ТА ЇЇ РОЗВИТОК В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Концепція податкової гармонізації виникла у процесі розвитку економічної інтеграції та створення єдиного ринку країн – членів ЄС і набула подальшого розвитку в межах інших регіональних об'єднань. Її розвиток є необхідною умовою усунення перешкод на шляху вільного руху товарів та послуг, недопущення недобросовісної податкової конкуренції та забезпечення достатнього рівня бюджетних надходжень країн-членів. Сучасні переваги гармонізації полягають у профілактиці податкового арбітражу, зменшенні перешкод для ділової активності в межах ЄС та усуненні деформації під час розміщення капіталу [1, с. 536].

Дослідження процесу гармонізації податкового законодавства передбачає з'ясування змісту цього поняття та встановлення його відмінностей від інших, пов'язаних із ним понять, що широко використовуються в міжнародних документах, вітчизняній і зарубіжній юридичній та економічній літературі. Йдеться про такі поняття, як уніфікація, адаптація, наближення, імплементація.

В економічній і юридичній літературі існує три підходи до тлумачення взаємозв'язку понять “гармонізація” та “уніфікація”: їх ототожнення¹; чітке розмежування; визначення уніфікації як складової процесу гармонізації.

Останній підхід переважає у словниках, де під гармонізацією (від грец. *Harmonia* – стрункий порядок, зв'язок, злагодженість [3, с. 182]) здебільшого розуміють взаємне узгодження, зведення в систему, уніфікацію, координацію, упорядкування, забезпечення взаємної відповідності [4; 5, с. 61]. У цьому визначенні гармонізація розглядається як ширше, ніж уніфікація, поняття, що включає не лише зведення до єдиної форми, системи, єдиних нормативів (усе це становить зміст поняття “уніфікація”) [3, с. 880], а й координацію – погодження, забезпечення відповідності, установавання взаємозв'язку [3, с. 418]. Зазначений підхід простежуємо й у визначеннях

¹ Наприклад, А. І. Погорлецький визначає податкову гармонізацію як процес зближення (уніфікації) національних режимів оподаткування і податкових ставок у межах інтеграційних угруповань. Див.: [2, с. 30].

гармонізації податків, що розглядається як їх уніфікація, координація податкових систем і податкової політики країн, котрі входять до міжнародних регіональних угруповань (об'єднань) [6, с. 157]. У цьому визначенні йдеться про міждержавну податкову гармонізацію, хоча, на думку багатьох вчених, вона відбувається й на рівні окремих країн. Саме міждержавна податкова гармонізація, передусім у межах ЄС, є об'єктом нашого дослідження в цьому підрозділі.

Другий підхід переважає при визначенні гармонізації й уніфікації права та законодавства як основних способів правової інтеграції, котрі, проте, відрізняються як за юридичною формою розв'язання поставлених перед ними завдань, так і за своїми результатами [7, с. 53]. Під гармонізацією розуміють “узгодження загальних підходів, концепцій розвитку національних законодавств” [8, с. 75], “створення загальних правових принципів і окремих рішень” [9, с. 184]. Під уніфікацією – процес упровадження єдиних норм права до різних національних правових систем [7, с. 53].

Інший підхід до розмежування гармонізації й уніфікації – на підставі розмежування джерел податкового права ЄС (за видами нормативно-правових актів) як інструментів забезпечення зазначених вище процесів – пропонує О. М. Тищенко [10, с. 440–442]. На його думку, уніфікація стає наслідком ухвалення інститутами ЄС нормативних актів прямої дії, що замінюють акти внутрішньодержавного права. Такими актами є регламенти, які, згідно зі ст. 288 Консолідованої версії Договору про функціонування Європейського Союзу, мають загальне застосування, є обов'язковими у повному обсязі та повинні прямо застосовуватися в усіх державах-членах [11], тобто мають юридичну силу без подальшої їх імплементації у національне законодавство. Аналогічної думки щодо уніфікації європейського права шляхом прийняття регламентів дотримується й Ф. Бер [12].

Гармонізація законодавства, на думку О. М. Тищенка, забезпечується за допомогою директив, рекомендацій і заяв органів ЄС. При цьому директиви – основний інструмент гармонізації, оскільки є обов'язковими щодо результату, якого необхідно досягти, для кожної держави-члена. Водночас вони залишають національним органам влади вибір форми та засобів досягнення результату (ст. 288 Договору).

Погоджуючись із провідною роллю директив у процесі гармонізації законодавства, Г. П. Толстопятенко зауважує, що гармонізація відбувається за двома напрямками:

- застосування інтеграційних норм, що містяться в юридичних актах прямої дії, наприклад, в установчих договорах і регламентах;
- ухвалення обов'язкових рішень, які спрямовують нормотворчу діяльність національних державних органів зі зближення законо-

давств країн-членів, наприклад, директив Ради і Комісії, рішень Європейського Суду [13].

Зазначене свідчить про те, що вчений є прихильником розширеного тлумачення гармонізації як процесу, що охоплює й певну уніфікацію податкового законодавства.

З урахуванням висвітлених підходів можна дати таке визначення уніфікації і гармонізації податкового права (законодавства). Уніфікація – це процес зближення національних правових систем шляхом застосування *єдиних правових норм*, що містяться в нормативних актах загальної і прямої дії, зокрема в конвенціях, установчих договорах і регламентах, якими закріплюються єдині для всіх держав-членів податкові положення, що застосовуються безпосередньо, як і закони цих країн. Гармонізація (у вузькому значенні) являє собою процес зближення національних правових систем шляхом імплементації в національне податкове законодавство нормативних актів, що мають обов'язковий характер для всіх держав-членів, передусім директив, якими встановлюються *єдині вимоги* до визначення елементів податків окремими державами. Гармонізацію (у широкому розумінні) можна визначити як процес зближення національних правових систем шляхом застосування інтеграційних норм, що містяться в конвенціях, установчих договорах і регламентах, а також упровадження в національні правові системи обов'язкових норм, котрі містяться в директивах, та рішень Європейського суду.

В економічній літературі й термін “гармонізація”, і термін “уніфікація” застосовується як щодо податкового права й законодавства, так і щодо податків та податкових систем. Гармонізацію й уніфікацію податків (податкових систем) ще називають податковою гармонізацією й уніфікацією. Визнаючи цей факт, необхідно враховувати, що в умовах сучасних правових держав первинною є гармонізація та уніфікація податкового права і законодавства, яка сприяє гармонізації й уніфікації податків та податкових систем, є її інструментом. Незважаючи на тісний взаємозв'язок цих понять, вони відрізняються за змістом. Під уніфікацією податків будемо розуміти процес, спрямований на зменшення відмінностей у складі податкових систем (зокрема, використання однакових податків усіма країнами-членами, наприклад, ПДВ, податків на алкоголь, тютюн, продукти енергії, електроенергію тощо), їх побудову на єдиних принципах. Під гармонізацією (у вузькому значенні) – застосування єдиних підходів (вимог) до визначення елементів окремих податків¹. Процес податкової гармонізації (у широкому розумінні) можна охарактеризувати як зближення національних податкових систем на основі: 1) їх побудови на єдиних принципах для встанов-

¹ У вузькому розумінні гармонізація стосується ставок оподаткування і податкової бази, а в широкому – всієї податкової системи. Див: [14].

лення певних стандартів економічної ефективності та соціальної справедливості в національному оподаткуванні; 2) використання однакових податків; 3) застосування єдиних підходів до визначення їхніх елементів; 4) координації податкової політики країн, що входять до міжнародних регіональних угруповань.

Завершуючи аналіз понять “уніфікація” і “гармонізація” податкового права (законодавства) і податків (податкових систем), варто зазначити, що розвиток відповідних процесів у Співтоваристві довів неможливість повної уніфікації (з позицій збереження податкового суверенітету) та доцільність гармонізації законодавства і податків держав – членів ЄС, а також координації їхніх податкових політик. Саме про гармонізацію законодавства стосовно податків з обороту, акцизів та інших форм непрямого оподаткування “тією мірою, якою така гармонізація необхідна для забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку та для уникнення спотворення конкуренції”, ідеться у ст. 113 Договору про функціонування Європейського Союзу [11]. Крім терміна “гармонізація”, у Договорі використовуються такі терміни, як “координація” (щодо політик, у тому числі економічної, і дій), “наближення”. Зокрема, у ст. 115 зазначено, що Рада, діючи одностайно згідно зі спеціальною законодавчою процедурою та після проведення консультацій з Європейським парламентом і Економічно-соціальним комітетом, видає директиви щодо наближення законів, підзаконних або адміністративних актів держав-членів, які безпосередньо впливають на створення або функціонування внутрішнього ринку.

Термін “наближення” означає зменшення відстані, відмінностей. В останньому значенні він характеризує одну зі сторін процесу гармонізації. Близьким до нього є термін “адаптація”, котрий визначається як процес пристосування системи та її окремих елементів до наявних умов життєдіяльності [6, с. 22]. У контексті законодавства йдеться про “пристосування чинних внутрішньодержавних правових норм до нових міжнародних зобов’язань держави, без будь-яких змін у її законодавстві” [15]. Проте таке визначення суперечить практиці застосування терміна, оскільки адаптація національного законодавства до міжнародних чи європейських нормативно-правових актів відбувається шляхом внесення до нього змін.

Більш точним є, на нашу думку, визначення адаптації законодавства у Стратегії інтеграції України до ЄС. Згідно з ним, адаптація полягає у поступовому приведенні правової системи України у відповідність до європейських стандартів шляхом її реформування [16].

На відміну від Стратегії у постанові Кабінету Міністрів України “Про концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (ЄС)” адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу (ЄС) тлумачиться як процес зближення та поступо-

вого приведення законодавства України у відповідність із законодавством ЄС [17]. У цьому визначенні варто звернути увагу на два моменти: 1) характеристику адаптації як зближення і 2) як приведення законодавства України (а не її правової системи) у відповідність із законодавством ЄС (а не *acquis communautaire*). Щодо першого, то з огляду на семантику слова “зближення”, ним доцільно позначати взаємне узгодження правових актів різних правових систем, тоді як односторонній характер процесу приведення законодавства України у відповідність із законодавством ЄС необхідно позначати словом “наближення”. Щодо другого, то коли йдеться про Стратегію інтеграції України до ЄС, наближення її законодавства до законодавства ЄС є недостатнім, необхідно ставити завдання досягнення відповідності її національної правової системи *acquis communautaire*¹ (в юридичному розумінні *acquis* ототожнюють із правовою системою ЄС, яка не обмежується лише сукупністю установчих договорів та нормативно-правових актів, прийнятих компетентними органами ЄС у межах своїх повноважень, а включає й прецедентне право Суду ЄС, а також правову культуру та ідеологію [19, с. 16]).

Наближення законодавства України до таких нормативно-правових актів ЄС, як директиви, здійснюється через механізм їх імплементації. Термін “імплементація” належить передусім до міжнародного права, хоча в Україні він використовується й щодо національного права. У словниках “імплементація” визначається як здійснення, дотримання державою міжнародних правових норм [3, с. 358], фактичне виконання міжнародних зобов'язань на внутрішньодержавному рівні шляхом трансформації міжнародно-правових норм у національні закони та підзаконні акти [15].

В юридичній літературі для позначення способів імплементації, крім терміна “трансформація”, використовуються такі терміни, як адаптація, інкорпорація, рецепція, відсилка. Інколи поняття імплементації ототожнюється з одним із її способів.

У процесі імплементації держава може включити до свого права норми, що відсилають до норм міжнародного права, внаслідок чого останні можуть діяти всередині країни (відсилка). Вона може також прийняти нові норми права, внести зміни до чинних або скасувати їх, виконуючи приписи міжнародного права. Рецепція передбачає точне відтворення в національних правових актах формулювань міжнародних правових актів, унаслідок чого відбувається точне запозичення їхніх норм. Натомість

¹ *Acquis communautaire* (фр. надбання Співтовариства) – правова концепція в системі правових норм ЄС. Також вживаються терміни *Community acquis*, *Union acquis* або просто *acquis*. Точне визначення терміна, як і його зміст, є предметом дискусії правознавців, найзагальніше тлумачення *acquis communautaire* – сукупність різних принципів, правил і норм, накопичених у межах ЄС, що підлягають обов'язковому збереженню у процесі його діяльності й розвитку [18, с. 81–97].

адаптація вимагає їх пристосування до національних умов з урахуванням особливостей національної правової культури. За допомогою поєднання різноманітних способів імплементації норми міжнародного права включаються у правову систему країни в найбільш природний спосіб, стають її невід'ємним елементом і в цій ролі набувають здатності регулювати відносини всередині країни.

Оскільки гармонізація податків у ЄС була підпорядкована виконанню завдання утворення єдиного ринку (у 1951–1957 рр. – спільного ринку вугілля і сталі, у 1958–1968 рр. – митного союзу та спільного ринку товарів), а відтак, забезпечення вільного руху товарів та послуг, вона охопила передусім податки, які безпосередньо впливають на функціонування такого ринку – податки на товари та послуги (універсальні і специфічні акцизи), та включала два процеси: процес правотворчої діяльності інститутів ЄС із прийняття директив (знаменував собою узгодження, зближення позицій держав-членів щодо визначення елементів непрямих податків) та процес наступної правотворчої діяльності національних органів держав-членів щодо приведення положень національних законодавств у відповідність із директивами ЄС.

Як зазначено на офіційному веб-сайті Євросоюзу, ЄС не відіграє безпосередньої ролі у підвищенні податків або встановленні податкових ставок; податкові зобов'язання визначаються урядами країн-членів. Але для того, щоб гарантувати сумісність національних податкових правил із певною політикою ЄС, наприклад, у сфері забезпечення вільного переміщення товарів, послуг і капіталу на єдиному ринку, для окремих податків, таких як ПДВ або акцизи, всі національні уряди домовилися в цілому узгодити податкові правила й мінімальні ставки, щоб уникнути спотворення конкуренції через кордони в рамках ЄС [20]. Прямі податки було піддано заходам гармонізації тією мірою, яка була необхідною для забезпечення вільного руху капіталу між державами – членами ЄС.

Першим завданням на шляху гармонізації непрямих податків була уніфікація їх видів. Зазначене завдання постало у зв'язку з тим, що на момент набуття чинності Римською угодою про створення ЄЕС у країнах, котрі входили до його складу, справлялося два види універсальних акцизів – податок на додану вартість (у Франції) і податок з обороту (в решті країн), що характеризувався розмаїттям ставок і відмінностями у структурі. Оскільки такі відмінності гальмували формування й розвиток єдиного ринку, у ст. 95 Угоди зазначалася необхідність нейтралізувати негативний вплив “розмаїття” на товарообмін усередині ЄЕС, а ст. 99 Угоди уповноважувала Єврокомісію розробляти пропозиції стосовно гармонізації непрямих податків.

Реалізація завдання щодо гармонізації відбувалася в декілька етапів [13]:

- відмінності у структурі податку з обороту й податкових ставок у державах-членах нівелювалися системою компенсаційних виплат на кордонах;
- запровадження замість податку з обороту ПДВ, гармонізація структури податків зі збереженням відмінностей у податкових ставках та компенсаційних виплат;
- встановлення спільної системи ПДВ, певний поступ на шляху гармонізації податкових ставок, скасування системи компенсаційних виплат.

Головну роль у вирішенні проблеми уніфікації видів універсальних акцизів, що справлялися на теренах ЄЕС, відіграло ухвалення у квітні 1967 р. Першої Директиви Ради 67/227/ЄЕС щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту, в якій ПДВ проголошувався основним непрямим податком для країн – членів ЄЕС та містилася вимога замінити наявні системи податків з обороту спільною системою ПДВ.

У 1977 р. було прийнято широковідому Шосту Директиву (Директива Ради 77/388/ЄЕС від 17.05.1977 щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – Спільна система податку на додану вартість: єдина база оподаткування), що передбачила гармонізацію основних елементів ПДВ і визначила його основні характеристики:

- спільна система ПДВ застосовується до етапу роздрібно́ї торгівлі включно;
- ПДВ оподатковуються операції поставки товарів та послуг за винагороду;
- платником податку є будь-яка особа, котра самостійно веде підприємницьку діяльність, якими б не були мета чи результати такої діяльності;
- базою оподаткування є винагорода, отримана чи очікувана до отримання постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони;
- податок розраховується відповідно до ринкової ціни товарів або послуг за ставкою, встановленою у відсотках до ціни;
- податок сплачується до бюджету після віднесення на зменшення податкового зобов'язання суми ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості, тобто після відрахування ПДВ, сплаченого в ціні товарів та послуг, використаних у цілях операцій платника податку, що підлягають оподаткуванню.

У середині 70-х років ПДВ став основним джерелом формування “власних ресурсів” Співтовариства, які мали б частково замінити внески держав-членів. Як зазначено в Преамбулі Шостої Директиви, такі ресурси

“повинні включати надходження від податку на додану вартість, які отримуються через застосування спільної ставки податку до бази оподаткування, що визначається в однаковий спосіб відповідно до правил Співтовариства”. Вибір на користь ПДВ як джерела формування власних ресурсів Співтовариства був мотивований тим, що надходження від нього більш-менш адекватно відображають обсяг ВВП держави-члена. Перетворення ПДВ на одне з джерел ресурсів Співтовариства відіграло вирішальну роль у подальшому розвитку процесів його гармонізації.

Практично з моменту прийняття Шоста Директива Ради ЄЕС стала об'єктом численних поправок та суттєвих доповнень, котрі мали на меті виправити виявлені в процесі її застосування прогалини та вади. Наразі ця Директива втратила чинність. У 2006 р. її викладено в новій редакції як 112-ту Директиву Ради ЄС про спільну систему ПДВ.

У 2008 р. набрала чинності Директива Ради 2007/74/ЄС від 20.12.2007 стосовно звільнення від ПДВ і акцизів товарів, які імпортуються особами, що прибувають із третіх країн. У тому самому році ухвалено “пакет щодо ПДВ” (Директиву Ради 2008/8/ЄС і Директиву Ради 2008/9/ЄС), який передбачав поетапне запровадження в 2010–2015 рр. нових порядку оподаткування послуг (якщо їх постачальник і споживач є резидентами різних країн ЄС) і процедури відшкодування ПДВ, сплаченого в інших країнах ЄС. Ці зміни було внесено з метою спрощення й удосконалення механізмів справляння ПДВ на території Співтовариства, а також для запобігання шахрайству.

Незважаючи на суттєвий прогрес у процесі гармонізації ПДВ (зачначений податок є найбільш гармонізованим на теренах ЄС), він просунувся не далі, ніж утворення “перехідної” системи, яка діє і досі. Передбачалося, що перехідний період триватиме до 31 грудня 1996 р. (з можливим продовженням цього терміну), після чого буде запроваджена остаточна система ПДВ. У 1996 р. Європейська комісія оприлюднила Повідомлення “Спільна система ПДВ: програма для Єдиного ринку”, де встановила строк (середина 1999 р.) для внесення на розгляд проекту остаточної системи ПДВ. Однак така Програма не була реалізована. Натомість Комісія обмежилася лише пропозиціями щодо реформування перехідної системи [19, с. 289].

Перші спроби гармонізації акцизного оподаткування належать ще до початку 70-х років ХХ ст., причому першим видом товарів, щодо яких було ухвалено директиви, спрямовані на гармонізацію специфічних акцизів (Директива № 72/464/ЄЕС [21] і Директива № 79/32/ЄЕС [22]), стали тютюнові вироби. Щодо них у цих директивах було визначено основні поняття і принципи оподаткування. У той самий період робилися спроби встановити єдині для всіх країн ставки акцизу на пиво, вино та алкогольні напої, що не було підтримано жодною з країн-членів. “Певною мірою крах перших

намагань гармонізувати сферу акцизів був передбачуваним, оскільки в багатьох державах-членах акцизні збори слугували не тільки фіскальним, але й певним соціально-економічним цілям, як, наприклад, боротьба з палінням та зловживанням алкогольними напоями. У деяких інших державах-членах як тютюн, так і алкогольні напої є одними з важливих товарів національного сільського господарства” [19, с. 416–417].

Вирішальний крок у процесі гармонізації специфічних акцизів було зроблено лише у 1992–1993 рр., коли ухвалено більшість директив (Директиву Ради 92/12/ЄЕС щодо загального режиму для підакцизних товарів, зберігання, обігу та моніторингу таких товарів; Директиву Ради 92/79/ЄЕС щодо зближення податків на сигарети; Директиву Ради 92/80/ЄЕС щодо зближення податків на тютюнові вироби інші, ніж сигарети; Директиву Ради 92/83/ЄЕС про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої; Директиву Ради 92/84/ЄЕС щодо зближення ставок акцизного збору на спирт і алкогольні напої; Директиву Ради 92/81/ЄЕС стосовно гармонізації структури акцизів на нафтопродукти; Директиву Ради 92/83/ЄЕС щодо зближення ставок акцизів на нафтопродукти), а також Регламент Комісії ЄС від 22.11.1993 № 3199/93 щодо взаємного визнання процедури повної денатурації спирту для цілей звільнення від сплати акцизного збору.

У 2003 р. прийнято Директиву Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії.

З урахуванням основних положень названих директив можна констатувати, що акцизне оподаткування в межах Євросоюзу ґрунтується на таких засадах:

- визначення гармонізованої податкової структури (номенклатури товарів): продукти енергії та електроенергія; спирт і алкогольні напої; тютюнові вироби;
- встановлення мінімальних ставок оподаткування підакцизних товарів за умови, що держави ЄС можуть запроваджувати національні ставки, які перевищують їхній мінімальний рівень;
- упровадження уніфікованих правил обчислення та стягнення акцизного податку;
- визначення обов’язкових вимог щодо виробництва, обробки, зберігання та обігу підакцизних товарів усередині Співтовариства;
- впровадження вимог щодо застосування знижених ставок акцизу і гармонізованого переліку звільнень від оподаткування.

Попри гармонізацію основних аспектів акцизного оподаткування, у цілому воно є менш гармонізованим, ніж справляння ПДВ, оскільки: 1) гармонізована податкова структура (номенклатура) охоплює лише три групи підакцизних товарів; 2) згідно зі ст. 3(2) Директиви 92/12/ЄЕС товари, що входять до гармонізованої номенклатури, можуть обкладатися ін-

шими (негармонізованими) непрямими податками за умови, що ці податки відповідають правилам, які застосовують щодо акцизного збору і ПДВ, у частині визначення бази оподаткування, обчислення податку, виникнення податкових зобов'язань та здійснення контролю; 3) країни-члени мають право справляти акцизні збори з товарів, котрі не входять до гармонізованої номенклатури, за умови, що такі податки не призводять до виникнення формальних процедур при перетині кордонів між державами-членами (ст. 3(3) зазначеної Директиви).

Отже, самостійність країн – членів ЄС у царині акцизного оподаткування є значно більшою, ніж у сфері справляння ПДВ, що пояснюється такими причинами:

- специфічні акцизи мають значно тривалішу історію справляння, ніж ПДВ, унаслідок чого склалися достатньо стійкі й особливі традиції їх використання у різних країнах, долати які досить важко, що й призводить до спротиву кожному нововведенню з боку окремих країн; натомість досягти згоди стосовно елементів нового податку значно простіше;
- окремі види підакцизних товарів можуть споживатися виключно на внутрішньому ринку та не експортуватися, що виводить їх із процесу гармонізації.

Якщо необхідність гармонізації непрямих податків прямо передбачена ст. 93 Договору про заснування Європейського Співтовариства, то правові приписи щодо гармонізації прямого оподаткування приймаються на підставі ст. 94 Договору, згідно з якою правові положення національних систем прямого оподаткування, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку Співтовариства, можуть бути гармонізовані. Відповідно до цього положення гармонізації мають підлягати податки на прибуток корпорацій, тоді як оподаткування доходів фізичних осіб не є предметом гармонізації, оскільки не становить умови створення єдиного європейського ринку.

У цілому гармонізація оподаткування прибутку юридичних осіб спрямована на розв'язання таких завдань [13]:

- усунення податкових перешкод для процесу концентрації підприємств і стимулювання, таким чином, створення транснаціональних європейських компаній, здатних успішніше конкурувати з компаніями із третіх країн;
- встановлення загальних підходів до методів розрахунку бази податків на прибуток корпорацій та усунення подвійного оподаткування.

Пропозиції з приводу гармонізації корпоративного податку з'явилися ще в перші роки існування Співтовариства. Зокрема, у 1969 р. Комісія ЄС подала до Ради пропозиції щодо прийняття директив про материнські та

дочірні компанії та про злиття. У 1970 р. було висунуто пропозицію щодо введення у Співтоваристві класичної системи корпоративного оподаткування, а в 1975 р. – стосовно запровадження єдиної системи корпоративного податку з метою усунення подвійного оподаткування дивідендів шляхом гармонізації системи такого оподаткування. У 1988 р. Комісія розпочала роботу над проектом директиви щодо гармонізації правил визначення бази корпоративного податку: визначення прибутку від капіталу, оцінки запасів товарів, поточних витрат, правил амортизації, проте через опір у Раді проект навіть не був поданий на її розгляд. Питання гармонізації бази корпоративного податку, а також його ставок (шляхом встановлення мінімальної ставки на рівні 30 %, а максимальної – 40 %) укотре було порушене в 1992 р., проте так і не було вирішене [19, с. 295–297].

Оскільки оподаткування прибутку компаній є одним із питань, щодо яких рішення можуть ухвалюватися лише за одностайною згодою держав-членів, пропозиції з приводу прийняття директив про материнські та дочірні компанії та про злиття були втілені в життя лише в 1990 р., тобто через 21 рік після їх подання до Ради. На одному з її засідань було прийнято Директиву Ради 90/435/ЄЕС щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських та дочірніх компаній, котрі знаходяться в межах юрисдикції різних держав-членів, Директиву Ради 90/434/ЄЕС щодо спільної системи оподаткування, що застосовується у випадках злиття, поділу, часткового поділу, переведення активів та обміну акціями, коли товариства знаходяться у межах юрисдикції різних держав-членів, та Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб.

Директива Ради 90/435/ЄЕС встановила єдині правила оподаткування при розподілі прибутку материнських та дочірніх компаній, що перебувають у межах різних держав-членів, спрямовані на уникнення подвійного оподаткування. Основним принципом, запровадженим Директивою, є скасування як у державі дочірньої, так і в державі материнської компанії, податку на прибуток, що стягується у джерела виплат, якщо компанія – джерело виплати та компанія-отримувач знаходяться в юрисдикціях різних держав-членів. Директивою врегульовано також питання сплати інших податків при розподілі прибутку. Зокрема нею встановлено, що за винятком ліквідації дочірньої компанії, в усіх інших випадках держава-член материнської компанії має зробити вибір на користь: 1) утримання від оподаткування таких розподілених прибутків; або 2) оподаткування зазначених прибутків, враховуючи при цьому суму податку вже сплаченого її дочірньою компанією з цієї частини прибутку [23].

Директива Ради 90/434/ЄЕС щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується при злитті, поділі, передачі активів та обміні акціями

(частками) компаній, що перебувають у межах юрисдикцій різних держав-членів, узагальнює податкові положення, котрі підлягають застосуванню в разі транскордонного перетворення компаній. У преамбулі до Директиви зазначено, що відповідні правочини (злиття, поділ, передача активів чи обмін акціями) необхідні для створення в межах спільного ринку умов, котрі були б подібними до умов, характерних для національних ринків держав-членів, а також для забезпечення належного функціонування самого ринку. І оскільки відмінності у положеннях податкового законодавства окремих держав, господарські товариства яких є сторонами відповідних правочинів, можуть бути перешкодою в їх здійсненні, постала потреба в запровадженні єдиної системи, що забезпечувала б уникнення таких труднощів при веденні товариствами транскордонної діяльності [24].

Основним принципом Директиви є те, що в товариства, яке здійснює переведення активів і пасивів до іншого товариства у випадках перетворення компаній, не виникає податкових зобов'язань зі сплати податку з приросту капіталу відносно активів і пасивів, розташованих на території держави товариства, що здійснює переведення, поки такі активи та пасиви є пов'язаними з розташованим на території цієї ж країни постійним представництвом товариства, яке отримує переведення. Таким чином, податкові зобов'язання виникають лише після фактичної передачі активів і пасивів (тобто за межі держави ведення діяльності товариством, яке здійснює переведення).

Крім двох директив, 23 липня 1990 р. державами-членами було підписано багатосторонню Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб. У Конвенції наведено визначення пов'язаних осіб, встановлено процедури визначення прибутків пов'язаних осіб, а також уникнення подвійного оподаткування у певних випадках.

Як передбачено положеннями ст. 4(2), що становить основний принцип Конвенції, якщо між пов'язаними особами створюються чи нав'язуються в їхніх комерційних чи фінансових відносинах умови, котрі відрізняються від тих, що існували б між незалежними суб'єктами господарювання, то будь-які прибутки, що за відсутності таких умов могли би бути накопичені одним із суб'єктів господарювання, але не були накопичені внаслідок існування цих умов, може бути включено до прибутків цього суб'єкта господарювання та оподатковано відповідно [25].

Згідно зі статтею, у випадку пов'язаних осіб до уваги береться не сума доходу кожного суб'єкта господарювання як такого, а сума доходу, котра була б ним отримана, якби він діяв як незалежний суб'єкт господарювання.

У Конвенції встановлено два способи уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку пов'язаних осіб – “звільнення

від оподаткування” та “податковий кредит”. Перший спосіб передбачає, що при визначенні суми оподаткованого прибутку відповідні позиції прибутків враховуються лише в одній державі-члені. Другий вимагає зменшення податкових зобов'язань однієї з пов'язаних осіб у одній державі-члені на суму податку, сплаченого в іншій державі-члені [19, с. 451–461].

Внаслідок тривалих дискусій з приводу подальшого узгодження заходів, спрямованих на гармонізацію прямих податків у межах ЄС, було розроблено пакет пропозицій щодо боротьби з недобросовісною податковою конкуренцією (1997 р.). До цього пакета увійшли Кодекс поведінки у сфері оподаткування підприємницької діяльності та проекти двох директив, які після тривалих обговорень та узгодження позицій різних держав-членів були прийняті на засіданні Ради 3 червня 2003 р. Це Директива Ради 2003/48/ЄС щодо оподаткування прибутку від заощаджень у вигляді процентів та Директива Ради 2003/49/ЄС щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до виплат процентів та роялті між пов'язаними особами, які перебувають у межах юрисдикції різних держав-членів.

З метою забезпечення одноразового оподаткування виплат процентів та роялті в межах Співтовариства Директивою Ради 2003/49/ЄС передбачено звільнення таких виплат від будь-яких податків на прибуток, що стягуються у джерела виплати у випадку, коли ці виплати мають транскордонний характер і здійснюються між пов'язаними особами (пов'язаними підприємствами різних держав-членів, включаючи виплати між постійними представництвами, пов'язаними між собою прямою чи опосередкованою участю в розмірі не менше 25 % капіталу) [26].

Директива Ради 2003/48/ЄС не належить до документів, якими регулюється оподаткування прибутку компаній, вона стосується оподаткування транскордонних виплат прибутку від заощаджень у вигляді процентів громадянам Європейського Союзу. Її положеннями передбачено гнучку “модель співіснування”, розроблену з метою усунення податкових викривлень та забезпечення мінімального ефективного рівня оподаткування доходів від заощаджень [27].

Кодекс поведінки у сфері оподаткування підприємницької діяльності є політичною угодою між державами-членами щодо додержання ними принципів справедливої конкуренції в оподаткуванні та утримання від вжиття податкових заходів, які могли б завдати шкоди іншим державам-членам, тобто заходів, які впливають або можуть вплинути значною мірою на вибір місця ведення підприємницької діяльності у Співтоваристві (заходи шкідливої податкової конкуренції).

Отже, узгодження національних політик держав – членів Співтовариства стосовно оподаткування прибутку компаній відповідає вимогам не так гармонізації, як податкової координації, і не виходить за межі усунен-

ня недобросовісної конкуренції та подвійного оподаткування при проведенні транскордонних операцій. Відповідно, податки на прибуток компанії піддаються координації лише тією мірою, котра необхідна для забезпечення вільного руху капіталів між державами-членами.

Спроби глибокої координації національних систем прибуткового оподаткування (розроблення консолідованої бази корпоративного податку, встановлення мінімального рівня його ставки) поки що не мали успіху, не знайшовши підтримки у всіх держав-членів. Останні оцінюють будь-які пропозиції щодо дій Співтовариства у сфері оподаткування передусім у контексті збереження податкового суверенітету як важливої складової державного суверенітету, а також дотримання національних інтересів, пов'язаних із забезпеченням стійкого економічного зростання та підвищенням національної конкурентоспроможності.

Викладене свідчить про те, що податкова гармонізація належить до найскладніших сфер інтеграційних процесів у Європі. До основних бар'єрів для забезпечення повної гармонізації як прямого, так і непрямого оподаткування можна віднести такі:

- політичні, що випливають із небажання держав-членів поступитись частиною свого податкового та фінансового суверенітету Європейському Союзу;
- економічні, пов'язані з відмінностями в рівнях розвитку країн-членів, а також у національних податкових системах, що історично сформувалися внаслідок різних традицій у сфері виробництва і споживання; вони обумовлені фінансовими причинами та необхідністю підвищення конкурентоспроможності національних товаровиробників;
- соціальні, спричинені наявністю різних систем соціального забезпечення у країнах-членах, відмінностями в проведенні соціальної політики [28, с. 1].

За результатами податкової гармонізації в ЄС усі податки, що справляються у державах-членах, можна поділити на три групи [13]. До першої входять податки, регламентовані виключно нормами інтеграційного права, як правило, регламентами Ради. До них належать, зокрема, податок на доходи фізичних осіб, котрі працюють в апараті ЄС (передбачає оподаткування на користь бюджету ЄС заробітної плати й винагород посадових осіб та інших службовців Співтовариства), податки, що сплачуються в бюджет ЄС у межах єдиної сільськогосподарської політики (податок на цукор, який сплачується компаніями, котрі виробляють цукор у державах-членах ЄС; податок на ізоглюкозу (isoglucose), що сплачується поряд з податком на цукор).

До другої групи належать не гармонізовані податки, котрі регулюються виключно нормами національного податкового права кожної держави-

члена. Це податки, які не впливають на функціонування спільного ринку й економічного союзу. Серед них податок на майно, на спадщину та дарування, податок на доходи фізичних осіб (за винятком тієї категорії платників, річний дохід котрих формується з урахуванням дивідендів від цінних паперів компаній, розташованих в інших державах – членах ЄС).

Третю групу утворюють гармонізовані податки, регульовані комбіновано (правом ЄС і держав-членів). До неї належать передусім податки на прибуток корпорацій, акцизи, ПДВ. Особливістю комбінованого підходу є те, що одні елементи податку регулюються актами ЄС, зазвичай директивами й регламентами, інші – нормами національного податкового права. Головну роль у їх правовому регулюванні відіграють директиви. Завдяки тому, що директиви мають обов'язкову силу для держав-членів лише щодо очікуваного результату, залишаючи в компетенції національних урядів вибір форм і методів його досягнення, вони є правовою формою, котра в найкращий спосіб забезпечує досягнення цілей інтеграції у сфері податкової політики і при цьому найменше торкається податкового суверенітету держав-членів. Саме директиви Ради ЄС будуть предметом аналізу в цьому дослідженні.

1.2. ТЕНДЕНЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ У КРАЇНАХ ЄС

Після загального огляду процесу податкової гармонізації в Європейському Співтоваристві розглянемо детальніше питання гармонізації непрямого оподаткування в контексті його здобутків, проблем та основних наслідків.

1.2.1. Здобутки та проблеми гармонізації ПДВ

Гармонізація податку на додану вартість у Європейському Співтоваристві була досить складним і тривалим процесом, початок якому поклало ухвалення у 1967 р. Першої і Другої Директив Ради ЄЕС. Перша Директива заклала правові основи гармонізації законодавства держав-членів щодо податків з обороту. Її основні положення можна представити трьома пунктами:

- вимога до держав-членів замінити чинну систему податків з обороту спільною системою ПДВ;
- встановлення завдань, котрі передбачається виконати завдяки запровадженню спільної системи ПДВ: усунути фактори, які можуть викривляти умови конкуренції як на національному рівні, так і на рівні Співтовариства; зробити можливим скасування оподаткування імпорту та звільнення експорту товарів від оподаткування в

торгівлі між державами-членами; забезпечити нейтральність у конкуренції таким чином, щоб у межах кожної країни подібні товари несли однаковий податковий тягар, незалежно від довжини ланцюжка виробництва та збуту;

- визначення особливостей спільної системи ПДВ порівняно з податком з обороту: є прямо пропорційним ціні товарів та послуг, незалежно від кількості правочинів, які було здійснено у процесі виробництва та продажу; підлягає сплаті після відрахування сум ПДВ, безпосередньо включених до різноманітних складових ціни; застосовується до всіх етапів, що передують роздрібній торгівлі включно [29].

Започаткувавши процес переходу до спільної системи ПДВ, перші директиви виконали свою історичну місію. Надалі необхідно було розробити гармонізовані норми такої системи, котрі були закріплені в Шостій Директиві Ради від 17.05.1977 щодо гармонізації законодавства держав-членів у сфері податків з обороту – Спільна система податку на додану вартість: єдина база оподаткування, котра вважається основоположним актом Співтовариства у системі правового регулювання ПДВ. Шоста Директива ставила дві основні цілі: по-перше, закріпити систему норм, що визначають єдиний механізм функціонування ПДВ у всіх країнах-членах, і, по-друге, створити законодавче підґрунтя для наповнення бюджету Співтовариства одним із видів власних доходів згідно з рішенням Ради від 21.04.1970. Як зазначено в її Преамбулі, такі доходи “мають включати надходження від податку на додану вартість, які отримуються через застосування спільної ставки податку до бази оподаткування, що визначається в однаковий спосіб відповідно до правил Співтовариства”.

Директива встановила елементи податку, що підлягають гармонізації, мету та межі їх гармонізації. До таких елементів належать визначення:

- платників податку (їх визначення, як вказувалося в Преамбулі Директиви, необхідно було гармонізувати в такий спосіб, щоб держави-члени могли застосовувати це поняття до осіб, котрі здійснюють певні правочини не на постійній основі, що сприятиме посиленню недискримінаційної природи податку);
- операцій, які підлягають оподаткуванню (для забезпечення однакового застосування податку в усіх державах-членах);
- місця, в якому здійснюються операції, що підлягають оподаткуванню (задля уникнення суперечок про юрисдикцію між державами-членами, зокрема, з приводу постачання товарів для монтажу чи постачання послуг);

- концепції моменту виникнення податкових зобов'язань та сплати податку (задня одночасного встановлення чи зміни величини ставки Співтовариства¹);
- бази оподаткування (з огляду на роль ПДВ у формуванні власних ресурсів Співтовариства її гармонізація мала особливе значення для справедливого розподілу внесків між державами-членами, або забезпечення сумірних результатів від застосування ставки Співтовариства до податкової бази);
- спільного переліку звільнень від сплати податку (для отримання в єдиний спосіб у всіх державах-членах власних ресурсів Співтовариства);
- положень, що стосуються зменшення податкового зобов'язання (мають бути гармонізовані тією мірою, якою вони застосовуються до фактично сплачених сум; оскільки сума зменшення податкового зобов'язання повинна розраховуватися у подібний спосіб у всіх державах-членах);
- обов'язків платників податків (мають бути гармонізовані настільки, наскільки це можливо для забезпечення необхідних гарантій єдиного способу стягнення податків у всіх державах-членах: оскільки платники податків повинні, зокрема, подавати періодичні узагальнені звіти щодо своїх операцій, які стосуються і витрат, і результатів діяльності, якщо це є необхідним для визначення бази оподаткування як джерела власних ресурсів Співтовариства та контролю за ними);
- спеціальних режимів для суб'єктів малого підприємництва (задня збереження таких режимів відповідно до спільних положень та з метою подальшої гармонізації) і сільськогосподарських виробників (оскільки потрібно встановити основні принципи такого режиму та спільний метод розрахунку доданої вартості для сільськогосподарських виробників) [30].

У Преамбулі Директиви було закріплено принцип поступової адаптації національного законодавства держав-членів, яка мала відбуватися впродовж перехідного періоду. Крім того, державам-членам надавалася можливість до певної міри та за певних умов вживати або зберігати спеціальні заходи, що не узгоджуються з положеннями Директиви, задля спрощення стягнення податку чи попередження шахрайства або ухилення від оподаткування. Також надавалися повноваження укладати з третіми державами або з міжнародними організаціями угоди, які міститимуть положення, що не узгоджуються з Директивою.

Найбільш дражливим для держав-членів питанням, яке не було вирішене під час прийняття Шостої Директиви й відтак не знайшло відобра-

¹ Ставка ПДВ як джерело власних ресурсів Співтовариства.

ження в її редакції 1977 р., стало питання гармонізації ставок ПДВ¹, які на той час суттєво різнилися (табл. 1.1). Зокрема, станом на 1977 р. стандартна ставка податку коливалася в межах від 8 % (Великобританія) до 20 % (Ірландія), тобто розрив між її мінімальним і максимальним значеннями дорівнював у державах-членах ЄЕС 12 в. п. Три країни ЄЕС застосовували однакову стандартну ставку ПДВ – 18 %. Сім країн із дев'яти – знижені податкові ставки від 1 до 12 %, причому Італія – одразу п'ять знижених ставок. П'ять країн використовували підвищені податкові ставки, у тому числі Ірландія – дві (35 і 40 %). Через 10 років, протягом яких відбувалося підвищення стандартних ставок податку, розрив між мінімальним і максимальним їх рівнем збільшився до 13 в. п. Не покращилася ситуація і з мінімальними ставками ПДВ: якщо Італія відмовилася від п'яти ставок на користь двох, то Франція, навпаки, замість однієї зниженої ставки запровадила п'ять. Додатково ввели ще по одній зниженій ставці Бельгія та Ірландія. Три країни продовжували застосовувати підвищені ставки ПДВ.

Відмінності у величині й кількості податкових ставок (низький рівень їх конвергенції) у країнах ЄЕС є серйозною перешкодою на шляху функціонування єдиного ринку, оскільки спричиняють порушення принципу нейтральності ПДВ² та спотворення конкуренції. Як зазначається в одному з досліджень, застосування нижчої стандартної чи пільгових ставок ПДВ може бути фактором збільшення прибутків корпорацій, що дає корпораціям однієї держави-члена переваги в порівнянні з конкурентами в іншій державі-члені. Крім того, за рахунок збільшення витрат на дотримання вимог податкового законодавства, відсутність конвергенції ставок ПДВ заважає компанії реалізувати свій потенціал із точки зору конкурентоспроможності.

Нарешті, якщо операції оподатковуються за місцем реєстрації бізнесу або місцем ведення підприємницької діяльності (наприклад, операції постачання певних послуг), відмінності в ставках ПДВ можуть стати вирішальним фактором для прийняття рішень щодо розташування бізнесу.

Оподаткування однакових товарів та послуг у різних країнах за різними ставками ПДВ впливає на ефективність глобального виробництва й

¹ Щодо їх визначення Директива містила лише положення, згідно з яким стандартна ставка податку визначається кожною державою-членом як відсоткове відношення до бази оподаткування та є однаковою і для постачання товарів, і для постачання послуг. Відтак визначення ставок податку залишилося в компетенції держав-членів. – Див.: [30].

² Автори монографії “Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні”, посилаючись на практику Суду, дають таке визначення нейтральності ПДВ: вона полягає в “забезпеченні повної нейтральності оподаткування всіх видів економічної діяльності, незалежно від їхньої мети або результатів, за умови, що така діяльність у принципі сама підпадає під дію системи ПДВ” [19, с. 308].

Таблиця 1.1

Динаміка ставок ПДВ у країнах ЄС, %

Країна	1977			1987			1992			1994		
	Стандартна	Знижена	Піввищена	Стандартна	Знижена	Піввищена	Стандартна	Знижена	Піввищена	Стандартна	Знижена	Піввищена
Франція	17,6	7	33,3	18,6	2,1/4/ 5,5/7/13	33,3	18,6	2,1/5,5	22	18,6	2,1/5,5	-
ФРН	11	5,5	-	14	7	-	14	7	-	15	7	-
Італія	14	1/3/6/ 9/12	35	18	2/9	30	19	4/9/12	38	19	4/9	-
Бельгія	18	6	25	19	1/6	25/25+8	19,5	1/6/12	-	20,5	1/6/12	-
Люксембург	10	2/5	-	12	3/6	-	15	3/6	-	15	3/6	-
Нідерланди	18	4	-	20	6	-	17,5	6	-	17,5	6	-
Великобританія	8	-	12,5	15	-	-	17,5	-	-	17,5	-	-
Данія	18	-	-	22	-	-	25	-	-	25	-	-
Ірландія	20	10	35/40	25	1,7/10	-	21	2,7/10/ 12,5/16	-	21	2,5/12,5	-
У середньому	14,96			18,18			18,57			18,79		
<i>Розмах варіації</i>	12			13			11			10		
<i>Коефіцієнт варіації</i>	28,9			22,3			17,5			16,7		

Примітка. Хоча до 1987 р. до складу ЄС, крім зазначених у таблиці країн, увійшли також Греція (1981 р.), Іспанія і Португалія (1986 р.), нас цікавить, як змінилися ставки податку в країнах – членах ЄС на 1977 р.

Розраховано та складено за даними: [31].

споживання. Цей вплив залежить від того, справляється ПДВ за принципом країни походження чи країни призначення. При застосуванні принципу країни походження в процесі конкурентної боротьби на зовнішніх ринках відбувається вирівнювання споживчих цін (оскільки ціна продукції, яка ввозиться до країни, вже містить ПДВ країни-експортера). Однак у разі використання країнами різних ставок ПДВ ціни виробників продукції, що є об'єктом зовнішньоторговельних операцій, а також відносні ціни виробників цієї продукції і продукції, призначеної для внутрішнього споживання, будуть різнитися, що зумовлює, зниження ефективності глобального виробництва.

При застосуванні принципу країни призначення ціни виробників продукції, що є об'єктом зовнішньої торгівлі (зазначені ціни не містять ПДВ країни-експортера), вирівнюються між країнами внаслідок конкуренції на світових ринках. Однак за умови застосування країнами різних ставок ПДВ споживчі ціни на імпорту продукцію і продукцію, призначену для внутрішнього споживання в країні, відрізнятимуться, наслідком чого стане зниження ефективності глобального споживання.

З наведеного висновку випливає ще один, згідно з яким при застосуванні принципу місця походження імпортована продукція несе тягар ПДВ країни-експортера, що спричиняє небажану податкову конкуренцію (якщо ставка ПДВ у країні-експортері нижча за ставку податку в країні-імпортері, імпортована продукція за інших рівних умов виявляється більш конкурентоспроможною, ніж аналогічна продукція національних товаровиробників країни-імпортера). Відтак справляння ПДВ за принципом країни походження підвищує вимоги до гармонізації ставок податку. Натомість принцип місця призначення гарантує, що імпорт не містить елементів ПДВ країни-експортера.

Відмінності в наслідках застосування принципів місця походження та місця призначення є результатом справляння ПДВ у різних країнах за різними ставками. Якщо ставка ПДВ у всіх країнах однакова, наслідки застосування обох принципів будуть ідентичними. Це і є об'єктивною передумовою тенденції до наближення ставок ПДВ, принаймні в межах ЄС.

З огляду на викладене у 1987 р. було розроблено пропозиції щодо гармонізації структури ставок ПДВ. Вони ґрунтувалися, з одного боку, на теоретичному уявленні про ідеальну (наїефективнішу) структуру ставок як про однорівневу, і, з другого боку, на практичному застосуванні більшістю країн ЄС (за винятком Данії та Великобританії) принаймні двох ставок податку. Результатом компромісу між теорією і практикою стала концепція запровадження в ЄЕС дворівневої структури ставок податку – однієї стандартної й однієї зниженої (пільгової). Крім того, було запропоновано граничні (максимальне і мінімальне) значення цих ставок. Стандартна

ставка могла коливатися в межах від 14 до 20 %, а знижена – від 4 до 9 %. Розмах варіації стандартної та пільгової ставок ПДВ обґрунтувався тим, що шість пунктів для стандартної і п'ять для пільгової ставок податку будуть достатніми для того, щоб, зважаючи на кількість країн-членів, уникнути потенційних торговельних викривлень і водночас мати мінімальні бюджетні наслідки для більшості держав-членів [32, с. 3]. Зазначене викликало критику з боку французької доктрини податкового права, згідно з якою запропоновані діапазони коливань податкових ставок були надто великими, аби перешкоджати викривленню конкуренції, й тому мали бути зменшені. З позицій британської доктрини податкового права, гармонізація податкових ставок, зокрема визначення їхнього мінімального й максимального рівнів, є неприйнятним порушенням фіскального суверенітету держав-членів, адже ставки в будь-якому разі наблизяться під дією ринкових сил [19, с. 306].

Застереження щодо гармонізації ставок ПДВ висловлювалися також у контексті обговорення питання розподілу податкових надходжень між державами-членами. Зокрема, згідно з дослідженнями, проведеними в 1987 р. на підставі показників торгівлі держав-членів станом на 1986 р., наближення ставок ПДВ перешкоджало вирішенню проблеми отримання кожною державою-членом збалансованої частки надходжень податку [19, с. 305]. Для її розв'язання пропонувалося впровадити кліринговий механізм, який би дав змогу перерозподіляти надходження від ПДВ між державами-членами.

Іншою складовою пакета податкових пропозицій 1987 р., в якому окреслювалися основні проблемні питання формування спільної системи ПДВ, було визначення переліку товарів та послуг, до яких могла застосовуватися пільгова ставка податку. Дискусії велися довкола трьох аспектів цього переліку: 1) його складу (вибору товарів та послуг, що до нього входять); 2) обов'язкового чи факультативного застосування пільгових ставок податку до встановленого переліку товарів та послуг; 3) можливості застосування виключень, зокрема надання країнам-членам права оподатковувати за пільговою ставкою товари та послуги, не включені до встановленого переліку.

У пакеті 1987 р. пропонувалося зробити пільгову ставку податку обов'язковою для встановленого переліку товарів та послуг, який охоплював шість позицій: продовольчі товари (за винятком алкогольних напоїв); енергетичні продукти для опалювання та освітлення; водопостачання; фармацевтичні продукти; книги, газети та періодичні видання; пасажирський транспорт. З метою полегшення процесу його узгодження державами – членами ЄЕС перелік визначався з урахуванням того, які товари та

послуги на той момент фактично оподатковувалися у більшості країн-членів за пільговими ставками.

Наприкінці 1989 р. почала формуватися концепція перехідної системи ПДВ, котра мала велике значення для подальшого обговорення шляхів гармонізації ставок податку. У межах цієї концепції було висунуто більш помірковані пропозиції щодо їх наближення:

- встановити мінімальний рівень стандартної ставки ПДВ, відмовившись від визначення її верхньої межі;
- запровадити одну пільгову ставку податку в межах від 4 до 9 %;
- зберегти нульову ставку податку на обмежений перелік товарів, замість раніше запропонованої відмови від такої ставки.

З метою полегшення досягнення компромісу щодо режиму пільгових ставок Європейський парламент запропонував два переліки товарів та послуг, які мали оподатковуватися за пільговою ставкою. До першого, що складався з шести позицій, входили товари та послуги, для яких пільгова ставка була обов'язковою. До товарів та послуг, які входили до другого переліку, котрий складався з 24 позицій, пільгова ставка могла застосовуватися факультативно. Зазначений перелік здебільшого охоплював товари та послуги, що не були предметом міждержавної торгівлі, внаслідок чого відмінності в їх оподаткуванні не могли суттєво впливати на умови конкурентної боротьби [32, с. 7].

Дискусії з приводу гармонізації ставок ПДВ завершилися ухваленням Директиви № 92/77/ЄЕС від 19.10.1992, котра внесла зміни до ст. 12 Шостої Директиви, встановивши, що з 1 січня 1993 р. держави-члени повинні орієнтуватися на стандартну ставку ПДВ в обсязі не нижче 15 %. Щодо пільгової ставки податку було прийнято таке рішення: 1) дозволити державам-членам застосовувати одну або дві знижені ставки податку (відтак, на відміну від пропозицій, обговорюваних раніше, пільгові ставки податку не були обов'язковими для застосування і їх могло бути дві, а не одна); 2) встановити, що вони не можуть бути меншими від 5 %; 3) застосовувати їх тільки до певних категорій товарів та послуг, визначених у Додатку Н до Директиви, який включав 18 позицій (отже, держави-члени не могли застосовувати знижені ставки до товарів та послуг, котрі не входили до додатку Н, проте могли самі обирати, які товари та послуги з цього додатка оподатковувати за зниженими ставками, а які ні), а за певних умов (якщо це не призведе до виникнення ризику викривлення конкуренції) також до поставок природного газу та електроенергії; 4) передбачити, що знижена ставка або одна зі знижених ставок застосовуються також до імпорту предметів мистецтва, колекціонування й антикваріату.

Крім загальних правил Директива містила низку виключень і тимчасових заходів, які могли застосовуватися впродовж перехідного періоду.

Зокрема, нею дозволялося: продовжувати застосовувати пільгові ставки, нижчі за 5 %, якщо такі ставки застосовувалися на 1 січня 1991 р., відповідали законодавству Співтовариства та були впроваджені з чітко визначених соціальних міркувань і на користь кінцевого споживача; застосовувати знижену ставку або одну з двох знижених ставок, передбачених ст. 12(3) Директиви, до поставок товарів та послуг інших, ніж зазначені в Додатку Н, якщо на 1 січня 1991 р. такі товари та послуги оподатковувалися за пільговими ставками, нижчими за 5 %; продовжувати застосовувати знижену ставку податку до поставок ресторанних послуг, дитячого одягу, дитячого взуття та забезпечення житлом, якщо такі товари й послуги оподатковувалися за зниженою ставкою на 1 січня 1991 р.; використовувати знижену ставку податку або одну з двох знижених ставок, передбачених статтею 12(3), за умови, що ця ставка не нижча за 12 %, до поставок товарів та послуг інших, ніж зазначені в Додатку Н, якщо на 1 січня 1991 р. такі товари та послуги оподатковувалися за зниженою ставкою. Додатково Греції дозволялося на окремих островах і в межах окремих територій застосовувати ставки ПДВ на 30 % нижчі, ніж на території континентальної Греції. Ірландії надавалося право звертатися за дозволом Комісії застосовувати знижену ставку до поставок енергетичної продукції, призначеної для опалювання й освітлення, навіть якщо це призводило до викривлення конкуренції у відповідних сферах.

Такий підхід свідчить про суперечливість процесу створення єдиного правового механізму регулювання ПДВ – спільної системи податку в ЄС: просування вперед у гармонізації одних елементів податку й повільний прогрес у гармонізації інших його елементів. Щодо пільгових податкових ставок, то кроком вперед на шляху гармонізації стало обмеження їх кількості й визначення мінімального рівня. Відхиленням від напряму гармонізації – надання державам-членам права протягом перехідного періоду відступати від гармонізованих правил.

Суперечливість процесу гармонізації, з одного боку, віддзеркалює відмінності в економічних і фінансових інтересах держав-членів, залежність таких елементів податку, як податкові ставки та пільги, від завдань у сфері соціальної політики й коливань економічної кон'юнктури, що спричиняє незацікавленість національних урядів у розширенні прав Співтовариства щодо їх регулювання, і, навпаки, інтерес до врегулювання зазначених аспектів податкової політики нормами національного законодавства з метою своєчасного реагування на економічні та соціальні потреби держави. З другого боку, суперечності гармонізації є результатом наявного в ЄС механізму внесення змін до директив, коли такі зміни мають ухвалюватися одногосно. Це вимагає розроблення компромісних рішень, що враховують інтереси всіх держав-членів.

У наступні роки обмеження національного суверенітету країн – членів ЄС в питаннях визначення величини стандартної та пільгових ставок ПДВ (мінімального рівня стандартної ставки, кількості та мінімального значення пільгових ставок) не зазнали змін, хоча такі спроби робилися. Зокрема, у 1996 р. було висунуто пропозицію обмежити максимальне значення стандартної ставки ПДВ, встановивши її на рівні 25 % [32, с. 10]. Проте таку пропозицію не було підтримано.

Вносилися зміни лише щодо сфери застосування знижених ставок та виключень і тимчасових положень. Зокрема, у 1999 р. як експеримент (на чотири роки – між 1 січня 2000 р. і 31 грудня 2003 р.) було розширено перелік послуг, які можуть оподатковуватися за пільговими ставками податку. До нього було включено послуги з дрібного ремонту (велосипедів, взуття, одягу та столової бавовняної білизни); реконструкції та ремонту приватного житла; миття вікон і прибирання приватних осель; перукарські й побутові послуги на кшталт допомоги по дому та догляду за неповнолітніми, людьми похилого віку, хворими та інвалідами. Передбачалося, що послуги повинні відповідати таким умовам: а) бути трудомісткими; б) надаватися переважно кінцевим споживачам; в) мати переважно місцевий характер і не призводити до ймовірного викривлення конкуренції; г) крім того, існує необхідний тісний зв'язок між зниженням цін, зумовленим застосуванням пільгової ставки податку, та передбачуваним зростанням попиту і зайнятості.

Встановлювалося, що знижені ставки можуть застосовуватися до послуг, перелічених максимум у двох, а у виняткових випадках – у трьох категоріях Додатка К [30].

Незважаючи на те, що звіт, наданий Європейською комісією у 2003 р., засвідчив мінімальний вплив пільгових ставок на ціни трудомістких послуг, а також використання доходів, отриманих від зниження ставок ПДВ для зростання прибутків постачальників послуг і, як наслідок, недостиження цілей експерименту, пов'язаних зі зростанням зайнятості та зменшенням тіньового ринку послуг [33; 34], термін використання ставок було продовжено до 31 грудня 2010 р. [35].

У 2008 р. Комісією було підготовлено пропозиції щодо внесення певних змін у застосування пільгових ставок ПДВ. Зокрема, передбачалося надати державам-членам право оподатковувати за пільговою ставкою операції з надання, будівництва, ремонту та перебудови усього житла, а не лише того, яке надавалося в межах соціальної політики; запровадити пільгову ставку до ресторанних послуг та послуг громадського харчування (за винятком постачання алкогольних напоїв); включити на тривалий час трудомісткі послуги до переліку послуг, які можуть оподатковуватися за пільговими ставками. Крім того, пропонувалося розширити сферу за-

стосування пільгових ставок податку, розширивши визначення категорій: “фармацевтична продукція” (зарахувавши до неї всі товари гігієнічного призначення); “медичне обладнання для інвалідів”; “книги” (включивши до неї аудіокниги). Більшість зазначених пропозицій, проте, не знайшла підтримки в ряді країн-членів. За результатами обговорень було підтримано лише дві пропозиції: надати застосуванню пільгових ставок до оподаткування трудомістких послуг постійного характеру й внести до переліку товарів та послуг, які можуть оподатковуватися за пільговими ставками, ресторанный послуги й послуги громадського харчування (за винятком постачання алкогольних напоїв), а також книги на всіх фізичних носіях інформації. Ці зміни відображено в Директиві 2009/47/ЄС від 05.05.2009 [36]. Наслідком їх запровадження стало вилучення зі 112-ї Директиви статей 106–108 і додатка IV та внесення змін до додатка III. Змінами до додатка розширено перелік товарів та послуг, до яких можуть застосовуватися знижені ставки, шляхом внесення доповнення до редакції ст. 6 та включення додаткових пунктів:

- 10a) реконструкція і ремонт приватних будинків, за винятком матеріалів, які становлять значну частину вартості наданої послуги;
- 10b) миття вікон та прибирання в приватних будинках;
- 12a) ресторанный послуги й послуги громадського харчування, за винятком постачання алкогольних та/або безалкогольних напоїв;
- 19) дрібний ремонт велосипедів, взуття та виробів зі шкіри, одягу і домашньої білизни (в тому числі штопання й перешивання);
- 20) побутові послуги, такі як допомога по дому та догляд за неповнолітніми, літніми людьми, хворими або інвалідами;
- 21) послуги перукаря [37].

Переведенню трудомістких послуг у розряд постійних передувало обговорення оприлюднених у 2007 р. Комісією результатів чергового дослідження економічних ефектів застосування пільгових ставок податку, в якому наголошувалося, з одного боку, на перевагах єдиної ставки ПДВ у Європейському Союзі як інструменту забезпечення економічної ефективності, мінімізації витрат на дотримання вимог податкового законодавства та безперервного функціонування єдиного ринку, з другого боку, на доцільності продовження використання знижених ставок податку для окремих видів товарів та послуг, у тому числі тих, якими часто замінюють самотійну працю членів домогосподарств.

Аргументувалося це тим, що високі ставки податку збільшують ціни на такі послуги і тим самим зменшують попит на них, створюючи стимули для їх заміщення працею членів домогосподарств. У свою чергу, це відволікає останніх від роботи за професією, збільшує їхні витрати часу на виконання тієї самої роботи, яку з меншими витратами часу могли б ви-

конувати робітники, що спеціалізуються на наданні відповідних послуг. Натомість низькі ставки податку підвищують попит на послуги, а отже, попит на працівників, які їх надають, сприяючи зростанню їхньої заробітної плати та зменшенню безробіття. Крім того, оподаткування за пільговими ставками зазначених послуг не матиме негативних наслідків для функціонування внутрішнього ринку ЄС, оскільки ці послуги здебільшого орієнтовані на внутрішнє споживання (постачаються всередині країни).

З розширенням складу ЄС зростав і перелік виключень, якими новим країнам-членам надавалося право використовувати пільгові ставки й навіть другу стандартну ставку (Австрія). Як правило, пільгові ставки дозволено застосовувати на окремих територіях (Австрія – у громадах Юнггольц та Міттельберг; Португалія – в автономних регіонах Азорських островів та острову Мадейра; Греція – в окремих департаментах і на островах Тасос, Південні Споради, Самотракія та Скірос) і для окремих операцій, не внесених до переліку тих, які можуть оподатковуватися за зниженими ставками (наприклад, Польщі, Словенії та Словаччині надано право оподатковувати за зниженою ставкою операції постачання послуг із будівництва, ремонту й модернізації житла, що не надаються в рамках соціальної політики). При цьому Польщі надано право застосовувати пільгову ставку, нижчу за встановлений мінімальний рівень, зокрема 3 % – до поставок товарів та послуг, зазвичай призначених для використання в сільськогосподарському виробництві, за винятком засобів виробництва на кшталт машин або споруд, а також до поставок харчових продуктів [35].

Як наслідок, станом на 2017 р. ситуація із застосуванням пільгових ставок ПДВ в ЄС мала такий вигляд.

1. Лише одна країна – Данія – з 1975 р. відмовилася від застосування пільгової ставки ПДВ.
2. П'ять країн ЄС застосовують пільгову ставку, нижчу за встановлений мінімум 5 % (у 2000 р. таких країн було 8, у 2010 р. – 7): Ірландія – 4,8 %, Іспанія – 4, Франція – 2,1, Італія – 4, Люксембург – 3 %.
3. Сім із 27 країн ЄС, що користуються пільговими ставками, застосовують одну таку ставку, решта – дві й навіть три ставки (Ірландія, Франція, Італія). Ситуація в цьому аспекті останніми роками навіть погіршилася, оскільки ні в 2005, ні в 2010 р. серед країн ЄС не було таких, котрі б застосовували більше двох пільгових ставок ПДВ (табл. 1.2).

Аналіз динаміки пільгових ставок ПДВ дає змогу зробити ще кілька висновків:

1. Ряд країн, зокрема, Болгарія і Латвія, до вступу в ЄС, а Естонія, Кіпр і Румунія відповідно до 2000 р. (перші дві країни) і 2004 р. не використовували пільгових ставок податку. Їх запровадження, очевид-

Таблиця 1.2

Динаміка знижених ставок ПДВ у країнах ЄС

Країна	1994	2000	2005	2010	2017
Бельгія	1/6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Болгарія	–	–	–	7	9
Чехія	5	5	5	10	10/15
Данія	–	–	–	–	–
Німеччина	7	7	7	7	7
Естонія	–	5	5	9	9
Ірландія	2,5/12,5	4,2/12,5	4,8/13,5	4,8/13,5	4,8/9/13,5
Греція	4/8	4/8	4,5/9	5/10	6/13
Іспанія	3/6	4/7	4/7	4/8	4/10
Франція	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5/10
Хорватія	н/д	0	0	0/10	5/13
Італія	4/9	4/10	4/10	4/10	4/5/10
Кіпр	–	5	5/8	5/8	5/9
Латвія	–	–	5	10	12
Литва	9	5	5/9	5/9	5/9
Люксембург	3/6	3/6	3/6	3/6	3/8
Угорщина	10	0/12	5/15	5/18	5/18
Мальта	5	5	5	5	5/7
Нідерланди	6	6	6	6	6
Австрія	10	10	10	10	10/13
Польща	7	3/7	3/7	3/7	5/8
Португалія	5	5/12	5/12	6/13	6/13
Румунія	–	–	9	5/9	5/9
Словенія	н. д.	8	8,5	8,5	9,5
Словаччина	6	10	14	6/10	10
Фінляндія	5/6/12	8/17	8/17	9/13	10/14
Швеція	12/21	6/12	6/12	6/12	6/12
Великобританія	–	5	5	5	5

Складено за: [31].

но, можна пояснити бажанням підвищити конкурентоспроможність національних виробників в умовах спільного ринку.

2. Ситуація з гармонізацією пільгових ставок податку в нових країнах – членах ЄС складається дещо краще, ніж у розвинутих. Серед них немає жодної країни, яка б використовувала пільгову ставку нижче встановленого мінімуму (5 %). Крім того, сім із них, тобто більше по-

ловини країн цієї групи (Болгарія, Чехія до 2017 р., Естонія, Латвія, Мальта до 2011 р., Словенія, Словаччина (за винятком 2010 р.), застосовують одну пільгову ставку податку, тоді як серед розвинутих країн ЄС таких лише чотири (Німеччина, Нідерланди, Австрія до 2016 р. і Великобританія).

- У ряді розвинутих країн ЄС величина й кількість пільгових ставок є незмінною впродовж не одного десятиліття. Зокрема, у Німеччині – з 1993 р., Франції – протягом 1991–2011 рр., Італії – 1995–2015 рр., Люксембурзі – 1993–2014 рр., Нідерландах – з 1986 р., Великобританії – з 1997 р., Швеції – з 1996 р. У окремих країнах (Чехія, Естонія, Латвія, Угорщина, Греція, Іспанія, Португалія, Фінляндія) у процесі реалізації політики фіскальної консолідації, спричиненої останньою світовою кризою, відбулося їх підвищення.

У цілому ситуація з використанням пільгових ставок ПДВ в ЄС свідчить, по-перше, про відхилення від вимог директив ЄС, якими встановлено мінімальний рівень і кількість пільгових ставок ПДВ, при цьому ці відхилення дозволені спеціальними або тимчасовими положеннями директив; по-друге, про низький рівень гармонізації пільгових ставок.

Значно більшого прогресу досягнуто у процесі гармонізації стандартних ставок податку (табл. 1.3). Упродовж 1994–2017 рр. зменшився розмах варіації¹ зазначених ставок як у цілому по країнах – членах ЄС (із 17 до 10), так і по країнах – нових членах ЄС (із 17 до 9). Розмах варіації в розвинутих країнах ЄС до 2017 р. залишався незмінним, зменшившись тільки в 2017 р. внаслідок підвищення в 2015 р. ставки податку в Люксембурзі з 15 % (мінімальний рівень стандартної ставки, встановлений директивою) до 17 %.

Таблиця 1.3
Динаміка стандартної ставки ПДВ у країнах ЄС, %

Країна	1994	2000	2005	2010	2017
Бельгія	20,5	21	21	21	21
Болгарія	18	20	20	20	20
Чехія	23	22	19	20	21
Данія	25	25	25	25	25
Німеччина	15	16	16	19	19
Естонія	18	18	20	20	20

¹ Показник розмаху варіації характеризує межі зміни значення показника (у цьому разі – величини стандартної ставки податку) й розраховується як різниця між його максимальним і мінімальним значеннями.

Закінчення табл. 1.3

Країна	1994	2000	2005	2010	2017
Ірландія	21	21	21	21	23
Греція	18	18	19	21	24
Іспанія	15	16	16	18	21
Франція	18,6	19,6	19,6	19,6	20
Хорватія	...	22	22	23	25
Італія	19	20	20	20	22
Кіпр	8	10	15	15	19
Латвія	...	18	18	21	21
Литва	18	18	18	21	21
Люксембург	15	15	15	15	17
Угорщина	25	25	25	25	27
Мальта	...	15	18	18	18
Нідерланди	17,5	17,5	19	19	21
Австрія	20	20	20	20	20
Польща	22	22	22	22	23
Португалія	16	17	21	21	23
Румунія	18	19	19	24	19
Словенія	...	19	20	20	22
Словаччина	25	23	19	19	20
Фінляндія	22	22	22	23	24
Швеція	25	25	25	25	25
Великобританія	17,5	17,5	17,5	17,5	20
У середньому					
ЄС-28	19,17	19,34	19,72	20,47	21,46
ЄС-15	19,01	19,37	19,81	20,34	21,67
ЄС-13	19,44	19,31	19,62	20,62	21,23
Розмах варіації					
ЄС-28	17	15	10	10	10
ЄС-15	10	10	10	10	8
ЄС-13	17	15	10	10	9
Коефіцієнт варіації					
ЄС-28	21,0	17,6	13,6	12,6	11,1
ЄС-15	17,3	15,9	14,9	13,1	10,7
ЄС-13	27,0	20,0	12,4	12,6	11,9

Розраховано та складено за: [31].

Ще істотніше знизився коефіцієнт варіації стандартної ставки податку, який характеризує інтенсивність варіації (відхилення) ставок у різних країнах від середньої величини, а відтак, і однорідність сукупності ставок. Чим цей коефіцієнт нижчий, тим меншими є відхилення ставок податку в різних країнах від їхнього середнього рівня, тим одноріднішою (більш гармонізованою) є їх сукупність¹. Як свідчить табл. 1.3, найбільшого зниження впродовж 1994–2017 рр. коефіцієнт варіації зазнав у країнах ЄС-28 (із 21 до 11,1 %) і ЄС-13 (із 27 до 11,9 %). Найнижчим у 2017 р. він є у країнах ЄС-15, що свідчить про найвищий ступінь гармонізації стандартної ставки ПДВ у розвинутих країнах ЄС, хоча в 2005–2010 рр. передові позиції щодо цього займали країни – нові члени ЄС, що зробили стрімкий ривок у розвитку процесу гармонізації протягом 2000–2005 рр.

Оскільки жодних рішень, спрямованих на гармонізацію стандартних ставок ПДВ, європейськими структурами упродовж 1994–2017 рр. не приймалося, їх гармонізація стала наслідком природної конвергенції податкових політик країн-членів, зумовленої пошуком шляхів вирішення спільних проблем, пов'язаних зі зростанням фіскальних дисбалансів під впливом останньої фінансово-економічної кризи у більшості країн ЄС та повільним відновленням національних економік. Зокрема, прогресу в гармонізації стандартних ставок ПДВ у країнах ЄС досягнуто передусім унаслідок тенденції до підвищення ставки податку в країнах з її низьким початковим рівнем (див. табл. 1.3). Упродовж 1994–2017 рр. стандартна ставка ПДВ зростає в Німеччині з 15 до 19 %; Іспанії – з 15 до 21; на Кіпрі – з 8 до 15 (напередодні вступу до ЄС), а згодом до 19; Мальті – з 15 до 18; у Люксембурзі – з 15 до 17; Португалії – з 16 до 23 %. Сприяло цьому процесу також зниження стандартної ставки податку в двох країнах – нових членах ЄС із високим початковим рівнем – Чехії (з 23 до 21 %) та Словаччині (з 25 до 20 %). Підвищення стандартної ставки ПДВ під час та за наслідками останньої світової фінансової кризи, яке, за оцінками окремих вчених, негативно позначилося на процесі гармонізації [38], врешті-решт, як свідчить динаміка коефіцієнта варіації стандартної ставки, не завадило цьому процесу, попри зростання з п'яти до дев'яти числа країн із податковою ставкою 23 % і більше та підвищення її рівня в Угорщині у 2012 р. до 27 %.

Отже, основною причиною гальмування процесу гармонізації ставок ПДВ є низький рівень гармонізації пільгових ставок податку, а в кінцевому підсумку – їх використання взагалі. У зв'язку з цим постає слухне за-

¹ Коефіцієнт варіації якнайкраще характеризує ступінь гармонізації досліджуваних показників. У статистиці прийнято, що в разі набуття коефіцієнтом значення менше 33 %, сукупність вважається однорідною, понад 33 % – неоднорідною. Коефіцієнт варіації певного показника у країнах ЄС-28 характеризує ступінь його гармонізації в Співтоваристві. Коефіцієнти варіації показника у країнах ЄС-15 і ЄС-13 характеризують ступінь його наближення в межах окремих груп країн ЄС.

питання: чому ж держави-члени не можуть від них відмовитися? Щодо цього можна дати такі пояснення:

1. У суспільній свідомості вкорінилося уявлення, згідно з яким застосування пільгових ставок ПДВ створює ряд позитивних ефектів, характеристику яких наведено в табл. 1.4. І хоча на практиці воно не знайшло належного підтвердження, а також спростовується (піддається сумніву) вченими, політики продовжують до нього апелювати, пропонуючи розширити перелік товарів, оподатковуваних за пільговими ставками.
2. Відмова від використання пільгових ставок на користь стандартної супроводжуватиметься підвищенням цін на відповідні товари або послуги. При цьому передусім підвищаться ціни в секторах, які виробляють товари з нееластичним попитом (товари першої необхідності), що ударить по найменш забезпечених верствах населення. У секторах, котрі виробляють товари з еластичним попитом за ціною, з метою збереження обсягу продажу, швидше за все, не відбудеться підвищення цін, проте проводитиметься політика скорочення витрат. У трудомістких секторах, найімовірніше, це відбудеться за рахунок витрат на оплату праці, наслідком чого буде або зниження заробітної плати, або вивільнення працівників (зростання безробіття). Зазначені ефекти відмови від використання пільгових ставок є основним стримуючим чинником на шляху досягнення згоди на проведення такої політики.
3. Держави – члени ЄС не завжди мають можливість компенсувати відмову від пільгових ставок ПДВ бюджетними субсидіями внаслідок обмежень, які накладаються на них законодавством про державну допомогу.
4. Політики нерідко використовують податкові пільги, зокрема пільгові ставки податків, як інструмент боротьби за голоси виборців.

Зважаючи на викладене можна погодитися з висновком Р. де ла Ферія, що погодженого всіма країнами – членами ЄС рішення стосовно пільгових ставок ПДВ досягти важко, і навіть якщо це вдасться зробити, воно призведе лише до незначного поліпшення наявної структури ставок ПДВ. Відтак варто шукати шляхи забезпечення не так ідеальної (що відповідає критерію економічної ефективності), як реально досяжної за даних обставин структури податкових ставок, а також розглянути можливості їх зближення у країнах ЄС через нескоординовані дії національних урядів, спрямовані на реформування національних систем пільгових ставок ПДВ відповідно до певних критеріїв. З огляду на це, нею було запропоновано такі підходи до вдосконалення системи пільгових ставок податку:

- 1) скасування пільгових ставок ПДВ, метою запровадження яких було створення позитивних зовнішніх ефектів;

Використання пільгових ставок ПДАВ: аргументи “за” і “проти”

Позитивні ефекти використання пільгових ставок ПДАВ	Механізм їх досягнення	Аргументи “проти” досягнення позитивних ефектів від використання пільгових ставок
<p>1. Досягнення соціальних та дистрибутивних цілей (зменшення податкового навантаження на бідних і збільшення внесідок цюго їхньої здатності до споживання)</p>	<p>Оскільки ПДАВ є податком на споживання, його тягар залежить від пропорції розподілу доходу на споживання і заощаження: більшим він є на домогосподарства, котрі більшість своїх доходів використовують на споживання, тобто на незаможних громадян. Пільгові ставки ПДАВ на предмети першої необхідності можуть сприяти досягненню цієї соціальної політики, зменшуючи наслідки регресивного характеру ПДАВ</p>	<p>1. Ефект перерозподілу залежить від певних чинників. Одним із них є відмінності у структурі витрат багатих і бідних, передусім різна частка в них витрат на товари, оподатковувани за зниженою ставкою, а також різна абсолютна сума цих витрат. Зокрема, навіть при тому, що багаті витрачають порівняно невелику частку свого доходу на товари, оподатковувани за зниженою ставкою, обсяг їхніх витрат на ці товари може поглинати більшу частину податкових субсидій, що фінансуються за рахунок податку, який вони платять. Ефективнішим інструментом досягнення соціальних і дистрибутивних цілей є держава допомога бідним (прямі державні субсидії).</p> <p>2. Умовою досягнення всіх позитивних ефектів використання пільгових ставок ПДАВ є безпосередній взаємозв'язок між запровадженням пільгової ставки і зниженням ціни на товар чи послугу, котрі нею оподатковуються. Теоретично такий взаємозв'язок має існувати: зменшення витрат, у тому числі податків, на конкурентному ринку має супроводжуватися зниженням ціни. Проте достатніх емпіричних доказів існування такого взаємозв'язку немає. Численні приклади зменшення ставки ПДАВ у різних країнах не дають підстав для висновку про адекватне зниження цін. Зокрема, Ірландія із січня 2001 р. зменшила стандартну ставку ПДАВ з 21 до 20 %, а вже у 2002 р. вдалася до зворотних дій, оскільки її зниження не привело до зниження цін і зменшення інфляції; з якою держава боролася в такий спосіб. У 2009 р. Франція знизила ставку ПДАВ з 19,6 до 5,5 % для послуг ресторанів і громадського харчування за умови, що вони істотно знизять ціни, підвищать заробітну плату персоналу</p>
<p>2. Інтерналізація позитивних зовнішніх ефектів</p>	<p>Ринкова ціна на певні види товарів та послуг із позитивними зовнішніми ефектами (енергозберігаюче обладнання й енергоефективні технології, доступ на спортивні та культурні заходи тощо) не повністю відображає вигоду для суспільства від їх споживання.</p>	

Продовження табл. 1.4

<p>Позитивні ефекти використання пільгових ставок ПДВ</p>	<p>Механізм їх досягнення</p>	<p>Аргументи “проти” досягнення позитивних ефектів від використання пільгових ставок</p>
<p>Збільшення виробництва та підвищення зайнятості у певних секторах економіки</p>	<p>Пільгова ставка ПДВ на такі товари є платою суспільства за позитивні зовнішні ефекти від їх споживання. Вона дає змогу трансформувати додаткові суспільні вигоди від їх споживання у приватну (внутрішню) вигоду економічних суб'єктів. Завдяки їй ціни для споживачів точніше відображають вартість товару для суспільства</p>	<p>або створюють нові робочі місця. Проте згідно з інформацією Національного інституту статистики та економічних досліджень Франції, ціни на послуги знизилися лише на 1 %, до того ж тимчасово.</p> <p>Зазначені розбіжності між теорією і практикою вчені пояснюють тимчасовим характером зниження ставки ПДВ (у випадку з Ірландією), її незначним зниженням (у Франції). Проте якими б не були пояснення, їх не можна вважати достатніми для висновку про обов'язкове зниження цін у відповідь на зменшення ставки ПДВ [32, с. 20–21].</p>
<p>3. Збільшення виробництва та підвищення зайнятості у певних секторах економіки</p>	<p>Пільгові ставки податку на трудомісткі послуги підвищують попит на них, а відтак, і надають, сприяючи зростанню їхньої заробітної плати та зменшенню безробіття</p>	<p>3. Навіть якщо припустити наявність адекватної цінової реакції на зниження ставки ПДВ, його вплив на виробництво та зайнятість залежатиме від еластичності попиту на окремі види товарів та послуг за ціною. Зокрема, попит на предмети першої необхідності є нееластичним за ціною. Відтак, зниження цін на них не матиме суттєвого стимулюючого впливу на виробництво і зайнятість. У випадку значної реакції споживачів на зниження цін (дається про товари еластичного попиту – книги, путівки на відпочинок тощо) виробництво та зайнятість можуть істотно зрости.</p> <p>4. Визначення товарів та послуг, які створюють позитивні зовнішні ефекти, і тих, котрі їх не створюють, не позбавлене суб'єктивізму, як і відповідей на питання, чи можуть ці потенційні ефекти бути достатніми, щоб виправдати податкову субсидію (податкові витрати). Однак така відповідь набуває важливого значення, оскільки товари та послуги з позитивними зовнішніми ефектами (наприклад, культурні чи спортивні заходи) у більших обсягах споживаються домогосподарствами з високими доходами. Як наслідок, оподаткування їх за пільговими ставками ПДВ означатиме фактичне субсидування багатих.</p>

Закінчення табл. 1.4

Позитивні ефекти використання пільгових ставок ПДВ	Механізм їх досягнення	Аргументи "проти" досягнення позитивних ефектів від використання пільгових ставок
		<p>5. Використання пільгових ставок збільшує витрати на дотримання податкового законодавства: зумовлює необхідність окремого обліку платником купівлі та продажу, що оподатковуються за різними ставками; ускладнює контроль за сплатою податку, оскільки виникає необхідність перевірки розподілу запасів, закупівель і продажу за групами товарів, оподатковуваних за різними ставками; стимулює агресивне податкове планування; зумовлює витрати на доведення в судах можливості класифікувати товари як такі, що можуть оподатковуватися за пільговою ставкою.</p> <p>6. Пільгові ставки "розмивають" податкову базу, знижуючи фіскальну ефективність податку та змушуючи шукати шляхи компенсації таких втрат, у тому числі через підвищення стандартної ставки ПДВ чи інших податків</p>

Складено автором.

- 2) збереження пільгових ставок, запровадження яких обґрунтовувалося забезпеченням вертикальної рівності. Аргументом на користь цієї пропозиції є низька цінова еластичність товарів та послуг першої необхідності, пільгове оподаткування яких є інструментом досягнення цієї мети. Наслідком запровадження замість пільгової стандартної ставки податку на такі товари та послуги буде ймовірне підвищення цін на них, що позначиться на добробуті найбільш вразливих верств населення. Проте, з огляду на те, що домогосподарства з високими доходами більше споживають таких товарів та послуг, варто обмежитися збереженням пільгових ставок податку лише на найважливіші товари – продукти харчування;
- 3) збереження пільгових ставок податку там, де їх скасування мало б серйозний вплив на галузі промисловості, котрі є трудомісткими або ключовими для відновлення економіки. Підвищення ставки податку на товари та послуги, котрі виробляються такими галузями, частково може бути перекладене на постачальників, а частково – на споживачів. Наслідком такого перекладання буде підвищення цін для споживачів та/або зниження зарплат для працівників або втрата ними робочих місць. Обидва варіанти несуть ризики для ключових секторів економіки, пов'язані зі зниженням конкурентоспроможності (у разі підвищення цін), зростанням безробіття й, отже, зниженням платоспроможного попиту;
- 4) усунення розбіжностей у підходах до оподаткування товарів та/чи послуг, що належать до однієї категорії: перехід до їх оподаткування або за стандартною, або за пільговою ставками податку (наприклад, звичайних та електронних книг). Їх усунення стане перешкодою для податкового планування, зловживань і судових спорів, відтак – до зменшення адміністративних витрат [32, с. 28–30].

У грудні 2011 р. Європейська комісія оприлюднила стратегію реформування системи ПДВ, у якій визначено такі основні особливості нової системи податку [250]:

1. Вона забезпечуватиме належне функціонування принципу країни призначення.

Як відомо, остаточна система ПДВ, котра мала прийти на зміну перехідній (транзитній) системі, у торгівлі між державами-членами мала ґрунтуватися на принципі країни походження. Проте на сьогодні й у доступному для огляду майбутньому цей принцип залишається політично недовсяжним, що визнано навіть Європейським парламентом. Враховуючи зазначене, Комісія дійшла висновку про необхідність відмовитися від ідеї запровадження цього принципу, зосередившись на забезпеченні належного функціонування принципу країни призначення.

2. Вона має стати простішою, ефективнішою і надійнішою.

2.1. Простота оподаткування досягатиметься як завдяки заходам у сфері податкового законодавства (єдиному набору чітких і простих правил утримання ПДВ, адаптованих до сучасної бізнес-моделі), так і заходам у сфері податкового адміністрування, котрі повною мірою враховуватимуть прогрес, досягнутий у царині нових технологій. Хоча робота податкових відомств здебільшого належить до компетенції держав-членів, метою Комісії визначено активізацію зусиль із координації і співробітництва у цій сфері. Згідно з оцінками, скасування національних зобов'язань, що виходять за рамки вимог ЄС, або зменшення невідповідності адміністративних процедур між державами-членами на 10 % може збільшити торгівлю всередині ЄС на 2,6 і 3,7 % відповідно, а ВВП – на 0,2 та 0,4 %.

З метою спрощення адміністративних процедур і зменшення адміністративного тягаря на підприємства, котрі здійснюють торгівлю в ряді країн-членів, Комісією запропоновано запровадити концепцію “One-Stop-Shop (OSS)” (“концепція одного вікна”)¹ для електронних послуг, що надаються кінцевим споживачам в ЄС. Ця концепція визнана важливим інструментом для полегшення доступу до єдиного ринку, особливо для малих і середніх підприємств.

Іншими завданнями у сфері спрощення адміністрування ПДВ визнано:

- 1) необхідність надання бізнесу більш доступної і якісної інформації про режими ПДВ (реєстрація, виставлення рахунків, повернення ПДВ, ставки ПДВ, особливі обов'язки платників тощо) в державах-членах як умови зменшення витрат на дотримання податкового законодавства. Важливим джерелом такої інформації є веб-портал ПДВ ЄС, робота якого має бути вдосконалена;
- 2) стандартизацію окремих правил і процедур справляння ПДВ, таких як реєстрація, виставлення рахунка-фактури тощо. З 2013 р. має стати доступною всіма мовами стандартизована декларація з ПДВ для підприємств по всьому ЄС.

2.2. Ефективність і нейтральність оподаткування досягатиметься завдяки розширенню податкової бази, а також реалізації принципу оподат-

¹ Відповідно до чинних правил порядок оподаткування ПДВ операцій постачання електронних послуг кінцевим споживачам, що перебувають в ЄС, постачальником, котрий знаходиться за його межами, є таким: місцем постачання послуг є місцезнаходження замовника. Відтак постачальник зобов'язаний зареєструватися в країні ЄС, де перебуває його замовник, і сплатити податок. Такий порядок створює надмірний адміністративний тягар на постачальників, котрі постачають електронні послуги в декілька країн ЄС. Згідно з концепцією OSS, постачальники можуть зареєструватися в одній із країн ЄС незалежно від того, в якій країні проживають їх замовники, і сплачувати податок самостійно за ставками країни замовника. Після цього сума податку розподіляється між відповідними країнами.

кування за однією ставкою, що дасть змогу підвищити фіскальну ефективність податку або знизити його стандартну ставку. Нинішня економічна й фінансова ситуація, вимагаючи бюджетної консолідації, є важливою причиною для обмеження використання необґрунтованих податкових пільг, у тому числі знижених ставок податку як альтернативи підвищенню стандартних ставок. При цьому встановлено, що скасування знижених ставок теоретично допоможе знизити стандартну ставку на 1,9–7,5 в. п.

Податкову базу можна розширити завдяки перегляду системи податкових пільг (звільнень від ПДВ і знижених ставок) у контексті того, чи зберігаються економічні, соціальні або технічні причини їх надання і чи можуть бути поліпшені правила їх застосування.

Комісія запропонувала керівні принципи, які мають бути покладені в основу перегляду чинної системи ставок ПДВ:

- скасування пільгових ставок, які є перешкодою для належного функціонування внутрішнього ринку, виходячи з того, що пільгові ставки, виправдані в минулому, сьогодні можуть спричиняти спотворюючий ефект через зміну економічних, комерційних і правових умов;
- скасування пільгових ставок на товари та послуги, споживання яких не заохочується політикою ЄС. Це стосується передусім товарів і послуг, шкідливих для навколишнього середовища, здоров'я та добробуту;
- оподаткування за однаковою ставкою подібних товарів і послуг.

Встановлено, що зменшення на 50 % відмінностей у ставках ПДВ між державами-членами може зумовити зростання обсягів торгівлі всередині ЄС на 9,8 % та збільшення реального ВВП на 1,1 %.

2.3. Надійність оподаткування забезпечуватиметься завдяки посиленню адміністративного нагляду та підвищенню якості кооперації між податковими органами країн-членів; застосуванню ризикоорієнтованих методів контролю; колективним зусиллям у боротьбі з шахрайством, зокрема обміну найкращим досвідом; удосконаленню мережі прискореного обміну інформацією між контролюючими органами країн ЄС “Eurofisc”; посиленню контролю ефективності та удосконаленню податкового управління в державах-членах.

Крім проблем із гармонізацією ставок ПДВ, не можна вважати завершеним і процес гармонізації податкової бази, попри його пріоритетність. На шляху її гармонізації стоять численні відхилення від загальних правил для держав-членів, котрі вступили до Співтовариства після 1978 р. (ст. 375–390 Директиви Ради 2006/112/ЄС). Згідно з ними таким державам надано право відступати від статей Директиви, якими встановлено звільнення від ПДВ і визначено перелік операцій, котрі можуть оподатковуватися за зниженими ставками. Наслідком таких відхилень є: 1) звільнення

окремих операцій від оподаткування замість їх оподаткування за зниженою ставкою; 2) надання окремим країнам ЄС права на звільнення від оподаткування операцій, які повинні оподатковуватися за загальними правилами; 3) поширення звільнення від оподаткування операцій, що здійснюються одними суб'єктами, на такі самі операції інших суб'єктів, для котрих звільнення не передбачені (табл. 1.5). Усе зазначене призводить до розмивання бази ПДВ та зменшення надходжень податку до бюджетів країн-членів, які застосовують не гармонізовані звільнення.

Серед інших причин, що гальмують процес гармонізації ПДВ, можна назвати встановлення у країнах – членах ЄС різної величини річного обороту, нижче якого підприємства, що вважаються малими, звільняються від сплати ПДВ і позбавляються права на віднесення податку, сплаченого в ціні придбаних ними товарів та послуг, на зменшення податкового зобов'язання (на податковий кредит). Величину річного обороту визначено статтями 284–287 Директиви Ради 2006/112/ЄС. При цьому державам-членам, котрі скористалися з наданої ст. 14 Директиви Ради 67/228/ЄЕС можливості запровадити звільнення від оподаткування або диференційовані податкові пільги для малих підприємств, надано право зберегти їх. Державам-членам, котрі станом на 17 травня 1977 р. надавали звільнення від податку платникам, річний оборот яких був меншим, ніж еквівалент 5000 європейських розрахункових одиниць у національній валюті за курсом обміну на зазначену дату, надано можливість підвищити відповідний ліміт до 5000 євро. Держави-члени, котрі не скористалися з передбаченої ст. 14 Директиви Ради 67/228/ЄЕС можливості, мають право звільняти від податку платників, чий річний оборот не перевищує 5000 євро. Для країн-членів, що вступили до Співтовариства після 1 січня 1978 р., величина такого обороту встановлена на рівні від 10 000 євро (Іспанія, Португалія, Фінляндія, Швеція, Польща) до 35 000 євро (Чеська Республіка, Угорщина, Словаччина, Румунія і Хорватія). Зазначені відмінності навряд чи мають об'єктивне підґрунтя. Для Мальти величина річного обороту диференціюється й становить: 37 000 євро, якщо підприємницька діяльність полягає переважно в постачанні товарів; 24 300 євро, якщо підприємницька діяльність полягає здебільшого в постачанні послуг із низькою доданою вартістю (високі витрати); 14 600 євро в інших випадках, а саме в разі постачання послуг із високою доданою вартістю (низькі витрати) [35, ст. 287]. Застосування особливих правил визначення величини річного обороту для Мальти також не можна назвати обґрунтованим із позицій податкової гармонізації.

Суперечливі кроки на шляху гармонізації ПДВ передбачені Планом дій щодо ПДВ Європейської комісії, оприлюдненим у квітні 2016 р. Згідно

Таблиця 1.5
**Відхилення від загальних правил, право на які надано державам,
 що вступили до ЄС після 1 січня 1978 р.**

Операції, що можуть звільнитися від оподаткування в окремих країнах (частина "Г" Додатка Х)	Країни, яким надано право застосовувати звільнення	Операції, що можуть оподатковуватися за зниженими ставками (Додаток П)	Звільнення від оподаткування, передбачені ст. 132, 135, 148	Коментар
1. Доступ на спортивні заходи	Швеція	Доступ на спортивні заходи	–	Звільнення може застосовуватися замість оподаткування за зниженою ставкою
2. Надання послуг автотранспорту, митцями, акторами, адвокатами та іншими представниками вільних професій, окрім медичної та парамедичної	Греція, Іспанія, Португалія, Фінляндія, Швеція, Латвія	Надання послуг письменниками, композиторами та акторами або належні їм гонорари	–	Звільнення в ширшій редакції може застосовуватися замість оподаткування за зниженою ставкою
3. Постачання телекомунікаційних послуг та суміжних товарів державними поштовими службами	–	–	Постачання державних поштових послуг, інших, ніж послуги пасажирського транспорту та телекомунікаційні послуги, й поставка суміжних із ними товарів	Звільнення поширюється на операції, котрі не можуть звільнятися від оподаткування згідно з пп. (а) ст. 132
4. Постачання послуг з організації похоронів та кремациї, а також постачання ритуальних товарів	Португалія	Постачання послуг з організації похоронів та кремациї, а також постачання ритуальних товарів	–	Звільнення може застосовуватися замість оподаткування за зниженою ставкою

Продовження табл. 1.5

Операції, що можуть звільнитися від оподаткування в окремих країнах (частина "Р" Додатка Х)	Країни, яким надано право застосовувати звільнення	Операції, що можуть оподатковуватися за зниженими ставками (Додаток Ш)	Звільнення від оподаткування, передбачені ст. 132, 135, 148	Коментар
5. Операції, що виконуються сапіми або майстернями для сліпих, якщо таке звільнення не призводить до суттєвого викривлення конкуренції	Австрія, Фінляндія	–	–	Звільнення від оподаткування операцій, не передбачених іншими статтями Директиви (які можуть надаватися всім державам-членам)
6. Постачання товарів і послуг офіційним органам, відповідальним за безпеку, обладнання й експлуатацію цвинтарів, могил та пам'ятників жертвам воєн	–	–	–	Звільнення від оподаткування операцій, не передбачених іншими статтями Директиви (які можуть надаватися всім державам-членам)
7. Операції, що виконуються лікарнями, не передбачені пп. (b) ст. 132 (1)	Португалія	–	Лікарняне та медичне лікування та тісно пов'язана з ним діяльність, що ведеться органами, котрі регулюють кар'єри, лікувальними або діагностичними центрами (пп. (b) ст. 132)	Звільнення від оподаткування операцій, не передбачених іншими статтями Директиви (які можуть надаватися всім державам-членам)
8. Постачання води органом, що регулюється публічним правом	Греція, Мальта	Водопостачання	–	Звільнення у вузькій редакції може застосовуватися замість оподаткування за зниженою ставкою

Продовження табл. 1.5

Операції, що можуть звільнитися від оподаткування в окремих країнах (частина "В" Додатка Х)	Країни, яким надано право застосовувати звільнення	Операції, що можуть оподатковуватися за зниженими ставками (Додаток III)	Звільнення від оподаткування, передбачені ст. 132, 135, 148	Коментар
9. Постацання будівлі або її частин до першого заселення, а також землі, на якій вона розташована, і земельні будови, передбачені ст. 12	Греція, Португалія, Австрія, Фінляндія, Швеція, Кіпр, Мальта	–	Постацання будівлі або її частин, а також землі, на якій вона розташована, крім постацання до першого заселення	Звільнення поширюється на ті операції, які не можуть звільнитися від оподаткування згідно з пп. (f) ст. 135
10. Пасажирські перевезення та перевезення супроводжуваних ними товарів на кшталт ручного багажу або механічних транспортних засобів, або надання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів	Португалія, Фінляндія, Швеція, Чеська Республіка, Естонія, Кіпр, Латвія, Литва, Угорщина, Мальта, Польща, Словенія, Словаччина	Перевезення пасажирів та їхнього ручного багажу	–	Звільнення в ширшій редакції може застосовуватися замість оподаткування за зниженою ставкою
11. Постацання, ремонт, модифікація, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду літальних апаратів для використання державними установами, включаючи обладнання, що є вбудованим або використовується в такому літальному апараті	Греція, Іспанія	–	Постацання, ремонт, модифікація, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду літальних апаратів що використовуються авіакомпаніями, котрі працюють за винагороду, переважно на міжнародних маршрутах, включаючи обладнання, що є вбудованим або використовується в такому літальному апараті	Звільнення поширюється на операції, що здійснюються іншими суб'єктами, ніж передбачено пп. (f) ст. 148

Закінчення табл. 1.5

Операції, що можуть звільнитися від оподаткування в окремих країнах (частина "В" Додатка Х)	Країни, яким надано право застосовувати звільнення	Операції, що можуть оподатковуватися за зниженими ставками (Додаток III)	Звільнення від оподаткування, передбачені ст. 132, 135, 148	Коментар
12. Постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду військових кораблів	Греція, Іспанія	–	Постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду суден, що використовуються для морського судноплавства й перевезення пасажирів за винятком, а також суден, котрі використовуються для комерційної, промислової або риболовної діяльності	Звільнення поширюється на операції, що здійснюються іншими суб'єктами, ніж передбачено пп. (с) ст. 148
13. Постачання послуг турагентами, передбачене ст. 306, а також турагентами, що діють від імені й за дорученням подорожнього, у випадку поїздки за межі Співтовариства	Португалія	–	Ст. 306. Спеціальна схема сплати ПДВ для турагентів. Держави-члени застосовують спеціальну схему сплати ПДВ до операцій, що виконуються турагентами, котрі працюють із замовниками від власного імені. Ця схема не застосовується до турагентів, котрі діють лише як посередники	Звільнення може застосовуватись замість спеціальної схеми сплати ПДВ, так і поширюватися на операції, котрі не підпадають під схему

Складено за: [35].

з планом, реформована система ПДВ у Європейському Союзі має відповідати таким принципам:

- бути більш простою і зрозумілою для бізнесу – складна і заплутана система не сприяє розвитку бізнесу, особливо малому і середньому;
- боротися з ризиком шахрайства (внаслідок шахрайських дій лише при транскордонній торгівлі втрати податкових надходжень становлять біля 50 млрд євро щорічно);
- бути більш ефективною – використовувати можливості цифрових технологій і зменшувати витрати на збір податку;
- ґрунтуватися на взаємній довірі між бізнесом і податковою адміністрацією, а також між податковими органами країн ЄС.

З метою реформування системи ПДВ в ЄС Планом дій передбачені такі заходи [39]:

1. Модернізація наявної системи ПДВ, оскільки вона не відповідає викликам сучасної глобальної, цифрової та мобільної економіки.

На думку Комісії, система ПДВ для транскордонної торгівлі, що набула чинності в 1993 р., є перехідною, оскільки залишила можливості для застосування шахрайських схем. Відтак Комісія має намір у 2017 р. виступити з пропозицією запровадити остаточні правила функціонування ПДВ в Європейському Союзі. Згідно з ними, транскордонні операції будуть і надалі оподатковуватися за ставками країни призначення, проте спосіб утримання податку поступово змінюватиметься в напрямі переходу до системи, більш захищеної від шахрайства. Водночас у масштабах всієї Європи буде впроваджено веб-портал для забезпечення простої системи утримання податку для підприємств і надійнішої в контексті забезпечення необхідного рівня надходжень податку для країн – членів ЄС.

2. Заходи боротьби з шахрайством при справлянні ПДВ.

Транскордонне шахрайство з ПДВ спричиняє значні втрати надходжень податку. Майбутня система ПДВ, за оцінками, сприятиме зменшенню таких втрат на суму близько 40 млрд євро (або на 80 %) щорічно.

У 2016 р. Комісія планувала представити заходи щодо покращання співробітництва між податковими органами у сфері обміну інформацією, пов'язаною з шахрайством при справлянні ПДВ та найкращими практиками боротьби з ним. Комісія також і далі спостерігатиме за ефективністю роботи податкових органів країн-членів у процесі адміністрування ПДВ.

3. Надання державам-членам більшої свободи у визначенні ставок податку.

Європейською комісією представлено на розгляд два варіанти надання національним урядам більшої свободи у встановленні ставок ПДВ. Один із них передбачає збереження мінімальної стандартної ставки податку (15 %) і регулярний перегляд (з урахуванням пропозицій країн-членів) переліку товарів та послуг, які можуть оподатковуватися за пільговою

ставкою. Згідно з цим варіантом всі пільгові ставки (у тому числі нульова), надані на сьогодні певним країнам, будуть збережені й можуть бути поширені на всі держави-члени з метою забезпечення рівного підходу до них.

Другий варіант передбачає скасування гармонізованого переліку товарів та послуг, які можуть оподатковуватися за пільговою ставкою ПДВ. Відтак держави-члени зможуть на свій розсуд встановлювати пільгові ставки на визначений ними перелік товарів та послуг. Проте це вимагатиме гарантій для запобігання шахрайству та недобросовісній податковій конкуренції на Єдиному ринку. Відповідно до обох варіантів чинні нульова та знижені ставки будуть збережені.

Ставки ПДВ на електронні публікації буде розглянуто окремо в контексті Стратегії єдиного цифрового ринку.

4. Підтримка електронної комерції, а також малого та середнього бізнесу (МСБ).

Діюча система ПДВ для транскордонної електронної торгівлі є складною і дорогою, причому як для держав-членів, так і для підприємств. Підприємства в ЄС перебувають у невігідному конкурентному становищі, оскільки окремі трейдери з країн, що не входять до ЄС, можуть імпортувати товари в ЄС без ПДВ. Складність системи також призводить до збільшення витрат для країн-членів на забезпечення дотримання вимог податкового законодавства. До кінця 2016 р. Європейська комісія, в рамках Стратегії єдиного цифрового ринку, планувала подати законодавчі пропозиції, покликані модернізувати й спростити процедуру з ПДВ для транскордонної електронної комерції. Зазначене передбачатиме і пропозицію щодо забезпечення того, аби до електронних публікацій могли застосовуватися ті самі знижені ставки ПДВ, як і до публікацій на фізичних носіях.

Як другий крок у 2017 р. Європейська комісія подасть спеціальний пакет заходів з ПДВ, призначений для сприяння зростанню МСБ та створення для нього сприятливих умов у межах транскордонної торгівлі.

Наведені заходи свідчать про зміну позиції Єврокомісії у питанні гармонізації ставок ПДВ, зокрема, надання державам-членам більшої свободи у визначенні переліку товарів та послуг, котрі можуть оподатковуватися за пільговими ставками. Такі зміни є наслідком як економічних проблем, з котрими стикнулися національні уряди в період кризи і посткризового відновлення, що вимагають своєчасного використання інструментів податкової та бюджетної політики для їх подолання, так і посилення відцентрових тенденцій в ЄС, одним із проявів яких став Brexit, що спонукають його інститути до проведення гнучкішої політики, у тому числі податкової, котра поєднує загальноєвропейські інтереси та цінності з національними інтересами й цінностями держав-членів.

Реалізація передбачених заходів матиме неоднозначні наслідки. З одного боку, вони сприятимуть вирівнюванню умов конкуренції (завдяки можливості поширення податкових пільг, що надавалися перехідними положеннями окремим країнам, на інші країни ЄС, та оподаткуванню за однаковою ставкою подібних товарів і послуг, які раніше оподатковувалися за різними ставками). З другого боку, в контексті податкової гармонізації реалізація заходів із надання державам-членам більшої свободи у визначенні ставок податку призведе до її послаблення, розвитку зворотних процесів, які дадуть змогу задовольнити амбіції країн-членів щодо посилення податкового суверенітету, проте навряд чи сприятимуть покращанню функціонування Спільного ринку, особливо якщо не будуть задіяні адекватні заходи протидії недобросовісній конкуренції.

У 2016 р. обговорювалося також питання уніфікації оподаткування друкованих та електронних книг. Необхідність його обговорення зумовлювалася кількома моментами:

- 1) набуттям чинності з 1 січня 2015 р. нових правил визначення місця постачання послуг, зокрема тих, які надаються в електронній формі, за місцем реєстрації отримувача (споживача) послуги. Внаслідок цього низький рівень конвергенції ставок ПДВ на такі послуги перестав бути чинником викривлення конкуренції, що була наслідком впливу величини податкової ставки на вибір місця реєстрації бізнесу, оскільки постачальники послуг більше не могли отримувати вигоду від переміщення свого бізнесу в країни з низькими ставками ПДВ;
- 2) неможливістю відповідно до 112-ї Директиви застосувати пільгову ставку ПДВ до оподаткування книг, газет та журналів, які постачаються в електронній формі (що було підтверджено Судом Європейського Союзу), незважаючи на те, що вона надає право державам-членам оподатковувати за зниженою ставкою книжки на всіх фізичних носіях інформації. Зазначене впливає з абзацу 2 п. 2 ст. 98 Директиви, згідно з яким знижені ставки не застосовуються до послуг, зазначених у п. (к) ст. 56 (1), де йдеться про послуги, котрі постачаються в електронній формі;
- 3) необхідністю застосування єдиних правил до визначення ставок ПДВ для друкованих книг, газет і періодичних видань та таких, що постачаються в електронній формі, аби не відставати від технологічного прогресу у сфері цифрової економіки [40].

З метою обговорення цього питання Комісією протягом восьми тижнів проводилися громадські консультації, які показали підтримку більшістю опитаних (94 %) пропозиції оподатковувати за зниженою ставкою податку електронні книги. З них 88 % підтримали пропозицію пільгового оподаткування також електронних газет та періодичних видань. 45 %

опитаних висловились проти скасування пільгової ставки, нижчої за 5 %, та нульової ставки податку, що застосовуються в окремих державах-членах, а 90 % із них запропонували дозволити всім державам-членам використовувати такі ставки. Оцінюючи ефекти запровадження пільгового оподаткування електронних видань, половина опитаних відповіла, що вигоду від нього отримують споживачі, тоді як решта висловила за її розподіл між видавцями і споживачами. В останньому випадку може збільшитися прибуток видавців, котрий вони вкладатимуть у розвиток видавничої справи, а щодо газет ще й зменшиться залежність від реклами.

Для оцінки впливу пільгового оподаткування книг на всіх фізичних носіях інформації, а також видань, які надаються в електронній формі, було розроблено два сценарії. Згідно з першим, вони оподатковуються за пільговою ставкою, не нижче встановленого мінімуму (5 %), відповідно до другого – за ставкою, нижче 5 %, або звільняються від сплати податку з можливістю віднесення на зменшення податкового зобов'язання ПДВ, сплаченого на попередньому етапі (оподаткування за нульовою ставкою). Проведене дослідження показало, що реалізація і першого, і другого сценаріїв дала б можливість державам-членам вирівняти ставки ПДВ для електронних публікацій зі ставками податку для друкованих видань. Проте перевагою другого сценарію є те, що він дасть змогу зробити пільгову ставку, нижчу від 5 %, або нульову ставку, які мали право застосовувати лише окремі держави-члени, доступною для всіх. За результатами дослідження, якби всі держави-члени вирішили застосовувати поточні ставки ПДВ для друкованих видань до електронних видань, надходження від ПДВ для держав-членів до 2021 р. могли би зменшитися на 4,7 млрд євро щороку [40].

На підставі викладеного можна зробити такі висновки:

1. Попри те, що ПДВ вважається найбільш гармонізованим податком, процес його гармонізації був доволі суперечливим і супроводжувався просуванням уперед у наблизенні одних елементів податку і повільним прогресом у гармонізації інших елементів. Суттєвого поступу досягнуто в гармонізації бази податку, що зумовлено не лише потребами створення єдиного механізму функціонування ПДВ у всіх країнах-членах, а й необхідністю формування власних ресурсів Співтовариства.

2. Найменш гармонізованою виявилася структура пільгових ставок податку. Кроком уперед на шляху гармонізації стало обмеження їх кількості (однією або двома ставками) і визначення мінімального рівня (не нижче 5 %). Кроками назад – надання державам-членам права протягом перехідного періоду відступати від гармонізованих правил (використовувати більше двох знижених ставок, у тому числі ставки нижче 5 %), а також розширення переліку товарів та послуг, котрі можуть оподатковуватися за пільговими ставками.

3. Зближення стандартних ставок ПДВ, свідченням якого було зниження коефіцієнта їх варіації упродовж 1994–2017 рр. з 21,0 до 11,1 %, відбувалося під впливом двох процесів – запровадження нормами інтеграційного права їхнього мінімального рівня (15 %) і природної конвергенції цих ставок унаслідок пошуку шляхів вирішення спільних проблем для більшості країн-членів.

4. Останніми роками розвиток процесу гармонізації ставок ПДВ знає дедалі більшого впливу тенденції до посилення національного суверенітету країн – членів ЄС у питаннях формування податкової політики, що проявилось в розробленні (2016 р.) пропозицій щодо розширення повноважень національних урядів у сфері встановлення пільгових ставок ПДВ. Пропозиціями передбачається запровадити або регулярний перегляд переліку товарів та послуг, які можуть оподатковуватися за пільговою ставкою, а також поширення права застосовувати пільгові ставки, надані окремим країнам-членам, на всі країни, або скасування гармонізованого переліку товарів та послуг, які можуть оподатковуватися за пільговими ставками ПДВ.

5. Реалізація передбачених заходів матиме неоднозначні наслідки. З одного боку, вони сприятимуть вирівнюванню умов конкуренції (завдяки можливості поширення податкових пільг, що надавалися перехідними положеннями окремим країнам, на інші країни ЄС, та оподаткуванню за однаковою ставкою подібних товарів і послуг, що раніше оподатковувалися за різними ставками). З другого боку, в контексті податкової гармонізації реалізація заходів із надання державам-членам більшої свободи у визначенні ставок податку призведе до її послаблення, розвитку зворотних процесів, які дадуть можливість задовольнити амбіції країн-членів щодо посилення податкового суверенітету, проте навряд чи сприятимуть покращанню функціонування Спільного ринку, особливо якщо не будуть задіяні адекватні заходи протидії недобросовісній конкуренції.

6. Зміни позиції Єврокомісії у питанні гармонізації ставок ПДВ є наслідком як економічних проблем, з котрими стикнулися національні уряди в період кризи і посткризового відновлення, що вимагають своєчасного використання інструментів податкової і бюджетної політики для їх подолання, так і посилення відцентрових тенденцій в ЄС, одним із проявів яких став Brexit, що спонукають його інститути до проведення гнучкішої політики, у тому числі податкової, котра поєднує загальноєвропейські інтереси та цінності з національними інтересами та цінностями держав-членів.

З огляду на посилення відцентрових тенденцій в ЄС, у подальшому прогрес у сфері конвергенції пільгових ставок податку якщо й можливий, то, найімовірніше, не так завдяки політиці ЄС, як через відокремлені дії національних урядів у сфері реформування ПДВ.

7. Наразі пріоритетними сферами координації податкових політик країн – членів ЄС у царині ПДВ є: модернізація системи ПДВ у напрямі забезпечення її відповідності викликам сучасної глобальної, цифрової і мобільної економіки; підтримка електронної комерції, а також МСБ; активізація колективних зусиль у боротьбі з шахрайськими схемами, що призводять до незаконного відшкодування податку та ухилення від його сплати; розширення координації і співробітництва у сфері адміністрування податку; удосконалення мережі прискороного обміну інформацією між контролюючими органами країн ЄС “Eurofisc”; посилення контролю ефективності та ефективності податкового управління в державах-членах.

1.2.2. Розвиток оподаткування спирту та алкогольних напоїв

Система акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв порівняно із системами акцизного оподаткування всіх інших гармонізованих категорій підакцизних товарів (тютюнові вироби, продукти енергії та електроенергія) із часом зазнала найменших змін у контексті ухвалення базових нормативних документів, що регламентують зазначену сферу в цілому в межах ЄС. Втім, це не є свідченням відсутності невирішених та проблемних аспектів функціонування зазначеної системи, насамперед пов'язаних із вжиттям заходів щодо її гармонізації.

Ще в Першій доповіді Європейської комісії, присвяченій ставкам акцизів на гармонізовані категорії підакцизних товарів та датованій 1995 р. [41, с. 4, 5], містився стислий опис еволюції чинної системи акцизів у Євросоюзі в цілому та системи акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв зокрема в контексті забезпечення її гармонізації. Передусім йшлося про те, що ще у Білій книзі Європейська комісія дійшла висновку, згідно з яким повна гармонізація ставок акцизів на основні категорії підакцизних товарів, тобто тютюнові вироби, алкогольну продукцію та нафтопродукти, є бажаною для завершення формування внутрішнього ринку. Відтак оригінали юридичних текстів, підготовлених Європейською комісією в 1987 р., містили пропозиції щодо побудови відповідної системи акцизів, а саме йшлося про:

- пропозиції до Директиви Ради щодо зближення ставок акцизного збору на алкогольні напої та алкоголь, що міститься в інших продуктах [42, с. 4, 5];
- пропозиції до Директиви Ради щодо зближення податків на сигарети [43, с. 3];
- пропозиції до Директиви Ради щодо зближення податків на тютюнові вироби, інші, ніж сигарети [44, с. 4];
- пропозиції до Директиви Ради щодо зближення ставок акцизних податків на нафтопродукти [45, с. 8].

Задля аналізу рівня ставок акцизного податку на спирт та алкогольні напої, передбаченого пропозиціями до Директиви Ради щодо зближення ставок акцизного збору на алкогольні напої та алкоголь, що міститься в інших продуктах, розглянемо їх докладніше (табл. 1.6) [42, с. 4, 5]. Однак насамперед варто зауважити, що в зазначених початкових пропозиціях, датованих вереснем 1987 р., йшлося саме про спільні для усіх країн Співтовариства фіксовані ставки, які мали бути впроваджені в законодавство кожної держави-члена.

Як свідчать наведені дані, запропоновані в початковому варіанті ставки акцизів на спирт та алкогольні напої, по-перше, були набагато вищими, ніж прийняті в остаточному варіанті та чинні на сьогодні (насамперед це стосувалося ставок акцизів на проміжні товари, інші алкогольні напої, окрім вина і пива, та етиловий спирт). По-друге, передбачалося введення позитивних ставок на таку категорію алкогольних напоїв, як вино, з вищим рівнем оподаткування саме вин ігристих порівняно з неігристими (ставки відрізнялися майже в два рази, відповідно, 30 та 17 ЕКЮ з гектолітра товару). По-третє, пільгова ставка передбачалася виключно для неденатурованого етилового спирту, що містився в парфумерії, туалетних ре-

Таблиця 1.6

Ставки акцизів на спирт та алкогольні напої згідно з пропозиціями до Директиви Ради щодо зближення ставок акцизного збору на алкогольні напої та на алкоголь

Підакцизні товари	Спільні ставки (common rates)	Знижені ставки (reduced rates)
Пиво	1,32 ЕКЮ з гектолітра / градус Плато готового товару при температурі 15°C	–
Вино, зокрема: – вино неігристе – вино ігристе	17 ЕКЮ з гектолітра товару 30 ЕКЮ з гектолітра товару	–
Проміжні продукти	85 ЕКЮ з гектолітра товару	–
Етиловий спирт та інші алкогольні напої ¹	1271 ЕКЮ за гектолітр чистого спирту	424 ЕКЮ за гектолітр чистого спирту ²

Примітка. 1. Йдеться про ставку акцизу на спирт, що міститься в алкогольних напоях, відмінних від тих, котрі були зазначені в статтях 5, 6 і 7 пропозицій до Директиви (проміжні продукти, вино, пиво), та на спирт, що міститься в харчових продуктах. *2.* Застосовується виключно до неденатурованого етилового спирту, що міститься в парфумерії, туалетних речах (мило, шампунь, зубна паста тощо) та косметичі.

Складено за: [42, с. 4, 5].

чах та косметиці, тобто сфера застосування пільгових ставок податку відрізнялася від чинної на сьогодні.

Утім, подальша дискусія щодо можливостей втілення у практику зазначених пропозицій привела до визнання Радою ЄС та Європейською комісією того, що повна гармонізація ставок не є необхідною для функціонування внутрішнього ринку ЄС. Потрібно було створити систему, яка, з одного боку, забезпечувала б державам-членам можливість проведення гнучкої політики встановлення ставок акцизів, а з другого боку, сприяла би їх конвергенції. Тому в 1989 р. Європейською комісією було внесено зміни до пропозицій до Директиви Ради щодо зближення ставок акцизного збору на алкогольні напої та на алкоголь, що міститься в інших продуктах [46, с. 10–12], котрі містили, крім фіксованих спільних ставок, мінімальні та цільові ставки (табл. 1.7).

Дані табл. 1.7 свідчать, що було повністю збережено систему фіксованих спільних ставок; незмінними залишилися і підходи до надання права на використання знижених ставок (сфера застосування останніх була вкрай обмеженою порівняно з сучасною). За своїм рівнем зазначені ставки перебували в межах своєрідного інтервалу ставок, введених на додаток до встановлених, а саме щодо кожної з категорії досліджуваних підакцизних товарів (їх перелік було збережено) запроваджувались мінімальні та цільові ставки (target rates). Однак навіть мінімальні ставки згідно з цими пропозиціями (окрім мінімальної ставки на пиво) були істотно вищими порівняно з тими, які були затверджені пізніше, у 1992 р., і є чинними на сьогодні. Крім того, держави-члени взяли на себе політичне зобов'язання розглядати цільові ставки, запропоновані Комісією, як еталонні, відповідно до котрих вони будуть прагнути коригувати свої національні ставки податку. На практиці держави-члени не завжди враховували цільові ставки при зміні своїх національних ставок, проте коригування останніх у рамках передбаченого інтервалу справді надавало можливість проведення гнучкішої акцизної політики, зокрема, задля задоволення бюджетних потреб.

За результатами обговорення зазначених пропозицій згодом, із 1 січня 1993 р., було встановлено систему мінімальних ставок акцизного податку на спирт та алкогольні напої, яких, за дотримання певних узгоджених відступів, держави-члени ЄС були зобов'язані дотримуватися (табл. 1.8). На доповнення до мінімальних ставок запроваджувалися гармонізована структура акцизів та загальні правила щодо зберігання та переміщення підакцизних товарів. Усі ці норми було викладено в серії директив, прийнятих протягом 1992 р., якими врегульовувалось справляння акцизів з алкогольних напоїв, а саме в Директивах Ради 92/83/ЄЕС [251] та 92/84/ЄЕС [48]. Дія директив поширювалась не тільки на пиво, вино, проміжні товари та

Таблиця 1.7
Зміни до пропозицій до Директиви Ради щодо зближення ставок акцизного збору на алкогольні напої та на алкоголь, що міститься в інших продуктах

Підакцизні товари	Мінімальні ставки (minimum rates)	Спільні ставки (common rates)	Знижені ставки (reduced rates)	Цільові ставки (target rates)
Пиво, ЕКЮ з гектолітра / градус Плато готового товару	0,748	1,32 ¹	-	1,496
Вино, ЕКЮ з гектолітра товару зокрема: – вино неігристе – вино ігристе	9,35 16,5	17 30	-	18,7 33
Проміжні продукти, ЕКЮ з гектолітра товару	74,8	85	-	93,5
Етиловий спирт та алкогольні напої, ЕКЮ за гектолітр чистого спирту	1118,5	1271	424 ²	1398,1

Примітка. 1. При температурі 15 °С. 2. Застосовується виключно до неденатурованого етилового спирту, що міститься в парфумерії, туалетних речах (мило, шампунь, зубна паста тощо) та косметичці.

Складено за даними [47, с. 12–15].

Таблиця 1.8

Чинні ставки акцизів на спирт та алкогольні напої згідно з Директивою Ради 92/84/ЄЕС

Підакцизні товари	Мінімальні ставки акцизного податку
Вино та зброжені напої інші, ніж вино та пиво	0 євро з гектолітра товару
Пиво	0,748 євро з гектолітра / градус Плато або 1,87 євро з гектолітра / градус алкоголю готового товару
Проміжні продукти (наприклад, кріплені вина, лікерні вина)	45 євро з гектолітра товару
Етиловий спирт та алкогольні напої інші, ніж перераховані вище	550 євро на гектолітр чистого спирту ¹

Примітка. 1. Країни ЄС, які застосовують ставку акцизу, що не перевищує 1000 євро, не можуть знижувати таку національну ставку. Країни ЄС, котрі застосовують ставку акцизу, що перевищує 1000 євро, не можуть зменшувати національну ставку нижче цієї суми.

Складено за: [48].

етилловий спирт; уперше додатково було виокремлено ще таку підкатегорію алкогольних напоїв, як збродені напої, інші, ніж вино та пиво. Нововведенням стало й те, що з усього переліку підакцизних товарів виключно щодо вина та названих збродених напоїв встановлено нульову ставку акцизу.

Зазначимо, що введення в 1993 р. зазначених мінімальних ставок акцизів на спирт та алкогольні напої, розмір яких було істотно переглянуто в бік скорочення, вимагало підвищення національних ставок акцизів у шести з дванадцяти країн, що входили на той час до складу ЄС: на пиво – в Німеччині, Іспанії, Франції та Люксембурзі; на проміжні продукти – в Іспанії, Італії, Люксембурзі; на етиловий спирт – у Греції [49, с. 1–4].

Так само, як і у випадку з іншими підакцизними товарами, Рада ЄС за рекомендацією Європейської комісії має право переглядати ставки акцизів. Зокрема, відповідно до ст. 8 Директиви 92/84/ЄЕС раз на два роки, а перший раз не пізніше ніж 31 грудня 1994 р., Рада, діючи на підставі звіту та, у відповідних випадках, пропозицій Комісії, має переглядати встановлені названою Директивою ставки акцизів, і, діючи одностайно, після проведення консультацій з Європейським парламентом, вжити необхідних заходів.

Згідно із цими положеннями, але в пізніші терміни, у вересні 1995 р., Європейською комісією було представлено Першу доповідь, яка стосувалася, крім алкогольних напоїв, тютюнових виробів та нафтопродуктів [41]. Доповідь не містила пропозицій; у ній лише зверталася увага на помітну стагнацію ставок акцизів, застосовуваних до спирту та алкогольних напоїв. Крім того, зазначалося, що встановлена нульова ставка акцизу на вино може обмежувати можливості вносити зміни до ставок податку на інші алкогольні напої в рамках однієї держави-члена та в сусідніх державах-членах. У доповіді робився висновок, що питання оподаткування алкоголю потребує подальшого розгляду й необхідні консультації з усіма зацікавленими сторонами для прийняття остаточних рішень. Водночас держави-члени, в яких ставки встановлені на рівні мінімально необхідних або близьких до мінімальних, повинні й далі підтримувати їхній рівень, уникаючи таким чином торгових викривлень, які можуть бути спричинені вимушеним коригуванням ставок.

У рамках процесу консультацій із зацікавленими сторонами Комісія прийняла рішення провести в Лісабоні в листопаді 1995 року конференцію з питань акцизного податку. Мета конференції полягала в оцінці системи акцизного оподаткування Співтовариства, яка набула чинності в січні 1993 року, та напрацюванні підходів до розробки майбутньої акцизної політики.

Європейський парламент 19 вересня 1996 р. ухвалив Резолюцію на доповідь Європейської комісії щодо ставок акцизів на основні категорії підакцизних товарів [50, с. 205] та закликав Комісію вивчити й підготувати пропозиції щодо внесення відповідних поправок до чинних директив, які б ураховували запропоновані рекомендації, і працювати в напрямі створення справедливої системи акцизних податків, у межах котрої не спотворюватиметься конкуренція між алкогольними напоями.

У кінцевому підсумку Європейською комісією не було рекомендовано перегляд ставок акцизів у напрямі їх збільшення, оскільки, як зазначалося, загальна ситуація на внутрішньому ринку ЄС на той момент цього не вимагала. І лише в 2004 р. нею було затверджено нові рекомендації, які стосувалися виключно ставок акцизів на спирт та алкогольні напої. Однак і в Другій доповіді Європейської комісії [51] не містилося рекомендацій переглядати мінімальні ставки акцизного податку на алкогольні напої через низку невирішених проблем (регіональні та місцеві особливості, відмінності в економічних системах держав-членів та ін.). Доповідь містила ґрунтовний аналіз проблемних аспектів функціонування європейської системи акцизних податків, що й зумовляє доцільність її докладнішого розгляду.

Доповідь була підготовлена з метою оцінки ставок акцизів, що застосовуються до спирту та алкогольних напоїв, з урахуванням необхідності забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку, конкуренції між різними категоріями алкогольних напоїв, реальної величини ставок та ширших цілей Договору, таких як політика у сфері охорони здоров'я та сільського господарства.

Оприлюдненню доповіді передував тривалий процес консультацій. Однак Європейська комісія звернулася з проханням до держав-членів підготувати та висловити свою думку щодо кожного положення, котре підлягає розгляду. Оскільки процес консультацій розпочався в 2001 р., до нього не було залучено країн-членів, які приєдналися до ЄС 1 травня 2004 р. Як наслідок, їхні думки не були відображені в Доповіді. До надання пропозицій було запрошено торгові асоціації, а також асоціації охорони здоров'я. Крім того, Комісія залучила незалежного консультанта для оцінки масштабів конкуренції між алкогольними напоями.

Важливим аспектом аналізу в Доповіді став аналіз впливу ставок акцизного податку на належне функціонування внутрішнього ринку алкогольних напоїв. При розгляді цієї проблеми було виокремлено три категорії переміщень підакцизних товарів усередині Співтовариства: їх комерційне переміщення в режимі призупиненого оподаткування, комерційні транзакції з підакцизними товарами, з яких сплачено акцизний податок, та переміщення товарів приватними особами.

Комерційне переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування (Commercial movement of goods under duty suspension arrangements)

Ще в Першій доповіді Європейської комісії зроблено висновок про те, що в цілому, в рамках законної торгівлі, система акцизів у ЄС функціонує досить добре, незважаючи на значні відмінності у ставках акцизів між державами-членами. Оскільки товари переміщуються в режимі призупиненого оподаткування, відповідно до якого акциз сплачується в країні-члені призначення за ставками, що застосовуються в цій країні, то мало ймовірно, що різниця в ставках призводитиме до суттєвого спотворення конкуренції.

Також у Першій доповіді йшлося про те, що набагато складнішою є оцінка наслідків нерівності, яка триває, у ставках у поєднанні зі скасуванням прикордонного контролю та робився висновок, що ще занадто рано оцінювати, чи призвело це до збільшення масштабів шахрайства. Однак незабаром, після публікації цієї доповіді, держави-члени висловили стурбованість із приводу посилення шахрайства в акцизному секторі, наслідком чого стало створення на початку 1997 р. Групи високого рівня з питань шахрайства у сфері акцизів (High Level Group on Fraud in the area of excise duties) із представників членів ЄС та Європейської комісії. Її метою було визначення природи та масштабів шахрайства, а також недоліків і прогалин у системі регулювання й контролю за переміщенням підакцизних товарів та підготовка пропозицій щодо вдосконалення цієї системи. У доповіді від 24.04.1998 [52] Група дійшла висновку, що шахрайство в тютюновому та алкогольному секторах досягло тривожних масштабів. Втрати від нього в 1996 р. було оцінено в розмірі близько 1,5 млрд євро для алкогольного сектору (8 % загального обсягу надходжень від акцизів на алкогольні напої) та майже 3,3 млрд євро для тютюнового сектору (або 7,5 % загального обсягу надходжень від акцизів на тютюнові вироби).

У доповіді також було виявлено, що шахрайство з алкоголем має тенденцію зосереджуватися на зловживанні системою зберігання та переміщення підакцизних товарів у межах Співтовариства. Йшлося про великомасштабні махінації, націлені на ринки тих країн-членів, де ставки акцизу були найвищими. Вочевидь, наслідком значної втрати податкових надходжень були досить великі та швидкі, у сенсі їх отримання, прибутки. У доповіді наголошувалось, що такі прибутки були зумовлені вкрай високим податковим навантаженням на підакцизні товари порівняно з базовою вартістю останніх, а в окремих випадках фактом наявності істотних відмінностей у ставках акцизів та ПДВ між державами-членами.

Багато країн-членів ЄС у своїх відповідях за результатами опитування підтвердили факти, встановлені в доповіді Групи високого рівня з питань

шахрайства. Деякі з них (Великобританія, Ірландія, Франція) повідомили про збільшення числа випадків шахрайства “з відхиленням від маршруту”, в результаті чого товари, котрі переміщуються з однієї держави-члена до іншої в режимі призупиненого оподаткування, у подальшому “відволікаються” на шляху, часто в держави-члени, які застосовують порівняно високі ставки акцизів. Інші країни-члени повідомили про збільшення контрабанди алкоголю з третіх країн (Фінляндія) або про збільшення випадків дистиляції в домашніх умовах та конфіскації алкогольних напоїв, незаконно ввезених у країну з інших держав-членів (Швеція). Навіть держави-члени, які застосовували відносно низькі ставки акцизів (наприклад, Португалія), повідомили про збільшення випадків шахрайства в секторі алкоголю та алкогольних напоїв, утім, переважно у формі ухилення від сплати податків. Комісії також стало відомо про непрозорість переміщень підакцизних товарів усередині Співтовариства або переміщень підакцизних товарів відносно третіх країн, про що повідомляли окремі компанії в алкогольному секторі, внаслідок чого цим компаніям доводилось нести відповідальність за сплату акцизів за товари, що не досягали місця призначення.

Згідно з рекомендаціями Групи високого рівня з питань шахрайства Комісія та держави-члени запропонували низку ініціатив із метою боротьби з шахрайством. Прикладами таких ініціатив стало прийняття Рекомендації Комісії щодо ліцензованих управляючих податковими складами [53, с. 29–31] та комп’ютеризації системи переміщення й моніторингу підакцизної продукції [54, с. 5–8]. Ці ініціативи мали сприяти підвищенню ефективності наявних систем регулювання і контролю та допомогти боротися з шахрайством і ухиленням від сплати податків.

Комерційна діяльність, пов’язана з товарами, з яких сплачено акцизи

У згадуваній Першій доповіді Європейської комісії наголошувалось, що лише невеликий відсоток комерційних трансакцій всередині Співтовариства здійснюється поза межами режиму призупиненого оподаткування. Це, безумовно, як і раніше, стосувалося трансакцій між торговцями, до яких застосовується процедура, передбачена ст. 7 Директиви 92/12/ЄЕС. У таких випадках переміщення товарів між державами-членами здійснюється за спрощеним адміністративним документом, а акцизний податок, сплачений у державі-члені відправлення, відшкодовується в державі-члені призначення за умов надання доказів про сплату акцизу. У цій сфері держави-члени не відзначили серйозних проблем, хоч одна з них (Великобританія) вказала, що в неї виникали проблеми з шахрайськими претензіями, пов’язаними з пред’явленими до відшкодування сумами акцизного

податку щодо товарів, які насправді ніколи не покидали країну або за якими в країні ніколи не виникало зобов'язання про сплату акцизу. Втім Великобританією було вжито заходів щодо забезпечення жорсткіших умов у рамках процедури відшкодування, які фактично усунули можливості для такого типу шахрайства. Зазначений досвід свідчив про те, що шахраї діють у рамках будь-якої системи, використовуючи її недоліки та слабкі, проблемні місця, і є дуже гнучкими у своїх діях – у міру усунення певних прогалин системи переорієнтовуються на пошук нових можливостей для зловживань. Тому жодна із систем не може розглядатися ізольовано при визначенні того, що слід робити для її зміцнення.

Головні зміни в законодавстві мали стосуватися дистанційного продажу (продаж товарів, відправлених або транспортованих прямо або непрямо постачальником або від імені такого постачальника кінцевим споживачам). Значна частина держав-членів повідомили про збільшення з розвитком електронної комерції масштабів дистанційного продажу кінцевим споживачам, особливо в секторі вина та міцних спиртних напоїв. Процедури, що застосовуються до такого продажу, були регламентовані ст. 10 Директиви 92/12/ЄЕС та передбачали сплату акцизу в державі-члені призначення безпосередньо постачальником або від його імені.

Разом із тим окремі держави-члени (здебільшого ті, які застосовують високі ставки податків) повідомили, що компанії, котрі займаються інтернет-продажем і базуються у країнах із низьким рівнем акцизів, дедалі частіше продають товари, з яких було сплачено податки, покупцям з територій з вищим рівнем оподаткування без сплати відповідного акцизу в країні одержувача товару. Певною мірою це пояснюється складністю процедур сплати акцизів у державі-члені призначення, а також витратами, пов'язаними з дотриманням таких процедур, які, особливо для малих і середніх компаній, часто непропорційні вартості виконуваних операцій. Ця ситуація не дає змоги ні торговцям, ні громадянам повною мірою скористатися перевагами внутрішнього ринку. Однак інтернет-сайти, котрі пропонують алкогольні напої, мабуть, і були створені для того, щоб використовувати різницю в ставках між державами-членами. Продані товари надсилаються поштою клієнтам в інших державах-членах, і зрозуміло, що такі партії важко контролювати в межах внутрішнього ринку, де діє правило про вільне переміщення товарів.

Проблеми дистанційного продажу розглядалися докладніше у Звіті Європейської Комісії від 02.04.2004 про дію положень статей 7–10 Директиви 92/12/ЄЕС [55]. У цілому в рамках наданих рекомендацій до зазначеної Директиви було запропоновано спрощення процедур дистанційного продажу, а також лібералізацію дистанційних закупівель алкогольних напоїв.

Транскордонні покупки

Відповідно до принципів внутрішнього ринку приватні особи можуть купувати товари, за котрими сплачено податки, в будь-якій державі-члені за вибором та перевозити їх до іншої держави-члена без необхідності повторної сплати акцизу. Це залежить від умов, за яких товари, призначені для власного використання, у тому числі членами сімей, перевозяться названими особами в державу-член призначення (ст. 8 Директиви 92/12/ЄЕС). Задля визначення того, чи призначені підакцизні товари для особистого користування подорожуючої особи та членів її сім'ї, держави-члени повинні враховувати низку критеріїв, одним з яких є кількість товарів, що перевозяться (ст. 9 Директиви 92/12/ЄЕС). З метою застосування цього критерію держави-члени також можуть встановлювати контрольні рівні ввезення товарів (норми ввезення товарів) виключно як форму доказу. Крім того, трьом країнам-членам (Швеції, Данії та Фінляндії) було дозволено до кінця 2003 р. застосовувати обмеження на кількість підакцизних товарів (включаючи алкогольні напої), які можуть бути ввезені на їхню територію подорожуючими особами, котрі приїхали з інших держав-членів, без подальшої сплати акцизного податку (ст. 26 Директиви 92/12/ЄЕС).

Щодо масштабів транскордонних покупок, то в ще в Першій доповіді Європейської комісії наголошувалось на тому, що зазначене явище є дуже поширеним; обсяги таких покупок зростали з 1992 р. Найчастіше це явище спостерігалось у державах-членах, де рівень ставок акцизів значно перевищував їхній рівень у сусідніх державах – членах ЄС. Більше того, було загально визнано, що саме відмінності в акцизних ставках є основним чинником, що сприяє такому явищу. З цього питання у Звіті Групи високого рівня з питань шахрайства наголошувалося, що крім випадків великомасштабного шахрайства з боку організованих груп злочинців також спостерігалось багато випадків шахрайства, котрі набувають форми дрібних зловживань чинними правилами стосовно оподатковуваних товарів та є наслідком істотних відмінностей у ставках податків між державами – членами ЄС.

Утім, у своїх відповідях у рамках опитування держави – члени ЄС, в яких рівень податків на алкогольні напої є порівняно низьким, не висловили серйозної стурбованості з приводу проблеми транскордонних покупок та зазвичай не акумулювали інформацію про її масштаби. Держави з високим рівнем оподаткування уважніше стежать за цією проблемою. Наприклад, у Великобританії проводиться щорічне опитування міжнародних пасажирів у різних портах і аеропортах по всій країні. Виходячи з цього опитування, було підраховано, що загальне ухилення від сплати податків та втрати (акцизи і ПДВ), спричинені контрабандою, включаючи алкогольні напої всіх видів, з яких були сплачені податки/акцизи, збіль-

шилися з 70 млн ф. ст. у 1992 р. до близько 285 млн ф. ст. у 1999 р. Втрати від акцизу на пиво становили основну частину загальних втрат. Найважливішу роль у цьому відіграла різниця у ставках, хоча певний вплив на масштаби проблеми мали й інші чинники, такі як ціни до оподаткування, обмінні курси й ціни за проїзд. Данія оцінила транскордонні закупівлі у відсотках від загального споживання датчанами в 2000 р. у розмірі 18 % для пива, 13,5 % для вина та 27 % для міцних спиртних напоїв. У другій половині 1990-х років Швеція стикнулася зі збільшенням транскордонних покупок, ймовірно, спричиненим відмінностями в рівнях податків. У 2000 р. їх обсяг становив у цілому 1,26 л чистого алкоголю на людину у віці 15 років і більше, або 17 % загального споживання, у тому числі для міцних спиртних напоїв – 27, для пива – 12, для вина – 14 %.

Описана вище ситуація показує, що громадяни широко використовують можливості здійснення покупок товарів зі сплаченими акцизами в державі-члені за своїм вибором та перевезення таких товарів в іншу державу-член без необхідності повторної сплати акцизу. Це абсолютно законна операція для громадян на внутрішньому ринку Співтовариства. Також очевидно, що такі транскордонні закупівлі багато в чому зумовлені відмінностями в оподаткуванні між країнами-членами. Контроль того, чи призначені товари, що перевозяться приватними особами, швидше для комерційних цілей, ніж для приватного використання, вимагає фізичних перевірок подорожуючих осіб. Однак, оскільки систематичний контроль на внутрішніх кордонах несумісний з основними принципами внутрішнього ринку ЄС, закріпленими в ст. 14 Договору, такі перевірки повинні мати випадковий характер та становити лише частину заходів внутрішнього моніторингу, що охоплюють у цілому територію держави-члена. Заходи контролю повинні, крім того, відповідати загальним принципам законодавства Співтовариства і, зокрема, не можуть здійснюватися в довільний або надмірно обмежувальний спосіб.

З наведеного аналізу випливає, що скасування фіскальних кордонів у 1993 р. разом із продовженням застосування державами-членами ставок акцизів на алкогольні напої на свій розсуд і збереженням таким чином значних відмінностей між країнами ЄС у їхньому рівні (хоч іноді такі відмінності є вигідними для споживачів), породжує низку проблем для функціонування внутрішнього ринку. Більшість держав-членів згодні з тим, що його належне функціонування вимагає подальшого наближення ставок, утім домовленості про це так і не було досягнуто.

Значну увагу в Доповіді Європейської комісії було приділено проблемі конкуренції між алкогольними виробами та необхідності гармонізації акцизних податків, які застосовуються до конкуруючих категорій.

Рівні мінімальних ставок на різні категорії підакцизних товарів, передбачені Директивою 92/84/ЄЕС, є результатом політичного компромісу

і лише певною мірою враховують проблему конкуренції [51]. Мінімальні ставки на пиво були встановлені на відносно низькому рівні, що можна було би вважати відображенням того факту, що пиво конкурує з вином, на яке встановлено нульову мінімальну ставку податку. Ставки на міцні спиртні напої і меншою мірою на проміжні продукти (які містять дистильований алкоголь), встановлено на значно вищому рівні – за градус алкоголю, що може тлумачитись таким чином, що конкуренція між цими продуктами та пивом і вином відсутня або є обмеженою.

Директива 92/84/ЄЕС як така не вимагає від держав – членів ЄС встановлювати національні ставки на різні категорії товарів у зів'язаних одиницях виміру за градус алкоголю. Однак при запровадженні своїх ставок вони також мають дотримуватися загального положення Договору ЄС, зокрема ст. 90, де йдеться про те, що внутрішнє оподаткування не повинно бути дискримінаційним щодо продукції інших держав-членів або забезпечувати непрямий захист інших видів національних продуктів¹. З огляду на це положення, Європейський суд ухвалив рішення (у справі C-170/78), згідно з яким, якщо держава-член не може вважатися виробником певного алкогольного напою, зокрема вина, вона не може оподатковувати його таким чином, аби забезпечити захист найближчого вітчизняного конкурента цього напою – пива. Отже, всі держави-члени, які виробляють вино, повинні оподатковувати вино та пиво на порівнянному рівні, з урахуванням відповідного вмісту алкоголю в них, та обмежені у своїй свободі встановлювати ставки акцизів.

Держави-члени загалом вказали, що конкуренція різних видів алкогольних виробів не є вирішальним фактором при визначенні рівнів їхніх ставок. Вони вважають, що на вибір споживачів впливає не лише ціна певного алкогольного напою, а й інші фактори – звички, обставини, культура, клімат. Як наслідок, при встановленні національних ставок акцизного податку на різні види алкогольних напоїв вони зазвичай не враховують питання їх конкуренції. Проте держави з високим рівнем оподаткування (зокрема Данія, Швеція, Великобританія та Ірландія) наголосили у своїх відповідях у рамках опитування, що на протигагу країнам-членам – виробникам вина, вони повинні оподатковувати конкуруючі товари рівною мірою, відповідно до рішення Європейського Суду, тоді як держави-члени, котрі виробляють і вино, і пиво, вільні встановлювати ставки на них без урахування проблем конкуренції.

Виробники пива і вина не розглядають конкуренцію між різними видами алкогольних напоїв як таку, що має важливе значення. За аргументацією виробників вина, зокрема, нульова ставка на вино не створює жод-

¹ На сьогодні, згідно з оновленою нумерацією статей Договору, зазначені положення регламентуються ст. 110. Див. [56].

них проблем конкуренції з іншими алкогольними напоями з двох причин. По-перше, споживання столових вин, а також якісних вин зменшується в тих державах-членах, які застосовують нульову ставку або ставку, близьку до нуля. По-друге, конкуренція між різними напоями залежить не від ціни, а, ймовірно, від інших чинників, таких як традиції, культура, місце і час споживання, мода, вік, соціальне середовище та маркетинг.

Однак виробники міцних спиртних напоїв розглядають чинний рівень мінімальних ставок як інституціоналізацію дискримінації міцних спиртних напоїв, яка втілюється в національній акцизній політиці. Їхня думка полягає в тому, що всі продукти певною мірою конкурують один з одним, і тому дискримінація міцних спиртних напоїв, на відміну від пива і вина, має бути зменшена шляхом зниження мінімальної ставки на міцні спиртні напої. Вони вважають, що акциз може також вплинути на частку різних категорій алкогольних напоїв на ринку, оскільки в країнах із вищим рівнем оподаткування міцні спиртні напої чутливіші до ціни, ніж інші категорії алкогольних напоїв.

У дослідженні, присвяченому конкуренції між алкогольними напоями, розглядалася еластичність попиту за ціною на різні категорії алкогольних напоїв, а також перехресна еластичність попиту на ці категорії (взаємозв'язок між попитом на певний тип товару та цінами на інші категорії товарів). Результати аналізу, проведеного для тих країн/продуктів, щодо яких були достатні дані про ціни, підтвердили емпіричний висновок про нееластичність попиту за ціною, тобто той факт, що попит на певний вид алкогольного напою істотно не залежить ні від ціни на нього, ні від ціни на інші алкогольні напої.

З огляду на це, слід зазначити, що вкрай важко зробити будь-які однозначні висновки з цього питання на підставі різних думок та результатів дослідження конкуренції. Вибір споживача на користь певної категорії товарів залежить від безлічі чинників, одним із яких є ціна, котра, у свою чергу, залежить від ставки акцизного податку. Ступінь впливу різних за рівнем акцизів на вибір споживачів відрізнятиметься між державами-членами, втім такий вплив буде потужнішим у тих із них, де акцизний податок є високим та становить більшу частину ціни.

Однією з проблем в оподаткуванні спирту та алкогольних напоїв також є реальна величина мінімальних ставок акцизів. Стаття 8 Директиви Ради 92/84/ЄЕС "Про наближення ставок акцизного податку на спирт та алкогольні напої" від 19.10.1992 передбачає їх перегляд кожні два роки. Втім, мінімальні ставки залишилися незмінними з 1993 р., коли були офіційно введені, хоча їх перегляд (re-valorisation) пропонувався кілька разів відповідно до змін рівнів цін. Питання про те, чи слід урахувувати вплив інфляції з моменту введення мінімальних ставок, залишилось відкритим.

Так, ще в 2004 р. у рамках Доповіді про ставки акцизів, які застосовуються до спирту та алкогольних напоїв, пропонувалося, для підтримання реальної величини мінімальних ставок акцизів, розглянути питання про переоцінку зазначених ставок у розмірі близько 24 % задля відображення інфляції, яка спостерігалася в період з 1 січня 1993 р. до 31 грудня 2002 р. Така переоцінка була потрібна для того, аби уникнути зниження реальних мінімальних ставок із плином часу [51]. Так, згідно з даними Євростату про річні темпи зміни Гармонізованого індексу споживчих цін (ГІСЦ) із 1993 по 2002 р., загальний рівень інфляції в ЄС за цей самий період становив близько 24,04 %.

Така ревалоризація станом на 1 травня 2004 р. вимагала:

- а) збільшення ставок акцизного податку на пиво в семи державах-членах (Люксембург, Німеччина, Іспанія, Чехія, Литва, Латвія, Мальта);
- б) збільшення ставок податку на проміжні продукти в семи членах ЄС (Греція, Іспанія, Італія, Португалія, Угорщина, Мальта, Кіпр);
- в) збільшення ставок податку на етиловий спирт у трьох державах-членах (Італія, Кіпр, Словаччина) [51].

Проблематичним у контексті перегляду ставок акцизу на спирт та алкогольні напої було те, що низка держав – членів ЄС пов'язують це питання з питанням введення позитивної мінімальної ставки на вино, що залишається досить суперечливою проблемою, про що йтиметься далі.

Утім уже через два роки, тобто в 2006 р., у пропозиціях до Директиви Ради щодо внесення змін до Директиви 92/84/ЄЕС пропонувалася ревалоризація мінімальних ставок на алкоголь, проміжні продукти і пиво відповідно до інфляції з 1993 по 2005 р., яка становила близько 31 %; необхідні зміни мали набути чинності з 1 січня 2008 р. [57]. Проте в кінцевому підсумку жодну з цих змін так і не було прийнято. Хоча, згідно з даними Євростату, з 1996 по 2012 р. ціни на алкогольні напої, вимірювані гармонізованим індексом споживчих цін (harmonized consumer price index) ЄС-27, збільшилися на 36,5 %, тоді як загальне зростання цін у цей період дорівнювало 60,2% [58].

У рамках цієї, вже другої спроби перегляду ставок акцизів, Європейська комісія пропонувала:

- забезпечити перегляд мінімальних ставок на спирт, проміжні продукти та пиво в напрямі їх збільшення на 31 % відповідно до інфляції, що відбувалася з 1993 по 2005 р. (набуття чинності зазначеними положеннями планувалося з 1 січня 2008 р.);
- передбачити перехідні періоди до 1 січня 2010 р. для тих держав-членів, які можуть зазнати труднощів при підвищенні національних

ставок станом на 1 січня 2008 р. до передбаченого у зв'язку зі здійсненням перегляду рівня;

- зробити процедуру перегляду згідно зі ст. 8 гнучкішою та менш обтяжливою і збільшити терміни такого перегляду з двох до чотирьох років [57].

Реалізація зазначених положень мала привести до збільшення мінімальних ставок так, як показано в табл. 1.9.

Статтею 8 Директиви 92/84/ЄЕС рекомендовано при здійсненні будь-якого перегляду ставок акцизів, застосовуваних до алкогольних напоїв, зважати на ширші цілі Договору про заснування Європейського Співтовариства, зокрема, політики в галузі охорони здоров'я, сільськогосподарської політики, регіональних цілей, розвитку сільських районів та культурних питань. Розглянемо, як враховуються окремі з цих політик при визначенні ставок акцизного податку на спирт та алкогольні напої.

Таблиця 1.9

Пропозиції щодо перегляду ставок акцизів на спирт та алкогольні напої

Товар	Одиниця виміру	Чинні мінімальні ставки	COM (2004) 0223	COM(2006) 486
			Мінімальні ставки після індексації	
			станом на 01.01.2003 (поточні ставки × 1,24)	станом на 31.12.2005 (поточні ставки × 1,31)
Вино (ігристе та неігристе)	євро / 100 л	0 євро	0 євро	0 євро
Пиво	євро / 100 л / градус Плато	0,748	0,93	0,98
	євро / 100 л / градус алкоголю готового товару	або 1,87	або 2,32	або 2,45
Проміжні продукти (наприклад, кріплені вина, такі як портвейн, херес тощо)	євро / 100 л	45	56	59
Етиловий спирт та алкогольні напої	євро / 100 л чистого спирту	550	682	720

Складено за: [51, с. 18; 57, с. 6].

Здоров'я та соціальна політика

У ст. 152 Договору¹ передбачено, що високий рівень охорони здоров'я людей має забезпечуватись при визначенні та здійсненні всіх напрямів політики та діяльності Співтовариства [59, с. 122]. Із цього питання в Першій доповіді згадувалося, що оподаткування алкогольних напоїв є потенційним засобом запобігання їх надмірному споживанню, що може мати позитивні наслідки з погляду зменшення проблем, пов'язаних з алкоголізмом та зловживанням алкоголем. Однак в останні кілька років медичні звіти також вказували на позитивний вплив окремих алкогольних напоїв на здоров'я за умов їх помірному споживання.

На національному рівні більшість держав-членів у своїх відповідях у рамках опитування вказали, що міркування з приводу досягнення цілей політики у сфері охорони здоров'я не впливають на рівень національних ставок акцизного податку, хоча деякі з них додали, що тиск із боку організації охорони здоров'я з цього приводу існує та є відчутним. Тільки для однієї держави-члена (Швеція) досягнення цілей у галузі охорони здоров'я виявилось першочерговим при визначенні рівня акцизів. Для інших країн із високим рівнем оподаткування (наприклад, Фінляндії, Великобританії та Данії) подібні міркування сьогодні стали менш гострою проблемою, ніж у минулому. Зазначені зміни, за спостереженням Великобританії, можна, зокрема, пояснити наявністю суперечливих наукових даних про переваги та ризики вживання алкоголю.

З огляду на викладене, у будь-якому разі, для того щоб акцизні податки відігравали в довгостроковій перспективі роль засобу як скорочення загального споживання, так і інтерналізації зовнішніх або соціальних витрат зловживання алкоголем, окремі держави-члени вважають, що мінімальні вимоги повинні спрямовуватися на підвищення мінімальних ставок акцизного податку відповідно до інфляції.

Сільськогосподарська політика

Вино – це сільськогосподарський продукт, визначений як такий у Договорі. У 14 із 25 держав-членів акцизи на вино або не застосовуються взагалі, або є дуже низькими. Введення позитивної ставки акцизу на вино може мати наслідки як у контексті його споживання, так і в організації Спільного ринку вина. Держави – виробники вина (члени ЄС) завжди вважали сільськогосподарську політику причиною, що виправдовує застосування нульової ставки акцизу на вино. Окремі з них вказували на складну ситуацію, в якій опинилися виробники вина внаслідок реформу-

¹ На сьогодні, згідно з оновленою нумерацією статей Договору, зазначені положення регламентуються ст. 168.

вання Спільного ринку вина та на край суперечливі наслідки такого реформування для більшості з них, через що введення позитивної ставки акцизу на вино не є доцільним.

Слід зазначити, що на час підготовки Першої доповіді Європейської комісії Спільний ринок вина ЄС перебував на стадії чергового етапу реформування в рамках забезпечення Спільної сільськогосподарської політики. Метою реформи було вжиття необхідних заходів із вирішення проблемних питань, пов'язаних із перевиробництвом на ринку в поєднанні зі скороченням споживання вина в країнах-виробниках, зокрема це стосувалося столових вин. Ця реформа організації Спільного ринку вина, завершена в 1999 р., спрямовувалася на вирівнювання попиту та пропозиції на вино. Деякі з основних її аспектів полягали в запровадженні обмежень на обсяги закладання нових насаджень винограду та реструктуризації виробничого потенціалу в напрямі скорочення обсягів виробництва столових вин і культивування тих сортів винограду, які б забезпечили в подальшому виробництво вина вищої якості, що більшою мірою мало би відповідати потребам ринку. Цей новий етап реформування Спільного ринку вина є кроком до вжиття більш цілеспрямованих заходів у зазначеній сфері та має забезпечити переорієнтацію виноградарства на продукцію вищої якості.

Доцільність застосування нульової ставки акцизу на вино аргументується тим, що це необхідний допоміжний захід, введений для того, щоб не вступати в суперечність із однією з основних цілей політики організації Спільного ринку вина, а саме забезпеченням збалансованої ринкової ситуації. Справді, зменшення споживання, ймовірно після введення позитивної ставки, негативно вплине на ринковий баланс. Крім того, таке зменшення в короткостроковій перспективі має бути компенсоване посиленням заходів втручання на ринку, здебільшого спрямованим на забезпечення перегонки надлишкового вина в спирт. Високі витрати на цю дистиляцію повинні покриватися за рахунок бюджету Співтовариства. Водночас нульова ставка – це загальний, нецільовий захід, що застосовується також до сегментів ринку високоякісних та імпортованих вин; обидва ці сегменти розширюються й мають менші проблеми або взагалі не зазнають труднощів із пошуком ринку збуту. Крім того, фундаментальні структурні проблеми пов'язані переважно зі зміною структури споживання у виноробних країнах (країнах – виробниках вина). Зокрема, споживання вина на одну особу в південних державах-членах (Іспанія, Франція, Італія та Португалія) помітно знизилося за останні три десятиліття, хоча все ще залишається високим порівняно з країнами, які не є виробниками. Частково це було компенсовано збільшенням попиту на вино в країнах, котрі застосовують високі ставки акцизу на цей вид підакцизних товарів та в

структурі споживання яких традиційно домінує пиво. Втім, споживання пива на одну особу в країнах Півдня Європи (Греція, Португалія, Італія і Іспанія), навпаки, значно зросло, тоді як у багатьох північних державах-членах (Австрія, Бельгія, Німеччина, Данія, Великобританія, Люксембург і Нідерланди) трохи знизилося протягом 1990-х років.

Країни – виробники вина рішуче виступають проти введення позитивної мінімальної ставки акцизу на вино. Задля аргументації такої позиції вони стверджують, що в більшості виноробних держав-членів вино ніколи не обкладалося акцизами, що вино є невід'ємною складовою їхньої культури та було би складно ввести обов'язкове оподаткування вина з політичних міркувань. Вони додають, що в державах – виробниках вина, які застосовують нульову ставку або лише дуже низьку контрольну ставку, зосереджено близько 85 % загального споживання вина в ЄС, отже, можливі проблеми внутрішнього ринку стосуються тільки невеликої частки, на яку припадає лише 15 % споживання вина. Вони також стверджують, що нульова ставка на вино є необхідним допоміжним заходом, орієнтованим на досягнення цілей Спільного ринку щодо вина, і в нинішній непростій ситуації на ринку введення будь-якого нового, навіть низького рівня оподаткування у виноробних країнах, матиме негативні наслідки. Більше того, ними були висловлені побоювання стосовно того, що з часом це спровокує подальші кроки в напрямі підвищення мінімального рівня оподаткування вина. Також, на їхнє переконання, запровадження позитивної ставки акцизу на вино не сприятиме вирішенню проблем внутрішнього ринку, оскільки останні зумовлені колосальними відмінностями в рівнях податків між державами з високими та низькими ставками. Нарешті, стверджувалось, що оподаткування вина спричинить введення або збільшення адміністративного тягаря для сотень тисяч дрібних виноробів та адміністративні втрати в країнах-виробниках, несумісні з надходженнями, які будуть отримані внаслідок реалізації таких заходів [51]. Отже, як бачимо з опису перерахованих позицій, оподаткування вина залишається доволі спірним та політично чутливим питанням. Окремі з держав-членів, котрі не виробляють вино, вимагають внесення будь-яких змін у мінімальні ставки на всі види алкогольних напоїв, що, відповідно, передбачає введення позитивної мінімальної ставки акцизу на вино. Однак країни – виробники вина, як правило, продовжують виступати проти введення такої ставки.

Дослідження проблемних аспектів функціонування системи акцизів на спирт та алкогольні напої доцільно доповнити аналізом стану гармонізації їх ставок у рамках ЄС.

Так, в ЄС мінімальна ставка акцизного податку на пиво становить:

– 0,748 євро з гектолітра / градуса Плато, або

– 1,87 євро з гектолітра / градуса алкоголю готового продукту.

З метою порівняння в межах ЄС різних систем акцизного оподаткування такої категорії підакцизних товарів, як пиво, розрахунки (з огляду на відмінності в одиницях виміру ставок акцизу) здійснювались щодо “типового пива” міцністю 4,8 % об’єму або щільністю, відповідно, 12 °Плато¹, що відповідає мінімальному податковому навантаженню на пиво в розмірі 8,976 євро за гектолітр (табл. 1.10). Розрахунки величини акцизу на типове пиво (typical beer) подібної густини та міцності, наприклад, здійснювались у праці С. Лоретца й Х. Оберхофера [61, с. 4, 5] та ін. [62, с. 4, 5].

Для цілей оподаткування один градус Плато офіційно прирівнюється (еквівалентний) до міцності 0,4 % за об’ємом [63].

Гармонізації ставок акцизів на пиво в країнах ЄС (див. табл. 1.10) не відбулося, що особливо наочно демонструють дані по групі країн ЄС-27 у цілому (CV на 2017 р. становить 93,7 %); майже подібною є ситуація у країнах ЄС-15 (відповідно, CV = 86,4 %). Більших успіхів у плані гармонізації ставок досягнуто в нових країнах ЄС (CV = 58,7 %), втім, у постсоціалістичних країнах (ЄС-10) цей показник є трохи більшим та становить 65,8 %. Тенденція до зниження коефіцієнта варіації впродовж 2004–2017 рр. вкрай незначна та спостерігається лише по групі країн ЄС-15 (на 2,8 в. п.) і загалом по ЄС-27 (на 7,3 в. п.).

Простежується чітка тенденція до зростання середніх та особливо максимальних ставок податку, а також розмаху варіації в межах досліджуваних груп країн ЄС. Менш однозначними є тенденції щодо мінімальних ставок: зростання впродовж 2004–2010 рр. з незначним зниженням в 2010–2017 рр. у групі нових країн ЄС та ЄС-27 у цілому; жодних змін за досить тривалий період (2004–2017 рр.) не спостерігалось у групі країн ЄС-15.

Вино неігристе є найменш гармонізованою категорією алкогольних напоїв, причому, як свідчать дані табл. 1.11, ситуація за досить тривалий період (2004–2017 рр.) майже не змінилася – коефіцієнт варіації у країнах ЄС-27 збільшився, але вкрай незначною мірою, зі 168,1 % у 2004 р. до 168,6 % у 2017 р. (на 0,5 в. п.).

Станом на 2017 р. половина країн ЄС (14 із досліджуваних 28) використовує нульову ставку акцизу на неігристі вина; фактично така сама ситуація спостерігалася і в 2004 р., з тією лише різницею, що певною мірою змінився перелік таких країн. Отже, протягом 2004–2017 рр. майже всі країни, положеннями національного законодавства яких було передбачено застосування нульової ставки на неігристі вина, не вживали жодних заходів щодо їх зміни. Більше того, ще одна країна, Угорщина, поповнила

¹ Між щільністю пива та його міцністю існує зв’язок, звідси і здійснення відповідних розрахунків не є складним. Задля отримання щільності пива з градусів Плато треба останнє значення розділити на 2,5. Наприклад, пиво щільністю 12 % містить близько 4,8 % об. етилового спирту. Див.: [60].

перелік таких країн, здійснивши перехід від невисокої ставки в розмірі 3,15 євро за гектолітр до нульової ставки. Фактично вона виявилась і єдиною країною, яка на 1 січня 2017 р. знизила ставку акцизу на неігристі вина; всі інші країни або підвищували ставки, або, як зазначалося, залишили їх незмінними.

Варто зауважити, що низьку ставку акцизу на неігристі вина незмінно використовує лише одна країна – Франція (3,40 євро в 2004 р. та 3,77 євро в 2017 рр. за гектолітр продукту), тоді як нульову ставку – і країни ЄС-10, і країни ЄС-15. Найвищий рівень акцизного оподаткування неігристих вин спостерігається саме серед країн групи ЄС-15 – в Ірландії, Фінляндії, Великобританії, Швеції та Данії (ставки становлять, відповідно, 520,65, 339,00, 318,19, 272,91 та 182,37 євро за гектолітр продукту).

Про проблеми в контексті забезпечення гармонізації ставок акцизів на неігристі вина свідчить ще й той факт, що впродовж 2004–2017 рр. суттєві відмінності в рівнях акцизного оподаткування між країнами ЄС-10 та ЄС-15 залишились (різниця в середніх та максимальних ставках у середньому за зазначеними групами країн ЄС становить 4 рази, причому таке співвідношення спостерігалось як у 2004 р., так і в 2017 р.). Крім того, найбільше зростання ставок акцизів протягом 2004–2017 рр., як середніх, так і максимальних, відбувалося саме по групі країн ЄС-15 (42,1 та 247,7 в. п. відповідно); цю групу країн також вирізняє істотне розширення діапазону коливань ставок, свідченням чого є розмах варіації. Втім, коефіцієнт варіації по групі країн ЄС-15 виявляється трохи нижчим, ніж по групі країн ЄС-12 як у 2004 р (134,1 % порівняно з 152,6%), так і в 2017 р. (137,2 % порівняно з 148,0 %).

Згідно з даними тієї самої табл. 1.11, коефіцієнти варіації щодо вин ігристих є нижчими за ті, що стосуються вин неігристих, за всіма досліджуваними групами країн ЄС, утім про гармонізацію і цього виду підакцизних товарів сьогодні, як і раніше не йдеться.

Ставки акцизів на вина ігристі в країнах ЄС, за винятком країн, що застосовують нульові ставки, як правило, є вищими, ніж відповідні ставки на неігристі вина, що фактично й передбачалося початковими пропозиціями Європейської комісії щодо ставок акцизів, підготовленими до 1992 р., тобто до дати ухвалення чинної Директиви Ради 92/84/ЄЕС. Зокрема, така ситуація спостерігається в 11 з 20 країн ЄС, у яких національним законодавством впроваджено позитивні ставки акцизу на вино. Відповідно, однакові позитивні ставки на ігристі та неігристі вина мають місце в 9 країнах ЄС.

Щодо застосування нульової ставки акцизу до вин ігристих, то кількість країн, у яких такі ставки введено, є меншою порівняно з числом країн із встановленою нульовою ставкою на неігристі вина. На січень 2017 р. тільки у 8 країнах ЄС діяла нульова ставка акцизу щодо ігристих вин,

Динаміка змін ставок акцизів

Країни ЄС	Ставка акцизу, <i>євро</i>			
	2004		2010	
	100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару	100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару
Австрія	2,08		2,00	
Бельгія	1,7105		1,7105	
Болгарія	0,54		0,767	
Кіпр		4,79		4,78
Чехія	0,752		1,259	
Німеччина	0,787		0,787	
Данія	≤11 °Плато: 36,15; 11–14 °Плато: 46,55; 14–18 °Плато: 62,04; 18–22 °Плато: 68,70; >22 °Плато: 3,64			6,84
Естонія		3,52		5,43
Греція	1,13		2,60	
Іспанія ¹	0,81		≤11 °Плато: 7,48; 11–15 °Плато: 9,96; 15–19 °Плато: 13,56; >19 °Плато: 0,91	
Фінляндія		19,45		26,00
Франція		2,60		2,71
Хорватія		...		
Угорщина	1,654		2,34	
Ірландія		19,87		15,71
Італія	1,59		2,35	
Литва		2,03		2,46
Люксембург	0,7933		0,7933	
Латвія		1,88		3,08
Мальта	0,746		0,75	

Таблиця 1.10

на пиво в країнах ЄС

2017		Величина акцизного зобов'язання для типового пива, євро / 100 л (12 °Плато або 4,8 % об.)		
100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару	2004	2010	2017
2,00		25,0	24,0	24,0
2,0043		20,5	20,5	24,1
0,7669		6,5	9,2	9,2
	6,00	23,0	22,9	28,8
1,1843		9,0	15,1	14,2
0,787		9,4	9,4	9,4
	7,5232	46,6	32,8	36,1
	8,3	16,9	26,1	39,8
5,00		13,6	31,2	60,0
>19 °Плато: 0,91	1,2–2,8 % об.: 2,75; 2,8 % об. – 11 °Плато: 7,48; 11–15 °Плато: 9,96; 15–19 °Плато: 13,56	9,7	10,0	10,0
	32,05	93,4	124,8	153,8
	7,41	12,5	13,0	35,6
	5,3296	...	...	25,6
	5,2567	19,8	28,1	25,2
	22,55	95,4	75,4	108,2
3,02		19,1	28,2	36,2
	3,36	9,7	11,8	16,1
0,7933		9,5	9,5	9,5
	4,2	9,0	14,8	20,2
1,93		9,0	9,0	23,2

Країни ЄС	Ставка акцизу, <i>євро</i>			
	2004		2010	
	100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару	100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару
Нідерланди ²	≤7 °Плато: 5,50; 7–11 °Плато: 18,84; 11–15 °Плато: 25,11; >15 °Плато: 31,40		≤7 °Плато: 5,50; 7–11 °Плато: 24,49; 11–15 °Плато: 32,64; >15 °Плато: 40,82	
Польща	1,50		1,84	
Португалія	Для пива міцністю більше 1,2 % об. та щільністю: ≤8 °Плато: 7,76; 8–11 °Плато: 12,39; 11–13 °Плато: 15,52; 13–15 °Плато: 18,59; >15 °Плато: 21,75	Для пива міцністю 0,5–1,2 % об.: 6,19	Для пива міцністю більше 1,2 % об. та щільністю: ≤8 °Плато: 8,72; 8–11 °Плато: 13,92; 11–13 °Плато: 17,44; 13–15 °Плато: 20,90; >15 °Плато: 24,45	Для пива міцністю 0,5–1,2 % об.: 6,96
Румунія	0,55		0,748	
Швеція		16,18		16,29
Словенія		6,98		9,00
Словаччина	1,21		1,65	
Великобританія		17,87		19,01
У середньому				
ЄС-10 ³	×	×	×	×
ЄС-12 ³	×	×	×	×
ЄС-15	×	×	×	×
ЄС-27 ³	×	×	×	×
Мінімальне значення				
ЄС-10 ³	×	×	×	×
ЄС-12 ³	×	×	×	×
ЄС-15	×	×	×	×
ЄС-27 ³	×	×	×	×

Продовження табл. 1.10

2017		Величина акцизного зобов'язання для типового пива, євро / 100 л (12 °Плато або 4,8 % об.)		
100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару	2004	2010	2017
≤7 °Плато: 8,83; 7–11 °Плато: 28,49; 11–15 °Плато: 37,96; >15 °Плато: 47,48		25,1	32,6	38,0
1,8145		18,0	22,1	21,8
Для пива міцністю більше 1,2 % об. та щільністю: ≤7 °Плато: 10,00; 7–11 °Плато: 15,98; 11–13 °Плато: 20,00; 13–15 °Плато: 23,99; >15 °Плато: 28,06	Для пива міцністю 0,5–1,2 % об.: 7,98	15,5	17,4	20,0
0,7415		6,6	9,0	8,9
	21,057	77,7	78,2	101,1
	12,1	33,5	43,2	58,1
	3,587	14,5	19,8	17,2
	Для пива міцністю: 2,8–7,5 % об.: 21,038; >7,5 % об.: 27,314	85,8	91,2	101,0
×	×	14,4	19,9	23,1
×	×	14,6	19,3	23,6
×	×	37,3	39,9	51,1
×	×	27,2	30,7	38,9
×	×	6,5	9,0	8,9
×	×	6,5	9,0	8,9
×	×	9,4	9,4	9,4
×	×	6,5	9,0	8,9

Країни ЄС	Ставка акцизу, <i>євро</i>			
	2004		2010	
	100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару	100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару
Максимальне значення				
ЄС-10 ³	×	×	×	×
ЄС-12 ³	×	×	×	×
ЄС-15	×	×	×	×
ЄС-27 ³	×	×	×	×
Розмах варіації (R)				
ЄС-10 ³	×	×	×	×
ЄС-12 ³	×	×	×	×
ЄС-15	×	×	×	×
ЄС-27 ³	×	×	×	×
Коефіцієнт варіації (CV), %				
ЄС-10 ³	×	×	×	×
ЄС-12 ³	×	×	×	×
ЄС-15	×	×	×	×
ЄС-27 ³	×	×	×	×

Примітки. 1. Іспанія: станом на 17 вересня 2005 р. наведено ставки на гектолітр, встановлений у розрахунку на одиницю об'єму готового продукту. 3. Розрахунки щодо здійснювались без Хорватії. Тому використовувались і відповідні позначення цих груп:

Складено за: [64, с. 7–9; 65, с. 7–9; 66, с. 7–16].

Закінчення табл. 1.10

		Величина акцизного зобов'язання для типового пива, євро / 100 л (12 °Плато або 4,8 % об'єму)		
2017		2004	2010	2017
100 л / °Плато готового товару	100 л / градус алкоголю готового товару			
×	×	33,5	43,2	58,1
×	×	33,5	43,2	58,1
×	×	95,4	124,8	153,8
×	×	95,4	124,8	153,8
×	×	27,0	34,2	49,2
×	×	27,0	34,2	49,2
×	×	86,0	115,4	144,4
×	×	88,9	115,8	144,9
×	×	57,7	53,0	65,8
×	×	55,3	52,5	58,7
×	×	89,2	88,6	86,4
×	×	101,0	93,5	93,7

У 2017 р. – основа оцінки: гектолітр готової продукції. 2. У Нідерландах акциз на пиво групи нових та постсоціалістичних країн ЄС, задля забезпечення зіставності даних, нові (ЄС-12), постсоціалістичні (ЄС-10), разом країни ЄС (ЄС-27).

Таблиця 1.11
Динаміка змін у стандартних ставках акцизів на вино в країнах ЄС, євро

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на неіристі вина				Зміни за 2004–2017 рр.				Стандартні ставки акцизу на іристі вина				Зміни за 2004–2017 рр.	
	2004	2010	2017	2017	2004–2017 рр.	2004	2010	2017	2017	2004	2010	2017	2017	2004–2017 рр.
Австрія	0	0	0	0	0,0	144,00	0	100	100	144,00	0	100	100	-44,0
Бельгія	47,0998	47,0998	74,9086	74,9086	27,8	161,1308	161,1308	256,3223	256,3223	161,1308	161,1308	256,3223	256,3223	95,2
Болгарія	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Кіпр	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Чехія	0	0	0	0	0,0	73,37	92,05	86,5993	86,5993	73,37	92,05	86,5993	86,5993	13,2
Німеччина	0	0	0	0	0,0	136,00	136,00	136	136	136,00	136,00	136	136	0,0
Данія ¹	118,48	103,02	182,37	182,37	63,9	165,60	144,13	227,36	227,36	165,60	144,13	227,36	227,36	61,8
Естонія	66,47	73,12	111,98	111,98	45,5	66,47	73,12	111,98	111,98	66,47	73,12	111,98	111,98	45,5
Греція	0	0	20	20	20,0	0	0	20	20	0	0	20	20	20,0
Іспанія	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Фінляндія	212,00	283,00	339	339	127,0	212,00	283,00	339	339	212,00	283,00	339	339	127,0
Франція	3,40	3,55	3,77	3,77	0,4	8,40	8,77	9,33	9,33	8,40	8,77	9,33	9,33	0,9
Хорватія	...	...	0	0	...	...	...	0	0	...	...	0	0	...
Угорщина	3,15	0	0	0	-3,2	35,91	52,73	53,4103	53,4103	35,91	52,73	53,4103	53,4103	17,5
Ірландія ¹	273,00	321,38	520,65	520,65	247,7	546,01	524,48	849,68	849,68	546,01	524,48	849,68	849,68	303,7
Італія	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Литва	43,45	57,34	77,89	77,89	34,4	43,45	57,34	77,89	77,89	43,45	57,34	77,89	77,89	34,4
Люксембург	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Латвія	46,19	63,53	74	74	27,8	46,19	63,53	74	74	46,19	63,53	74	74	27,8
Мальта	0	0	20,5	20,5	20,5	0	0	20,5	20,5	0	0	20,5	20,5	20,5
Нідерланди	59,02	68,54	88,3	88,3	29,3	201,24	233,70	88,3	88,3	201,24	233,70	88,3	88,3	-112,9

Продовження табл. 1.11

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на неіристі вина				Стандартні ставки акцизу на іристі вина				Зміни за 2004–2017 рр.
	2004	2010	2017	2017	2004	2010	2017	2017	
Польща	29,75	37,22	36,8015	36,8015	29,75	37,22	36,8015	36,8015	7,1
Португалія	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Румунія	0	0	0	0	42,00	34,05	10,6505	10,6505	-31,3
Швеція	243,04	211,80	272,9073	272,9073	243,04	211,80	272,9073	272,9073	29,9
Словенія	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Словаччина	0	0	0	0	58,15	79,66	79,65	79,65	21,5
Великобританія	231,97	247,02	318,1933	318,1933	312,96	316,40	407,5563	407,5563	94,60
У середньому									
ЄС-10 ²	18,90	23,12	30,07	30,07	39,53	48,97	53,10	53,10	13,6
ЄС-12 ²	15,75	19,27	26,76	26,76	32,94	40,81	45,96	45,96	13,0
ЄС-15	79,20	85,69	121,34	121,34	142,03	134,63	180,43	180,43	38,4
ЄС-27 ²	51,00	56,17	79,31	79,31	93,54	92,93	120,66	120,66	27,1
Мінімальне значення									
ЄС-10 ²	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0
ЄС-12 ²	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0
ЄС-15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0
ЄС-27 ²	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0
Максимальне значення									
ЄС-10 ²	66,47	73,12	111,98	111,98	73,37	92,05	111,98	111,98	38,6
ЄС-12 ²	66,47	73,12	111,98	111,98	73,37	92,05	111,98	111,98	38,6
ЄС-15	273,00	321,38	520,65	520,65	546,01	524,48	849,68	849,68	303,7
ЄС-27 ²	273,00	321,38	520,65	520,65	546,01	524,48	849,68	849,68	303,7

Закінчення табл. 1.11

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на неігристі вина		Зміни за 2004–2017 рр.		Стандартні ставки акцизу на ігристі вина			Зміни за 2004–2017 рр.	
	2004	2010	2010	2017	2004	2010	2017	2004	2017
Розмах варіації (R)									
ЄС-10 ²	66,47	73,12	111,98	111,98	73,37	92,05	111,98	38,6	38,6
ЄС-12 ²	66,47	73,12	111,98	111,98	73,37	92,05	111,98	38,6	38,6
ЄС-15	273,00	321,38	520,65	520,65	546,01	524,48	849,68	303,7	303,7
ЄС-27 ²	273,00	321,38	520,65	520,65	546,01	524,48	849,68	303,7	303,7
Коефіцієнт варіації (CV), %									
ЄС-10 ²	133,9	134,5	142,0	142,0	62,6	64,0	74,4	11,8	11,8
ЄС-12 ²	152,6	153,3	148,0	148,0	82,5	83,7	86,3	3,8	3,8
ЄС-15	134,1	138,3	137,2	137,2	108,2	117,1	127,7	19,5	19,5
ЄС-27 ²	168,1	169,5	168,6	168,6	135,6	136,7	152,6	17,0	17,0

Примітки. 1. Щодо Данії та Ірландії через застосування ними в окремі роки більше ніж однієї ставки акцизу на вино для розрахунків використано середню ставку. 2. Розрахунки щодо групи нових та постсоціалістичних країн ЄС, задала забезпечення зіставності даних, здійснювались без Хорватії. Тому використовувались і відповідні позначення цих груп: нові (ЄС-12), постсоціалістичні (ЄС-10), разом країни ЄС (ЄС-27).

Складено за: [64, с. 10, 11; 65, с. 10, 11; 66, с. 18–21].

причому число їх знизилось, оскільки в 2004 р. таких країн було 10. Перехід від нульової до порівняно невисокої позитивної ставки акцизу на ігристі вина здійснили лише згадані Греція та Мальта; в обох країнах станом на січень 2017 р. запроваджено однакові ставки на ігристі та неігристі вина на рівні, відповідно 20 та 20,5 євро за гектолітр. Невисокі ставки акцизу на ігристі вина продовжує застосовувати лише Франція, як і у випадку з винами неігристими (ставку збільшено з 8,40 євро до 9,33 євро за гектолітр продукту, тобто лише на 0,9 євро). Ставки акцизів на ігристі вина в напрямі їх зниження впродовж 2004–2017 рр. переглянули три країни ЄС, а саме Австрія, Нідерланди та Румунія, причому найбільшою мірою Нідерланди – з 201,24 до 88,3 євро, тобто на 112,94 євро за гектолітр продукту.

Крім того, зберігаються суттєві відмінності між групами країн ЄС-10 та ЄС-15, пов'язані з набагато нижчим рівнем акцизного оподаткування ігристих вин саме в першій із зазначених груп – різниця в ставках в середньому між групами становила 3 рази як у 2004 р., так і 2017 р., ще більшою вона була стосовно максимальних ставок (7 разів у 2004 р. та майже 8 разів у 2017 р.).

Протягом 2004–2017 рр. за всіма досліджуваними групами країн ЄС спостерігалось збільшення як середніх, так і максимальних ставок акцизів; такі самі тенденції мали місце щодо розмаху та коефіцієнта варіації. Величина такого збільшення виявилась найістотнішою по групі країн ЄС-15, причому стосовно всіх досліджуваних показників, тобто середнього та максимального значення ставок, діапазону їх коливань у межах групи та коефіцієнта варіації.

Хоча Директивою Ради 92/84/ЄЕС передбачено можливість застосування нульових ставок акцизів не тільки на вино, а й на інші зброджені напої (ігристі та неігристі), окрім вина та пива, фактично встановлений у країнах рівень акцизних ставок характеризується значними відмінностями (див. табл. 1.11 та 1.12).

По-перше, перелік країн, котрі застосовують нульові ставки в межах підкатегорій “неігристі вина (12 країн) – інші неігристі зброджені напої, крім вина та пива (11 країн)” та “ігристі вина (7 країн) – інші ігристі зброджені напої, крім вина та пива (7 країн)” майже збігається. Таким чином, застосування нульових ставок акцизів у межах підкатегорії “неігристі вина – інші неігристі зброджені напої, крім вина та пива” є більш поширеним.

По-друге, трапляються, хоч і вкрай нечисленні, випадки відмови країн від застосування нульової ставки на користь ставки позитивної протягом досліджуваного періоду (2004–2017 рр.), причому стосовно як вина, так і інших зброджених напоїв, крім вина та пива. Зокрема, щодо неігристих зброджених напоїв такий перехід здійснили Греція, Мальта та Румунія; відносно ігристих зброджених напоїв, крім вина та пива, – Греція, Мальта і Данія.

Таблиця 1.12
Динаміка змін у стандартних ставках акцизу на зброджені напої, інші, ніж вино та пиво, в країнах ЄС, євро

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на інші неігристі зброджені напої			Стандартні ставки акцизу на інші ігристі зброджені напої			Зміни за 2004–2017 рр.
	2004	2010	2017	2004	2010	2017	
Австрія	0	0	0	144,00	0	100	-44,0
Бельгія	47,0998	47,0998	74,9086	161,1308	161,1308	256,3223	95,2
Болгарія	0	0	0	0	0	0	0,0
Кіпр	0	0	0	0	0	0	0,0
Чехія	0	0	0	73,37	92,05	86,5993	13,2
Німеччина	0	0	0	136,00	136,00	136	0,0
Данія	94,92	82,47	155,9164	66,47	123,57	200,9051	200,9
Естонія	66,47	73,12	111,98	0	73,12	111,98	45,5
Греція	0	0	20	0	0	20	20,0
Іспанія	0	0	0	0	0	0	0,0
Фінляндія	212,00	283,00	339	212,00	283,00	339	127,0
Франція ¹	3,40	2,40	2,55	3,40	3,55	1,33	-2,1
Хорватія	0	0	0	0	0	0	0,0
Угорщина	3,15	34,78	32,0267	35,91	52,73	53,4103	17,5
Ірландія ¹	273,00	239,12	367,34	546,01	478,25	734,69	188,7
Італія	0	0	0	0	0	0	0,0
Литва	43,45	62,56	77,89	43,45	62,56	77,89	34,4
Люксембург	0	0	0	0	0	0	0,0
Латвія	46,19	63,53	74	46,19	63,53	74	27,8
Мальта	0	0	2	0	0	2	2,0
Нідерланди	59,02	68,54	88,3	201,24	233,70	88,3	-112,9

Продовження табл. 1.12

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на інші неігристі збродені напої			Зміни за 2004–2017 рр.			Стандартні ставки акцизу на інші ігристі збродені напої			Зміни за 2004–2017 рр.		
	2004	2010	2017	2004	2010	2017	2004	2010	2017	2004	2010	2017
Польща ¹	29,75	37,22	29,70	59,72	37,22	29,70	-0,1	0	0	0	0	0
Португалія	0	0	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0,0
Румунія ²	0	0	89,1698	42,00	45,00	10,6505	89,2	45,00	10,6505	89,2	45,00	10,6505
Швеція	243,04	211,80	272,9073	243,04	211,80	272,9073	29,9	211,80	272,9073	29,9	211,80	272,9073
Словенія	0	0	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0,0
Словаччина	0	0	0	58,15	79,66	79,65	0,0	58,15	79,66	0,0	58,15	79,65
Великобританія	231,97	247,02	...	312,96	316,40	...	...	312,96	316,40	...	312,96	316,40
У середньому												
ЄС-10 ³	18,90	27,12	41,48	42,53	50,59	52,39	22,6	42,53	50,59	22,6	42,53	52,39
ЄС-12 ³	15,75	22,60	34,73	35,44	42,16	43,82	19,0	35,44	42,16	19,0	35,44	43,82
ЄС-15	77,63	78,76	94,35	139,98	129,83	153,53	16,7	139,98	129,83	16,7	139,98	153,53
ЄС-27 ³	50,13	53,80	66,83	91,73	90,86	102,90	16,7	91,73	90,86	16,7	91,73	102,90
Мінімальне значення												
ЄС-10 ³	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00
ЄС-12 ³	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00
ЄС-15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00
ЄС-27 ³	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00
Максимальне значення												
ЄС-10 ³	66,47	73,12	111,98	73,37	92,05	111,98	45,5	73,37	92,05	45,5	73,37	111,98
ЄС-12 ³	66,47	73,12	111,98	73,37	92,05	111,98	45,5	73,37	92,05	45,5	73,37	111,98
ЄС-15	273,00	283,00	367,34	546,01	478,25	734,69	94,3	546,01	478,25	94,3	546,01	734,69
ЄС-27 ³	273,00	283,00	367,34	546,01	478,25	734,69	94,3	546,01	478,25	94,3	546,01	734,69

Закінчення табл. 1.12

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на інші негірсті збродені напої			Зміни за 2004–2017 рр.	Стандартні ставки акцизу на інші гірсті збродені напої			Зміни за 2004–2017 рр.
	2004	2010	2017		2004	2010	2017	
Розмах варіації (R)								
ЄС-10 ³	66,47	73,12	111,98	45,5	73,37	92,05	111,98	38,6
ЄС-12 ³	66,47	73,12	111,98	45,5	73,37	92,05	111,98	38,6
ЄС-15	273,00	283,00	367,34	94,3	546,01	478,25	734,69	188,7
ЄС-27 ³	273,00	283,00	367,34	94,3	546,01	478,25	734,69	188,7
Коефіцієнт варіації (CV), %								
ЄС-10 ³	133,9	113,6	104,0	-29,9	59,4	61,5	76,2	16,8
ЄС-12 ³	152,6	131,8	121,1	-31,5	79,6	81,5	94,2	14,6
ЄС-15	136,3	137,3	143,4	7,1	114,1	115,6	133,0	18,9
ЄС-27 ³	169,9	160,8	158,4	-11,5	139,7	133,0	155,3	15,6

Примітки. 1. По Франції, Ірландії та Польщі, через застосування ними в окремі роки більше ніж однієї ставки акцизу на збродені напої, інші, ніж вино та пиво, для розрахунків використано середню ставку. 2. Для розрахунків по Румунії взято ставку, відмінну від нуля. 3. Розрахунки щодо групи нових та постсоціалістичних країн ЄС, задля забезпечення зіставності даних, здійснювались без Хорватії. Тому використовувались і відповідні позначення цих груп: нові (ЄС-12), постсоціалістичні (ЄС-10), разом країни ЄС (ЄС-27).

Складено за: [64, с. 14, 15; 65, с. 14, 15, 66, с. 25–29].

По-третє, у більшості країн ЄС встановлено позитивні ставки акцизів на вино та інші збродені напої, крім вина та пива, причому вони не є низькими чи близькими до нуля, за винятком лише Франції, де ставки акцизів на вино та інші збродені напої, крім вина та пива, коливаються від 1,33 євро до 9,33 євро за гектолітр продукту станом на 1 січня 2017 р.

По-четверте, дуже поширені випадки встановлення однакових позитивних ставок у межах уже згадуваних підкатегорій “неігристі вина – інші неігристі збродені напої, крім вина та пива” та “ігристі вина – інші ігристі збродені напої, крім вина та пива”.

По-п'яте, протягом 2004–2017 рр. мали місце, хоча й нечисленні, випадки перегляду ставок акцизів на вино та інші збродені напої, крім вина та пива, у напрямі їх зниження. Так, стандартні ставки на неігристі збродені напої, крім вина та пива, зменшили Франція і Польща, втім воно було вкрай незначним; набагато більшою була кількість країн, яка забезпечила перегляд ставок на інші ігристі збродені напої, крім вина та пива – Австрія, Франція, Нідерланди, Польща, Румунія, причому величина їх зниження для деяких із перелічених країн виявилась досить відчутною (112,9 євро за гектолітр продукту для Нідерландів зокрема).

По-шосте, незважаючи на відсутність змін у ставках акцизів згідно з нормативними вимогами ЄС, починаючи з 1992 р., та попри встановлену можливість застосування нульової ставки щодо таких двох широких категорій алкогольних напоїв, як вино та інші збродені напої, крім вина та пива, фактичні ставки, передбачені національним законодавством країн-членів, у середньому впродовж досліджуваного періоду (2004–2017 рр.) постійно зростали, як і інтервали їх коливань у межах досліджуваних груп країн. Причому найбільше підвищення за всіма досліджуваними показниками (середня та мінімальна величина ставок, розмах варіації) спостерігалось саме по групі країн ЄС-15. Коефіцієнти варіації щодо стандартних ставок акцизів у межах підкатегорій “ігристі вина – інші ігристі збродені напої, крім вина та пива” протягом 2004–2017 рр. мали тенденцію постійного зростання, втім зазначені коефіцієнти в межах підкатегорій “неігристі вина – інші неігристі збродені напої, крім вина та пива” за окремими групами країн ЄС знизались, особливо для групи нових країн ЄС щодо неігристих збродених напоїв, крім вина і пива.

По-сьоме, саме щодо такої категорії, як “збродені напої, інші, ніж вино та пиво”, на відміну від категорії “вино”, простежується чітка тенденція до зменшення в середньому відмінностей у рівнях як середніх, так і максимальних ставок між групами країн ЄС-10 та ЄС-15. Утім, такі відмінності дотепер залишаються суттєвими, зокрема, станом на січень 2017 р. різниця в середніх ставках між зазначеними групами країн ЄС для неігристих збродених напоїв становила 2 рази, для ігристих – майже 3 рази; різниця в

максимальних ставках для неігристих зброджених напоїв становила понад 32 рази, хоча для ігристих – майже 7 разів (див. табл. 1.11 та табл. 1.12).

Згідно з даними табл. 1.13, рівень гармонізації ставок акцизу таких категорій підакцизних товарів, як проміжні продукти та етиловий спирт, можна визначити як найвищий, але суто в контексті його порівняння із ситуацією, яка склалася щодо всіх інших категорій підакцизних товарів, таких як пиво, вино та зброжені напої, окрім пива та вина. Втім, з огляду на розраховані коефіцієнти варіації, ступінь такої гармонізації не можна вважати задовільним. Загалом по Євросоюзу коефіцієнт варіації щодо проміжних продуктів станом на січень 2017 р. дорівнював 99,4 %. Найбільші результати було досягнуто по групі нових країн ЄС.

Підсумовуючи, зауважимо, що гармонізація системи акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв у країнах ЄС відбувалася шляхом наближення структури акцизу на товари цієї категорії та встановлення ставок податку (податків) на рівні, не нижчому за мінімальні нормативи, передбачені Директивою Ради ЄС. Якщо виходити з цих напрямів, то завдання гармонізації можна вважати виконаними, оскільки ще на початку досліджуваного періоду, тобто в 2004 р., під час найбільш масштабного за обсягами розширення ЄС, всі країни задовольняли вимогам стосовно необхідного мінімального рівня ставок та структури акцизів. Зокрема, значну роботу із забезпечення досягнення відповідності таким вимогам країни п'ятої та шостої хвиль приєднання провели задовго до вступу до ЄС. Утім, питання необхідності забезпечення більшої конвергенції ставок акцизів у країнах ЄС залишається не вирішеним.

Як показало проведене дослідження, фактичний рівень ставок акцизного податку на різні категорії досліджуваної групи підакцизних товарів не є гармонізованим, на що вказують надзвичайно високі коефіцієнти варіації, які набагато перевищують нормативну позначку в 33 %. Більше того, зазначені коефіцієнти щодо пива, вина, зброджених напоїв, крім пива та вина, а також проміжних продуктів впродовж досліджуваного періоду (2004–2017 рр.), хоч і різною мірою, проте зросли, причому за всіма досліджуваними групами країн ЄС. Єдиним винятком стали коефіцієнти варіації ставок акцизу на етиловий спирт, які протягом зазначеного періоду знизилися. Фактично найгірша ситуація з рівнем гармонізації ставок акцизів на спирт та алкогольні напої спостерігається щодо вина та інших зброджених напоїв, крім вина і пива, через передбачену законодавством можливість встановлення на ці категорії підакцизних товарів нульових ставок акцизів; найбільш задовільна – з рівнем гармонізації ставок акцизів на етиловий спирт.

Основний висновок полягає в тому, що на сьогодні диференціація ставок акцизів на спирт та алкогольні напої є значною, втім діючий механізм

Таблиця 1.13
Динаміка змін у стандартних ставках акцизу на проміжні продукти в країнах ЄС, євро

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на проміжні продукти			Зміни за 2004–2017 рр.	Стандартні ставки акцизу на етиловий спирт			Зміни за 2004–2017 рр.
	2004	2010	2017		2004	2010	2017	
Австрія	108,50 ¹	73,00	90,00 ¹	-18,5	1 000,00	1 000,00	1 200,00	200,0
Бельгія	130,14 ¹	130,14 ¹	206,94 ¹	76,8	1 660,8866	1 752,2354	2 992,7928	1 331,9
Болгарія	46,20	46,01	46,017	-0,2	256,69	562,43	562,4297	305,7
Кіпр	45,00	45,00	45,00	0,0	598,85	598,01	956,82	358,0
Чехія	73,37	92,05	86,5993	13,2	830,95	1 121,16	1 054,7352	223,8
Німеччина	144,5 ¹	153,00	153,00	8,5	1 303,00	1 303,00	1 303,00	0,0
Данія	142,04	144,13 ¹	231,32 ¹	89,3	2 019,66	2 014,80	2 014,4233	-5,2
Естонія	102,26	156,20	239,12	136,9	926,72	1 418,84	2 172,00	1 245,3
Греція	45,00	102,00	102,00	57,0	908,00	2 450,00	2 450,00	1 542,0
Іспанія	49,49	55,53	64,13	14,6	739,97	830,25	958,94	219,0
Фінляндія	424,00	568,00	670,00	246,0	2 825,00	3 940,00	4 555,00	1 730,0
Франція	214,00	223,29	188,41	-25,6	1 450,00	1 512,96	1 147,73 ¹	-302,3
Хорватія	...	...	106,5913	...	...	...	706,1676	...
Угорщина	52,06	81,77	82,8087	30,7	756,05	1 021,61	1 081,7866	325,7
Ірландія	396,12	452,50 ¹	733,07 ¹	337,0	3 925,00	3 113,00	4 257,00	332,0
Італія	56,15	68,51	88,67	32,5	730,87	800,01	1 035,52	304,7
Литва	66,62	88,04	136,37	69,8	926,89	1 278,96	1 353,69	426,8
Люксембург	66,9313	66,9313	66,9313	0,0	1 041,1528	1 041,1528	1 041,1528	0,0
Латвія	107,78	98,83	120,00	12,2	846,81	1 256,53	1 400,00	553,2
Мальта	46,63	150,00	152,00	105,4	2 331,55	1 400,00	1 360,00	-971,6
Нідерланди	151,96 ¹	176,47 ¹	149,3	-2,7	1775,00	1 504,00	1 686,00	-89,0

Продовження табл. 1.13

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на проміжні продукти			Зміни за 2004–2017 рр.	Стандартні ставки акцизу на етиловий спирт			Зміни за 2004–2017 рр.
	2004	2010	2017		2004	2010	2017	
Польща	59,72	74,91	74,0689	14,3	962,59	1 168,43	1 328,5817	366,0
Португалія	52,29	58,78	72,86	20,6	898,12	1 009,36	1 327,94	429,8
Румунія	45,00	65,00	89,1698	44,2	150,00	750,00	743,0603	593,1
Швеція	497,19	443,32	571,1456	74,0	5519,10	4 921,09	5 385,0724	-134,0
Словенія	63,71	82,00	132,00	68,3	707,16	911,00	1 320,00	612,8
Словаччина	58,15	82,98	84,24	26,1	605,70	939,38	1 080,00	474,3
Великобританія	309,28	316,40	424,2081	114,9	2775,65	2 612,94	3 167,7317	392,1
У середньому								
ЄС-10 ²	67,49	86,78	109,04	41,6	696,96	1 042,83	1 209,63	512,7
ЄС-12 ²	63,88	88,57	107,28	43,4	825,00	1 035,53	1 201,09	376,1
ЄС-15	185,84	202,13	254,13	68,3	1904,76	1 986,99	2 301,49	396,7
ЄС-27 ²	131,63	151,66	188,87	57,2	1424,87	1 564,12	1 812,42	387,6
Мінімальне значення								
ЄС-10 ²	45,00	46,01	46,02	1,0	150,00	562,43	562,43	412,4
ЄС-12 ²	45,00	45,00	45,00	0,0	150,00	562,43	562,43	412,4
ЄС-15	45,00	55,53	64,13	19,1	730,87	800,01	958,94	228,1
ЄС-27 ²	45,00	45,00	45,00	0,0	150,00	562,43	562,43	412,4
Максимальне значення								
ЄС-10 ²	107,78	156,20	239,12	131,3	962,59	1 418,84	2 172,00	1 209,4
ЄС-12 ²	107,78	156,20	239,12	131,3	2331,55	1 418,84	2 172,00	-159,6
ЄС-15	497,19	568,00	733,07	235,9	5519,10	4 921,09	5 385,07	-134,0
ЄС-27 ²	497,19	568,00	733,07	235,9	5519,10	4 921,09	5 385,07	-134,0

Закінчення табл. 1.13

Країни ЄС	Стандартні ставки акцизу на проміжні продукти		Зміни за 2004–2017 рр.	Стандартні ставки акцизу на етиловий спирт			Зміни за 2004–2017 рр.
	2004	2010		2017	2004	2010		2017
Розмах варіації (R)							
ЄС-10 ²	62,78	110,19	193,10	812,59	856,41	1 609,57	797,0
ЄС-12 ²	62,78	111,20	194,12	2181,55	856,41	1 609,57	-572,0
ЄС-15	452,19	512,47	668,94	4788,23	4 121,08	4 426,13	-362,1
ЄС-27 ²	452,19	523,00	688,07	5369,10	4 358,66	4 822,64	-546,5
Коефіцієнт варіації (CV), %							
ЄС-10 ²	32,1	32,9	49,0	40,6	25,0	36,0	-4,6
ЄС-12 ²	33,4	38,9	50,0	65,4	28,1	33,6	-31,8
ЄС-15	80,7	82,0	90,6	71,2	61,4	63,2	-8,0
ЄС-27 ²	96,5	89,9	99,4	83,4	66,1	68,0	-15,4

Примітки. 1. Для розрахунків, через застосування в окремі роки більше ніж однієї ставки акцизу на проміжні продукти (в Австрії, Бельгії, Німеччині, Данії, Ірландії та Нідерландах), а також на етиловий спирт (Франція), використано середню ставку. 2. Розрахунки щодо групи нових та постсоціалістичних країн ЄС, задля забезпечення зіставності даних, здійснювались без Хорватії. Тому використовувались і відповідні позначення цих груп: нові (ЄС-12), постсоціалістичні (ЄС-10), разом країни ЄС (ЄС-27).

Складено за: [64, с. 16, 17, 19, 20; 65, с. 16, 17, 19, 20; 66, с. 30–33, 35–38].

встановлення мінімальних ставок жодним чином не здатний вплинути на зменшення такої диференціації. Її зменшенню міг би сприяти перегляд мінімального рівня ставок акцизу на всі види алкогольних напоїв та спирт у напрямі їх збільшення, проте на рівні ЄС таке рішення не приймається.

Крім перегляду ставок акцизного податку актуальним є перегляд його структури, про що свідчить Доповідь Європейської Комісії для Ради ЄС стосовно результатів оцінки Директиви Ради 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої (COM (2016) 676 final, 28.10.2016) [67].

Ініціатива щодо оцінки цієї Директиви стала наслідком значних змін, що відбулися з 1992 р. в секторі алкогольної продукції, зокрема в її асортименті, а також необхідності отримати відповідь на питання, яким чином країни – члени ЄС інтерпретують та адаптують чинні, втім, певною мірою застарілі нормативні вимоги до структури акцизів на спирт та алкогольні напої, до сучасних умов.

На базі проведеної оцінки підготовлено 17 рекомендацій з метою поліпшення функціонування нормативної бази, що стосується структури акцизів на спирт і алкогольні напої. Зокрема, передбачено внести зміни до чинної системи класифікації алкогольних напоїв для цілей справляння акцизних податків, системи звільнень від податку, особливостей надання права на застосування знижених ставок акцизів, насамперед щодо незалежних малих пивоварних заводів та незалежних малих спиртових заводів, надання права на застосування знижених ставок і звільнень для окремих продуктів в окремих державах-членах (ідеться про відступи), а також пропозиції щодо скасування застарілих норм. Проте питання практичної реалізації розроблених рекомендацій в умовах посилення відцентрових тенденцій в ЄС залишається відкритим.

1.2.3. Тенденції в оподаткуванні тютюнових виробів

Проблема акцизного оподаткування тютюнових виробів залишається однією з найбільш дискусійних у податковій політиці ЄС. Гармонізація акцизів на тютюнові вироби в країнах-членах почалася раніше, ніж інших груп підакцизних товарів, – досвід такої гармонізації нараховує понад 40 років. Більше того, цей процес триває й досі у зв'язку з періодичним переглядом нормативних вимог, утім саме акцизне оподаткування тютюнових виробів виявилось однією з найскладніших і суперечливих сфер податкового регулювання. Саме цій тематиці присвячено дослідження багатьох зарубіжних авторів [68–72]. У вітчизняній літературі зазначена проблематика не набула такого поширення, однак можна відзначити роботи К. С. Красовського [73], В. І. Коротуна [74], Р. А. Балакіна [75], Т. В. Кошук [76], Д. І. Боярчука [77] та ін.

Аналіз тенденцій в оподаткуванні тютюнових виробів необхідно розпочати з визначення об'єкта і предмета дослідження, оскільки акцизна категорія “тютюнові вироби” включає кілька видів підакцизних товарів: сигарети, сигари і сигарили, дрібно нарізаний тютюн для куріння, призначений для скручування сигарет, інший тютюн для куріння. З усіх цих видів об'єктом нашого дослідження будуть переважно сигарети, а предметом – тенденції в їх акцизному оподаткуванні. Пояснити такий вибір можна декількома моментами:

- по-перше, сигарети є найпоширенішим видом тютюнових виробів, тоді як дрібно нарізаний тютюн переважно використовується як більш дешевий їх замітник (субститут) [78];
- по-друге, у країнах ЄС вони забезпечують близько 90 % акцизних надходжень від тютюнової продукції;
- по-третє, загальне податкове навантаження на сигарети в цілому по країнах ЄС-28 становить близько 79,56 % від роздрібної ціни, із них на акцизне навантаження припадає 62,02 %, а на ПДВ – лише 17,54 % (див. табл. 1.14 на с. 109);
- по-четверте, найскладнішим у сенсі виконання нормативів ЄС для всіх країн-членів, навіть розвинутих, виявилось забезпечення дотримання положень, що стосувалися гармонізації оподаткування сигарет, а також такої категорії тютюнових виробів, як дрібно нарізаний тютюн, призначений для скручування сигарет, підтвердженням чому є щорічна інформація, що надається Європейською комісією.

Мета дослідження – аналіз змін у структурі та рівні податкового, насамперед акцизного, навантаження на сигарети в контексті досягнення тих цілей, що ставились під час гармонізації їх оподаткування, а також виявлення загальних тенденцій, котрі спостерігалися в ході зазначених процесів.

Задля виявлення основних змін, що відбувалися в законодавстві ЄС із акцизного оподаткування тютюнових виробів як об'єкта гармонізації, їх було згруповано в хронологічному порядку (Додатки 1 та 2). Утім, до додатків, що стосуються розвитку законодавства з регламентації переважно мінімальних нормативів із акцизного оподаткування тютюнових виробів, не було включено всі нормативні документи, які стосувалися зазначених питань, – певні їх положення часто дублюються, й, окрім того, це не ставилося за мету дослідження. Для спрощення викладення матеріалу наведено лише ті директиви ЄС, якими фактично вперше закріплювались основні зміни, що стосувалися структури та ставок акцизів на тютюнові вироби.

Згідно з наведеною в Додатку 1 інформацією, норматив ЄС щодо мінімального рівня акцизного навантаження на сигарети (адвалорний та специфічний компоненти акцизу разом) у відсотках до ціни був вперше закріплений Директивою Ради 92/79/ЄЕС. Зазначений норматив мав становити

не менше 57 % роздрібної ціни (включаючи всі податки) сигарет, що належать до найпопулярнішої цінової категорії; у літературних джерелах він згадується як “правило 57 %”. Утім, наявність цього правила не стала на заваді збереженню значних відмінностей між країнами ЄС у ставках акцизів на сигарети та рівнях роздрібних цін, що вбачалося як перешкода для подальшого функціонування внутрішнього ринку. З огляду на те, що застосування лише мінімального нормативу акцизного навантаження на сигарети не сприяло підвищенню рівня наближення відповідних ставок акцизів у країнах ЄС, Директивою Ради 2002/10/ЄС було введено додатковий мінімум у 60 євро за 1000 сигарет цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом [79, с. 4].

Відповідно до п. 6 Директиви 2002/10/ЄС забезпечення більшої конвергенції в податкових ставках, застосовуваних у державах – членах ЄС, мало сприяти зменшенню числа випадків ухилення від оподаткування та скороченню обсягів контрабанди в межах Співтовариства. Введення фіксованої мінімальної суми, вираженої в євро, на доповнення до “правила 57 %”, мало гарантувати стягнення мінімального рівня акцизів з таких сигарет. Крім того, зазначалося, що країнам – членам ЄС, для яких негайне введення фіксованої мінімальної суми, вираженої в євро, буде проблематичним з економічних причин, має бути надано можливість відкласти виконання цієї нової вимоги до 31 грудня 2004 р. Однак країнам-членам, котрі вже забезпечили стягнення високого рівня акцизів, мала бути надана більша свобода дій при встановленні ставок. Передбачалося також подальше підвищення фіксованих мінімальних сум вже з 1 липня 2006 р. [80].

Фактично нормативи ЄС щодо сигарет є найскладнішими в аспекті їх виконання, оскільки вимагають вжиття заходів із забезпечення відповідності вимогам щодо сукупного рівня акцизного навантаження на сигарети одночасно у відсотках до ціни та в абсолютній сумі (євро на 1000 шт. сигарет), хоча саме з 2002 р. діє норма, закріплена Директивою Ради 2002/10/ЄС, завдяки якій достатнім є виконання лише другої вимоги, а саме щодо сукупного рівня акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі за умов забезпечення встановлення його верхньої межі¹.

Мінімальні нормативи ЄС щодо сигарет, які, на відміну від інших видів тютюнових виробів, стосуються саме величини сукупного рівня акцизного навантаження на сигарети (сумарної величини адвалорного та специфічного акцизів, без ПДВ), передбачають встановлення:

¹ Введене нами поняття “верхньої” та “нижньої” межі акцизного доходу як величин, що використовуються для характеристики або є орієнтиром стосовно встановлення мінімального рівня акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі, є умовним.

- величини сукупного акцизного навантаження (адвалорний та специфічний акцизи, без ПДВ) на сигарети в абсолютному вимірі (у євро на 1000 сигарет), або акцизного доходу (Excise Yield);
- величини сукупного акцизного навантаження на сигарети у відносному вимірі (у відсотках до ціни), або сукупної ставки акцизу (“Overall Minimum Excise Duty” в акцизних таблицях та “Excise Incidence” в теоретичній літературі та Директивах ЄС).

В англomовних літературних джерелах саме термінологія щодо мінімальних нормативів ЄС із акцизного оподаткування сигарет не є уніфікованою, оскільки виявляється різною в директивах ЄС, статистичній інформації, яка щороку оприлюднюється Європейською комісією, та наукових працях. Особливо це стосується другого показника із зазначеного переліку.

Сигарети фактично є єдиним видом тютюнових виробів, щодо яких нормативні вимоги ЄС стосуються тільки сукупного рівня акцизного навантаження (адвалорного та специфічного акцизів разом). Щодо жодного з інших видів тютюнових виробів, котрі є об'єктами гармонізації, така вимога не міститься. Достатнім є виконання вимог щодо рівня адвалорної або специфічної ставки. Мінімальне сукупне зобов'язання встановлюється вкрай невеликою кількістю країн (серед країн ЄС вони становлять меншість). Звідси й різними є відносна та абсолютна складові акцизного навантаження на тютюнові вироби. Щодо сигарет – це сукупна ставка акцизу та акцизний дохід; для інших видів тютюнових виробів – адвалорна й специфічна ставки.

Як свідчать дані, наведені в Додатках 1–2, сигарети – єдиний вид тютюнових виробів, для якого найпізніше встановлено норматив щодо рівня сукупного акцизного навантаження в абсолютному вимірі (Директива Ради 2002/10/ЄС). Щодо всіх інших видів тютюнових виробів, відмінних від сигарет, нормативи ЄС у фіксованій сумі, встановленій у євро, діють ще з 1992 р., але стосуються не сукупного акцизного навантаження в абсолютному вимірі, а тільки однієї ставки, що формує це навантаження, – специфічної ставки акцизу.

Надаючи характеристику розвитку вимог стосовно мінімального рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів, відмінних від сигарет, а також того, яка складова найдинамічніше розвивається, слід зауважити, що стосовно видів тютюнових виробів, інших, ніж сигарети, і на відміну від останніх, резерви для збільшення відносної складової (у цьому випадку це адвалорна ставка) є більшими, оскільки адвалорні ставки, згідно з вимогами, навіть сьогодні не є високими. Щодо сигарет, то через високу відносну складову в акцизному навантаженні можливості її подальшого підвищення є обмеженими.

Характеризуючи тенденції розвитку законодавства з гармонізації акцизів на тютюнові вироби, варто також зауважити, що порівняно тривалий час базою для розрахунку мінімального рівня акцизного навантаження була ціна на сигарети цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом. Утім, застосування цього поняття призвело до виникнення проблем, котрі проявилися лише із часом. Вони були пов'язані з тим, що в умовах динамічних змін ринку тютюнових виробів вартість найпопулярнішої марки сигарет, яка використовувалася для розрахунку мінімального рівня акцизного навантаження, постійно варіювалася. Це призводило до змін у величині акцизного навантаження на сигарети та періодичної “невідповідності” останньої нормативу ЄС щодо рівня такого навантаження у відносному вимірі (не менше 57 % від ціни, включаючи всі податки). Як наслідок, в окремих випадках дотримання зазначеної вимоги виявилось неможливим. З огляду на зазначене, Директивою Ради 2002/10/ЄС були внесені зміни, згідно з якими країни – члени ЄС, котрі забезпечують стягнення сумарного акцизу в розмірі не менше 95 євро за 1000 сигарет цінової категорії, що користується найбільшим попитом (верхньої межі нормативу ЄС щодо рівня акцизного доходу), можуть не дотримуватися вимоги в 57 % [81, с. 4].

Однак лише Директивою Ради 2011/64/ЄС було законодавчо закріплено заміну поняття “найпопулярніша цінова категорія”, через методологічні недоліки та значні відмінності в його застосуванні в межах ЄС, на поняття “середньозважена ціна” [82, с. 287]. Ухвалення цього рішення Радою ЄС ще в листопаді 2008 р. обґрунтовувалось тим, що з часом ринки ставали динамічнішими та характеризувалися присутністю кількох популярних брендів і регулярними змінами цін на сигарети. Заміна найпопулярнішої цінової категорії на середньозважену ціну всіх сигарет для визначення податкової бази також мала забезпечити прозорість і рівні умови для виробників [83, с. 37].

Отже, доцільним є дослідження стану виконання нормативів ЄС щодо рівня акцизного навантаження на сигарети (Додаток 3). Воно дає змогу встановити, в яких саме країнах ЄС виникали труднощі із забезпечення впровадження названих нормативів у повному обсязі та яка складова нормативів сукупного акцизного навантаження на сигарети виявилась найскладнішою в аспекті забезпечення її виконання.

Щодо першого, то наведена інформація свідчать про те, що найчастіше невиконання нормативних вимог стосовно рівня акцизного навантаження на сигарети спостерігалось не по групі нових країн ЄС у цілому, а тільки по групі постсоціалістичних країн ЄС. Причому така ситуація повторювалася фактично з кожним переглядом таких вимог, супроводжуючись наданням найбільшого числа перехідних періодів.

Стосовно другого необхідно зазначити, що для кожної з досліджуваних груп країн ЄС найскладнішою для виконання виявилась різна складова нормативів сукупного акцизного навантаження на сигарети, а саме: у країнах ЄС-15 – сукупна ставка акцизу, в постсоціалістичних країнах ЄС – акцизний дохід. Задля підтвердження цього розглянемо наведені щодо країн ЄС показники докладніше.

Досліджуючи ступінь відповідності національного законодавства країн ЄС вимогам директив ЄС у частині забезпечення досягнення мінімального рівня сукупного акцизного навантаження на сигарети, слід виокремити групу країн ЄС-15, а з нових країн ЄС – лише Мальту та Кіпр. Зазначеним країнам притаманне своєчасне й повне виконання взятих на себе зобов'язань щодо наближення акцизного податку на сигарети до вимог інтеграційного права ЄС. Єдиним винятком за досліджуваний період стали 2003–2004 рр., коли Іспанія, Італія та Австрія мали неістотне недовиконання нормативу ЄС щодо сукупної величини акцизного навантаження на сигарети.

У переліку країн, котрим не вдалося виконати нормативи у встановлені терміни, майже постійно фігурує група постсоціалістичних країн ЄС. Останні навіть на час свого вступу в травні 2004 р. до ЄС не задовольняли мінімальним вимогам щодо рівня сукупного акцизного навантаження на сигарети, хоча варто зауважити, що в кожній із цих країн на той час уже було проведено значну роботу в частині вжиття заходів із забезпечення відповідності нормативам ЄС. Більше того, не встигнувши забезпечити дотримання зазначених вимог, вже через два роки вони стикнулися із новими вимогами у зв'язку з їх переглядом у напрямі підвищення (в липні 2006 р.), унаслідок чого з усіма країнами ЄС-10 було узгоджено перехідні періоди задля виконання ними мінімальних вимог стосовно рівня акцизного навантаження на сигарети.

Саме через труднощі з додержанням нормативних вимог ЄС щодо рівня акцизного оподаткування сигарет, як зазначалося, навіть узгоджені перехідні періоди підлягали перегляду. Так, ще в 2001 р. за пропозицією Європейської комісії йшлося про значно коротші, ніж фактично отримані, терміни надання таких перехідних періодів, які мали рахуватися з дати вступу країн до ЄС:

- Польщі, Румунії та Словенії – два роки;
- Болгарії, Чехії, Естонії, Латвії, Литві та Словаччині – три роки;
- взагалі не передбачалися (через відсутність потреби у їх наданні) для Угорщини, Мальти та Кіпру [84].

Задля надання можливості з фактичного забезпечення нормативних вимог, зазначені терміни в подальшому було збільшено: для Чехії, Словенії – до 31 грудня 2007 р. (4 роки); для Польщі, Угорщини, Латвії та Словач-

чини – до 31 грудня 2008 р. (5 років); Литви, Естонії, Болгарії та Румунії – до 31 грудня 2009 р. (6 років для Литви та Естонії та 3 роки для Болгарії та Румунії).

Період упродовж 2004–2010 рр. виявився для зазначених країн чи не найскладнішим, оскільки лише в 2010 р. усім постсоціалістичним країнам ЄС вдалося, вже у складі ЄС, забезпечити виконання встановлених зобов'язань. Втім наступний перегляд нормативів ЄС щодо сигарет у 2014 р. знову вимагає від цих країн подальшого підвищення рівня акцизного навантаження на зазначений вид тютюнових виробів, у межах чергових перехідних періодів (цей процес триває і досі). Більше того, з набуттям чинності новими нормативами щодо мінімального рівня сукупного акцизного оподаткування сигарет, тільки чотири з одинадцяти нових країн ЄС повністю відповідали встановленим вимогам. Решта сім країн мали підвищити акцизи до позначки в 90 євро за 1000 сигарет незалежно від середньозваженої роздрібної ціни продажу, причому три з них ще додатково до рівня 60 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет, випущених для споживання. Згідно з положеннями Директиви Ради 2011/64/ЄС для Болгарії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Польщі та Румунії передбачалася можливість надання перехідних періодів до 31 грудня 2017 р. з метою досягнення встановлених мінімальних вимог, хоча, крім названих у Директиві країн, цим вимогам не задовольняли й норми законодавства з акцизного оподаткування сигарет у Чехії та Хорватії. Незважаючи на надані можливості, у частині країн було прийнято рішення не зволікати з підвищенням рівня оподаткування сигарет (Естонія, Польща). Втім, у цілому темпи зростання мінімального рівня акцизного навантаження на сигарети вже не були високими – зазвичай вони не досягали і 20 %, а в окремих країнах (в окремі роки) взагалі не змінювались або знизилися (Угорщина, Чехія).

Певною мірою умовні розрахунки, наведені в Додатках 4–5, здійснювались з метою показати, що означає та або інша величина податку для населення країн, які суттєво різняться за рівнем доходів, та дослідити причини виникнення труднощів із виконанням мінімальних нормативів ЄС у частині акцизного оподаткування тютюнових виробів. Наведені дані свідчать про те, що навіть мінімальна величина акцизного навантаження на сигарети згідно з нормативами ЄС була вкрай неоднаковою для досліджуваних груп країн ЄС.

Так, саме для постсоціалістичних країн ЄС станом на 2004 р. рівень акцизного оподаткування сигарет в абсолютному вимірі, який мав бути встановлений відповідно до директив ЄС, виявився надто високим з огляду на рівень цін у цих країнах. Якщо у країнах ЄС-15 частка мінімального нормативу щодо рівня акцизного доходу в ціні в середньому стано-

вила від 18,2 до 61,5 %, на Мальті та Кіпрі – 38,1 та 42,5 %, то в постсоціалістичних країнах ЄС вона була набагато вищою – від 70,8 до 216,5 % (Додаток 4). Останнє є підтвердженням того, що у 2004 р. для половини постсоціалістичних країн ЄС, які приєдналися до Європейського Співтовариства, величина сукупного акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі (за чинними на той час нормативами) перевищувала наявний у них рівень цін. Ідеться про чотири з восьми постсоціалістичних країн ЄС, а саме Польщу, Естонію, Литву та Латвію, де частка нормативу в ціні становила 113,1; 113,8; 134,6 та 216,5 %. Таких самих труднощів зазнали й дві країни, які увійшли до складу ЄС у 2007 р., а саме Румунія (177,3 % ціни) та Болгарія (146,1 % ціни для сигарет із фільтром та 424,9 % ціни для сигарет без фільтру). Дотримання навіть мінімальних вимог ЄС означало забезпечення рівня акцизного оподаткування сигарет, незіставного з рівнем цін та доходів населення досліджуваної групи країн. Темпи зростання податкового навантаження на сигарети в межах узгоджених перехідних періодів виявилися найвищими саме для країн із найнижчим рівнем доходів по групі.

Станом на 2017 р. величина мінімального нормативу щодо рівня акцизного доходу в жодній із постсоціалістичних країн ЄС не перевищує встановленого рівня цін, однак частка нормативу в ціні залишається набагато вищою (від 50,7 до 71,6 % ціни), ніж у країнах ЄС-15 (від 18,6 до 48,1 % ціни) (Додаток 4).

Характерно, що в 2017 р. фактична величина сукупного акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі в усіх країнах ЄС-15 перевищувала встановлений норматив (у окремих країнах із найвищим навантаженням, таких як Ірландія, Великобританія та Франція, – у 3,7; 3,3 та 2,4 раза), тоді як в окремих країнах ЄС-11 – Литва і Болгарія – вона була нижчою за норматив. Найбільше перевищення нормативу серед країн зазначеної групи мало місце в Естонії (лише на 22,1 євро за 1000 сигарет).

Інакший вигляд має ситуація з виконанням іншого нормативу – сукупного акцизного навантаження на сигарети у відносному вимірі (сукупної акцизної ставки) (Додаток 5). На 2017 р. його не виконали шість країн ЄС-15 (Швеція, Данія, Німеччина, Італія, Люксембург, Португалія) і лише одна країна ЄС-11 (Угорщина). При цьому зазначені країни ЄС-15 не були зобов'язані виконувати цей норматив, оскільки показники сукупного акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі у них перевищили верхню межу встановленого нормативу (115 євро за 1000 сигарет). Отже, виконання мінімальних вимог щодо рівня акцизного навантаження на сигарети низкою країн ЄС-15 забезпечується виключно завдяки наявності додаткової умови щодо абсолютної величини такого навантаження.

Викладене свідчить про те, що країнам ЄС-15 легше виконати норматив сукупного акцизного навантаження в абсолютному вимірі, тоді як країнам ЄС-11 – такий норматив у відносному вимірі. Це пояснюється різницею в рівні цін на сигарети, які залишаються найнижчими у країнах ЄС-11. Відтак за діючих у межах цієї групи країн середньозважених цін від 125,78 до 177,67 євро за 1000 сигарет для виконання нормативу щодо величини сукупного акцизного навантаження на сигарети у відносному вимірі (60 % ціни) достатнім є забезпечення такого навантаження (у перерахунку на євро) на рівні від 75,47 до 106,60 євро (останній стовпчик – “норматив ЄС” – Додаток 5). Тоді як у межах групи країн ЄС-15 за вищого рівня цін та ширшого діапазону їхніх коливань (від 187,30 до 484,00 євро) істотно більшою виявляється й нормативна величина сукупного акцизного навантаження (у перерахунку на євро) – від 112,38 до 290,40 євро. При тому, що норматив величини сукупного акцизного навантаження в абсолютному вимірі становить лише 90 євро за 1000 сигарет.

Таким чином, норматив ЄС щодо рівня акцизного навантаження на сигарети у відносному вимірі (у відсотках до ціни) є зіставним із рівнем цін у країні, становлячи певну частку останньої. Отже, чим вищими є ціни, тим більшим, у перерахунку на євро, буде податкове навантаження на сигарети. На противагу зазначеному норматив ЄС щодо рівня акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі (євро на 1000 штук) – величина певною мірою абстрактна, встановлена без урахування діючого рівня цін та доходів населення, істотно відмінних у країнах – членах ЄС. Підтвердженням є дані Додатка 4: станом на 2004 р. у шести з числа діючих та майбутніх країн ЄС мінімальний рівень акцизного навантаження на сигарети в абсолютному вимірі був вищим за середній рівень цін у цих країнах.

Наведені висновки щодо відмінностей у рівні акцизного навантаження на сигарети між групами “старих” та постсоціалістичних країн ЄС фактично корелюють із висновками щодо рівня податкового навантаження на сигарети в цілому (разом акцизи та ПДВ) між названими групами країн, підтвердженням чого є дані табл. 1.14.

Податкове навантаження на сигарети в ЄС, як зазначалося, є високим – на 2017 р. становить 79,56 % ціни. Його структура за досліджуваний період (2003–2017 рр.) залишається незмінною – на сьогодні, як і раніше, переважають акцизи (62,02 % ціни); частка ПДВ є набагато меншою – 17,54 % ціни. Саме акцизи є найдинамічнішою складовою податкового навантаження на сигарети в усіх групах країн ЄС; частка ПДВ майже стабільна або змінюється набагато менш відчутно. Зокрема, всі розкриті далі тенденції пов’язані виключно зі зміною акцизної складової в структурі податкового навантаження на сигарети.

Таблиця 1.14

**Динаміка структури оподаткування пачки сигарет
в середньому по групах країн ЄС**

Групи країн ЄС	2003	2005	2007	2010	2012	2014	2017
<i>ПДВ, % ціни</i>							
Постсоціалістичні країни ЄС	17,09	16,81	16,17	17,14	17,82	18,13	17,82
Країни – нові члени ЄС	16,41	16,36	15,83	16,64	17,21	17,74	17,48
Країни – старі члени ЄС	16,19	16,52	16,63	16,77	17,43	17,74	17,58
Країни ЄС разом	16,29	16,45	16,28	16,71	17,33	17,74	17,54
<i>Разом акцизів, % ціни</i>							
Постсоціалістичні країни ЄС	45,81	51,76	54,21	65,04	64,28	62,51	62,18
Країни – нові члени ЄС	48,41	53,34	55,24	64,21	63,83	62,69	62,13
Країни – старі члени ЄС	59,42	58,60	59,06	59,53	61,88	62,20	61,92
Країни ЄС разом	54,76	56,38	57,37	61,61	62,75	62,43	62,02
<i>Податки разом (total tax), % ціни</i>							
Постсоціалістичні країни ЄС	–	68,74	70,38	82,18	82,10	80,64	80,01
Країни – нові члени ЄС	64,49	69,80	71,08	80,85	81,04	80,43	79,62
Країни – старі члени ЄС	75,61	75,13	75,69	76,30	79,31	79,95	79,51
Країни ЄС разом	70,91	72,87	73,64	78,32	80,08	80,17	79,56

Складено за: [85].

Так, у 2003–2010 рр. спостерігалася тенденція щодо збільшення рівня податкового навантаження на сигарети у відсотках до ціни в нових країнах ЄС (насамперед, у групі постсоціалістичних країн) порівняно з ЄС-15. Незважаючи на зміну упродовж 2011–2017 рр. зазначеної тенденції на протилежну (відбувається, хоча й неістотно, зниження рівня такого навантаження), останнє залишається найвищим у постсоціалістичних країн ЄС. Утім, відмінності між країнами ЄС-15 та ЄС-11 щодо сукупного рівня акцизного навантаження на сигарети станом на 2017 р. не є значними (79,51 % в ЄС-15 порівняно з 80,01 % ціни в ЄС-11), тоді як упродовж 2008–2010 рр. такі відмінності були відчутнішими (рівень акцизного навантаження на сигарети в постсоціалістичних країнах ЄС у середньому був на 5–6 в. п. вищим, ніж в ЄС-15).

Важливо, що така ситуація спостерігається за наявності великої різниці в рівнях доходів та цін між досліджуваними групами країн ЄС. Для порівняння: ціни на сигарети в постсоціалістичних країнах ЄС навіть у 2017 р. так і не досягли середнього рівня цін по групі країн ЄС-15 у 2003 р., тобто рівня цін у країнах ЄС-15 до приєднання низки постсоціалістичних

країн до Співтовариства. Як наслідок, найбільше зниження легального споживання внаслідок зменшення рівня доступності сигарет припадає саме на постсоціалістичні країни, більше того, зниження фіскальної ефективності акцизів на сигарети, не тільки у відсотках до ВВП, а навіть в абсолютному вимірі, також стосується цієї групи країн ЄС, свідченням чого є численні статистичні дані [86].

На противагу викладеному впродовж 2003–2010 рр., а також 2011–2017 рр. спостерігається тенденція до збільшення (відповідно в середньому на 47,20 та 20,77 в. п.) акцизного навантаження в абсолютному вимірі на сигарети в постсоціалістичних країнах ЄС, яке, проте, навіть на сьогодні залишається набагато нижчим, ніж у країнах ЄС-15.

Отже, надаючи характеристику рівня податкового навантаження на сигарети в цілому (акцизи та ПДВ разом), можна зауважити, що у відсотках до ціни цей рівень у постсоціалістичних країнах ЄС виявляється, хоч і невеликою мірою, але вищим, ніж у країнах ЄС-15. Водночас в абсолютному вимірі він, хоча й постійно зростає, залишається набагато нижчим, ніж у країнах ЄС-15. Утім, саме на перший із названих аспектів звертається увага в працях зарубіжних авторів, зокрема, зазначається, що податкова гармонізація асоціюється з істотним підвищенням рівня оподаткування тютюнових виробів, насамперед сигарет, у нових країнах ЄС [87; 252].

З огляду на це, доцільним є дослідження стану гармонізації акцизного оподаткування сигарет протягом 2003–2017 рр. (табл. 1.15). Аналіз здійснено в двох напрямках, які передбачають:

- 1) дослідження динаміки показників, наведених у щорічній статистиці (середні ціни, акцизний дохід і акцизна ставка);
- 2) дослідження ступеня наближення цих показників між країнами – членами ЄС у цілому та окремими їх групами: новими та старими членами ЄС (ЄС-12(13) і ЄС-15), а також постсоціалістичними країнами – членами ЄС (ЄС-10(11)).

Зауважимо, що виокремлення групи постсоціалістичних країн ЄС як об'єкта дослідження є важливим передусім з огляду на їх більшу однорідність порівняно з країнами – новими членами ЄС (крім постсоціалістичних країн ЄС, також Мальта та Кіпр), про що свідчать коефіцієнти варіації всіх досліджуваних нами показників (див. табл. 1.15), що зумовлює коректність їх порівняння з іншою групою країн ЄС, котра також характеризується високим ступенем однорідності (ЄС-15). Доцільність їх виокремлення обумовлюється й тим, що жодна з постсоціалістичних країн напередодні вступу до ЄС не відповідала мінімальним вимогам до рівня сукупних ставок акцизів на сигарети. Отже, й величина сукупного податкового навантаження на них, уже в межах встановлених перехідних періодів, підлягала обов'язковому коригуванню.

Таблиця 1.15
Зміни цін, акцизного доходу та сукупних ставок акцизів на сигарети в країнах ЄС¹

Країни ЄС	Ціна на сигарети найпопулярнішої цінної категорії, євро / 1000 сигарет				Акцизний дохід, євро / 1000 сигарет				Сукупна ставка акцизу, % до роздрібноі ціни, включаючи всі податки			
	2003	2010	2017 ⁵	2003	2010	2017	2003	2010	2017	2003	2010	2017
Бельгія	140,80	242,11	224,20	83,29	142,81	137,44	59,15	58,99	61,30			
Болгарія ² , для сигарет: – із фільтром – без фільтра	30,83 11,56	105,33	286,29	13,36 2,24	75,87	173,91	43,33 19,44	72,03	60,74			
Чехія	65,82	116,05	125,78	26,33	74,58	85,60	40,00	64,27	68,06			
Данія	201,95	248,49	215,00	124,55	136,28	128,10	61,67	54,84	59,58			
Німеччина	168,42	235,29	148,29	102,51	140,72	92,59	60,87	59,81	62,44			
Естонія	52,73	101,97	266,98	26,08	67,20	156,11	49,45	65,91	58,47			
Греція	125,00	160,00	270,50	71,88	107,20	161,51	57,50	67,00	59,71			
Іспанія	97,50	170,00	162,00	56,56	107,10	112,10	58,01	63,00	69,20			
Франція	195,00	280,00	187,30	120,90	179,20	131,20	62,00	64,00	70,05			
Ірландія	250,14	425,00	222,00	171,12	260,98	137,92	68,41	61,41	62,13			
Італія	103,29	185,00	283,76	59,91	108,23	193,06	58,00	58,50	68,03			
Кіпр	110,77	141,00	337,75	67,52	83,25	216,61	60,95	59,04	64,13			
Латвія ² , для сигарет: – із фільтром – без фільтра	26,05 –	107,30 –	177,67 –	9,75 10,25	68,78 –	96,98 –	37,42 39,35	64,11 –	54,59 –			
Литва	38,38	110,06	484,00	16,18	65,74	334,20	42,15	59,74	69,05			
Люксембург	104,12	184,00	233,00	60,66	104,92	136,78	58,26	57,02	58,70			
Угорщина ³	71,86	112,95	138,50	41,92	66,56	85,31	58,34	58,93	61,59			
Мальта	151,41	200,00	225,56	89,72	122,00	123,62	59,26	61,00	54,80			

Продовження табл. 1.15

Країни ЄС	Ціна на сигарети найпопулярнішої цінкової категорії, євро / 1000 сигарет				Акцизний дохід, євро / 1000 сигарет				Сумарна ставка акцизу, % до роздрібноі ціни, включаючи всі податки			
	2003	2010	2017 ⁵	2003	2010	2017	2003	2010	2017	2003	2010	2017
Нідерланди	152,00	242,11	144,46	86,64	138,00	92,32	57,00	57,00	63,90			
Австрія	150,00	200,00	262,63	84,38	112,69	168,46	56,25	56,35	64,14			
Польща	44,11	93,64	302,50	24,99	64,00	181,59	56,67	68,35	60,03			
Португалія	105,00	175,00	158,36	64,84	107,83	97,90	61,75	61,62	61,82			
Румунія	32,19	115,96	206,68	15,47	74,01	123,34	48,05	63,83	59,67			
Словенія	74,59	125,00	162,76	39,46	74,00	97,88	53,00	59,20	60,14			
Словаччина	53,97	104,74	294,73	22,78	77,58	161,40	42,22	74,07	54,76			
Фінляндія	200,14	220,00	175,50	115,20	131,90	106,00	57,56	59,95	60,40			
Швеція	205,86	245,36	153,17	102,66	126,61	94,73	49,87	51,60	61,85			
Великобританія	359,25	345,28	442,81	233,38	213,55	298,01	64,96	61,85	67,30			
У середньому												
ЄС-10 ^{2,4}	49,05	109,30	154,65	23,63	70,83	96,14	47,06	65,04	62,40			
ЄС-12 ^{2,4}	62,73	119,50	168,68	32,80	76,13	104,83	49,24	64,21	62,31			
ЄС-15	170,56	237,18	284,54	102,57	141,20	177,78	59,42	59,53	61,92			
ЄС-27 ²	122,64	184,88	233,04	71,56	112,28	145,36	54,89	61,61	62,10			
Мінімальне значення												
ЄС-10 ⁴	26,05	93,64	125,78	9,75	64,00	85,31	37,42	58,93	54,59			
ЄС-12 ⁴	26,05	93,64	125,78	9,75	64,00	85,31	37,42	58,93	54,59			
ЄС-15	97,50	160,00	187,30	56,56	104,92	123,34	49,87	51,60	54,76			
ЄС-27	26,05	93,64	125,78	9,75	64,00	85,31	37,42	51,60	54,59			

Закінчення табл. 1.15

Країни ЄС	Ціна на сигарети найпопулярнішої цінкової категорії, євро / 1000 сигарет				Акцизний дохід, євро / 1000 сигарет			Сукупна ставка акцизу, % до роздрібної ціни, включаючи всі податки		
	2003	2010	2017 ⁵		2003	2010	2017	2003	2010	2017
Максимальне значення										
ЄС-10 ⁴	74,59	125,00	177,67		41,92	77,58	112,10	58,34	74,07	69,20
ЄС-12 ⁴	151,41	200,00	262,63		89,72	122,00	168,46	60,95	74,07	69,20
ЄС-15	359,25	425,00	484,00		233,38	260,98	334,20	68,41	67,00	70,05
ЄС-27	359,25	425,00	484,00		233,38	260,98	334,20	68,41	74,07	70,05
Розмах варіації (R)										
ЄС-10 ²⁻⁴	48,54	31,36	51,89		32,17	13,58	26,79	20,92	15,14	14,61
ЄС-12 ²⁻⁴	125,36	106,36	136,85		79,97	58,00	83,15	23,53	15,14	14,61
ЄС-15	261,75	265,00	296,70		176,82	156,06	210,86	18,54	15,40	15,29
ЄС-27 ²	333,20	331,36	358,22		223,63	196,98	248,89	30,99	22,47	15,46
Коефіцієнт варіації (CV), %										
ЄС-10 ²⁻⁴	35,80	8,01	10,42		45,07	6,87	8,61	15,29	8,01	6,58
ЄС-12 ²⁻⁴	58,51	23,50	22,10		73,01	20,38	22,21	16,78	7,98	6,17
ЄС-15	40,85	29,94	29,38		46,47	31,68	35,15	7,12	6,51	7,81
ЄС-27 ²	64,03	43,94	37,88		72,80	42,39	41,82	14,70	8,08	7,00

Примітки. 1. Дані наведено станом на 30 вересня 2003 р. по країнах ЄС-15 та на 18 липня 2003 р. по країнах ЄС-12, а також на 1 березня 2011 р. та на 1 січня 2017 р. 2. Шодо тих країн, які використовують поділ на сигарети з фільтром та без фільтра, розрахунки здійснювалися з використанням даних по сигаретах з фільтром. 3. По Угорщині за відсутністю даних за 2003 р. наведено дані станом на 1 січня 2004 р. 4. ЄС-10 – постсоціалістичні країни ЄС, ЄС-12 – нові країни – члени ЄС. 5. 3 2011 р. – середньозважена ціна, євро / 1000 сигарет.

Складено за: [85].

Як показав аналіз, станом на 2003 р. спостерігалися величезні відмінності між постсоціалістичними та країнами – старими членами ЄС стосовно цін на сигарети та рівня акцизного навантаження на них, незважаючи на значну роботу в частині гармонізації акцизів на тютюнові вироби, проведену країнами п'ятої та шостої хвиль розширення ЄС напередодні їх вступу до Співтовариства. Так, ціни на сигарети в країнах ЄС-15 були суттєво вищими, ніж у країнах – нових членах ЄС (у 2,7 раза порівняно з країнами ЄС-12 та 3,5 раза – країнами ЄС-10). Щодо сукупного рівня акцизного навантаження на сигарети, яке є одним із обов'язкових напрямів регулювання згідно з нормативами *acquis* ЄС, то найбільші відмінності між досліджуваними групами країн спостерігалися стосовно абсолютної його величини (в середньому значення акцизного доходу в країнах ЄС-15 було вищим, ніж у країнах ЄС-12 та ЄС-10, відповідно, в 3,1 та 4,3 раза); значно меншими вони виявлялись щодо відносної його величини (різниця між зазначеними групами країн ЄС дорівнювала 1,2 та 1,3 раза). Не випадково, що саме величина акцизного доходу в постсоціалістичних країнах ЄС і мала бути переглянута найбільшою мірою.

Значні відмінності в рівні цін спостерігалися й у межах кожної групи досліджуваних країн, про що свідчить коефіцієнт варіації, який в усіх групах був більший за 33 % – граничне значення, перевищення якого свідчить про неоднорідність сукупності показників. Упродовж 2003–2017 рр. різниця в цінах між “старими” та “новими” країнами ЄС помітно зменшилася, що проявилось у зниженні коефіцієнта їх варіації для країн ЄС-27 із 64,03 до 37,88 %, проте і в 2017 р. він перевищував граничне значення. Про розкид цін на сигарети в 2017 р. свідчить той факт, що їхній рівень у країнах – старих членах ЄС у середньому є майже вдвічі вищим, ніж у нових країнах (284,54 євро в ЄС-15 порівняно з 168,68 євро в ЄС-12 та 154,65 євро в ЄС-10 за 1000 сигарет).

Діапазон цінкових коливань у країнах – старих членах ЄС залишається набагато ширшим, ніж у постсоціалістичних країнах – членах, що доводить різниця в коефіцієнтах варіації цін, які становили у 2017 р. 29 і 10 % відповідно. Зазначені показники, нижчі за граничне значення коефіцієнта, дають змогу зробити висновок про наближення цін на сигарети в межах окремих груп країн ЄС, проте не дають можливості поширити цей висновок на ЄС у цілому. Однак варто відзначити наявність тенденції щодо скорочення різниці в тих значеннях діапазону цінкових коливань, що формують його граничні межі. Так, найбільшу роботу було проведено в частині скорочення відмінностей між старими та новими країнами ЄС стосовно мінімальних значень діапазону (станом на 2017 р. різниця між мінімальними значеннями цін у старих та нових країнах ЄС становить 1,5 раза). Менш результативною виявилась діяльність, спрямована на скорочення

різниці між максимальними значеннями діапазону (на січень 2017 р. максимальне значення цін у країнах ЄС-15 є в 1,8 раза вищим, ніж у країнах ЄС-12, та в 2,7 раза вищим, ніж у країнах ЄС-10).

Щодо рівня акцизного навантаження на сигарети¹, то найбільш гармонізованим ще з початку досліджуваного періоду був такий показник, як сукупна ставка акцизів. Коефіцієнти його варіації у 2003 р. як у Співтоваристві загалом, так і в окремих групах країн-членів, що становили об'єкт нашого дослідження, були значно нижчими за граничне значення. При цьому найвищого ступеня гармонізації рівень акцизного доходу досяг у розвинутих країнах ЄС (коефіцієнт варіації показника дорівнював 7,12 %), проте доволі високим ступінь гармонізації був і в країнах ЄС-27 (коефіцієнт варіації – 14,7 %). Впродовж 2003–2017 рр. ступінь наближення країн за зазначеним показником підвищується ще більшою мірою (коефіцієнт варіації для країн ЄС-27 знижується до 8,08 % у 2010 р. і 7,0 % у 2017 р., для країн ЄС-10 – до 8,01 і 6,58 % відповідно; для країн ЄС-12 – до 7,98 і 6,17 %), і в цілому відмінності між групами країн ЄС є вкрай малими (від 0 до 0,9 в. п. у 2017 р.), причому це стосується як середніх, так і мінімальних та максимальних значень діапазону коливань показника. Єдиною групою країн, де коефіцієнт варіації показника “сукупна ставка акцизів” у 2017 р. зростає не лише порівняно з 2010, а й з 2003 р., є розвинуті країни ЄС.

Найбільші відмінності не лише між країнами ЄС-27, а й у межах однорідніших груп, якими є країни ЄС-15 та ЄС-10, стосувалися в 2003 р. такого показника, як акцизний дохід, коефіцієнти варіації якого коливалися від 45,07 і 46,47 % для країн ЄС-10 і ЄС-15 до 73,01 % для країн ЄС-12. Саме щодо його гармонізації, особливо у постсоціалістичних країнах-членах, протягом 2003–2017 рр. було проведено найбільшу роботу. Її наслідком стало зниження коефіцієнтів варіації показника в 2010 р.: для країн ЄС-10 до 6,87 %, для країн ЄС-15 – до 31,68, для країн ЄС-12 – до 20,38 %. Проте у 2017 р. цей коефіцієнт для всіх груп країн підвищився до 8,61; 35,15 і 22,21 % відповідно. Спадна динаміка впродовж 2003–2017 рр. характерна лише для коефіцієнта варіації акцизного доходу для всіх країн Співтовариства (ЄС-27), який знизився з 72,8 % у 2003 р., до 42,39 % у 2010 р. і 41,82 % у 2017 р. Незважаючи на суттєвий прогрес у наближенні рівня акцизного доходу в країнах ЄС, коефіцієнт його варіації дотепер перевищує граничне значення показника, що дає підстави поставити під сумнів забезпечення гармонізації рівня акцизного навантаження на сигарети за показником акцизного доходу в країнах ЄС. Підтвердженням цього є те, що станом на 2017 р. різниця між середніми значеннями показника в старих і

¹ Ідеться про показники, що характеризують рівень сукупного акцизного навантаження на сигарети, а саме сукупну ставку акцизів у відсотках до ціни та в євро (акцизний дохід).

нових країнах ЄС становить майже два рази (177,78 євро в ЄС-15 порівняно з 104,83 євро в ЄС-12 та 96,14 євро в ЄС-10), близько 1,4 раза дорівнює різниця між мінімальними значеннями (123,34 євро в ЄС-15 порівняно з 85,31 євро в ЄС-12 та ЄС-10); більшою залишається різниця між максимальними значеннями показника – майже два рази між країнами ЄС-15 та ЄС-12 (334,20 євро й 168,46 євро) і три рази між країнами ЄС-15 та ЄС-10 (334,20 євро та 112,10 євро відповідно).

Підсумовуючи викладене, можна відзначити таке:

1. Найсуттєвішими залишаються не стільки відмінності у значеннях досліджуваних показників між групами країн старих та нових членів ЄС, скільки між групами старих та постсоціалістичних країн ЄС. Це можна пояснити тим, що на початок досліджуваного періоду, тобто у 2004 р., Мальта і Кіпр вже задовольняли мінімальним вимогам ЄС стосовно акцизного оподаткування сигарет, втім жодна з постсоціалістичних країн ЄС таким вимогам не відповідала.

2. Аналіз середніх, мінімальних та максимальних значень досліджуваних показників показав найістотніше зменшення різниці між мінімальними їхніми значеннями, що фактично і ставилося за мету гармонізації.

3. Схожим є стан наближення між країнами ЄС таких показників, як ціни та акцизний дохід, тобто абсолютних показників: незважаючи на суттєвий прогрес у зниженні коефіцієнтів їх варіації для країн ЄС-27, вони залишаються вищими від граничного показника (33 %), унаслідок чого в межах Співтовариства зазначені показники не можна вважати гармонізованими. На відміну від них такий відносний показник, як сукупна акцизна ставка, характеризується високим ступенем гармонізації.

Щодо наближення таких показників, як ціни та акцизний дохід, у межах окремих груп країн ЄС, то найвищого рівня на 2017 р. воно досягло в країнах ЄС-10, із найнижчим коефіцієнтом варіації як одного, так і другого показника. У країнах ЄС-15 коефіцієнт варіації є найвищим, причому стосовно акцизного доходу він зріс у 2017 р. порівняно з 2010 р., перевищивши граничне значення, що свідчить про регрес у процесі гармонізації рівня акцизного навантаження в розвинутих країнах – членах ЄС.

4. Відтак період упродовж 2003–2010 рр. характеризується найбільшим зменшенням різниці в цінах і рівні акцизного навантаження між групами досліджуваних країн ЄС, що було пов'язано насамперед із вжиттям заходів країнами ЄС-10 із забезпечення мінімальних нормативів ЄС. Саме цьому періоду властивий найвищий рівень гармонізації акцизного оподаткування сигарет, чого вже не спостерігається в подальшому, тобто протягом 2011–2017 рр. Отже, хоча в 2014 р. укотре змінилися нормативи ЄС і було надано перехідні періоди задля їх виконання, ступінь гармонізації акцизів

на сигарети в 2011–2017 рр. виявився нижчим, ніж у 2003–2010 рр. Відмінності між групами країн ЄС-10 та ЄС-15 знову починають зростати.

Відповідно, й результати реформ, пов'язаних із гармонізацією акцизного оподаткування сигарет, виявились найбільш суперечливими саме для групи постсоціалістичних країн ЄС, де спостерігається:

- найвищий рівень податкового навантаження у відсотках до ціни;
- невисокий рівень фіскальної ефективності акцизного оподаткування сигарет;
- найбільші в ЄС проблеми з тіншовим ринком.

Пояснити це можна насамперед відмінностями в рівнях доходів, хоча варто відзначити тенденції до їх скорочення. Саме тому виконання одних і тих самих нормативів (а йдеться про мінімальні вимоги) утворювало вкрай неоднакове навантаження на країни ЄС.

Утім, законодавство щодо рівня нормативів ЄС із акцизного оподаткування сигарет розвивається в напрямі найдинамічнішого зростання саме абсолютної складової (можливості підвищення відносної складової є більш обмеженими), тобто тієї, яка найскладніша для виконання постсоціалістичними країнами ЄС. Більше того, темпи зростання мінімальних вимог до абсолютної величини сукупного акцизного навантаження є значними; вони виявились найвищими під час останнього перегляду мінімальних нормативів щодо сигарет. Таким чином, за наявних відмінностей у рівнях доходів населення серед різних груп країн ЄС проблема забезпечення відповідності рівня акцизного оподаткування сигарет нормативним вимогам ЄС залишатиметься відкритою з кожним наступним переглядом таких вимог.

1.2.4. Акцизне оподаткування продуктів енергії та електроенергії

Процес гармонізації акцизного податку на енергопродукти та електроенергію було розпочато розробленням у 1992 р. директив: 92/12/ЄЕС про загальні положення щодо підакцизних товарів, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів [88], 92/81/ЄЕС про гармонізацію структур акцизного збору з нафтопродуктів [89] та 92/82/ЄЕС про апроксимації ставок акцизних зборів на нафтопродукти¹. Визначено, що положення Директиви ЄС 92/83/ЄЕС про гармонізацію структур акцизного збору з алкоголю та алкогольних напоїв є актуальними для енергопродуктів у випадку використання етилового спирту як моторного палива або добавки до нього [90].

У країнах ЄС енергопродукти оподатковуються, якщо використовуються як моторне паливо або паливо для опалення. Енергетичні продукти

¹ Директиви ЄС 92/81/ЄЕС та 92/82/ЄЕС втратили чинність у зв'язку з прийняттям Директиви Ради 2003/96/ЄС.

як сировина в хімічній галузі або в електролітичних і металургійних процесах перебувають поза сферою дії Директиви 2003/96/ЄС, тому держави – члени ЄС можуть приймати самостійне рішення щодо стягнення податків у такому випадку.

Основні продукти, які обкладаються акцизним податком в ЄС:

- мінеральні масла;
- тверде паливо (вугілля, кокс, буре вугілля);
- природний газ;
- електроенергія;
- спирти, тваринні або рослинні масла, якщо вони використовуються для опалення або як моторне паливо [91].

У статистичній базі Євросоюзу акцизи на енергопродукти та електроенергію включені до групи енергетичних податків (які, у свою чергу, входять до екологічних податків); до неї належать податки на енергоносії, що використовуються як моторне паливо та для опалення, а також податки на викиди CO₂.

За останні 10 років обсяг надходжень від цих податків збільшився у всіх країнах – нових членах ЄС (рис. 1.1). Проте їхня частка у ВВП зростає

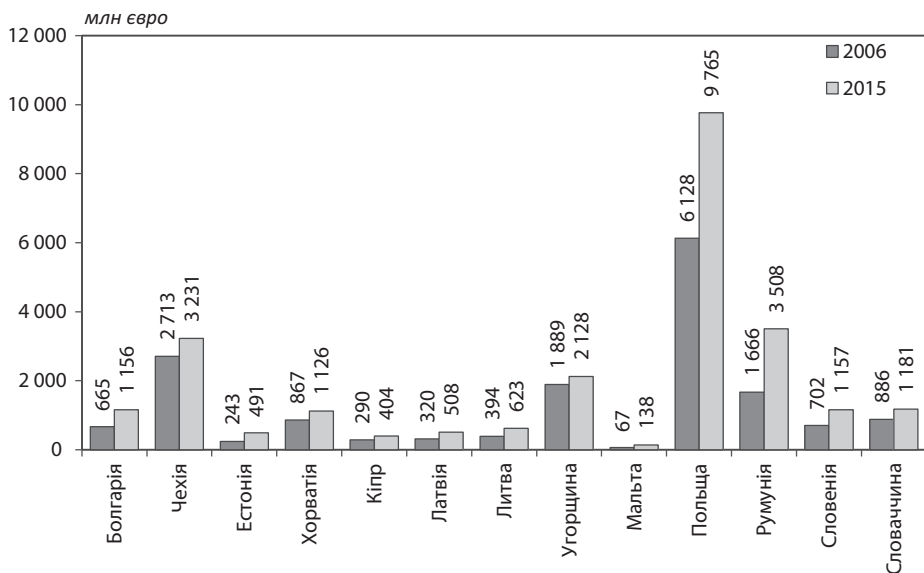


Рис. 1.1. Надходження від енергетичних податків в деяких країнах ЄС у 2006 та 2015 рр.

Джерело: [92]

тільки в половині наведених країн: у Латвії (з 1,85 до 2,08 %), Естонії (з 1,8 до 2,43 %), Хорватії (з 2,16 до 2,57 %), Румунії (з 1,69 до 2,19 %), Словенії (з 2,22 до 3 %) та на Кіпрі (з 1,79 до 2,29 %). У решті – знизилася чи залишилася незмінною (табл. 1.16). Частка енергетичних податків у ВВП у середньому по Євросоюзу за останні роки не перевищувала 2 %.

У табл. 1.17 зібрано дані щодо частки надходжень від енергетичних податків у загальному обсязі податкових та соціальних надходжень до бюджетів країн. Встановлено, що ця частка дорівнює від 5 до 8 %, а податкові надходження мають повільні темпи зростання або зниження; навіть у кризові 2008–2009 рр. доходи від них залишалися стабільними (за винятком окремих країн). Найбільшу частку в податкових надходженнях ці податки становлять у Болгарії, Словенії, Румунії, Естонії та Латвії.

На сьогодні правила ЄС для оподаткування енергопродуктів та електроенергії визначені в Директиві 2003/96/ЄС, яка набула чинності з 1 січня 2004 р. У Директиві прописано:

- визначення груп енергопродуктів та продуктів електроенергії для цілей Директиви згідно з Комбінованою номенклатурою (КН);
- мінімальні рівні оподаткування моторного палива, палива для опалення та електроенергії;
- види преференцій щодо звільнення або зниження розміру оподаткування, котрі можуть надаватися державами-членами;

Таблиця 1.16

Динаміка частки енергетичних податків у ВВП деяких країн ЄС, %

Країни	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ЄС-28	1,81	1,73	1,69	1,79	1,80	1,83	1,86	1,88	1,88	1,87
Болгарія	2,45	2,84	2,85	2,50	2,42	2,38	2,37	2,46	2,38	2,55
Чехія	2,19	2,13	2,09	2,14	2,12	2,18	2,07	1,97	1,94	1,94
Естонія	1,80	1,79	1,94	2,52	2,58	2,37	2,41	2,23	2,35	2,43
Хорватія	2,16	2,03	1,78	1,92	2,18	1,83	1,75	2,06	2,34	2,57
Кіпр	1,79	1,70	1,60	1,63	1,82	1,95	1,87	2,10	2,35	2,29
Латвія	1,85	1,60	1,57	2,03	2,02	1,93	1,93	1,91	2,10	2,08
Литва	1,64	1,58	1,52	1,91	1,76	1,59	1,55	1,54	1,59	1,67
Угорщина	2,07	1,99	1,95	1,99	2,18	2,07	1,98	1,91	1,91	1,94
Мальта	1,24	1,69	1,41	1,41	1,40	1,57	1,51	1,41	1,52	1,49
Польща	2,23	2,30	2,18	2,07	2,29	2,23	2,22	2,13	2,22	2,27
Румунія	1,69	1,68	1,38	1,58	1,76	1,69	1,70	1,75	2,07	2,19
Словенія	2,22	2,24	2,26	2,86	2,99	2,84	3,13	3,07	3,01	3,00
Словацчина	1,95	1,79	1,75	1,68	1,59	1,58	1,49	1,47	1,47	1,50

Джерело: [92].

Таблиця 1.17

Динаміка частки енергетичних податків у загальному обсязі податків та соціальних внесків деяких країн Євросоюзу, %

Країна	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ЄС-28	4,64	4,42	4,33	4,65	4,69	4,70	4,70	4,70	4,70	4,69
Болгарія	8,18	8,98	9,27	9,21	9,34	9,40	8,89	8,70	8,36	8,80
Чехія	6,47	6,19	6,31	6,67	6,51	6,45	6,06	5,67	5,72	5,63
Естонія	5,87	5,72	6,14	7,16	7,70	7,49	7,56	6,98	7,16	7,11
Хорватія	5,86	5,46	4,83	5,28	6,03	5,19	4,87	5,62	6,35	6,82
Кіпр	5,57	4,72	4,61	5,14	5,71	6,11	5,91	6,67	7,08	6,94
Латвія	6,39	5,61	5,58	7,33	7,17	6,92	6,70	6,61	7,16	7,07
Литва	5,37	5,21	4,93	6,22	6,13	5,77	5,66	5,62	5,69	5,68
Угорщина	5,63	5,03	4,92	5,08	5,82	5,62	5,13	5,01	4,97	4,95
Мальта	3,72	4,96	4,21	4,17	4,32	4,71	4,50	4,18	4,51	4,53
Польща	6,47	6,50	6,23	6,46	7,09	6,82	6,74	6,48	6,74	6,81
Румунія	5,84	5,68	4,89	5,87	6,56	6,01	6,13	6,43	7,52	7,80
Словенія	5,87	5,99	6,14	7,80	7,99	7,69	8,36	8,23	8,13	8,08
Словаччина	6,63	6,10	6,03	5,79	5,65	5,49	5,25	4,86	4,71	4,63

Джерело: [92].

- обов'язкові й факультативні звільнення від оподаткування продуктів енергії і електроенергії та інші види пільг, а також умови їх надання;
- спеціальні положення щодо перехідного періоду для країн – членів ЄС;
- перелік енергопродуктів, на які поширюються контрольні заходи;
- окремі питання стосовно визначення додаткових обставин, за яких виникає податок на продукти енергії, та визначення термінів [93].

До набрання чинності цією Директивою в рамках ЄС діяли спільні правила тільки з оподаткування нафтопродуктів. Директива 2003 р. розширила систему мінімальних ставок для всіх енергетичних продуктів, у тому числі для вугілля і коксу, природного газу й електроенергії. Таким чином, Директивою 2003/96/ЄС було регламентовано створення системи акцизного оподаткування енергопродуктів і електроенергії, яка би “працювала” на зменшення спотворень, зумовлених відмінностями в національних податкових ставках, усунення конкурентних диспропорцій між нафтопродуктами та іншими енергопродуктами, а також створення стимулів для підвищення енергоефективності й скорочення викидів [94].

У зв'язку з прийняттям Директиви Ради 2003/96/ЄС у країнах – членах Євросоюзу постало питання про гармонізацію національного законодавства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії з визначеними правилами.

З метою мінімізації викривлень та проблем, пов'язаних із підвищенням цін на енергопродукти та електроенергію внаслідок зростання акцизних ставок, що може негативно позначитися на соціально-економічному стані нових країн-членів (додатковий тягар для МСБ і малозабезпечених сімей), згідно з Директивою 2003/96/ЄС кожна країна мала можливість надати до розгляду Комісії запит із проханням про тимчасове застосування заходів щодо звільнення від акцизу або встановлення нижчих ставок, ніж загальноєвропейські мінімальні ставки на всі енергопродукти (нафтопродукти, вугілля, природний газ) та електроенергію.

У 2003 р. запити надали всі країни-новачки, крім Кіпру [95]. У деяких країнах, що приєдналися, окремі ставки вже відповідали загальноєвропейським мінімальним акцизним ставкам на енергопродукти, в інших – потребували узгодження. Тому загальним рішенням Комісії ЄС стала пропозиція щодо встановлення перехідних періодів, під час яких країни могли б отримати або тимчасове звільнення від акцизів, або зниження акцизних ставок з поступовим прогресивним вирівнюванням їх до 2012 р.

Наразі в країнах ЄС законодавчо встановлено, що основні податкові пільги поширюються на енергетичні продукти, якщо вони використовуються для виробництва електроенергії, але можуть оподатковуватися з екологічних причин; енергопродукти як паливо для цілей аеронавігації, крім випадків використання для приватних літаків; енергопродукти, що використовуються як паливо для цілей судноплавства у водах Співтовариства, окрім випадків використання для приватних прогулянкових суден.

Факультативні податкові пільги або встановлення рівня оподаткування нижче мінімального були визначені для: використання енергопродуктів у “зеленій” енергетиці; енергетичних продуктів у комбінованому виробництві теплової та електричної енергії (когенерація); електроенергії, виробленої на основі когенерації, якщо установки когенерації є екологічно сприятливими; продуктів енергії та електроенергії, що використовуються для перевезення пасажирів залізницею, метро, трамваем і тролейбусом; навігації по внутрішніх водних шляхах; електроенергії, природного газу та твердого палива, спожитих домашніми господарствами тощо. Встановлено певні правила оподаткування в енергоємному бізнесі та при використанні біопалива [91].

Незважаючи на це, гармонізація акцизного оподаткування в країнах-членах ЄС відбувалася досить важко. Через конкуренцію податкових законодавств, що стала першочерговим бар'єром на шляху розвитку ЄС, кожна країна намагалася захистити свій ринок енергопродуктів. На сьогодні усунуто майже всі перепони для функціонування єдиної системи податкового законодавства й зближення податкових систем країн – членів ЄС: удосконалено податкове законодавство кожної країни; створено

спеціальні системи обміну інформацією, основною метою яких є боротьба з шахрайством у податковій сфері та усунення ризиків, пов'язаних із невиконанням акцизних зобов'язань.

Як зазначалося, загальні положення щодо регулювання оподаткування підакцизних товарів були сформульовані в Директиві Ради 92/12/ЄЕС від 25.02.1992; пізніше норми, що поширюються на всі продукти, які підлягають акцизному оподаткуванню за законодавством ЄС, було викладено в Директиві Ради 2008/118/ЄС. Цією Директивою встановлено горизонтальні правила для акцизного оподаткування алкоголю, тютюну й енергетичних продуктів, функціонування системи контролю за рухом підакцизних товарів, яка застосовується в ЄС з 1 квітня 2010 р.

У країнах – членах ЄС нині діють податкові ставки, встановлені національним податковим законодавством відповідно до рекомендованих мінімальних розмірів, регламентованих Директивою 2003/96/ЄС. При цьому уряди можуть вільно застосовувати власні ставки вище мінімумів ЄС, якщо побажають. Правила щодо акцизного оподаткування можуть також включати положення з підтримки загальної політики ЄС, наприклад, у боротьбі з палінням чи зниження ставок для окремих (уразливих) галузей економіки або територій.

Після опрацювання положень Директиви державами-членами було укладено фіскальні угоди, а також розроблено додаткові директиви, регламенти, правила та адміністративні положення, необхідні для узгодження з Директивою 2003/96/ЄС та для подальшого зближення податкових законодавств країн (див., наприклад, [96–103]).

Так, у 2004 р. за конкретними домовленостями було прийнято дві додаткові директиви Ради ЄС. Директива 2004/74/ЄС вносила зміни в Директиву Ради ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії щодо можливості для Чехії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Мальти, Польщі, Словенії та Словаччини застосовувати тимчасові пільги або скорочення рівнів оподаткування [101]. Директива 2004/75/ЄС вносила поправки щодо можливості застосування Кіпром тимчасових звільнень або зниження рівня оподаткування [100]. Термін дії тимчасових заходів наразі закінчився, і положення директив більше не є актуальними.

Зауважимо, що положення директив ЄС про акцизне оподаткування не застосовуються на території Гельгоlanda і Бюзінгена в Німеччині; Лівіньо, Кампіоне та в італійських водах озера Лугано в Італії; Сеути і Меліль в Іспанії; Афону в Греції; Юнгхольца і Міттельберга в Австрії; Гренландії та Фарерських островів у Данії; Нормандських островів і Гібралтару у Великобританії; Аландських островів у Фінляндії. Особливий режим акцизів по-

ширюється в Іспанії на Канарські острови; у Франції – на Корсику й заморські департаменти; у Португалії – на Азорські острови та Мадейру [104].

За результатами аналізу податкового законодавства держав – нових членів ЄС було сформовано таблиці, де наведено дані про чинні у 2016 р. акцизні ставки на енергопродукти та електроенергію в кожній країні (Додаток 6).

Отже, маючи інформацію про рекомендовані розміри акцизних ставок, регламентовані Директивою ЄС, та законодавчо встановлені розміри ставок у кожній країні, надалі виконано порівняльний аналіз із метою визначення ступеня гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в цих країнах.

Необхідною умовою реалізації процесу гармонізації законодавства з оподаткування енергопродуктів у країнах ЄС є поступове вирівнювання податкових ставок. Для оцінки такої гармонізації використано статистичний метод – розрахунок показників варіації параметрів, у якому використано два критерії – розмах варіації та коефіцієнт варіації.

Розрахунок показників наведено для податкових ставок на неетилований бензин та газойль як моторне паливо. Саме ці енергопродукти мають найбільший обсяг споживання в країнах ЄС та є суттєвим джерелом наповнення бюджетів європейських країн. Інші енергоресурси несуттєво впливають на формування доходів бюджетів, а статистичні дані по деяких із них є неповними, що унеможливує процес розрахунку. Наприклад, при розрахунках коефіцієнта варіації за податковими ставками на природний газ як моторне паливо через неповноту даних значення коефіцієнта сягає від 100 до 200 %; у такому разі необхідне виключення найбільших та найменших значень податкових ставок, що призведе до неправдивих та нелогічних висновків.

Динаміку податкових ставок на неетилований бензин у країнах Євро-союзу наведено в табл. 1.18.

Дані табл. 1.18 свідчать про збереження значного розриву між розмірами податкових ставок у країнах – старих і нових членах ЄС. Зокрема, на 2016 р. їх середній рівень у країнах ЄС-15 становив 612,10 євро, у країнах ЄС-13 – 462,92 євро. Найменше значення цього показника серед країн – нових членів ЄС спостерігалось в Болгарії та Угорщині (362,02 та 383,63 євро), серед розвинутих країн – в Іспанії та Люксембурзі (440,31 та 463,34 євро). Найбільше значення податкової ставки мали Мальта та Словенія (549,38 і 545,25 євро), а також Нідерланди й Італія (769,90 і 728,40 євро відповідно). Характерно, що Великобританія, котра в 2004 р. мала найвищу ставку податку серед країн ЄС, у подальшому проводила політику, спрямовану на її зниження. До таких заходів в окремі періоди вдавалися також Чехія, Угорщина та Польща.

**Динаміка податкових ставок на неетилований бензин
у країнах ЄС, євро**

Країна	2004	2008	2012	2016
Бельгія	515,00	615,52	621,07	626,67
Болгарія	254,12	350,24	363,02	363,02
Чехія	339,90	429,95	516,12	472,53
Данія	539,38	547,42	587,32	611,35
Німеччина	662,15	662,15	662,15	662,15
Естонія	337,45	359,18	422,77	443,89
Греція	306,00	350,33	670,00	670,00
Іспанія	411,31	411,31	440,31	440,31
Франція	614,40	623,25	623,25	657,55
Хорватія	–	–	–	505,24
Ірландія	495,23	495,23	587,71	587,71
Італія	541,84	564,00	704,20	728,40
Кіпр	299,08	298,66	359,00	479,00
Литва	287,65	323,86	407,50	436,00
Латвія	287,04	323,22	434,43	434,43
Люксембург	442,09	463,34	463,34	463,34
Угорщина	407,56	437,12	418,68	383,63
Мальта	310,10	404,38	469,39	549,38
Нідерланди	658,88	688,97	730,48	769,90
Австрія	424,50	458,50	498,50	498,50
Польща	320,28	437,14	409,15	411,15
Португалія	522,60	582,95	584,42	617,51
Румунія	267,00	327,29	359,59	461,92
Словенія	361,89	359,00	490,67	545,25
Словаччина	375,53	458,39	532,51	532,51
Фінляндія	592,05	627,00	650,40	681,30
Швеція	471,10	517,37	555,00	610,46
Великобританія	696,85	576,33	556,36	556,36
У середньому				
ЄС-28	434,85	470,08	522,86	542,84
ЄС-15	526,23	545,58	595,63	612,10
ЄС-13	320,63	375,70	431,90	462,92

Закінчення табл. 1.18

Країна	2004	2008	2012	2016
Розмах варіації				
ЄС-28	442,73	390,31	371,48	406,88
ЄС-15	390,85	338,64	290,17	329,59
ЄС-13	153,44	159,73	173,51	186,36
Коефіцієнт варіації, %				
ЄС-28	30,8	24,8	21,1	20,0
ЄС-15	20,4	17,5	14,1	15,1
ЄС-13	14,3	14,6	13,7	12,8

Примітка. По деяких країнах, де було надано кілька ставок, для подальших розрахунків взято середньоарифметичне значення.

Розраховано та складено за: [105–108].

Коефіцієнт варіації, котрий відображає варіювання оцінки гармонізації за показником податкової ставки, в усіх чотирьох періодах, що аналізувалися, не перевищував порогове значення (33 %) ¹, до того ж характеризувався тенденцією до зниження. Це дає змогу зробити висновок про гармонізацію ставок акцизного податку на неетилований бензин у Співтоваристві.

Динаміку податкових ставок на газойль як моторне паливо у країнах Євросоюзу наведено в табл. 1.19.

Як і у випадку з неетилованим бензином, ставки акцизного податку на газойль між країнами ЄС у 2016 р. різнилися доволі суттєво, варіюючи від 330,00 євро у Греції і 330,17 євро в Латвії до 674,15 євро у Великобританії і 472,40 євро на Мальті (найвищий рівень серед країн – нових членів ЄС). Внаслідок політики їх підвищення у більшості країн Співтовариства й зниження у Великобританії впродовж 2004–2016 рр. відбулося їх зближення, про що свідчить коефіцієнт варіації ставок податку, котрий зменшився з 33,1 до 21,2 %.

Отже, загалом можна відзначити позитивні зміни в гармонізації податкових ставок на значимі види енергопродуктів. У більшості країн вони відбуваються поступово та доволі повільно. Це вказує на необхідність подальших заходів із гармонізації податкового законодавства Євросоюзу з оподаткування енергопродуктів: доцільним є перегляд у бік збільшення податкових ставок новими членами ЄС (Латвія, Литва, Польща, Болгарія, Угорщина) та зменшення високих ставок у податкових системах Нідерландів, Італії, Фінляндії, Франції, Німеччини.

¹ Див.: [109].

Таблиця 1.19

**Динаміка податкових ставок на газойль як моторне паливо
у країнах ЄС, євро**

Країна	2004	2008	2012	2016
Бельгія	320,42	317,92	435,19	474,24
Болгарія	202,78	306,78	322,12	330,29
Чехія	312,00	361,32	440,15	402,97
Данія	405,55	364,72	443,55	416,06
Німеччина	478,05	478,05	478,05	478,05
Естонія	245,42	330,10	392,92	420,46
Греція	245,00	293,00	412,00	330,00
Іспанія	493,86	302,00	331,00	331,00
Франція	416,90	428,40	428,40	498,10
Хорватія	–	–	–	400,52
Ірландія	368,05	368,05	479,02	479,02
Італія	403,21	423,00	593,20	617,40
Кіпр	244,67	245,00	330,00	450,00
Литва	244,67	274,15	329,95	341,00
Латвія	244,92	274,27	302,07	330,17
Люксембург	260,35	303,50	331,68	336,68
Угорщина	334,71	361,73	385,59	352,78
Мальта	245,74	332,40	382,40	472,40
Нідерланди	359,87	381,45	436,26	484,47
Австрія	309,50	361,00	411,00	411,00
Польща	234,67	319,10	330,01	343,64
Португалія	308,29	364,41	366,39	402,01
Румунія	190,00	374,63	316,03	429,60
Словенія	306,97	302,00	362,21	462,40
Словаччина	351,30	424,44	377,20	377,20
Фінляндія	332,65	377,25	469,50	506,10
Швеція	396,11	475,46	534,18	617,93
Великобританія	711,85	722,02	674,15	674,15
В середньому				
ЄС-28	332,13	365,41	410,90	434,63
ЄС-15	387,31	397,35	454,90	470,41
ЄС-13	263,15	325,49	355,89	393,34

Закінчення табл. 1.19

Країна	2004	2008	2012	2016
Розмах варіації				
ЄС-28	521,85	477,02	372,08	344,15
ЄС-15	466,85	429,02	343,15	344,15
ЄС-13	161,30	179,44	138,08	142,23
Коефіцієнт варіації, %				
ЄС-28	33,1	25,3	21,5	21,2
ЄС-15	29,6	26,9	20,2	22,4
ЄС-13	19,4	15,4	11,4	13,0

Примітка. По деяких країнах, де було надано кілька ставок, для подальших розрахунків взято середньоарифметичне значення.

Розраховано та складено за: [105–108].

Порівняльний аналіз податкового законодавства ЄС та держав – нових членів із оподаткування енергопродуктів показав, що в цілому було майже повністю реалізовано вимоги Директиви 2003/96/ЄС у практичній сфері застосування ставок акцизного податку в цих країнах. Проте встановлено деякі невідповідності та зроблено спробу пояснити їхні причини, використовуючи наявну інформацію та матеріали.

На момент проведення цього аналізу термін дії перехідних положень стосовно тимчасового звільнення від акцизів або зниження акцизних ставок з їх поступовим прогресивним вирівнюванням закінчився. Тому для аналізу взято дані про розмір ставок, рекомендований Директивою для встановлення з 2013 р.

Оскільки Директивою розмір рекомендованих акцизних ставок на енергопродукти визначено в євро, для зіставності даних розмір акцизних ставок у національній валюті перераховано в євро. Використано його курс на кінець 2015 р. для отримання зіставності при проведенні аналізу матеріалів Європейської комісії щодо чинних ставок у державах-членах у 2016 р.

У результаті порівняльного аналізу встановлено, що більшість країн – нових членів ЄС досягла високого ступеня гармонізації податкового законодавства у частині акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії. Так, розмір відповідних податкових ставок повністю відповідає рекомендованим ставкам Директиви в Чехії, Естонії, Латвії, Литві, Румунії, Словенії, Словаччині.

У Чехії величину акцизних ставок на енергопродукти та електроенергію встановлено в чеській кроні. За курсом євро розмір ставок на всі види енергоресурсів перевищує норми Директиви: наприклад, на неетилова-

ний та етилований бензин – на 30 та 20 % відповідно, на зріджений газ – на 12 %.

Водночас у чеському податковому законодавстві є пільги, що дозволяють звільняти від оподаткування, зменшувати розмір податку або відшкодувати податкові зобов'язання. Так, звільненню від оподаткування підлягає бензин для споживання, що містить у своєму складі не менше 4,1 % біопалива, зріджений біогаз, призначений для використання як моторне паливо, та біопаливо другого покоління, призначене для використання як моторне паливо для пілотних проектів з технологічного розвитку.

Зниження розміру оподаткування є можливим для газойлю, якщо суміш містить не менше 30 % метилового ефіру ріпакової олії (341 євро / 1000 л).

Відшкодування акцизних зобов'язань у розмірі 379 євро / 1000 л дозволяється за умови доведення, що маркований газойль було використано для опалення (відповідно до Директиви Ради 95/60/ЄС “Про фіскальне маркування газойлю та гасу” і Рішення Комісії 2001/574/ЄС). Також можливе відшкодування акцизу в розмірі 161 євро / 1000 л, що стягується із суміші дизельного палива та 7 % FAME (метилових ефірів жирних кислот) і відшкодування 57 % акцизного зобов'язання з дизельної суміші, що містить не менше 30 % метилового ефіру ріпакової олії.

Шляхом спроб у виборі податкових ставок на окремі види енергопродуктів у Чехії було досягнуто збільшення податкових надходжень при зростанні споживання енергопродуктів (у 2015 р.) [110].

В *Естонії* розмір акцизних ставок на енергопродукти та електроенергію встановлено в євро. Величина законодавчо встановлених ставок на деякі енергоресурси перевищує норми Директиви: на неетилований бензин (на 30 %), дизельне паливо (35 %), вугілля, кокс (у 3 рази) та електроенергію (в 4 рази).

Як пільги встановлено звільнення від акцизного оподаткування енергопродуктів, використовуваних для рибальства в територіальних водах, та зниження акцизних ставок на газойль, що має сільськогосподарське призначення, використовується для опалення і виробництва тепла або електроенергії, обслуговування залізниці та судноплавства (крім некомерційного прогулянкового судноплавства).

Гармонізація податкових ставок із рекомендаціями ЄС значно збільшила податкові надходження від акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в *Естонії*. Проте якщо за стабільно однакової податкової ставки для газойлю податкові надходження зросли, то для неетилованого бензину – зменшилися [111].

У *Латвії* майже на всі види енергопродуктів встановлено податкові ставки, що перевищують мінімальні розміри, визначені Директивою: на неетилований бензин (на 21 %), етилований бензин (на 8 %), зріджений газ

(на 65 %), газойль та гас (на 3 %), газойль для сільського, лісового та рибного господарства (у 2,4 раза), природний газ (на 50 %). На рівні мінімальних розмірів Директиви законодавчо встановлено акцизи на важке дизельне паливо, зріджений газ для опалення, природний газ як моторне паливо, вугілля та електроенергію.

Варто зауважити, що в Латвії не здійснюється продаж етилоvanого бензину вроздріб. Пільги встановлено на газойль (біодизель), який повністю отриманий з ріпакової олії (0 євро / 1000 л); знижено ставку на газойль, що використовується для сільського господарства та рибництва в межах встановлених лімітів (від 60 до 130 л на кожен гектар) до 50 євро / 1000 л; від оподаткування звільнено природний газ, використовуваний для опалення критичних ділянок землі сільськогосподарського призначення, та електроенергію, яка використовується домашніми господарствами й вироблена з використанням відновлюваних джерел енергії, а також використовується для перевезення вантажів і пасажирів.

Гармонізація акцизних ставок на енергопродукти та електроенергію в Латвії зумовила повільне зростання загального обсягу податкових надходжень від оподаткування енергопродуктів, проте за окремими видами спостерігається їхнє зменшення (наприклад, для неетилованого бензину). На обсяг споживання продуктів енергії зміни в оподаткуванні майже не вплинули [110; 111].

Акцизне оподаткування енергопродуктів та електроенергії в *Литві* повною мірою гармонізовано з положеннями Директиви 2003/96/ЄС. Більшість видів енергопродуктів оподатковуються за мінімальними розмірами акцизних ставок, встановленими Директивою (гас, газойль, важке дизельне паливо, природний газ, вугілля та кокс, електроенергія). Підвищені акцизні ставки встановлено на неетилований бензин (на 21 %), етилований бензин (на 37 %), зріджений газ (у 2,4 раза) та природний газ як моторне паливо (у 2,5 раза).

До системи пільг з акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії належать: звільнення від акцизного оподаткування або зниження ставки на бензин та газойль (відповідно до стандарту, затвердженого Європейським комітетом зі стандартизації CEN/TS 15293, EN 14214), якщо продукт має біологічні домішки (ставка акцизу зменшується на відсоток пропорційно частці домішок біологічного походження в продукті); звільнення від акцизного оподаткування природного газу, що використовується як моторне паливо в місцевих регулярних автобусах, та вугілля, коксу, лігніту та електроенергії, які використовуються домогосподарствами й благодійними організаціями, а також для електроенергії, виробленої з використанням відновлюваних джерел енергії.

Гармонізація акцизних ставок на енергопродукти та електроенергію в Литві (як і в Латвії) сприяла повільному зростанню загального обсягу податкових надходжень від оподаткування енергопродуктів, проте за окремими видами вони зменшилися (наприклад, для неетилованого бензину). Обсяг споживання продуктів енергії значно зменшився у 2008–2010 рр. та почав стабілізуватися з 2011 р. [110; 111].

У Румунії законодавство з оподаткування енергопродуктів та електроенергії гармонізовано в повному обсязі: враховано мінімальні розміри ставок податків Директиви при оподаткуванні важкого дизельного палива, зрідженого та природного газу, що використовуються як моторне паливо, вугілля, коксу та електроенергії. Підвищені ставки встановлено на такі види енергопродуктів: етилований бензин (на 16,5 %), неетилований бензин (на 19,5 %), газойль (на 21 %), гас (на 35 %), зріджений газ для опалення (у 2,5 раза).

Пільговий режим поширено на енергопродукти, які містять у своєму складі біологічні домішки. Наприклад, звільнені від оподаткування бензин та газойль, що використовуються як моторне паливо та вироблені в сукупності з біомасою. Ставка акцизу для зрідженого газу, використовуваного у побуті, встановлена у розмірі 0 євро / 1000 кг. Звільнені від сплати акцизів природний газ, вугілля та інше тверде паливо, котрі використовуються в домашніх господарствах і/або благодійних організаціях, а також електроенергія, вироблена з відновлюваних енергетичних джерел.

У Румунії встановлення податкових ставок за рекомендаціями ЄС призвело до повільного зменшення споживання енергії з 40 млн тонн нафтового еквівалента (ТНЕ) у 2004–2008 рр. до 35 млн ТНЕ у 2009–2012 рр. та до 32 млн ТНЕ у 2013–2015 рр. При цьому обсяг податкових надходжень від акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії значно збільшився – з 2 млрд євро у 2008 р. до 3,3 млрд у 2015 р. [110; 111].

У Словенії норми мінімальних розмірів акцизних податків було взято за основу для таких видів енергоресурсів: етилований бензин, гас та зріджений газ. Вище мінімуму, встановленого Директивою, діють акцизні ставки на неетилований бензин (на 35 %), природний газ (на 32 %), газойль як моторне паливо (на 24 %), електроенергію (у 3 рази).

Варто зазначити, що в Словенії заборонено продаж етилованого бензину, а до суми акцизів на енергопродукти включено податок на CO₂.

Пільги встановлено у формі відшкодування 70 % акцизних зобов'язань при оподаткуванні газойлю, що використовується в сільському, лісовому господарстві та зниження зобов'язань на 50 % при обслуговуванні залізниць (знижена ставка містить податок на CO₂ у розмірі 46,71 євро / 1000 л). Ставка акцизу на зріджений газ, використовуваний для опалення (комерційного та некомерційного використання), становить 0 євро.

Гармонізація податкових ставок у Словенії сприяла повільному зменшенню обсягів споживання енергії та збільшенню загального обсягу податкових надходжень від її оподаткування; при цьому податкові надходження від оподаткування неетилованого бензину скоротилися, а від природного газу – різко зросли [110; 111].

У *Словаччині* розмір ставок на всі види енергоресурсів перевищує встановлені норми Директиви – від 12 % на газойль до 45–50 % на зріджений газ, гас та бензин, у 3,5 раза перевищено норми Директиви на природний газ та у 35 разів на вугілля.

Оподаткування енергопродуктів у Словаччині має особливості. Так, у податковому законодавстві не розрізняються розміри ставок податку для комерційного та некомерційного використання.

У країні більше не реалізується етилований бензин, а бензин та газойль із вмістом біопалива нижче 4,6 та 6,9 % відповідно у 2016 р. оподатковувалися за підвищеними ставками – 550,52 євро / 1000 л та 386,4 євро / 1000 л.

Звільненню від сплати акцизів підлягають вугілля, кокс та електроенергія, що використовуються для домогосподарств, перевезення вантажів і пасажирів залізничним транспортом у межах господарської діяльності та в громадському транспорті (електроенергія).

Встановлення податкових ставок за рекомендаціями ЄС незначно вплинуло на скорочення споживання енергії в Словаччині (з 18,5 млн ТНЕ у 2004 р. до 16,5 млн ТНЕ у 2015 р.). При цьому податкові надходження в останні роки є стабільними [110; 111].

У *Болгарії* розмір податкових ставок на енергопродукти встановлено відповідно до мінімальних норм Директиви. Крім того, газойль та гас для опалення оподатковуються за ставкою газойлю як моторного палива (330 євро / 1000 л), а важке дизельне паливо для опалення та зріджений газ для промислового й комерційного використання мають підвищену ставку (204 євро / 1000 кг та 174 євро / 1000 кг).

У цій країні також заборонено продаж етилованого бензину. Під пільгове оподаткування підпадають енергопродукти (природний газ, вугілля, кокс, електроенергія), використовувані домогосподарствами.

Наразі в Болгарії не гармонізовано з положеннями Директиви тільки оподаткування природного газу, яке підпадає під захист державної програми.

За умовами Директиви ЄС будь-яка держава-член із часткою споживання природного газу в 2000 р. менше 15 % від загального споживання енергії мала право на звільнення від акцизу на природний газ на термін до 10 років або якщо споживання природного газу досягне 25 % загального обсягу споживання.

У 2013 р. Болгарія направила повідомлення Європейській комісії з питань застосування положень Директиви ЄС 2003/96/ЄС про те, що, за даними Євростату та Національного інституту статистики, на природний газ припадає до 10 % загального споживання енергії, а це означає, що Болгарія має право просити ЄК застосувати знижену ставку акцизу. В разі відмови ставку акцизного податку на природний газ, який використовується як моторне паливо, необхідно було збільшити з 0,85 до 5,10 болгарського лева за ГДж, щоб досягти мінімальної ставки ЄС в розмірі 2,6 євро за ГДж [112].

Міністерством фінансів Болгарії було підготовлено програму державної допомоги “Reduced Excise Duty Rate on Gas Oil Used in the Primary Production of Agricultural Products through a Fuel Voucher System”. Наразі тарифи на природний газ застосовуються за нижчими, ніж мінімальні розміри, ставками за програмою державної допомоги. Проте, якщо Європейська комісія вирішить, що податкова ставка є несумісною з правилами державної допомоги, вона може бути збільшена в декілька разів (до мінімальних розмірів податкових ставок, встановлених Директивою) [113].

За даними статистики, за низьких ставок на природний газ Болгарія має досить значний приріст податкових надходжень від його оподаткування. При цьому обсяг споживання енергії майже не змінився, а загальні податкові надходження від акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії мали нестабільну динаміку (зменшившись до 931 млн євро у 2010 р. та збільшившись до 1103 млн євро у 2015 р.) [110; 111].

У *Хорватії* податкові ставки на енергопродукти та електроенергію встановлено на рівні регламентованих Директивою мінімальних розмірів або вище. Наприклад, акцизні ставки на етилований та етилований бензин більше встановленого мінімуму на 40 %, на газойль – на 20 %, на газойль для опалення вони підвищені у 2,6 раза; газ, що використовується для промислових та комерційних цілей оподатковується за ставкою гасу як моторного палива, не застосовується нульова ставка і на гас для опалення.

Продаж етилованого бензину в Хорватії також заборонено. За нульовою ставкою оподатковується газойль, використовуваний для сільського господарства, садівництва, рибництва та лісівництва. Природний газ та електроенергію, що використовуються в домашніх господарствах, звільнено від оподаткування.

При встановленні податкових ставок та інших елементів податків, а також під час адміністрування акцизного оподаткування Хорватія керується Виконавчим регламентом Ради ЄС від 16.12.2014 про санкціонування Хорватією застосовувати звільнення від оподаткування газу і нафти, які використовуються для роботи техніки в гуманітарному розмінуванні відповідно до ст. 19 Директиви 2003/96/ЄС [102], Постановою про умови

та порядок звільнення від акцизу на енергоносії, що використовуються як паливо для навігації (NN, пп. 58/2013 і 72/2013), і Правилами про умови і порядок звільнення від акцизу на енергоносії, котрі використовуються як моторне паливо у повітряному сполученні [114].

Порівняльний аналіз положень Директиви та податкового законодавства Хорватії показав, що податкові ставки на енергопродукти та електроенергію в цілому узгоджені з мінімально встановленими ставками, за винятком того, що вони нижчі для зрідженого газу і природного газу, які використовуються як моторне паливо.

Рекомендована мінімальна ставка для оподаткування природного газу як моторного палива становить 2,6 євро/ГДж, у законодавстві Хорватії ця норма не узгоджена з директивою – 0 хорватських кун / МВт·год. Для оподаткування зрідженого газу Директивою рекомендовано ставки 125 євро (для моторного палива) та 41 євро (для промислового й комерційного використання), діючі ставки на ці енергопродукти у Хорватії дорівнюють 100 хорватських кун (13 євро). Для встановлення таких податкових ставок Хорватія скористалася ст. 15 Директиви 2003/96/ЄС: “Без упередження до інших положень Співтовариства, держави-члени можуть застосувати, під фінансовим контролем, повне або часткове звільнення або скорочення рівня оподаткування для природного газу і зрідженого нафтового газу, що використовуються як паливо”.

За відсутності необхідних статистичних даних виконати аналіз динаміки змін податкових ставок та надходжень не є можливим.

Польське законодавство з акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії цілком адаптовано під вимоги, визначені Директивою 2003/96/ЄС: податкова ставка на неетилований бензин вища за мінімально встановлену у Директиві норму на 9,5 %, газойль як моторне паливо – на 4 %, газойль для опалення – у 2,6 раза, гас – на 30 % та більше залежно від використання. Важке дизельне паливо, природний газ, вугілля та кокс для опалення оподатковуються за ставкою, рекомендованою Директивою, зріджений газ – на 55 % та вище залежно від використання, електроенергія – у 4,5–9 разів вище від мінімально встановлених розмірів.

На ринку Польщі етилований бензин не реалізується. Енергопродукти, використовувані як моторне паливо, додатково обкладаються податком на паливо (Fuel Tax) у сумі 37,62 євро / 1000 кг.

Знижену податкову ставку встановлено для електроенергії, що використовується у виробництві коксу і для видобутку й переробки вугілля на гірничо-збагачувальних комбінатах. Від акцизного оподаткування звільнено бензин, який використовується як паливо для повітряних суден, зріджений газ для опалення (за певних умов), природний газ для опалення, сільського господарства, садівництва, рибництва та лісового господар-

ства, а також електроенергію, використовувану для цілей хімічного відновлення, в електролітичних, металургійних і мінералогічних процесах.

При порівнянні розмірів податкових ставок було встановлено невідповідність мінімальному розміру податкової ставки на природний газ (2,48 євро замість 2,6 євро у 2016 р.). Причиною цього є плаваючий курс польського злотого до євро. Виходом із ситуації може бути встановлення розмірів акцизних ставок у національному податковому законодавстві в євро.

Гармонізація податкових ставок із рекомендаціями ЄС не вплинула на обсяг споживання енергії в Польщі та сприяла збільшенню обсягу податкових надходжень від акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії – з 2,9 млрд євро у 2004 р. до 7,4 млрд євро у 2015 р. [110; 111].

Податкове законодавство Кіпру повною мірою гармонізовано з положеннями Директиви 2003/96/ЄС. За норму податкових ставок для етилованого бензину, важкого дизельного палива, зрідженого газу, природного газу та вугілля прийнято мінімальні розміри, встановлені Директивою; для інших енергопродуктів запроваджено підвищені ставки: для неетилованого бензину (на 33 %), газойлю як моторного палива та гасу (на 36 %), газойлю для опалення та іншого використання (в 6 разів). Для газойлю та гасу, що використовуються як моторне паливо в стаціонарних двигунах, встановлено знижену ставку акцизного податку (124,73 євро / 1000 л).

У податковому законодавстві Кіпру враховано положення Директиви Ради ЄС 2004/75/ЄС від 29.04.2004 про внесення змін до Директиви 2003/96/ЄС щодо можливості для Кіпру застосовувати тимчасове звільнення або скорочення в рівнях оподаткування для енергетичних продуктів і електроенергії [100].

Єдиним продуктом, який не гармонізовано за рекомендаціями Директиви, є електроенергія (0 євро / МВт · год). При встановленні такої ставки Кіпр керувався ст. 4(2) Директиви 2003/96/ЄС, за якою рекомендації щодо встановлення мінімальних розмірів податкових ставок на електроенергію не застосовуються до “електроенергії, що переважно використовується для хімічного відновлення і в електролітичних та металургійних процесах; електроенергії, якщо вона становить більше 50 % у вартості продукту” [115].

Встановлення гармонізованих податкових ставок на енергопродукти та електроенергію позитивно вплинуло на обсяг податкових надходжень; при цьому споживання енергії на Кіпрі зменшилося [110; 111].

В Угорщині акцизні ставки на енергопродукти та електроенергію встановлені відповідно до рекомендацій Директиви 2003/96/ЄС. Етилований бензин в Угорщині не реалізується, тому податкові ставки на нього не визначені. Щодо інших енергопродуктів акцизні ставки такі: на неетилований бензин, газойль (вищі на 6 %), гас (на 20 %), природний газ для опалення та електроенергію при комерційному використанні (вищі у 2 рази).

Природний газ, вугілля та кокс, що використовуються в домашніх господарствах, звільнені від оподаткування згідно зі ст. 15(1) Директиви 2003/96/ЄС. Податкові ставки на енергопродукти та електроенергію в Угорщині встановлено в національній валюті, тому за окремими видами є невеликі розбіжності через плаваючий курс угорського форинта до євро: так, у 2016 р. на важке дизельне паливо – 14,9 євро замість 15 євро, зріджений газ для комерційного та промислового використання – 40,7 євро замість 41 євро. Виходом із ситуації, як і в Польщі, може бути встановлення розмірів акцизних ставок в національному податковому законодавстві в євро.

Запровадження рекомендованих ЄС ставок в Угорщині призвело до скорочення податкових надходжень від акцизного оподаткування неетилованого бензину та природного газу. На цьому фоні обсяг споживання енергії в країні теж скоротився (з 26 млн ТНЕ у 2004 р. до 24 млн ТНЕ у 2015 р.) [110; 111].

Податкове законодавство *Мальти* в частині акцизних ставок на енергопродукти та електроенергію повністю відповідає рекомендаціям, що встановлені Директивою 2003/96/ЄС: на етилований бензин на 61 % вищі, проте цей вид енергопродукту на Мальті не реалізується, неетилований бензин (на 53 %), газойль та гас як моторне паливо (на 43 %), газойль для опалення (в 11 разів вище), важке дизельне паливо (у 2,6 раза), зріджений газ (у 3 рази), електроенергію (у 1,5–2 рази вищі).

Зріджений газ як моторне паливо на Мальті не реалізується та не використовується. Природний газ як моторне паливо також не використовується, тому встановлена законодавчо податкова ставка на цей вид енергопродукту в розмірі 0 євро/ГДж хоч і потребує коригування, проте не впливає на загальний рівень реалізації та обсяг податкових надходжень.

Гармонізація податкових ставок із рекомендаціями ЄС спричинила зменшення споживання енергії на Мальті та нестабільність у податкових надходженнях від акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії – від зменшення у 2012 р. до стрімкого збільшення у 2014 р. та знову зменшення у 2015 р. [110; 111].

Незважаючи на те, що всі країни, котрі стали новими членами ЄС, відкоригували своє законодавство з акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії згідно з рекомендаціями Європейської комісії, залишається багато питань, які потребують вирішення. Наприклад, у 2011 р. з метою усунення диспропорцій і спотворень, а також підтримки ширших екологічних та енергетичних цілей ЄС Комісією було представлено пропозицію щодо перегляду Директиви 2003/96/ЄС у частині змін мінімальних розмірів податкових ставок за різними джерелами енергії, поділу податків на енергопродукти на дві складові – виокремлення частки податку, безпосередньо пов'язаної з викидами CO₂. Таким чином, можна було б виділи-

ти загальну податкову ставку, за якою оподатковується паливо, та уникнути можливого подвійного оподаткування. Проте при позитивному голосуванні в Європарламенті переговори між державами – членами ЄС у Раді пройшли невдало [116].

В останньому з опублікованих засідань Excise Contact Group¹, проведеному 9 грудня 2015 р., серед інших питань, пов'язаних із адмініструванням акцизних податків, для обговорення на Наглядній раді аудиторів (Auditor Oversight Body, АОВ) було порушено такі: про таблиці ставок акцизного податку, опубліковані на веб-сайті Комісії, які видаються важко зрозумілими; про існування проблеми з описом “комерційних цілей” у Директиві 2003/96/ЄС, під якими кожна країна має на увазі різні речі; стосовно використання єдиного транспортного контракту для акцизних товарів та подальшої автоматизації адміністрування податку [20]. Таким чином, гармонізація системи акцизного оподаткування в ЄС триває, вирішуючи одні проблеми та порушуючи інші.

Наприклад, імпліцитні ставки податків на енергію, розраховані як відношення податкових надходжень до річного обсягу кінцевого споживання енергії, показали, що за середнього значення цього показника по 28 країнах Євросоюзу (202,8 євро) тільки Кіпр, Словенія та Мальта мали у 2015 р. значення, більші за середнє; імпліцитні податкові ставки інших країн, що вступили до Євросоюзу у 2004–2013 рр., є меншими за середню ставку на 30–90 євро (табл. 1.20).

Одним із пояснень цього є те, що країни з вищим рівнем ВВП на одну особу, як правило, використовують більше енергії й встановлюють відносно високу ставку податків на енергопродукти та електроенергію. Також, більшість країн – нових членів ЄС взяли за основу мінімальні розміри податкових ставок, запроваджені Директивою 2003/96/ЄС, та скористалися пільгами, тоді як (на час вступу новачків до ЄС) у Данії, Італії, Великобританії, Франції, Нідерландах та інших країнах вже діяли високі акцизні ставки на енергопродукти та електроенергію (див. статистичні дані, наприклад, [118]).

Крім того, для різних видів палива застосовуються різні податкові ставки: для нафти – вищі, ніж для інших джерел енергії, переважно тому, що нафта становить значну частку енергії для транспортних цілей; природний газ, вугілля та біопаливо оподатковуються за нижчими ставками. Найменше значення імпліцитної податкової ставки має Болгарія (110,8 євро). Однією з причин такого становища є вже названа вище державна програма, що дозволяє встановлювати податкові ставки на природний газ, нижчі за встановлені Директивою мінімальні розміри.

¹ Матеріали щодо засідань цієї групи див.: [117].

Таблиця 1.20
Динаміка імпліцитних ставок податків на енергію в країнах ЄС-28, євро/ГНЕ

Країна	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Бельгія	117,5	127,2	133,8	128,6	134,8	126,0	131,5	129,5	143,6	137,0	124,3	138,7	138,6
Болгарія	73,7	84,0	80,5	80,1	101,3	111,7	109,8	104,8	100,1	100,1	110,1	105,0	110,8
Чехія	99,7	108,7	120,1	121,8	126,9	128,6	130,9	131,2	142,2	134,5	128,0	133,5	135,6
Данія	425,1	423,0	391,0	357,0	375,0	345,8	374,1	370,2	400,3	414,2	428,0	436,0	409,3
Німеччина	242,3	233,2	226,4	222,1	224,4	217,0	232,0	211,7	233,6	224,5	211,4	218,7	209,7
Естонія	72,2	87,2	100,0	103,4	103,3	106,7	131,0	130,4	132,6	138,5	130,0	143,6	153,3
Ірландія	150,8	173,3	168,5	157,7	154,1	154,7	184,2	209,8	238,6	232,1	233,4	244,0	238,6
Іречія	136,9	137,1	134,6	129,0	134,6	130,3	137,4	221,9	226,7	281,3	343,1	349,0	331,5
Іспанія	168,6	161,2	154,4	156,2	152,5	153,3	160,7	161,9	159,3	159,7	199,2	203,3	209,7
Франція	193,8	196,6	192,7	194,1	191,4	183,7	191,4	193,2	215,1	211,4	218,4	238,1	258,4
Хорватія	153,1	144,5	137,0	136,9	134,7	118,7	122,6	135,9	117,8	115,3	135,8	161,7	171,3
Італія	284,9	272,3	274,4	278,5	265,2	245,9	275,4	275,5	320,4	365,5	365,2	401,8	368,7
Кіпр	151,9	170,0	175,3	170,6	164,9	157,8	161,0	182,8	196,4	198,3	229,7	252,8	243,9
Латвія	75,2	86,0	96,0	89,9	82,0	81,7	92,7	87,1	94,6	94,2	99,8	111,3	116,2
Литва	107,7	101,8	98,2	94,2	95,6	96,0	113,0	102,2	98,6	97,2	102,4	107,2	115,3
Люксембург	221,1	227,9	228,6	215,7	223,9	222,5	219,4	205,3	210,8	215,5	206,3	202,9	194,8
Угорщина	100,1	102,1	113,9	118,6	122,1	119,7	118,9	129,8	126,0	127,3	125,5	130,9	128,5
Мальта	169,9	150,6	189,0	198,0	275,4	186,4	201,7	184,2	213,1	205,2	192,8	216,6	217,4
Нідерланди	180,8	190,8	205,0	215,6	203,4	214,1	227,6	217,8	232,4	222,4	237,1	259,5	256,1
Австрія	171,8	179,6	170,7	162,8	169,3	170,2	170,6	162,8	180,6	178,5	172,5	174,8	174,1
Польща	98,3	105,2	110,9	111,0	122,0	118,4	117,5	124,8	130,9	133,0	131,7	145,4	153,4
Португалія	193,0	188,4	182,8	182,7	184,3	179,0	178,8	176,3	176,7	178,5	177,3	178,7	190,5

Закінчення табл. 1.20

Країна	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Румунія	79,9	90,2	81,1	80,7	88,3	76,4	90,7	99,0	94,8	96,1	107,3	131,1	143,2
Словенія	155,7	159,7	157,7	158,2	171,8	166,7	212,2	215,2	206,6	226,9	224,9	237,6	237,0
Словаччина	89,7	99,6	96,6	99,4	102,8	103,8	101,4	93,3	101,7	101,7	99,5	108,4	111,3
Фінляндія	123,8	124,9	127,0	122,1	117,7	128,1	130,5	122,8	153,1	150,8	148,7	148,3	153,8
Швеція	218,9	223,2	230,0	232,4	227,5	231,2	237,4	226,5	226,9	227,4	229,8	220,1	224,4
Великобританія	215,7	216,9	211,7	210,2	218,0	216,0	239,4	237,9	255,2	248,1	253,3	274,9	282,0

Джерело: [120].

Незважаючи на те, що практично у всіх країнах останніми роками спостерігаються тенденції зростання імпліцитної податкової ставки, у доповіді ОЕСР (2015 р.) робиться акцент на необхідності врахування того, яку шкоду завдає використання окремих видів енергопродуктів навколишньому середовищу і здоров'ю людини, які часто оподатковуються за дуже низькими (або навіть нульовою) ставками [119].

Викладене дає підстави зробити такі висновки.

Для сумісності національних податкових правил із певною політикою ЄС у сфері забезпечення вільного переміщення товарів, послуг і капіталу на єдиному європейському ринку було розроблено низку Директив з оподаткування певних об'єктів. Так, Директивою Ради ЄС 2003/96/ЄС національні уряди узгодили правила оподаткування й мінімальні ставки акцизів для енергопродуктів та електроенергії. Визначено, що розроблення Директиви 2003/96/ЄС мало на меті не введення єдиного законодавчого регулювання оподаткування енергопродуктів та електроенергії в рамках Європейського Союзу, а лише внесення до національного законодавства змін, необхідних для функціонування єдиного енергоринку.

Через конкуренцію податкових законодавств процес гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в країнах-членах відбувався важко, адже кожна країна намагалася захистити свій ринок енергопродуктів. Виконаний порівняльний аналіз гармонізації акцизного оподаткування країн Євросоюзу з розробленими загальноєвропейськими нормами свідчить про те, що країни – нові члени ЄС внесли глибокі й послідовні зміни податкового законодавства для того, щоб забезпечити кращу взаємодію та координацію між усіма членами спільноти та усунути розрив із країнами Західної Європи. До цих змін належать: узгодження нормативно-правових актів, пов'язаних з акцизним оподаткуванням енергопродуктів та електроенергії; розв'язання внутрішніх проблем, що стосуються регулювання товарообміну; погодження з правилами єдиної політики в галузях економіки, врахування вимог щодо захисту споживачів, формування єдиного податкового законодавства і зближення податкових систем країн-членів.

Як показують результати аналізу, на момент проведення цих досліджень усі країни, що стали новими членами Євросоюзу, змогли впровадити рекомендовані Директивою 2003/96/ЄС мінімальні розміри податкових ставок у національне законодавство (за винятком Болгарії в частині оподаткування природного газу, де діє програма державної допомоги і податкові ставки на природний газ є нижчими). Наприклад, за даними 2015 р. найменші податкові ставки на неетилований бензин мали Болгарія та Угорщина, найбільші – Словаччина та Словенія; найменші податкові ставки на газойль – Болгарія, Литва та Латвія, а найбільші – Кіпр та Словенія;

найменші податкові ставки на природний газ – Хорватія, Мальта, Болгарія, а найбільші – Словенія та Литва.

Аналіз доходів бюджетів країн від оподаткування енергопродуктів та електроенергії засвідчив, що рівень податкових ставок у країнах не впливає прямо на обсяг таких податкових надходжень, а окремі країни досі не визначилися з податковими ставками на енергопродукти та електроенергію, тому їхні ставки змінюються з року в рік (Чехія, Латвія, Угорщина, Мальта, Словенія).

Завдяки аналізу результатів розрахунку показників розмаху та коефіцієнта варіації, проведеного для встановлення ступеня однорідності в оподаткуванні неетилованого бензину та газойлю, з'ясовано, що в країнах ЄС у чотирьох взятих для контролю періодах ступінь неоднорідності податкових ставок був значним, проте не критичним. Водночас зберігався великий розрив між розмірами податкових ставок у розвинутих країнах, що перебувають у складі Євросоюзу з часів його заснування, та країнами – новими членами ЄС. Однак у цілому за результатами аналізу відзначено позитивні зміни в гармонізації податкових ставок на значимі види енергопродуктів, про які свідчить зниження коефіцієнта їх варіації упродовж 2004–2017 рр. Для подальшого зближення ставок акцизного податку на енергопродукти доцільне підвищення окремих податкових ставок країнами – новими членами ЄС (Латвія, Литва, Польща, Болгарія, Угорщина) та зменшення високих ставок у податкових системах Нідерландів, Італії, Фінляндії, Франції, Німеччини.

Незважаючи на те, що практично всі визначені директивами етапи гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в країнах – нових членах ЄС були повною мірою реалізовані, відповідний процес ще продовжується. Про це свідчать періодичні звернення делегатів Excise Contact Group із пропозиціями щодо вдосконалення окремих позицій законодавства у сфері акцизів, а також постійна дилема при виборі урядами політичних цілей – або економічного зростання, або захисту навколишнього середовища. Вирішити це питання покликана нова стратегія розвитку промисловості – “Індустрія 4.0” (або смарт-промисловість), метою якої, серед інших, визначено ресурсо- й енергоефективність та екологізацію виробництва.

1.3. ДОСВІД ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ДИРЕКТИВ У ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО ОКРЕМИХ ПОСТСОЦІАЛІСТИЧНИХ КРАЇН ЄС

Розглянувши надбання Співтовариства у сфері податкової гармонізації, що є наслідком ухвалення директив і регламентів, дослідимо, як відбувалася їх імплементація новими країнами-членами у процесі розши-

рення ЄС. Досвід цих країн може бути корисним для України, котра виконує аналогічні завдання у схожих умовах.

Передусім зауважимо, що термін *acquis communautaire* для позначення надбання Співтовариства як такого, що не може бути предметом переговорів при вступі до ЄС (тоді ЄЕС), було вперше вжито Європейською комісією в 1969 р., до першого розширення Співтовариства. Таким чином наголошувалось на тому, що держави, які прагнуть стати членами ЄС, мають прийняти *acquis* або відмовитися від своїх намірів. Це не означає, що під час різних хвиль розширення ЄС країни-кандидати не могли домовлятися про відтермінування прийняття тих чи інших елементів *acquis*, проте *acquis* ніколи не пристосовувалося до вимог кандидатів [19, с. 16].

Імплементация елементів *acquis* у національне податкове право не була безпроблемною для держав – кандидатів на вступ до ЄС, оскільки пов'язана з певним обмеженням національного податкового суверенітету. Проте найбільш проблемним цей процес став тоді, коли під час розширення ЄС до нього почали приєднуватися країни з порівняно низьким рівнем соціально-економічного розвитку, відмінними від розвинутих країн податковими системами й податковою культурою. Проблеми, з якими стикнулися країни – кандидати на вступ до Співтовариства у процесі імплементации директив у національне право та наслідки такої імплементации будуть предметом нашого дослідження у цьому підрозділі.

П'яте, як, утім, і шосте розширення Європейського Союзу (відповідно, 1 травня 2004 р. та 1 січня 2007 р.), виявились найамбітнішими за всю його історію, безпрецедентними за складністю з огляду як на кількість країн, що приєдналися до Співтовариства, так і на їхні особливості (це було приєднання держав хоч і з доволі різними, однак істотно нижчими показниками соціально-економічного розвитку порівняно з ЄС-15).

Податкові системи країн Східної та Центральної Європи за період до їх вступу до ЄС (далі – постсоціалістичні країни ЄС) були докорінно реформовані в рамках ширшого процесу економічних та політичних перетворень. Причому здійснені в зазначених країнах за період приблизно в півтора десятиліття податкові реформи, як визнається в багатьох джерелах, сприяли накопиченню цікавого досвіду в царині проектування податкової політики та практики її здійснення [121, с. 1; 122, с. 372].

Умовно, ці податкові реформи можна поділити на два етапи: перший охоплює реформи, проведення яких зумовлювалося специфічними потребами ринкових трансформацій (здійснювались на початку 1990-х років), другий – реформи, реалізовані у зв'язку з необхідністю приведення податкових систем зазначених країн у відповідність із нормами та вимогами ЄС (розпочато приблизно з другої половини 90-х років). Саме з огляду на це, значними виявились й масштаби проведених змін. Ідеться про те, що по-

даткові системи, котрі діяли за часів соціалістичної командної економіки, були взагалі незіставними з податковими системами західного типу; роль перших істотно відрізнялася та була більш обмеженою [123, с. 420; 124, с. 32].

Хоча між податковими системами постсоціалістичних країн було чимало відмінностей, можна виокремити кілька особливостей, загальних для всіх цих країн на початковому етапі ринкових перетворень. До них належать: незадовільна робота податкових адміністрацій; зменшення частки податкових надходжень у ВВП; значна диференціація ставок оподаткування; високі фактичні податкові ставки; вузька база оподаткування; велика кількість податків; широке використання податкових пільг; проблеми з дотриманням податкового законодавства [125, с. 6].

Вплив перехідного періоду на систему державних фінансів постсоціалістичних країн ЄС виявився радикальним. Ще на початку перехідного періоду виникала потреба у створенні інших фіскальних інститутів та зовсім нових, орієнтованих на ринкову модель економіки, податкових систем, за умови збереження фіскального потенціалу останніх [121, с. 1–3; 124, с. 11; 126, с. 2]. Запровадження більш сучасних податкових систем передбачало здійснення вибору між застосуванням підходу “шокової терапії” та поміркованішим еволюційним підходом.

Напрями податкових реформ у перехідний період істотною мірою визначалися спадщиною минулих систем: інтервенціоністськими традиціями; використанням податків як об’єкта переговорів; непрозорістю систем оподаткування, браком досвіду добровільного дотримання податкового законодавства; невідповідністю попередніх податкових систем вимогам ефективності та справедливості; низьким рівнем розвитку податкового адміністрування. Саме з урахуванням наявних економічних та інституційних обмежень серед іноземних експертів був досягнутий загальний консенсус щодо бажаності застосування більш еволюційного підходу до проведення податкових реформ, який би враховував специфіку кожної конкретної країни. Особливу увагу було приділено необхідності модернізації податкового адміністрування та введенню необхідних податків, які мали стати стабільним джерелом бюджетних надходжень [121, с. 3].

Саме досвід країн із перехідною економікою продемонстрував взаємозв’язок між податковою політикою та податковим адмініструванням, а також те, що реформи у сфері такого адміністрування є визначальними для успіху політики, що проводиться. Втім, у більшості країн із перехідною економікою проведені впродовж 90-х років податкові реформи в цілому виявилися більш відпрацьованими та ефективними, ніж реформи щодо податкового адміністрування [127, с. 22].

Більшість країн, котрі мали намір приєднатися до ЄС (Угорщина, Чехія, Польща, Словенія та країни Балтії), на відміну від інших країн з пере-

хідною економікою, швидко, ще на початку перехідного періоду, провели комплексні податкові реформи, ставлячи спільну мету – приєднання в подальшому до ЄС [253, с. 9]. Вочевидь, країни Центральної та Східної Європи більшою мірою просунулися на шляху здійснення податкових реформ, ніж країни колишнього СРСР, оскільки їм вдалося раніше сформувати структуру податкових надходжень, близьку до відповідної структури розвинутих країн Заходу [125, с. 5, 33]. Отже, порівняно з іншими країнами з перехідною економікою, нові країни – члени ЄС можуть розглядатись як приклади реалізації успішних податкових реформ [121]. Однак варто зауважити, що замість того, аби копіювати податкові системи західного типу, постсоціалістичні країни ЄС пішли більш еволюційним шляхом, який привів до розроблення податкових систем, котрі відображали структурні особливості їхніх економік [121, с. 1].

Для більшості країн із перехідною економікою на ранніх етапах цього процесу проведені реформи призвели до істотного звуження традиційних податкових баз та, як наслідок, зниження податкових надходжень. Проте ті з цих країн (наприклад, Чехія, Словаччина, Польща, Угорщина та Словенія), які досягли найбільшого прогресу в реформуванні податкових систем, орієнтованих на ринкову модель економіки, продемонстрували збереження, а іноді навіть збільшення частки податкових надходжень у ВВП [121, с. 4].

Податкові системи країн Центральної і Східної Європи напередодні їх вступу до Європейського співтовариства виявилися доволі близькими до податкових систем країн ЄС-15, хоча в окремих ключових аспектах спостерігалися значні відмінності, котрі стосувалися структури оподаткування, представленої основними категоріями надходжень (прямі й непрямі податки та внески на соціальне страхування), співвідношення між якими впродовж останнього десятиліття залишалося досить стабільним у країнах ЄС-15, утім змінилося в постсоціалістичних країнах ЄС. Крім того, це співвідношення є різним для досліджуваних груп країн, причому відмінності між ними в зазначеному аспекті тільки посилюються. Йдеться про більшу орієнтацію нових країн-членів на непрямі податки, що зафіксовано в багатьох наукових працях та підтверджено статистичними даними. Хоча ще на початку 1990-х років структура оподаткування в нових країнах-членах була набагато ближчою до структури країн ЄС-15, ніж останніми роками [121, с. 1, 6, 16].

Зокрема, у 1998 р. частка надходжень непрямих податків у постсоціалістичних країнах ЄС у середньому становила близько 15,3 % ВВП (порівняно з 13,9 % у ЄС-15). Вищі, ніж у країнах ЄС-15, значення демонстрували також надходження окремо ПДВ (8,1 % ВВП у середньому по постсоціалістичних країнах порівняно з 7,0 % ВВП у ЄС-15) та акцизів (відповідно, 4,0 % ВВП порівняно з 3,5 % ВВП). Утім, ще в 1992 р. спостерігалася проти-

лежна картина: рівень надходжень окремо ПДВ та акцизів у середньому в постсоціалістичних країнах, навпаки, був нижчим порівняно з їхнім рівнем у країнах ЄС-15 [121, с. 24]. Наведені дані щодо податкових ставок свідчать про те, що стандартна ставка ПДВ в окремих нових країнах – членах ЄС (21 %) у середньому вища, ніж у країнах ЄС-15 – 19,4 % (середнє незважене значення), тоді як розмір основних ставок акцизів здебільшого є нижчим [128, с. 119; 121, с. 15].

Водночас наголошується, що імпліцитні податкові ставки на споживання в постсоціалістичних країнах набагато нижчі, ніж у середньому в ЄС-15, а отже, база цих податків ще далека від того, аби бути комплексною [121, с. 2; 128, с. 119, гл. 5]. Стосовно ПДВ поясненням цього є те, що перелік операцій, які є об'єктом податкових звільнень або знижених податкових ставок, все ще залишається широким. У постсоціалістичних країнах ЄС, крім того, набули поширення саме додаткові звільнення, крім стандартних [121, с. 25; 128, с. 119]. Тобто звертається увага на те, що база оподаткування ПДВ в усіх постсоціалістичних країнах ЄС була вужчою, ніж у країнах ЄС-15. Зокрема, як приклад наводиться Чехія, де висока номінальна стандартна ставка податку (22 %) поєднувалася зі значним переліком податкових пільг; у результаті продуктивність ПДВ була вкрай низькою в міжнародному порівнянні [254].

Більше того, структура ПДВ передбачає зазвичай наявність двох або, частіше, декількох ставок. Наявність структур із багатьма ставками в постсоціалістичних країнах ЄС пояснювалася, крім спадщини минулих податків з обороту з множинними ставками, ще й спробами пом'якшити вплив на доходи регресивного розподілу тягаря ПДВ. Проте диференціація ставок, як і раніше, виявлялася неефективним та нецільовим інструментом.

З огляду на викладене, слід зауважити, що в усіх країнах, котрі мали намір приєднатися до ЄС, процес податкового реформування зазнавав істотного впливу їх історії, а також залежав від стартових умов. При проектуванні податкових систем ці країни, як і в попередні періоди, віддавали перевагу інтервенціоністському підходу, що передбачав використання спеціальних податкових режимів та стимулів, які, у свою чергу, призводили до ерозії податкових баз, економічних спотворень, збільшення витрат на забезпечення виконання норм податкового законодавства та проблем у сфері забезпечення справедливості. Ця спадщина стала відображенням минулого досвіду централізованого планування, пояснювалася браком довіри до здатності ринкової економіки забезпечувати правильний вибір. Лише в другій половині 1990-х років цю тенденцію було частково зламано [121, с. 4, 14–15].

Утім, саме непрямі податки вважаються такими, основною функцією яких є фіскальна, на відміну від прямих податків, що мають значний регулятивний потенціал і тому характеризуються розгалуженою системою по-

даткових пільг. Тому більшість учених негативно ставиться до пільг із ПДВ, вважаючи їх несумісними з логікою функціонування цього податку [129, с. 51]. Подібними є й рекомендації МВФ під час проектування ПДВ стосовно пільг, а саме: доцільність використання однієї ставки замість множинних ставок; широка податкова база з мінімальною кількістю звільнень [130, с. 267].

Нижчий рівень середніх ефективних ставок ПДВ у постсоціалістичних країнах ЄС порівняно з країнами ЄС-15, а також те, що законодавством перших передбачено ширший перелік пільг з ПДВ, пояснюється також низкою інших причин. По-перше, між двома групами країн існують значні відмінності у структурі ВВП: у секторі послуг країн ЄС-15, як правило, створюється більша частка ВВП, ніж у постсоціалістичних країнах ЄС. Оскільки йдеться принаймні про кілька секторів, звільнених від ПДВ, це призводить до відносного зниження сумарного розміру оподаткованої доданої вартості. По-друге, ефективність механізмів збору податків (рівень податкової дисципліни) у постсоціалістичних країнах ЄС є набагато нижчою [128, с.15].

Приєднання до ЄС більшою мірою вплинуло на сферу акцизного оподаткування, причому постсоціалістичні країни ЄС демонструють значні відмінності щодо акцизів на алкогольні напої, тютюнові вироби та вуглеводневе паливо. Щодо цього можна виокремити певні загальні тенденції, які спостерігалися протягом 1990-х років: рух у напрямі конверсії адвалорних ставок на користь ставок специфічних; підвищення ефективних податкових ставок (навіть якщо вони ще й досі нижчі на міжнародному рівні); поступове вирівнювання ставок, котрі застосовуються до вітчизняної та імпоротної продукції; конвергенція податкових ставок між сусідніми країнами [121].

Найбільша кількість гармонізованих норм належить саме до сфери непрямих податків. Утім, відповідь на запитання щодо впливу гармонізації непрямих податків, що здійснювалася в постсоціалістичних країнах у період перед їх вступом до ЄС, на економіки цих країн, залишається вкрай неоднозначною. Небагато налічується і ґрунтовних праць, присвячених його дослідженню. Зокрема, цікавою виявилася робота П. Кулавчука, М. Бонка, А. Щешняка, де на прикладі чотирьох країн Центральної Європи – Польщі, Чехії, Угорщини та Словаччини – проаналізовано наслідки гармонізації непрямих податків, насамперед акцизів, для їхніх економік [131].

У роботі звертається увага на те, що гармонізація непрямих оподаткування не означає вжиття якихось “екстремальних заходів” у зазначеній сфері, а передбачає лише введення певного мінімального рівня оподаткування в країнах Співтовариства, зокрема, шляхом збільшення ставок податків у країнах, де їхній рівень не відповідає мінімально встановленим

вимогам. Такий підхід був зумовлений необхідністю недопущення раптового збільшення транскордонного переміщення товарів, спричиненого відмінностями в непрямих податках, зокрема в акцизах [131, с. 3]. Перед вступом до ЄС усім країнам Центральної Європи насправді довелося підвищити непрямі податки у зв'язку з вимогами ЄС, передусім акцизи на паливо, тютюнові вироби та енергетичну продукцію.

У згаданому дослідженні не заперечується, що деякі наслідки гармонізації оподаткування низки товарів, пов'язані з необхідністю підвищення податкових ставок, можуть компенсувати один одного. Наприклад, гармонізація непрямих податків на тютюнові вироби може сприяти зниженню захворюваності серед населення центральноєвропейських країн та, у свою чергу, сприяти підвищенню рівня продуктивності праці. Однак основна увага звертається на те, яким фактично виявився рівень навантаження в розрізі непрямих податків згідно з нормативами ЄС для постсоціалістичних країн – кандидатів на вступ до ЄС.

Ідеться про те, що істотне підвищення ПДВ та акцизів, безперечно, суттєво впливає на ціни на товари та обсяги їх споживання. Втім, один і той самий мінімально встановлений рівень непрямих податків був неоднаковим для країн ЄС-15 та країн-кандидатів з огляду на такий показник, як рівень доходів на одну особу в країні. Таким чином, і рівень податкового навантаження в розрізі непрямих податків по зазначених групах країн виявлявся різним. Досліджувані чотири країни Центральної Європи, які приєдналися до ЄС у 2004 р., характеризувалися доходами на одну особу в кілька разів нижчими, ніж у середньому по Співтовариству. Отже, якби ці країни були змушені встановити одразу, без перехідних періодів, мінімальні рівні непрямих податків згідно зі встановленими вимогами, то остаточний тягар цих податків щодо доходів на одну особу міг би бути значно вищим, ніж навіть у країнах ЄС-15 з найнижчим рівнем доходів. Відносний рівень збільшення податкового тягаря в кожній країні визначається переважно початковим рівнем ставок непрямих податків та залежить від валютних курсів. Відтак, країни з найменшими початковими ставками непрямих податків могли на собі більшою мірою відчувати несприятливий вплив гармонізації.

Як наслідок, той факт, що податкова гармонізація зумовила значне підвищення цін на продукцію, а також істотне підвищення інфляції в цілому, став обґрунтуванням гіпотези про негативний вплив гармонізації на основні економічні агрегати, такі як ВВП, споживання, валове нагромадження капіталу, експорт, і водночас позитивний вплив на імпорт. Отримані висновки підтвердили переважно негативний вплив податкової гармонізації на агрегати в усіх досліджуваних країнах Центральної Європи. Дослідження також показало, що проведення країною політики, надто

“доброзичливої до гармонізації” може призвести до гірших наслідків для її економіки порівняно з проведенням більш поміркованої політики в зазначеній сфері [131, с. 3, 30–31].

Подібні висновки містяться в роботі, де були проаналізовані наслідки імплементації положень нової Директиви Ради 2003/96/ЄС “Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії” від 27.10.2003 (а також попередніх нормативних положень у цій сфері, датованих 1997 р.) у контексті їхнього впливу на економіку, споживання енергії та пов’язані з ним викиди CO₂ [132]. Так, економічні наслідки впровадження нових нормативних вимог згідно з Директивою Ради 2003/96/ЄС для старих держав – членів ЄС були несуттєвими, а для постсоціалістичних країн, що мали намір приєднатися до ЄС, вони були більш вираженими [132, с. 23].

Порівняння нового мінімального рівня оподаткування енергопродуктів та його фактичного оподаткування в країнах ЄС-15 показує, що в багатьох випадках для виконання вимог Директиви Ради 2003/96/ЄС вимагалось внесення невеликих змін або в їхнесенні взагалі не було потреби. Фактично податкові ставки в окремих країнах ЄС-15 на момент набрання чинності положеннями Директиви були вже значно вищими, ніж мінімальний рівень ставок, який мав бути встановлений відповідно до нових вимог.

У країнах – нових членах ЄС фактичні ставки оподаткування енергопродуктів та електроенергії найчастіше виявлялися нижчими, ніж їхній рівень, що передбачався вимогами Директиви. Більше того, у деяких країнах все ще існував величезний розрив між фактичним рівнем оподаткування та мінімальними вимогами до нього, встановленими ще в 1993 р. Результати дослідження свідчать про те, що витрати, здійснені внаслідок гармонізації непрямих податків у частині енергопродуктів, виявилися досить високими для країн Центральної Європи.

Хоча, на думку авторів дослідження, це не обов’язково означає втрати добробуту для постсоціалістичних країн, оскільки останні в майбутньому мають навіть виграти через його приріст у результаті членства в ЄС; не менш важливим видається й поліпшення стану навколишнього середовища. Звертається увага на те, що вказані країни отримували підтримку від Співтовариства для здійснення коригувань із метою приведення національних законодавств у відповідність із нормативними вимогами, а також зменшення рівня відставання від розвинутих країн ЄС стосовно гармонізації оподаткування енергоресурсів [132, с. 6, 23–24].

Через складність і тривалість процесу обов’язкової імплементації норм *acquis* у частині оподаткування (глава 10 *Acquis* “Оподаткування”) постала потреба в запровадженні перехідних періодів та обмеженого числа відступів у царині непрямого оподаткування (ПДВ, акцизи) для всіх

досліджуваних постсоціалістичних країн ЄС (ЄС-13) задля надання їм можливості відтермінувати в часі коригування рівня ставок ПДВ та акцизів відповідно до вимог *acquis* і зменшення, таким чином, його негативних економічних та соціальних наслідків. Насамперед це стосувалося ставок на соціально значущі товари та послуги [133]. Рівень ставок, безумовно, був найчутливішим питанням для країн-кандидатів у ході переговорів, особливо це стосувалося ставок акцизного податку, які були значно нижчими, ніж у країнах ЄС-15. Хоча часто ставки ПДВ також відрізнялися від рівня, регламентованого *acquis*.

Усім постсоціалістичним країнам ЄС під час тривалих переговорів було надано графіки щодо термінів повного узгодження законодавства щодо як ПДВ, так і акцизів. Утім, при розгляді питання про можливість надання країні перехідних періодів та низки відступів бралися до уваги необхідність збереження умов для подальшого забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку в контексті оподаткування, а також політичні, економічні та соціальні наслідки для країн-кандидатів. Певні перехідні періоди з обмеженням у часі та відступи зазвичай могли надаватися лише в тому разі, якщо їхній вплив на конкуренцію або на внутрішній ринок був обмеженим, а соціальна потреба країн-кандидатів у необхідності отримання дозволу на їх використання була чітко обґрунтованою [134].

Глава 10 *Acquis*, що стосується оподаткування, була відкрита всіма постсоціалістичними країнами ЄС упродовж 1999–2001 рр. та фактично всіма ними остаточно закрита у грудні 2002 р., крім Болгарії та Румунії (у грудні 2004 р.) (Додаток 7).

Також, згідно з наведеними даними, країнами з найбільшою кількістю спеціальних положень були Польща (9 позицій), Угорщина та Словаччина (7), а з найменшою кількістю – Литва (3), Болгарія, Румунія та Словенія (по 4 позиції). Крім того, можна виокремити положення, котрі виявилися спільними для всіх або більшості країн-кандидатів, а також специфічні, притаманні лише окремим країнам, які розглянемо докладніше.

Серед спільних положень слід назвати такі:

- для всіх країн було потрібним коригування порогової величини обороту для звільнення від ПДВ малих та середніх підприємств, а також міжнародних пасажирських перевезень;
- майже для всіх країн (9), крім Кіпру, Мальти та Словенії, виявилось необхідним застосування нижчих, ніж передбачено нормами ЄС, ставок акцизів на сигарети (перехідні періоди: до 31 грудня 2007 р. – для Чехії; до 31 грудня 2008 р. – для Польщі, Угорщини, Словаччини; до 31 грудня 2009 р. – для Болгарії, Естонії, Литви, Румунії);
- спеціальний режим оподаткування акцизами алкогольних напоїв, вироблених шляхом дистиляції фруктів (плодів) власниками зазна-

- ченої сировини для особистого споживання, передбачений для Болгарії, Чехії, Угорщини, Румунії, Словаччини (5 країн);
- у чотирьох країнах-кандидатах було дозволено до 31 грудня 2007 р. застосування зниженої ставки ПДВ щодо будівництва (йдеться про поставки послуг із будівництва, ремонту та модернізації житла, що не надаються в рамках соціальної політики, за винятком будівельних матеріалів, у Чехії, Словаччині та Словенії, а крім того, поставок до першого заселення житлових будинків або їхніх частин у випадку Польщі);
 - знижена ставка ПДВ на опалення передбачалася для 5 країн-кандидатів, а саме: Латвії (до 31 грудня 2004 р.); Словаччини (до 31 грудня 2008 р.); Чехії, Естонії, Угорщини (до 31 грудня 2007 р.);
 - знижена ставка ПДВ для послуг ресторанів застосовувалась у 4 країнах, зокрема, на Кіпрі, в Угорщині, Польщі, Словенії (до 31 грудня 2007 р.);
 - Кіпр до 31 грудня 2007 р., Мальта до 31 грудня 2009 р. отримали право на застосування нульової ставки ПДВ на продукти харчування та фармацевтичну продукцію; Польща до 30 квітня 2008 р. – надзвичайно низької ставки виключно на харчові продукти;
 - знижена ставка ПДВ на електроенергію та газ протягом одного року після вступу до ЄС передбачалася лише для двох країн (Угорщини та Словаччини).

Можна виокремити положення, які виявилися специфічними, притаманними тільки окремим країнам, зокрема:

- для Латвії передбачено звільнення від сплати ПДВ роялті;
- для Мальти – звільнення від ПДВ постачання води (замість зниженої ставки, встановленої додатком до 112-ї Директиви);
- для Польщі – нульова ставка ПДВ на книги до 31 грудня 2007 р.; знижені ставки акцизів на екологічні види палива впродовж одного року після вступу країни до ЄС; а також надзвичайно низька ставка ПДВ для поставок товарів і послуг, призначених для використання в сільськогосподарському виробництві, за винятком засобів виробництва на кшталт машин, до 31 квітня 2008 р.

З огляду на останнє, слід зауважити, що для багатьох країн переведення сільськогосподарського сектору в оподатковувану сферу стало однією з найважливіших вимог до вступу в ЄС у царині непрямих оподаткування. Втім, особливо гостро це питання постало саме перед Польщею, оскільки таке переведення перетворилося одночасно на економічну, соціальну та політичну проблему для влади. У Польщі налічується близько двох мільйонів ферм, більшість яких є малими. Хоча на сектор припадає лише 4 % ВВП, проте він забезпечує 27 % зайнятості. Це свідчить про те, що продук-

тивність праці в сільськогосподарському секторі є вкрай низькою, і так само як і рівень доходів у сільській місцевості. У зв'язку з домінуючою соціально-економічною роллю сільського господарства Польща звільнила сільськогосподарське виробництво й торгівлю сільськогосподарською продукцією від ПДВ. Насамперед ідеться про необроблені харчові продукти (яйця, молоко, м'ясо, рибу тощо). Крім того, велика кількість сільськогосподарських продуктів оподатковувалася за нульовою або за зниженою ставкою, наприклад, корми, насіння, добрива, а також машини та обладнання. Для фермерів обов'язковою була реєстрація з ПДВ. Де-факто, весь сільськогосподарський сектор оподатковувався за пільговими ставками, за винятком окремих поставок (електроенергії та будівельних матеріалів). Утім, усі ці положення суперечили Шостій Директиві Ради, яка передбачає, що сільське господарство має бути включено до податкової бази з ПДВ [135, с. 16]. Однак саме Польща стала єдиною країною, якій було надано тривалий перехідний період з метою врахування відповідних особливостей.

Підсумовуючи аналіз досвіду наближення податкового законодавства постсоціалістичних країн до норм *acquis* у процесі їх приєднання до ЄС, варто зазначити, що прогрес у наближенні законодавства був повільним, а проблеми, котрі виникали, були схожими в усіх країнах – кандидатах на членство в ЄС. Врешті-решт, країнам дозволили приєднатися до ЄС, хоча більшість із них не повністю виконали зобов'язання щодо гармонізації. Більше того, навіть на момент приєднання більшість країн не були в змозі цілком імплементувати норми *acquis* у частині оподаткування. Серед причин цього можна виокремити:

- нижчий рівень соціально-економічного розвитку країн, що приєдналися до ЄС під час четвертої і п'ятої хвиль його розширення;
- відмінності в рівнях надання традиційних суспільних благ у країнах – членах ЄС і кандидатах на членство;
- відмінності в податкових системах і податкових традиціях, що склалися на початок процесу гармонізації;
- недостатня готовність податкових адміністрацій усіх країн до адміністративного співробітництва й адміністративної взаємодопомоги.

2

Оцінка чинного податкового законодавства України в контексті його відповідності директивам ЄС у сфері непрямого оподаткування

2.1. ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ОСНОВИ ТА ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ДИРЕКТИВ ЄС

Зі здобуттям Україною незалежності її співробітництво з ЄС реалізувалося в рамках стратегії партнерства і співробітництва. Угода про партнерство і співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами і їх державами-членами була підписана у 1994 р. й набула чинності у 1998 р. У подальшому указами Президента України було затверджено Стратегію (11 червня 1998 р.) та Програму (14 вересня 2000 р.) інтеграції України до Європейського Союзу.

Статтею 51 Угоди про партнерство і співробітництво передбачено необхідність адаптації українського законодавства до законодавства ЄС як важливої складової виконання Угоди, її правового забезпечення. Серед пріоритетних сфер адаптації визначено податкове та митне законодавство. Після набуття чинності Угодою Україна почала створювати інституційний механізм адаптації та формувати нормативно-правову базу для його реалізації. Основними інструментами інституційного механізму стали щорічні плани роботи з адаптації національного законодавства до законодавства ЄС, які затверджуються урядом, та превентивний моніторинг урядових законопроектів і проектів інших нормативно-правових актів на відповідність основним положенням законодавства ЄС [136, с. 85–86].

Формування інституційного механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС розпочалося з постанови Кабінету Міністрів України “Про запровадження механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС” від 12.06.1998 № 852, якою на Міністерство юстиції України покладено обов’язок координувати діяльність міністерств, інших центральних органів виконавчої влади щодо цього процесу. Для забезпечення узгодженої діяльності центральних органів виконавчої влади зазначеною постановою при Міністерстві юстиції України створено Міжвідомчу координаційну раду з адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Завдяки її діяльності визначено загальні засади адаптації законодавства, створено галузеві підкомісії і робочі групи щодо пріоритетних напрямів роботи. Паралельно з Міжвідомчою координаційною радою

створено Центр порівняльного права, а в 1999 р. – Центр перекладів актів європейського права. У 2003 р. на базі цих інституцій започатковано роботу Центру європейського та порівняльного права.

У процесі адаптації законодавства України до законодавства ЄС передбачалося розв'язання таких завдань:

- розроблення глосарія термінів *acquis communautaire* для адекватності їхнього розуміння та уніфікованого застосування у процесі адаптації, а також визначення й запровадження єдиних вимог до перекладів актів *acquis communautaire* українською мовою, створення централізованої системи перекладів;
- створення загальнодержавної інформаційної мережі з питань європейського права, забезпечення вільного доступу до неї учасників адаптації законодавства;
- проведення порівняльно-правового дослідження відповідності законодавства України *acquis* ЄС у пріоритетних сферах;
- підготовка пропозицій щодо розроблення проектів змін або доповнень до нормативно-правових актів України чи прийняття нових законодавчих актів;
- обґрунтування найбільш прийнятних шляхів адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС та аналіз економічних, соціальних та політичних наслідків внесення відповідних змін до чинного законодавства;
- створення системи навчання та підвищення кваліфікації державних службовців з питань європейського права, включаючи розроблення й затвердження відповідних навчальних програм.

Законом України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18.03.2004 № 1629-IV визначено мету, пріоритетні сфери (серед них податки, у тому числі непрямі), послідовність адаптації законодавства України у цих сферах, інституціональний механізм його адаптації, а також засади фінансового, кадрового та інформаційного забезпечення виконання Програми [137].

З метою виконання Програми в 2004 р. створено низку державних інституцій, зокрема, Координаційну раду з адаптації законодавства України до законодавства ЄС, яка прийшла на зміну Міжвідомчій координаційній раді (діяльність останньої було припинено постановою Кабінету Міністрів України “Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 15.10.2004 № 1365), та Державний департамент з питань адаптації законодавства. На Департамент покладено виконання таких функцій: координації роботи щодо виконання Програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС; здійснення та систематизації перекладів актів ЄС українською мовою; експертизи проектів нормативно-правових

актів України на відповідність законодавству ЄС і підготовки рекомендацій щодо їхнього вдосконалення; створення й забезпечення функціонування загальнодержавної інформаційної мережі з питань європейського права.

Основними завданнями Координаційної ради визначено:

- розроблення пропозицій щодо розвитку співробітництва з ЄС у сфері адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу;
- формування єдиних підходів до провадження діяльності з адаптації законодавства України до законодавства Євросоюзу;
- підготовку щорічного плану заходів з виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу;
- розгляд стану реалізації плану заходів із виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС;
- підготовку та подання Верховній Раді України щорічної доповіді про стан виконання Програми [138].

У процесі виконання Загальнодержавної програми адаптації за напрямом “податки” законами України було прийнято ряд норм, які частково наблизили вітчизняне податкове законодавство до законодавства ЄС (табл. 2.1).

Поступова реалізація положень Угоди про партнерство і співробітництво дала можливість досягти певного прогресу в розвитку відносин між Україною та ЄС, створюючи передумови для їх переходу на новий рівень.

Таблиця 2.1

Зміни в непрямому оподаткуванні, що наблизили податкове законодавство України до законодавства ЄС

Рік	Законодавча новація
2004	<ul style="list-style-type: none"> • Запроваджено змішану систему оподаткування тютюнових виробів (адвалорними і специфічними ставками); • введено акцизні склади з метою покращання механізму адміністрування акцизного збору, контролю за виробництвом, обігом та цільовим використанням спирту етилового; • приведено у відповідність із Директивою Ради 2011/64/ЄС порядок встановлення максимальної роздрібної ціни на тютюнові вироби (шляхом її декларування виробником або імпортером)
2005	<ul style="list-style-type: none"> • Встановлено мінімальне податкове зобов'язання в обсязі не менше 22 % (до 2007 р. воно підвищилося до 24 %) від максимальної роздрібної ціни (без ПДВ і акцизного збору) на кожен власну назву сигарет за 1000 штук реалізованого товару; • скасовано галузеві пільги з ПДВ (для автомобілебудування, суднобудування, літакобудування, підприємств концерну “Бронетехніка України”, суб'єктів космічної

Рік	Законодавча новація
2005	<p>діяльності, підприємств з виготовлення боєприпасів, їх елементів та виробів спеціалізації, заготівельних підприємств за операції з продажу ними окремих видів відходів як вторинної сировини) та пільги для СЕЗ і ТПР;</p> <ul style="list-style-type: none"> • скасовано звільнення від оподаткування ПДВ операцій з: надання послуг державними службами зайнятості України та архівними установами України, з перевезення пасажирів приміськими перевізниками та міськими таксомоторами, приватизації цілісних майнових комплексів, поставки в сільській місцевості сільськогосподарськими виробниками послуг із харчування у період проведення польових робіт, ввезення (пересилання) на митну територію України товарів, надання послуг, пов'язаних з олімпійським і параолімпійським рухом, із ввезення на митну територію України товарів, що використовуються для підвищення безпеки робіт на вугільних шахтах, попередження вибухів метану, а також зменшення його викидів у довкілля; • наближено до законодавства ЄС визначення понять: “платник податку на додану вартість”, “місце постачання товарів”, “місце постачання послуг”; • запроваджено визначення бази оподаткування ПДВ не нижче за звичайні ціни; встановлено, що контрактна (договірна) ціна застосовується тільки в тому разі, якщо перевищує звичайну ціну товарів (послуг); • на законодавчому рівні закріплено вимогу до платника податку на додану вартість вести реєстр отриманих та виданих податкових накладних у документальному або електронному вигляді (за вибором); встановлено, що за наявності оригіналу податкової накладної не включення її до зазначеного Реєстру не є підставою для відмови в зарахуванні суми податку, визначеної в такій накладній, до складу податкового кредиту платника податку; • запроваджено спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату, на яку раніше поширювалася спрощена система оподаткування, обліку і звітності
2006	<ul style="list-style-type: none"> • Скасовано дискримінаційні ставки акцизного збору на імпортовану виноробну продукцію
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Встановлено мінімальне податкове зобов'язання на сигарети у гривнях за 1000 шт. реалізованого товару
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Приведено у відповідність із 112-ю Директивою Ради ЄС оподаткування ПДВ послуг із міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів, міжнародних відправлень, міжнародного лізингу, операцій з міжнародного ремонту
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Уточнено визначення місця постачання товарів; місця фактичного постачання послуг, пов'язаних із рухомим майном; місця фактичного знаходження нерухомого майна для тих послуг, які пов'язані з рухомим майном;

Продовження табл. 2.1

Рік	Законодавча новація
2010	<ul style="list-style-type: none"> • внесено зміни щодо визначення бази оподаткування ПДВ: <ul style="list-style-type: none"> – для операцій, що здійснюватимуться на митній території України, база оподаткування визначається на рівні договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін; – для товарів (супутніх послуг), ввезених на митну територію України у митному режимі імпорту (реімпорту), база оподаткування визначається на рівні не нижче митної вартості товарів (супутніх послуг), з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення (з метою недопущення поставки товарів за фактурною вартістю, що є значно нижчою за митну вартість таких товарів)
2011	<ul style="list-style-type: none"> • Перелік підакцизних товарів доповнено новим їх видом – скрапленим газом (пропан або суміш пропану з бутаном) за кодами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) 2711 14 00 00 та 2711 19 00 00; • здійснено перехід від застосування мінімального податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на сигарети у відсотках від максимальної роздрібною ціни (без ПДВ та акцизу) до його застосування у твердій сумі
2012	<ul style="list-style-type: none"> • Зупинено дію п. 22 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, яким встановлювалося оподаткування за нульовою ставкою ПДВ операцій з постачання природного газу за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД (без урахування вартості послуг з його транспортування, розподілу та постачання), ввезеного на митну територію України ПАТ “НАК “Нафтогаз України” (крім операцій з постачання такого газу для населення, установ та організацій, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, підприємств теплоенергетики для виробництва теплової енергії для населення та інших споживачів, що не є платниками цього податку) (код УКТ ЗЕД 14010477); • уточнено порядок реєстрації платників ПДВ (скасовано необхідність дотримання спеціальних умов у разі їх добровільної реєстрації)
2013	<ul style="list-style-type: none"> • Передбачено поетапне збільшення мінімального акцизного податкового зобов'язання та специфічної ставки акцизного податку на сигарети з 2013 по 2015 р. зі збереженням адвалорної ставки податку на рівні 12 %
2014	<ul style="list-style-type: none"> • Скасовано оподаткування за нульовою ставкою податку послуг з перевезення пасажирів швидкісними поїздами “Інтерсіті+”; • скасовано звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання деревини товарних позицій 4401, 4403, 4404 згідно з УКТ ЗЕД, тимчасове звільнення від оподаткування операцій з постачання необроблених шкур та чиненої шкіри без подальшої обробки (товарні позиції 4101–4103, 4301), у тому числі операцій з імпорту таких товарів, операцій з постачання, у тому числі з ввезення на митну територію України спеціалізованих транспортних засобів, таких як автомобілі швидкої медичної допомоги товарної позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД, які призначені для використання закладами охорони здоров'я;

Рік	Законодавча новація
2014	<ul style="list-style-type: none"> • скасовано тимчасове звільнення від оподаткування ПДВ (діяло до 1 січня 2015 року) операцій із виконання робіт та постачання послуг у видавничій діяльності, а також із виконання робіт і постачання послуг суб'єктами підприємницької діяльності – резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність із виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону; • включено напої з вмістом етилового спирту 8,5 % та більше, що класифікувалися як продукти дієтичного харчування, до алкогольних напоїв, встановлено для таких напоїв ставки акцизного податку на рівні горілки, з маркуванням таких напоїв марками акцизного податку; • здійснено перехід від звільнення від ПДВ лікарських засобів до їх оподаткування за ставкою 7 %
2015	<ul style="list-style-type: none"> • Пиво включено до товарної групи “алкогольні напої”; • електроенергію включено до переліку підакцизних товарів з одночасним скасуванням збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; • введено акцизні склади для виробників палива моторного альтернативного, нафтопродуктів, скрапленого газу, що кореспондує з положеннями Директиви Ради 2008/118/ЄС; • скасовано тимчасове звільнення від сплати ПДВ (діяло до 1 січня 2016 р.) для суб'єктів літакобудування, що підпадають під дію норм ст. 2 Закону України “Про розвиток літакобудівної промисловості”, за операціями з: ввезення на митну територію України в митному режимі імпорту товарів, крім підакцизних, що використовуються для потреб літакобудівної промисловості; постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості; • встановлено єдину ставку акцизного податку на сигарети з фільтром та без фільтра; • прийнято норму, якою передбачено скасування з 1 січня 2017 р. спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників
2016	<ul style="list-style-type: none"> • Базою оподаткування акцизним податком із застосуванням адвалорних ставок визначено вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням усіх податків (ПДВ та акцизного податку); • змінено одиницю виміру пального для обчислення акцизного податку (з 1000 кілограмів на об'єм у літрах, приведених до температури 15 °С); • розширено перелік підакцизних товарів. До пального віднесено суміші ароматичних вуглеводнів, толуол, ксилоли, вуглеводні ациклічні, інші ефіри прості, антидетонатори, антиоксиданти, які оподатковуються за ставками, встановленими для бензинів; • запроваджено систему електронного адміністрування реалізації пального

Подією, що його ознаменувала, стало підписання 27 червня 2014 р. Угоди про асоціацію між Україною та ЄС і введення з 1 січня 2016 р. передбаченої нею Поглибленої і всеохоплюючої зони вільної торгівлі (ПВЗВТ).

З метою виконання Угоди про асоціацію згідно зі статтями 461–469 створено спільні органи, зокрема Раду асоціації, Комітет асоціації, підкомітети, Парламентський комітет асоціації та Платформу громадянського суспільства.

Рада асоціації здійснює моніторинг і контроль виконання Угоди та періодично переглядає функціонування Угоди в контексті її цілей. Комітет асоціації надає допомогу Раді асоціації під час виконання нею своїх функцій. Відповідно до ст. 466 Угоди Комітетові асоціації надають допомогу підкомітети. Парламентський комітет асоціації є форумом для членів Верховної Ради України і Європейського парламенту для проведення засідань та обміну думками. Платформа громадянського суспільства – це спільний орган громадянського суспільства, до складу якого входять представники профспілок, організацій роботодавців, організацій громадянського суспільства України та представники Європейського економічного та соціального комітету. Вона створена з метою інформування громадянського суспільства Сторін про виконання Угоди та врахування їхньої думки щодо досягнення її цілей через регулярні контакти Комітету асоціації та Парламентського комітету асоціації з представниками Платформи [140].

З метою ефективної координації державної політики у сфері європейської інтеграції та виконання Угоди на рівні Уряду України:

- започатковано роботу Урядового офісу з питань європейської інтеграції у структурі Секретаріату Кабінету Міністрів України;
- запроваджено посади заступників міністрів з питань європейської інтеграції;
- затверджено План заходів з імплементації Угоди про асоціацію на 2014–2017 роки (розпорядження Кабінету Міністрів від 17.09.2014 № 847-р), яким передбачено близько 490 коротко- та середньострокових завдань в усіх сферах співробітництва між Україною та ЄС, визначених Угодою;
- міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади на виконання Плану заходів здійснюється підготовка планів імплементації актів законодавства ЄС, що схвалюються Урядом.

Результати роботи з виконання Угоди та Порядку денного асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію (далі – ПДА) відображаються у публічних документах, які готуються Урядовим офісом з питань європейської інтеграції на підставі матеріалів

органів виконавчої влади та інших джерел. Зокрема на Урядовому порталі розміщуються:

- кварталний розгорнутий звіт про виконання ПДА та Угоди про асоціацію;
- щомісячний дайджест, який містить інформацію про найважливіші події та результати виконання пріоритетів ПДА.

На виконання домовленостей, досягнутих у рамках Комітету асоціації (13–14 липня 2015 р.), напередодні спільних засідань двосторонніх органів готується інформація про імплементацію Угоди.

Стороною ЄС моніторинг та оцінювання виконання Україною ПДА здійснюються шляхом підготовки щорічних доповідей про виконання Європейської політики сусідства.

Одним із напрямів співпраці між Україною та ЄС є співробітництво у сфері оподаткування. Угодою визначено такі його напрями (ст. 349–353) [14]:

- покращання належного управління в цій сфері, що має відповідати принципам прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції;
- удосконалення й розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю, з окремих наголосом на процедурах відшкодування ПДВ задля уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків;
- обмін досвідом у боротьбі з податковим шахрайством, зокрема “карусельним”;
- гармонізація політики щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів, у тому числі шляхом поступового наближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, зокрема шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ про контроль над тютюновими виробами 2003 р.;
- поступове наближення до структури оподаткування, визначеної в *acquis* ЄС, що здійснюватиметься відповідно до Додатка XXVIII до Угоди про асоціацію.

Зазначеним додатком конкретизовано перелік директив Ради ЄС та їхніх статей, що мають бути імплементовані у вітчизняне податкове законодавство, а також встановлено терміни їх імплементації. Відтак, незважаючи на певний поступ у процесі наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС у період до підписання Угоди про асоціацію, саме завдяки Угоді цей процес набув нової якості.

Водночас в Україні відчувається брак системної роботи з наближення податкового законодавства до *acquis* ЄС у названій сфері. Про це свідчить аналіз Плану заходів з імплементації Угоди про асоціацію та звітів про виконання Угоди про асоціацію за 2015 і січень – травень 2016 рр.

Зокрема, Планом заходів передбачено [142] розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проектів нормативно-правових актів з метою імплементації:

- частини третьої (щодо кількісних обмежень) Директиви Ради 2007/74/ЄС від 20.12.2007 про звільнення від ПДВ та акцизних зборів на товари, які імпортуються особами, що прибувають з третіх країн (липень 2015 р.);
- положень Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру та ставки акцизного податку, що застосовується до переробленого тютюну (кодифікація) (за винятком статей 7.2, 8–12, 14.1, 14.2, 14.4 і 19, для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації) (липень 2015 р.);
- статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 про загальний режим для підакцизних товарів, яка скасовує Директиву 92/12/ЄЕС (липень 2015 р.);
- положень Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії (поступово, зважаючи на майбутні потреби України у сфері охорони навколишнього середовища та енергоефективності, якими вони можуть бути, зокрема, у результаті міжнародних переговорів щодо зміни клімату).

Перелік заходів свідчить про вибірковий підхід до імплементації директив Ради ЄС, про які йдеться в Додатку XXVIII до Угоди про асоціацію. По-перше, ним не передбачено розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проектів нормативно-правових актів з метою імплементації в українське податкове законодавство Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість та Директиви Ради 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.

По-друге, у Плані імплементації Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії не визначено жодного конкретного кроку, який Україна могла би здійснити упродовж 2014–2017 рр. на шляху її впровадження, що свідчить про формальний характер цього Плану. Однак, з огляду на п. 1 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС про загальний режим акцизних зборів, якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС, Україна зобов'язана протягом двох років з дати набрання чинності Угодою (саме такий термін від-

ведений на імплементацію цієї статті) запровадити оподаткування всіх гармонізованих підакцизних товарів, передбачених цим пунктом, у тому числі тих, які належать до продуктів енергії (наприклад, вугілля та коксу), хоч би за мінімальними ставками.

Доволі формальним видається і звітування про виконання Угоди про асоціацію в частині оподаткування. На нашу думку, у звітах мають відобразитися кроки на шляху виконання конкретних пунктів Угоди, передусім у контексті наближення податкового законодавства України до директив Ради ЄС, визначених у Додатку XXVIII. Наприклад, у звіті про виконання ст. 351 Угоди про асоціацію необхідно відзначити заходи, спрямовані на вдосконалення відшкодування ПДВ, підвищення ефективності збирання податків, посилення боротьби з ухиленням від сплати податків та податковим шахрайством.

Натомість у Звіті про виконання Угоди про асоціацію за 2015 р. перераховано всі зміни в оподаткуванні, котрі набули чинності й стосовно яких було ухвалено закони в 2015 р., зокрема ті, що не пов'язані з напрямами співробітництва, визначеними в Угоді про асоціацію: формальне зменшення кількості податків і зборів з 22 до 11; встановлення єдиної базової ставки (18 %) податку на доходи фізичних осіб; збільшення граничного розміру ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та запровадження додаткової ставки податку в розмірі 25 тис. грн для квартир площею понад 300 кв. м, будинків – понад 500 кв. м за кожен об'єкт; удосконалення оподаткування транспортним податком, зокрема віднесення до об'єкта оподаткування автомобілів вартістю понад 750 мінімальних заробітних плат та віком до п'яти років. При цьому у звіті про виконання Угоди про асоціацію відсутній аналіз виконання Плану заходів з імплементації Угоди про асоціацію і Планів імплементації окремих директив Ради ЄС.

З огляду на викладене, з метою поживавлення та підвищення результативності виконання Угоди про асоціацію необхідно:

- розробити новий План заходів з імплементації Угоди про асоціацію (оскільки чинний розрахований на 2014–2017 рр.), передбачивши в ньому заходи з упровадження Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість та Директиви Ради 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої;
- розробити новий План імплементації Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії, конкретизувавши в ньому кроки на шляху її імплементації, а також плани імплементації Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вар-

- тість та Директиви Ради 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої;
- посилити вимоги до підготовки звітів про виконання Угоди про асоціацію, передбачивши в них звітування про виконання окремих пунктів Угоди, у тому числі заходів щодо наближення українського податкового законодавства до директив Ради ЄС;
 - провести ревізію офіційних перекладів українською мовою директив Ради ЄС та рекомендацій Єврокомісії щодо непрямих податків із метою виявлення помилок та неточностей (у процесі проведеного нами дослідження ми стикнулися як з одними, так і з другими, про що йтиметься далі), і на цій підставі – уточнити тексти перекладів;
 - запровадити експертизу проектів нормативно-правових актів, що виносяться на розгляд Верховної Ради України, на відповідність законодавству ЄС.

Незважаючи на певний прогрес на шляху наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС, воно є далеким від завершення. У наступних підрозділах буде здійснено комплексний порівняльний аналіз відповідності розділів V і VI Податкового кодексу України (ПКУ) директивам ЄС, необхідність імплементації котрих передбачена Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію, як передумови вдосконалення вітчизняного податкового законодавства у процесі його гармонізації із законодавством ЄС.

2.2. ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВІДПОВІДНОСТІ ЗАКОНОДАВЧИХ НОРМ ЩОДО ПДВ В УКРАЇНІ 112-Й ДИРЕКТИВИ РАДИ ЄС

Згідно з Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони, Україна взяла на себе зобов'язання наблизити своє законодавство щодо ПДВ (Розділ V ПКУ) до Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про спільну систему податку на додану вартість протягом п'яти років з дати набрання чинності Угодою¹. Зазначене зобов'язання не поширюється на низку статей Директиви, зокрема, на статті 5–8, 20, 33, 40–42, 79, 100–101, 123–130, 140–142, 145, 146 (I (“B”)), 147, 155, 164–166, 170–171, 175, 203, 205, 209, 210, 212, 219, 238–240, 245, 254, 258, 274–280, 293–294, 370–395, 396–400, 402–410, 411–413 (оскільки положення цих статей застосовуються лише до держав – членів ЄС), а також на статті 281–294,

¹ Відповідно до Вербальної ноти Генерального секретаріату Ради Європейського Союзу від 30 вересня 2014 р. тимчасове застосування положень Розділу V та Додатка XXVIII до Угоди розпочалося з 1 листопада 2014 р.

295–305, 306–325, 326–332, 333–343, 348–349, 358–369 (щодо спеціальних податкових режимів).

Передумовою наближення Розділу V ПКУ до 112-ї Директиви Ради ЄС є визначення тих положень, які не відповідають або відповідають не повністю Директиві. Постатейний порівняльний аналіз двох документів дав змогу виявити низку розбіжностей. Одні з них не є суттєвими й не перешкоджають гармонізації податкового законодавства, інші мають бути усунуті на цьому шляху. Визнаючи, що остаточне рішення стосовно відповідності вимогам директив тих чи інших норм українського законодавства з непрямих податків прийматиметься після консультацій з Європейською комісією, ми пропонуємо власне бачення проблеми, котре не є істиною в останній інстанції, проте може дати поштовх до наукових дискусій у контексті як тлумачення розбіжностей у законодавчих нормах, так і визначення шляхів їх усунення.

Спочатку розглянемо відмінності основних положень національного й гармонізованого європейського законодавства щодо ПДВ.

Платники податку (ст. 180 ПКУ і Розділ III Директиви).

Згідно з Директивою (ст. 9), основною ознакою платника ПДВ є самостійне ведення економічної¹ діяльності, якими б не були її мета чи результати [35]. Це означає, що не мета, а саме характер певної діяльності має вирішальне значення для визнання особи, котра її провадить, платником ПДВ.

Відповідно до ПКУ (ст. 180), основними ознаками платника ПДВ є планування провадження або провадження господарської діяльності та його реєстрація як платника податку (добровільна чи обов'язкова) [139].

Спільним для обох визначень платника податку є визнання ним особи, котра провадить економічну (господарську) діяльність. При цьому відмінність у термінах, якими позначено таку діяльність, на нашу думку, не є принциповою, оскільки вони зазвичай вживаються як синоніми. У законах, що регулюють справляння ПДВ в окремих країнах ЄС² також застосовуються різні терміни, зокрема в Болгарії і Чехії [143; 144] йдеться про економічну діяльність, тоді як у Польщі – про господарську [145].

Щодо визначення діяльності, якою можуть займатися платники ПДВ, то у її визначеннях і в Директиві, і в законах зазначених країн³ наголошу-

¹ В офіційному перекладі Директиви economic activity перекладається як “підприємницька”, а не “економічна” діяльність.

² Зауважимо, що наше звернення до законів окремих постсоціалістичних країн – членів ЄС, які імплементували 112 Директиву, дає можливість виявити ті положення, які мають знайти обов'язкове відображення в національному законодавстві (в тій чи іншій редакції вони містяться в законах усіх країн), а також ті, що мають факультативний характер.

³ Згідно із Законом Чеської Республіки: “Економічною діяльністю є систематична діяльність виробників, підприємців і осіб, що надають послуги, у тому числі також

ється на таких істотних ознаках цієї діяльності: 1) до неї належать усі види виробничої і торгової діяльності та діяльності з надання послуг, включаючи гірничу та сільськогосподарську, а також професійну діяльність; 2) експлуатація матеріального й нематеріального майна на постійній основі з метою отримання від неї доходу (наприклад, надання доступу до автошляхів за сплату дорожнього збору) також вважається економічною діяльністю.

У ст. 14 ПКУ (пп. 14.1.36) господарська діяльність визначається як “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” [139]. У частині визначення господарською діяльністю з виробництва й реалізації товарів та надання послуг, пп. 14.1.36 ст. 14 ПКУ відповідає вимогам п. 1 ст. 9 Директиви. Проте він не містить характеристики господарської діяльності як діяльності з експлуатації матеріального й нематеріального майна на постійній основі. Крім того, у визначенні в ПКУ не робиться акцент на тому, що господарською слід вважати також гірничу, сільськогосподарську та професійну діяльність, зокрема незалежну наукову, літературну, художню, виховну і педагогічну діяльність, а також незалежну діяльність лікарів, юристів, інженерів, архітекторів, стоматологів та бухгалтерів.

Щодо відмінностей у визначенні платників ПДВ, то вони полягають у такому:

1. У Директиві наголошується на незалежному, самостійному характері економічної діяльності на постійній (регулярній) основі, котру провадять платники ПДВ. Винятком є лише окремі види економічної діяльності на *нерегулярній основі*, а саме: постачання нового транспортного засобу, постачання до першого заселення будівлі чи частин будівлі, та землі, на якій знаходиться будівля, постачання земель забудови (п. 2 ст. 9 і п. 1 ст. 12) [35], провадження яких дає змогу кваліфікувати особу як платника податку.

гірничодобувна діяльність, сільськогосподарська діяльність, систематична діяльність, здійснювана відповідно до спеціальних правових норм, зокрема незалежна наукова, літературна, художня, виховна і педагогічна діяльність, а також незалежна діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, стоматологів і бухгалтерів. Економічною діяльністю вважається систематичне використання матеріального й нематеріального майна з метою отримання доходу”. Відповідно до Закону Болгарії: “Незалежна економічна діяльність – це діяльність виробників, торговців і осіб, які надають послуги, у тому числі гірничодобувного і сільського господарства, а також здійснення вільної професії, у тому числі приватного судового виконавця й нотаріуса. Незалежна економічна діяльність це і будь-яка діяльність, що здійснюється регулярно або за професією за винагороду, в тому числі експлуатація матеріального і нематеріального майна з метою отримання доходу від нього”.

ПКУ не розглядає *самостійне* провадження господарської діяльності *на постійній основі* як істотну й обов'язкову ознаку платника ПДВ. Натомість у визначенні господарської діяльності наголошується на її провадженні такою особою не лише самостійно, а й через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, котра діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Проте, зважаючи на тлумачення діяльності, яку не можна вважати самостійною, у ст. 10 Директиви (несамостійною є діяльність осіб, що пов'язані з наймачем трудовою угодою або будь-якими іншими юридичними зв'язками, котрі пов'язують роботодавця й працівника в тому, що стосується умов роботи, оплати праці та відповідальності працедавця), можна зробити висновок, що провадження господарської діяльності через відокремлені підрозділи чи через особу, яка діє за договорами комісії, доручення та агентськими договорами, не суперечить розумінню самостійної діяльності в Директиві.

2. Згідно з ПКУ обов'язковою ознакою платника ПДВ є його реєстрація як платника податку (обов'язкова чи добровільна).

Саме оцінка цієї ознаки як такої, що відповідає чи не відповідає вимогам Директиви, вимагає глибшого аналізу.

Хоча Директивою передбачена необхідність ідентифікації на підставі індивідуальних номерів певного кола осіб (глава 2 "Ідентифікація" (ст. 213–216), щоб особа набула статус платника ПДВ достатньо, аби вона почала провадити самостійну економічну діяльність. При цьому, як зазначається у рішеннях Європейського суду у справі *Gabalfrija SL and Others*, вже "перша інвестиційна витрата, здійснена для цілей та з метою почати підприємницьку діяльність, повинна вважатися економічною діяльністю", а "особа, котра має намір, підтверджений об'єктивними доказами, розпочати незалежну економічну діяльність...", і яка несе перші інвестиційні витрати для таких цілей, повинна розглядатися як платник податку" [146]. Інших вимог, у тому числі формального визнання з боку податкових органів, для набуття статусу платника податку Директивою не передбачено. Таким чином, Директива "встановлює прямий зв'язок між концепцією моменту виникнення податкових зобов'язань та статусом платника податку, визначаючи, що саме здійснення операції, яка підлягає оподаткуванню, визначає точний момент, коли податкові зобов'язання та платник податку виникають у площині податкового права і стосовно них починає діяти весь механізм податку на додану вартість" [19, с. 372].

Натомість згідно з ПКУ особа не може набути статусу платника податку, не зареєструвавшись як платник ПДВ (за винятком фізичних осіб, що ввозять товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню).

Як наслідок, у Співтоваристві особа може бути платником ПДВ, проте може не ідентифікуватися (це особа, яка на нерегулярній основі постачає новий транспортний засіб. Згідно зі ст. 9 п. 2 така особа вважається платником податку, проте відповідно до ст. 214 п. 1 (а) не підлягає ідентифікації). Водночас юридична особа у Співтоваристві може не бути платником ПДВ, проте підлягає ідентифікації (це особа, що здійснює придбання товарів у межах Співтовариства, котрі обкладаються ПДВ, – операції, в яких продавцем є платник податку) (ст. 214 (b)). Крім того, особа може спочатку набути статусу платника ПДВ, а потім ідентифікуватися.

У законодавстві окремих країн ЄС реєстрація є умовою набуття особою статусу платника ПДВ у окремих випадках (наприклад, якщо особа провадить операції, які дають їй право на податковий кредит). Проте вона не є загальною умовою набуття такого статусу.

Згідно з параграфом 6 Закону про ПДВ Чеської Республіки оподатковувана особа з місцезнаходженням на території країни набуває статусу платника ПДВ з першого дня місяця, що настає після періоду, в якому було перевищено встановлений розмір обороту (1 млн чеських крон), за винятком випадків, коли згідно із законом особа стає платником ще раніше. Серед таких випадків:

- оподатковувана особа стає платником з моменту придбання майна, якщо таке майно придбано: 1) з метою ведення економічної діяльності на підставі рішення про приватизацію згідно із законом, який регулює умови передачі державного майна іншим особам; 2) при придбанні у платника податку торгового підприємства (§ 6b);
- оподатковувана особа з місцезнаходженням на території країни, яка здійснює оподатковувані поставки товарів або надає оподатковувані послуги на вітчизняній території, набуває статусу платника ПДВ з моменту поставки товару чи надання послуги (§ 6c);
- спадкоємець, котрий отримав майно після померлого платника і продовжує провадити економічну діяльність, є платником з дня переходу податкового обов'язку заповідача (§ 6e);
- оподатковувана особа, яка провадить або буде провадити операції з правом на вирахування податку, є платником із наступного дня від дня оголошення рішення, на підставі якого ця особа зареєстрована (§ 6f) [144].

Усе зазначене, на нашу думку, ставить під сумнів визнання реєстрації як обов'язкової умови набуття особою статусу платника ПДВ такою, що не суперечить Директиві. Як наголошують автори монографії “Податкові аспекти права СOT та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні”, “держава не може встановлювати штучні обмеження щодо моменту виникнення статусу платника податку. Питання адміністрування податко-

вої системи не може впливати на об'єктивний факт виникнення статусу платника податку" [19, с. 372].

Директива містить ще одне принципове положення, не передбачене ПКУ. Нею встановлено, що платниками ПДВ можуть бути також органи, котрі регулюються публічним правом, якщо їх звільнення від сплати податку призвело б до суттєвих викривлень конкуренції. У будь-якому разі органи, які регулюються публічним правом, вважаються платниками податку у зв'язку з діяльністю, зазначеною в Додатку I, якщо така діяльність не здійснюється в настільки малому обсязі, що нею можна знехтувати. Йдеться про діяльність із надання телекомунікаційних послуг, постачання води, газу, електроенергії, надання послуг портів та аеропортів, радіо- і телевізійного мовлення та ін.

Вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку (ст. 181 ПКУ; глава 2 "Ідентифікація" Розділу XI Директиви).

В Україні єдиною умовою обов'язкової реєстрації особи як платника ПДВ є перевищення загальною сумою від здійснення операцій постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, протягом останніх 12 календарних місяців, граничної величини, яка наразі становить 1 млн грн (без урахування ПДВ).

У 112-й Директиві немає положень щодо реєстрації осіб як платників податку. Натомість вона містить норми стосовно обов'язку платника податку повідомити про початок своєї діяльності, зміни в ній або її припинення (п. 1 ст. 213) та ідентифікації осіб. Відповідно до ст. 214 Директиви держави-члени вживають необхідних заходів до забезпечення ідентифікації на підставі індивідуальних номерів таких осіб:

- усіх платників податку (за винятком тих, що на нерегулярній основі постачають новий транспортний засіб), котрі виконують на їхній території поставки товарів або послуг, за якими ПДВ підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання, крім поставок товарів або послуг, за якими ПДВ належить до сплати лише замовником;
- кожного платника податку або кожен юридичну особу, котра не є платником податку, що здійснює придбання товарів у межах Співтовариства, котрі обкладаються ПДВ згідно зі ст. 2(1)(b);
- кожного платника податку, котрий на їхній території здійснює придбання товарів у межах Співтовариства в цілях операцій, пов'язаних із самостійною підприємницькою діяльністю, що проводиться за межами такої території [35].

При цьому вказано, що держави-члени можуть не ідентифікувати певних платників податку, котрі виконують операції на нерегулярній основі, про яких ідеться у ст. 12.

Ідентифікація платника податку не пов'язана з граничною величиною (порогом) оподатковуваного обороту. Останній використовується в Директиві для визначення операцій, які не підлягають оподаткуванню ПДВ (ст. 3, п. 2) та кола осіб, котрі звільняються від сплати ПДВ (ст. 284–287).

У законі про ПДВ Чеської Республіки розрізняються такі поняття, як платники податку та ідентифіковані особи, а відтак і процеси реєстрації платників та ідентифікованих осіб. Зокрема, ідентифікованими особами, згідно з параграфом 6g закону, є оподатковувана особа, котра не є платником податку, або юридична особа, що не оподатковується податком, у разі придбання ними на території країни оподатковуваних товарів іншої держави – члена ЄС (тобто це придбання у межах Співтовариства).

Щодо реєстрації, то в Чехії передбачена й обов'язкова, і добровільна реєстрація платників. Обов'язкова реєстрація, як і в Україні, поширюється на платників, обсяг оподатковуваних операцій яких перевищив встановлений поріг. Проте вона охоплює також оподатковуваних осіб, котрі стають платниками з моменту придбання майна (§ 6b); із моменту поставки товару чи надання послуги (§ 6c); з дня переходу податкового обов'язку спадкодавця до спадкоємця, який отримав майно у спадок і продовжує провадити економічну діяльність (§ 6e) (випадки, коли реєстрація особи здійснюється після того, як вона набула статусу платника податку – протягом 15 днів з того дня, коли вона стала платником).

Право на добровільну реєстрацію в Чехії надається особі, яка здійснює чи планує здійснювати операцію з правом на податкове вирахування.

У Болгарії також передбачена добровільна та обов'язкова реєстрація платників. Вимога обов'язкової реєстрації поширюється на платників, обсяг оподатковуваних операцій яких перевищує граничну величину. Платники, котрі не відповідають цій вимозі, мають право на добровільну реєстрацію.

Реєстрація платників податку в Польщі не пов'язана з перевищенням граничної величини оподатковуваного обороту. Згідно зі ст. 96 Закону про ПДВ Республіки Польща платники податку зобов'язані до моменту виконання перших дій, пов'язаних із постачанням товарів та послуг усередині країни, їх експортом чи імпортом, подати начальнику податкового управління заявку про реєстрацію.

Відмінності в порядку й умовах реєстрації платників ПДВ у різних країнах – членах ЄС свідчать про те, що 112-та Директива регламентує лише необхідність реєстрації (ідентифікації) як такої, віддаючи на розсуд окремих країн питання щодо її порядку. На нашу думку, це означає, що положення стосовно реєстрації платників податку в ПКУ не вимагають перегляду в процесі адаптації законодавства до Директиви.

Однак постає запитання, в якій із трьох країн, що розглядаються, порядок реєстрації платників податку є найсприятливішим для створення

фірм-“метеликів”, чия головна мета полягає не в провадженні підприємницької діяльності на постійній основі, а в отриманні податкового кредиту, а згодом – і відшкодування ПДВ.

Однією з ознак серйозності намірів особи щодо провадження підприємницької діяльності вважається її реєстрація як платника податку в органах податкової служби. Проте якщо особа може стати платником податку (відтак отримати право на податковий кредит), лише розпочавши самостійну економічну діяльність, а обов'язок зареєструватися платником ПДВ виникає тільки після перевищення величиною оподаткованого обороту встановленого порога реєстрації (Болгарія), існує великий ризик створення фірм-“метеликів”. У Чехії цей ризик зменшується завдяки тому, що оподатковувана особа, котра провадить операції з правом на формування податкового кредиту, стає платником податку з наступного дня після оголошення рішення, на підставі якого ця особа зареєстрована. У Польщі особа зобов'язана зареєструватися до моменту виконання перших дій, пов'язаних із постачанням товарів та послуг (незалежно від величини оподаткованого обороту).

Це означає, що якщо в Україні буде прийнято рішення відмовитися від реєстрації як обов'язкової ознаки платника ПДВ, доцільно змінити й порядок реєстрації платників, використавши чеський або польський досвід.

Підсумовуючи відмінності в порядку реєстрації платників податку в країнах ЄС і в Україні можна зробити такі висновки: 1) не в усіх країнах ЄС передбачено обов'язкову й добровільну реєстрацію платників ПДВ; 2) не в усіх країнах умовою обов'язкової реєстрації є перевищення порогового значення величини оподаткованого обороту; 3) реєстрація платників податку не є загальною обов'язковою умовою набуття статусу платника ПДВ, вона є такою лише в окремих випадках (якщо особа провадить операції, які дають їй право на податковий кредит).

Визначення об'єкта оподаткування (ст. 185 ПКУ і ст. 2 Розділу I “Предмет та сфера дії” Директиви).

І ПКУ, і Директива визначають об'єктом оподаткування ПДВ операції постачання товарів та послуг у межах території певної країни, а також імпорт товарів. Крім того, Директива відносить до об'єкта оподаткування операції придбання всередині Співтовариства товарів у межах території держави-члена (визначення, що поширюється лише на країни – члени ЄС). Натомість ПКУ відносить до об'єкта оподаткування також операції вивезення товарів за межі митної території України та постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом (ці об'єкти оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою). В ЄС зазначені опе-

рації звільняються від оподаткування й тому не включені до операцій, оподатковуваних ПДВ.

Крім переліку операцій, оподатковуваних ПДВ, Директива відрізняється від ПКУ тим, що при визначенні об'єкта оподаткування в ній наголошується на постачанні товарів та послуг за винагороду. Це єдина відмінність, яка має бути усунута у процесі адаптації податкового законодавства України до Директиви, оскільки вона має принципове значення.

Постачання товарів (пп. 14.1.191 ст. 14 ПКУ і ст. 14 Глави 1 “Поставка товарів” Розділу IV Директиви).

Визначення поняття “постачання товарів” у ПКУ та Директиві містять як спільні моменти, так і ряд суттєвих відмінностей.

Передусім варто звернути увагу на спільні моменти, а саме на трактування постачання товарів не як передачу права власності на них, а як передачу права розпоряджатися ними у такий самий спосіб, як розпоряджаються товарами їхні власники, навіть якщо не має місця передача юридичного володіння. Такий підхід ґрунтується не тільки на принципі автономності податкового права, який має конституційно-правову природу, а й на необхідності узгодженого й однакового застосування положень Директиви у всіх державах-членах у контексті спільної системи ПДВ [19, с. 317].

Тепер варто розглянути відмінності.

1. У визначенні ПКУ йдеться про передачу права на розпорядження *товарами* як власник, а в Директиві – *рухомим майном*. Водночас, згідно з Директивою, держави-члени можуть (отже, не обов'язково) вважати передачу певних будівельних об'єктів (нерухомого майна) постачанням товару.

Зауважимо, що визначення постачання товарів у ПКУ містить тавтологію (постачання *товарів* – передача права на розпорядження *товарами*), яка має бути усунута. Якщо врахувати той факт, що згідно з пп. 14.1.244 ст. 14 ПКУ “товари – це матеріальні та нематеріальні активи” [154], виходить, що постачання товарів – це будь-яка передача права на розпорядження матеріальними й нематеріальними активами як власник. Проте таке визначення, охоплюючи і матеріальні, й 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 поняття “постачання товарів” і “постачання послуг”.

Щоб розмежувати їх, варто взяти до уваги визначення поняття “послуга”, відсутнє в ПКУ. У визначеннях, наведених у словниках, іноді послуги визначають як *нематеріальні блага*, однією з характерних рис яких є споживання в місці виробництва [147, с. 413], або цінності, котрі *не мають матеріального характеру* [148, с. 697].

Отже, попри те, що товари можуть набувати форми як матеріальних благ, так і послуг (нематеріальних благ), постачання товарів (у цілях опо-

даткування) необхідно тлумачити як передачу права розпоряджатися матеріальними благами (активами), а постачання послуг – як передачу права розпоряджатися нематеріальними активами.

Викладене пояснює необхідність визначення постачання товарів як будь-якої передачі права на розпорядження матеріальними активами як власник.

2. З метою застосування терміна “постачання товарів” до товарів (матеріального майна) Директивою віднесено також [35]:

- 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, що надають їхньому власникові юридичне або фактичне право власності на нерухоме майно чи його частку, або право володіння ним чи його часткою.

3. У Директиві при визначенні об'єкта оподаткування ПДВ увага акцентується на постачанні товарів за винагороду. Натомість визначення постачання товарів у ПКУ взагалі не містить цієї характеристики, більше того, постачанням товарів вважається також дарування товару, що суперечить Директиві. Згідно із Законом про ПДВ Республіки Польща (пп. 2 п. 2 ст. 7) дарування товару належить до операцій постачання лише в тому разі, якщо при його придбанні, імпорті або виробництві ПДВ на цей товар чи його складові підлягав віднесенню на зменшення податкового зобов'язання (на податковий кредит). Аналогічна норма міститься й у Законі про ПДВ Республіки Болгарія (щодо безоплатної передачі товарів (майна)). Оскільки в ПКУ ця умова відсутня, дарування товару не може вважатися його постачанням.

Наголошуючи на важливості концепції винагороди для визначення операцій, що підлягають оподаткуванню, автори монографії “Податкові аспекти права COT та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні”, цитують рішення Суду у справі *Hong Kong Trade*, де зазначається: “Якщо діяльність особи складається виключно з надання послуг без прямої винагороди, база оподаткування відсутня, і такі безоплатні послуги тому не підпадають під податок на додану вартість. За таких обставин особа, що надає послуги, прирівнюється до кінцевого споживача... Фактично зв'язок між нею та одержувачем товарів не підпадає під будь-яку категорію контракту, яка може стати предметом податкової гармонізації, спрямованої на забезпечення нейтральності умов конкуренції, за таких обставин безоплатні послуги за своїм характером є відмінними від операцій, що підлягають оподаткуванню, які в рамках системи податку на додану вартість передбачають зазначення ціни або винагороди” [19, с. 351].

4. Відповідно до Директиви держави-члени можуть вважати передачу певних будівельних об'єктів (нерухоме майно) постачанням товарів. Однак слово “можуть” свідчить про необов'язковий характер цієї норми.

5. У ПКУ до товарів віднесено не лише електроенергію, газ, теплову енергію, а й пару, воду, повітря (охолоджене чи кондиційоване).

6. Директива містить норму, згідно з якою застосування платником податку товарів, що входять до складу його ділових активів, у приватних цілях чи в приватних цілях його працівників, або їхнє безоплатне передавання, або загалом їхнє використання в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності, вважається поставкою товарів за винагороду, якщо ПДВ на такі товари або їхні складові повністю або частково підлягав віднесенню на зменшення податкового зобов'язання [35].

У ПКУ ця норма є вужчою: “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” [139].

Водночас Директивою встановлено, що використання товарів для потреб ведення підприємницької діяльності як взірців або подарунків невеликої вартості не вважається постачанням товарів за винагороду (відповідної норми немає в ПКУ).

Постачання послуг (пп. 14.1.185 ст. 14 ПКУ і ст. 24 глави 3 “Поставка послуг” Розділу IV Директиви).

У цілому визначення постачання послуг як будь-якої операції, що не є постачанням товарів, у ПКУ відповідає його визначенню у Директиві. Проте це визначення в Директиві, на нашу думку, не можна вважати досконалим, оскільки воно, констатує, чим не є постачання послуг, не містить його характерних ознак (не розкриває, чим воно є). У цьому розумінні змістовнішим є визначення поняття в ПКУ, яким до операцій постачання послуг віднесено операції з передачі права на нематеріальні активи (як зазначалося, саме таке визначення дає змогу ідентифікувати постачання послуг на відміну від постачання товарів як передачі права на матеріальні активи) чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів, а також надання супутніх послуг (що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності).

Крім названої, є певні відмінності й у визначенні операцій, які слід віднести до постачання послуг.

Зокрема, зміст пп. 14.1.185 ст. 14 ПКУ є істотно вужчим, ніж п. (b) ст. 26 Директиви, оскільки визнає постачанням послуг лише їх постачання на безоплатній основі іншій особі, тоді як Директива – також постачання

для власного приватного використання або загалом в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності.

На відміну від ПКУ, Директива надає можливість вважати постачанням послуг за винагороду (після консультацій із Комітетом з ПДВ) постачання платником податку послуги в цілях власної підприємницької діяльності, якщо ПДВ за таку послугу не підлягав би віднесенню на зменшення податкового зобов'язання в повному обсязі, якби її постачав інший платник податку.

Місце постачання товарів (п. 186.1 ст. 186 ПКУ і глава 1 “Місце поставки товарів” Розділу V Директиви).

Місце постачання товарів у ПКУ визначається відповідно до його визначення Директивою. Проте в ПКУ відсутнє визначення місця постачання у випадку постачання газу через газорозподільну систему або електроенергії платникові податку-перепродавцю.

Місце постачання послуг (п. 186.2 ст. 186 ПКУ і глава 3 “Місце поставки послуг” Розділу V Директиви).

З 2010 р. до законодавства Європейського Союзу внесено зміни в частині справляння ПДВ. У лютому 2008 р. Радою ЄС прийнято дві Директиви, які визначають порядок визначення місця постачання послуг для цілей ПДВ та порядок відшкодування ПДВ при транскордонних операціях [149, с. 11–22; 150, с. 23–28]. Ці Директиви підлягають обов'язковій імплементації у внутрішнє законодавство держав-членів. Деякі положення Директив набули чинності з 1 січня 2010 р. та з 1 січня 2011 р., окремі – з 1 січня 2013 р. та 1 січня 2015 р.

Основні зміни стосувалися визначення місця постачання послуг для цілей оподаткування. До 2010 р. діяли норми, згідно з котрими за загальним правилом місцем постачання послуг вважалося “місце реєстрації постачальника послуг як суб'єкта підприємницької діяльності чи **постійна установа**, з якої здійснюється постачання послуги, а за відсутності такого місця реєстрації або постійної установи, місце його постійного або звичайного проживання”¹ (ст. 43; виділена частина тексту подається в нашому перекладі).

За правилами, передбаченими ст. 44 Директиви Ради 2008/8/ЄС від 12.02.2008, що доповнює Директиву 2006/112/ЄС стосовно місця поста-

¹ Згідно з офіційним перекладом ст. 43 “місцем поставки послуг вважається місце реєстрації постачальника як суб'єкта підприємницької діяльності чи **місце здійснення підприємницької діяльності**, до якого здійснюється постачання послуги, а за відсутності такого місця реєстрації або місця здійснення підприємницької діяльності, місце постійного або звичайного проживання” (виділено нами). З огляду на редакцію статті англійською мовою, переклад видається неточним: “The place of supply of services shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a **fixed establishment from** which the service is supplied, or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides”.

чання послуг, таким місцем визначено місце реєстрації оподаткованої особи, котрій постачається послуга, як суб'єкта підприємницької діяльності. Отже, місце постачання послуги визначається за місцем реєстрації замовника (споживача). Однак, якщо послуга надається постійній установі оподаткованої особи, що розміщена в іншому місці, ніж місце реєстрації її підприємницької 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, котрій надаються такі послуги, має постійну адресу або зазвичай проживає.

Місцем постачання послуг неплатнику податків буде місце, за яким постачальник послуг зареєстрував ведення своєї діяльності. Але якщо ці послуги надаються з постійної установи постачальника послуг, розміщеної в іншому місці, ніж зареєстроване місце провадження підприємницької діяльності, місцем їх постачання буде місце, за яким постачальник послуг має постійну адресу або постійно перебуває.

Щодо визначень місця постачання окремих видів послуг, то вони не зазнали суттєвих змін. Проте:

- а) перелік послуг, пов'язаних із нерухомим майном, місцем постачання яких є місцезнаходження такого майна, доповнено послугами із забезпечення проживанням у готельному секторі або в секторах з подібними функціями, таких як місця літнього відпочинку чи місця, обладнані для кемпінгу, а також з надання права використання об'єктів нерухомості;
- б) підрозділ 3 глави 3 доповнено статтями 55 (визначення місця постачання ресторанних послуг і послуг громадського харчування), 56 (визначення місця постачання послуг з оренди транспортних засобів) і 58 (визначення місця постачання телекомунікаційних, послуг мовлення й електронних послуг неплатникам податків).

Усі ці доповнення не відображено в ПКУ.

До відмінностей слід віднести також визначення місця постачання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів. 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. 48 і 49) встановлено, що місцем надання послуг із перевезення пасажирів і товарів особам, неплатникам податків, окрім перевезення товарів у межах Співтовариства, є місце, в якому відбувається транспортування пропорційно до пройдених відстаней.

Крім того, перелік послуг, місцем постачання яких є те, в якому отримує послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, або, у разі відсутності такого місця, місце постійного чи переважного його проживання, у Директиві є ширшим, ніж у ПКУ. Зокрема, крім спільних для обох документів, він передбачає: d) зобов'язання утриматися від здійснення або використання, повністю або частково, підприємницької діяльності чи права, про які йдеться в цій частині; e) банківські, фінансові та страхові операції, включаючи операції перестрахування, за винятком надання сейфів у оренду; h) надання доступу до газорозподільних систем і систем розподілу електроенергії, а також транспортування й передавання газу та електроенергії через такі системи, й надання інших послуг, безпосередньо з ними пов'язаних; k) послуги, що поставляються в електронній формі, на кшталт зазначених у Додатку II Директиви.

Дата виникнення податкових зобов'язань (ст. 187 ПКУ і Розділ VI “Факт виникнення податкового зобов'язання та виникнення податкового зобов'язання з ПДВ” Директиви).

Ключовим моментом визначення Директивою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ є ст. 63, згідно з якою “факт виникнення податкового зобов'язання має місце, а податкове зобов'язання з ПДВ виникає тоді, коли відбувається поставка товарів або послуг”. І лише “якщо платіж має бути здійснений на рахунок до поставки товарів або послуг, то податкове зобов'язання з ПДВ виникає після надходження платежу на отриману суму” (ст. 65) [35].

Це означає, що відповідно до Директиви дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ має визначатися за датою постачання (відвантаження) товарів, а для послуг – за датою оформлення документа, котрий засвідчує факт постачання послуг.

Можливість визначення дати виникнення податкових зобов'язань за однією з подій (в один із названих нижче моментів: а) не пізніше моменту виставлення рахунку; б) не пізніше моменту отримання платежу; с) якщо рахунок не виставляється чи виставляється в пізніший термін, то протягом певного строку від дати факту виникнення податкового зобов'язання) надається ст. 66 Директиви.

Зазвичай цю статтю Директиви трактують як таку, що по суті відповідає ст. 187 (п. 187.1) ПКУ. Згідно з останньою датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню; б) дата відвантаження товарів, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Проте, з огляду на той факт, що згідно зі ст. 220 Директиви рахунок виставляється не лише за поставлений товар, а й за будь-який платіж на рахунок платника податку з боку іншого платника або іншої юридичної особи, що не є платником податку, зазначені статті не є тотожними. Більше того, у ст. 66 Директиви йдеться про можливість визначення дати виникнення податкових зобов'язань за однією з трьох подій, тоді як у статті ПКУ – за однією з двох. Нарешті, у статті Директиви вказується, що можливість визначити дату виникнення податкових зобов'язань за однією з трьох подій надається на відступ від статей 63, 64 та 65, а крім того – для певних операцій або категорій платників (тобто як виняток, а не правило). Наприклад, згідно із Законом про ПДВ Республіки Польща (ст. 19 (а)) визначення дати виникнення податкових зобов'язань із моменту виставлення рахунка-фактури поширюється на такі операції, як постачання будівельних або монтажних-будівельних робіт; доставка друкованих книжок, газет і журналів; постачання електроенергії, теплової енергії, газу, телекомунікаційних послуг тощо. Визначення дати виникнення податкових зобов'язань з моменту отримання платежу поширюється на операції видачі комітентом товару комісіонеру на підставі договору комісії; передання права власності на майно за винагороду на підставі наказу державного органу або від його імені та деякі інші операції.

Остаточна відповідь на питання щодо відповідності вимогам Директиви визначення в ПКУ дати виникнення податкових зобов'язань за подією, яка сталася раніше, буде отримана у процесі консультацій з Єврокомісією. При цьому надію на позитивну відповідь дає те, що в Законі про ПДВ Чеської Республіки (ст. 22, п. (1)), котра є членом ЄС, зазначається, що платник зобов'язаний задекларувати податкове зобов'язання в день здійснення оподатковуваної операції або в день прийняття платежу, залежно від того, який із цих днів настане раніше. При цьому при постачанні товарів оподатковувана операція вважається здійсненою:

- a) у день постачання при продажу згідно з договором купівлі-продажу;
- b) у день приймання в інших випадках;
- c) у момент подання сигналу під час продажу товару на аукціоні (під час публічних торгів);
- d) у день передачі товару в користування.

Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг (ст. 188 ПКУ і Розділ VII “База оподаткування” Директиви).

Хоча в Директиві це прямо не вказано, проте очевидно, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їхньої ринкової вартості. Не випадково саме з її визначення починається перша стаття (ст. 72) Розділу VII. Фактично це вартість (ціна), яка формується в операціях між незалежними сторонами в умовах вільної конкуренції, тобто в операціях, що відповідають так званому принципу

пу витягнутої руки (повна сума, котру мав би сплатити замовник незалежному постачальникові для отримання відповідних товарів або послуг в умовах вільної конкуренції).

Згідно з ПКУ база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їхньої договірної вартості [139]. Проте така вартість (ціна) може відрізнятись від ринкової (у разі укладання договору між пов'язаними особами). В одній із перших редакцій ПКУ зазначалося, що в разі здійснення контрольованих операцій база оподаткування ПДВ встановлюється, виходячи з договірної вартості, проте не нижче звичайної ціни. Прив'язка до звичайної ціни мала місце й у визначенні бази оподаткування в Законі України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 № 168/97-ВР, де наголошувалося, що “база оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни”. Наразі з визначення бази оподаткування ПДВ у Кодексі будь-яку прив'язку договірної ціни до звичайної (ринкової) вилучено.

Визначення складу бази оподаткування у ПКУ, на відміну від Директиви, є некоректним. Якщо за Директивою до складу бази оподаткування входить усе, що становить винагорода, отриману чи очікувану до отримання постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони (ст. 73), то згідно з Кодексом, база оподаткування включає вартість товарів, котрі постачаються (передаються від продавця до покупця), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платникові податків (продавцю) безпосередньо отримувачем товарів/послуг (покупцем), поставлених таким платником. Отже, база оподаткування товарів/послуг, які постачаються, включає їхню вартість, а також суму компенсації вартості цих товарів/послуг (у цьому разі – вартість матеріальних і нематеріальних активів), що не правильно. Економічний сенс зустрічного руху товарів і матеріальних та/чи нематеріальних активів може полягати лише в тому, що активи передаються від покупця до продавця товарів як компенсація повної їхньої вартості або її частини, винагорода за постачання товарів. Іншою частиною винагороди (за домовленістю сторін) можуть бути грошові кошти. І саме все це входить до бази оподаткування товарів.

Не коректним із позицій економічної теорії є визначення в ПКУ складу договірної (контрактної) вартості. Згідно з ним, “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 у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг”. На нашу думку, тут склад договірної вартості (ціни) товару/послуги, що поставляється покупцеві (така ціна включає витрати виробництва + прибуток), ототожнюється зі складом ви-

нагороди, отриманої постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони (як компенсація договірної ціни предмету поставки).

Директива містить норми (ст. 80), якими регулюються питання контролю за трансфертним ціноутворенням при справлянні ПДВ (забезпечення відповідності бази оподаткування ПДВ ринковій ціні в разі поставки товарів або послуг із використанням родинних або інших тісних особистих зв'язків, відносин управління, власності, членства, фінансових або юридичних зв'язків). Аналогічні норми передбачені й у всіх трьох законах про ПДВ, що були об'єктом нашого вивчення (Болгарії, Польщі та Чехії). В Україні такі норми відсутні (ПДВ виведений з-під контролю за трансфертним ціноутворенням), що не відповідає вимогам Директиви.

Варто, на нашу думку, звернути увагу на структуру статей, якими регулюються питання визначення бази оподаткування ПДВ у названих законах. Статті починаються з констатації того, що базою оподаткування є все, що становить винагороду за здійснену операцію. Це ключова теза вказаних статей. Про визначення бази оподаткування на основі ринкової ціни йдеться лише тоді, коли згадуються операції постачання між пов'язаними особами й ціна поставки є нижчою або вищою за ринкову ціну. Лише в законі Чеської Республіки ціна розглядається як основа для визначення бази оподаткування загалом. Такою ціною вважається у випадку: а) постачання товару – ціна товару або аналогічного товару, за якою можна придбати товар на момент здійснення оподаткованої операції; якщо ж цю ціну неможливо встановити, базою оподаткування вважається сукупний обсяг усіх витрат на поставку товару станом на дату здійснення оподаткованої операції; б) надання послуги – сукупний обсяг усіх витрат на надання послуги станом на дату здійснення оподаткованої операції (п. 6 § 36 закону).

Особливості визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг в окремих випадках (ст. 189 ПКУ і ст. 92 глави 5 “Різні положення” Розділу VII Директиви).

Пункт 189.2 ст. 189 ПКУ стосовно вартості зворотної тари відповідає вимогам Директиви щодо витрат на пакувальний матеріал, котрий підлягає поверненню (ст. 92), якою передбачено, що такі витрати можна або виключити зі складу бази оподаткування та вжити заходів, необхідних для забезпечення коригування зазначеної суми в разі неповернення пакувального матеріалу, або включити їх до складу бази оподаткування та вжити заходів, потрібних для забезпечення коригування зазначеної суми в разі повернення пакувального матеріалу.

Інші випадки визначення бази оподаткування, унормовані статтею ПКУ, Директивою не регламентуються або регламентуються в межах спеціального податкового режиму (постачання вживаних товарів).

Порядок визначення бази оподаткування для товарів, які ввозяться на митну територію України, послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України (ст. 190 ПКУ і глава 4 “Імпорт товарів” Розділу VII Директиви).

Визначення бази оподаткування для імпортованих товарів у ПКУ в цілому відповідає її визначенню в Директиві. До відмінностей можна віднести такі:

1. До бази оподаткування, крім мита й акцизного податку, в Директиві включаються також побічні витрати, на кшталт витрат на сплату комісійних, пакування, перевезення та страхування, за які постачальник виставляє замовникові рахунок.

2. Визначаються складові, які не входять до бази оподаткування:

- a) знижки з ціни у вигляді дисконту за дострокову оплату;
- b) дисконти та знижки, надані замовникові та отримані ним під час імпорту.

3. Визначається режим оподаткування ПДВ, якщо товари, тимчасово вивезені зі Співтовариства, знову ввозяться після ремонту, обробки, адаптації, модернізації чи переробки за межами Співтовариства.

Особливості визначення бази оподаткування в окремих випадках (порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту) (ст. 192 ПКУ і ст. 90 глави 5 “Різні положення” Розділу VII Директиви).

Стаття ПКУ загалом відповідає вимогам Директиви, якою передбачено зменшення бази оподаткування в разі зниження ціни після здійснення поставки. Проте деталі в Директиві не прописані.

Розміри ставок податку (ст. 193 ПКУ і Розділ VIII “Ставки” Директиви).

Розміри ставок податку в ПКУ відповідають вимогам Директиви ЄС:

- 1) стандартна ставка ПДВ є не нижчою за 15 %;
- 2) знижена ставка в 7 % відповідає обмеженням щодо кількості ставок (одна або дві), розміру (не може бути нижчою 5 %), переліку товарів, до яких вона застосовується (лише до поставки товарів або послуг за категоріями, передбаченими в Додатку III; зокрема, це: (3) фармацевтична продукція такого роду, що зазвичай використовується для охорони здоров'я, профілактики захворювань і для лікування в медичних та у ветеринарних цілях, включаючи продукцію, призначену для контрацепції та санітарного захисту).

Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 ПКУ і глава 3 “Звільнення інших видів діяльності від оподаткування” Розділу IX Директиви).

Аналогом операцій, оподатковуваних за нульовою ставкою в Україні, в ЄС є операції, які звільняються від оподаткування, проте надають право

на віднесення на зменшення податкового зобов'язання (право на податковий кредит). Згідно з Директивою, це операції [35]:

- постачання товарів замовникові за межами держави-члена, проте в межах Співтовариства (ст. 138);
- постачання товарів за межі Співтовариства або звільнення від оподаткування під час експорту (ст. 146, 147);
- постачання послуг, пов'язаних з імпортом товарів, якщо вартість таких послуг включена до бази оподаткування (ст. 144);
- що стосуються міжнародних перевезень (ст. 148, 149);
- які вважаються експортними (постачання товарів/послуг згідно з дипломатичними та консульськими домовленостями, а також міжнародними організаціями) (ст. 151, 152);
- пов'язані з міжнародною торгівлею (постачання товарів, призначених для представлення на митний огляд, для розміщення у безмитній зоні або на вільному складі, у режимі митного складу чи внутрішньої переробки; постачання товарів, призначених для розміщення в режимі складу, що не є режимом митного складу; постачання товарів, якщо вони залишаються під режимом тимчасового ввезення з повним звільненням від імпортного мита, або режимом зовнішнього транзиту (ст. 156, 157, 158–161);
- звільнені від оподаткування з метою експорту та в рамках торгівлі між державами-членами (ст. 164);
- звільнені від оподаткування за підпунктами (а)–(ф) ст. 135(1), якщо замовник не має у Співтоваристві постійного місця здійснення підприємницької діяльності або такі операції стосуються безпосередньо товарів, експортованих зі Співтовариства.

Проте в окремих країнах ЄС, наприклад, у Болгарії, використовується така сама термінологія, як і в Україні, зокрема “податковий кредит” та “нульова ставка” щодо експортних та інших операцій. У деяких країнах ЄС нульова ставка ПДВ застосовується як різновид зниженої ставки. Наприклад, у Великобританії більшість продуктів харчування оподатковуються за нульовою ставкою (згідно з Директивою харчові продукти можуть оподатковуватися за зниженими ставками).

Щодо переліку операцій, які звільняються від оподаткування з віднесенням на зменшення податкового зобов'язання в ЄС і оподатковуються за нульовою ставкою в Україні, то він має особливості. Зокрема, певні операції, які в ЄС звільняються від оподаткування з віднесенням на зменшення податкового зобов'язання, в Україні не оподатковуються за нульовою ставкою. До них належать такі:

I. Операції, визначені підпунктами (a)–(f) ст. 135(1) Директиви, якщо такі операції стосуються безпосередньо товарів, котрі експортуються (в Україні більшість таких операцій не є об'єктом оподаткування):

- a) операції 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 оборудок з гарантування кредитів чи будь-якого іншого забезпечення кредитних гарантій та управління ними з боку особи, котра надає кредит;
- 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;
- e) операції, зокрема 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 або цінних паперів, зазначених у ст. 15(2).

II. Постачання товарів, які пересилаються чи перевозяться за межі країни в особистому багажі подорожніх, за дотримання таких умов (визначених ст. 147 Директиви):

- a) подорожній не має постійного місця провадження підприємницької діяльності в межах Співтовариства;
- b) товари вивозяться зі Співтовариства до закінчення третього місяця після місяця здійснення поставки;
- c) сукупна вартість поставки, включаючи ПДВ, перевищує 175 євро або еквівалентну суму в національній валюті.

Водночас держави-члени можуть звільняти від оподаткування поставки сукупною вартістю, що менша від суми, зазначеної в підпункті (c) першого пункту.

В Україні не є об'єктом оподаткування операції з вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро.

III. ПКУ не передбачено оподаткування за нульовою ставкою операцій, визначених підпунктами (c)–(f) ст. 148 Директиви:

- c) 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. Операції з надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судовими агентами на користь нерезидентів, котрі надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень, у ПКУ віднесено до таких, які не є об'єктом оподаткування (пп. 196.1.11 ст. 196);
- d) постачання інших послуг, ніж зазначені в підпункті (с), на задоволення прямих потреб суден, вказаних у підпункті (а), або їхніх вантажів. Операції з 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 ПКУ віднесено 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), та постачання, оренда, ремонт і технічне обслуговування обладнання, вбудованого в них чи використовуваного на них.

IV. Операції з:

- a) постачання товарів або послуг згідно з дипломатичними та консульськими домовленостями;
- b) постачання товарів або послуг міжнародним організаціям, що визнані державними органами країни-члена, що приймає, та працівникам таких організацій, у межах та за умов, передбачених міжнародними конвенціями про утворення таких організацій, або угодами, укладеними з їхніми штаб-квартирами.

В Україні такі операції звільняються від оподаткування.

V. Операції з постачання товарів, призначених для:

- a) представлення на митний огляд та, за необхідності, розміщення на тимчасове зберігання;
- b) розміщення у безмитній зоні (в Україні такі товари також оподатковуються за нульовою ставкою) або вільному складі;
- c) розміщення в режимі митного складу або внутрішньої переробки;
- d) допущення в територіальні води з метою установлення на бурових або видобувних платформах, у цілях будівництва, ремонту, технічного обслуговування, модернізації чи оснащення таких платформ, або для сполучення таких платформ із суходолом;
- e) допущення в територіальні води з метою заправки та екіпірування бурових або видобувних платформ.

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ і глава 3 “Звільнення інших видів діяльності від оподаткування” Розділу IX Директиви).

У Директиві ЄС немає такого поняття, як операції, що не є об'єктом оподаткування. Для того щоб визначити, як кваліфікуються в ній операції, аналогічні наведеним у ст. 196 ПКУ, необхідно провести їх порівняльний аналіз (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Кваліфікація окремих операцій у ПКУ і 112-й Директиві Ради ЄС

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ)	Операції, що звільняються від оподаткування згідно зі 112 Директивою Ради ЄС
<p>196.1.1. випуску (емісії), розміщення у будь-які форми 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 професійної діяльності на фондовому ринку, які підлягають ліцензуванню відповідно до закону</p>	<p>У Директиві звільнення відповідних операцій не передбачене</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) концесіодавцю або лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;</p>	<p>Держави-члени звільняють такі операції (ст. 135): 1) надання нерухомого майна в лізинг або в оренду.</p>

Продовження табл. 2.2

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ)	Операції, що звільняються від оподаткування згідно зі 112 Директивою Ради ЄС
<p>нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу;</p> <p>передачі майна в заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або в забезпечення іншої дійсної вигоди кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;</p> <p>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>2. Зі складу звільнень, передбачених пп. І) ч. 1 виключаються такі операції:</p> <p>с) надання в оренду обладнання та машин, установлених на постійній основі;</p> <p>d) прокат сейфів</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;</p> <p>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>Держави-члени звільняють такі операції (ст. 135):</p> <p>a) операції страхування та перестрахування, включаючи пов'язані з ними послуги, що надаються страховими брокерами та страховими агентами</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</p>	<p>Держави-члени звільняють такі операції (ст. 135):</p> <p>e) 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 мо-</p>

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ)	Операції, що звільняються від оподаткування згідно зі 112 Директивою Ради ЄС
<p>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 марками України, крім колекційних марок, конвертів чи листівок для філателістичних потреб, базою оподаткування яких є продажна вартість</p>	<p>нет і банкнот, котрі зазвичай не використовуються як законний засіб платежу, або нумізматичних монет;</p> <p>h) поставка за номінальною вартістю поштових марок, придатних для використання в поштовому обігу на відповідній території, фіскальних марок та інших подібних марок;</p> <p>i) парі, лотереї та інші форми грального бізнесу на умовах і з урахуванням обмежень, установлених кожною державою-членом</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 поручительств 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;</p> <p>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>Держави-члени звільняють такі операції (ст. 135):</p> <p>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;</p> <p>b) надання й передання кредиту, та управління кредитом із боку особи, що його надає;</p> <p>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</p>

Продовження табл. 2.2

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ)	Операції, що звільняються від оподаткування згідно зі 112 Директивою Ради ЄС
<p>196.1.6. виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прівірняних 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);</p> <p>виплат дивідендів, рояліті 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>У Директиві звільнення відповідних операцій не передбачене.</p> <p>Держави-члени звільняють такі операції (ст. 135):</p> <p>f) операції, включаючи передання, але не управління частками участі в компаніях або асоціаціях, борговими та іншими цінними паперами чи їхнє зберігання, за винятком правостановчих документів на товари, а також прав або цінних паперів, зазначених у ст. 15(2)</p>
<p>196.1.7. реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб.</p> <p>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>У Директиві відповідне звільнення не передбачене</p>
<p>196.1.8. постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти</p>	<p>У Директиві звільнення відповідних операцій не передбачене</p>
<p>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</p>	<p>У Директиві звільнення відповідних операцій не передбачене</p>

Продовження табл. 2.2

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ)	Операції, що звільняються від оподаткування згідно зі 112 Директивою Ради ЄС
196.1.10. оплати третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом відповідно до закону	У Директиві звільнення відповідних операцій не передбачене
196.1.11. надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень	Держави-члени звільняють такі операції (ст. 148. Звільнення від оподаткування, що стосуються міжнародних перевезень): 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
196.1.15. оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами відповідно оренди чи концесії цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями чи концесіодавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету	У Директиві звільнення відповідних операцій не передбачене
196.1.16. ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро; 196.1.17. ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро: у несупроводжуваному багажі; на адресу одного одержувача (юридичної або фізичної особи) в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях;	Держави-члени звільняють такі операції (ст. 147): 1. Якщо поставка товарів, зазначених у пункті (b) частини (1) ст. 146, стосується товарів, що перевозяться в особистому багажі подорожніх, то звільнення застосовується лише за дотримання таких умов: а) подорожній не має постійного місця здійснення підприємницької діяльності в межах Співтовариства;

Закінчення табл. 2.2

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ)	Операції, що звільняються від оподаткування згідно зі 112 Директивою Ради ЄС
<p>на адресу одного одержувача (юридичної або фізичної особи) в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях;</p> <p>196.1.18. ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення;</p> <p>ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України</p>	<p>b) товари вивозяться зі Співтовариства до кінця третього місяця після місяця здійснення поставки;</p> <p>с) сукупна вартість поставки, включаючи ПДВ, перевищує 175 євро або еквівалентну суму в національній валюті, що встановлюється щороку за курсом обміну валют, чинним станом на перший робочий день жовтня місяця, та вводиться в дію з 1 січня наступного року</p>

Складено за: [35; 139].

Як свідчить таблиця, частина операцій, кваліфікованих у ПКУ як такі, в котрих відсутній об'єкт оподаткування, у Директиві звільняються від оподаткування або з відшкодуванням вхідного ПДВ, або без його відшкодування. Інша частина операцій у Директиві не розглядається окремо або тому, що в них немає об'єкта оподаткування ПДВ, або тому, що оподатковуються на загальних засадах.

Отже, перелік операцій, які не є об'єктом оподаткування, слід переглянути, вилучивши з нього операції, котрі згідно з Директивою повинні звільнитися від оподаткування без відшкодування вхідного ПДВ або з його відшкодуванням.

Операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПКУ і Розділ IX "Звільнення від оподаткування" Директиви).

Аналогом операцій, звільнених від ПДВ у ПКУ, є операції, звільнені від оподаткування без права на віднесення на зменшення податкового зобов'язання (на вирахування податку) Директиви. Щодо особливостей, то, з одного боку, в ПКУ цей перелік значно ширший, ніж у Директиві, з

другого боку, він не передбачає ряд звільнень, наданих останньою. Крім звільнень, аналогічних встановленим у Директиві (освітніх і медичних послуг; постачання послуг та товарів, тісно пов'язаних із соціальним забезпеченням і роботою із соціального захисту – утримання осіб у будинках-інтернатах для громадян похилого віку та інвалідів, харчування та облаштування на нічліг та надання інших соціальних послуг бездомним особам у центрах обліку, закладах соціального захисту для бездомних осіб; постачання послуг і постачання тісно пов'язаних із ними товарів неприбутковими організаціями, що ставлять цілі філантропічного характеру; постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання тощо), він включає:

- звільнення операцій, які Директивою дозволяється оподатковувати за зниженими ставками (продуктів дитячого харчування; операцій із ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів; постачання послуг із перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку; постачання послуг із поховання й ритуальних товарів державними та комунальними службами; постачання, у тому числі бібліотеками, книжок, газет і періодичних видань тощо);
- специфічні для України звільнення, не передбачені 112-ю Директивою (надання послуг з управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами); депозитарної діяльності на ринку цінних паперів; надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю; постачання товарів дитячого асортименту для немовлят; постачання путівок на оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років; безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави; постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг із ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та надання матеріальної допомоги тощо).

Крім того, окремі операції постачання товарів та послуг, котрі звільнюються від оподаткування в Україні згідно зі ст. 197, виписані ширше, ніж передбачено 112-ю Директивою. Зокрема, Кодексом (пп. 197.19 ст. 197) передбачено звільнення від оподаткування не лише операцій постачання Національному банку України дорогоцінних металів, у тому числі їх ввезення на митну територію України, а й послуг, пов'язаних із розвідкою, ви-

добутком, виробництвом і використанням дорогоцінних металів з метою поповнення золотовалютних резервів та виготовлення банківських металів, звільнення від податку яких Директивою не передбачено. Іншим прикладом може бути звільнення від оподаткування не лише надання допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги відповідно до законодавства, а й надання благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, можливість якого Директивою не передбачена.

Податковий кредит (ст. 198 ПКУ і Розділ X “Віднесення на зменшення податкового зобов'язання” Директиви).

Згідно з Директивою, “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” [35]. Іншими словами, право на податковий кредит у покупця виникає одночасно з фактом виникнення податкового зобов'язання у продавця.

Наступна стаття конкретизує, що платникові податку надається право відносити на зменшення податкового зобов'язання зазначені нижче суми ПДВ у тому обсязі, в якому товари й послуги використовуються в цілях операцій платника податку, що підлягають оподаткуванню. Також платникові податку надається право відносити на зменшення податкового зобов'язання сплачений у ціні придбаних товарів та послуг ПДВ у тому обсязі, в якому товари й послуги використовуються в низці операцій, звільнених від ПДВ. Проте за іншою групою звільнених операцій право на податковий кредит не виникає і він не нараховується.

Це означає, що Директива передбачає віднесення на податковий кредит лише частини суми ПДВ, сплаченого в ціні придбаних товарів і послуг (які використовуються в оподатковуваних операціях і звільнених від ПДВ “із відшкодуванням”). У Законі про ПДВ Чеської Республіки щодо цього зазначається: “Якщо платник використовує оподатковувану операцію як у межах своєї економічної діяльності, так і в цілях, не пов'язаних із нею, він має право на податкове вирахування лише в пропорційному розмірі, який відповідає межах використання для своєї економічної діяльності” (п. 1 § 75).

ПКУ не містить норми стосовно визначення того, коли виникає право на податковий кредит. Фактично в Кодексі ототожнюється виникнення права на податковий кредит із нарахуванням податкового кредиту, наслідком чого є така норма: “Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду” (ст. 198). Це означає, що до податкового кредиту відносять усю суму ПДВ, сплачену в ціні придбаних товарів та послуг.

Проте якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в операціях, що не є об'єктом оподаткування, або в операціях, звільнених від оподаткування, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання та скласти й зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних зведену податкову накладну за цими товарами та послугами, які використовуються в неоподатковуваних операціях.

Отже, норма щодо включення до податкового кредиту всієї суми ПДВ, сплаченої в ціні придбаних товарів та послуг, у тому числі тих, що використані в неоподатковуваних операціях, а потім нарахування податкових зобов'язань за фактом використання товарів та послуг у неоподатковуваних операціях є особливістю ПКУ, якої немає в Директиві.

Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту (ст. 199 ПКУ і Глава 2 “Пропорційне віднесення на зменшення податкового зобов'язання” Розділу X Директиви).

Передусім варто зазначити, що стаття в ПКУ (“Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту”) названа не коректно. Назву автоматично перенесли з однієї з перших редакцій ПКУ, коли справді визначалася *частка* податку, яку платник мав право віднести до податкового кредиту. Наразі на податковий кредит відносять усю суму ПДВ, сплачену в ціні придбаних товарів та послуг.

Тепер розглянемо відмінності у визначенні цієї частки в ПКУ та Директиві:

1. У п. 199.1 ст. 199 визначається частка придбаних товарів та послуг (ПДВ за якими був віднесений до податкового кредиту), за котрими необхідно нарахувати податкові зобов'язання, якщо такі товари та послуги починають використовуватися в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях. Ця частка має відповідати частці використання таких товарів/послуг у неоподатковуваних операціях.

Натомість у Директиві визначається частка ПДВ, що підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання (на податковий кредит), у випадку використання товарів та послуг в операціях, за якими ПДВ підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання, а також в операціях, за якими ПДВ не підлягає такому віднесенню.

2. Директивою передбачено положення, відсутні в ПКУ, зокрема:

- надавати платникові податку повноваження (вимагати від платника) визначати частки для кожного напрямку його підприємницької діяльності за умови ведення окремого обліку за кожним таким напрямком;
- уповноважувати платника податку або вимагати від платника податку здійснювати віднесення на зменшення податкового зобов'язання на основі напрямів використання всіх товарів та послуг, або

їхньої частини (стосовно всіх товарів і послуг, що використовуються для всіх операцій);

- встановлювати норми, за котрими, якщо сума ПДВ, що не підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання платником податку, є незначною, вона вважатиметься нульовою.

Становлять інтерес норми Закону про ПДВ Республіки Польща, де наголошено на важливості визначення пропорції з максимальним урахуванням специфіки діяльності платника й особливостей товарів та послуг, які він придбаває. Щоб урахувати цю специфіку, обираючи спосіб визначення пропорції, можна використовувати такі дані:

- 1) середньорічну кількість осіб, котрі виконують виключно роботи, пов'язані з господарською діяльністю, у загальній середньорічній чисельності осіб, які виконують роботи в межах господарської діяльності і поза цією діяльністю;
- 2) середньорічне число робочих годин, призначених для робіт, пов'язаних із господарською діяльністю, у загальному середньорічному числі робочих годин, призначених для робіт, пов'язаних із господарською діяльністю і поза цією діяльністю;
- 3) річний оборот за наслідками господарської діяльності в річному обороті платника від господарської діяльності з додаванням доходів, одержаних від іншої діяльності, у тому числі дотацій, субсидій та інших доплат подібного характеру, отриманих на фінансування діяльності, відмінної від господарської;
- 4) середньорічну площу, використовувану для ведення господарської діяльності, у загальній середньорічній площі, що використовується в господарській діяльності і поза цією діяльністю (абзац 2с ст. 86).

3. У ПКУ частка використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях визначається в поточному календарному році за даними попереднього календарного року. Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року не було неоподатковуваних операцій, а також новостворені платники податку в поточному календарному році розраховують частку використання товарів/послуг 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.

Згідно з Директивою тимчасова частка на рік обчислюється за операціями попереднього року (тобто так само). За відсутності операцій, що можуть бути взяті за основу, або якщо їхня сума є незначною, частка, котра підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання, оцінюється тимчасово платником податку на основі його власних прогнозів під

контролем з боку податкових органів (наприклад, шляхом складання протоколу з начальником податкової інспекції).

4. Відповідно до Директиви, на відступ від частини 1, з розрахунку частки, що підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання, вилучаються такі суми:

- a) оборотів, які можуть бути віднесені на поставку засобів виробництва, що використовуються платником податку в цілях власної підприємницької діяльності;
- b) оборотів, котрі можуть бути віднесені до побічних операцій з нерухомістю та фінансових операцій;
- c) оборотів, що можуть бути віднесені до операцій, зазначених у підпунктах (b)–(g) ст. 135(1) у тому обсязі, в якому такі операції є побічними (це неоподатковувані операції, ПДВ за якими відносять до податкового кредиту) [35].

Суми оборотів, що можуть бути віднесені на поставку засобів виробництва, згідно з Директивою не враховуються при обчисленні частки ПДВ, котра підлягає віднесенню до податкового кредиту. Це пояснюється тривалістю періодом їх використання та амортизації.

Ця норма застосовується, якщо коригування суми податкового кредиту щодо засобів виробництва також розподіляється на п'ятирічний період (стосовно нерухомого майна – на 20-річний), включаючи рік придбання або виготовлення товарів. Річне коригування здійснюється лише відносно однієї п'ятої частини ПДВ, стягнутого із засобів виробництва, або, якщо період коригування був продовжений, щодо відповідної його частини.

Водночас ст. 191 передбачено можливість для держави-члена не застосовувати (після консультацій із Комітетом з ПДВ) правила коригування у випадку засобів виробництва, якщо практичні наслідки застосування цих правил є незначними. При цьому необхідно враховувати сукупний вплив на ПДВ та “потреби в адміністративному спрощенні, якщо внаслідок цього не виникне викривлення конкуренції”. Якщо держава-член не застосовує правила коригування у випадку засобів виробництва, вона може включати ПДВ у ціні цих засобів до розрахунку частки, що підлягає включенню до податкового кредиту.

Підсумовуючи, можна зазначити таке: незважаючи на відмінності в механізмах нарахування сум податкового кредиту, передбачених ПКУ й Директивою, кінцевий результат їх застосування один – пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту, що відповідає частці використання товарів та послуг в оподатковуваних операціях. Це, на нашу думку, дає змогу не змінювати правила нарахування податкового кредиту в Україні.

Крім того, ми можемо не змінювати правил розрахунку частки ПДВ, що підлягає віднесенню до податкового кредиту (йдеться про відмову від

коригування розрахунку на суми оборотів, що можуть бути віднесені на поставку засобів виробництва). Проте у перспективі необхідно буде довести, що відсутність цієї норми справляє незначний сукупний вплив на ПДВ, не впливає на умови конкуренції й відповідає нашим потребам у адміністративному спрощенні.

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків (ст. 200 ПКУ і ст. 179 і 183 Директиви).

Стаття відповідає вимогам Директиви, котрими визначається лише право на бюджетне відшкодування ПДВ: якщо за певний податковий період сума, віднесена на зменшення податкового зобов'язання, перевищує суму ПДВ, що належить до сплати, то держави-члени можуть, на встановлених ними умовах, або здійснити відшкодування, або перенести надлишок на наступний період.

Водночас члени можуть відмовитися від відшкодування або перенесення надлишку на майбутній період, якщо його сума є незначною.

Електронне адміністрування ПДВ (ст. 200-1 ПКУ).

Директивою передбачено використання електронних рахунків та електронне зберігання рахунків, а також подання декларацій електронними засобами. Не передбачено ведення електронного реєстру рахунків (податкових накладних) та електронне адміністрування ПДВ. Відтак його кваліфікація як такого, що відповідає чи не відповідає вимогам Директиви, вимагає проведення консультацій з Європейською комісією.

Податкова накладна (ст. 201 ПКУ і Глава 3 “Виставлення рахунків” Розділу XI Директиви).

Постачання товарів або послуг і в Україні, і в будь-якій країні ЄС супроводжується оформленням документів, котрі, незалежно від їхньої назви (податкова накладна – в Україні, рахунок – у Директиві ЄС, рахунок-фактура – в Законі про ПДВ Республіки Болгарія, податковий документ – у Законі про ПДВ Чеської Республіки), є документальним підтвердженням факту постачання товару або послуги.

Розглянемо відмінності податкових документів в Україні та ЄС (згідно з Директивою).

1. Відповідно до ПКУ, податкова накладна складається тільки в електронній формі. Директива надає державам-членам право складати й приймати рахунки як в електронному вигляді, так і на папері.

2. Обов'язок скласти податкову накладну згідно з ПКУ покладається на платника, у якого виникають податкові зобов'язання (продавця). У ст. 200 Директиви передбачено: “Кожний платник податку має забезпечити ви-

ставлення рахунку або самостійно, або його замовником, або третьою стороною від його імені та за його дорученням”.

Рахунки можуть бути складені замовником за поставку товарів або послуг, здійснену йому платником податку, за попереднім узгодженням обох сторін та за умови існування процедури прийняття кожного рахунка платником податку, що постачає товари або послуги.

3. Стаття 221 (п. 2) Директиви надає державам-членам можливість звільняти платників податку від обов'язку виставляти рахунок за поставку товарів або послуг, здійснену на їхній території, що є звільненою від оподаткування як із віднесенням ПДВ, сплаченого на попередньому етапі, на зменшення податкового зобов'язання, так і без нього. Проте і в Чехії, і в Болгарії звільнення від обов'язку виставляти рахунок поширюється лише на операції, звільненні від оподаткування без права на податкове вирахування (кредит).

Згідно з ПКУ для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. Ця норма не суперечить Директиві, оскільки п. 2 ст. 221 Директиви не є обов'язковим для виконання, надаючи членам можливість звільняти платників податку від обов'язку виставляти рахунок за поставку товарів або послуг, звільнених від оподаткування.

4. Відповідно до Директиви, держави-члени не можуть накладати на платників податку, котрі постачають товари або послуги на їхній території, інші обов'язки чи формальності, пов'язані з відправленням або наданням рахунків електронними засобами (ст. 234).

Отже, норма ПКУ щодо обов'язкової реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних не відповідає вимогам Директиви. Ця норма передбачає додаткові вимоги й обов'язки платників ПДВ:

- постачальників – сплачувати штраф у разі порушення встановленого терміну реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі;
- покупців – позбавляти права на включення сум ПДВ до податкового кредиту в разі відсутності факту реєстрації платником податку – продавцем податкових накладних в Єдиному реєстрі.

Зміст (реквізити) податкової накладної і рахунків майже ідентичний, проте є й відмінності:

1. Рахунки мають містити такі реквізити, не передбачені в податковій накладній:

- 1) дата здійснення або завершення поставки товарів чи послуг, або дата, коли було здійснено платіж на рахунок, про який ідеться в підпунктах 4) та 5) ст. 220, якщо така дата може бути визначена й відрізняється від дати виставлення рахунка;

- 2) база оподаткування за кожною ставкою або звільнення від оподаткування;
- 3) всі дисконти й знижки, якщо вони не враховані в ціні за одиницю;
- 4) коли замовник відповідає за сплату ПДВ, посилання на чинне положення цієї Директиви або відповідне положення національного законодавства, чи будь-яке інше посилання, що вказує на застосування до поставки товарів або послуг процедури зворотного нарахування;
- 5) у разі застосування маржинальної схеми для турагентів посилання на ст. 306 чи відповідні положення національного законодавства або будь-яке інше посилання, що вказує на застосування маржинальної схеми;
- 6) у разі використання одного зі спеціальних режимів, передбачених для вживаних товарів, витворів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату, посилання на статті 313, 326 або 333, або на відповідні положення національного законодавства, або будь-яке інше посилання, що вказує на застосування одного з цих режимів.

2. Директива передбачає заходи зі спрощення (яких немає в ПКУ), зокрема можливість в окремих випадках не наводити в рахунках, що стосуються поставки товарів або послуг на їхній території, окремі реквізити:

- а) якщо сума рахунку є незначною;
- б) якщо комерційна чи адміністративна практика відповідної галузі, або технічні умови виставлення рахунків ускладнюють дотримання всіх обов'язків, передбачених статтями 226 та 230.

Проте зазначається, що у будь-якому разі рахунки повинні містити такі відомості:

- а) дату виставлення;
- б) ідентифікаційні реквізити платника податку;
- с) ідентифікаційні реквізити типу поставлених товарів або послуг;
- д) суму ПДВ, що належить до сплати, або відомості, необхідні для її розрахунку.

3. Директива встановлює, що кожний платник податку веде реєстр товарів, відісланих або перевезених такою особою або за її дорученням до місця призначення за межами території держави-члена відправлення, але в межах території Співтовариства, а також реєстр, що забезпечує ідентифікацію товарів, відправлених йому з іншої держави-члена платником податку, ідентифікованим у цілях ПДВ в такій державі-члені.

Згідно з Кодексом, платники податку ведуть облік операцій з постачання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування.

Звітні (податкові) періоди (ст. 202 ПКУ і ст. 252 Директиви).

Визначення звітних (податкових) періодів у ПКУ відповідає Директиві.

Порядок надання податкової декларації та строки розрахунків із бюджетом (ст. 203 ПКУ і глава 5 “Декларації” Розділу XI Директиви).

Директива визначає перелік інформації, що має міститися в декларації з ПДВ. Розділ V ПКУ такої інформації не містить. Обов’язкові реквізити декларації, котрі не залежать від форми податку, наведені у ст. 48 ПКУ. Специфічні реквізити визначаються центральним органом виконавчої влади, який встановлює форму податкової декларації.

Крім подання декларації, Директива передбачає подання кожним платником податку, ідентифікованим у цілях ПДВ, зведеного звіту про набувачів, ідентифікованих у цілях ПДВ, яким він поставляв товари на умовах, передбачених підпунктом (с) ч. 2 та ч. 1 ст. 138¹, а також про осіб, ідентифікованих у цілях ПДВ, котрим він постачав товари, поставлені йому в рамках придбання в межах Співтовариства, передбаченого ст. 42.

Спеціальні схеми

Важливою складовою Директиви є Розділ XII “Спеціальні схеми”, який, відповідно до Угоди, Україна не зобов’язана імплементувати у податкове законодавство. Проте його аналіз, у тому числі в порівнянні з відповідними нормами ПКУ, може бути цікавим і корисним на перспективу. Крім того, відсутність зобов’язання запровадити в Україні, наприклад, спеціальну схему з фіксованою ставкою для фермерів або для малих підприємств ще не означає можливості продовжувати використовувати специфічні спеціальні податкові режими – єдиний податок для малих підприємств чи спеціальний режим оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Про необхідність їх реформування Україну неодноразово попереджав МВФ. Відтак аналіз спеціальних схем у Директиві дає змогу не лише з’ясувати їхні особливості та механізм застосування, а й встановити, які пільги для малих підприємств чи фермерів не суперечать Директиві і можуть використовуватися в нашій країні.

Розглянемо окремі з цих схем.

Спеціальна схема для малих підприємств (Глава 1 Розділу XII).

Директива дозволяє застосовувати для малих підприємств спрощені процедури на кшталт схем із фіксованою ставкою для нарахування та справляння ПДВ. Крім того, малим підприємствам можуть надаватися звільнення від оподаткування та диференційовані податкові пільги.

Звільнення від ПДВ можуть надаватися платникам, у яких обсяг річного обороту є нижчим від встановленого для країни верхнього порога

¹ Йдеться про товари, звільнені від ПДВ, що пересилаються чи перевозяться в іншу державу-члена, ніж та, в якій розпочалося пересилання або перевезення товарів.

(ліміту). Натомість платникам, чий річний оборот перевищує верхній ліміт, можуть надаватися диференційовані податкові пільги.

Платники податку, котрі мають право на звільнення від ПДВ, можуть обрати або звичайний режим ПДВ, або спрощені процедури. У такому разі вони мають право на будь-які диференційовані податкові пільги, передбачені національним законодавством.

Директивою (ст. 287) визначено верхній ліміт (поріг) річного обороту для кожної країни-члена, а також його склад (суми, з яких він складається, без урахування ПДВ) [35]:

- 1) вартість поставок товарів і послуг у тому обсязі, в якому вони оподатковуються;
- 2) вартість операцій із віднесенням на зменшення податкового зобов'язання ПДВ, сплаченого на попередньому етапі, що звільнені від оподаткування за статтями 110 або 111, 125(1), 127 або 128(1);
- 3) вартість операцій, що звільнені від оподаткування за статтями 146–149 і статтями 151, 152 або 153;
- 4) вартість операцій з нерухомістю, фінансових операцій, зазначених у підпунктах (b)–(g) ст. 135(1), та страхових послуг, якщо такі операції не є побічними.

Водночас встановлено, що відчуження матеріальних або нематеріальних капітальних активів підприємства не враховується в розрахунку обороту.

В Україні малі підприємства, річний оборот яких нижчий від встановленого порога (1 млн грн), не є платниками ПДВ, проте можуть зареєструватися його платниками на добровільній основі. Крім того, малі підприємства можуть бути платниками єдиного податку, наявність якого суперечить вимогам Директиви. Безумовно, у процесі переговорів з Єврокомісією Україна може спробувати обґрунтувати необхідність збереження на певний період єдиного податку для малих підприємств, проте рано чи пізно його потрібно буде замінити на інші форми державної підтримки, дозволені в ЄС.

Спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів (глава 2 “Спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів” Розділу XII Директиви і ст. 209 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства” ПКУ).

Згідно з п. 1 ст. 296 Директиви фермери у країнах ЄС можуть сплачувати ПДВ або за звичайною схемою, або за спеціальною схемою, передбаченою главою 1, або за схемою з фіксованою ставкою. При цьому спеціальна схема, передбачена главою 1, – це спеціальна схема для малих підприємств, яка включає: спрощені процедури нарахування та справляння (на кшталт схем із фіксованою ставкою), а також звільнення від оподаткування (отже, фермери, річний оподатковуваний оборот яких є меншим від граничної норми, можуть звільнитися від сплати ПДВ) або диференційовані пільги.

Модель фіксованої ставки передбачає, що фермери звільняються від сплати ПДВ. Однак до цін на сільськогосподарську продукцію, яку фермери, що користуються схемою фіксованої ставки, продають платникам податку, котрі послуговуються іншим режимом, застосовуються фіксовані компенсаційні процентні норми. Останні дають змогу фермерам на фіксованій ставці відшкодувати ПДВ, сплачений при купівлі товарів, використаних у процесі виробництва сільськогосподарської продукції. Компенсація за фіксованою ставкою здійснюється або замовником, або державними органами. При цьому замовник – платник податку, що сплачує компенсацію за фіксованою ставкою, має право відносити на зменшення податкового зобов'язання суму компенсації з ПДВ (п. 1 ст. 303).

Щодо величини фіксованих компенсаційних процентних норм, то вони можуть бути різними для лісового господарства, а також підгалузей сільського господарства й рибного господарства. При цьому держави-члени доводять до відома Комісії фіксовані компенсаційні процентні норми, перш ніж їх застосовувати. Держави-члени можуть також зменшувати ці норми до нуля. Зазначені норми обчислюються на підставі макроекономічної статистики лише за фермерами на фіксованій ставці за три попередніх роки. Фіксовані компенсаційні процентні норми не повинні забезпечувати надання фермерам на фіксованій ставці відшкодувань в обсязі, більшому від нарахованого вхідного ПДВ.

Відтак основною відмінністю спецрежиму ПДВ в Україні від режиму фіксованої ставки є те, що останній передбачає встановлення цієї ставки на рівні, достатньому лише для відшкодування “вхідного ПДВ”. Як зазначається у 112-й Директиві ЄС, “держави-члени можуть застосовувати до фермерів, відповідно до цієї Глави, схему з фіксованою ставкою, спрямовану на взаємозалік ПДВ, нарахованого на купівлю товарів і послуг, здійснену фермерами на фіксованій ставці”.

Іншою відмінністю є те, що в Україні додатна різниця між сумами податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та податкового кредиту звітного (податкового) періоду в певному розмірі може перераховуватись на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Стосовно диференційованих податкових пільг, то 112-ю Директивою Ради ЄС (Додаток III) дозволяється оподатковувати за зниженими ставками харчові продукти (у тому числі напої, за винятком алкогольних) для споживання людьми й тваринами, живих тварин, насіння, рослини та інгредієнти, зазвичай призначені для приготування харчових продуктів; продукцію, що зазвичай використовується як доповнення до останніх або їх заміник.

Отже, незважаючи на те, що згідно з Угодою про асоціацію Україна не зобов'язана запроваджувати режим фіксованої ставки для фермерів, з огляду на наявність у цій сфері спеціального режиму оподаткування ПДВ, який не відповідає вимогам Директиви, вона зобов'язана або його скасувати, перевівши сільське та лісове господарство, а також рибальство на загальний режим оподаткування, або привести цей режим у відповідність до режиму фіксованої ставки. Іншим видом пільг, надання яких не суперечить Директиві, може бути запровадження зниженої ставки для окремих видів сільськогосподарської продукції. Проте ймовірний наслідок таких заходів – зменшення надходжень ПДВ до бюджету та зростання вимог на бюджетне відшкодування податку.

Підсумовуючи, варто зауважити, що попри суттєве наближення Розділу V ПКУ до 112-ї Директиви завдяки багаторічним реформаторським зусиллям вітчизняних фінансистів, залишається чимало положень Кодексу, які більшою чи меншою мірою їй не відповідають. Змінивши більшість із них, ми покращимо наше податкове законодавство. Проте окремі зміни можуть бути відчутними для платників (перегляд системи податкових пільг та спецрежимів для малих підприємств і сільськогосподарських товаровиробників), тому Україна може бути зацікавленою в їх відтермінуванні.

Передусім можуть бути внесені зміни, які стосуються формулювань, виправлення помилок (наприклад, при визначенні бази оподаткування), доповнення Розділу V ПКУ положеннями Директиви, котрих немає в Кодексі. Перегляд системи податкових звільнень можливий у разі зростання потреби у фіскальній консолідації. При цьому, як свідчить досвід адаптації податкового законодавства постсоціалістичних країн у процесі їх інтеграції до ЄС, вони могли домовлятися з Єврокомісією про надання їм перехідного періоду, протягом якого зберігалися окремі норми національного законодавства, що не відповідали положенням Директив, проте були важливими для досягнення цілей національної податкової та економічної політики. Цей досвід може використати й Україна.

2.3. ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ACQUIS ЄС ЯК ОРІЄНТИРИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

Вторинне законодавство ЄС, що регулює справляння акцизного податку (специфічного акцизу), має складну структуру, яка характеризується наявністю так званих горизонтальних та вертикальних актів. Горизонтальні акти регламентують загальні питання оподаткування акцизним податком усіх підакцизних товарів. Вертикальні акти забезпечують пра-

вовє регулювання справляння їх окремих категорій. Зазвичай вони визначають структуру підакцизних товарів, основні елементи відповідного податку та мінімальні ставки податку.

Основними чинними нормативно-правовими актами у сфері специфічного акцизного оподаткування в ЄС є шість Директив Ради ЄС та два регламенти Єврокомісії, а саме:

- Системна Директива Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 про загальний режим акцизів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС [151];
- Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої [152];
- Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 щодо зближення ставок акцизного збору на спирт і алкогольні напої [153];
- Директива Ради 95/60/ЄС від 27.11.1995 про фіскальне маркування газойлю та гасу [154];
- Директива Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії [155];
- Директива Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів [156];
- Регламент Комісії ЄС 3199/93 від 22.11.1993 щодо взаємного визнання процедури повної денатурації спирту для цілей звільнення від сплати акцизного збору [157];
- Регламент Комісії ЄС 684/2009, який імплементує Директиву Ради 2008/118/ЄС щодо комп'ютеризованих процедур при переміщенні підакцизних товарів на умовах відстроченої сплати податку [158, с. 12–15].

Проте Угода про асоціацію України з ЄС передбачає імплементацію у вітчизняне податкове законодавство лише чотирьох основних Директив Ради¹:

- 2008/118/ЄС від 16.12.2008 про загальний режим акцизних зборів, якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС, стосовно загальних умов акцизного збору, зокрема ст. 1 Директиви, яку передбачається впровадити протягом двох років з дати набрання чинності Угодою;
- 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація), яку потрібно впровадити протягом двох років з дати набрання чинності Угодою, за винятком ст. 7.2 (єдині ставки для сигарет з фільтром та без фільтру), ст. 8 (співвідношення специфічного та адвалорного компонентів), ст. 9 (структурні

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].

- елементи податку на сигарети), ст. 10 (мінімальні вимоги щодо рівня ставок), ст. 11 (особливі умови перегляду ставок), ст. 12 (особливі умови для Португалії та Франції), ст. 14.1, 14.2, 14.4 (види й розміри акцизів для тютюнових виробів окрім сигарет), ст. 18 (визначення валютних курсів для формування розміру акцизу) та ст. 19 (порядок надання звіту й у необхідних випадках – пропозицій, котрі стосуються ставок і структури акцизу), для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації після набрання чинності Угодою про асоціацію;
- 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої, положення якої мають бути впроваджені протягом п'яти років з дати набрання чинності Угодою про асоціацію з ЄС; у частині проміжних продуктових категорій – відповідно до графіка, визначеного Радою з дати набрання чинності Угодою про асоціацію;
 - 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії. Положення цієї Директиви мають бути впроваджені поступово, виходячи з майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища й енергоефективності.

Незважаючи на те, що Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС визначено графік наближення акцизного оподаткування в Україні до Директив ЄС, питання щодо термінів наближення видається не таким однозначним, як на перший погляд. Це пов'язано з терміном імплементації ст. 1 системної Директиви Ради 2008/118/ЄС (два роки з дати набрання чинності Угодою) та її змістом. Зокрема, цією статтею встановлено перелік гармонізованих підакцизних товарів та директиви, якими регламентуються вимоги щодо їх оподаткування акцизним податком (з урахуванням кодифікації трьох директив, зазначених у п. (с), в одній – це чотири директиви).

Вимогу впровадження в Україні положень цієї статті протягом двох років з дати набрання чинності Угодою про асоціацію можна, на нашу думку, тлумачити двояко. По-перше, з огляду лише на її зміст як вимогу запровадити оподаткування всіх трьох груп гармонізованих підакцизних товарів, наблизивши у встановлений для імплементації ст. 1 термін (два роки) українське законодавство стосовно акцизного оподаткування до всіх визначених у статті директив. По-друге, виходячи зі змісту як цієї статті, так і Додатка XXVIII до Угоди, як вимогу запровадити протягом двох років оподаткування гармонізованих підакцизних товарів, наблизивши вітчизняне законодавство щодо акцизного оподаткування до чотирьох директив, передбачених у Додатку XXVIII до Угоди, у встановлений ним термін, та підготувавши підґрунтя для поступового запровадження Директиви Ради 2003/96/ЄС.

Якщо правильним є перше тлумачення, то всі чотири директиви, визначені у ст. 1, мають бути впроваджені протягом двох років. Якщо друге – то вони мають упроваджуватися згідно з графіком, визначеним у Додатку ХХVIII до Угоди, а протягом двох років в Україні потрібно ввести оподаткування всіх гармонізованих підакцизних товарів згідно з нормами національного податкового законодавства, які можуть відрізнятися від директив ЄС щодо акцизних податків.

Зважаючи на можливість неоднозначного тлумачення питання щодо графіка імплементації норм директив Ради ЄС у розрізі акцизного податку, воно має бути додатково узгоджене між Україною та ЄС у процесі переговорів найближчим часом.

Адаптація національного законодавства до відповідних директив ЄС – це доволі складний процес. В Україні специфічне акцизне оподаткування регулюється Розділом VI “Акцизний податок” ПКУ. В процесі аналізу відповідності його норм загальним вимогам до оподаткування підакцизних товарів, визначеним у Директиві Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 про загальний режим акцизних зборів, якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС, ми виявили низку розбіжностей, котрі й пропонуємо розглянути в цьому підрозділі.

Згадана Директива є основною директивою, що регулює функціонування специфічних акцизів у країнах ЄС, зокрема, встановлює загальний режим виробництва, зберігання, обігу та моніторингу усіх підакцизних товарів. Директива регламентує питання визначення моменту та місця виникнення податкового зобов'язання, платників акцизного податку, переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування, переміщення й оподаткування підакцизних товарів після їх реалізації для споживання, відшкодування та звільнення від акцизного податку. Вона є базовою для країн – членів ЄС щодо норм, принципів і стандартів справляння акцизних податків.

Як зазначалося, Додатком ХХVIII до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено імплементацію у вітчизняне податкове законодавство не всієї Директиви, а лише її першої статті.

Стаття містить три важливих положення.

1. Передусім нею визначено перелік гармонізованих підакцизних товарів та директиви, якими регулюється їх оподаткування акцизним податком:

- a) енергетичні та електроенергетичні товари – Директива 2003/96/ЄС;
- b) алкоголь та алкогольні напої – Директиви 92/83/ЄЕС і 92/84/ЄЕС;
- c) тютюнові вироби – Директиви 95/59/ЄС, 92/79/ЄС та 92/80/ЄЕС [151].

2. Країнам – членам ЄС статтею надано право обкладати підакцизні товари не лише акцизним податком, а й іншими непрямими податками для спеціальних цілей, якщо такі податки відповідатимуть вимогам Співтовариства у частині, яка стосується визначення бази оподаткування, об-

числення податку, виникнення податкових зобов'язань та контролю. Обов'язковою умовою запровадження таких податків є встановлення мети, і ця мета не може бути фіскальною.

3. Надано право обкладати акцизним податком не лише гармонізовані, а й інші товари, а також послуги, включаючи ті, що пов'язані з підакцизними товарами. Проте стягнення таких податків не повинне спричинити виникнення формальностей, пов'язаних із перетином кордонів. До негармонізованих товарів, що є об'єктом акцизного оподаткування, здебільшого належать безалкогольні прохолоджувальні напої, кава, чай, мінеральні добрива. Прикладом податку на послуги, пов'язані з підакцизними товарами, може бути місцевий акцизний податок на продаж алкогольних напоїв у ресторанах на розлив у Німеччині.

Проаналізуємо, чи відповідає українське законодавство щодо акцизного оподаткування (Розділ VI “Акцизний податок” ПКУ) вимогам цієї статті.

Згідно зі ст. 215 ПКУ в Україні акцизним податком оподатковуються такі групи підакцизних товарів:

- 1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- 3) пальне;
- 4) автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- 5) електрична енергія.

Порівняльний аналіз цієї статті ПКУ і ст. 1 Директиви 2008/118/ЄС дає змогу зробити висновок, що загалом перелік підакцизних товарів в Україні (без урахування відмінностей у назвах і структурі окремих акцизних категорій) відповідає вимогам 118-ї Директиви, тобто виокремлені в ній групи підакцизних товарів оподатковуються акцизним податком і в Україні. Не суперечить ст. 1 Директиви й оподаткування акцизним податком не гармонізованих підакцизних товарів – автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів, призначених для перевезення людей та вантажів, кузовів для автомобілів, мотоциклів, велосипедів, причепів і напівпричепів.

У 2013–2014 рр. акцизним податком в Україні оподатковувалися операції з відчуження цінних паперів і операції з деривативами, які не можуть бути об'єктом цього податку, оскільки цінні папери не є товаром¹. Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо податкової реформи)” від 28.12.2014 № 71-VIII їх оподаткування було скасовано, що наблизило Розділ VI ПКУ до вимог 118-ї Директиви. Це дає змогу зробити висновок про фактичну імплементацію в українське податкове законодавство її першої статті.

¹ Див. докладніше: [159, с. 48, 49].

Незважаючи на те, що Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію не передбачено необхідність імплементації всіх статей 118-ї Директиви, вважаємо за доцільне проаналізувати основні її відмінності від норм Розділу VI ПКУ. Можливо, це допоможе зрозуміти причини нижчої фіскальної ефективності акцизного податку в Україні.

Перед тим, як аналізувати зазначені відмінності, спробуємо відповісти на запитання, чому Угодою не передбачено необхідність імплементації у вітчизняне податкове законодавство всіх статей 118-ї Директиви. На нашу думку, це пов'язано з тим, що статті 2–38 Директиви регулюють питання, які впливають не на торгівлю між країнами, котрі входять до зони вільної торгівлі, а на ефективність податку в країні. Тому ці питання віднесені до компетенції української влади. Проте якщо ми прагнемо зробити податок ефективним, варто запозичити ті норми з європейського податкового законодавства, які наблизять нас до цієї мети.

Повертаючись до порівняльного аналізу 118-ї Директиви і норм Розділу VI ПКУ, розглянемо окремі їх статті.

Ключовим питанням є розмежування моменту виникнення акцизного податку й моменту виникнення податкового зобов'язання з цього податку. Згідно зі ст. 2 Директиви 2008/118/ЄС, підакцизні товари підпадають під акцизний збір у момент їх виробництва (у тому числі, в разі потреби, видобування на території Співтовариства) та імпорту на територію Співтовариства. Фактично цією статтею визначається сфера дії акцизного податку (сфера знаходження його об'єкта), якою є виробництво/імпорт товарів, на відміну від ПДВ, що застосовується до етапу роздрібно́ї торгівлі включно, тобто на всіх етапах руху товару від виробника до кінцевого споживача.

Щодо податкового зобов'язання з акцизного податку, то воно виникає в момент та в державі-члені випуску товару для споживання. Під “випуском для споживання” мається на увазі вихід підакцизних товарів, неправомірний, з режиму призупиненого оподаткування, а також зберігання, виробництво, імпорт підакцизних товарів поза межами дії режиму призупиненого оподаткування. Відтак завдяки режиму призупиненого оподаткування податкове зобов'язання з акцизного податку виникає не під час виробництва підакцизних товарів, а під час їх випуску для споживання.

При цьому діють такі правила.

Якщо товари, випущені для споживання в одній державі-члені, спрямовуються до іншої держави ЄС для комерційного використання, акцизний податок сплачується в державі призначення.

Якщо підакцизні товари, що вже реалізовані для споживання у певній державі-члені, зберігаються в комерційних цілях в іншій державі-члені з метою передачі або використання, то вказані товари підпадають під акцизний податок і цей податок стягується в тій державі-члені, де вони збе-

рігаються. Платником такого податку є особа, котра здійснює передачу або зберігає товари, призначені для передачі, або особа, якій ці товари в іншій державі-члені передаються.

Якщо підакцизні товари придбаваються фізичною особою для власного використання й самостійно транспортуються нею з однієї держави-члена в іншу, акцизний податок стягується тільки в державі, в якій були придбані ці товари.

У ПКУ момент виникнення податку (сфера його дії) не визначається. Фактично такою сферою є виробництво/імпорт і роздрібний продаж підакцизних товарів, для електроенергії – виробництво/імпорт і оптовий продаж. Відтак сфера дії акцизного податку в Україні є ширшою, ніж в ЄС, де податок із роздрібного продажу не справляється. Проте відсутність зобов'язання імплементувати у вітчизняне податкове законодавство інші статті 118-ї Директиви, крім першої, дає змогу не дотримуватись її норм, якими визначено момент, коли підакцизні товари підпадають під акцизний податок.

В Україні датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на її митній території, є дата їх реалізації особою, котра їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції), крім випадків, коли суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати податковий вексель, що є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника, контролюючому органу до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (п. 216.1 ст. 216 ПКУ).

Формально визначення моменту виникнення податкового зобов'язання з акцизного податку в Україні, за винятком випадків, коли йдеться про виробництво алкогольних напоїв зі спирту етилового неденатурованого, відповідає його визначенню в Директиві ЄС. Проте через діючий механізм сплати акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби під час придбання акцизних марок і маркування готової продукції ще до початку її реалізації (до або під час виробництва/імпорту) весь тягар сплати податку лягає на виробників/імпортерів, відбувається за рахунок їхніх обігових коштів. Натомість у країнах ЄС, хоч акцизний податок і є податком на виробників/імпортерів, як зазначалося, завдяки режиму призупиненого оподаткування, що діє на податковому складі, фактична сплата податку відбувається лише при випуску підакцизного товару для споживання, а отже, не призводить до відволікання обігових коштів виробників.

Таким чином, в ЄС момент виникнення податкового зобов'язання з акцизного податку відрізняється від моменту, коли підакцизні товари підпадають під акцизний збір (сфери дії податку), і збігається з моментом сплати податку. В Україні момент виникнення податкового зобов'язання

відрізняється від моменту фактичної сплати податку (перше відбувається пізніше другого) і збігається зі сферою його дії.

Оскільки податкове зобов'язання з акцизного податку в країнах ЄС виникає в момент випуску підакцизного товару для споживання, платниками податку у зв'язку з вилученням товарів із режиму призупиненого оподаткування визнаються: ліцензований управляючий складом, зареєстрований одержувач (будь-яка фізична або юридична особа, котра отримала ліцензію від уповноважених органів влади країни-члена одержувача на провадження своєї діяльності щодо отримання з іншої держави-члена підакцизних товарів, які переміщують у режимі призупиненого оподаткування) або будь-яка інша особа, що випускає для споживання або від імені якої випускаються для споживання підакцизні товари.

Податкове зобов'язання з акцизного податку виникає не лише у зв'язку з вилученням товарів із режиму призупиненого оподаткування, а й у випадку порушень під час переміщення підакцизних товарів у цьому режимі. У такому разі платником податку, згідно зі ст. 8 Директиви, є ліцензований управляючий складом, зареєстрований відправник або будь-яка інша особа, що гарантувала оплату, або будь-яка інша особа, котра брала участь у неправомірному виході та знала чи мала знати про неправомірний характер виходу.

Коли випуск підакцизних товарів для споживання відбувається шляхом їх зберігання поза режимом призупиненого оподаткування, платником податку є особа, у володінні котрої перебувають підакцизні товари, або будь-яка інша особа, котра брала участь у їх зберіганні.

Коли випуск підакцизних товарів для споживання відбувається шляхом їх виробництва поза межами дії режиму призупиненого оподаткування, платником податку визнається особа, котра виробляє підакцизні товари, а у випадку неправомірного виробництва, будь-яка інша особа, що брала участь у їх виробництві.

У разі імпорту підакцизних товарів, якщо такі товари не були включені до режиму призупиненого оподаткування одразу після їхнього імпорту, платником податку є особа, що декларує підакцизні товари або від імені якої вони декларуються на момент імпорту, або у разі неправомірного імпорту – будь-яка інша особа, залучена до імпортування [151].

Відповідно до сфери дії акцизного податку в Україні його основними платниками є:

- особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- особа, котра ввозить підакцизні товари на митну територію України;
- особа – суб'єкт господарювання роздрібної торгівлі, що здійснює реалізацію підакцизних товарів;

- 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;
- особа, котра реалізує пальне [139].

Директива Ради 2008/118/ЄС регламентує питання звільнення підакцизних товарів від оподаткування. Згідно зі ст. 12 Директиви підакцизні товари звільняються від сплати податку, якщо призначені для використання:

- a) у рамках дипломатичних або консульських відносин;
- b) міжнародними організаціями, визнаними в такій ролі державними органами влади держави-члена прийняття, та членами вказаних організацій;
- c) збройними силами будь-якої держави, що є стороною Північноатлантичного договору, іншою, ніж держава-член, на яку покладається податкове зобов'язання, з метою використання цими силами або цивільним персоналом, що їх обслуговує, або для постачання до їхніх їдалень чи військових магазинів;
- d) збройними силами Сполученого Королівства, розташованими на Кіпрі в силу Договору про заснування Республіки Кіпр від 16.08.1960, з метою використання цими силами або цивільним персоналом, що їх обслуговує, або для постачання до їхніх їдалень чи військових магазинів;
- e) для споживання в рамках угоди, укладеної з третіми країнами або міжнародними організаціями, за умови що ця угода є прийнятною чи дозволеною в тому, що стосується звільнення від ПДВ.

Директивою також встановлено, що держави-члени можуть надати звільнення шляхом процедури повернення сплаченого акцизного податку.

Крім того, держави-члени можуть звільняти від акцизного податку товари, що постачаються магазинами, звільненими від сплати податків, та транспортуються в особистому багажі подорожуючих.

У випадках, передбачених пп. а), b) і e) ст. 12 і ст. 14 Директиви, підакцизні товари звільняються від сплати акцизного податку й в Україні.

Згідно зі ст. 15 (п. 2) 118-ї Директиви виробництво, переробка й зберігання всіх підакцизних товарів у ЄС здійснюються на податковому складі в режимі призупиненого (відтермінованого) оподаткування (з призупиненням (відтермінуванням) сплати акцизного податку). У цьому самому режимі підакцизні товари можуть переміщуватися в межах території Співтовариства (між податковими складами, від податкового складу до зареєстрованого одержувача, від податкового складу до місця, в якому такі товари покидають територію Співтовариства). Відповідно, податковий склад визначається як місце виробництва, обробки, зберігання, отри-

мання та відправлення підакцизних товарів під режимом призупиненого оподаткування ліцензованим управляючим складу під час провадження ним своєї діяльності за дотримання певних умов, встановлених уповноваженими органами держави-члена, на території якої розташований цей податковий склад (ст. 4 Директиви) [151].

В Україні також існує інститут акцизного складу, що визначається як спеціально обладнане приміщення на обмеженій території, розташованій на митній території нашої країни, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, а також приміщення, розташовані на митній території України, де розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального (крім скрапленого газу природного, бензолу, метанолу), за винятком приміщень для навантаження-розвантаження, зберігання пального виключно для потреб власного споживання розпорядником акцизного складу. При цьому приміщення відокремлених підрозділів розпорядника акцизного складу, які використовуються ним виключно для пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі маркованих марками акцизного податку горілки та лікєро-горілочаних виробів, відвантажених з акцизного складу, а також для здійснення оптової та/або роздрібної торгівлі відповідно до отриманої розпорядником акцизного складу ліцензії, не є акцизним складом (п. 14.1.6. ст. 14 ПКУ) [139].

Порівняльний аналіз інституту податкового/акцизного складу в країнах ЄС та Україні дає змогу встановити такі їхні відмінності.

По-перше, в Україні, на відміну від ЄС, акцизні склади запроваджені не для всіх, а лише для двох категорій підакцизних товарів – спирту й алкогольних напоїв та пального.

По-друге, в ЄС функціонування всіх податкових складів здійснюється на єдиних засадах. В Україні не створено універсального (уніфікованого) інституту акцизного складу навіть для зазначених вище категорій підакцизних товарів. Фактично можна говорити про два види акцизних складів: один – для виробництва спирту й алкогольних напоїв, другий – пального (не даремно визначення акцизного складу в ПКУ складається з двох частин). Підставою для такого висновку є їх функціонування на різних засадах – необхідності отримання ліцензії для виробництва спирту й алкогольних напоїв, тоді як ліцензування діяльності з виробництва та оптового продажу пального українським законодавством не передбачене. Діяльність із виробництва спирту й алкогольних напоїв має проводитися під

контролем постійних представників контролюючого органу, водночас на акцизних складах із виробництва пального, згідно з його визначенням, такий контроль не передбачено.

По-третє, в ЄС податковий склад відкривається та експлуатується ліцензованим управляючим. Ним є фізична або юридична особа, котра отримала ліцензію від уповноважених органів держави-члена на виготовлення, переробку, зберігання, отримання й відправлення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування на податковому складі.

В Україні відсутній інститут ліцензованого управляючого акцизного складу. Господарську діяльність на такому складі провадить його розпорядник¹. Для того щоб виробляти окремі види підакцизних товарів (спирт і алкогольні напої), він також повинен отримати ліцензію. При цьому на кожен вид діяльності (виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів) видаються окремі ліцензії, які є платними (річна плата за ліцензію становить 780 грн). Для отримання права на оптову торгівлю підакцизними товарами (за винятком спирту коньячного й плодового, право оптової торгівлі яким має суб'єкт господарювання, котрий отримав ліцензію на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією) необхідна окрема ліцензія, річна плата за яку становить 500 тис. грн. У Німеччині ліцензія, що видається управляючому акцизним складом, є безплатною.

Крім того, на відміну від ЄС, де ліцензованим управляючим може бути як юридична, так і фізична особа, в Україні ліцензії на виробництво різних видів спирту видаються лише суб'єктам господарювання – юридичним особам, а на виробництво алкогольних напоїв і тютюнових виробів – усім суб'єктам господарювання.

По-четверте, в ЄС, з огляду на потенційні ризики від надання ліцензій для податкових надходжень, встановлено жорсткі вимоги до ліцензованих управляючих акцизними складами, які значно перевищують вимоги до отримання ліцензій на виробництво спирту та алкогольних напоїв, а також тютюнових виробів в Україні. Зокрема, Рекомендацією Комісії від

¹ Згідно з ПКУ (пп. 14.1.224 ст. 14) “розпорядник акцизного складу – суб'єкт господарювання, який одержав ліцензію на право виробництва спирту етилового, алкогольних напоїв, зареєстрований платником акцизного податку, або який здійснює виробництво, оброблення (перероблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального (крім скрапленого газу природного, бензолу, метанолу), крім суб'єктів господарювання, які використовують приміщення, розташовані на митній території України, для навантаження-розвантаження, зберігання пального виключно для потреб власного споживання пального”.

29.11.2000 визначено перелік інформації, яку має надати заявник для отримання ліцензії. До переліку входять:

- ім'я та адреса заявника;
- вид діяльності;
- план приміщень та їх розташування, а також опис діяльності й обладнання;
- письмова заява разом з історією комерційної діяльності та інформацією про реєстрацію компанії;
- номер платника ПДВ;
- витяг про занесення до комерційного реєстру чи подібної бази даних, якщо така реєстрація вимагається у відповідній державі-члені;
- імена службовців компанії, їхні посади та повноваження у компанії;
- особливості системи бухгалтерського обліку компанії, процедури внутрішнього контролю та методи проведення перевірок;
- детальна інформація щодо фінансового стану компанії, історія сплати податків та дотримання інших податкових зобов'язань (мити, ПДВ, пряме оподаткування);
- рівень запасів, оцінка товарів, котрі мають бути вироблені, які зберігатимуться чи будуть переміщені за певний період;
- детальна інформація щодо минулих та чинних ліцензій стосовно складів, які заявник отримав у іншій державі-члені [160].

Законодавством ЄС передбачено, що за наявності податкових ризиків умовою видачі ліцензії може бути внесення фінансової гарантії. Її сума має відповідати ризику, властивому виду діяльності управляючого складом, та підлягає регулярному перегляду для того, аби вона відображала всі зміни в обсязі торгівлі, діяльності управляючого складом чи ставках акцизних податків, застосовуваних у країнах-членах.

Законом України “Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 № 481/95-ВР визначено перелік документів, що додаються до заяви суб'єкта господарювання про отримання ліцензії:

- копії засновницьких документів;
- атестат виробництва, виданий центральним органом виконавчої влади, уповноваженим відповідно до законодавства;
- документ, що підтверджує внесення річної плати за ліцензію.

Законом встановлено також певні обмеження на отримання ліцензії. Зокрема, ліцензії на виробництво спирту та алкогольних напоїв видаються суб'єктам господарювання, які на момент подання заяви про видачу ліцензії є власниками або на інших не заборонених законодавством підставах володіють та/або користуються приміщеннями й обладнанням, котрі забезпечують повний технологічний цикл виробництва, за умови, що ви-

користання таких приміщень та обладнання здійснює тільки один суб'єкт господарювання. Ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією видаються лише тим суб'єктам господарювання, які мають повний технологічний цикл виробництва, включаючи вилучення й витримку. Ліцензії на виробництво тютюнових виробів надаються тільки суб'єктам господарювання, що мають повний технологічний цикл виробництва тютюнових виробів, включаючи виготовлення тютюнової суміші, сигаретні цехи [161].

По-п'яте, Рекомендацією ЄК визначено такі випадки скасування чи відкликання ліцензії:

- недотримання зобов'язань, за яких було видано ліцензію;
- недостатнє покриття необхідної гарантії;
- неодноразове порушення чинного законодавства;
- вчинення злочину;
- ухилення від сплати податків чи шахрайство.

При цьому наголошується, що скасування чи відкликання ліцензії повинне в принципі здійснюватись лише за наявності серйозних причин і після докладного аналізу компетентними органами держави-члена ситуації, що склалася стосовно управляючого складом [160].

Згідно з українським законодавством дія ліцензії призупиняється в разі несвоєчасної сплати чергового платежу за ліцензію, а анулюється на підставі:

- заяви суб'єкта господарювання;
- рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта господарювання;
- несплати чергового платежу за ліцензію протягом 30 днів від моменту призупинення ліцензії;
- рішення суду про встановлення факту незаконного використання суб'єктом господарювання марок акцизного податку;
- рішення суду про встановлення факту фальсифікації суб'єктом господарювання алкогольних напоїв або тютюнових виробів;
- документа, який засвідчує передачу іншому суб'єкту господарювання у власність, володіння та/або користування приміщень і обладнання, що забезпечують повний технологічний цикл виробництва алкогольних напоїв [161].

Отже, в Україні не тільки не достатні вимоги до видачі ліцензій, а й обмежено підстави для їх призупинення та анулювання.

Розглянемо також відмінності у функціонуванні акцизних складів в Україні та країнах ЄС.

1. Ключовою відмінністю є те, що підакцизні товари на акцизних складах у країнах ЄС перебувають у режимі відтермінування сплати податку

на підакцизну продукцію. В Україні виробництво алкогольних напоїв (крім виноматеріалів та вермутів) на акцизних складах починається вже після сплати податку. Останній сплачується під час придбання акцизних марок (до або під час виробництва/імпорту зазначених товарів). Винятком є відтермінування сплати акцизного податку на строк до 90 календарних днів при придбанні спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), шляхом надання податкового векселя, який є забезпеченням виконання податкового зобов'язання платника податку. Проте таке відтермінування відрізняється від режиму призупиненого оподаткування в ЄС: 1) стосується обмеженого кола підакцизних товарів; 2) його тривалість є фіксованою й не пов'язана з випуском товарів у споживання; 3) відтермінування сплати податку з використанням векселя не пов'язане з інститутом акцизного складу.

2. В Україні розпорядник акцизного складу, на якому здійснюється виробництво спирту та алкогольних напоїв, провадить господарську діяльність під контролем постійних представників контролюючого органу, котрі виконують численні функції – від контролю за обліком сировини до контролю за виробництвом, зберіганням, відпуском спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, зберіганням і використанням марок акцизного податку, а також додержанням установленого порядку обчислення та сплати податку тощо. В ЄС відповідальним за процеси, що відбуваються на податковому складі, є ліцензований управляючий, який дозволяє проведення будь-яких контрольних заходів або службових перевірок наявності товару.

Зазначене вище дає змогу зробити висновок, що в Україні завданням акцизного складу, на якому здійснюється виробництво спирту і алкогольних напоїв, є забезпечення контролю з боку постійного представника контролюючого органу за його діяльністю. Щодо функцій податкового складу в ЄС, то він забезпечує виробництво і зберігання підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування обмеженим колом осіб (юридичних або фізичних), котрі отримують дозвіл на такі дії, і тим самим попереджає уникнення сплати акцизного податку при виході підакцизних товарів з режиму призупиненого оподаткування.

3. Інструментом адміністрування акцизного податку в країнах ЄС у режимі призупиненого оподаткування є електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – Excise Movement and Control System (EMCS), де накопичується інформація про переміщення підакцизних товарів у режимі реального часу. Таким чином забезпечується електронний контроль за рухом підакцизних товарів територією Євросоюзу та надаються гарантії погашення податкових зобов'язань за товарами, акцизний податок за які ще не сплачено [162].

Використання EMCS передбачає складання електронного адміністративного документа, якому надається єдиний адміністративний код, що є необхідною умовою переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування. Цей документ надсилається уповноваженим органам влади держави-члена призначення, які, у свою чергу, передають його одержувачу. Останній після отримання підакцизних товарів повинен надати уповноваженим органам влади держави-члена кінцевого призначення повідомлення про своє отримання. Названі органи проводять електронну перевірку даних, вказаних у повідомленні про отримання, і якщо ці дані є правомірними, підтверджують одержувачеві реєстрацію повідомлення про отримання та надсилають його уповноваженим органам влади держави-члена відправлення, котрі передають повідомлення про отримання відправнику. Відтак, завдяки постійному обміну інформацією між постачальниками і отримувачами підакцизних товарів та подвійному контролю за їхнім рухом, обмежуються можливості для ухилення від сплати податку.

Для перевірки акцизних номерів відправника й одержувача створено Європейський реєстр операторів в Системі обміну даними про акцизи (System for Exchange of Excise Data, SEED), а Система функціональної специфікації акцизів (Functional Excise System Specification, FESS) аналізує та документує всі бізнес-функції та процеси, які є частиною системи контролю за рухом підакцизних товарів.

Крім 118-ї Директиви, положення щодо адміністрування акцизних податків містяться: в Регламенті Комісії ЄС № 612/2013 про функціонування реєстру суб'єктів господарювання і податкових складів, статистику та звітність відповідно до Постанови Ради ЄС № 389/2012 про адміністративне співробітництво в галузі акцизів для використання бази даних SEED [163], Регламенті Комісії ЄС № 684/2009 щодо комп'ютеризованих процедур переміщення підакцизних товарів на умовах відстроченої сплати податку [164], Рішенні Комісії 2011/544/ЄС про встановлення загальних фіскальних маркерів (Solvent Yellow) [165].

Загальні положення щодо вдосконалення адміністрування у сфері акцизного оподаткування увійшли до Директиви Ради 2011/16/ЄС про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування (скасовує Директиву 77/799/ЄЕС), Регламенту Ради 389/2012 про адміністративне співробітництво в галузі акцизних зборів, Директиви 2010/24/ЄС про примусове стягнення податків і зборів та Імплементативного регламенту Комісії ЄС № 1189/2011.

Встановлено, що всі країни – нові члени ЄС взяли на себе зобов'язання застосовувати систему EMCS для переміщення підакцизних товарів у межах Європейського Союзу. Відповідно до Генерального плану EMCS запровадження системи є поступовим, усі держави – члени ЄС мають спеці-

алізовані веб-сайти з компонентами, формами документів, процедурами та інструкціями з використання ЕМCS і зобов'язані планувати розвиток національних електронних додатків щодо акцизного оподаткування згідно з планами розвитку й впровадження цієї системи на рівні ЄС.

За даними Звіту Європейської комісії до Європарламенту про функціонування механізмів комп'ютеризованого контролю за рухом підакцизних товарів і застосування адміністративних правил співпраці у сфері акцизів [166], до недоліків, які потребують термінового виправлення, було віднесено: ручне втручання з боку суб'єктів господарювання й адміністрації країн – членів ЄС, особливо під час експортних операцій; не завжди чітко визначені механізми дій при винятках з нормальної послідовності подій під час руху підакцизних товарів; додаткове навантаження на економічних операторів через затримку поширення інформації про авторизацію економічних операторів в інших державах-членах. Тому робота з удосконалення податкового адміністрування руху підакцизних товарів триває – поліпшуються система ЕМCS та її зв'язок із митними системами країн, переглядаються положення Директиви 2008/118/ЄС щодо митних процедур і стандартизації документів.

В Україні контроль за рухом вироблених підакцизних товарів перебуває на стадії запровадження й поширюється лише на два види підакцизних товарів – горілку й лікєро-горілчані вироби та пальне. При цьому й щодо цих товарів контроль, на відміну від країн ЄС, не є уніфікованим. Зокрема, за відвантаженням горілки та лікєро-горілчаних виробів він здійснюється за допомогою товарно-транспортної накладної, яка реєструється в Єдиному реєстрі товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв [167]. На відміну від країн ЄС, цей документ не передбачалося складати в електронній формі, що унеможливило запровадження електронної системи контролю; крім того, він не забезпечував наскрізний контроль за рухом цих виробів (аж до роздрібного продажу). Лише постановою Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв” від 28.10.2015 № 864, що набула чинності з 4 листопада 2016 р., передбачено формування товарно-транспортних накладних в електронній формі з використанням електронного цифрового підпису за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, який адміністратор реєстру безоплатно надає суб'єктам господарювання.

Контроль за реалізацією пального з 1 березня 2016 р. здійснюється шляхом запровадження системи електронного адміністрування його реалізації. Зазначена система передбачає: ведення Державною фіскальною службою України реєстру платників акцизного податку з реалізації пального, до яко-

го, крім ідентифікаційних і реєстраційних даних, має вноситись інформація про пункти (склади, комплекси, станції, інші об'єкти), де реалізується пальне; складання в електронній формі акцизної накладної за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) реалізованого пального та її реєстрацію в Єдиному реєстрі акцизних накладних (п. 231.1 ст. 231 ПКУ); відкриття Державною казначейською службою України кожному платникові акцизного податку з реалізації пального, зареєстрованому в Єдиному реєстрі таких платників, рахунку в системі електронного адміністрування реалізації пального (електронного рахунку) для перерахування акцизного податку.

Завдяки цьому система електронного адміністрування реалізації пального забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку за кожним кодом товарної підкатегорії відповідно до УКТ ЗЕД:

- обсягів пального, що містяться у виданих та отриманих акцизних накладних і розрахунках коригування, зареєстрованих у Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- обсягів пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, з яких сплачено акцизний податок;
- обсягів пального, на котрі платники податку зареєстрували заявки на поповнення обсягів залишку пального за рахунок сплачених коштів до бюджету в системі електронного адміністрування реалізації пального;
- сум сплаченого акцизного податку, за рахунок яких платники податку можуть зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишку пального;
- обсягу залишку пального, на який платники податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ст. 232 ПКУ).

Сенс запровадження акцизних накладних із реалізації пального та їх реєстрації в Єдиному реєстрі полягає в тому, аби запобігти реалізації на АЗС контрабандного та контрафактного пального без сплати акцизного податку. Цьому сприятиме формування в системі електронного адміністрування реалізації пального ліміту реєстрації акцизних накладних, що становить обсяг конкретного виду пального, який може бути реалізований з випискою акцизної накладної та її реєстрацією в Єдиному реєстрі таких накладних. Цей ліміт визначається обсягом пального, отриманого від постачальника, за вирахуванням обсягу пального, реалізованого покупцю та втраченого реалізатором. Іншими словами, в єдиному реєстрі має реєструватися акцизна накладна тільки на обсяг реалізованого палива, що не перевищує обсягу товару, отриманого платником податку від контрагента. Простіше кажучи, продати можна лише стільки палива, скільки раніше закуплено зі сплатою акцизного податку. Щоб збільшити ліміт реєстрації,

необхідно сплатити (авансом) на електронний рахунок у Системі електронного адміністрування реалізації пального (СЕАРП) із банківського рахунку відповідну необхідному обсягу пального суму акцизного податку й надіслати заявку на поповнення обсягу залишку пального.

Викладене дає змогу зробити висновок, що, незважаючи на формальну схожість окремих інститутів (податкових/акцизних складів), в Україні і ЄС діють різні моделі адміністрування акцизного податку. Хоча їх гармонізація не передбачена Угодою про асоціацію, про її доцільність свідчать такі наслідки української моделі адміністрування акцизного податку:

- 1) відволікання обігових коштів підприємств через сплату акцизного податку виробниками, який лише при випуску підакцизних товарів для споживання буде перекладений на споживачів;
- 2) надмірне регулятивне й податкове навантаження на виробників спирту і лікєро-горілчаних виробів та їх оптових продавців в Україні (платні ліцензії, у тому числі вартісні для оптовиків, плата за які, згідно з методологією Єврокомісії, враховується при розрахунку податкового коефіцієнта в ЄС);
- 3) гіпертрофований контроль із боку представників контролюючих органів за діяльністю виробників спирту та алкогольних напоїв через їх постійну присутність на акцизних складах;
- 4) концентрація податкового контролю на легальному виробництві й випуску в обіг спирту та алкогольних напоїв, тоді як їх подальший рух на сьогодні не охоплений системними заходами контролю. У країнах ЄС через виробництво підакцизних товарів на податковому складі в режимі призупиненого оподаткування основним об'єктом податкового контролю є випуск підакцизних товарів у споживання;
- 5) високий рівень тінізації ринку алкогольних напоїв та нафтопродуктів¹;
- 6) відсутність належних вимог під час видачі ліцензій та обмеження підстав для їх призупинення та анулювання.

Якщо численні заходи адміністративного регулювання і контролю в Україні не зумовили належних результатів (мінімізації тіньового ринку підакцизної продукції в Україні), можливо, доцільно змінити адміністрування акцизного податку в Україні, наблизивши його до вимог 118-ї Директиви Ради ЄС. Зокрема:

- скасувати плату за ліцензії (це дасть змогу компенсувати негативні ефекти підвищення ставок акцизного податку) та посилити вимоги до їх отримувачів;

¹ За словами голови парламентського комітету з питань податкової та митної політики Н. Южаніної, частка тіньового сектору ринку нафтопродуктів у 2014 р. становила 20 %, а в I півріччі 2015 р. оцінювалась у 28 %. – Див.: [168].

- створити акцизні склади (що функціонуватимуть на єдиних засадах) для всіх видів гармонізованих підакцизних товарів, уніфікувавши таким чином адміністрування акцизного податку;
- запровадити виробництво підакцизних товарів на акцизних складах у режимі призупиненого оподаткування;
- перейти до сплати акцизного податку при випуску підакцизних товарів для споживання;
- ввести уніфіковану автоматизовану систему контролю за обігом усіх підакцизних товарів, подібну до системи електронного адміністрування реалізації пального.

2.4. ОЦІНКА ЗАКОНОДАВЧИХ НОРМ ЩОДО АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ НА АЛКОГОЛЬНІ НАПОЇ ТА ТЮТЮНОВІ ВИРОБИ В УКРАЇНІ НА ПРЕДМЕТ ЇХ ВІДПОВІДНОСТІ ДИРЕКТИВАМ РАДИ ЄС

Оподаткування тютюнових виробів

Основним документом, що гармонізує оподаткування тютюнових виробів у ЄС, є Директива Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру та ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів. Директивою тютюнові вироби поділено на три акцизні категорії¹:

- а) сигарети;
- б) сигари та сигарили;
- в) тютюн для куріння, що включає дві підкатегорії: дрібно нарізаний тютюн (для скручування сигарет), інший тютюн для куріння.

В Україні відповідна акцизна категорія, що є предметом акцизного податку, отримала назву “тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну”. Про її структуру дає уявлення визначення тютюну, наведене у пп. 14.1.252 ст. 14 і пп. 215.3.2 ст. 215 ПКУ, де вказані ставки акцизного податку на названу групу підакцизних товарів. Цим визначенням різні види тютюну та його промислові замінники включені до складу тютюнових виробів, що свідчить про доцільність зміни назви акцизної категорії з “тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну” на “тютюнові

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, вживаються такі терміни як “товарна група”, “товарна позиція”, “товарна підпозиція”, “товарна категорія” в тому значенні, в якому вони використовуються в УКТ ЗЕД і поясненнях до неї. Див.: [169].

вироби”. Згідно з визначенням тютюнових виробів до складу цієї акцизної категорії входять:

- сигарети з фільтром або без фільтра, цигарки;
- сигари та сигарили;
- люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його замінників для паління, нюхання, смоктання чи жування.

Підпунктом 215.3.2 ст. 215 ПКУ в структурі тютюнових виробів викремлено такі акцизні підкатегорії:

- тютюнова сировина та тютюнові відходи (код 2401 УКТ ЗЕД);
- сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, та сигарили (тонкі сигари), з вмістом тютюну (код 2402 10 00 00 УКТ ЗЕД);
- сигарети без фільтра, цигарки (код 2402 20 90 20 УКТ ЗЕД);
- сигарети з фільтром (код 2402 20 90 20 УКТ ЗЕД);
- тютюн та замінники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн “гомогенізований” або “відновлений”; тютюнові екстракти або есенції (код 2403 УКТ ЗЕД).

Ця структура відрізняється від структури тютюнових виробів, котра впливає з їх визначення, у двох аспектах. По-перше, крім тютюну та його промислових замінників, вона включає тютюнову сировину та відходи. Останні, згідно з визначенням, не є тютюновими виробами. Відтак категорія, що фігурує в ПКУ, мала би називатися “тютюнова сировина, тютюнові відходи та тютюнові вироби”. По-друге, замість підкатегорії “люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його замінників для куріння, нюхання, смоктання чи жування” в ній фігурує підкатегорія “тютюн та замінники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн “гомогенізований” або “відновлений”; тютюнові екстракти або есенції”. Отже, визначення тютюнових виробів у пп. 14.1.252 ст. 14 є неповним, оскільки не охоплює такі тютюнові вироби, як тютюнові екстракти або есенції.

Порівняльний аналіз структури тютюнових виробів у Директиві та ПКУ (пп. 215.3.2 ст. 215) дає змогу встановити таку їх відмінність, як включення до останньої тютюнової сировини й тютюнових відходів, віднесених в УКТ ЗЕД до товарної позиції за кодом 2401. У Поясненнях до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності під цим кодом мається на увазі “тютюнова сировина у вигляді цілих рослин чи листків у природному стані або у вигляді сушених чи ферментованих листків, цілих чи з відділеною середньою жилкою, обрізаних чи необрізаних, роздавлених чи розрубаних (включаючи шматочки визначеної форми, але не тютюн, готовий для куріння)”. Крім того, зазначено, що “до цієї товарної позиції включаються також тютюнові листи, купажовані, з відді-

леною середньою жилкою і зволожені (соусовані) рідиною відповідного складу переважно для того, щоб перешкоджати пліснявінню і висиханню, а також для збереження аромату” [169].

Тютюнові відходи, які входять до товарної позиції за кодом 2401, визначені як такі, що утворюються, наприклад, під час оброблення тютюнових листків або виробництва тютюнових виробів (стебла, середні жилки, обрізки, пил і т. ін.) [169]. Їх необхідно відрізнити від тютюнових відходів, котрі належать до тютюну для куріння за кодом 2403 згідно з УКТ ЗЕД і визначаються як відходи, придатні для куріння й розфасовані для роздрібного продажу.

Тютюнові відходи, придатні для куріння, віднесені до тютюну для куріння і п. (б) ст. 5 Директиви 2011/64/ЄС. При цьому в поясненні до цього пункту зазначається, що “для цілей цієї статті тютюновими відходами слід вважати залишки тютюнового листа та побічні продукти, одержані внаслідок переробки тютюну чи виготовлення тютюнових виробів”. Це пояснення свідчить про те, що тютюнові відходи, віднесені в УКТ ЗЕД до товарної позиції за кодом 2401, як і тютюнова сировина, не належать до гармонізованих підакцизних товарів.

Ще одне спірне питання стосується складу такого підакцизного товару, як тютюн. Згідно з Директивою Ради ЄС гармонізована акцизна категорія “тютюнові вироби” включає лише тютюн для куріння, до складу якого входять дрібно нарізаний тютюн для скручування сигарет та інший тютюн для куріння. При цьому тютюн для куріння, згідно зі ст. 5 Директиви, означає: (а) тютюн, який був порізаний або іншим чином подрібнений, скручений у вигляді джгутів або спресований у блоки і котрий можна курити без подальшої промислової переробки та (б) залишки тютюну, розфасовані для роздрібної торгівлі, про які вже йшлося [170].

В Україні, як зазначалося, предметом акцизного податку на тютюнові вироби є: інший тютюн промислового виробництва та замітники тютюну промислового виробництва; “гомогенізований” або “відновлений” тютюн; тютюнові екстракти та есенції (код 2403 згідно з УКТ ЗЕД). Аналіз структури цієї товарної позиції, котрий можна зробити, керуючись Поясненнями до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, свідчить, що до її складу входять:

- 1) тютюн для куріння, що містить чи не містить замітники тютюну в будь-якій пропорції, наприклад, промисловий трубковий тютюн чи тютюн для виробництва сигарет чи цигарок;
- 2) жувальний тютюн, зазвичай сильно ферментований і зволожений;
- 3) нюхальний тютюн, більш-менш ароматизований;
- 4) тютюн спресований чи зволожений для виготовлення нюхального тютюну;

- 5) промислові замітники тютюну, наприклад, курильні суміші, що не містять тютюну;
- 6) “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);
- 7) тютюнові екстракти та есенції – рідини, які екстрагують із вологих листів шляхом пресування відходів або з приготовлених шляхом кип'ятіння у воді відходів перероблення тютюну. Ці продукти використовуються переважно для виробництва інсектицидів і засобів для знищення паразитів (паразитицидів).

Більшість із цих складових, зокрема, жувальний та нюхальний тютюн, тютюн спресований чи зволожений для виготовлення нюхального тютюну, тютюнові екстракти та есенції, не належать до гармонізованої акцизної категорії “тютюнові вироби”. Проте окремі з них оподатковуються акцизним податком не лише в Україні, а й в окремих країнах ЄС. Зокрема, жувальний тютюн і нюхальний тютюн оподатковуються у Франції, в Італії та Швеції. При цьому підходи до встановлення ставок на названі товари в цих країнах є різними (табл. 2.3). У Великобританії окремою акцизною підкатегорією є інший тютюн для куріння або жування, оподатковуваний за ставкою 107,71 фунта стерлінгів / кг. Цікаво, що у Фінляндії окремим предметом акцизного податку на тютюнові вироби є сигаретний папір, який оподатковується за ставкою 60 % від роздрібною ціни [171].

Негармонізовані тютюнові вироби можуть оподатковуватись і в Україні. Проте в будь-якому разі варто враховувати, що в Україні їх перелік є значно ширшим, ніж у країнах ЄС.

Таблиця 2.3

Ставки акцизного податку на тютюнові вироби в окремих країнах ЄС

Продукти	Ставки акцизного податку в 2016 р.		
	Швеція*	Італія	Франція
Інший тютюн для куріння	1833 крон/кг	56 % від роздрібною ціни	45 % від роздрібною ціни + 17 євро / 1000 шт.
Нюхальний тютюн	430 крон/кг	24,78 % від роздрібною ціни	50 % від роздрібною ціни
Жувальний тютюн	474 крон/кг	24,78 % від роздрібною ціни	35 % від роздрібною ціни

* Ставки встановлено у шведських кронах.

Складено за: [171].

Велику увагу в Директиві приділено питанням, котрі стосуються оподаткування сигарет. Вони виокремлені в окремий розділ, третій, а оподаткування всіх інших тютюнових виробів розглядається в наступному розділі, четвертому.

Статтю 7 Директиви регулюється питання застосування комбінованої ставки акцизного податку до оподаткування сигарет: адвалорної (у відсотках до вартості), що розраховується з максимальної роздрібної ціни продажу, включаючи мито¹, та специфічної – з розрахунку на одиницю виробу. При цьому включення мита до роздрібної ціни не є обов'язковим.

В Україні сигарети оподатковуються акцизним податком також за комбінованими ставками. Базою для адвалорної ставки, як і в ЄС, є вартість реалізованого товару за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ та акцизного податку. Згідно з п. 220.1 ст. 220 ПКУ такі ціни встановлюються шляхом їх декларування, з поданням декларації в електронній формі.

До 2011 р., на відміну від чинної практики, база оподаткування акцизним податком вироблених в Україні тютюнових виробів із застосуванням адвалорної ставки визначалася на підставі оптової ціни виробника (без ПДВ і акцизного збору), а імпортованих – максимальної роздрібної ціни, встановленої імпортером (також без урахування ПДВ і акцизного збору). В перших редакціях ПКУ вона визначалася вже за встановленими виробником/імпортером максимальними роздрібними цінами з урахуванням акцизного податку, проте без ПДВ. Відтак лише наразі відбулося наближення визначення бази акцизного податку на тютюнові вироби до вимог ЄС.

В ЄС діє норма, згідно з якою адвалорна й специфічна ставки акцизного податку мають бути однаковими для всіх сигарет. І хоча цю норму Україна може не імплементувати, вона вже діє, адже на сигарети з фільтром і без фільтра в ПКУ встановлено однакові ставки податку.

Директива ЄС запроваджує загальне податкове навантаження на сигарети (загальна сума адвалорного й специфічного акцизів повинна дорівнювати щонайменше 60 % середньозваженої роздрібної ціни продажу, водночас вона не може бути меншою 90 євро за 1000 сигарет, незалежно від середньозваженої ціни продажу) та його структуру. Зокрема, згідно з п. 4 ст. 8 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 включає ПДВ, специфічний та адвалорний акцизи. Такі межі коливання специфічного акцизу враховують економічні інтереси країн з різними структурами оподаткування та забезпечують стабільні податкові надходження в умовах функціонування єдиного ринку [75, с. 102],

¹ В офіційному перекладі Директиви вживається термін “митні збори”, проте, на нашу думку, має йтися про мито.

оскільки бюджетні надходження від специфічного акцизу не залежать від цінової стратегії компаній – виробників тютюнової галузі. При цьому середньозважена роздрібна ціна, що є базою для розрахунків, визначається шляхом ділення загальної вартості всіх сигарет (ґрунтується на роздрібній ціні з урахуванням усіх податків) на їх загальну кількість станом на 1 березня кожного року за даними за попередній рік.

Згідно з п. 3 ст. 8 на завершальному етапі узгодження структур акцизного податку на сигарети в усіх державах-членах має бути встановлене однакове співвідношення між специфічним акцизом і сумою адвалорного акцизу та ПДВ таким чином, щоб “спектр роздрібних цін продажу об’єктивно відображав різницю в цінах поставки виробників”.

Оскільки на сучасному етапі реалізації Угоди про асоціацію зазначені норми не є обов’язковими для імплементації, в Україні встановлено лише мінімальні вимоги до сумарного акцизу, а саме: у п. 215.3.3 ПКУ вказується, що мінімальне акцизне податкове зобов’язання становить 596,05 грн за 1000 штук як для сигарет із фільтром, так і для сигарет без фільтра (або 20,9 євро за 1000 штук)¹. Тобто мінімальне акцизне навантаження на сигарети у країнах ЄС у 4 рази вище за його мінімальний рівень в Україні.

Щодо сигар, сигарил або тютюну для куріння, то Директивою передбачена можливість оподатковувати їх як за адвалорними, так і специфічними або змішаними ставками. При цьому у випадках застосування адвалорних або змішаних ставок країнам-членам надано можливість запроваджувати мінімальні рівні податкового навантаження (специфічна плюс адвалорна складові акцизу без урахування ПДВ). Для сигар або сигарил – 5 % від роздрібної ціни продажу, що включає всі податки, або 12 євро за 1000 одиниць чи за кілограм; дрібно нарізаного тютюну (для скручування сигарет) – не менше ніж 46 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу, або 54 євро за кілограм; іншого тютюну для куріння – 20 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм.

В Україні названі тютюнові вироби оподатковуються за специфічними ставками, встановленими на такому рівні:

- для сигар та сигарил, із вмістом тютюну (код 2402 100000 УКТ ЗЕД) – 559,78 грн (або 19,6 євро) за 1 кг;
- для тютюну та замінників тютюну, інших, промислового виробництва, тютюну “гомогенізованого” або “відновленого”; тютюнових екстрактів, есенцій (код 2403 УКТ ЗЕД) – 559,78 грн (або 19,6 євро) за 1 кг.

З викладеного випливає, що наразі ставки акцизного податку на тютюнові вироби в Україні значно нижчі за мінімальні європейські. Виняток

¹ Розрахунок здійснено за офіційним курсом НБУ станом на 16 лютого 2017 р. (100 євро = 2849,17 грн).

становить лише ставка акцизного податку на сигари та сигарилли, яка на 63 % перевищує мінімальний європейський рівень у 12 євро за 1 кг.

Єдиний пункт ст. 14 Директиви, який Україна зобов'язана імплементувати, стосується того, що ставки та мінімальний розмір акцизного податку мають юридичну силу для всіх тютюнових виробів, без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, використовуваними матеріалами, характеристиками фірм, котрі займаються їх виробництвом, або будь-яким іншим критерієм.

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 по встановленню мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну. На виконання зазначеної норми розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України “Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну”. Останньою планується запровадити:

- мінімальну роздрібну ціну як граничну ціну (без урахування акцизного податку з реалізації в роздрібній торгівлі підакцизних товарів), що застосовується суб'єктами господарювання в разі здійснення роздрібною торгівлі тютюновими виробами;
- мінімальну оптово-відпускну ціну на тютюнові вироби як граничну ціну, що використовується виробниками й імпортерами тютюнових виробів під час здійснення оптової торгівлі [172].

Необхідність запровадження мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін розглядається в контексті запобігання зменшенню податкових надходжень до бюджету, однією з причин якого є розпочате тютюновими компаніями з жовтня 2015 р. зниження максимальних роздрібних цін на сигарети, яке тривало і в 2016 р. Крім впливу на податкові надходження, зниження цін на тютюнові вироби в Україні, на думку урядовців, є одним із факторів, що сприяють незаконному переміщенню сигарет з України до країн ЄС та ускладнюють виконання Україною взятих на себе зобов'язань із протидії та боротьби з контрабандою підакцизних товарів (ст. 352 Угоди про Асоціацію України з ЄС).

Беручи до уваги наведені аргументи, не можна не бачити інший бік медалі, а саме той факт, що запровадження в Україні мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну порушує встановлений ст. 15 Директиви 2011/64/ЄС принцип вільного визначення максимальної роздрібною ціни (ця стаття є обов'язковою для імплементатії в Україні). Це підтверджується й численни-

ми рішеннями Європейського суду. Зокрема, у рішенні щодо Французької Республіки від 04.06.2010 зазначено: “Приймаючи та зберігаючи систему мінімальних роздрібних цін на продаж сигарет, випущених для споживання у Франції, та заборону на продаж тютюнових виробів за нижчими цінами, Французька Республіка не виконала своїх зобов’язань за статтею 9(1) Директиви Ради 95/59/ЄС від 27 листопада 1995 року щодо податків інших, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів” [173]. Варто зауважити, що Директива 95/59/ЄС у 2011 р. разом з іншими директивами, котрі регулювали акцизне оподаткування тютюнових виробів, була кодифікована в Директиву 2011/64/ЄС, ст. 15 якої відповідає ст. 9(1) Директиви 95/59/ЄС, що на неї посилається в рішенні Суду.

Тому з метою приведення національного законодавства України у відповідність із положенням Директиви Ради ЄС 2011/64/ЄС від 21.06.2011 необхідно передбачити скасування п. 5 Прикінцевих положень Закону України від 24.12.2015 № 909-VIII, відповідно до якого урядові надано повноваження встановлювати мінімальні оптово-відпускні та роздрібні ціни для тютюнових виробів.

Директивою Ради 2011/64/ЄС гармонізовано правила звільнення від акцизного податку тютюнових виробів. Зокрема, ст. 17 передбачено можливість звільнення від оподаткування або повернення вже сплаченого акцизу для:

- денатурованих тютюнових виробів, які використовуються у промислових або садівничих цілях;
- тютюнових виробів, знищених під адміністративним наглядом;
- тютюнових виробів, призначених виключно для наукових випробувань і для перевірки якості продукції;
- тютюнових виробів, перероблених виробником.

Проте ці звільнення мають не обов’язковий, а факультативний характер (у Директиві йдеться про те, що зазначені вироби *можуть* бути звільнені від акцизного податку), отже, якщо вони не застосовуються у країні, Директива не вимагає їх запровадження.

В Україні пільги з акцизного податку на тютюнові вироби встановлено п. 213.3 ст. 213 ПКУ, де передбачено звільнення від оподаткування операцій із:

- ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб’єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу в роздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);

- реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації;
- ввезення на митну територію України неферментованої (непереробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію ферментованої (переробленої) тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або її експорт; реалізація тютюнової сировини тютюново-ферментаційним заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України; реалізація ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів.

Норми щодо звільнення від оподаткування тютюнових виробів для проведення наукових дослідів та випробувань подібні в Україні та ЄС. Проте в ЄС це звільнення поширюється на тютюнові вироби незалежно від того, де вони вироблені, а в Україні – лише на зразки тютюнових виробів, котрі ввозяться на митну територію держави. При цьому не зрозуміло, чому таке звільнення не поширюється на зразки тютюнових виробів, вироблених в Україні.

Можливість звільнення від оподаткування операцій з реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації Директивою не передбачена (у ній йдеться про звільнення не відходів тютюнової сировини, а тютюнових виробів, знищених під адміністративним наглядом). Крім того, не зрозуміло, в чому економічний сенс реалізації відходів тютюнової сировини, призначених для подальшого знищення або утилізації, і чи можуть вони бути реалізовані взагалі? Очевидно, має йтися про звільнення від оподаткування операції знищення відходів тютюнової сировини або операції з безоплатної передачі таких відходів із метою їх знищення, за умови документального підтвердження їх утворення. Крім того, ПКУ передбачено також звільнення від оподаткування операції з безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку. На нашу думку, обидва ці звільнення можна замінити одним, із загальнішим формулюванням: “звільнення від оподаткування операції з безоплатної передачі для знищення під адміністративним наглядом підакцизних товарів (продукції)”.

Потребує коментарів звільнення від оподаткування операцій з тютюновою сировиною, що є специфічним для України об'єктом оподаткування. Її оподаткування, запроваджене, ймовірно, з метою запобігання використанню тютюнової сировини не за призначенням (не для переробки) чи для виробництва контрафактної продукції, у разі відсутності податкових

преференцій для економічних агентів, котрі її переробляють, призвело би до надмірного податкового навантаження. З метою уникнення цього передбачено звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України неферментованої тютюнової сировини заводами, що здійснюють її ферментацію й реалізують ферментовану тютюнову сировину виробникам тютюнових виробів або на експорт; реалізації тютюнової сировини українськими виробниками тютюново-ферментаційним заводам; реалізації ферментованої тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів.

Раніше ця пільга мала вужчу сферу застосування. Вона не надавалася українським виробникам тютюнової сировини, які реалізують її тютюново-ферментаційним заводам, що стримувало розвиток вітчизняного тютюництва. Змінами до ПКУ від 24.12.2015 пільгу було взагалі скасовано, а з початку 2017 р. відновлено для імпоротної тютюнової сировини й запроваджено для вітчизняної. Завдяки цьому фактично тютюнова сировина, не перестаючи бути підакцизним товаром, у разі її використання за призначенням для виробництва іншої тютюнової сировини (ферментованої) чи готових тютюнових виробів звільняється від сплати акцизного податку, чого не можна сказати про інші підакцизні товари, використовувані як сировина для виробництва готових підакцизних товарів. З 2015 р. замість норми, згідно з якою операції з реалізації таких підакцизних товарів, вироблених на території України, крім нафтопродуктів, звільнялися від оподаткування, було запроваджено норму, відповідно до котрої операції з реалізації та/або передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції), звільняються від оподаткування лише в тому разі, якщо така реалізація/передача відбувається в межах одного підприємства. Зазначена модифікація пільги стимулює концентрацію виробництва підакцизних товарів (це не стосується тютюнових виробів, виробництво яких і так зосереджене в чотирьох транснаціональних компаніях).

Згідно з пп. 222.1.2 ст. 222 “Порядок і строки сплати податку” ПКУ виробники тютюнових виробів перераховують до бюджету суму податку при придбанні марок акцизного податку на суму, обчислену з урахуванням мінімального податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок податку, що діють відповідно до норм ПКУ, з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації. Відтак для виробників тютюнових виробів, як і виробників алкогольних напоїв, встановлено авансовий платіж з акцизного податку за продукцію, виробництво якої ще навіть не розпочалося.

Варто нагадати, що до 2013 р. виробники тютюнових виробів сплачували акцизний податок до бюджету на підставі пп. 222.1.1 ст. 222 ПКУ,

тобто протягом 10 календарних днів, котрі настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Кодексом для подання податкової декларації за місячний податковий період. Таким чином, податок сплачувався за продукцію, реалізовану протягом звітного місяця, до 30-го числа місяця, наступного за звітним. Але Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів” від 20.11.2012 № 5503 пп. 222.1.2 ст. 222 ПКУ доповнено абзацом другим, згідно з яким виробників тютюнових виробів зобов'язано з 1 січня 2013 р. сплачувати акцизний податок при придбанні марок акцизного податку.

Такий порядок сплати не відповідає суті акцизного податку як непрямого податку на споживання та суперечить іншим положенням ПКУ, оскільки сума податку перераховується виробником тютюнових виробів до дати виникнення податкових зобов'язань (п. 216.1. ст. 216 ПКУ), до виникнення об'єкта оподаткування (пп. 213.1.1. п. 213.1. ст. 213 ПКУ) та за невизначеної бази оподаткування (пп. 214.1.1. п. 214.1. ст. 214 ПКУ), котрі вказані в Кодексі як обов'язкові елементи під час встановлення податку. Крім того, він не відповідає практиці оподаткування тютюнових виробів акцизним податком у країнах ЄС, де акцизний податок виникає в момент випуску підакцизних товарів для споживання.

Оподаткування спирту та алкогольних напоїв

Оподаткування спирту та алкогольних напоїв у країнах ЄС регулюється двома директивами: 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої, яку Україна зобов'язана імплементувати в повному обсязі, та 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої, імплементація якої Угодою про асоціацію не передбачена.

Директива 92/83/ЄЕС встановлює загальні правила визначення основних елементів акцизного податку на спирт і алкогольні напої. Зокрема, вона містить визначення всіх підакцизних товарів, що входять до акцизної категорії “спирт та алкогольні напої” (предмет податку або сфера його дії), одиниці виміру бази оподаткування для всіх підакцизних товарів, загальні підходи до встановлення ставок акцизного податку, а також можливості й умови використання пільгових (знижених) ставок податку. Директива 92/84/ЄЕС запроваджує мінімальні ставки податку на спирт та алкогольні напої.

Усі підакцизні товари і в Директиві, й у ПКУ подаються з позначенням відповідних кодів, які мають вирішальне значення для їх класифікації та ідентифікації. При цьому для цілей оподаткування спирту та алкогольних напоїв усі держави – члени ЄС користуються Комбінованою номенклату-

рою (Combined Nomenclature), яка діяла на момент затвердження Радою ЄС Директив 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС, а саме в редакції від 19.10.1992.

У нашій країні діє Українська класифікація зовнішньоекономічної діяльності, що є систематизованим переліком товарів, який включає код товару, його найменування, одиницю виміру та обліку. В УКТ ЗЕД товари систематизовано за розділами, групами й товарними позиціями, найменування та цифрові коди яких уніфіковано з міжнародною номенклатурою товарів, так званою Гармонізованою системою опису та кодування товарів (далі – Гармонізована система), розробленою Всесвітньою митною організацією. Ця система використовується більше ніж 200 країнами на основі їхніх митних тарифів, а також для збору міжнародної торгової статистики. Комбінована номенклатура, що діє в країнах ЄС, також узгоджена з Гармонізованою системою [174]. Отже, УКТ ЗЕД і Комбінована номенклатура, застосовувана в ЄС, гармонізовані між собою. Але, як зазначалося, для цілей оподаткування спирту та алкогольних напоїв в ЄС використовується не остання редакція Комбінованої номенклатури, а редакція від 19.10.1992. Тобто в процесі імплементації європейських норм оподаткування алкоголю у вітчизняне податкове законодавство необхідно узгодити УКТ ЗЕД з Комбінованою номенклатурою в редакції від 19.10.1992.

Директивою Ради 92/83/ЄЕС у структурі спирту та алкогольних напоїв виокремлено такі акцизні підкатегорії: пиво; вино; зброджені (ферментовані) напої інші, ніж вино та пиво; проміжні товари; етиловий спирт. У ПКУ (пп. 215.3.1 ст. 215) підакцизні товари, що належать до акцизної категорії “спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво”, з метою оподаткування (визначення величини податкових ставок) поділені на такі акцизні підкатегорії [139]:

- пиво;
- вина виноградні натуральні;
- вина натуральні з доданням спирту та міцні (кріплені);
- вина ігристі, вина газовані;
- вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизувальних екстрактів;
- інші зброджені напої, суміші із зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з доданням спирту);
- сидр і перрі (без додання спирту);
- спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 об. % або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації;

- спирт етиловий, неденатурований з концентрацією спирту менш як 80 об. %; спиртові дистилати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт;
- слабоалкогольні напої – алкогольні напої з вмістом етилового спирту від 0,5 до 8,5 % 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, напівфабрикатів та консервантів, насичені чи ненасичені діоксидом вуглецю;
- тільки продукти з вмістом спирту етилового 8,5 % об'ємних одиниць та більше.

Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році” від 20.12.2016 № 1791-VIII до структури акцизної категорії спирту та інших алкогольних напоїв внесено такі зміни: крім сидру й перрі у складі інших зброджених напоїв виокремлено “тільки зброжені напої, одержані в результаті природного бродиння фруктових, ягідних та фруктово-ягідних соків із вмістом спирту не більше 8,5 % об'ємних одиниць (без додання спирту)” та вилучено таку акцизну підкатегорію, як слабоалкогольні напої.

Розглянемо найзагальніші відмінності класифікації спирту та алкогольних напоїв у ПКУ і в Директиві Ради 92/83/ЄЕС.

Класифікація товарів для цілей акцизного оподаткування у ПКУ побудована на їх класифікації в УКТ ЗЕД (податкові ставки встановлюються на товари окремих товарних позицій і підпозицій УКТ ЗЕД, наприклад, на вина виноградні натуральні, охоплені кодом 2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 21 10 00); на вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизувальних екстрактів, охоплені кодом 2205 тощо), тоді як у Директиві товари, котрі належать до різних товарних позицій у КН, можуть включатися до однієї акцизної підкатегорії. Так, неігристі вина охоплюють товари за кодами КН 2204 і 2205 (за винятком ігристих вин).

У ПКУ немає такої акцизної категорії, як проміжні продукти, а структура акцизних категорій “вино” та “інші зброжені напої” суттєво відрізняється від їх структури в Директиві.

У класифікації групи підакцизних товарів “спирт етиловий та інші спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво” в ПКУ не вказана міцність товарів, які входять до більшості акцизних підкатегорій, що ускладнює гармонізацію структури акцизного податку на спирт і алкогольні напої в Україні зі структурою, визначеною в Директиві.

Класифікація названої групи підакцизних товарів у ПКУ розподіляє за різними акцизними підкатегоріями товари, на які встановлюються од-

накові податкові ставки, й водночас не враховує того факту, що товари, котрі належать до однієї товарної позиції УКТ ЗЕД, можуть входити до різних акцизних підкатегорій і оподатковуватися за різними податковими ставками. Наприклад, серед товарів, охоплених кодом 2206 згідно з УКТ ЗЕД, є не лише інші зброджені напої, а й товари, що можуть бути класифіковані як пиво, проміжні продукти та спирт етиловий.

У пп. 14.1.5 ст. 14 ПКУ наведено визначення алкогольних напоїв: це “продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового понад 0,5 відсотка об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2203, 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД, а також з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше, які зазначені у товарних позиціях 2103 90 30 00, 2106 90 згідно з УКТ ЗЕД”. З урахуванням вказаних у визначенні кодів УКТ ЗЕД воно охоплює майже всю групу підакцизних товарів “спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво”, котра, відповідно до визначення, мала би називатися “алкогольні напої”. Проте чомусь до цієї групи не потрапили товари під кодом 2207, віднесені Директивою до спирту етилового. Крім того, оскільки предметом акцизного податку є не алкогольні напої загалом, а окремі акцизні підкатегорії, такі як “пиво”, “вино неігристе”, “вино ігристе” та ін., необхідно дати їхні визначення, тоді як визначення алкогольних напоїв для цілей оподаткування не є необхідним і може бути виключене зі ст. 14 ПКУ.

Розглянемо визначення й структуру окремих акцизних підкатегорій.

Європейська практика оподаткування пива базується на положеннях Директиви 92/83/ЄЕС, у ст. 2 якої зазначено, що пивом вважається будь-який товар, охоплений кодом КН 2203, або будь-який товар, котрий містить суміш пива з неалкогольними напоями, охоплений кодом КН 2206. І в першому, і в другому випадку пивом вважається товар, фактична міцність якого є вищою за 0,5 % об'єму.

У визначеннях пива, наведених у законодавстві окремих країн, наприклад, Німеччини, наголошується на компонентах, з яких воно виробляється, адже лише завдяки складу пиво можна однозначно ідентифікувати. Згідно з німецьким Законом про податок на пиво, пиво – це алкогольний напій, що виробляється шляхом бродіння сусла, отриманого через варіння солоду, води та хмелю.

У пп. 14.1.144 ст. 14 ПКУ пиво визначається як насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 % об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого сусла пивними дріжджами, що належать до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203. Отже, суміш пива з неалкогольними напоями не віднесена ПКУ до підкатегорії “пиво”, що суперечить ст. 2 Директиви.

Детальніша характеристика пива наведена в Поясненнях до УКТ ЗЕД, згідно з якими “пиво – алкогольний напій, одержуваний шляхом зброджування рідини (сусла), приготовленої з осолоджененого ячменю чи пшениці, води та (зазвичай) хмелю.

До цієї товарної позиції включається також концентроване пиво, приготовлене шляхом вакуумної конденсації пива низької міцності (з низьким рівнем спирту, але з високим вмістом солодового екстракту) до 1/5 – 1/6 його вихідного об’єму.

До цієї товарної позиції не включаються:

- 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, що називаються безалкогольним пивом, і складаються з приготовленого із солоду пива, концентрація спирту в якому зменшена до 0,5 об. % або менше (товарна позиція 2202);
- с) лікарські засоби товарної позиції 3003 або 3004” [169].

У п. 1 ст. 3 Директиви 92/83/ЄЕС зазначається, що акцизний збір, який стягується в державах-членах із пива, встановлюється залежно від міцності, вираженої в:

- гектолітрах / градусах за шкалою Плато; чи
- гектолітрах / градусах фактичної міцності у об’ємах готового товару.

При цьому градус Плато визначається за вмістом основного сусла пива в грамах на 100 г пива. Цей вміст обчислюється за великою формулою Балінга на підставі показників наявного в пиві алкоголю та екстракту:

$$\text{Основне сусло} = 100 \frac{2,0665 \cdot A + E}{100 + 1,0665 \cdot A},$$

де A – вміст алкоголю; E – вміст екстракту.

У п. 2 ст. 3 Директиви Ради 92/83/ЄЕС визначено, що при обчисленні суми податку на пиво згідно з вимогами Директиви 92/84/ЄЕС держави-члени можуть не враховувати частки градуса Плато або градуса фактичної алкогольної міцності за об’ємом. Крім того, держави-члени, які стягують податок за кількістю гектолітрів / градусів Плато, можуть поділяти пиво на категорії, що містять не більше чотирьох градусів Плато на кожну категорію, і нараховувати ту саму ставку податку на гектолітр на всі види пива, котрі припадають на кожну категорію.

Щодо вітчизняної практики, то відповідно до п. 214.4 ст. 214 ПКУ в разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок із вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їхня величина, визначена в одиницях виміру ваги, об’єму, кількості товару (продукції),

об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках. Згідно з п. 215.3.1 ст. 215 одиницею виміру бази оподаткування пива є 1 літр. Тобто в українському законодавстві необхідно уточнити питання визначення бази оподаткування акцизного податку на пиво. У цьому контексті можна імплементувати європейські правові норми, визначивши базою податку на пиво об'єм кінцевого продукту в гектолітрах / градусах фактичної міцності в об'ємі готового товару.

У ст. 6 Директиви 92/84/ЄЕС щодо зближення ставок акцизних податків на спирт та алкогольні напої зазначається, що з 1 січня 1993 р. мінімальна ставка акцизного податку на пиво становить 0,748 євро з гектолітра / градус Плато, або 1,87 євро з гектолітра / градус алкоголю готового товару. В Україні пиво оподатковується за ставкою 2,78 грн за 1 літр (п. 215.3.1 ПКУ). Крім того, у ст. 215.3.1 зазначається, що продукція з кодом УКТ ЗЕД 2206 “Інші зброжені напої”, у тому числі суміші зброжених напоїв з безалкогольними напоями, оподатковуються за іншою ставкою, ніж пиво, а саме за ставкою 126,96 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту, що суперечить положенням Директив 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС.

Статтею 4 Директиви 92/83/ЄЕС державам-членам надано право оподатковувати за зниженими ставками пиво, що виробляється незалежними малими пивоварними заводами, з урахуванням таких обмежень:

- зменшені ставки не застосовуються щодо суб'єктів, котрі виробляють більше 200 000 гектолітрів пива на рік;
- зменшені ставки, які можуть бути нижчими за мінімальну ставку, не можуть бути встановлені на рівні, нижчому за 50 % від стандартної національної ставки акцизного податку.

При цьому зазначені ставки можуть відрізнятися залежно від щорічного обсягу виробництва відповідних пивоварних заводів.

Згідно з п. 2 ст. 4 Директиви 92/83/ЄЕС для цілей застосування зниженої ставки “незалежним малим пивоварним заводом” вважається завод, який є юридично та економічно незалежним від будь-якого іншого пивоварного заводу, розташований у приміщеннях, що фізично відокремлені від приміщень будь-якого іншого пивоварного заводу, та не провадить діяльність за ліцензією. Однак, якщо два або більше пивоварних заводи співпрацюють та їхній спільний річний обсяг виробництва не перевищує 200 000 гектолітрів, то вони вважаються єдиним незалежним пивоварним заводом.

Розділ II Директиви 92/83/ЄЕС регулює сферу застосування акцизного податку на вино. З метою оподаткування у складі зазначеної акцизної підкатегорії вирізняють “неігристе вино” та “ігристе вино”. Згідно зі ст. 8 Директиви неігристим вином вважаються всі товари, охоплені кодами КН 2204 (вино зі свіжого винограду, включно з кріпленими винами; виноград-

не сусло, за винятком товарної позиції 2209) та 2205 (вермути та інші вина із свіжого винограду, ароматизовані рослинними чи іншими екстрактами), за винятком ігристого вина. До неігристого вина належать товари: 1) з фактичною міцністю понад 1,2 %, але не вище 15 % об'єму, за умови, що спирт, який міститься в готовому товарі, має повністю зброжене походження (отриманий виключно у процесі ферментації); 2) з фактичною міцністю понад 15 %, але не вище 18 % об'єму, за умови, що ці товари виготовлені без збагачення (англ. *enrichment wein* – підвищення концентрації цукру в суслі до або під час ферментації, метою якого є збільшення вмісту спирту (алкоголю) у вині¹) і спирт, котрий міститься в готовому товарі, має повністю зброжене походження. Як бачимо, ці групи неігристого вина відрізняються не лише міцністю, а й тим, що виготовлення вин першої групи, на відміну від другої, не виключає процесу збагачення. Проте всі неігристі вина містять лише спирт природного бродіння, котре являє собою процес перетворення цукру виноградного соку на спирт під впливом дріжджів.

Ігристим вином вважаються всі товари, охоплені кодами КН 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 та 2205. Директива виокремлює такі обов'язкові ознаки ігристого вина: 1) воно має бути розлите у пляшки, закорковані спеціальними пробками типу “гриб”, закріпленими за допомогою вузлів чи кріплень, **або** має тиск, спричинений наявністю вуглекислого газу у розчині, на рівні 3 бара або більше та 2) має фактичну алкогольну міцність понад 1,2 % об'єму, але не вище 15 % об'єму за умови, що спирт, який міститься в готовому товарі, має повністю зброжене походження. Це означає, що ігристим буде вважатися виноградне вино, котре містить спирт природного бродіння від 1,2 до 15 % об'єму, не лише тоді, коли воно має всі зовнішні ознаки ігристого вина (“пінясту властивість”, що є наслідком наявності вуглекислого газу в розчині, і пляшку з “грибоподібним” корком, закріпленим за допомогою вузлів або кріплень), а й тоді, коли воно не містить вуглекислого газу (позбавлене “пінястої властивості”), проте закорковане пробкою для ігристого вина, а також коли воно розлите в іншу тару

¹ Процес збагачення вина необхідно відрізнити від кріплення (термін, вжитий в офіційному перекладі Директиви Ради 92/83/ЄЕС замість терміна “збагачення”), що означає підвищення міцності вина шляхом додавання спирту етилового ректифікованого. Збагачення здійснюється шляхом додавання в сусло сахарози або концентрованого виноградного сусла чи шляхом концентрації (концентрування) сусла. При цьому концентрація (концентрування) сусла забезпечується з використанням таких методів, як випарювання, обернений осмос (відфільтровування частини води із сусла під тиском через спеціальні мембрани), кріоекстракція. У країнах Євросоюзу збагачення суворо регламентоване. Воно дозволене в окремих виноградарських зонах Співтовариства, кліматичні умови в яких не завжди дають змогу отримати необхідний вміст цукру в ягодах (URL: www.wineskills.co.uk/winemaking/winemaking-knowledge-base/enrichment).

(закорковане іншими видами пробок), проте має тиск, зумовлений наявністю вуглекислого газу на рівні 3 бари або більше. При цьому слід звернути увагу на те, що в Директиві йдеться про ігристі вина з надмірним тиском у 3 бари, тоді як у КН (у редакції 2016 р.), як і в УКТ ЗЕД – не менш як 1 бар, але менше ніж 3 бари при температурі 20 °С.

Щодо ставок акцизного податку на вино, то п. 2 ст. 9 Директиви 92/83/ЄЕС встановлено, що держави-члени застосовують однакову ставку акцизного податку до всіх товарів, які належать до неігристого вина. Так само вони застосовують однакову ставку акцизного податку до товарів, котрі належать до ігристого вина. Вони можуть також оподатковувати за однаковою ставкою податку неігристе й ігристе вино. Водночас державам-членам надано можливість (факультативна норма) застосовувати знижені ставки акцизного податку до будь-якого типу неігристого та ігристого вина, якщо його фактична міцність не перевищує 8,5 % об'єму. Крім того, держави-члени мають право звільнити від акцизного податку вино, виготовлене приватною особою та спожите цим виробником, членами його сім'ї або його гостями, за умови, що не мав місця продаж.

Статтею 5 Директиви 92/84/ЄЕС (не обов'язковою для імплементації в Україні) встановлена мінімальна ставка акцизного податку на рівні 0 євро на неігристе та ігристе вино.

В українському законодавстві, а саме у ст. 1 Закону України “Про винограду та виноградне вино” від 16.06.2005 № 2662-IV [175] зазначається, що вино – це алкогольний напій, вироблений з винограду, міцність якого набувається внаслідок спиртового бродіння роздушених ягід або свіжовіджатого соку, а в разі виготовлення вин кріплених – підвищується шляхом додавання спирту етилового. Міцність вин може становити від 9 до 20 % об'єму. В ПКУ визначення вина не наводиться.

Підпунктом 215.3.1 ст. 215 ПКУ при встановленні ставок акцизного податку вино поділяється на такі підкатегорії [139]:

- вина виноградні натуральні (код УКТ ЗЕД 2204, крім 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 29 09, 2204 29 10);
- вина натуральні з доданням спирту та міцні (кріплені) (код УКТ ЗЕД 2204, крім 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 29 09, 2204 29 10);
- вина ігристі та вина газовані (код УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 29 09, 2204 29 10);
- вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизуючих екстрактів (код УКТ ЗЕД 2205).

У цій самій статті ПКУ встановлено такі ставки акцизного податку за 1 літр виробу:

- для вин виноградних натуральних – 0,01 грн;

- для вин натуральних з доданням спирту та міцних (кріплених) – 8,02 грн;
- на вина ігристі та вина газовані – 11,65 грн;
- на вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизуючих екстрактів – 8,02 грн.

Визначення вин, що є предметом оподаткування в ПКУ, наведені в Законі України “Про виноград та виноградне вино” (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Визначення вина за Законом України “Про виноград та виноградне вино”

Види вин	Визначення	Стаття Закону
Вино кріплене	Вино, одержане в результаті повного або неповного збродження цукрів сусла шляхом припинення бродіння через додавання спирту етилового ректифікованого, виготовленого з крохмале-цукровмісної сировини і продуктів переробки винограду; залежно від вмісту спирту і цукру поділяються на міцні, десертні солодкі та десертні лікерні	1, п. 22
Вино міцне	Виготовляється з частково зброженого сусла, в якому вміст спирту природного бродіння становить не менше 4,2 відсотка об'ємних	7
Вино газоване	Вино, піняста властивість якого набута внаслідок його штучного насичення діоксидом вуглецю	1, п. 17
Вино ігристе	Вино, піняста властивість якого набута внаслідок його насичення діоксидом вуглецю ендogenousного походження, що утворюється під час бродіння сусла або вторинного бродіння виноматеріалів у герметично закритих посудинах	1, п. 18
Вино ароматизоване	Вина виноградного походження, у тому числі вермути, отримані шляхом змішування сухих та/або кріплених виноматеріалів, спиртових рослинних екстрактів, спирту етилового ректифікованого та цукру або цукровмісних матеріалів	11
Вермути	Група ароматизованих вин, отриманих шляхом купажування спеціально оброблених столових або кріплених виноградних виноматеріалів з доданням спирту етилового ректифікованого, сахарози або цукровмісних матеріалів та спиртових настоїв (екстрактів) пряно-ароматичної сировини, до складу якої обов'язково входить полин	11

Джерело: [175].

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

Порівняльний аналіз визначення ігристого вина в Директиві та ПКУ дає змогу встановити певні розбіжності в кодах товарів, що належать до нього. Зокрема, згідно з Директивою Ради 92/83/ЄЕС ігристим вином вважаються всі товари, віднесені до товарної позиції КН за кодами 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 та 2205. У пп. 215.3.1 ст. 215 ПКУ до вин ігристих та вин газованих віднесено товари, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00. Щодо товарної позиції 2204, то ці розбіжності є наслідком відмінностей різних редакцій Комбінованої номенклатури – 1992 і 2016 рр., котрій відповідає УКТ ЗЕД (табл. 2.5). Іншими словами, у Директиві посилання робиться на коди КН у редакції 1992 р., а в ПКУ – на коди УКТ ЗЕД, редакція якої відповідає редакції КН 2016 р.

Щодо товарів, охоплених кодом 2205, то в ПКУ вони оподатковуються за такою самою ставкою, як і вина натуральні з додаванням спирту та міцні. На нашу думку, це можна пояснити визначенням вермутів, наведеним у Законі України “Про виноград та виноградне вино”, відповідно до якого вермути виготовляються з додаванням, серед іншого, спирту етилового ректифікованого. Відтак у Кодексі з товарної позиції 2205 не виокремлюються товари, котрі можна класифікувати і оподатковувати як ігристі вина.

У країнах ЄС акцизним податком оподатковуються інші зброджені (ферментовані) напої, ніж вино та пиво. Вони поділяються на “інші неігристі зброджені напої” та “інші ігристі зброджені напої”.

Згідно з Директивою Ради 92/83/ЄЕС іншими неігристими збродженними напоями вважаються всі товари, охоплені кодами КН 2204 та 2205, за винятком вина, та товари, охоплені кодами 2206, за винятком інших ігристих зброджених напоїв та пива:

- фактична міцність яких є вищою за 1,2, але не більше 10 % об'ємних одиниць;

Таблиця 2.5

Коди і назви товарів, що належать до ігристого вина в КН і УКТ ЗЕД

Код КН	Назва товару в КН редакції 1992 р.	Назва товару в КН редакції 2016 р. і УКТ ЗЕД
2204	Вина із свіжого винограду, включаючи вина кріплені; сусло виноградне, за винятком товарної позиції 2009:	Вина виноградні, включаючи вина кріплені; сусло виноградне, крім того, що включено до товарної позиції 2009:
2204 10	- ігристе вино - - з наявним вмістом алкоголю 8,5 % об. та більше	- вина ігристі* - - з захищеним найменуванням за походженням (Protected Designation of Origin, PDO):
2204 21	- - у посудинах місткістю 2 л або менше	- - у посудинах місткістю 2 л або менше: - - - вина, крім зазначених у товарній підпозиції 2204 10, у пляшках з “грибоподібними” корками, які підтримуються за допомогою кріплень чи зав’язок; вина в іншій тарі, з надмірним тиском не менш як 1 бар, але менш як 3 бари при температурі 20 °С, який зумовлений розчинним діоксидом вуглецю:
2204 21 06**	-	- - - - з захищеним найменуванням за походженням (Protected Designation of Origin, PDO)
2204 21 07**	-	- - - - з захищеною географічною ознакою (Protected Geographical Indication, PGI)
2204 21 08**	-	- - - - інші сортові вина
2204 21 09**	-	- - - - інші
2204 21 10	- - - вино, за винятком вина підпозиції 2204 10, у пляшках з пробками для ігристих вин, які закріплені за допомогою особливого кріплення; вино з іншими видами пробок, з тиском через розчинений двоокис вуглецю не менше ніж 3 бари, за температури 20 °С - - - інші - - - - з наявним вмістом алкоголю 13 % об. чи менше - - - - - марочні вина з певних територій виробництва	-

Код КН	Назва товару в КН редакції 1992 р.	Назва товару в КН редакції 2016 р. і УКТ ЗЕД
2204 29 10	вино, за винятком вина підпозиції 2204 10, у пляшках з пробками для ігристих вин, які закріплені за допомогою особливого кріплення; вино з іншими видами пробок, з тиском через розчинений двоокис вуглецю не менше ніж 3 бари, за температури 20 °С - - - інші - - - - з наявним вмістом алкоголю 13 % об. чи менше - - - - марочні вина з певних територій виробництва	- - - вина, крім зазначених у товарній підпозиції 2204 10, у пляшках з “грибоподібними” корками, які підтримуються за допомогою кріплень чи зав’язок; вина в іншій тарі, з надмірним тиском не менш як 1 бар, але менш як 3 бари при температурі 20 °С, який зумовлений розчиненим діоксидом вуглецю - - - інші: - - - - вироблені в Європейському Союзі: - - - - - з фактичною концентрацією спирту не більш як 15 % об.: - - - - - вина з захищеним найменуванням за походженням (Protected Designation of Origin, PDO)
2205	Вермути та інші вина із свіжого винограду, ароматизовані рослинами чи іншими речовинами	Вермут та інше вино виноградне, з додаванням рослинних або ароматичних речовин

* Ігристі вина. Ці вина насичують діоксидом вуглецю або шляхом проведення вторинного бродіння в закритих посудинах (справжні ігристі вина), або шляхом додання цього газу штучно після розливу в пляшки (газовані вина).

** Товарні категорії 2204 21 06–2204 21 09 охоплюють: 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 із “грибоподібними” корками, з надмірним тиском не менш як 1 бар, але менше ніж 3 бари за температури 20 °С.

Складено за: [174; 176; 169].

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

Іншими ігристими зброженими напоями вважаються всі товари, охоплені кодом КН 2206 00 91, а також товари, охоплені кодами КН 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 та 2205, за винятком вина, 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 бари або більше;
- фактична міцність яких є вищою 1,2, але не вище 13 % об’ємних одиниць;

- фактична міцність яких є вищою 13, але не вище 15 % об'ємних одиниць за умови, що такий спирт у готовому товарі має повністю зброджене походження.

Як і у випадку з вином, Директивою передбачено застосування однакової ставки акцизного податку до всіх товарів, що належать до інших неігристих зброджених напоїв, а також до товарів, що належать до інших ігристих зброджених напоїв чи до обох цих підкатегорій.

В УКТ ЗЕД інші зброжені напої, а також суміші зі зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями класифікуються за кодом 2206. У поясненнях до цієї товарної позиції зазначається, що до неї входять всі зброжені напої, крім напоїв товарних позицій 2203–2205, зокрема: сидр, перрі, напій медовий, вина, одержувані в результаті бродіння фруктових соків, вино з ізюму, ялинове вино, пальмове вино, саке, імбирне пиво та трав'яне пиво тощо. “Усі ці напої можуть бути або природно ігристими, або штучно насиченими діоксидом вуглецю. Вони включаються до цієї товарної позиції і в тих випадках, коли зміцнені добавкою спирту або коли вміст спирту в них збільшено шляхом подальшого зброджування, за умови, що такі напої зберігають властивості продуктів даної товарної позиції” [169]. Отже, до товарної позиції УКТ ЗЕД за кодом 2206 включаються вина, виготовлені як із додаванням спирту, так і без кріплення, в яких спирт, що міститься в готовому товарі, має повністю зброжене походження.

У ПКУ (пп. 215.3.1 ст. 215) до товарів цієї товарної позиції, виготовлених без додавання спирту, віднесено сидр і пері (коди УКТ ЗЕД 2206 00 31 00, 2206 00 51 00 та 2206 00 81 00), а з 2017 р. – також тільки зброжені напої, одержані виключно в результаті природного (натурального) бродіння фруктових, ягідних та фруктово-ягідних соків, із вмістом спирту не більше 8,5 % об'ємних одиниць (без додання спирту) (коди УКТ ЗЕД 2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00), які з метою оподаткування виділено з товарної позиції 2206 в окрему підгрупу. На них встановлено ставку акцизного податку в розмірі 1,06 грн за 1 л. Інші товари цієї товарної позиції, названі як “інші зброжені напої (наприклад, сидр, перрі (грушевий напій), напій медовий); суміші із зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з додаванням спирту)”, незалежно від їхньої міцності, оподатковуються за такою самою ставкою, як і спирт етиловий, – 126,96 грн за 1 л 100-відсоткового спирту. Однак, згідно з Директивою, спиртом етиловим можуть вважатися лише ті товари, охоплені кодом 2206, фактична міцність яких є вищою за 22 % об'єму. Щодо інших зброджених напоїв, виготовлених із додаванням спирту, то їхня міцність, згідно з Директивою, може бути від 1,2 до 10 % об. (щодо неігристих зброджених напоїв) і до 13 % об. (щодо

ігристих). Зазначені напої мають бути виокремлені з товарної позиції 2206 і оподатковуватися за такою самою ставкою, як і інші зброджені напої, що містять спирт, котрий виник виключно внаслідок ферментації (виготовлені без додавання спирту).

Із викладеного можна зробити висновок, що виокремлення у складі інших зброджених напоїв (код 2206) у ПКУ з метою їх оподаткування двох груп товарів – виготовлених із додаванням спирту і виготовлених без додавання спирту – не відповідає класифікації інших зброджених напоїв, ніж вино та пиво, у Директиві. У складі товарної позиції 2206 мають бути виокремлені: а) суміші пива з безалкогольними напоями; б) напої, міцність яких становить понад 22 % об., котрі можуть бути класифіковані як етиловий спирт; в) інші неігристі зброджені напої; г) інші ігристі зброджені напої. Крім товарів, охоплених кодом 2206, інші зброджені напої мають бути виокремлені з товарів, охоплених кодами 2204 і 2205.

Як зазначалося, з метою оподаткування у країнах ЄС вирізняється така категорія підакцизних товарів, як “проміжні товари”. Згідно зі ст. 17 Директиви проміжними вважаються всі товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об’єму, але не вищою за 22 % об’єму, охоплені кодами КН 2204, 2205 та 2206, але не охоплені положеннями статей 2, 8 та 12. При цьому, незважаючи на норми ст. 12, держави-члени *можуть* відносити до проміжних товарів будь-які неігристі зброджені напої, охоплені сферою дії положень ст. 12(1), фактична міцність яких є вищою за 5,5 % об’єму та котрі не є повністю збродженого походження, а також будь-які ігристі зброджені напої, охоплені сферою дії ст. 12(2), фактична міцність яких є вищою за 8,5 % об’єму і котрі не є повністю збродженого походження.

Директивою передбачено оподаткування всіх проміжних товарів за єдиною ставкою податку, а також можливість застосовувати єдину знижену ставку до проміжних товарів, фактична міцність яких є не вищою за 15 % об’єму, за умови дотримання таких вимог:

- знижену ставку не може бути встановлено на рівні, нижчому ніж 40 % стандартної національної ставки акцизного податку;
- знижена ставка не може бути меншою за стандартну національну ставку, що застосовується до товарів, зазначених у статтях 8(1) (неігристе вино) та 12(1) (інші неігристі зброджені напої) Директиви.

Мінімальна ставка податку для “проміжних товарів” затверджена ст. 4 Директиви 92/84/ЄЕС на рівні 45 євро з гектолітра товару.

В Україні до категорії “проміжні товари”, на нашу думку, можна віднести вино кріплене (у ПКУ воно не виокремлюється в зазначену категорію, а віднесене до категорії “вино”). Кріплені вина оподатковуються за став-

кою 802 грн (28,1 євро¹) за 100 л, котра становить 62,4 % мінімальної ставки в ЄС.

Загальні вимоги до акцизного податку на спирт етиловий встановлюються Розділом V Директиви 92/83/ЄЕС. У ст. 20 дається визначення цього підакцизного товару, згідно з яким “етилівим спиртом” вважаються:

- усі товари, фактична міцність яких вища 1,2 % об’єму, охоплені кодами КН 2207 і 2208, навіть якщо ці товари є складовою частиною товарів, зазначених в інших розділах КН;
- товари, охоплені кодами КН 2204, 2205 і 2206, фактична міцність яких є вищою за 22 % об’єму;
- питні алкогольні напої, котрі містять вказані товари, незалежно від того, чи є вони розчинами.

Відповідно до визначення в Законі України “Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”, “спирт етиловий – спирт етиловий-сирець, спирт етиловий ректифікований технічний, спирт етиловий денатурований (спирт технічний), спирт етиловий технічний, спирт етиловий ректифікований, що відповідають кодам 2207 і 2208 згідно з УКТ ЗЕД (23716-14) та виготовлені з крохмале- і цукровмісної сировини або з нехарчових видів сировини за спеціальними технологіями” [161].

У ПКУ (пп. 14.1.237) спирт етиловий визначається як “всі види спирту етилового, біоетанол, які вказані в товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД”. Наведене визначення не відповідає вимогам Директиви: не містить інформації про міцність товарів, котрі належать до цієї акцизної категорії, що ускладнює її ідентифікацію; не визначає як спирт етиловий товари, охоплені кодами 2204, 2205 і 2206, фактична міцність котрих є вищою за 22 % об’єму; до 2017 р. включало слабоалкогольні напої, позначені кодами 2208 90 69 00 та 2208 90 78 00 УКТ ЗЕД.

Певне уявлення про міцність товарів, віднесених до категорії “спирт етиловий”, дає п. 3.1 ст. 215 ПКУ, де в товарній позиції 2207 зазначено спирт етиловий неденатурований, з концентрацією спирту 80 об. % або більше, а також спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, *будь-якої* концентрації, а в товарній позиції 2208 – спирт етиловий неденатурований з концентрацією спирту менш як 80 об. %, а також спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт.

У ст. 3 Директиви Ради 92/84/ЄЕС встановлено мінімальну ставку податку на спирт і алкогольні напої, інші, ніж проміжні продукти, пиво та вино, – 550 євро на гектолітр чистого спирту, яка на 23,4 % вище відповід-

¹ Розрахунок здійснено за офіційним курсом НБУ станом на 16 лютого 2017 р. (100 євро = 2849,17 грн).

ної ставки податку в ПКУ (126,96 грн за 1 л 100-відсоткового спирту, або 445,6 євро на гектолітр).

До 2017 р. акцизним податком в Україні оподатковувались також слабоалкогольні напої – алкогольні напої з вмістом етилового спирту від 0,5 до 8,5 % 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, напівфабрикатів та консервантів, насичені чи ненасичені діоксидом вуглецю (коди 2208 90 69 00, 2208 90 78 00). Ставку податку на них у 2016 р. було встановлено на рівні 211,59 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту (743 євро за гектолітр). Цей податок можна було б трактувати як інший непрямий податок для спеціальних цілей, можливість запровадження якого відповідала би п. 2 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, якби в Кодексі зазначалась мета його запровадження, а саме зменшення споживання молоддю шкідливих для здоров'я напоїв.

У ПКУ виокремлюється група товарів “тільки продукти із вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше”, що належать до товарних позицій за кодами 2103 90 30 00 (настоянки гіркі ароматичні із вмістом 44,2–49,2 об. % спирту та 1,5–6 мас. % тирличу (генціану), прянощів та різних інгредієнтів із вмістом 4–10 % цукру, у посудинах місткістю не більше як 0,5 л) і 2106 90 (інші харчові продукти, в іншому місці не зазначені). На них встановлена вища ставка податку, ніж на спирт етиловий, – 169,27 грн за 1 л 100-відсоткового спирту (594,1 євро за гектолітр).

Директивою товари, віднесені до товарних позицій за кодами 2103 (зокрема, підкатегорія 2103 90 30 00) та 2106 (підпозиція 2106 90), безпосередньо не визначені як такі, що належать до групи підакцизних товарів “спирт та алкогольні напої”, проте вони можуть підпадати під “питні алкогольні напої, які містять вищевказані товари (котрі кваліфікуються як етиловий спирт. – А. С.), незалежно від того, чи є вони розчинами”, що входять до акцизної підкатегорії “етиловий спирт”. Згідно з Директивою такі товари повинні оподатковуватися за такою самою ставкою, як і спирт етиловий.

Статтею 21 Директиви встановлено, що всі товари, які належать до акцизної категорії “спирт етиловий”, оподатковуються податком за однаковою ставкою. В Україні ця норма виконується лише щодо товарів, охоплених кодами УКТ ЗЕД 2207, 2208 (окрім 2208 90 69 00, 2208 90 78 00 – слабоалкогольні напої) та 2206 (окрім 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00, 2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00) і не виконується щодо інших товарів, визначених Директивою як спирт етиловий, зокрема, до товарів за кодами 2204 і 2205, фактична міцність яких є вищою за 22 об. %, котрі оподатковуються за нижчими ставками, ніж спирт етиловий.

Директивою надається можливість (факультативна норма) оподатковувати за зниженою ставкою етиловий спирт (товари, охоплені кодом КН 2208, фактична міцність яких є не вищою за 10 %), вироблений малими спиртовими заводами в таких межах:

- знижені ставки, які можуть бути меншими за мінімальну ставку, не застосовуються до підприємств, що виготовляють більше 10 гектолітрів чистого спирту на рік;
- знижені ставки не може бути встановлено на рівні, нижчому більш як на 50 % від стандартної національної ставки акцизного податку.

Для цілей застосування знижених ставок малим спиртовим заводом вважається будь-який спиртовий завод, що юридично та економічно не залежить від будь-якого іншого спиртового заводу та не працює за ліцензією.

Податкові пільги, котрі надаються при сплаті акцизного податку зі спирту й алкогольних напоїв Директивою (ст. 27) і ПКУ (пп. 229.1.1 п. 229.1 “Особливості оподаткування спирту етилового” ст. 229), наведено в табл. 2.6.

Як свідчить таблиця, на відміну від країн ЄС, де пільги поширюються на всі види алкогольних напоїв, що обкладаються гармонізованим акцизним податком¹, в Україні вони надаються лише при сплаті податку на спирт етиловий, та й ті здебільшого не відповідають обов'язковим вимогам, а відтак вимагають перегляду.

Принагідно зазначимо, що разом із переглядом системи пільг з акцизного податку в Україні слід було б запровадити і європейські підходи до їх надання. Йдеться про необхідність отримання дозволу на використання звільнень від акцизного податку, що існує в Німеччині. Такий дозвіл надається платникові податку лише за відсутності сумнівів щодо його податкової надійності. При цьому видача посвідчення про дозвіл підтверджує право платника податку отримати підакцизний товар, котрий звільняється від сплати податку, з акцизного складу.

У цілому проведений аналіз показав наявність істотних відмінностей у структурі акцизного податку на тютюнові вироби, особливо – на спирт та алкогольні напої. Їхнім наслідком є такі невідповідності в розподілі по-

¹ Внаслідок неточного офіційного перекладу п. 1 ст. 27 Директиви 92/83/ЄЕС створюється враження, що передбачені в ній звільнення поширюються лише на спирт етиловий денатурований. Проте уточнений переклад та практика застосування звільнень у країнах ЄС, зокрема в Німеччині, свідчать, що звільнення, встановлені пп. (b)–(f), стосуються всіх товарів категорії “спирт і алкогольні напої”. Про це йдеться і в першому абзаці п. 1 ст. 27: “Держави-члени звільняють *охоплені сферою дії цієї Директиви товари* від гармонізованого акцизного збору за умови дотримання вимог, встановлених ними для цілей забезпечення чіткого застосування таких звільнень, а також для запобігання будь-якому ухиленню від сплати податку, обходу або зловживанням...”.

Таблиця 2.6

Податкові пільги з акцизного податку на спирт і алкогольні напої, передбачені Директивою 92/83/ЄЕС і ПКУ

Директива	ПКУ	Коментар
Обов'язкове звільнення від податку товарів:	Оподаткування за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту:	ПКУ відповідне звільнення не передбачене
якщо вони розповсюджуються у вигляді спирту, який було повністю денатуровано згідно з вимогами будь-якої держави-члена, а такі вимоги належним чином нотифіковано	–	ПКУ відповідне звільнення не передбачене
–	спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів	Директивою відповідне звільнення не передбачене
денатурованих для виготовлення виробів, не призначених для споживання людиною	спирту етилового денатурованого (спирту технічного), який реалізується суб'єктам господарювання з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу, які не містять у своєму складі більш як 0,1 відсотка замішкового етанолу	Відповідає вимогам Директиви
для виготовлення оцту в сенсі коду КН 2209	–	ПКУ відповідне звільнення не передбачене
для виготовлення медикаментів у сенсі Директиви 65/65/ЄЕС	спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів (у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів), крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів	Відповідає вимогам Директиви

Закінчення табл. 2.6

Директива	ПКУ	Коментар
Для виготовлення ароматизаторів	-	ПКУ відповідне звільнення не передбачене
Для виготовлення продуктів харчування (напр., шоколадних цукерок)	-	ПКУ відповідне звільнення не передбачене
Факультативне звільнення від податку товарів: – як зразків, відібраних для аналізу; – для науково-дослідних цілей; – для медичних цілей у лікарнях та аптеках; – для виготовлення кінцевого товару, який не містить спирт; – у виробництві складових продукту, що не підлягає оподаткуванню акцизним податком згідно з положеннями Директиви	-	ПКУ відповідні звільнення не передбачені

Складено за: [152; 139].

даткового навантаження між різними підкатегоріями спирту та алкогольних напоїв:

- оподаткування сумішей пива з безалкогольними напоями за такою ж ставкою, як і спирту етилового;
- встановлення на вина ігрісті вищої ставки акцизного податку, ніж на вина натуральні з додаванням спирту та міцні (кріплені);
- оподаткування вин виноградних натуральних із додаванням рослинних або ароматизуючих екстрактів (без додавання спирту) за такою самою ставкою, як і вин натуральних з додаванням спирту та міцних (кріплених);
- оподаткування інших зброджених напоїв, сумішей із зброджених напоїв (з додаванням спирту), незалежно від їхньої міцності, за ставками податку на спирт етиловий;
- оподаткування тільки продуктів із вмістом спирту етилового 8,5 % об. та більше за вищими ставками, ніж спирт етиловий.

Зазначені підходи до встановлення податкових ставок на спирт та алкогольні напої суперечать вимогам Директиви Ради 92/83/ЄЕС. Їх усунення є необхідним кроком на шляху гармонізації акцизного оподаткування в Україні і ЄС.

З огляду на зазначене необхідно здійснити такі кроки в напрямі гармонізації специфічного акцизного оподаткування в Україні та країнах ЄС:

- внести зміни до пп. 215.3.2 ст. 215 ПКУ шляхом виключення з нього таких товарів, як тютюнова сировина та тютюнові відходи (код товару згідно УКТ ЗЕД 2401) з метою приведення його у відповідність до статті 2 Директиви Ради 2011/64/ЄС про структуру та ставки акцизного збору, що застосовується до переробленого тютюну;
- задля визначення бази оподаткування спирту, вина, пива та інших алкогольних напоїв в Україні, пропонується використовувати основну об'ємну мірну величину – гектолітр;
- внести зміни до пп. 14.1.144 п. 14.1 ст. 14 ПКУ щодо визначення пива та до пп. 215.3.1 п. 215.3 ст. 215, що встановлює ставки на пиво та інші алкогольні напої. У графі “Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД” 2203 00 до пива із солоду (солодове) додати код товарів 2206 00, котрі містять суміш пива з неалкогольними напоями;
- запровадити європейську класифікацію спирту та алкогольних напоїв, виокремивши у складі цієї акцизної категорії підкатегорію “проміжні продукти”;
- внести зміни до класифікації вин, привівши її у відповідність із класифікацією, наведеною в Директиві 92/83/ЄЕС; дати визначення термінів “вино неігрісте”, “вино ігрісте”, “інші неігрісті зброжені напої”, “інші ігрісті зброжені напої” та “проміжні товари”, скасу-

- вавши визначення виноробної продукції, наведене в пп. 14.1.26 ст. 14 ПКУ;
- привести визначення та структуру акцизної категорії “спирт етиловий” у відповідність до Директиви 92/83/ЄЕС; встановити однакові ставки податків на всі товари, охоплені категорією “спирт етиловий”; привести податкові пільги з акцизного податку на цю групу товарів у відповідність з обов’язковими звільненнями, передбаченими Директивою 92/83/ЄЕС;
 - запровадити європейські підходи до встановлення ставок акцизного податку на вино, інші зброджені напої, проміжні товари, спирт етиловий усунувши невідповідності у розподілі податкового навантаження між різними підкатегоріями спирту та алкогольних напоїв.

2.5. ВІД РЕАКТИВНОЇ ДО ПРОАКТИВНОЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ: СУЧАСНИЙ СТАН І ПРОБЛЕМИ НАБЛИЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЕНЕРГОПРОДУКТІВ ТА ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ В УКРАЇНІ ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄС

Енергетичне оподаткування в ЄС регламентується взаємодоповнюючими Директивою Ради 2003/96/ЄС [177, с. 51–70] від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії (закріплено механізм їх оподаткування на рівні ЄС, встановлено перехідні періоди для імплементації мінімальних ставок та виключення) та Директивою 2008/118/ЄС [178, с. 12–30] (встановлено загальний підхід до режиму адміністрування акцизного оподаткування). Водночас механізм оподаткування енергопродуктів та електроенергії, визначений Директивою 2003/96/ЄС, закладено як інструментарій досягнення цілей Директиви 2012/27/ЄС з енергоефективності, а зазначені директиви доповнюються іншим законодавством у сфері енергетичного оподаткування (ЕО) – Директивою 95/60/ЄС з фіскального маркування газом і керосину при застосуванні знижених ставок акцизу, Рішенням Комісії 2011/544 щодо жовтого сольвенту як фіскального маркера для нафтопродуктів (між 6 та 9 мг на літр речовини). У 2004 р. Комісією розроблено гармонізований метод аналізу євромаркера (жовтого сольвенту 124) для лабораторних тестів [179].

Підписання політичної частини Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у 2014 р. активізувало процес гармонізації вітчизняного законодавства у 28 напрямках, серед яких – наближення непрямого оподаткування енергопродуктів та електроенергії до вимог Директиви 2003/96/ЄС, котре здійснюватиметься поступово, виходячи із майбутніх потреб нашої країни у

сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності, якими вони можуть бути, зокрема, у результаті міжнародних переговорів після 2012 р. щодо зміни клімату (ст. 353 та відповідний Додаток до Угоди, а також План імплементації Директиви 2003/96/ЄС [180]).

Виходячи з тексту зобов'язань, можна виокремити такі важливі аспекти наближення акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до норм ЄС:

- 1) гармонізація структури оподаткування – ключові елементи податкового механізму мають бути тотожними, що дасть змогу спростити торгівлю енергопродуктами та електроенергією між країнами;
- 2) урахування майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності при побудові податкового механізму під час (ре)дизайну вітчизняної системи оподаткування;
- 3) визначення темпів наближення вітчизняного законодавства з оподаткування енергопродуктів та електроенергії до законодавства ЄС.

У зв'язку з цим виникають питання методологічного та практичного характеру, відповідь на які дасть змогу оцінити поточний стан та проблеми наближення законодавства України до норм ЄС:

- 1) що становить концептуальну основу оподаткування енергопродуктів та електроенергії в ЄС і чи відмінні підходи до дизайну податкового механізму акцизного енергетичного оподаткування в Україні та ЄС і як це впливає на потенціал гармонізації;
- 2) чиї інтереси слід урахувувати у процесі наближення вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС;
- 3) які темпи гармонізації є прийнятними для України?

Концептуальна основа та підходи до оподаткування енергопродуктів та електроенергії

На підставі аналізу еволюції дизайну податкового механізму енергетичного оподаткування в країнах ЄС протягом останніх 30 років можна виокремити чотири основні підходи до формування податкового механізму.

1. *Квазіфіскальний* – дизайн механізму не передбачає врахування будь-яких зовнішніх цілей (забезпечення справедливості, рівності, пропорційності та ефективності оподаткування), крім суто фіскальної – наповнення бюджету. Такий підхід був характерним для початкового етапу запровадження енергетичного оподаткування в окремих країнах ЄС наприкінці 80-х років ХХ ст., коли введення акцизу призвело до збільшення надлишкового податкового тягаря на енергоінтенсивні галузі з високим проміжним споживанням енергоресурсів (металургія, рудна й хімічна, нафтохімічна промисловості), а також на домогосподарства з високими витратами

на енергію, зумовленими географічним місцем розташування – віддалені місця (острови), північні райони;

2. *Фіскальний* – податковий механізм є фіскально орієнтованим, але передбачає диференціацію номінальних ставок для вирівнювання середнього та граничного рівня ефективного оподаткування кінцевого споживання енергоресурсів і електроенергії, враховує особливості джерел походження енергетичної генерації (атом, природа, енергетична сировина) й ефективність каналів трансмісії енергії (відкриті чи закриті системи енергопостачання). Цей підхід був поширеним у середині 90-х років ХХ ст. і став початковою точкою переговорів на рівні ЄС щодо необхідності податкової гармонізації у Співтоваристві, які завершилися прийняттям Директив Ради 92/81/ЄЕС та 92/82/ЄЕС від 19.10.1992, якими гармонізовано структуру та проведено апроксимацію ставок акцизів на нафтопродукти. З одного боку, це підвищило спроможність внутрішнього ринку ЄС, з другого – створило дискримінаційні умови для торгівлі й споживання нафтопродуктів відносно інших енергетичних продуктів (вугілля, газу, електроенергії). В умовах розвитку енергетичного ринку Співтовариства в напрямі диверсифікації, широкого застосування інших, ніж нафтопродукти, видів енергетичних продуктів, такий порядок виявився недостатньо адекватним, щоб слугувати ефективним інструментом проведення політики Співтовариства в енергетичній сфері та суміжних або пов'язаних галузях [181]. Виникла необхідність упровадження гармонізованої системи акцизного оподаткування усіх енергопродуктів;

3. *Інтегрований* – податковий механізм розглядається як інструмент таргетування поведінки ринків енергетичних ресурсів і продуктів, підпорядкований стратегічним довгостроковим цілям суспільного розвитку – захисту та відновленню довкілля, а також підвищенню ефективності використання енергоресурсів й удосконаленню енергоємних технологій. Оскільки енергетичні продукти виступають як первинні ресурси, об'єкт проміжного та кінцевого споживання, гармонізація їх оподаткування в ЄС мала враховувати існування кількох рівнів ринків та не допустити викривлення конкуренції як на них, так і між ними.

Підхід бере початок із Данії, яка першою наприкінці 90-х років почала активно таргетувати свої екологічні проблеми енергетичними податками, і її позитивний досвід було покладено в основу проекту Директиви 97/30/ЄС [182] (відомої як “Директива Монті”) з гармонізації оподаткування енергопродуктів у ЄС. Переговори щодо оновлення Директив 92/81/ЄЕС та 92/82/ЄЕС розпочалися в 1997 р. [183], коли Єврокомісія запропонувала амбітний план оподаткування викидів CO_2 [184], але натрапила на опір багатьох країн-членів. Як наслідок, було лише узгоджено компромісний варіант оподаткування енергопродуктів, який дає змогу “покращити функціонування внутріш-

нього ринку шляхом усунення дисбалансів у конкуренції між нафтопродуктами та іншими енергетичними продуктами” [185]. Директива 2003/96/ЄС від 27.10.2003 доповнила секторальне законодавство ЄС та стимулювала процеси: а) гармонізації рівня оподаткування всіх видів енергопродуктів, включаючи електроенергію, природний газ, вугілля та нафтопродукти (п. 2 Преамбули); б) захисту навколишнього середовища (п. 6 Преамбули); в) виконання завдань, визначених Кіотським протоколом (п. 7 Преамбули); г) підвищення рівня використання робочої сили (п. 10 Преамбули); д) використання альтернативних джерел енергії (п. 25 Преамбули) [155];

4. *Розумний інтегрований* – передбачає вдосконалення механізму енергетичного оподаткування з максимальним дотриманням принципів справедливості, рівності, пропорційності, субсидіарності, ефективності оподаткування та податкової нейтральності з фокусом на відновлення навколишнього середовища (амбітне зниження рівня викидів CO₂, уповільнення темпів нагрівання Землі та підвищення енергоефективності [186], а також зниження податкового навантаження на робочу силу (так звана еко-трудова податкова реформа, розпочата в 1997–2003 роках у більшості країн ЄС і завершена наприкінці 2010 р.). Для цього диференціація та обґрунтування розміру ставок енергетичних акцизів з метою досягнення цілей екологічної та енергетичних політик, починаючи з 2005 р., здійснюються згідно з Рекомендаціями щодо оцінки регуляторного впливу (далі – ROPB), які враховують найкращі практики з регуляторного таргетування проблем “за найменші кошти”. Зауважимо, що ROPB ЄС переглядалися тричі (у 2009, 2013 та 2015 рр.) і з 2016 р. існують у формі 414-сторінкового “Інструменту з кращого регулювання” (Better regulation toolbox) та 112-сторінкового Робочого документа Європейської комісії із затвердження загальноприйнятого підходу та практик до оцінки регуляторного впливу (SWD (2015) 111 final). Таким чином, початкова ідея гармонізації рівня оподаткування з метою сприяння розвитку внутрішнього ринку та досягнення фіскальних цілей наповнення бюджету в ЄС була доповнена зовнішніми цілями екологічної, енергетичної політик (секторальні цілі – зниження викидів парникових газів, підвищення енергоефективності) та цілями політики стосовно зайнятості та ринків (горизонтальні цілі – зміна структури енергетичних ринків у бік збільшення частки відновлюваної енергетики, зниження рівня оподаткування робочої сили для роботодавців), тим самим стимулюючи поглиблення інтеграції між старими та новими країнами-членами.

Розглянемо основні елементи механізму акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії, що визначаються Директивою 2003/96/ЄС:

1. Перелік енергетичних продуктів, що формують предмет оподаткування акцизним податком (п. 1 ст. 2) (порівняльну таблицю в ЄС та Україні з відповідними ставками наведено в Додатку 10). До них належать

енергетичні продукти, котрі використовуються як моторне паливо або паливо для опалення (отримання тепла).

Крім енергетичних продуктів, перерахованих у п. 1 ст. 2, предметом оподаткування акцизним податком є будь-який інший вуглеводень, за винятком торфу, призначений для використання, запропонований на продаж або використаний для опалення, а також будь-який продукт, призначений для використання, запропонований на продаж чи використаний як моторне паливо або як добавка чи наповнювач моторного палива (п. 3 ст. 2).

Крім енергетичних продуктів, предметом акцизного податку, що регулюється 96-ю Директивою, є електроенергія.

2. Основні поняття в цілях оподаткування.

Термін “комерційний газойль як паливо” (gas oil as propellant) позначає газойль, що використовується як паливо для перевезення товарів (за винагороду або власним коштом) транспортними засобами по дорозі з максимальним брутто-завантаженням не менше 7,5 т, а також для перевезення пасажирів на регулярній чи тимчасовій основі транспортними засобами категорії М2 або М3 (ст. 7).

Термін “бізнес-використання” має позначати використання енергопродуктів та електроенергії суб’єктом господарювання, який незалежно здійснює постачання товарів та послуг (п. 1.3 ст. 11).

Термін “мінералогічні процеси” позначає процеси, класифіковані в номенклатурі Національної асоціації інженерів-корозіоністів під кодом DI 26 “виробництво іншої нерудної мінеральної продукції” в Постанові Ради (ЄС) № 3037/90 від 09.10.1990 про статистичну класифікацію господарської діяльності в Європейському співтоваристві.

Термін “розмір оподаткування” позначає загальний (сумарний) податок у контексті всіх стягнутих непрямих податків (крім ПДВ), обчислений прямо або опосередковано з кількості продуктів енергії та електроенергії на момент їх реалізації (випуску) для споживання (ст. 4)¹.

3. Перелік енергетичних продуктів, котрі не є предметом акцизного податку на енергопродукти та електроенергію:

- теплова енергія та продукти за кодами CN 4401 та 4402;
- енергетичні продукти, що використовуються для цілей інших, ніж моторне паливо або паливо для опалення;
- енергетичні продукти, котрі мають подвійне використання, тобто використовуються і як моторне паливо або паливо для опалення, і в

¹ В офіційному перекладі 96-ї Директиви термін “розмір оподаткування” розкрито не коректно як “загальне мито, що стягується зі всіх непрямих податків (за винятком ПДВ), підрахованих безпосередньо або побічно за кількістю продуктів енергії та електроенергії та часом їх споживання”. Це свідчить про необхідність уточнення офіційних перекладів усіх Директив Ради ЄС, що мають бути імплементовані в українське податкове право.

інших цілях. При цьому використання енергопродуктів для хімічного відновлення в електролітичних та металургійних процесах вважається подвійним використанням;

- електроенергія, яка переважно використовується для хімічного відновлення і в електролітичних та металургійних процесах;
- електроенергія, якщо вона становить понад 50 % вартості продукту;
- мінералогічні процеси.

4. Мінімальний розмір оподаткування окремих видів продуктів енергії та електроенергії, зокрема: а) таких видів моторного палива, як освинцьований бензин, неосвинцьований бензин, газойль, гас, зріджений газ, природний газ; б) таких видів моторного палива, що використовується у встановлених Директивою промислових і комерційних цілях, як газойль, гас, зріджений газ, природний газ; в) таких видів палива для опалення, як газойль, важкий мазут, гас, зріджений газ, природний газ, вугілля та кокс, а також електроенергії.

Інші продукти енергії, крім тих, для яких розмір оподаткування вказаний у Директиві, якщо вони призначені для використання, запропоновані на продаж або використані як моторне паливо або паливо для опалення, повинні оподатковуватися залежно від використання за ставкою податку, еквівалентною ставці податку на паливо для опалення або моторне паливо (п. 3 ст. 2).

На додаток до оподатковуваних продуктів, перелічених у п. 1 ст. 2, будь-який продукт, призначений для використання, запропонований на продаж або використаний як моторне паливо або як добавка чи наповнювач моторного палива, повинен оподатковуватися в тому самому розмірі, що й моторне паливо, а будь-який інший вуглеводень, за винятком торфу, призначений для використання, запропонований на продаж або використаний для опалення, – у тому ж розмірі, що й продукти енергії.

5. Умови (дотримання мінімального рівня оподаткування, встановленого Директивою, та законодавства Співтовариства, а також податковий нагляд) і випадки застосування диференційованих ставок податку:

- коли їх диференціація безпосередньо пов'язана з якістю продукту;
- коли диференційовані ставки встановлюються залежно від обсягів споживання електроенергії і палива для опалення;
- у разі використання енергопродуктів та електроенергії міським пасажирським транспортом (у тому числі таксі), сміттєзбиральними машинами, швидкою допомогою, спеціальними машинами для інвалідів тощо;
- у разі використання палива для опалення та електроенергії в комерційних і некомерційних цілях.

Державам-членам дозволяється встановлювати різні ставки акцизного податку на комерційне й некомерційне дизельне паливо, що робить можливим, наприклад, оподаткування комерційного дизпалива за зниженою ставкою за умови, що вона не менша за встановлену Директивою мінімальну ставку податку. Це дає змогу державам-членам зменшити розрив між рівнями оподаткування некомерційного дизпалива та бензину.

Держави-члени можуть також диференціювати оподаткування газойлю як моторного палива, що використовується в комерційних і некомерційних цілях, якщо ставка на комерційний газойль є не нижчою за національний рівень оподаткування на 1 січня 2003 р. і вони дотримуються вимоги Директиви стосовно мінімальної ставки податку.

6. Форми надання податкових пільг: звільнення від сплати податку; диференціація ставок податку; повне або часткове відшкодування сплаченого податку.

Зокрема, держави-члени звільняють від оподаткування таку продукцію (обов'язкові звільнення):

- енергоносії, котрі використовуються для виробництва електроенергії, а також електроенергія, яка використовується для збереження здатності виробляти електроенергію (з екологічних причин країни можуть вводити оподаткування цих продуктів без огляду на мінімальний рівень оподаткування згідно з Директивою);
- енергетичні продукти, що постачаються для використання як авіаційне паливо (крім випадків приватного використання авіатранспорту);
- енергетичні продукти, котрі постачаються для використання у вигляді пального для потреб пароплавства в межах вод Співтовариства (включаючи риболовлю) – окрім приватних розважальних суден – і електроенергія, що виробляється на борту суден (ст. 14).

Директивою передбачено широкий спектр факультативних пільг, що можуть надаватись у формі як повного або часткового звільнення від оподаткування, так і зменшення рівня оподаткування, основними з яких є пільги для:

- енергопродуктів та електроенергії, що використовуються під податковим наглядом у сфері експериментальних проектів із технологічного розроблення екологічно чистих продуктів або палива з відновлюваних джерел;
- електроенергії, яка генерується з енергії сонця, вітру, припливів-відпливів, із біомас чи сміття та геотермальної енергії, виробляється водними електростанціями, а також із метану;
- енергопродуктів та електроенергії, що використовуються для комбінованого виробництва тепла й електроенергії (когенерації), а також

- електроенергії, виробленої на основі когенерації, якщо установки когенерації є екологічно сприятливими (високоєфективними);
- енергопродуктів та електроенергії, що використовуються для перевезення вантажів і пасажирів залізницею, метро, трамваем і тролейбусом;
- природного газу в державах-членах, у яких частка природного газу в кінцевому енергоспоживанні у 2000 р. становила менше 15 %;
- електроенергії, природного газу, вугілля й твердого палива, що використовуються домашніми господарствами в побуті або організаціями, котрі визнані відповідною державою-членом як благодійні;
- моторного палива, котре використовується у сфері виробництва, випробовування та технічного обслуговування літаків і кораблів;
- природного і зрідженого нафтового газу, що використовується як паливо для двигунів (ст. 15).

Зауважимо, що для запровадження факультативних пільг держави-члени мають звертатися за дозволом до Європейської комісії.

7. Держави-члени можуть відображати національні ставки податку в іншій валюті, ніж та, що зазначена у Директиві, якщо відповідні ставки податку після перерахунку в цю валюту не будуть нижчими за мінімальні показники, встановлені Директивою. При цьому для енергопродуктів, рівні оподаткування яких базуються на об'ємі, об'єм має вимірюватися за температури 15 °С (ст. 12).

8. Режим фіскального контролю за наданням звільнень чи знижених ставок, передбачених частиною 1 ст. 16, що має полягати:

- у контролі волатильності цін із метою недопущення надання надмірного відшкодування;
- у наданні пільги в рамках багаторічної програми через дозвіл, виданий органом державної влади суб'єктові підприємницької діяльності на термін, що не перевищує шість послідовних років.

Для кращого розуміння еволюції дизайну елементів податкового механізму енергетичних акцизів в ЄС слід виокремити такі його особливості та тенденції формування й удосконалення:

- *Інтегрованість (когерентність) до горизонтального законодавства ЄС*: положення Директиви 2003/96/ЄС не можуть суперечити Угоді про функціонування ЄС та нормам щодо конкуренції, підтримки малого бізнесу, охорони довкілля, державної допомоги. Попри те, що вказана Директива регулює оподаткування енергопродуктів, у системі *acquis* вона ідентифікується як “екологічна”, оскільки оподаткування енергопродуктів розглядається в ролі одного з інструментів досягнення завдань Кіотського протоколу. Директива не тільки встановлює мінімальний рівень оподаткування, а й впливає на рівень

ціноутворення енергопродуктів та електроенергії, реалізацію енергетичної, екологічної та транспортної стратегій ЄС, конкурентні позиції як енергопродуктів, так і секторів енергетики. Таким чином, зміни в пріоритетах зазначених політик мають відповідним чином відобразитися в інструментах Директиви.

- *Доцільність і автономність на рівні держав-членів*: вибір фіскальних заходів, які здійснюються у зв'язку з імплементацією рамкового законодавства Співтовариства з оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії, є прерогативою кожної держави-члена. Відтак держави-члени можуть прийняти рішення не збільшувати загальне податкове навантаження при збереженні диференційованих національних ставок оподаткування (за умови дотримання мінімального розміру оподаткування (МРО) та правил конкуренції внутрішнього ринку), якщо вони вважають, що таке рішення може сприяти реструктуризації та модернізації їхніх систем оподаткування шляхом заохочення поведінки, що сприяє більшому захисту навколишнього середовища та використанню праці. Водночас Рада ЄС має право регулярно переглядати податкові пільги та МРО, виходячи з трьох критеріїв: стану функціонування ринків, реальної цінності МРО, а також конкурентоспроможності бізнесу в рамках внутрішнього ринку.
- *Зміна парадигми в застосуванні енергетичних податків*: за 25 років вони еволюціонували від фіскального інструменту до елементу еко-трудової та енергетичної реформ (з повним домінуванням регулюючої функції й дотриманням принципу справедливого і нейтрального перерозподілу доходів), при якому додатково генеровані кошти спрямовуються на зменшення податкового навантаження на працю. При цьому виникає феномен "потрійного дивіденду": крім соціального й екологічного ефекту, енергетичні податки стимулюють галузеву модернізацію (в контексті енергоефективності та енергоощадливості). Таким чином, модернізація механізму енергетичних податків, спрямована на перехід від прямого фінансового впливу на споживання до продуманої кампанії із захисту довкілля, відповідального споживання та додаткових ініціатив із саморегулювання, відіграла потужну мотивуючу роль у досягненні позитивних еко-соціальних ефектів.
- *Посилення ролі оцінки регуляторного впливу в процесі підготовки нормативних актів шляхом переходу від "експертних" оцінок наслідків впливу податкових інструментів до інструментальних секторальних макромоделей ЄС*: політична підтримка процесу підготовки законопроектів у генеральних директоратах ЄС надається тільки тим ініціативам, що базуються на результатах широких публічних консультацій між усіма зацікавленими сторонами, аргументи

для яких наведено в Оцінці регуляторного впливу (готується або зовнішніми контракторами, або персоналом кількох директоратів) з урахуванням енергетичної, екологічної, транспортної та інших стратегій розвитку Співтовариства. Це дає змогу чітко ідентифікувати відмінності між різними сценаріями застосування комбінацій інструментів та реакціями на їхній вплив ключових стейкхолдерів. Зокрема, при розробленні доповнення до 96-ї Директиви було використано шість сценарних прогнозів, оцінених чотирма секторальними макромоделями. Зауважимо, що зазначені моделі розроблялися в рамках Пятої – Сьомої Рамкових програм ЄС у галузі науки і технологій (перші розробки – 1997 р. – 2000-ні роки).

- *Незавершеність (недосконалість) механізму оподаткування опалення на рівні ЄС* (оскільки його кінцеве споживання доволі незначно залежить від поставок між країнами) та *фіскальна пріоритетність оподаткування моторних палив як сировини для опалення й промисловості над споживанням у вигляді палива для транспорту* (через складність оподаткування в авіації).
- *Необхідність політичного та правового тиску для забезпечення верховенства права в умовах галузевого тиску*: активне застосування рішень Суду справедливості ЄС у справах щодо невиконання окремими країнами зобов'язань стосовно приведення національного законодавства у відповідність до вимог Директиви 2003/96/ЄС (щодо звільнень, диференціації ставок, відшкодування) для внесення доповнень до самої Директиви, індивідуальний розгляд Європейською комісією заявок країн-членів щодо застосування податкових знижок (згідно зі ст. 19). Разом із тим ініційована у 2011 р. Європейською комісією процедура модернізації податкового механізму шляхом інтеграції енергетичних акцизів із податком на викиди CO₂, завершилася в 2015 р. відмовою Європейського парламенту через блокування окремими країнами-членами вже готового пакета пропозицій (підвищення цільового тиску енергоподатків на CO₂, відповідно до оцінювання регуляторного впливу, проведеного Єврокомісією в 2011 р., з одного боку, мало збільшити податкові надходження на 40 млрд євро, знизити викиди двоокису вуглецю на 4 %, а з другого – зменшити споживання автомобілів майже на 12 %, створити потенційний дефіцит вуглецевмісних продуктів [187]).

Незважаючи на невдалі переговори між країнами, процес підготовки оновлень дав змогу ідентифікувати найбільші недоліки та виклики оподаткування енергопродуктів у ЄС:

- 1) не враховано енергетичну компоненту чи рівень викидів двоокису вуглецю, що призводить до неефективного використання енергії та

нерівномірності оподаткування на внутрішньому ринку, протилежних поведінкових реакцій (зокрема, спалення вугілля, встановлення біоенергетичних установок, котрі забруднюють навколишнє середовище);

- 2) існує “розбалансування” між Директивою 2003/96/ЄС та Директивою щодо системи торгівлі викидами: окремі компанії можуть як підпадати під дію двох директив, так і уникати застосування їх обох (невеликі потужності з використання енергії у звичайних промислових процесах), що призводить до втрат бізнесу і викривлює внутрішній ринок, а негармонізоване оподаткування щодо двоокису вуглецю стримує модернізацію енергоефективного обладнання й енергозаощаджень [188];
- 3) збережено два положення, що допускають спеціальне (преференційне) трактування звичайних споживачів енергії (у Бельгії, Люксембурзі та Данії), де оподаткування дизпалива для опалення може встановлюватися нижче МРО.

Таким чином, можна простежити тривалу парадигмальну зміну концептуальної основи дизайну елементів податкового механізму енергетичних акцизів у ЄС:

- 1) відбулося якісне перетворення фіскально орієнтованого акцизу (який продовжує виконувати цю функцію, проте вона вже не є пріоритетною) на елемент ефективної комбінації інструментів таргетованого регулювання екологічних та економічних змін на рівні кінцевих споживачів і бізнесу, котра поєднує жорсткі інструменти (директиви, регламенти, технічні стандарти) з інструментами “м’якої політики” – підвищення обізнаності, освіта й навчання, дослідження та розробки, додаткові фінансові інструменти фасилітації розвитку нових ринків, захист малого бізнесу;
- 2) з окремого інструменту податкової політики енергетичні акцизи трансформовано у важливий елемент загальної економічної політики, спрямованої на досягнення довгострокового зростання, сталого розвитку та зайнятості;
- 3) “ручний” пошук оптимального (ефективного) рівня енергетичного оподаткування шляхом спроб і помилок замінено потужними системами макроекономічного моделювання та прогнозування – відбувся перехід від політики оцінки фактичних наслідків дії фіскального інструменту до політики попереднього сценарного моделювання очікуваних наслідків із залученням усіх зацікавлених сторін та дотриманням балансу інтересів держави, бізнесу, споживачів, довкілля та майбутніх поколінь.

Проблеми України у сфері оподаткування енергопродуктів та електроенергії

Узагальнюючи результати поточного та попередніх досліджень [189–191], а також особливості розвитку галузей – суб'єктів оподаткування [192] можна виокремити такі чинники, що впливають на порядок і практику оподаткування акцизом в Україні:

- 1) *надмірне енергоспоживання економіки та її експорторієнтованих галузей*, що істотно знижує їхню конкурентоспроможність на міжнародних ринках та є наслідком неефективного споживання енергоресурсів (у тому числі через перехресне галузеве субсидування, введення масових енергетичних субсидій для малозабезпеченого населення без відповідних стимулів до економії);
- 2) *високий рівень проміжного споживання енергопродуктів та електроенергії* в металургії, нафтовій, нафтохімічній, хімічній промисловості, застарілий операційний цикл у мінералогічному виробництві, що вимагає “тонких” налаштувань диференційованих ставок і виключень;
- 3) *залежність від імпорту всіх без винятку енергопродуктів* (нафти, газу, бензинів, коксу, вугілля), що в поєднанні з девальваційними шоками унеможлиблює якісне бізнес-планування. У частині електроенергії тимчасовий дефіцит потужностей є причиною істотного перевикористання ресурсу атомних станцій (унаслідок чого зростає частота аварійних зупинок енергоблоків) і невизначеності з постачанням енергетичного вугілля для теплової генерації, що виробляє електроенергію (значна частина ТЕЦ і ТЕС працюють на нижній межі запасів вугілля);
- 4) *історичне домінування монопольних структур у секторах* (НАК “Нафтогаз”, ДП “Енергоринок”, ДТЕК, ДП “Укренерго” тощо) *та регулятора* (Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг), що уповільнює формування ефективних ринків. При цьому квазіринкове ціноутворення призводить до ефекту перекладання податкового тягаря на кінцевих споживачів;
- 5) *одночасне існування кількох ринків пального: офіційного, “сірого” та “чорного”*. Більшість операторів офіційного ринку водночас виконують операції й на “сірому” ринку (напівлегалізація нафтопродуктів, імпортованих за різними “схемами”, через точки їх роздрібного продажу під виглядом звичайного пального). Крім того, існує ринок “чорного” імпорту нафтопродуктів, коли їх реалізація кінцевому споживачу та/або комерційним структурам здійснюється взагалі поза інфраструктурою офіційного ринку. Високий рівень тіньо-

- вої економіки України в цілому протягом останніх п'яти років (за даними МЕРТ – понад 40 %), не дає змоги встановити, чи така тенденція є продовженням тренду неофіційної економіки, чи значна частка “сірого” та “чорного” ринків підакцизних нафтопродуктів є реакцією платників податків на високі енергетичні акцизи [168];
- 6) *жорстка переговорна позиція* Міністерства фінансів України з учасниками ринку нафтопродуктів [193], зокрема, щодо формату роздрібного акцизу на нафтопродукти, встановленого у фіксованому розмірі, що створює передумови для подальшої тінізації ринків;
 - 7) *фіскальна орієнтованість енергетичних акцизів в Україні*: підвищення ставок акцизів протягом 2013–2015 рр. обґрунтовувалося виключно потребою наповнення бюджету. Так, у пояснювальних записках до проектів законів, якими щороку вносилися зміни до ПКУ для Законів України “Про Державний бюджет України” відповідно на 2014–2016 рр., єдиним аргументом необхідності внесення змін до механізму енергетичних акцизів була фіскальна потреба. Попри слушні зауваження Головного науково-експертного управління щодо можливих негативних наслідків регулярного підвищення ставок без належного обґрунтування реакції з боку платників податків, Міністерство фінансів України потребує узгодження своїх дій з іншими “стейкхолдерами” – Міністерством енергетики та вугільної промисловості України та Міністерством екології та природних ресурсів України, особливо після ратифікації Верховною Радою України Паризької кліматичної угоди;
 - 8) *повна відсутність оцінки регуляторного вливу* від розширення бази оподаткування (так званий адміністративний тягар), підвищення номінальних ставок (аналіз витрат і вигід для основних груп стейкхолдерів: імпортерів/виробників підакцизних товарів, торговців, споживачів, інших видів бізнесу), що попри формальне наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до вимог ЄС у певний спосіб компрометує доцільність імплементації Угоди про асоціацію.

Незважаючи на кроки з імплементації окремих норм “енергетичних” Директив ЄС та взяття зобов'язань щодо Третього енергетичного пакета в рамках приєднання до Енергетичного співтовариства, ринки енергетичних продуктів та електроенергії в Україні все ще перебувають у процесі становлення.

В Україні оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії регулюється Розділом VI ПКУ [139].

Відповідними підакцизними товарами визнано пальне та електроенергію. Згідно з п. 14.1.141-1, пальне – нафтопродукти, скраплений газ,

паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у пп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Кодексу. До останніх належать: суміші ароматичних вуглеводнів; гас; бензол; толуол; ксилол; вуглеводні ациклічні насичені; метанол технічний (метиловий спирт), інші ефіри прості, ефіроспирти, ефірофеноли, ефіроспиртофеноли, пероксиди спиртів, пероксиди простих ефірів, пероксиди кетонів (визначеного або невизначеного хімічного складу) та їх галогеновані, сульфовані, нітровані або нітрозовані 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 із тією самою метою, що й нафтопродукти; біодизель та його суміші.

Як свідчить порівняльний аналіз на основі Додатка 10, акцизна категорія “продукти енергії” охоплює значно ширше коло товарів, ніж категорія “пальне”. Зокрема, вона включає товари під кодами: 1507–1518, 2701, 2702, 2704–2706, 2708–2709, 2712–2715, 2902, 3403, 3817, які не входять до категорії “пальне” в Україні. Це такі продукти енергії:

- олії: соєва, арахісова, пальмова, оливкова, соняшникова, сафлорова, бавовняна, кокосова, пальмоядрова, бабассу, рапсова, гірчична;
- жири, масла і олії тваринні або рослинні та їх фракції;
- вугілля кам'яне, буре (лігніт), кокс і напівкокс із кам'яного вугілля, лігніту або торфу;
- газ кам'яновугільний, водяний, генераторний та подібні гази, крім нафтових газів та інших газоподібних вуглеводнів;
- смоли кам'яновугільні, буровугільні, торф'яні та інші мінеральні смоли;
- пек і кокс пековий, отримані з кам'яновугільної смоли або інших мінеральних смол;
- нафта сира та нафтопродукти сирі, отримані з бітумінозних порід;
- вазелін нафтовий (петролатум), парафін, віск нафтовий мікроталічний, гач парафіновий, озокерит, віск буровугільний, віск торф'яний;
- кокс нафтовий, бітум нафтовий та інші залишки від переробки нафти та нафтопродуктів;
- бітум і асфальт природні; сланці бітумінозні або нафтоносні та піщаники бітумінозні, асфальтити й асфальтові породи;
- суміші бітумні, засновані на природному асфальті, природному бітумі, нафтовому бітумі, мінеральних смолах або пеку мінеральних смол;
- вуглеводні циклічні: циклани (циклоалкани), циклени (циклоалкени) та циклотерпени;

- матеріали мастильні (у тому числі мастильно-охолоджуючі емульсії для ріжучих інструментів, засоби для змащування різьби гвинтів та гайок, засоби для видалення іржі або антикорозійні речовини й препарати для змащування форм та полегшення вилучення виробів із форм, виготовлені на основі мастил) та засоби, що використовуються для жирової обробки текстильних матеріалів, шкіри, хутра або інших матеріалів, крім засобів, що містять в якості основних компонентів 70 мас. % або більш нафтових масел або нафтопродуктів, отриманих із бітумінозних мінералів;
- алкілбензоли змішані та алкілнафталіни змішані, крім речовин товарної позиції 2707 або 2902.

Відповідно до п. 212.1 ст. 212 ПКУ платниками податку є:

- 1) особа, котра виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- 2) особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- 3) фізична особа – резидент або нерезидент, що ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства;
- 4) особа, котра реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;
- 5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом згідно з п. 213.3 ст. 213 ПКУ;
- 6) особа, на котру покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;
- 7) особа, що на неї покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів, у разі порушення таких умов;
- 8) особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), що не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), у разі порушення таких умов;
- 9) оптовий постачальник електричної енергії;

- 10) виробники електричної енергії, котрі мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії;
- 11) особа, яка реалізує пальне.

У зв'язку з вилученням операцій із роздрібного продажу пального з числа об'єктів акцизного податку [194] суб'єкти господарювання роздрібною торгівлю, що здійснюють реалізацію пального, не є платниками податку.

Не є платниками податку особи, які здійснюють діяльність із виробництва електричної енергії за умови її продажу на оптовому ринку електричної енергії та/або з постачання електричної енергії, крім платників, зазначених у п. 10.

Замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

Об'єкт оподаткування акцизом із продуктів енергії та електроенергії становлять операції з:

- 1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- 2) реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;
- 3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- 4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до закінчення строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- 5) реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), котрі були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до завершення строку, визначеного законодавством, відповідно до п. 213.3 ст. 213 ПКУ;
- 6) обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням п. 214.6 ст. 214 ПКУ;
- 7) оптового постачання електричної енергії;
- 8) реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги, що:
 - отримані від інших платників акцизного податку, котрі підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
 - ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією;
 - вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування відповідно до пп. 213.1.1 п. 213.1 ст. 213 ПКУ, що підтверджені за-

реєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

До операцій з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню, відносять:

- 1) вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України (таке вивезення засвідчене належно оформленою митною декларацією, у тому числі, якщо відвантаження відбулося у звітному періоді, а вивезення – у наступному звітному періоді й на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць наявна така митна декларація);
- 2) ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру (ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України);
- 3) реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії.

Згідно з пп. 213.3.11 ст. 213 ПКУ до операцій з підакцизними товарами, що звільняються від оподаткування, відносять операції з реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Крім того, без сплати акцизного податку в Україну можуть ввозитися: як сировина для виробництва етилену легкі дистилати (коди 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90 згідно з УКТ ЗЕД) та важкі дистилати (код 2710 19 31 30 згідно з УКТ ЗЕД); як сировина для хімічної промисловості нафтопродукти (коди 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90; 2710 12 15 10, 2710 12 15 20, 2710 12 15 90; 2710 12 21 00; 2710 19 11 10, 2710 19 11 20, 2710 19 11 90; 2710 19 15 10, 2710 19 15 20, 2710 19 15 90, 2710 19 25 00, 2710 19 29 00 згідно з УКТ ЗЕД); як сировина для виробництва в хімічній промисловості речовини, що використовуються як компоненти моторних палив (коди 2707 10 90 00, 2707 20 90 00, 2707 30 90 00, 2707 50 90 00, 2905 11 00 00, 2909 19 10 00, 2909 19 90 10, 2909 19 90 20, 2909 19 90 90 згідно з УКТ ЗЕД). Інші звільнення, встановлені Директивою, у тому числі звільнення щодо продуктів енергії, які застосовуються в повітряній та морській навігації, у сфері пального з відновлюваних ресурсів та ін. у ПКУ не передбачені.

Ставки податку в Україні встановлено в євро за 1000 л енергетичного продукту, зокрема на скраплений газ природний, тоді як у Директиві на останній продукт вони визначені в євро за гігаджоуль/брутто. Ставки акцизного податку на електроенергію в ЄС встановлені в євро за МВт, а в Україні така ставка є адвалорною.

Ставки акцизного податку на порівнянні види палива та електроенергію в ПКУ та Директиві наведено в табл. 2.7. Їх аналіз розвіює ілюзію про те, що ставки в Україні нижчі від їхнього мінімального рівня, затвердженого Директивою. Вони менші лише на окремі види палива, що використовуються як моторні палива.

Нульова ставка акцизного податку в Україні встановлена на:

- легкі дистилляти (коди 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90 згідно з УКТ ЗЕД) та важкі дистилляти (код 2710 19 31 30 згідно з УКТ ЗЕД), що реалізуються як сировина для виробництва етилену;
- нафтопродукти (коди 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90, 2710 12 15 10, 2710 12 15 20, 2710 12 15 90, 2710 12 21 00, 2710 19 11 10, 2710 19 11 20, 2710 19 11 90, 2710 19 15 10, 2710 19 15 20, 2710 19 15 90, 2710 19 25 00, 2710 19 29 00 згідно з УКТ ЗЕД), що реалізуються як сировина для виробництва в хімічній промисловості;
- речовини, що використовуються як компоненти моторних палив (коди 2707 10 90 00, 2707 20 90 00, 2707 30 90 00, 2707 50 90 00, 2905 11 00 00, 2909 19 10 00, 2909 19 90 10, 2909 19 90 20, 2909 19 90 90 згідно з УКТ ЗЕД), котрі реалізуються як сировина для виробництва в хімічній промисловості.

Використання нульової ставки акцизного податку передбачає такі обмеження:

- режим фіскального контролю за їх цільовим використанням (встановлення податкових постів на підприємствах та видача податкового векселя суб'єктом господарювання – виробником, що використовує енергетичні продукти як сировину в хімічній промисловості, для погашення якого векселедержателю подається довідка векселедавця про цільове використання нафтопродуктів як сировини для виробництва у хімічній промисловості, погоджена представником податкового поста);
- застосування підвищеного коефіцієнта 1,5 у разі нецільового використання суб'єктами господарювання енергопродуктів;
- затвердження Кабінетом Міністрів України переліку підприємств, що здійснюють виготовлення, ввезення таких нафтопродуктів як сировини;
- відвантаження нафтопродуктів, що використовуються як сировина для виробництва у хімічній промисловості, проводиться в межах квот, встановлених Кабінетом Міністрів України.

У ПКУ встановлено, що ставки акцизного податку на бензин моторний за кодами 2710 11 51 00, 2710 11 59 00 згідно з УКТ ЗЕД, що містить тетраетилсвінець, збільшуються в 1,5 раза.

Таблиця 2.7
Ставки акцизного податку на порівнянні види палива й електроенергію в Україні та ЄС

Вид палива	Код УКТ ЗЕД	ПКУ	Директива (мінімальні ставки)		
			для опалення та електроенергії	для окремих промислових і комерційних цілей	як моторні палива
Паливо для реактивних двигунів	2710 19 21 00	21 євро / 1000 л	0 євро / 1000 л	21 євро / 1000 л	330 євро / 1000 л
Інший газ	2710 19 25 00	183 євро / 1000 л	0 євро / 1000 л	21 євро / 1000 л	330 євро / 1000 л
Важкі дистилати (газойль)	Від 2710 19 41 до 2710 19 49	139,50 євро / 1000 л	21 євро / 1000 л	21 євро / 1000 л	330 євро / 1000 л
Важкий мазут (тільки паливо пічне побутове)	Від 2710 19 61 до 2710 19 69	139,50 євро / 1000 л	15 євро / 1000 кг		
Скrapлений газ природний	2711 11 00 00	3,67 євро / 1000 л	Виробниче використ. – 0,15 євро/ГДж (брутто); невиробниче використ. – 0,3 євро/ГДж (брутто)	0,3 євро/ГДж (брутто)	2,6 євро/ГДж (брутто)
Скrapлений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази	2711 19 00 00	52 євро / 1000 л	0 євро / 1000 кг	41 євро / 1000 кг	125 євро / 1000 кг
Електроенергія	2716 00 00 00	3,2 %	Виробниче використ. – 0,5 євро/МВт; невиробниче використ. – 1,0 євро/МВт		

Складено за: [139; 155].

Отже, ставки акцизного податку на енергетичні продукти в Україні не диференціюються залежно від напрямів використання таких продуктів: як моторного палива чи палива для опалення, комерційного або некомерційного використання, використання в окремих сферах.

Датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку є:

- для виробників пального – дата його реалізації (п. 216.1 ст. 216 ПКУ). Суми такого податку перераховуються до бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Кодексом для подання податкової декларації за місячний податковий період (пп. 222.1.1 ст. 222 ПКУ). Тобто протягом 30 календарних днів, що настають за звітним місяцем (пп. 49.18.1 ст. 49 ПКУ);
- для імпортерів пального – дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках (п. 216.4 ст. 216 ПКУ). Такий податок сплачується до або в день подання митної декларації (пп. 222.2.1 ст. 222 ПКУ);
- для суми перевищення обсягів реалізації пального – дата реалізації таких обсягів пального (пп. 216.12 ст. 216 ПКУ). Фактично платник повинен сплатити такий податок на електронний рахунок до подання заявки на поповнення обсягу залишку пального в СЕА реалізації пального (пп. 232.4.2 ст. 232 ПКУ, п. 33 Порядку № 113). Далі ці суми будуть зараховуватися в рахунок сплати податкового зобов'язання з акцизного податку з операцій реалізації пального, зазначених у декларації.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо постачання електроенергії є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії.

Порівняльний аналіз основних елементів акцизного податку на продукти енергії та електроенергію в ПКУ та Директиві Ради 2003/96/ЄС дає змогу сформулювати такі їхні принципові відмінності:

- 1) значно ширше коло товарів, що є предметами гармонізованого акцизного податку на продукти енергії та електроенергію в Євросоюзі, ніж в Україні;
- 2) застосування в Україні іншої ідеології оподаткування енергетичних продуктів – воно не залежить від напрямів їх використання, тоді як в ЄС енергопродукти стають предметом акцизного податку лише в разі використання як моторного палива або палива для опалення;
- 3) відсутність у ПКУ переліку енергетичних продуктів, котрі не є предметом акцизного податку на енергопродукти та електроенергію, а також тих напрямів їх використання, котрі позбавляють їх статусу предметів зазначеного акцизного податку (для цілей, окрім

моторного палива або палива для опалення; подвійного використання; використання в мінералогічних процесах тощо);

- 4) майже повна відсутність у ПКУ, на відміну від Директиви, таких податкових преференцій, котрі би забезпечували виконання податком регулюючої функції. Ввезення без оподаткування чи оподаткування за нульовою ставкою в Україні енергетичних продуктів, що реалізуються як сировина для виробництва, наприклад, у хімічній промисловості, з точки зору Директиви не може вважатися податковою пільгою, оскільки не є об'єктом акцизного податку на енергопродукти та електроенергію.

Аналіз еволюції елементів акцизного податку на енергопродукти та електроенергію показав, що його розвиток в Україні відбувався у двох напрямках:

1. *Посилення фіскальної функції енергетичних акцизів* із метою зменшення дефіциту бюджету та у відповідь на глибоку тінізацію й економіки в цілому, й енергетичної галузі (особливо в 2010–2014 рр.) зокрема. Так, у рамках кількох процедур фіскальної консолідації (2010–2012, 2014–2016 рр.) відбувалося істотне підвищення номінальних ставок акцизів на енергопродукти, які з гривневих ставок було переведено у валютні (з метою адаптації до девальваційних шоків дохідної частини бюджету). Це не стосувалося додаткового збору на споживання електроенергії, адвалорна ставка якого просто реагувала на внутрішній попит. Зауважимо, що попри високу частку енергетичних акцизів у структурі доходів бюджету та ВВП, їхній фіскальний потенціал залежить і від платоспроможності кінцевих споживачів, і від динаміки розвитку енергетичних ринків.
2. *Наближення окремих норм вітчизняного механізму оподаткування до норм ЄС.* Проте таке наближення часто має епізодичний і непрогнозований характер (на чому неодноразово наголошувало Головне науково-експертне управління Верховної Ради України та міжнародні експерти у сфері енергетичних ринків), чим підвищує невизначеність і хвилювання бізнесу щодо майбутніх “доповнень” до ПКУ. Зазначена ситуація не тільки знижує інвестиційну привабливість енергетичної галузі, а і є одним із факторів стримування іноземних інвестицій та технологій в окремі її сектори.

Важливими змінами в оподаткуванні в 2015 р. стали:

- включення до переліку підакцизних товарів електричної енергії (відповідає Директиві Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 про загальний режим акцизних зборів, якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС) та скасування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу

на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;

- запровадження акцизних складів на нафтопродукти, альтернативне паливо та скраплений газ.

Основними новаціями в механізмі енергетичних акцизів у 2016 р. були:

- запровадження системи електронного адміністрування реалізації пального;
- введення акцизної накладної як обов'язкового електронного документа, який складається при здійсненні всіх операцій з реалізації пального на внутрішньому ринку;
- зміна одиниці виміру пального з кілограмів на літри, приведених до температури 15 °С, для яких встановлено ставки акцизного податку (загальноєвропейська практика);
- збільшення ставок акцизного податку на пальне на 13 % (на 49 % – для палива моторного альтернативного);
- підвищення відповідальності суб'єктів господарювання за реалізацію пального без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку (у порядку, передбаченому ПКУ) у вигляді штрафу на юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців у розмірі 100 % вартості реалізованого пального.

У найближчій перспективі Україна повинна здійснити поступовий перехід від квазіфіскального до розумного інтегрованого підходу при вдосконаленні елементів податкового механізму енергетичних акцизів, а їх поступове наближення до вимог Директиви 2003/96/ЄС має виходити з:

- 1) національних інтересів у сфері торгівлі;
- 2) конкурентоспроможності економіки України та її окремих галузей і секторів;
- 3) глобальних трендів у виробництві та споживанні енергопродуктів;
- 4) інших цілей політики державного регулювання, зокрема, екологічних, транспортних, соціальних.

Найзагальнішими напрямками наближення податкового законодавства України в частині акцизного податку на енергопродукти та електроенергію до законодавства ЄС є:

- узгодження базових понять у цілях оподаткування енергопродуктів. Введення до ПКУ в 2015 р. терміна “пальне” щодо об'єкта оподаткування є суперечливим кроком у контексті процесу гармонізації, оскільки Директива містить конкретний перелік підакцизних товарів;
- розширення переліку підакцизних товарів до виключного переліку ЄС;
- визначення переліку енергетичних продуктів, котрі не є предметом акцизного податку на енергопродукти та електроенергію, а також

напрямів використання, котрі позбавляють їх статусу предметів зазначеного податку;

- концепція оподаткування нафтопродуктів “понад обсяг”, введена в ПКУ з метою припинення контрабанди та “сірих” схем легалізації незаконно вироблених і ввезених продуктів, хоч і не суперечить вимогам Директиви, проте легалізує частину ринку нафтопродуктів у досить нетрадиційній формі, оскільки податковий механізм адміністрування не містить санаційної компоненти. У зв’язку з цим вважаємо за доцільне перенесення цього об’єкта оподаткування до Перехідних положень ПКУ зі встановленням кінцевої дати дії такого режиму;
- визначення бази оподаткування в національній грошовій одиниці відрізняється від вимог Директиви щодо разового оголошення ставок податку на майбутній рік. На нашу думку, подібна практика для України наразі є нереальною з огляду на нестабільність економіки загалом та курсу гривні зокрема, а тому гармонізація в цьому напрямі буде можливою лише в середньостроковій перспективі;
- застосування диференційних ставок (залежно від режиму оподаткування) та знижок для окремих секторів (АПК, лісництво, садівництво, рибальство) має велику перспективу, але потребує додаткового детального обґрунтування економічних наслідків для фіскального балансу, порівняльної конкурентоспроможності галузей, налаштування режиму адміністрування (зокрема в частині визнання, розрахунку, декларування).

Узагальнюючи результати проведеного дослідження можна зробити такі висновки і надати пропозиції:

1. У напрямі гармонізації структури оподаткування – ключові елементи податкового механізму в Україні та ЄС не є тотожними, що ускладнює торгівлю енергопродуктами та електроенергією між країнами. Разом із тим поетапне наближення енергетичних акцизів в Україні до вимог Директиви Ради 2003/96/ЄС має виходити з принципу створення максимально зручних спільних умов ведення бізнесу та міжнародної торгівлі між суб’єктами, що вимагає приведення механізмів оподаткування до єдиної бази.
2. У напрямі врахування майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності, інтегрованих до податкового механізму під час (ре)дизайну вітчизняної системи оподаткування – наразі Україна зупинилася на шляху ідентифікації цілей екологічної та енергетичної стратегій, що унеможливає на сьогодні калібрацію фіскальних інструментів для досягнення цілей макрорегулювання. Важливою передумовою наближення непрямого оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до

норм Директиви 2003/96/ЄС має стати детінізація економіки, а сам процес гармонізації – сфокусуватися на підвищенні ефективності споживання енергоресурсів, зниженні енергоємності вітчизняного бізнесу та формуванні повноцінних ринків енергетики, які б могли передавати чіткі сигнали до економічних агентів.

3. Стосовно темпів поступового наближення до законодавства ЄС у сфері оподаткування енергопродуктів та електроенергії варто зауважити, що тривала історія гармонізації оподаткування енергопродуктів та електроенергії в ЄС (із 1992 р. з важливими переговорними раундами в 1997, 2003, 2011 та 2015 рр.) вказує на складність ефективного застосування цього інструменту як із фіскальною, так і з регулюючою метою в короткостроковій перспективі. Як показує досвід країн ЄС, енергетичні податки стали важливим драйвером трансформації як енергетичних ринків (у комбінації з іншими інструментами), так і транспорту шляхом інтеграції до складної системи екологічного регулювання та досягнення стратегічних цілей розвитку Співтовариства. Акцизи на енергопродукти та електроенергію в багатьох країнах ЄС було використано для проведення еко-трудової реформи – переміщення податкового навантаження з робочої сили на споживання, яка у більшості країн тривала 10–15 років і зробила податкові системи більш нейтральними, а бюджети – збалансованішими.
4. Протягом останніх трьох років Україна зробила кілька кроків у напрямі гармонізації – було запроваджено режим фіскального контролю з використанням системи електронного адміністрування акцизів, приведено одиниці виміру бази оподаткування у відповідність до практик ЄС (з кілограмів до літрів при температурі 15 °C), введено адвалорний податок на електроенергію. Разом із тим залишається багато неузгодженостей між нормами ПКУ та Директиви 2003/96/ЄС, зокрема в частині застосування елементів податкового механізму для цілей нефіскального регулювання й удосконалення Плану імплементації Директиви до законодавства України, що буде розглянуто в подальших дослідженнях.