

А. М. Соколовська

ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ACQUIS ЕС ЯК ОРІЄНТИРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

У статті визначено відмінності основних положень VI розділу Податкового кодексу України, якими регулюється оподаткування алкогольних напоїв і тютюнових виробів, від норм Директиви Ради 2011/64/ЄС і Директиви Ради 92/83/ЄЕС та напрями їх усунення. Доведено, що Угода про асоціацію України з Європейським Союзом не передбачає підвищення ставок акцизного податку на спирт і алкогольні напої та не містить вимоги швидкого збільшення ставок податку на тютюнові вироби. З метою усунення перешкод для вільного руху товарів вона вимагає запровадження в Україні оподаткування всіх гармонізованих подакцизних товарів, котрі є обов'язковими для оподаткування в ЄС; їх однакового визначення як необхідної умови чіткої ідентифікації подакцизних товарів в Україні й державах ЄС; запровадження єдиних підходів до встановлення податкової бази та податкових ставок на товари однієї акцизної категорії, а також податкових пільг, що є обов'язковими для надання в усіх країнах ЄС. У статті запропоновано: гармонізувати класифікацію подакцизних товарів і внести зміни до визначень окремих їх видів, що не відповідають європейським нормам; виключити з переліку подакцизних товарів тютюнову сировину й тютюнові відходи (код товару згідно з УКТЗЕД 2401); відмовитися від встановлення мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін для тютюнових виробів; включити до визначення пива як об'єкта оподаткування суміші пива з неалкогольними напоями (код товару 2206 00); запровадити європейську класифікацію спирту та алкогольних напоїв, виділивши у складі цієї акцизної категорії підкатегорії "інші збродені напої" й "проміжні продукти"; внести зміни до класифікації вин; запровадити європейські підходи до встановлення ставок акцизного податку на вино, інші збродені напої, проміжні товари; привести визначення і структуру акцизної категорії "спирт етиловий" у відповідність із Директивою 92/83/ЄЕС; встановити однакові ставки податків на всі товари, охоплені цією категорією; привести пільги з акцизного податку на зазначену групу товарів у відповідність із обов'язковими звільненнями, передбаченими Директивою 92/83/ЄЕС.

Ключові слова: акцизний податок на спирт та алкогольні напої, акцизний податок на тютюнові вироби, гармонізація акцизного податку.

Табл. 1. Літ. 13.

А. М. Соколовская

НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ACQUIS ЕС КАК ОРИЕНТИРЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГА В УКРАИНЕ

В статье определены отличия основных положений VI раздела Налогового кодекса Украины, которыми регулируется налогообложение алкогольных напитков и табачных изделий, от норм Директивы Совета 2011/64/ЕС и Директивы Совета 92/83/ЕЭС и направления их устранения. Доказано, что Соглашение об ассоциации Украины с Европейским Союзом не предусматривает повышения ставок акцизного налога на спирт и алкогольные напитки и не содержит требования быстрого увеличения ставок налога на табачные изделия. С целью устранения препятствий для свободного движения товаров оно требует внедрения в Украине налогообложения всех гармонизированных подакцизных товаров, являющихся обязательными для налогообложения в ЕС; их одинакового определения как необходимого условия четкой идентификации подакцизных товаров в Украине и государств ЕС; введения единых подходов к установлению налоговой базы и налоговых ставок на товары одной акцизной категории, а также налоговых льгот, которые являются обязательными для предоставления во всех стра-

© Соколовська А. М., 2016

нах ЕС. В статті пропонується: гармонізувати класифікацію подакцизних товарів і внести змінення в определения отдельных их видов, которые не соответствуют европейским нормам; исключить из перечня подакцизных товаров табачное сырье и табачные отходы (код товара согласно УКТ ВЭД 2401); отказаться от установления минимальных оптово-отпускных и розничных цен для табачных изделий; включить в определение пива как объекта налогообложения смесь пива с неалкогольными напитками (код товара 2206 00); ввести европейскую классификацию спирта и алкогольных напитков, выделив в составе этой акцизной категории подкатегории “другие сброженные напитки” и “промежуточные продукты”; внести изменения в классификацию вин; ввести европейские подходы к установлению ставок акцизного налога на вино, другие сброженные напитки, промежуточные товары; привести определение и структуру акцизной категории “спирт этиловый” в соответствие с Директивой 92/83/ЕЭС; установить одинаковые ставки налогов на все товары, охваченные этой категорией; привести льготы по акцизному налогу на данную группу товаров в соответствие с обязательными освобождениями, предусмотренными Директивой 92/83/ЕЭС.

Ключевые слова: акцизный налог на спирт и алкогольные напитки, акцизный налог на табачные изделия, гармонизация акцизного налога.

Alla Sokolovska

TAX ASPECTS OF THE EU ACQUIS AS LANDMARKS OF IMPROVEMENT OF THE EXCISE TAX IN UKRAINE

The article defines the differences of the main provisions of section VI of the Tax Code of Ukraine, by which the taxation of alcoholic beverages and tobacco products is governed, from the requirements of Council Directive 2011/64/EU and Council Directive 92/83/EEC and the directions of their elimination. It is proved that the EU-Ukraine Association Agreement does not envisage raising rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages and does not contain any requirement of rapid increase of tax rates on tobacco products. In order to eliminate obstacles to free movement of goods, it requires the introduction in Ukraine of the taxation of all harmonized excisable goods, which are obligatory for the taxation in EU; their identical determination as the precondition for the unique identification of excisable goods in Ukraine and EU member states; introduction of the unified approaches to the definition of tax base and to the establishment of tax rates on the goods of one excise category and tax concessions that are mandatory to provide in all EU countries. The article proposes: to harmonize the classification of excise goods and make changes to definitions of their separate categories, which do not correspond to European standards; to exclude from the list of excisable goods tobacco raw materials and tobacco waste products (commodity code according to UCC FEA 2401); to refuse the establishment of the minimum wholesale and retail prices for tobacco products; to include in the definition of beer as taxation object a mixture of beer with non-alcoholic drinks (commodity code 2206 00); to introduce the European classification of alcohol and alcoholic beverages, having allocated as part of this excise category such subcategories as “other fermented beverages” and “intermediate products”; to make changes to the classification of wines; to introduce European approaches to the establishment of rates of the excise tax on wine, other fermented beverages, intermediate goods; to align the definition and structure of an excise category “ethyl alcohol” in accordance with Directive 92/83/EEC; to establish the same tax rate for all goods covered by this category; to establish excise tax concessions on this group of goods in accordance with the mandatory exemptions provided by Directive 92/83/EEC.

Keywords: excise tax on alcohol and alcoholic beverages; excise tax on tobacco products; harmonization of excise tax.

JEL classification: E62, H21, H22, H87.

Термін “*acquis communautaire*”¹ для позначення надбання Співтовариства, яке не може бути предметом переговорів при вступі до ЄС, було вперше вжито Європейською Комісією в 1969 р., до першого розширення Співтовариства, щоб зробити акцент на тому, що держави, котрі прагнуть до членства в Європейському Союзі, повинні 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 окремих елементів *acquis*, проте воно ніколи не пристосовувалося до вимог кандидатів [1, с. 16].

Імплементация елементів *acquis* у національне податкове право завжди була проблематичною для країн — кандидатів на вступ до Співтовариства, оскільки пов'язана з певним обмеженням національного податкового суверенітету. Проте ще більше цей процес ускладнився 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. Масштаб проблем, з якими довелося зіткнутися постсоціалістичним країнам на шляху імплементации норм європейського податкового права, залежав від міри відставання доходів на одну особу населення в конкретній державі від їх середнього рівня по Євросоюзу, початкового рівня ставок непрямих податків, темпів податкової гармонізації.

Через складність процесу обов'язкової імплементации норм *acquis* у частині непрямих оподаткування для всіх постсоціалістичних країн ЄС виявилось необхідним запровадження перехідних періодів та обмеженого числа відступів від норм директив Ради Євросоюзу. Це дало їм можливість піти шляхом поступового підвищення рівня ставок ПДВ і акцизів й таким чином зменшити його побічні ефекти та потенційні втрати для бюджету й виробників підакцизних товарів, дозволяючи їм пристосувати до нових умов і правил оподаткування свою економічну та цінову політику [2]. Рівень ставок, особливо з акцизного податку, котрі виявилися істотно нижчими від мінімальних, встановлених директивами Ради ЄС, був найбільш дражливим питанням для країн-кандидатів у ході переговорів про виконання вимог для вступу до Співтовариства.

В Україні процес імплементации директив Євросоюзу щодо акцизного податку, на наш погляд, може відбуватися менш проблематично, ніж у

¹ *Acquis communautaire* (надбання Співтовариства) — правова концепція в системі правових норм ЄС. Також вживаються терміни “*Community acquis*”, “*Union acquis*” чи просто “*acquis*”. Точне визначення терміна є предметом дискусії правознавців. Найбільш загальне тлумачення *acquis communautaire* — сукупність різних принципів, правил і норм, нагромаджених у межах ЄС, що підлягають обов'язковому збереженню й розвитку в процесі його діяльності (*див.*: Ott K. The Tax Alignment Process in the New European Union Member States: How Might Croatia Fare? / K. Ott // *Journal of Applied Law and Policy*. — 2008. — P. 81—97 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://bib.irb.hr/datoteka/364868.ott.pdf>).

постсоціалістичних країнах ЄС, з двох причин. Першою з них є створення інституційного механізму адаптації українського податкового законодавства до директив Євросоюзу та створення нормативно-правової бази для його реалізації ще до початку виконання Угоди про асоціацію України з ЄС (далі — Угода про асоціацію)¹. На шляху гармонізації акцизного оподаткування зроблено, зокрема, такі кроки:

- запровадження змішаної системи оподаткування тютюнових виробів (адвалорними й специфічними ставками);

- введення акцизних складів для виробників спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, а з 1 квітня 2015 р. — для виробників палива моторного альтернативного, нафтопродуктів, скрапленого газу, що кореспондує з положеннями Директиви Ради 2008/118/ЄС;

- приведення у відповідність із Директивою Ради 2011/64/ЄС порядку встановлення максимальної роздрібної ціни на тютюнові вироби (шляхом її декларування виробником або імпортером);

- здійснення переходу від застосування мінімального податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку на сигарети у відсотках від максимальної роздрібної ціни (без ПДВ і акцизу) до його застосування в твердій сумі, як регламентовано Директивою;

- узгодження зі ст. 27 Директиви Ради 92/83/ЄЕС переліку випадків, коли акцизний податок справляється за ставкою 0 грн за 1 л 100-відсоткового спирту;

- віднесення пива з 1 липня 2015 р. до товарної групи “алкогольні напої”;

- включення електроенергії до переліку підакцизних товарів із одночасним скасуванням збору у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;

- віднесення напоїв із вмістом етилового спирту 8,5 % і більше, котрі класифікувались як продукти дієтичного харчування, до алкогольних напоїв, встановлення для таких напоїв ставки акцизного податку на рівні горілки;

- встановлення єдиної ставки акцизного податку на сигарети з фільтром та без фільтру;

- визначення базою оподаткування акцизним податком із застосуванням адвалорних ставок вартості товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням усіх податків (ПДВ і акцизного податку, тоді як раніше до уваги брався лише акцизний податок).

¹ Необхідність адаптації українського законодавства до європейського була передбачена ще Угодою про партнерство і співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами і їх державами-членами, що набрала чинності в 1998 р. На її виконання 18 березня 2004 р. прийнято Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу”.

Зазначимо, що акцизне оподаткування в ряді країн, котрі приєдналися до ЄС під час п'ятої (2004 р.) та шостої (2007 р.) хвиль його розширення, ще у 2001 р. характеризувалося не лише нижчим рівнем ставок на більшість підакцизних товарів, ніж передбачено вимогами *acquis* ЄС, а й відсутністю системи акцизних складів, необхідних для вільного переміщення підакцизних товарів, як це передбачалося Директивою 92/12/ЄЕС; невідповідністю структури акцизу на алкогольні напої та одиниці виміру ставки акцизу на пиво вимогам Директиви Ради 92/83/ЄЕС; відсутністю єдиних ставок акцизу для етилованого й неетилованого бензину тощо [3—5].

Більше того, навіть у наданій в межах звіту Європейської Комісії за 2005 р. [6, с. 45, 46] оцінці роботи, проведеної Болгарією, з узгодження національного законодавства у сфері акцизного оподаткування з нормативами ЄС наголошувалося, що цією країною було гармонізовано структуру акцизів та підвищено їх рівень відповідно до програми взятих зобов'язань. Проте все ще були потрібні значні зусилля для завершення вирівнювання законодавства в окресленій сфері, зокрема у зв'язку з уведенням системи податкових складів і режиму призупинення оподаткування, імплементацією положень, що стосувалися переміщення всіх гармонізованих категорій підакцизних товарів у межах Співтовариства, встановлення єдиної ставки акцизу на сигарети та її підвищення до рівня мінімальної ставки згідно з вимогами *acquis*.

Аналогічною була ситуація із виконанням вимог щодо наближення податкового законодавства до нормативних положень *acquis* у сфері оподаткування в Польщі. Так, у останньому комплексному звіті Європейської Комісії за 2003 р. [7, с. 36—38] зазначалося, що з метою забезпечення повного узгодження національного законодавства щодо акцизів із встановленими вимогами, країні треба терміново відкоригувати деякі ставки акцизів і звільнення, узгодити сферу застосування акцизів для нафтопродуктів, структуру акцизу на тютюн для куріння та запровадити режим призупинення оподаткування, в т. ч. стосовно переміщення товарів усередині Співтовариства. Також Польща повинна була усунути певні розбіжності та забезпечити однакове оподаткування, незалежно від походження товарів, з яких стягувались акцизи, “не гармонізовані в межах ЄС”. Поступове підвищення акцизів на сигарети мало здійснюватися відповідно до графіка з метою досягнення рівня мінімальної ставки станом на 31 грудня 2008 р., як було узгоджено під час переговорів про приєднання. Крім того, Польща отримала перехідний період тривалістю до одного року після свого вступу до ЄС, згідно з котрим їй надано можливість і надалі застосовувати знижену ставку акцизу на окремі види нафтопродуктів.

Особливістю наближення українського законодавства з акцизного оподаткування до директив ЄС, порівняно з країнами, що проводили таке наближення в процесі вступу до Співтовариства, є відсутність необхідності

імплементувати всі директиви, якими регулюється справляння акцизного податку. Зокрема, додатком XXVIII до Угоди про асоціацію не передбачено імплементатії директиви, котрою регламентується величина мінімальних ставок акцизного податку на спирт і алкогольні напої (Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення ставок акцизного збору на спирт і алкогольні напої). Графік імплементатії статей, якими регулюється величина мінімальних ставок акцизного податку на тютюнові вироби¹, передбачається розробити після набрання чинності Угодою про асоціацію. А положення Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії й електроенергії повинні бути впроваджені поступово, виходячи з майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього природного середовища та енергоефективності [8].

Зазначене дає змогу проводити в Україні політику поступової гармонізації ставок акцизного податку, котра надала би підприємствам можливість адаптуватися до наслідків їх підвищення та сприяла б зменшенню можливого негативного впливу на зайнятість і податкові надходження до державного й місцевих бюджетів.

Передумовою імплементатії директив ЄС, якими регулюється справляння акцизного податку, в українське податкове законодавство є визначення його відмінностей від статей директив, що є обов'язковими для впровадження. Їх порівняльний аналіз і визначення норм, які мають бути змінені в процесі наближення податкового законодавства України до європейського податкового права, є метою цієї статті.

Оскільки додатком до Угоди про асоціацію передбачено імплементатію лише першої статті Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. про загальний режим акцизних зборів, якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС (фактично вона вже імплементована) та відтерміновано імплементатію Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії й електроенергії, актуальним завданням для України на цьому етапі є гармонізація оподаткування тютюнових і алкогольних виробів, котра й буде предметом аналізу в статті.

Оподаткування тютюнових виробів

Основним документом, що гармонізує оподаткування тютюнових виробів у ЄС, є Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру

¹ Ст. 7.2 (єдині ставки для сигарет з фільтром та без фільтру), ст. 8 (співвідношення специфічного та адвалорного компонентів), ст. 9 (структурні елементи податку на сигарети), ст. 10 (мінімальні вимоги щодо рівня ставок), ст. 11 (особливі умови перегляду ставок), статті 14.1, 14.2, 14.4 (види та розміри акцизів для тютюнових виробів окрім сигарет) Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація).

та ставки акцизів, які застосовуються до тютюнових виробів. Директивою останні розбиті на три акцизні категорії: (а) сигарети; (b) сигари та сигарилли; (с) тютюн для куріння, що включає дві підкатегорії: дрібно нарізаний тютюн (для скручування сигарет), інший тютюн для куріння.

Структура акцизного податку на тютюнові вироби в Україні відрізняється від його структури в країнах ЄС. Передусім у нашій державі відповідний підакцизний товар визначений як “тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну”. Це визначення підакцизного товару є некоректним, оскільки не узгоджується з тим, що наведено в п. 14.1.252 ст. 14 Податкового кодексу України (ПКУ), котрим різні види тютюну та його промислові замітники віднесені до тютюнових виробів (“тютюнові вироби — сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарилли, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його заміників для куріння, нюхання, смоктання чи жування” [9]). З урахуванням цього визначення відповідний підакцизний товар доцільно назвати “тютюнові вироби”.

У структурі тютюнових виробів в Україні виокремлено такі акцизні категорії:

- тютюнова сировина й тютюнові відходи (код товару згідно з УКТЗЕД 2401);
- сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, та сигарилли (тонкі сигари), з вмістом тютюну (код товару 2402 10 00 00);
- сигарети без фільтра, цигарки (код товару 2402 20 90 20);
- сигарети з фільтром (код товару 2402 20 90 20);
- тютюн і замітники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн “гомогенізований” або “відновлений”; тютюнові екстракти чи есенції (код товару 2403).

Отже, особливістю структури акцизного податку на тютюнові вироби в Україні є: 1) виокремлення в межах категорії “сигарети” двох підкатегорій: сигарети без фільтра, цигарки, та сигарети з фільтром; 2) включення до акцизних категорій тютюну не лише для куріння, а й для інших цілей, зокрема нюхання, смоктання й жування, а також тютюнової сировини та тютюнових відходів. Зазначене розширює базу оподаткування тютюнових виробів в Україні порівняно з країнами ЄС, де оподаткуванню підлягає лише тютюн для куріння. Її гармонізація вимагає не тільки звуження акцизної категорії, що стосується тютюну, до тютюну для куріння, а й внесення змін до п. 14.1.252 ст. 14 ПКУ та визначення структури тютюнових виробів. Окрім того, для забезпечення однозначного тлумачення й однакового застосування в Україні й державах ЄС (у межах зони вільної торгівлі) понять у ПКУ необхідно навести визначення тютюну, сигарет, сигар і сигарил, які узгоджуватимуться з тими, що наведені в Директиві 2011/64/ЄС.

У цьому зв'язку постає запитання, чи можна розглядати акцизний податок на тютюнову сировину та тютюнові відходи, а також на тютюн для нюхання, смоктання та жування як податок на не гармонізовані підакцизні товари, котрий відповідає вимогам п. 3 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС? Воно може постати в тому разі, якщо держава буде зацікавлена в збереженні оподаткування тютюнової сировини, відходів та тютюну для інших цілей, ніж куріння. Відповідаючи на нього, необхідно враховувати два моменти. По-перше, відповідь на питання має бути узгоджена з Єврокомісією. По-друге, щоб розглядати зазначені товари як не гармонізовані підакцизні, необхідно внести зміни до ст. 215 ПКУ, вилучивши їх із категорії “тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну” в окрему акцизну категорію, тобто розмежувати гармонізовані й не гармонізовані підакцизні товари.

Ст. 7 Директиви регулюється питання застосування комбінованої ставки акцизного податку до оподаткування сигарет: адвалорної (у відсотках до вартості), яка розраховується з максимальної роздрібною ціни продажу, включаючи мито¹, та специфічної — з розрахунку на одиницю виробу. При цьому включення мита до роздрібною ціни не є обов'язковим.

В Україні сигарети оподатковуються акцизним податком також за комбінованими ставками. При цьому базою для адвалорної ставки, як і в ЄС, є вартість реалізованого товару за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ і 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 роздрібною ціни, встановленою імпортером (також без урахування ПДВ і акцизного збору). У перших редакціях ПКУ вона визначалася вже за встановленими виробником/імпортером максимальними роздрібними цінами з урахуванням акцизного податку, але без ПДВ. Таким чином, наближення визначення бази акцизного податку на тютюнові вироби до вимог ЄС відбулося лише наразі.

В Євросоюзі діє норма, згідно з якою адвалорна й специфічна ставки акцизного податку повинні бути однаковими для всіх сигарет. І хоча цю норму Україна могла б імплементувати пізніше, вона вже діє, адже на сигарети з фільтром і без фільтра в ПКУ передбачені однакові ставки податку.

Директива ЄС встановлює загальне податкове навантаження на сигарети (сума адвалорного й специфічного акцизів має дорівнювати щонайменше 60 % середньозваженою роздрібною ціни продажу та водночас не може бути

¹ В офіційному перекладі Директиви 2011/64/ЄС вживається термін “митні збори”, проте, на нашу думку, мова повинна йти про мито.

меншою від 90 євро за 1 тис. сигарет, незалежно від середньозваженої ціни продажу) і його структуру. Зокрема, відповідно до п. 4 ст. 8, із 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 і адвалорний акцизи. При цьому середньозважена роздрібна ціна, котра є базою для розрахунків, визначається шляхом ділення загальної вартості всіх сигарет (грунтується на роздрібній ціні з урахуванням усіх податків) на їх сукупну кількість станом на 1 березня кожного року за даними за попередній рік.

Згідно з п. 3 ст. 8, на заключному етапі узгодження структур акцизного податку на сигарети в усіх державах-членах має бути встановлене однакове співвідношення специфічного акцизу та суми адвалорного акцизу й ПДВ, щоби “спектр роздрібних цін продажу об’єктивно відображав різницю в цінах поставки виробників”.

Оскільки на цьому етапі реалізації Угоди про асоціацію вказані норми не є обов’язковими для імплементації, в Україні встановлені лише мінімальні вимоги до сумарного акцизу, а саме: в п. 215.3.3 ст. 215 ПКУ зазначається, що мінімальне акцизне податкове зобов’язання становить 425,75 грн за 1 тис. штук як для сигарет з фільтром, так і для сигарет без фільтра (або 14,64 євро за 1000 штук)¹. Тобто мінімальне акцизне навантаження на сигарети в Україні в 6 разів менше за його мінімальний рівень у країнах ЄС.

Що стосується сигар, сигарил або тютюну для куріння, то Директивою передбачена можливість оподатковувати їх як адвалорними, так і специфічними або змішаними ставками. При цьому у випадках застосування адвалорних або змішаних ставок державам-членам надана можливість встановлювати мінімальні рівні податкового навантаження (специфічна плюс адвалорна складові акцизу без урахування ПДВ). Для сигар чи сигарил: 5 % від роздрібної ціни продажу, що включає всі податки, або 12 євро за 1 тис. одиниць чи за 1 кг; дрібно нарізаного тютюну (для скручування сигарет): щонайменше 46 % від середньозваженої роздрібної ціни продажу дрібно нарізаного тютюну, призначеного для скручування сигарет, який відпускається для споживання, або 54 євро за 1 кг; іншого тютюну для куріння: 20 % від роздрібної ціни, включаючи всі податки, або 22 євро за 1 кг.

В Україні названі тютюнові вироби оподатковуються за специфічними ставками, встановленими на однаковому рівні як для сигар і сигарил (код товару згідно з УКТЗЕД 2402 10 00 00), так і для тютюну та його замінників (код товару 2403) — 399,84 грн (13,75 євро) за 1 кг.

З викладеного випливає, що наразі ставки акцизного податку на тютюнові вироби в Україні значно нижчі за мінімальні європейські. Винятком є

¹ Розрахунок проведено за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 жовтня 2016 р.

тільки ставка акцизного податку на сигари й сигарилки, котра на 14,6 % перевищує мінімальний європейський рівень у 12 євро за 1 кг. Проте, не маючи зобов'язань щодо термінів їх підвищення, Україна може робити це поступово, з урахуванням власних потреб і можливостей.

Єдиний пункт ст. 14 Директиви, термін імплементації якого встановлений додатком до Угоди (два роки з дати набрання нею чинності), стосується того, що ставки й 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. Зазначене вимагає відмови від диференціації ставок і мінімального акцизного навантаження.

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) Уряду надано повноваження із встановлення мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та його промислові замітники [10]. На виконання цієї норми розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України “Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну”, якою планується встановити:

— 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 застосовується виробниками й імпортерами тютюнових виробів під час здійснення оптової торгівлі [11].

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 із жовтня 2015 р. зниження максимальних роздрібних цін на сигарети, котре триває й у 2016 р. Окрім впливу на податкові надходження, зниження цін на тютюнові вироби в Україні, на думку урядовців, є одним із факторів, що сприяють незаконному переміщенню сигарет із України в ЄС (для прикладу, середня ціна сигарет з фільтром в нашій державі становить близько 0,4 євро, а в європейських країнах — 4 євро) та ускладнюють виконання нею взятих зобов'язань щодо протидії й боротьби з контрабандою підакцизних товарів (ст. 352 Угоди про асоціацію).

Беручи до уваги наведені аргументи, не можна не бачити другого боку медалі, а саме того факту, що запровадження в Україні мінімальних

оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та його промислові замітники порушує встановлений ст. 15 Директиви 2011/64/ЄС (ця стаття є обов'язковою для імплементації) принцип вільного визначення максимальної роздрібною ціни. Це підтверджується також численними рішеннями Європейського суду. Зокрема, в рішенні щодо Французької Республіки від 4 березня 2010 р. зауважено: "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 р. щодо податків інших, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів". Варто наголосити, що ця Директива у 2011 р. разом із іншими директивами стосовно акцизного оподаткування тютюнових виробів була кодифікована в Директиву 2011/64/ЄС, ст. 15 котрої відповідає ст. 9 (1) Директиви 95/59/ЄС, на яку зроблене посилання в рішенні Суду.

Тому з метою приведення національного законодавства України у відповідність із положенням Директиви 2011/64/ЄС необхідно передбачити скасування п. 5 Прикінцевих положень Закону України від 24.12.2015 № 909-VIII, згідно з яким Кабінету Міністрів надано повноваження встановлювати мінімальні оптово-відпускні й роздрібні ціни для тютюнових виробів.

Директивою гармонізовано правила звільнення від акцизного податку тютюнових виробів. Так, ст. 17 передбачено можливість звільнення від оподаткування або повернення вже сплаченого акцизу для:

- денатурованих тютюнових виробів, що використовуються в промислових чи садівничих цілях;
- тютюнових виробів, знищених під адміністративним наглядом;
- тютюнових виробів, призначених виключно для наукових випробувань і таких, що пов'язані з якістю продукції;
- тютюнових виробів, перероблених виробником.

Проте перелічені звільнення мають не обов'язковий, а факультативний характер (у Директиві йдеться про те, що зазначені вироби можуть бути звільнені від акцизного збору), отже, якщо вони не вживаються в країні, Директива не вимагає їх запровадження.

В Україні перелік операцій, що звільняються від оподаткування, встановлено п. 213.3 ст. 213 ПКУ, де передбачено:

- звільнення від оподаткування еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу в роздріб) із метою проведення досліджень і випробувань (калібрування лабораторного обладнання, влаштування дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну), які ввозяться акредитованими державними випробувальними

лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, котрі мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів (п. 213.3.10);

— звільнення від оподаткування реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення чи утилізації (п. 213.3.12).

Норми щодо звільнення від оподаткування тютюнових виробів для проведення наукових досліджень і випробувань в Україні подібні до норм Євросоюзу. Однак можливість звільнення від оподаткування операцій із реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації Директивою не передбачена, оскільки ні тютюнова сировина, ні її відходи в ЄС не є підакцизним товаром.

Оподаткування спирту та алкогольних напоїв

Оподаткування спирту й алкогольних напоїв у країнах ЄС регулюється двома документами: Директивою Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої, яку Україна зобов'язана імплементувати в повному обсязі, та Директивою Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт і алкогольні напої, імплементация котрої, як зазначалося, 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, загальні підходи до визначення ставок акцизного податку для кожної категорії підакцизних товарів, а також можливості й умови використання пільгових (знижених) ставок податку. Директива 92/84/ЄЕС встановлює мінімальні ставки податку на спирт і алкогольні напої.

Директивою 92/83/ЄЕС у структурі спирту та алкогольних напоїв виокремлено такі акцизні категорії: пиво; вино; зброджені напої, інші, ніж вино й пиво; проміжні товари; етиловий спирт. У ПКУ відсутній чіткий поділ на акцизні категорії відповідної групи підакцизних товарів, що дістала назву “Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво”. Їх можна виокремити лише на підставі п. 215.3.1 ст. 215, котрим встановлені ставки податку на цю групу підакцизних товарів. На нашу думку, в її складі можна виділити такі акцизні категорії, як пиво, вино, інші зброджені напої, спирт етиловий. Отже, в Україні не виокремлюється акцизна категорія “проміжні товари”.

У п. 14.1.5 ст. 14 ПКУ наводиться визначення алкогольних напоїв, згідно з яким 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 УКТЗЕД, 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 УКТЗЕД" [9]. Із урахуванням згаданих у визначенні кодів УКТЗЕД воно охоплює майже всю групу підакцизних товарів "Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво". Проте чомусь до цієї групи не потрапили товари під кодом 2207, котрі Директивою віднесені до спирту етилового. Натомість до алкогольних напоїв включені інші харчові продукти, охоплені кодом 2106 90, які для цілей акцизного оподаткування не вважаються алкогольними напоями (не оподатковуються акцизним податком). Таким чином, визначення алкогольних напоїв, наведене в ст. 14, не може застосовуватися для цілей Розділу IV ПКУ, отже, незрозумілою є мета його включення до Податкового кодексу.

Європейська практика оподаткування пива базується на положеннях Директиви 92/83/ЄС, у ст. 2 котрої зазначено, що пивом вважається будь-який товар, охоплений кодом КН 2203, або будь-який товар, що містить суміш пива з неалкогольними напоями, охоплений кодом КН 2206. У обох випадках пивом вважається товар, фактична міцність котрого вища за 0,5 % об'єму.

У визначеннях пива, які наводяться в законодавстві окремих країн, наприклад Німеччини, наголошується на його компонентах, адже лише завдяки складу пиво можна однозначно ідентифікувати. Згідно з німецьким Законом про податок на пиво, це алкогольний напій, котрий виробляється шляхом бродіння сусла, отриманого через варіння солоду, води та хмелю.

У п. 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 належить до товарної групи УКТЗЕД за кодом 2203. Отже, суміш пива з неалкогольними напоями ПКУ не віднесена до категорії пива, що суперечить ст. 2 Директиви 92/83/ЄС.

У п. 1 ст. 3 Директиви зазначається, що акцизний збір, який стягується в державах-членах з пива, встановлюється залежно від міцності, вираженої в гектолітрах/градусах за шкалою Плато або фактичної міцності в 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 Баллінга на основі показників наявного в пиві алкоголю й екстракту.

У п. 2 ст. 3 Директиви 92/83/ЄС зазначено, що при обрахуванні суми податку на пиво згідно з вимогами Директиви 92/84/ЄС держави-члени можуть не враховувати частки градуса Плато чи градуса фактичної алкогольної міцності за об'ємом. Окрім того, держави-члени, котрі стягують податок за кількістю гектолітрів/градусів Плато, можуть поділяти пиво на категорії, що містять

щонайбільше чотири градуси Плато на кожну категорію, та нараховувати ту саму ставку податку на 1 гл на всі види пива, що припадає на кожну категорію.

Стосовно вітчизняної практики встановлення бази оподаткування слід зазначити, що відповідно до п. 214.4 ст. 214 ПКУ в разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на неї 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 ПКУ, одиницею виміру бази оподаткування пива є 1 л. Тобто в українському законодавстві необхідно уточнити визначення бази оподаткування акцизного податку на пиво. У цьому контексті можна імплементувати європейські правові норми, встановивши як базу податку на пиво об'єм кінцевого продукту в гектолітрах/градусах фактичної міцності в об'ємі готового товару.

У ст. 6 Директиви 92/84/ЄС щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт і алкогольні напої зауважується, що з 1 січня 1993 р. мінімальна ставка акцизного збору на пиво дорівнює 0,748 євро з гектолітра/градуса Плато, або 1,87 євро з гектолітра/градуса алкоголю готового товару. В Україні пиво оподатковується за ставкою 2,48 грн за 1 л (див. п. 215.3.1 ст. 215 ПКУ), тобто незалежно від його міцності. Крім того, цим пунктом ст. 215 закріплено: продукція з кодом УКД ЗЕД 2206 “Інші зброжені напої”, в т. ч. суміші з пивом, оподатковується за іншою ставкою, ніж пиво, а саме 105,80 грн за 1 л 100-відсоткового спирту, що суперечить положенням директив 92/83/ЄС і 92/84/ЄС.

Ст. 4 Директиви 92/83/ЄС країнам-членам надано право оподатковувати за зниженими ставками пиво, котре виробляється незалежними малими пивоварними заводами. При цьому зазначені ставки можуть відрізнятися залежно від щорічного обсягу виробництва відповідних пивоварних заводів.

Глава II Директиви 92/83/ЄС регулює сферу застосування акцизного податку на вино. З метою оподаткування ця категорія поділяється на підкатегорії “звичайне вино” та “ігристе вино”. Згідно зі ст. 8 Директиви звичайним вином вважаються всі товари, охоплені кодами КН 2204 і 2205, за винятком ігристого вина, за умови, що їх виготовлено без кріплення та що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю зброжене походження. При цьому звичайне вино поділяється ще на дві категорії: 1) з фактичною міцністю понад 1,2 %, але не вищою за 15 % об'єму; 2) з фактичною міцністю понад 15 %, але не вищою за 18 % об'єму.

Ігристим вином вважаються всі товари, охоплені кодами КН 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 та 2205. При цьому Директива виокремлює такі обов'язкові ознаки ігристого вина: 1) воно повинне бути розлите в пляшки, закорковані спеціальними пробками типу “гриб”, закріпленими за допомогою вузлів чи кріплень, або мати надмірний тиск, спричинений наявністю вуглекислого газу

в розчині, на рівні 3 бари чи більше; 2) його фактична алкогольна міцність повинна становити понад 1,2 % об'єму, але не вище від 15 % об'єму за умови, що спирт, котрий міститься в готовому товарі, має повністю зброджене походження.

Щодо ставок акцизного податку на вино п. 2 ст. 9 Директиви 92/83/ЄС зазначено, що держави-члени застосовують однакову ставку акцизного податку до всіх товарів, котрі належать до підкатегорії “звичайне вино”, як і до товарів, що належать до підкатегорії “ігристе вино”. Вони можуть також оподатковувати за однаковою ставкою податку звичайне й ігристе вино. Водночас державам-членам надано можливість (факультативна норма) використовувати знижені ставки акцизного податку до будь-якого типу звичайного та ігристого вина, якщо його фактична міцність не перевищує 8,5 % об'єму. Крім того, їм дозволено звільняти 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.

Ст. 5 Директиви 92/84/ЄС (не є обов'язковою для імплементації в Україні) встановлена мінімальна ставка акцизного податку на рівні 0 євро на звичайне й ігристе вино.

В українському законодавстві, а саме в ст. 1 Закону України “Про виноград та виноградне вино” від 16.06.2005 № 2662-IV, 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 [12]. У ПКУ визначення вина не наводиться.

Згідно з п. 215.3.1 ст. 215 ПКУ, при встановленні ставок акцизного податку вино поділяється на такі підкатегорії: вина виноградні натуральні (код УКТЗЕД 2204, крім 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 29 09, 2204 29 10); вина натуральні з додаванням спирту та міцні (код 2204, крім 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 29 09, 2204 29 10); вина ігристі й вина газовані (код 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 29 09, 2204 29 10); вермути та інші вина виноградні натуральні з додаванням рослинних або ароматизуючих екстрактів (код 2205). У цій самій статті ПКУ визначені такі ставки акцизного податку за 1 л виробу:

- для вин виноградних натуральних — 0,01 грн за 1 л;
- для вин натуральних із додаванням спирту та міцних (кріплених) — 7,16 грн за 1 л;
- для вин ігристих і вин газованих — 10,40 грн за 1 л;
- для вермутів та інших вин виноградних натуральних із додаванням рослинних чи ароматизуючих екстрактів — 7,16 грн за 1 л.

Отже, особливостями вітчизняного законодавства, котрі не відповідають вимогам Директиви, є: 1) включення до категорії “вино” вин натуральних із додаванням спирту та міцних (кріплених); 2) встановлення міцності вина на рівні від 9 до 20 %, тоді як згідно з Директивою 92/83/ЄС звичайне вино може бути міцністю від 1,2 до 18 % за умови, що спирт, котрий міститься в кінцевому продукті, має повністю зброжене походження, а ігристе вино — відповідно міцністю до 15 %; 3) встановлення різних ставок на вина, що належать до звичайних (виноградні натуральні, а також вермути та інші вина виноградні натуральні з додаванням рослинних або ароматизуючих екстрактів).

У країнах ЄС акцизним податком оподатковуються інші зброжені напої, ніж вино й пиво. Вони поділяються на дві підкатегорії: “інші звичайні зброжені напої” та “інші ігристі зброжені напої”. Згідно зі ст. 12 Директиви, іншими звичайними зброженими напоями вважаються всі товари, охоплені кодами КН 2204 і 2205, за винятком зазначених у ст. 8 (звичайне й ігристе вино), та товари, охоплені кодом КН 2206, за винятком інших ігристих зброжених напоїв і будь-якого товару, вказаного в ст. 2 Директиви (пиво). При цьому інші звичайні зброжені напої поділяються ще на дві підкатегорії: 1) з фактичною міцністю понад 1,2 % об’єму, але не вище від 10 % об’єму; 2) з фактичною міцністю понад 10 % об’єму, але не вище від 15 % об’єму, за умови, що спирт, котрий міститься в таких товарах, має повністю зброжене походження.

Іншими ігристими зброженими напоями вважаються всі товари, охоплені кодом КН 2206 00 91, а також ті, що охоплені кодами КН 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 та 2205, за винятком зазначених у ст. 8 (звичайні й ігристі вина) та:

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

— фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об’єму, але не вищою від 13 % об’єму;

— фактична міцність котрих є вищою за 13 % об’єму, але не вищою від 15 % об’єму за умови, що такий спирт у готовому товарі має повністю зброжене походження.

Як і у випадку з вином, Директивою передбачене застосування однакової ставки акцизного податку до всіх товарів, що належать до підкатегорії “інші звичайні зброжені напої”, а також до підкатегорії “інші ігристі зброжені напої” або до обох цих підкатегорій.

У ПКУ інші зброжені напої (наприклад, сидр, перрі (грушевий напій), напій медовий); суміші із зброжених напоїв та суміші зброжених напоїв із безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з додаванням

спирту), класифікуються за кодом 2206 та оподатковуються за ставкою 105,8 грн за 1 л 100-відсоткового спирту. Отже, в ПКУ категорія “інші зброджені напої” представлена не повністю (не включає інші звичайні зброджені напої, котрі охоплюються іншими кодами), проте включає суміш зброджених напоїв із безалкогольними напоями, що мають належати до іншої акцизної категорії.

Як уже зазначалося, з метою оподаткування в країнах ЄС виокремлюється категорія підакцизних товарів “проміжні товари”. Згідно зі ст. 17 Директиви, проміжними товарами вважаються всі товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об’єму, але не вищою від 22 % об’єму, охоплені кодами КН 2204, 2205 та 2206, але не охоплені положеннями статей 2, 8 і 12 Директиви. При цьому, незважаючи на положення ст. 12, держави-члени можуть відносити до проміжних товарів будь-які негазовані зброджені напої, охоплені сферою дії положень ст. 12 (1), фактична міцність котрих є вищою за 5,5 % об’єму та які не є повністю збродженого походження, а також будь-які ігристі зброджені напої, охоплені сферою дії ст. 12 (2), фактична міцність котрих є вищою за 8,5 % об’єму та які не є повністю збродженого походження.

Директивою передбачене оподаткування всіх проміжних товарів за єдиною ставкою податку, а також можливість застосовувати єдину знижену ставку до проміжних товарів, фактична міцність яких є не вищою від 15 % об’єму, за умови дотримання таких вимог:

— знижену ставку не може бути встановлено на рівні, меншому, ніж 40 % стандартної національної ставки акцизного збору;

— знижена ставка не може бути меншою за стандартну національну ставку, що застосовується до товарів, зазначених у статтях 8 (1) (звичайне вино) та 12 (1) (інші звичайні зброджені напої) Директиви.

Мінімальна ставка податку для проміжних товарів встановлена ст. 4 Директиви 92/84/ЄС на рівні 45 євро з 1 гл товару.

В Україні до категорії “проміжні товари” можна віднести вино кріплене (в ПКУ воно не виділяється в зазначену категорію, а відноситься до категорії “вино”). Згідно з п. 1.22 ст. 1 Закону України “Про виноград та виноградне вино”, під терміном “вино кріплене” розуміють вино, одержане в результаті повного або неповного збродження цукрів сусла шляхом припинення бродіння через додавання спирту етилового ректифікованого, виготовленого з крохмале-цукровмісної сировини й продуктів переробки винограду. Тобто кріплене вино може бути отримане як унаслідок повного збродження цукрів сусла, так і з додавання спирту етилового ректифікованого, що не відповідає визначенню звичайного вина, наведеному в Директиві 92/83/ЄС. Із урахуванням ст. 17 Директиви кріплені вина можна віднести до категорії “проміжні товари”, фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об’єму, але не вищою від

22 % об'єму. В Україні вони оподатковуються за ставкою 716 грн (24,63 євро) за 100 л, що на 82,7 % нижча від мінімальної ставки в Євросоюзі.

Зважаючи на зазначене, з метою гармонізації специфічного акцизного оподаткування в Україні та державах — членах ЄС потрібно: 1) запровадити європейську класифікацію спирту й алкогольних напоїв, виокремивши у складі цієї акцизної категорії такі підкатегорії, як “інші збродені напої” та “проміжні продукти”; 2) ввести в п. 14.1.26 ст. 14 ПКУ нові поняття, а саме надати визначення поняттям “вино звичайне (натуральне)”, “вино ігристе”, “інші звичайні збродені напої”, “інші ігристі збродені напої” та “проміжні товари”; 3) запровадити європейські підходи до встановлення ставок акцизного податку на вино, інші збродені напої, проміжні товари (ставки відрізняються для відмінних акцизних категорій, проте є однаковими для товарів у межах однієї акцизної категорії).

Загальні вимоги до акцизного податку на спирт етиловий встановлюються розділом V Директиви 92/83/ЄС. У ст. 20 дається визначення цього підакцизного товару, згідно з котрим етиловим спиртом вважаються:

— всі товари, фактична міцність яких вища за 1,2 % об'єму, охоплені кодами КН 2207 і 2208, навіть якщо ці товари є складовою частиною товарів, зазначених у інших розділах КН;

— товари, охоплені кодами КН 2204, 2205 і 2206, фактична міцність котрих є вищою за 22 % об'єму;

— питні алкогольні напої, що містять вказані товари, незалежно від того, чи є вони розчинами.

В Україні визначення спирту етилового міститься в Законі “Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 № 481/95-ВР, згідно з яким “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 УКТЗЕД (23716-14) та виготовлені з крохмале- й цукровмісної сировини або з нехарчових видів сировини за спеціальними технологіями” [13].

У Податковому кодексі України (п. 14.1.237) спирт етиловий визначається як “всі види спирту етилового, біетанол, які зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД”. Зазначене визначення не відповідає вимогам Директиви: не містить інформації про міцність товарів, що відносяться до цієї акцизної категорії, що ускладнює її ідентифікацію; не визначає як спирт етиловий товари, охоплені кодами 2204, 2205 і 2206, фактична міцність яких є вищою за 22 % об'єму; включає до категорії “спирт етиловий” слабоалкогольні напої, позначені кодами 2208 90 69 00 та 2208 90 78 00 УКТ ЗЕД.

Певне уявлення про міцність товарів, що відносяться 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 (натомість у Директиві визначена її мінімальна межа — 1,2 %), 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. Відтак і в цьому сенсі визначення спирту етилового в ПКУ не відповідає вимогам Директиви.

У ст. 3 Директиви 92/84/ЄС встановлено мінімальну ставку податку на спирт і алкогольні напої, інші, ніж проміжні продукти, пиво та вино, — 550 євро на 1 гл чистого спирту, котра на 51 % вища від відповідної ставки податку в ПКУ (105,8 грн за 1 л 100-відсоткового спирту, або 363,87 євро на 1 гл).

В Україні акцизним податком оподатковуються також слабоалкогольні напої¹ — алкогольні напої із вмістом етилового спирту від 0,5 до 8,5 % об’ємних одиниць і екстрактивних речовин щонайбільше 14 г на 100 см³, виготовлені на основі водно-спиртової суміші з використанням інгредієнтів, напівфабрикатів і консервантів, насичені чи ненасичені діоксидом вуглецю (код 2208 90 69 00, 2208 90 78 00), а також тільки продукти із вмістом спирту етилового 8,5 % об’ємних одиниць та більше (код 2103 90 30 00, 2106 90). Ставка податку на перші встановлена на рівні 211,59 грн за 1 л 100-відсоткового спирту (727,71 євро за 1 гл), на другі — 141,06 грн за 1 л 100-відсоткового спирту (485,14 євро за 1 гл).

Що стосується слабоалкогольних напоїв, податок на них можна було б трактувати як інший непрямий податок для спеціальних цілей, можливість запровадження котрого відповідала би п. 2 ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, якби в ПКУ була зазначена мета його запровадження, а саме зменшення споживання молоддю шкідливих для здоров’я слабоалкогольних напоїв.

Щодо товарів за кодом 2103 90 30 00, 2106 90 слід зауважити, що в ЄС вони не належать до акцизної категорії “спирт та алкогольні напої” й акцизним податком не оподатковуються.

Ст. 21 Директиви встановлено, що всі товари, які належать до акцизної категорії “спирт етиловий”, оподатковуються податком за однаковою ставкою. В Україні ця норма виконується лише стосовно товарів, охоплених кодами УКТЗЕД 2207 і 2208 (окрім 2208 90 69 00, 2208 90 78 00 — слабоалкогольні напої), та не виконується щодо інших товарів, визначених Директивою як спирт етиловий, у т. ч. щодо слабоалкогольних напоїв, міцність котрих перевищує 1,2 %.

¹ Їх оподаткування запроваджене і в деяких країнах ЄС, наприклад у Німеччині.

Директивою надається можливість (факультативна норма) оподатковувати за зниженою ставкою етиловий спирт (товари, охоплені кодом КН 2208, фактична міцність яких не перевищує 10 %), вироблений малими спиртовими заводами в таких межах:

— знижені ставки, котрі можуть бути нижчими за мінімальну ставку, не застосовуються до підприємств, що виготовляють понад 10 гл чистого спирту на рік;

— знижені ставки не може бути встановлено на рівні, меншому більш ніж на 50 % від стандартної національної ставки акцизного податку.

Податкові пільги, що надаються при сплаті акцизного податку зі спирту і алкогольних напоїв Директивою (ст. 27) і ПКУ (п. 229.1.1 “Особливості оподаткування спирту етилового” ст. 229), наведені в таблиці.

Як бачимо з таблиці, 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 Директиви, 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, як, наприклад, у Німеччині. Такий дозвіл надається платникові податку лише в разі 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, що Угода про асоціацію України з ЄС не передбачає підвищення ставок акцизного податку на спирт і алкогольні напої та не містить вимоги швидкого підвищення ставок податку на тютюнові вироби. З метою усунення перешкод для вільного руху товарів вона вимагає запровадження в Україні оподаткування всіх гармонізованих підакцизних товарів, які є обов’язковими для оподаткування в Євросоюзі; їх однакового визначення як необхідної умови однозначної ідентифікації підакцизних

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 преференцій 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, згідно з яким “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. Податкові пільги з акцизного податку на спирт і алкогольні напої, передбачені Директивою 92/83/ЄЕС і Податковим кодексом України

Директива	ПКУ	Коментар
Обов'язкове звільнення від податку товарів:	Оподаткування за ставкою 0 грн за 1 л 100-відсоткового спирту:	
Якщо вони розповсюджуються у вигляді спирту, який було повністю денатуровано згідно з вимогами будь-якої держави-члена, а такі вимоги було належним чином нотифіковано	Спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і суслу та вермутів	Директивою відповідне звільнення не передбачене
Денатурованих для виготовлення виробів, не призначених для споживання людиною	Спирту етилового денатурованого (спирту технічного), котрий реалізується суб'єктам господарювання з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу, що не містять у своєму складі більш ніж 0,1 % залишкового 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 т. ч. компонентів крові та вироблених з них препаратів), окрім лікарських засобів у вигляді бальзамів і еліксирів	Відповідає вимогам Директиви
Для виготовлення ароматизаторів		ПКУ відповідне звільнення не передбачене
Для виробництва продуктів харчування, наприклад шоколадних цукерок		ПКУ відповідне звільнення не передбачене
	Біоетанолу, що використовується підприємствами для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу; біоетанолу, котрий використовується для виробництва біопалива	Директивою відповідне звільнення не передбачене
Факультативне звільнення від податку товарів:		ПКУ відповідні звільнення не передбачені
Як зразків, відібраних для аналізу		
Для науково-дослідних потреб		
Для медичних цілей у лікарнях і аптеках		
Для виготовлення кінцевого товару, котрий не містить спирту		
У виробництві складового продукту, що не підлягає оподаткуванню акцизним податком згідно з положеннями Директиви		

Джерело: складено на підставі Директиви 92/83/ЄЕС і Податкового кодексу України.

товарів в Україні й державах ЄС; запровадження однакових підходів до визначення податкової бази та встановлення податкових ставок на товари однієї акцизної категорії, а також податкових пільг, що є обов'язковими для надання в усіх країнах ЄС.

З огляду на викладене необхідно зробити такі кроки в напрямі гармонізації специфічного акцизного оподаткування в Україні та державах ЄС:

- Гармонізувати класифікацію підакцизних товарів та внести зміни до визначень окремих їх видів, що не відповідають європейським нормам.

- Внести зміни до п. 215.3.2 ст. 215 ПКУ шляхом виключення з нього таких товарів, як тютюнова сировина й тютюнові відходи (код товару згідно з УКТЗЕД 2401), із метою приведення його у відповідність зі ст. 2 Директиви Ради 2011/64/ЄС про структуру та ставки акцизного збору, що застосовується до переробленого тютюну.

- Передбачити скасування п. 5 Прикінцевих положень Закону України від 24.12.2015 № 909-VIII, відповідно до якого Кабінету Міністрів надано повноваження встановлювати мінімальні оптово-відпускні й роздрібні ціни для тютюнових виробів, із метою уникнення проблем з європейськими законами про конкуренцію та приведення національного законодавства України у відповідність із положеннями Директиви 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 ПКУ, а саме п. 14.1.144 ст. 14 щодо визначення пива та до п. 215.3.1 ст. 215, що встановлює ставки на пиво та інші алкогольні напої. У графі “Код товару (продукції) згідно з УКТЗЕД” 2203 00 до пива із солоду (солодове) додати код товарів 2206 00, що містять суміш пива з неалкогольними напоями.

- Запровадити європейську класифікацію спирту та алкогольних напоїв, виокремивши у складі цієї акцизної категорії такі підкатегорії, як “інші збродені напої” та “проміжні продукти”.

- Внести зміни до класифікації вин, привівши її у відповідність із класифікацією, наведеною в Директиві 92/83/ЄС; дати визначення термінів “вино звичайне”, “вино ігристе”, “інші звичайні збродені напої”, “інші ігристі збродені напої” та “проміжні товари”, скасувавши визначення виноробної продукції, наведене в п. 14.1.26 ст. 14 ПКУ.

- Запровадити європейські підходи до встановлення ставок акцизного податку на вино, інші збродені напої, проміжні товари (ставки відрізняються для відмінних акцизних категорій, проте є однаковими для товарів у межах однієї акцизної категорії).

- Привести визначення та структуру акцизної категорії “спирт етиловий” у відповідність із Директивою 92/83/ЄС; встановити однакові ставки податків на всі товари, охоплені категорією “спирт етиловий”; привести податкові пільги з акцизного податку на цю групу товарів у відповідність із обов'язковими звільненнями, передбаченими Директивою 92/83/ЄС.

Список використаних джерел

1. *Vovk T.* Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водянніков, І. Коноваленко. — Х. : Консум, 2004. — 960 с.
2. Report on the results of the negotiations on the accession of Cyprus, Malta, Hungary, Poland, the Slovak Republic, Latvia, Estonia, Lithuania, the Czech Republic and Slovenia to the European Union / European Commission. — 2003, Feb. 28. — P. 29 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/negotiations_report_to_ep.pdf.
3. Intergovernmental Conference on the Accession of the Republic of Bulgaria to the European Union. Negotiation Position on Chapter 10 Taxation. CONF-BG 22/01. — Brussels. — 2001, April 30 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.bg/document/773:1>.
4. Poland's negotiation position in the area of taxation. Adopted by the Council of Ministers of the Republic of Poland, 2001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://abm.tobb.org.tr/hdosya/polonya%2010.pdf>.
5. 2001 Regular Report on Poland's Progress towards Accession / Commission of the European Communities. SEC (2001) 1752. — Brussels. — 2001, Nov. 13 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2001/pl_en.pdf.
6. Bulgaria 2005 Comprehensive Monitoring Report / European Commission. SEC (2005) 1352. — Brussels. — 2005, Oct. 25 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2005/sec1352_cmnr_master_bg_college_en.pdf.
7. Comprehensive monitoring report on Poland's preparation for membership 2003 / Commission of the European Communities. SEC (2003) 1207 final. — Brussels. — 2003, Nov. 5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://aei.pitt.edu/44596/1/poland_SEC_\(2003\)_1207.pdf](http://aei.pitt.edu/44596/1/poland_SEC_(2003)_1207.pdf).
8. Додаток ХХVІІІ 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 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page.
9. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : закон України від 24.12.2015 № 909-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/909-19>.
11. Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну : проект постанови Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2016-rik/68412.html/>.
12. Про виноград та виноградне вино : закон України від 16.06.2005 № 2662-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2662-15>.
13. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр>.

References

1. Vovk, T., Vodyannikov, O., & Konovalenko, I. (2004). *Podatkovi aspekty` prava SOT ta acquis YeS. Oriyenty`ry` podatkovoyi reformy` v Ukraini* [Tax aspects of WTO law and the EU acquis. Landmarks tax reform in Ukraine]. Kharkiv: Konsum [in Ukrainian].
2. European Commission. (2003, February 28). *Report on the results of the negotiations on the accession of Cyprus, Malta, Hungary, Poland, the Slovak Republic, Latvia, Estonia, Lithuania,*

the Czech Republic and Slovenia to the European Union. Retrieved from http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/negotiations_report_to_ep.pdf.

3. The European Union. (2001, April 30). *Intergovernmental Conference on the Accession of the Republic of Bulgaria to the European Union. Negotiation Position on Chapter 10 Taxation*. Retrieved from <http://www.minfin.bg/document/773:1>.

4. Council of Ministers of the Republic of Poland. (2001). *Poland's negotiation position in the area of taxation*. Retrieved from <http://abm.tobb.org.tr/hdosya/polonya%2010.pdf>.

5. Commission of the European Communities. (2001, November 13). *2001 Regular Report on Poland's Progress towards Accession*. Retrieved from http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2001/pl_en.pdf.

6. European Commission. (2005, October 25). *Bulgaria 2005 Comprehensive Monitoring Report*. Retrieved from http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2005/sec1352_cmr_master_bg_college_en.pdf.

7. Commission of the European Communities. (2003, November 5). *Comprehensive monitoring report on Poland's preparation for membership*. Retrieved from [http://aei.pitt.edu/44596/1/poland_SEC_\(2003\)_1207.pdf](http://aei.pitt.edu/44596/1/poland_SEC_(2003)_1207.pdf).

8. Ukraine, European Union, EURATOM. (2014). *Dodatok XXVIII do hlavy` 4 "Opodatkuvannya" rozdil V "Ekonomichne i haluzeve spivrobitny`ctvo" Uhody` pro Asociaciyu mizh Ukrainoyu, z odniyeyi storony`, ta Yevropejs`ky`m Soyuzom, Yevropejs`ky`m spivtovary`stvom z atomnoyi enerhiyi i yikhnimy` derzhavamy`-chlenamy`, z inshoyi storony`* [Annex XXVIII to Chapter 4 "Taxation" section V "Economic and sectoral cooperation" of the Association Agreement between Ukraine, on one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand] (*Agreement No. 984_011*, June 27). Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page [in Ukrainian].

9. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Podatkovy`j kodeks Ukrainy`* [Tax Code of Ukraine] (*Law No. 2755-VI*, December 2). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

10. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015). *Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy` ta deyaky`kh zakonodavchy`kh aktiv Ukrainy` shhodo zabezpechennya zbalansovanosti byudzhetny`kh nadkhodzhen` u 2016 roci* [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and laws of Ukraine to ensure the balance of revenue in 2016] (*Law No. 909-VIII*, December 24). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/909-19> [in Ukrainian].

11. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016). *Pro vstanovlennya rozmiru minimal`ny`kh optovo-vidpuskny`kh i rozdribny`kh cin na tyutyunovi vy`roby`, tyutyun ta promy`slovi zaminny`ky` tyutyunu* [On establishing the minimum wholesale and retail prices for tobacco products, tobacco and manufactured tobacco substitutes] (*Draft resolution*, June 6). Retrieved from <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2016-rik/68412.html> [in Ukrainian].

12. Verkhovna Rada of Ukraine. (2005). *Pro vy`nohrad ta vy`nohradne vy`no* [On the grapes and grape wine] (*Law No. 2662-IV*, June 16). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2662-15> [in Ukrainian].

13. Verkhovna Rada of Ukraine. (1995). *Pro derzhavne rehulyuvannya vy`robny`ctva i obihu spy`rtu ety`lovoho, kon`yachnogo i plodovoho, alkohol`ny`kh napoyiv ta tyutyunovy`kh vy`robiv* [On state regulation of production and turnover of ethyl, cognac and fruit, alcoholic beverages and tobacco products] (*Law No. 481/95-BP*, December 19). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр> [in Ukrainian].