

АДАПТАЦІЯ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ

ГЕДЗЮК Олена Вікторівна – аспірант кафедри фінансового права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Стаття освещает вопросы адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза в сфере налогообложения акцизным налогом. Проанализировано правовое регулирование взимания акцизного налога в соответствии с Налоговым кодексом Украины. Сделан обзор основных положений Директивы Совета ЕС от 16 декабря 2008 г. N 2008/118/ЕС.

Ключові слова: адаптація, акцизний податок, Директива Ради ЄС.

Актуальність даної теми зумовлена тим, що Україна взяла на себе зобов'язання гармонізувати національне податкове законодавство із законодавством Європейського Союзу про непряме оподаткування у відповідності до статті 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 р. (надалі – УПС) [1].

Процес входження України до Європейського співтовариства вимагає все більш активної адаптації вітчизняного законодавства з правом Європейського Союзу (надалі – ЄС). Необхідність проведення гармонізації встановлена низкою нормативно-правових актів України, зокрема, Законом України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 1629-IV від 18 березня 2004 року [2], Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 році

Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 28 березня 2012 р. N 156-р [3].

Метою статті є проведення огляду основних положень Директиви Ради ЄС 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. та норм Податкового кодексу України в сфері справляння акцизного податку та їх порівняння.

Вчені здебільшого використовують поняття «адаптація» та «гармонізація» законодавства як синоніми. УПС оперує різними термінами для визначення процесу гармонізації, а саме: «зближення», «адаптація», «наближення», «встановлення еквівалентних норм». Відповідно до положень Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу, затвердженої Указом Президента України від 11 червня 1998 року N 615/98, адаптація законодавства України до законодавства ЄС полягає у зближенні із сучасною європейською системою права, що забезпечить розвиток політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України, економічний розвиток держави у рамках ЄС і сприятиме поступовому зростанню добробуту громадян, приведенню його до рівня, що склався у державах – членах ЄС.

Адаптація законодавства України передбачає реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність із європейськими стандартами і охоплює приватне, митне, трудове, фінансове, податкове законодавство, законодавство про інтелек-

туальну власність, охорону праці, охорону життя та здоров'я, навколишнє природне середовище, захист прав споживачів, технічні правила і стандарти, транспорт, а також інші галузі, визначені УПС. Важливим чинником реформування правової системи України слід вважати участь України у конвенціях Ради Європи, які встановлюють спільні для цієї організації та ЄС стандарти [4].

Відповідно до Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» метою адаптації законодавства України до законодавства ЄС є досягнення відповідності правової системи України *acquis communautaire* з урахуванням критеріїв, що висувуються ЄС до держав, які мають намір вступити до нього.

Адаптація законодавства України до законодавства ЄС є пріоритетною складовою процесу інтеграції України до ЄС, що, в свою чергу, є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики [5].

Важливою передумовою становлення єдиної Європи є гармонізація податкових систем країн. Невідповідності в системах оподаткування ЄС та України створюють перешкоди на шляху формування єдиного ринку. В контексті європейської інтеграції України гармонізація її податкового законодавства з законодавством ЄС про непряме оподаткування є актуальним правовим питанням.

Н. І. Тургенєв у своїй роботі «Досвід теорії податків» (1818 р.) писав, що податки, зазвичай, розділяють на прямі і на непрямі. Під першими розуміють ті податки, котрі прямо або безпосередньо накладаються на особу або на нерухомий капітал. Під останніми розуміють ті податки, котрі накладаються не прямо на того, хто платить, але на товари, в ціну яких включено податок, так що той, хто купує товар, платить разом з ціною і податок. Такі податки, за вищезгаданим науковцем, називаються також податками на споживання [6, 142-143].

У відповідності до пп. 14.1.4. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (надалі – ПКУ) акцизний податок – непрямий податок. Непрямі (на споживання) податки –

стягуються в процесі витрат матеріальних благ, визначаються розміром споживання, у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачується споживачем. За непрямого оподаткування формальним платником є продавець товару (робі, послуг), який виступає посередником між державою і споживачем товару (робіт, послуг). Останній є реальним платником [7, 225].

Система непрямого оподаткування – найбільш зручна форма для мобілізації доходів у казну, що дозволяє оперативної і регулярно одержувати великі суми; в ній закладені можливості впливу на економіку, тобто стимулювати або стримувати виробництво у тих чи інших галузях, і можливість регулювання споживання, а разом з тим вона дозволяє швидко реагувати на економічні процеси.

Адаптація податкового законодавства України із законодавством ЄС у сфері непрямого оподаткування передбачає приведення законодавства України у відповідність до вимог законодавства ЄС, встановлених директивами ЄС про гармонізацію непрямого оподаткування та проведення реформи непрямого оподаткування в напрямку узгодження правового регулювання непрямих податків загалом, та акцизного – зокрема.

На думку Демиденко Л. М., у першу чергу, необхідно гармонізувати ті положення законодавства України, які регулюють стягнення податків, що складають основу податкових надходжень до бюджету, зокрема, податку на додану вартість та акцизу, пояснюючи це тим, що «оскільки відмінності в оподаткуванні не сприяють досягненню стабільного економічного розвитку, а зумовлюють певні конфлікти, то для країн Східної Європи, що зацікавлені в інтеграції, на першому етапі слід вести мову про досягнення єдиних умов оподаткування по основних податках, які стоять на шляху вільного пересування товарів і послуг, капіталу, робочої сили» [8, 11].

Разом з цим згаданий науковець звертає увагу на те, що при здійсненні гармонізації необхідно зважати на особливості оподаткування в Україні: «гармонізація податкової системи України відповідно до вимог ЄС є обов'язковим, проте найбільш складним

і трудомістким завданням, оскільки у податковій системі України спостерігаються як елементи податкових систем періоду існування соціалістичної системи, так і певні риси, що притаманні країнам з ринковою економікою» [8, 11].

На сьогоднішній день, основними нормативними актами ЄС з питань регулювання акцизів є наступні: Директива Ради ЄС від 16 грудня 2008 р. N 2008/118/ЄС якою скасовується Директива N 92/12/ЄЕС [9], Директива Ради ЄС від 19 жовтня 1992 р. N 92/79/ЄЕС [10], Директива Ради ЄС від 19 жовтня 1992 р. N 92/80/ЄЕС [11], Директива Ради ЄС від 19 жовтня 1992 р. N 92/84/ЄЕС [12], Директива Ради ЄС від 27 листопада 1995 р. N 95/59/ЄС [13], Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. [14], Директива Ради ЄС від 21 червня 2011 р. N 2011/64/ЄС [15].

Після прийняття ПКУ регулювання сплати акцизного податку здійснюється Розділом VI ПКУ. Також залишився в силі Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» № 481/95-ВР від 19.12.1995 року.

Базовим документом для визначення загальної системи сплати акцизного збору є Директива Ради ЄС від 16 грудня 2008 р. N 2008/118/ЄС про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива N 92/12/ЄЕС (надалі – Директива 2008/118/ЄС).

Відповідно до Плану заходів щодо виконання у 2012 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 28 березня 2012 р. № 156-р. серед нормативно-правових актів, які потрібно розробити є проекти щодо змін до податкового законодавства та здійснення заходів з імплементації ПКУ відповідно до Директиви Ради ЄС від 16 грудня 2008 р. № 2008/118/ЄС.

Директивою 2008/118/ЄС встановлюються загальні правила щодо акцизів, які впливають на споживання:

- енергії та електроенергії, які охоплюються Директивою 2003/96/ЄС;

- спирту і алкогольних напоїв, які охоплюються Директивою 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС;

- тютюнових виробів, які охоплюються Директивою 95/59/ЄС, Директивою 92/79/ЄЕС та Директивою 92/80/ЄЕС..

Продукція оподатковується акцизним збором під час її виробництва, включаючи, де це можливо, їх видобуток, у рамках ЄС; її ввезення в ЄС.

Директива 2008/118/ЄС поширюється на території ЄС, за винятком деяких територій, таких як: Канарські острови, французьких заморських департаментів, Аландські острови, Нормандські острови.

Акцизний податок повинен стягуватися в момент випуску товару на ринок. При цьому «випуск на ринок» означає наступне: переміщення підакцизної продукції; зберігання підакцизної продукції без дозволу про відстрочення сплати податку, якщо обов'язок по сплаті акцизного податку не було реалізовано відповідно до положень чинного законодавства Держав-членів ЄС та законодавства Європейського співтовариства; виготовлення підакцизної продукції; імпортування підакцизної продукції.

Моментом випуску на ринок вважається: час отримання підакцизної продукції одержувачем товару; час отримання підакцизної продукції одержувачем товару; час отримання підакцизної продукції на місці прибуття.

Обов'язок зі сплати акцизного податку покладається на наступних суб'єктів: особа, яка здійснює доставку підакцизних товарів з дозволом про відстрочення сплати податку; особа, яка є власником складу, що володіє спеціальним дозволом, відправником товару, що має дозвіл або будь-якою іншою особою, що займається реалізацією підакцизних товарів або особою, від чийого імені підакцизні товари реалізуються з дозволом про відстрочку сплати акцизного податку, а у разі незаконної відправки з податкового складу, будь-якою особою, пов'язаною з вищевказаною відправкою; особа, діяльність якої пов'язана із зберіганням підакцизних товарів; особа, що виготовляє підакцизні товари; особа, яка імпортує підакцизні товари або особа, від чийого імені підакцизні товари імпортуються.

Якщо обов'язок по сплаті акцизного податку на один і той же об'єкт оподаткування лежить відразу на декількох платників податків, то вони повинні виконувати зазначений обов'язок солідарно.

Підакцизні товари звільнюються від сплати акцизного податку, якщо вони призначаються для використання: в сфері дипломатичних чи консульських відносин; міжнародними організаціями; збройними силами держави; британськими збройними силами, що розміщені на Кіпрі; у рамках угоди, укладеної з третіми країнами чи міжнародними організаціями.

Країни ЄС можуть також звільнити від сплати податку підакцизні товари, що поставляються магазинами безмитної торгівлі, які перевозяться в особистому багажі подорожуючими в треті країни морським або повітряним транспортом.

Правила, що стосуються виробництва, переробки та зберігання підакцизних товарів визначається кожною країною ЄС самостійно.

Акцизні податки на підакцизні товари, придбані приватною особою для особистих цілей, а також перевезені з території однієї Держави-члена ЄС на територію іншої за бажанням цієї особи, повинні стягуватися тільки на території держави, в якій вони були придбані.

Щоб визначити, що зазначені підакцизні товари призначені для особистих цілей, Держави-члени ЄС повинні, принаймні, взяти до уваги наступне: комерційний статус власника підакцизного товару та мету придбання; місце знаходження підакцизних товарів та, у випадку доцільності, вид транспорту, що використовується для перевезення даних товарів; будь-який документ, що відноситься до підакцизних товарів; сутність підакцизних товарів; кількість підакцизних товарів.

Якщо підакцизні товари, призначені для споживання в країні ЄС, зберігаються в комерційних цілях в іншій країні ЄС, на ці товари встановлюється акцизний податок у цій країні. Акцизи, які сплачуються в першій країні ЄС, можуть бути відшкодовані.

У разі дистанційної торгівлі з однієї країни ЄС в іншу, продавець або його агент по-

винні платити акциз в країні ЄС де знаходиться отримувач товару.

Країни ЄС можуть вимагати, щоб підакцизні товари мали податкове маркування або національне ідентифікаційне маркування.

Директивою 2008/118/ЄС була скасована Директива 92/12/ЄС 1 квітня 2010 року.

Розділ VI ПКУ врегульовує відносини з приводу справляння акцизного податку в Україні. Так, платником акцизного податку серед інших є: особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) (надалі разом – товари) на митній території України; особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари на митну територію України; особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари, підакцизні товари, визнані безхазяйними; особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку; особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог. Крім того, платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами є фізична або юридична особа – резидент або нерезидент (в тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з деривативами або з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів.

Об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів; ввезення підакцизних товарів на митну територію України; реалізації конфіскованих підакцизних товарів, підакцизних товарів, визнаних безхазяйними, підакцизних товарів, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави; реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством; обсяги та вартість втрачених підакцизних то-

варів, що перевищують встановлені норми втрат; операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, де відбувається перехід права власності на цінні папери, та операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів.

Операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування: реалізації легкових автомобілів для інвалідів; ввезення підакцизних товарів на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав; реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі та інші відповідно до ПКУ.

До підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

Необхідно зазначити, що в ПКУ запропонована нова концепція щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань стосовно сплати акцизного податку. Декретом «Про акцизний збір», який втратив чинність на підставі ПКУ, встановлювалось, що датою виникнення податкового зобов'язання була дата зарахування коштів або дата відвантаження товарів. Нова кон-

цепція, закріплена в ПКУ, цілком відповідає ст. 7 Директиви 2008/118. Крім того, новим для вітчизняного законодавства є положення ПКУ про те, що податкове зобов'язання виникає в разі втрати підакцизного товару та передавання його для потреб власного споживання.

Висновки. Порівнюючи загальні положення правового регулювання сплати акцизного податку за ПКУ та Директивою 2008/118/ЄС, слід відмітити, що норми ПКУ в своїй більшості відповідають вимогам вищезазначеної Директиви. Проте, зберігаються певні відмінності. Так, наприклад, на відміну від ПКУ, об'єктом оподаткування за Директивою 2008/118/ЄС є електроенергія. Крім того, таких об'єктів оподаткування, як «автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли», які передбачені нормами ПКУ в Директиві 2008/118/ЄС не визначено.

Враховуючи все вище наведене, слід зазначити, що українське законодавство, у тому числі і податкове, розвивається в напрямку адаптації національного законодавства до законодавства ЄС. Хоча, не всі норми ПКУ, відповідають Директиві 2008/118/ЄС, проте, в цілому, процес гармонізації триває. Із врахуванням того, що акцизний податок поєднує у собі такі важливі податкові функції як фіскальну та регулюючу, подальша гармонізація правового регулювання справляння даного податку із законодавством ЄС є необхідною для нашої держави.

Література:

1. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами // Офіційний вісник України від 29.06.2006 р., № 24. – С. 203.
2. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 1629-IV від 18 березня 2004 року // Відомості Верховної Ради України, 2004, N 29. – Ст.367.
3. Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 році Загальнодержавної програми адаптації за-

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена висвітленню питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу у сфері оподаткування акцизним податком. Проаналізовано правове регулювання справляння акцизного податку відповідно до Податкового кодексу України. Зроблено огляд основних положень Директиви Ради ЄС від 16 грудня 2008 р. N 2008/118/ЄС.

конодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 28 березня 2012 р. N 156-р. [Електронний ресурс] Сайт Кабінету Міністрів України. Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=223287526&cat_id=223281453&ctime=1250084555443

4. Стратегія інтеграції України до Європейського Союзу, затверджена Указом Президента України від 11 червня 1998 року N 615/98// Офіційний вісник України від 02.07.1998 1998 р., № 24, стор. 3.

5. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» // Офіційний вісник України від 02.07.1998, № 24, стор. 3.

6. Тургенев Н.И. Опыт теории аналогов // У истоков финансового права (в серии «Золотые страницы российского финансового права»). М., 1998.- 192 с.

7. Фінансове право України: навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.]. / Л.К. Воронова, М.П., Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін.; керівник авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – К.: Правова єдність, 2009. – 395 с.

8. Демиденко Л.М. Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01 / Київський національний ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2000. – 19 с.

9. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excised duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal of the European Union L 9, 14.1.2009, p. 12–30.

10. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // Official Journal of the European Union L 316, 31.10.1992, p. 8–9.

11. Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes // Official Journal of the European Union L 316, 31.10.1992, p. 10–11.

12. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excised duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal of the European Union L 316, 31.10.1992, p. 29–31 .

13. Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover tax which affect the consumption of manufactured tobacco // Official Journal of the European Union L 291, 6.12.1995, p. 40–45.

14. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance) // Official Journal of the European Union L 283, 31.10.2003, p. 51–70.

15. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excised duty applied to manufactured tobacco // Official Journal of the European Union L 176, 5.7.2011, p. 24–36.