

УДК 336.02

Кошук Т. В.

АДАПТАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ СТОСОВНО СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ДО ДИРЕКТИВ ЄС

Оцінено відповідність норм Податкового кодексу України щодо справляння акцизного податку вимогам директив ЄС, імплементація яких передбачена Угодою про асоціацію з ЄС, і встановлено, що чимало з цих норм задовольняє необхідні вимоги. Надано пропозиції стосовно адаптації вітчизняного податкового законодавства до гармонізованих норм в оподаткуванні акцизами. При розробленні Податкового кодексу України низку його норм (зокрема, щодо мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на сигарети у твердій сумі) було узгоджено з директивами ЄС. На подальший розвиток цього спрямовано окремі зміни у вітчизняному акцизному оподаткуванні, які набрали чинності в 2015 р. (внесення до переліку підакцизних товарів електроенергії, вирівнювання специфічних ставок акцизного податку для сигарет із фільтром і без фільтра). Для усунення розбіжностей, які залишилися, між нормами Податкового кодексу України і директивами ЄС щодо специфічних акцизів, запропоновано: 1) здійснити поділ підакцизних товарів на групи "гармонізованих" і "негармонізованих"; 2) уніфікувати ставки акцизного податку для спирту та алкогольних напоїв у межах підкатегорій цієї групи "гармонізованих" підакцизних товарів, підвищити вітчизняну ставку для "пива" та "спирту" до рівня мінімальних ставок у ЄС (у 2016–2019 рр.); 3) визначити базою оподаткування із застосуванням адвалорних ставок вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ та акцизного податку; 4) скасувати акцизний податок із реалізації через роздрібну торговельну мережу низки підакцизних товарів.

Ключові слова: податкова гармонізація, акцизний податок, "гармонізовані" підакцизні товари, адвалорна та специфічна ставки акцизу, мінімальні ставки акцизу в ЄС.

Літ. 24.

Кошук Т. В.

АДАПТАЦІЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬНОСТВА УКРАЇНИ ПО ВЗИМАННЮ АКЦИЗНОГО НАЛОГА К ДИРЕКТИВАМ ЕС

Оценено соответствие норм Налогового кодекса Украины по взиманию акцизного налога требованиям директив ЕС, имплементация которых предусмотрена Соглашением об ассоциации с ЕС, и установлено, что многие из данных норм удовлетворяют необходимым требованиям. Предложены рекомендации по адаптации отечественного налогового законодательства к гармонизированным нормам в налогообложении акцизами. При разработке Налогового кодекса Украины ряд его положений (в частности, относительно минимального акцизного налогового обязательства по уплате акцизного налога на сигареты в твердой сумме) был согласован с директивами ЕС. На дальнейшее развитие этого направлены отдельные изменения в отечественном акцизном налогообложении, вступившие в силу в 2015 г. (включение в перечень подакцизных товаров электроэнергии, выравнивание специфических ставок акцизного налога для сигарет с фильтром и без фильтра). Для устранения оставшихся разногласий между

© Кошук Т. В., 2015

нормами Налогового кодекса Украины и директивами ЕС по специфическим акцизам предложено: 1) разделить подакцизные товары на группы “гармонизированных” и “негармонизированных”; 2) унифицировать ставки акцизного налога для спирта и алкогольных напитков по подкатегориям данной группы “гармонизированных” подакцизных товаров, повысить отечественную ставку для “пива” и “спирта” до уровня минимальных ставок в ЕС (в 2016–2019 гг.) 3) определить базой налогообложения с применением адвалорных ставок стоимость товара по максимальным розничным ценам с учетом НДС и акцизного налога; 4) отменить акцизный налог с реализации через розничную торговую сеть ряда подакцизных товаров.

Ключевые слова: налоговая гармонизация, акцизный налог, “гармонизированные” подакцизные товары, адвалорная и специфическая ставки акциза, минимальные ставки акциза в ЕС.

Tetiana Koschuk

ADAPTATION OF THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE TO THE EU DIRECTIVES CONCERNING THE LEVYING AN EXCISE DUTY

The article is devoted to the assessment of correspondence of the Tax Code of Ukraine with the EU directives concerning levying an excise duty, which implementation is provided by the Association Agreement with the EU, and it is found that many of these standards meet the necessary requirements. The proposals concerning an adaptation of the national tax legislation to the harmonized standards of levying an excise duty are suggested. Developing the Tax Code of Ukraine, a number of its provisions (in particular, the minimum excise duty for cigarettes at fixed amount) was agreed with the relevant EU Directives. Some changes in the Ukrainian excise taxation, which came into force in 2015 (listing of electricity excise goods, alignment of specific excise duty on cigarettes with filter and without filter), also take into account requirements of the EU Directives. To resolve the differences between the rules of the Tax Code of Ukraine and the EU Directives on specific excise duty there is proposed: 1) to divide excise goods into the “harmonized” and “non-harmonized” groups; 2) to unify the excise duty on alcohol and alcoholic beverages within this “harmonized” sub-group of excise goods, to increase Ukrainian rate for “beer” and “spirit” to the level of minimum rates in the EU (2016–2019); 3) to determine the tax base using advalorem excise duty of the maximum retail selling price, including VAT and excise duty; 4) to abolish an excise duty on sale through the retail trade network of a number of excise goods.

Key words: tax harmonization, excise tax, “harmonized” excise goods, advalorem and specific excise duty rate, minimum excise duty rates in the EU.

JEL classification: E62, E63, H21, H22, H87.

Усунення податкових перешкод співробітництва в ЄС відбувається насамперед шляхом формування спільної законодавчої бази щодо “зближення” податкових механізмів учасників інтеграції – податкової гармонізації. Ухвалені Радою ЄС директиви й інші законодавчі акти з питань оподаткування є обов’язковими для виконання країнами-членами, і країнами – кандидатами на вступ. Відповідно країна, що обрала шлях євроінтеграції, має реформувати національне оподаткування з урахуванням податкового законодавства ЄС, основу якого становлять директиви. З огляду на це актуальним є оцінювання податкового законодавства України щодо справляння акцизного податку в контексті відповідних директив ЄС.

Підписана Угода про асоціацію з ЄС – це перший крок на шляху до поглиблення економічної співпраці із Союзом, який зобов'язує Україну адаптувати її податкове законодавство до низки директив ЄС у встановлені терміни. Наразі нашій країні не надано перспектив членства в Об'єднаній Європі, а тому потреба в забезпеченні повної відповідності цього законодавства гармонізованим податковим нормам ЄС може виникнути не скоро. Це дає можливість зосередитися на оцінюванні норм Податкового кодексу України стосовно акцизного податку в контексті положень відповідних директив ЄС, зазначених в Угоді про асоціацію.

Питання гармонізації специфічних акцизів та акцизного оподаткування в країнах – членах ЄС, положення директив ЄС щодо акцизів, відповідність окремих норм вітчизняного податкового законодавства стосовно акцизного податку директивам ЄС і окремі аспекти реформування акцизного оподаткування в нашій державі з урахуванням європейських стандартів розглядалися у працях Р. Л. Балакіна, Т. І. Єфименко, А. В. Кулай, А. І. Крисоватого, В. М. Мельника, А. М. Соколовської [1–11]. Утім, недостатньо дослідженими залишаються проблеми оцінювання відповідності норм Податкового кодексу України щодо акцизного податку директивам ЄС та розроблення пропозицій для забезпечення такої відповідності в контексті зобов'язань нашої держави, які вона взяла на себе з ухваленням Угоди про асоціацію. Аналізу цих питань присвячено нашу статтю.

Згідно з Додатком XXVIII до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне і галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [12], наша держава зобов'язана “наблизити” своє законодавство до законодавства ЄС стосовно акцизного податку щодо положень таких директив:

- 1) Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 щодо гармонізації структури акцизів на спирт та алкогольні напої (за винятком положень щодо проміжних продуктових категорій, для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації) протягом п'яти років з дати набрання чинності Угодою;
- 2) Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії (положення цієї Директиви мають упроваджуватися поступово, виходячи з майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності);
- 3) статті 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС (протягом двох років з дати набрання чинності Угодою);
- 4) Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) протягом двох років з дати набрання чинності Угодою (крім статей 7 (2), 8, 9, 10, 11, 12, 14 (1), 14 (2), 14 (4), 18, 19, для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації пізніше).

Зауважимо, що Угода про асоціацію набере чинності після її ратифікації парламентами всіх країн ЄС (станом на 1 вересня 2015 р. це було зроблено 18 країнами – Болгарією, Великобританією, Данією, Ірландією, Іспанією,

Люксембургом, Мальтою, Румунією, Польщею, Словаччиною, Угорщиною, Фінляндією, Хорватією, Швецією та країнами Балтії). Утім, з 1 листопада 2014 р. передбачено тимчасове застосування (початок імплементації) низки її положень, серед яких згаданий Додаток XXVIII до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне і галузеве співробітництво” [13]. Це зумовлює необхідність розгляду питань, пов’язаних із внесенням змін до Податкового кодексу України відповідно до положень директив ЄС стосовно акцизів, графік імплементації яких на сьогодні встановлено.

Статтею 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС [14] визначено групи “гармонізованих” підакцизних товарів та директиви, які регулюють їх оподаткування акцизами:

- енергопродукти та електроенергія (Директива Ради 2003/96/ЄС);
- спирт та алкогольні напої (Директиви Ради 92/83/ЄЕС, 92/84/ЄЕС);
- тютюнові вироби (Директива Ради 2011/64/ЄС).

Зауважимо, що в тексті Директиви Ради 2008/118/ЄС при її ухваленні йшлося про те, що акцизне оподаткування тютюнових виробів регулюється Директивами Ради 95/59/ЄС, 92/79/ЄЕС, 92/80/ЄЕС. Але положення цих директив згодом були перенесені до Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація). У зв’язку з цим Директиви Ради 95/59/ЄС, 92/79/ЄЕС і 92/80/ЄЕС втратили чинність (посилання на них слід вважати посиланнями на Директиву Ради 2011/64/ЄС).

Також передбачено, що країни ЄС можуть оподатковувати “гармонізовані” підакцизні товари іншими непрямими податками для спеціальних цілей, за умови відповідності таких податків обов’язковим правилам Співтовариства, які поширюються на спеціальні податки чи ПДВ у частині, яка стосується визначення бази оподаткування, податкової ставки, виникнення податкових зобов’язань і контролю. Крім того, відповідно до п. 3 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, країни ЄС можуть застосовувати інші податки щодо: товарів, котрі не належать до підакцизних; послуг, включаючи ті, що пов’язані з “гармонізованими” підакцизними товарами. Це означає, що можна оподатковувати акцизами товари, які не належать до гармонізованих категорій “енергопродукти і електроенергія”, “спирт і алкогольні напої” та “тютюнові вироби”.

В Україні, крім згаданих трьох груп підакцизних товарів, акцизним податком оподатковуються легкові автомобілі, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів (перелік товарів та ставки їх акцизного оподаткування встановлено пп. 215.3.5–215.3.8 Податкового кодексу України [15]). Це не вступає в суперечність зі ст. 1 Директиви. Зауважимо, що в Польщі також, окрім “гармонізованих” підакцизних товарів, акцизному оподаткуванню підлягають пасажирські автомобілі [16].

Утім, необхідно відокремити “негармонізовані” підакцизні товари від “гармонізованих” і вказати ставки їх оподаткування акцизним податком (це стосується спиртових дистилятів, тютюнових виробів, тютюну, промислових заміників тютюну, нафтопродуктів, речовин, використовуваних як компо-

ненти моторних палив, палива моторного альтернативного, оподаткування яких не регулюється згаданими директивами).

Розмежування груп “гармонізованих” і “негармонізованих” підакцизних товарів ми пропонуємо запровадити з 1 січня 2017 р., щоб мінімізувати негативний вплив відповідних змін законодавства на економіку України, яка перебуває в кризовому стані. Зауважимо також, що це відокремлення потрібне для проведення міжнародних порівнянь.

У 2013–2014 рр. у нашій країні акцизним податком оподатковувалися операції з відчуження цінних паперів і операції з деривативами. Утім, Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо податкової реформи)” від 28.12.2014 № 71-VIII (далі – Закон № 71-VIII) [17] відповідні законодавчі норми були скасовані. Вважаємо це доцільним, оскільки у світовій практиці немає прецедентів справляння акцизів щодо таких операцій; акцизами можуть оподатковуватися лише підакцизні товари, до яких ці операції не належать.

Оцінимо відповідність норм Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів, енергопродуктів та електроенергії положенням відповідних директив ЄС.

Директивою Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 щодо гармонізації структур акцизів на спирт і алкогольні напої [18] регламентовано оподаткування акцизним податком таких акцизних категорій: пиво; вино (звичайне та ігристе); зброжені напої за винятком вина і пива (звичайні та ігристі); проміжні продукти; етиловий спирт. У Директиві наведено визначення й вичерпний перелік цих видів товарів згідно з уніфікованою класифікацією – кодами Комбінованої номенклатури (КН), застосовуваної в ЄС.

1. Пиво. Відповідно до розділу I Директиви, “пивом” є будь-який товар, охоплений кодом КН 2203, або будь-який товар, що містить суміш пива з неалкогольними напоями, охопленими кодом КН 2206, із фактичною міцністю вище 0,5 % об’єму.

2. Вино. Згідно з розділом II Директиви, вина поділяються на звичайні (натуральні) та ігристі.

“Звичайним вином” вважаються всі товари, на які поширюються коди КН 2204 і 2205 (крім ігристого вина): фактична міцність яких вища 1,2 % об’єму, але не вища 15 % об’єму, за умови, що спирт, який міститься в готовому товарі, має повністю зброжене походження; фактична міцність котрих вища 15 % об’єму, але не вища 18 % об’єму, за умови, що їх виготовлено без кріплення і спирт, який міститься в готовому товарі, має повністю зброжене походження.

“Ігристе вино” – це всі товари, що підпадають під коди КН 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 та 2205: розлиті у пляшки, закорковані спеціальними пробками типу “гриб”, або мають надмірний тиск, спричинений наявністю вуглекислого газу в розчині на рівні 3 бара або більше; фактична міцність яких вища 1,2 % об’єму, але не вища 15 % об’єму, за умови, що спирт, котрий міститься у готовому товарі, має повністю зброжене походження.

3. Зброжені напої за винятком вина і пива, які, за розділом III Директиви, поділяються на інші звичайні (натуральні) зброжені напої та інші ігристі зброжені напої.

“Іншими звичайними збродженими напоями” є всі товари, на які поширюються коди КН 2204 та 2205 (крім тих, які належать до категорії “вино”), і товари, охоплені кодом КН 2206 (крім інших ігристих зброджених напоїв і товарів, зарахованих до категорії “пиво”): фактична міцність яких вища 1,2 % об’єму, але не вища 10 % об’єму; фактична міцність яких вища 10 % об’єму, але не вища 15 % об’єму, за умови, що спирт, який міститься у таких товарах, має повністю зброжене походження.

“Іншими ігристими збродженими напоями” вважаються товари, що підпадають під код КН 2206 00 91, а також товари, охоплені кодами КН 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10, 2205 (крім товарів, які належать до категорії “вино”): розлиті у пляшки, закорковані спеціальними пробками типу “гриб”, чи мають надмірний тиск, спричинений наявністю вуглекислого газу в розчині на рівні 3 бара або більше; фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об’єму, але не перевищує 13 % об’єму; фактична міцність яких є більшою за 13 % об’єму, але не вищою 15 % об’єму за умови, що такий спирт у готовому товарі має повністю зброжене походження.

4. Проміжні продукти. Відповідно до розділу IV Директиви, “проміжними продуктами” є всі товари, фактична міцність яких вища 1,2 % об’єму, але не перевищує 22 % об’єму, охоплені кодами КН 2204, 2205 та 2206 (за винятком тих, які належать до категорій “пиво”, “вино”, “інші зброжені напої”). Крім того, можна відносити до проміжних продуктів будь-які негазовані зброжені напої, фактична міцність котрих вища 5,5 % об’єму та які не є повністю зброженого походження, а також будь-які ігристі зброжені напої, фактична міцність яких вища 8,5 % об’єму і які не є повністю зброженого походження.

5. Етиловий спирт. Згідно з Директивою, “етиловим спиртом” вважаються: усі товари, фактична міцність яких вища 1,2 % об’єму, охоплені кодами КН 2207 і 2208, навіть якщо ці товари є складовою товарів, що входять до інших розділів КН; товари, на які поширюються коди КН 2204, 2205 та 2206, фактична міцність яких вища 22 % об’єму; питні алкогольні напої, які містять вказані товари, незалежно від того, чи є вони розчинами.

Директивою Ради 92/83/ЄЕС також визначено загальні підходи до оподаткування акцизом спирту та алкогольних напоїв [11, с. 191–192]:

- встановлення акцизу з пива залежно від міцності, вираженої в гектолітрах/градусах за шкалою Плато (1 гектолітр дорівнює 100 літрам), чи міцності, вираженої в гектолітрах/градусах фактичної міцності в об’ємі готового продукту (ст. 3 Директиви); з вина, інших зброджених напоїв і проміжних продуктів – відносно кількості гектолітрів готового продукту (статті 9, 13, 18); з етилового спирту – на гектолітр чистого спирту при температурі 20 °C (ст. 21);
- застосування однакових ставок акцизного податку до всіх товарів кожної категорії або підкатегорії (наприклад, звичайні та ігристі вина);
- можливість запровадження знижених ставок акцизного податку щодо: пива, виробленого незалежними малими пивоварними заводами (зокрема, у Чехії це заводи з річним обсягом продажу до 200 тис. гектолітрів пива [19, с. 46]); етилового спирту, виробленого малими спиртовими заводами; вина, інших негазованих та ігристих зброджених напоїв, фактична

- міцність яких не перевищує 8,5 % об'єму; проміжних продуктів, фактична міцність яких є не вищою за 15 % об'єму при дотриманні певних вимог;
- можливість звільнення від акцизного оподаткування окремих категорій товарів відповідно до статей 6, 10, 14 (стосовно алкогольних напоїв, виготовлених приватною особою і спожитих нею та/або її членами сім'ї та гостями) і розділу VII Директиви (щодо денатурованого спирту, спирту, якщо він використовується для виробництва оцту, медикаментів, харчових ароматизаторів, для медичних цілей у лікарнях і аптеках тощо).

Крім того, Директивою Ради 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 [20], положення якої необхідно імплементувати у податкове законодавство України відповідно до норм Директиви Ради 92/83/ЄЕС та ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, встановлено мінімальні ставки акцизів: на етиловий спирт – 550 євро з гектолітра чистого спирту; на звичайні та ігристі вина – 0 євро з гектолітра готового продукту; на пиво – 0,748 євро з гектолітра/градуса за шкалою Плато або 1,78 євро з гектолітра/градуса алкоголю готового продукту.

Зауважимо, що чимало країн ЄС застосовує нульову ставку акцизу щодо вин. На 1 січня 2015 р. така ставка була встановлена для звичайних (натуральних) вин у 15 країнах ЄС (Болгарії, Чехії, Німеччині, Греції, Іспанії, Хорватії, Італії, Кіпрі, Люксембурзі, Угорщині, Австрії, Португалії, Румунії, Словенії, Словаччині), а для ігристих – у 9 країнах (Болгарії, Греції, Іспанії, Хорватії, Італії, Кіпрі, Мальті, Португалії та Словенії) [21].

Відповідно до пп. 14.1.145 Податкового кодексу України, підакцизні товари (продукція) – це товари за кодами згідно з УКТ ЗЕД, на які встановлено ставки акцизного податку. Коди УКТ ЗЕД відповідають кодам КН. У пп. 215.3.1 Кодексу вказано перелік підакцизних товарів у розрізі спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв та пива, а також ставки їх оподаткування відповідним податком.

Однак, по-перше, цей перелік не кореспондує з поділом спирту та алкогольних напоїв на акцизні категорії відповідно до розділів I–V Директиви 92/83/ЄЕС (в Україні взагалі не передбачено віднесення підакцизних товарів цієї групи до укрупнених категорій). Крім того, для цілей оподаткування пивом вважається лише пиво із солоду (код УКТ ЗЕД 220300) (це суперечить вимогам Директиви), яке до того ж донедавна не було включено до товарної групи “алкогольні напої”.

З 1 липня 2015 р. набрали чинності зміни до пп. 14.1.5 Податкового кодексу України, внесені Законом № 71-VIII, згідно з якими алкогольними напоями вважаються продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового понад 0,5 % (раніше понад 1,2 %) об'єму, зазначені в товарних позиціях 2203 (раніше ця позиція у пп. 14.1.5 не згадувалася), 2204, 2205, 2206, 2208 відповідно до УКТ ЗЕД, а також із вмістом спирту етилового 8,5 % об'єму і більше, які зазначені у товарних позиціях 2103903000, 210690 згідно з УКТ ЗЕД. Така законодавча зміна спрямована на наближення вітчизняного акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв до стандартів ЄС.

Відповідно до Податкового кодексу України, спиртом етиловим вважаються алкогольні напої, охоплені кодами 2207 і 2208 УКТ ЗЕД: спирт етиловий неденатурований, з концентрацією спирту менш як 80 об. % або більше;

спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації; спирт етиловий, не денатурований із концентрацією спирту менш як 80 об. %; спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери й інші напої, які містять спирт. Це суперечить положенням Директиви Ради 92/83/ЄЕС.

По-друге, продукція, охоплена кодами 2103903000 та 210690 УКТ ЗЕД, із вмістом спирту 8,5 % об'єму, яка в Україні оподатковується акцизним податком, не належить до жодної з акцизних категорій, визначених Директивою.

По-третє, ставки акцизного податку в нашій державі встановлено у гривнях за 1 літр (а не гектолітр) або гривнях за 1 літр 100-відсоткового спирту (а не гектолітр чистого спирту при температурі 20 °С). При цьому щодо пива ставка визначена у гривнях за 1 літр, а не залежно від міцності, вираженої в гектолітрах/градусах за шкалою Плато, чи міцності, вираженої у гектолітрах/градусах фактичної міцності в об'ємі готового продукту. Також є невідповідності між пп. 215.3.1 Податкового кодексу України та положеннями Директиви Ради 92/83/ЄЕС, пов'язаними з вимогами застосування однакових ставок акцизу до всіх товарів певної акцизної категорії (підкатегорії). Зокрема, згідно з Директивою, щодо алкогольних напоїв, охоплених кодами 2204, 2205 і 2206, із міцністю понад 22 % об'єму ставка податку повинна бути встановлена залежно від об'єму 100-відсоткового спирту, а не у гривнях за 1 літр, як передбачено Податковим кодексом України. Згідно із законодавством ЄС ставки акцизів можна визначати в національній валюті.

Крім того, в Україні використовуються різні ставки акцизного податку (не тільки за видом ставки, а й за її розміром) щодо товарів, які, згідно з Директивою, мають оподатковуватися за однаковою ставкою. Наприклад, щодо звичайних вин (тих, які за Директивою Ради 92/83/ЄЕС належать до цієї акцизної підкатегорії) застосовуються ставки 0,01 і 3,58 грн за 1 літр.

По-четверте, в Україні ставка акцизного податку щодо спирту етилового (на 1 січня 2015 р. – 70,53 грн за 1 л 100-відсоткового спирту) є нижчою за відповідну мінімальну ставку, визначену Директивою Ради 92/84/ЄЕС (550 євро з гектолітра чистого спирту). У перерахунку на євро з гектолітра чистого спирту ця вітчизняна ставка становить трохи більше 285 євро (за курсу валют НБУ євро до гривні на 1 вересня 2015 р. 1 : 24,5).

В Україні не застосовуються знижені ставки акцизного податку до спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв та пива. Водночас, згідно з пп. 229.1.1. Податкового кодексу України, передбачена можливість оподаткування спирту акцизним податком за нульовою ставкою залежно від напрямку його використання (зокрема, якщо він використовується для виробництва ліків). Статтею 27 Директиви Ради 92/83/ЄЕС у таких випадках передбачено звільнення від акцизного оподаткування.

Отже, потрібно внести зміни до Податкового кодексу України, пов'язані з виокремленням п'яти акцизних категорій "гармонізованої" групи підакцизних товарів "спирт і алкогольні напої". Причому, оскільки наразі Угодою про асоціацію не встановлено термінів імплементації в Україні положень розділу IV Директиви, категорію "проміжні продукти" можна не виокремлювати (аби запобігти ускладненню податкового законодавства).

Також слід прийняти зміни, пов'язані зі встановленням ставок акцизного податку: з пива – залежно від міцності, вираженої в гектолітрах/градусах фактичної міцності в об'ємі готового продукту; з вина, інших зброджених напоїв і проміжних продуктів (після внесення змін до Податкового кодексу України щодо цієї категорії) – відносно кількості гектолітрів готового продукту; з етилового спирту – на гектолітр чистого спирту при температурі 20 °С. Ставки повинні бути однаковими (за розміром) для всіх товарів певної акцизної категорії (підкатегорії).

Крім того, оскільки Директивою Ради 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 встановлено мінімальні ставки акцизів стосовно спирту етилового й пива і ці ставки є значно вищими за відповідні ставки, застосовувані в Україні, останні слід підвищити. Таке підвищення необхідно здійснювати поступово (щоб запобігти його негативним економічним наслідкам), починаючи з 1 січня 2016 р., визначивши термін досягнення вітчизняними ставками рівня мінімальних ставок у ЄС не пізніше 1 січня 2020 р.

Варто відмовитися від застосування нульової ставки акцизного податку щодо спирту при його використанні в окремих цілях на користь звільнення від оподаткування.

Після внесення зазначених змін до Податкового кодексу України доцільно розглянути можливості застосування знижених ставок та інших пільгових умов акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв, передбачених Директивою Ради 92/83/ЄЕС.

Директива 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру та ставки акцизів для тютюнових виробів (кодифікація) [22] визначає основні принципи гармонізації структури та ставок акцизного податку щодо тютюнових виробів (переробленого тютюну).

Згідно зі статтями 3–5 Директиви, переробленим тютюном є:

- сигарети (тютюн у ролах, котрий можна палити таким, яким він є, і який не є сигарами або сигарилами; тютюн у ролах, який шляхом простого непромислового оброблення засипається в трубки цигаркового паперу; тютюн у ролах, котрий шляхом простого непромислового оброблення загортається в цигарковий папір);
- сигари та сигарили (тютюн у ролах із зовнішньою обгорткою природного тютюну; тютюн у ролах із фільтром з обмолоченої суміші та з зовнішньою обгорткою нормального кольору сигари, відновленого тютюну, що повністю вкриває виріб, у тому числі, за необхідності, фільтр, але не щодо загострених сигар, загострений кінець, у разі, якщо питома вага, не включаючи фільтр чи мундштук, становить не менше 2,3 г і не більше 10 г, а окружність щонайменше однієї третини довжини не менше 34 мм);
- тютюн для паління: 1) дрібно рублений тютюн для скручування в сигарети (тютюн, який був порізаний або іншим чином подрібнений, скручений у вигляді джгутів або спресований у блоки і який можна палити без подальшої промислової переробки); 2) інший тютюн для паління (залишки тютюну, розфасовані для роздрібної торгівлі, які не є сигаретами, сигарами та сигарилами і які можна палити; залишками

тютюну є залишки листя тютюну і побічні відходи, одержані від переробки тютюну чи виробництва тютюнових виробів).

У п. 1 ст. 7 Директиви йдеться про те, що до сигарет застосовуються: 1) адвалорний акциз у відсотках від максимальної роздрібною ціни з урахуванням усіх податків (допускається неврахування мита); 2) специфічний акциз, який встановлюється на одиницю продукту. Максимальна роздрібна ціна визначається виробником або імпортером сигарет.

Адвалорна і специфічна ставки акцизу мають бути однаковими для всіх видів сигарет, а відсоток специфічного компонента акцизу від суми акцизу на сигарети має визначитися на основі середньозваженої роздрібною ціни продажу. Остання розраховується шляхом ділення загальної вартості всіх вироблених сигарет (відповідно до їхньої роздрібною ціни з урахуванням усіх податків) на їх загальну кількість. З 1 січня 2014 р. специфічний акциз не може бути меншим за 7,5 % і більшим за 76,5 % сукупного податкового навантаження (ПДВ + адвалорний та специфічний акцизи). Загальна сума акцизу на сигарети повинна дорівнювати щонайменше 60 % середньозваженої роздрібною ціни продажу. Водночас ця сума не може бути меншою 90 євро за 1000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібною ціни продажу. Країни ЄС, котрі стягують акциз у розмірі не менше 115 євро за 1000 сигарет, можуть не дотримуватися вимоги щодо згаданих 60 %. Термін імплементації в Україні цих положень Директиви не встановлено.

Щодо сигар, сигарил і тютюну для паління Україні слід протягом двох років із дати набрання чинності Угодою про асоціацію з ЄС імплементувати в податкове законодавство п. 3 ст. 14 Директиви щодо ставок акцизів, які потрібно встановлювати без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, матеріалами, використовуваними при їх виробництві, характеристиками фірми-виробника, чи за будь-яким іншим критерієм.

Утім, Директивою також передбачено, що стосовно цих тютюнових виробів ставки можуть або бути адвалорними (розраховуватися на базі максимальної роздрібною ціни), або встановлюватися у твердій сумі за кілограм (щодо сигар і сигарил – у твердій сумі за певну кількість одиниць продукції), або поєднувати адвалорну та специфічну компоненти. При цьому в разі застосування до сигар, сигарил і тютюну для паління адвалорних або змішаних ставок можна встановлювати мінімальний розмір акцизу. Суми акцизу мають бути для: сигар або сигарил – не нижчими 5 % роздрібною ціни продажу, включаючи всі податки, або 12 євро за 1000 одиниць чи за кілограм; дрібно нарізаного тютюну для паління, призначеного для скручування сигарет, не нижчими 46 % середньозваженої роздрібною ціни продажу або 54 євро за кілограм (з 1 січня 2015 р.); іншого тютюну для паління не нижчими 20 % роздрібною ціни продажу, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм. Термін імплементації в Україні цих положень Директиви Ради 2011/64/ЄС не встановлено.

Відповідно до пп. 215.3.2 Податкового кодексу України, підакцизними товарами в розрізі тютюнових виробів, тютюну і промислових замінників тютюну є: 1) тютюнова сировина і тютюнові відходи (код згідно з УКТ ЗЕД 2401); сигари і сигарили (код відповідно до УКТ ЗЕД 2402100000); 2) сигарети з фільтром та без фільтра (код згідно з УКТ ЗЕД 2402109020 й 2402109010);

3) тютюн і замітники тютюну, інші, промислового виробництва, тютюн “гомогенізований” або “відновлений”, тютюнові екстракти та есенції (код відповідно до УКТ ЗЕД 2403). Як бачимо, не вся перелічена продукція належить до “гармонізованих” підакцизних товарів. Зокрема, Директива Ради 2011/64/ЄС не регулює оподаткування акцизами тютюнової сировини та тютюнових виробів не для паління (з переліку, охопленого кодом УКТ ЗЕД 2403, “тютюном для паління” є лише тютюн для паління, зокрема такий, що містить замітники тютюну в будь-якій пропорції). Тому потрібно внести відповідні зміни до Податкового кодексу України щодо структури підакцизних товарів цієї групи (у 2015–2016 рр., як передбачено Угодою про асоціацію).

Згідно з п. 214.1 Податкового кодексу України, базою оподаткування акцизним податком із застосуванням адвалорних ставок є вартість товару за максимальними роздрібними цінами без ПДВ і з урахуванням акцизного податку. Оскільки ця норма не відповідає п. 1 ст. 7 Директиви Ради 2011/64/ЄС, необхідно внести відповідні зміни до Податкового кодексу України – визначити базою оподаткування акцизним податком із застосуванням адвалорних ставок вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням усіх податків.

Зауважимо, що до 2011 р. адвалорний компонент акцизу для вироблених в Україні тютюнових виробів розраховувався на основі оптової ціни виробника (без ПДВ і акцизного збору), а для імпортованих – на підставі максимальної роздрібною ціни, встановленої імпортером (також без урахування ПДВ і акцизного збору) [1, с. 108]. Відповідно, з ухваленням Податкового кодексу України зроблено крок у напрямі “наближення” вітчизняного акцизного оподаткування тютюнових виробів до стандартів ЄС.

Згідно з п. 220.1 Податкового кодексу України, максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари встановлюють виробники або імпортери шляхом декларування таких цін. Ця норма відповідає положенням Директиви Ради 2011/64/ЄС.

Вітчизняна специфічна ставка акцизного податку не прив’язана до середньозваженої ринкової ціни продажу, що суперечить вимогам Директиви, але із запровадженням такої норми можна не поспішати.

В Україні ставки акцизу для сигарет із фільтром та без фільтра є змішаними й однаковими (з 2015 р.), а щодо сигар, сигарил та іншого тютюну для паління – специфічними і не диференційованими (це кореспондує з положеннями Директиви Ради 2011/64/ЄС). Пунктом 125.3.3 Податкового кодексу України встановлено мінімальне акцизне податкове зобов’язання зі сплати акцизного податку для сигарет. При цьому з ухваленням Кодексу відбувся перехід від застосування цього зобов’язання у відсотках від максимальної роздрібною ціни (без ПДВ та акцизу) до його встановлення у твердій сумі, як регламентовано Директивою.

Вимога Директиви щодо ставок акцизів для сигар, сигарил та тютюну для паління, які слід встановлювати без розмежування всередині кожної групи за якістю, презентацією, походженням продукції, матеріалами, котрі використовуються при їх виробництві, характеристиками фірми-виробника, чи за будь-яким іншим критерієм, нашою державою виконується.

Ставки акцизного податку щодо сигар, сигарил й іншого тютюну для паління в Україні є дещо нижчими від мінімальних ставок їх оподаткування акцизами, встановлених Директивою. Наприклад, на 1 січня 2015 р. ставка акцизного податку для сигар та сигарил дорівнювала 285,6 грн за 1000 шт. (у перерахунку на євро за курсом НБУ на 1 вересня 2015 р. (1 : 24,5) – 11,6 євро за 1000 шт. за мінімальної ставки на території ЄС – 12 євро за 1000 шт.). Водночас, оскільки наявні розбіжності щодо бази оподаткування адвалорним акцизом, а специфічна ставка акцизного податку щодо сигарет в Україні не прив'язана до їхньої середньозваженої ринкової ціни продажу, неможливо провести коректне порівняння вітчизняних ставок акцизного оподаткування сигарет із їх мінімально допустимим рівнем у ЄС. Натомість слід констатувати, що мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку для сигарет в Україні (на 1 вересня 2015 р. – 304,11 грн, тобто 12,4 євро за 1000 шт.) більш ніж у 7 разів менше за мінімальний показник в ЄС (90 євро).

Оскільки наразі для України є не обов'язковим дотримання вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС щодо мінімальних ставок акцизів, ставку акцизного оподаткування сигарет слід підвищувати поступово, зважаючи на ризик збільшення обсягів їх контрабанди, тіньового виробництва й реалізації, не намагаючись методом “великого стрибка” наблизитися до відповідних стандартів ЄС (останні після девальвації гривні стали ще менш досяжними). Щоб продемонструвати величезний “розрив” у навантаженні акцизного податку на сигарети в Україні та країнах ЄС, проведемо відповідні порівняння між нашою державою і Латвією. На 1 січня 2015 р. специфічна ставка акцизу на сигарети в Україні становила 277,33 грн (11,3 євро) за 1000 шт. проти 51,8 євро у Латвії. Адвалорні ставки акцизу дорівнювали 12 і 25 % відповідно (в Латвії від максимальної роздрібною ціни з урахуванням ПДВ, в Україні ПДВ до бази оподаткування не включався) [15; 23].

Директивою Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 [24] регулюється оподаткування енергетичних продуктів, якщо вони використовуються як моторне паливо чи паливо для опалення. Аналогічний підхід в оподаткуванні забезпечується до електроенергії.

Директива Ради 2003/96/ЄС не застосовується щодо: оподаткування теплової енергії; енергетичних продуктів, які використовуються для цілей інших, ніж моторне паливо або паливо для опалення; енергетичних продуктів, що мають подвійне використання, тобто як моторне паливо чи паливо для опалення, так і з іншою метою; електроенергії, що переважно застосовується для хімічного відновлення і в електролітичних та металургійних процесах; електроенергії, якщо вона становить понад 50 % вартості продукту; мінералогічних процесів (виробництва іншої нерудної мінеральної продукції).

У додатку 1 Директиви затверджено мінімальні ставки податку в розрізі видів моторного палива, палива для опалення та електроенергії.

Директивою Ради 2003/96/ЄС передбачена диференціація мінімальних ставок акцизів на енергетичні продукти та електроенергію залежно від напрямів їх використання. Зокрема, нижчі ставки встановлені на окремі види моторного палива, що використовується: у сільському господарстві, садівництві, рибальстві та лісництві; для стаціонарних двигунів; для механізмів

та обладнання, які застосовуються в будівництві й на громадських роботах; для транспортних засобів, призначених для застосування поза межами автошляхів загального користування [11, с. 193–194].

В окремих випадках дозволено оподатковувати акцизом енергетичні продукти та електроенергію, котрі перебувають під фіскальним контролем, за диференційованими ставками, якщо такі ставки є нижчими за встановлені Директивою мінімальні ставки (за умови, що диференційовані ставки прямо пов'язані з якістю продукту й в інших випадках відповідно до ст. 5).

Передбачено можливість звільнення від оподаткування акцизом або оподаткування ним за зниженими ставками енергетичних продуктів та електроенергії в межах пілотних проектів, спрямованих на енергозбереження, розроблення екологічно безпечних технологій і виробництво палива з відновлюваних джерел, електроенергії, яка має походження від сонця, вітру, хвиль та в інших випадках, вказаних у ст. 15 Директиви.

Згідно з пп. 215.3.4 Податкового кодексу України, акцизним податком оподатковуються нафтопродукти, скраплений газ, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, паливо моторне альтернативне, електрична енергія (цією нормою визначено перелік таких підакцизних товарів згідно з кодами УКТ ЗЕД, котрі відповідають кодам КН, і ставки їх оподаткування).

Електроенергію включено до переліку підакцизних товарів із 1 січня 2015 р. у зв'язку з набранням чинності змінами до Податкового кодексу України, внесеними Законом № 71-VIII. До 2015 р. стосовно останньої справлявся збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками. Таку невідповідність норм Кодексу Директиві потрібно було усунути, впровадивши європейську практику оподаткування електроенергії акцизом (скасувавши надбавку). Це також дало змогу спростити вітчизняну податкову систему шляхом зменшення кількості податків і зборів.

Акцизними категоріями в розрізі енергопродуктів в Україні є: легкі дистиляти, бензини спеціальні, бензини моторні, паливо для реактивних двигунів, середні дистиляти, гас, важкі дистиляти (газойлі), паливо пічне побутове, паливо рідке (мазут), скраплений газ, бензол, метанол технічний і біодизель, паливо моторне альтернативне та електрична енергія. Директивою Ради 2003/96/ЄС регулюється оподаткування акцизом і встановлено його мінімальні ставки щодо окремих із цих категорій (гасу, бензинів, дизельного палива, зрідженого нафтового газу, природного газу, палива пічного побутового та електроенергії). Мінімальні ставки, застосовувані в ЄС, є значно вищими від ставок, встановлених Податковим кодексом України на 1 січня 2015 р. Наприклад, вітчизняна ставка акцизного податку щодо дизельного палива (код згідно з УКТ ЗЕД 2710194300) у розмірі 100 євро за 1000 кілограмів є набагато нижчою за мінімальну ставку, встановлену Директивою, – 330 євро за 1000 літрів (якщо дизельне паливо використовується як моторне паливо). Водночас вугілля і кокс, оподаткування яких регулюється Директивою, в нашій державі не є підакцизними товарами.

В Україні енергопродукти, які за Директивою належать до категорії “дизельне пальне”, оподатковуються акцизним податком за різними ставками: 100 євро

за 1000 кілограмів (коди згідно з УКТ ЗЕД 2710194300, 2710194600, 2710194700) і 132 євро за 1000 кілограмів (коди відповідно до УКТ ЗЕД 2710194700, 2710194800). Критерії, за якими ці ставки диференційовано, не вказано. Це положення Податкового кодексу України суперечить вимогам Директиви.

Щодо електроенергії в Україні застосовується адвалорна ставка 3,6 % (від максимальної роздрібної ціни без урахування ПДВ і з урахуванням акцизного податку), тоді як Директивою Ради 2003/96/ЄС відповідна мінімальна ставка встановлена в євро за МВт/год і дорівнює 1.

Диференціація ставок акцизного податку щодо енергопродуктів залежно від напрямів їх використання в Україні не передбачена. У пп. 215.2.3 Податкового кодексу України лише вказано, що ставки акцизного податку на бензин моторний за кодами згідно із УКТ ЗЕД 2710115100, 2710115900, котрий містить тетраетилсвинець, збільшуються в 1,5 раза.

У нашій державі звільняються від оподаткування акцизним податком чи оподатковуються ним за нульовою ставкою нафтопродукти й речовини, використовувані як компоненти моторних палив, якщо вони є сировиною для хімічної та нафтохімічної промисловості (відповідно до пп. 229.2–229.7 Податкового кодексу України). Як зазначалося, норми Директиви не поширюються на використання енергопродуктів у мінералогічних процесах.

З 1 квітня 2015 р. в Україні введено акцизні склади для виробників палива моторного альтернативного, нафтопродуктів, скрапленого газу, що кореспондує з положеннями Директиви Ради 2008/118/ЄС.

З огляду на те, що Угодою про асоціацію не передбачено термінів адаптації положень Податкового кодексу України до вимог Директиви Ради 2003/96/ЄС, є можливість ґрунтовно проаналізувати доцільність імплементації певних норм Директиви. Наразі ми вважаємо доцільним внести зміни до Кодексу, пов'язані з виокремленням “гармонізованої” і “негармонізованої” груп підакцизних товарів категорії “енергопродукти та електроенергія”.

В умовах економічної нестабільності потрібно відтермінувати підвищення вітчизняних ставок акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії до рівня мінімальних ставок у ЄС, а також відмовитися від адвалорної ставки акцизу щодо електроенергії. Те саме стосується розширення переліку “гармонізованих” підакцизних товарів цієї категорії. Згодом необхідно буде також розглянути можливості застосування в Україні диференційованих ставок оподаткування акцизами енергопродуктів та електроенергії залежно від напрямів їх використання, як передбачено Директивою Ради 2003/96/ЄС.

У 2015 р. в Україні запроваджено акцизний податок із роздрібного продажу підакцизних товарів, котрий зараховується до місцевих бюджетів. Попри те, що в ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС ідеться про можливість оподаткування “гармонізованих” підакцизних товарів іншими непрямими податками, новий роздрібний податок в Україні названо акцизним (виникає суперечність із вимогами директив ЄС). Крім того, такий захід податкової політики не кореспондує з потребою у підвищенні ставок вітчизняного “стандартного” акцизного податку для низки “гармонізованих” підакцизних товарів до рівня, не нижчого за відповідні мінімальні ставки в ЄС. З огляду на це слід відмовитися від акцизу з

роздрібного продажу на користь підвищення ставок “стандартного” акцизного податку із зарахуванням частини його надходжень до місцевих бюджетів.

Отже, чимало норм податкового законодавства в Україні стосовно акцизного податку відповідає вимогам директив ЄС, імплементація яких передбачена згідно із Додатком XXVIII до глави 4 “Оподаткування” розділу V “Економічне і галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію з ЄС. Причому при розробленні Податкового кодексу України низку його норм (зокрема, щодо мінімального акцизного податкового зобов’язання зі сплати акцизного податку для сигарет у твердій сумі) було узгоджено з положеннями відповідних директив ЄС. Окремі зміни у вітчизняному акцизному оподаткуванні, які набрали чинності в 2015 р. (внесення до переліку підакцизних товарів електроенергії, вирівнювання специфічних ставок акцизного податку для сигарет із фільтром та без фільтра), також спрямовані на врахування вимог директив ЄС (згідно з Угодою про асоціацію).

Утім, лишилося чимало розбіжностей між нормами Податкового кодексу України і директивами ЄС щодо специфічних акцизів, вказаних у Додатку. Для їх усунення необхідно: 1) здійснити поділ підакцизних товарів на групи “гармонізованих” (за категоріями “спирт і алкогольні напої”, “тютюнові вироби”, “енергопродукти і електроенергія”) і “негармонізованих”; 2) уніфікувати ставки акцизного податку для спирту й алкогольних напоїв у межах підкатегорій цієї групи “гармонізованих” підакцизних товарів, підвищити вітчизняну ставку для “пива” і “спирту” до рівня мінімальних ставок у ЄС (у 2016–2019 рр.); 3) визначити базою оподаткування із застосуванням адвалорних ставок вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ й акцизного податку; 4) скасувати акцизний податок із реалізації через роздрібну торговельну мережу низки підакцизних товарів одночасно з підвищенням ставок “стандартного” акцизного податку із зарахуванням частини його надходжень до місцевих бюджетів.

Список використаних джерел

1. Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в державах – членах Європейського Союзу та в Україні / Р. Л. Балакін // *Фінанси України*. – 2007. – № 10. – С. 96–111.
2. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // *Фінанси України*. – 2013. – № 3. – С. 7–26.
3. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко. – К. : НАН України, Ін-т екон. та прогнозув., 2011. – 688 с.
4. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ : у 4 т. / ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2011.
5. Фінансова система національної економіки: проблеми розвитку та управління змінами : у 3 т. / за заг. ред. Т. І. Єфименко ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2012.
6. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : у 2 т. / Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов та ін. ; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2014.
7. Гасанов С. С. Напрями формування фіскальної політики в аспекті асоціації України з ЄС / С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов, Р. Л. Балакін // *Фінанси України*. – 2014. – № 1. – С. 22–38. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2014_1_4.pdf.

8. Гасанов С. С. Реформування фіскальної системи України у контексті євроінтеграційних процесів / С. С. Гасанов, В. П. Кудряшов, Р. А. Балакін // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 16–38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fu_2015_5_4.pdf.
9. Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС / А. В. Кулай // Фінанси України. – 2015. – № 7. – С. 98–114.
10. Крисоватий А. І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук; за ред. А. І. Крисоватого. – Т.: ТНЕУ, 2014. – 236 с.
11. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.
12. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246581344.
13. Тимчасове застосування Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3f=1&art_id=247667894&cat_id=223223535.
14. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС: директива Ради ЄС від 16.12.2008 № 2008/118/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
15. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
16. Taxes in Poland 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.paiz.gov.pl/files/?id_plik=18191.
17. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо податкової реформи): закон України від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
18. Щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: директива Ради ЄЕС від 19.10.1992 № 92/83/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
19. Винценова Е. Акцизный налог в Чехии / Е. Винценова // Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь: Видавництво Національного ун-ту ДПС України, 2013. – С. 44–50.
20. Щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: директива Ради ЄЕС від 19.10.1992 № 92/84/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
21. Excise duty tables. Ref 1042 rev 1, January 2015. Part I. Alcoholic beverages [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf.
22. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація): директива Ради ЄС від 21.06.2011 № 2011/64/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
23. Excise duty tables. Ref 1042 rev 1, January 2015. Part III. Manufactured tobacco [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_dutiespart_iii_tobacco_en.pdf.
24. Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування енергопродуктів та електроенергії: директива Ради ЄС від 27.10.2003 № 2003/96/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.