

ЕКОНОМІКА В УМОВАХ СУЧАСНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

УДК 336.227.8

М. М. Дученко

кандидат економічних наук, доцент
Національний технічний університет України
"Київський політехнічний інститут"

С. В. Мельник

аспірант
Донбаська державна машинобудівна академія

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ДИРЕКТИВ ЄС У КОНТЕКСТІ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто особливості директив ЄС, використання яких як правових інституцій спрямовано на узгодження інтересів держав щодо створення та функціонування внутрішнього ринку, а також захисту національних виробників від недобросовісної конкуренції. Виявлено, що імплементація відповідних директив ЄС у сфері акцизного оподаткування в Україні супроводжується зростанням податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. Проаналізовано сучасні зміни в податковому законодавстві України щодо реформування акцизних податків у контексті імплементації положень відповідних директив ЄС.

Ключові слова: податок, акцизне оподаткування, директиви ЄС, імплементація, реструктуризація податкової системи.

I. Вступ

В умовах інтеграції України у світовий економічний простір важливе значення для соціально-економічного розвитку держави має ефективність впроваджених змін щодо реформування податкової системи. Ключовим завданням у процесі податкової реструктуризації є адаптація вітчизняного законодавства з непрямого оподаткування, передусім щодо акцизного оподаткування, до вимог Європейського Союзу (ЄС).

Вдосконаленню податкової системи України, зокрема у сфері акцизного оподаткування, присвячено достатньо наукових напрацювань. У колективній монографії [2, с. 111–128] значну увагу приділено теоретичним засадам гармонізації законодавства України про акцизне оподаткування вимогам ЄС. Механізм удосконалення ставок акцизного податку до рівня європейських країн аналізується в роботі В. Бондаря [3]. Аналіз імплементації актів законодавства ЄС у сфері господарської діяльності, у тому числі директив ЄС, проведено в дослідженні В. Малолітневої [8]. Гармонізації національного податкового законодавства з правом ЄС присвячено роботи В. Коротуна [6] та І. Кравчука [7]. Такі дослідження є комплексними та розкривають доцільність реструктуризації системи акцизного оподаткування в Україні. Але такі дослідження втрачають практичну актуальність, тому що не враховують сучасні зміни у вітчизняному податковому законодавстві: впроваджені 01.01.2016 р. зміни у Податковому

кодексі України [13] сприяють наближенню законодавства України до вимог ЄС. Тому дослідження таких змін є актуальним, вони потребують подальшого аналізу та систематизації.

II. Постановка завдання

Метою статті є виявлення характерних особливостей директив ЄС і аналіз змін щодо акцизного оподаткування при реструктуризації податкової системи України в умовах їх імплементації.

III. Результати

До основних правових інструментів, що використовуються інституціями ЄС, належать регламенти, директиви, рішення, рекомендації та висновки. Такі інструменти мають загальне застосування, а також є обов'язковими до застосування безпосередньо в усіх державах-членах у повному обсязі. Відповідно до ст. 288 розділу II "Правові акти Союзу, установлені процедури та інші положення" Договору про функціонування ЄС, на відміну від регламентів, які мають пряму дію для країн-членів ЄС, рішень, які є обов'язковими для виконання у повному обсязі для тих, кому вони адресовані, рекомендацій і висновків, які не мають обов'язкової сили, директиви є обов'язковими для кожної держави-члена, якій вони адресовані, лише щодо очікуваного результату, залишаючи при цьому право вибору форм і методів за національним органом влади [17, с. 172].

Європейський парламент і Рада можуть вживати заходів, спрямованих на заохочення співпраці між державами-членами за допомогою ініціатив, спрямованих на підвищення рівня знань, розвиток обміну інформацією та передовим досвідом, сприяння поширенню новаторсь-

ких підходів і оцінюванню досвіду. У цих сферах через директиви встановлено мінімальні вимоги до поступової імплементації з урахуванням умов і технічних правил отримання кожної держави-члена. Розробка директив спрямована на уникання введення адміністративних, фінансових і правових обмежень, що стримують створення і розвиток економіки відповідної країни.

Природа директив як інструменту політики ЄС полягає в тому, щоб дати змогу країнам-членам ЄС привести своє законодавство у відповідність до положень директиви у спосіб, який вони вважають для себе необхідним та зручним [8, с. 151]. У цьому випадку країна повинна забезпечити, щоб не пізніше дати, на яку директива повинна бути імplementована, країна-член ЄС використала всі необхідні заходи для забезпечення результатів, що накладаються цією директивою. Отже, директива зобов'язує країну до конкретного результату, а не до способів його досягнення.

Згідно із ст. 113 розділу VII "Загальні правила конкуренції, оподаткування та зближення законодавства" Договору гармонізація законодавства щодо акцизного оподаткування та інших видів непрямих податків через імплементацію відповідних директив спрямована на необхідності узгодження інтересів держав-членів щодо створення і функціонування внутрішнього ринку й уникнення недобросовісної конкуренції [17, с. 88].

В умовах інтеграції України до Європейського Співтовариства, визначеною основним стратегічним курсом економічного розвитку держави [1, с. 228], реструктуризація вітчизняної податкової системи відбувається в умовах імплементації відповідних директив у сфері оподаткування. Значна їх кількість стосується акцизного оподаткування. Це пов'язано з тим, що акцизні податки є одним із вагомих джерел наповнення бюджетів.

До підакцизних товарів, згідно з податковим законодавством України, належать спирт етило-

вий та інші спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія [12, ст. 215].

Ставки акцизного податку встановлює ст. 215.2 Податкового кодексу України (ПКУ). Ці ставки є єдиними на всій території України та залежно від методу визначення надбавки можуть бути адвалорні, специфічні, адвалорні та специфічні одночасно, тобто змішані.

Адвалорні ставки акцизних податків визначаються у відсотках або у кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування. До бази оподаткування належить вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України та ввезеного на митну територію України з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку; вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість; ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги.

За специфічною ставкою податку розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Базою оподаткування є величина підакцизних товарів (продукції), що визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках [12, ст. 214.4].

У разі обчислення акцизного податку за змішаною ставкою базою оподаткування є база, встановлена для адвалорних та специфічних ставок.

Згідно з рис. 1, протягом 2006–2015 рр. надходження від акцизного оподаткування в бюджеті України мають загальну тенденцію до зростання.

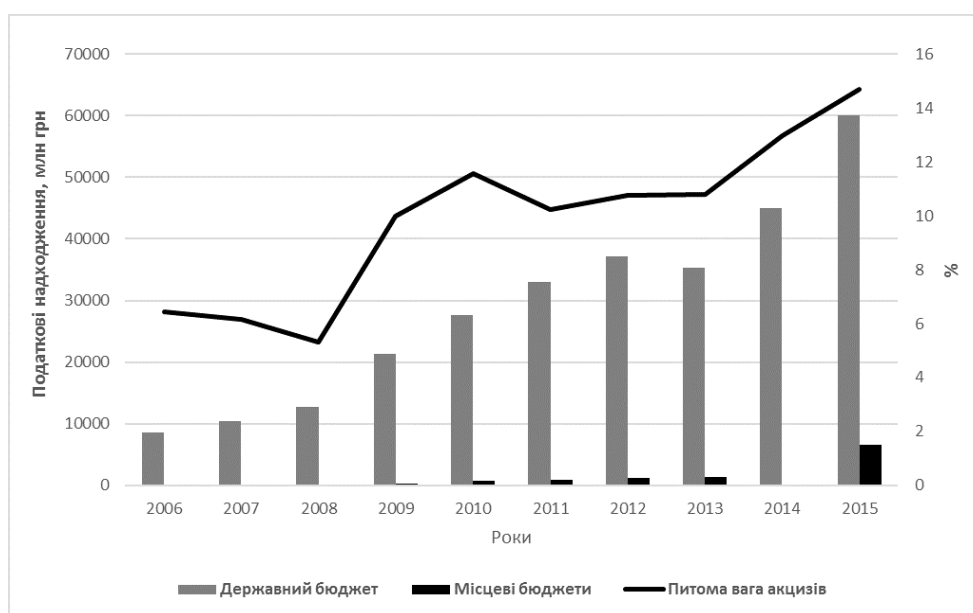


Рис. 1. Надходження акцизних податків в Україні у 2006–2015 рр.*

*Складено за даними [16].

Їх зниження спостерігалось у 2013 р. у доходах Державного бюджету та у 2014 р. у доходах місцевих бюджетів. Станом на 31.01.2016 р. таких надходжень до Зведеного бюджету України надійшло на суму 88 771 млн грн, з них 6 879 млн грн отримано місцевими бюджетами, а 81 892 млн грн – Державним бюджетом України [16].

Питома вага акцизних податків у загальному обсязі податкових надходжень Зведеного бюджету України має тенденцію до поступового зростання після значного скорочення у 2006–2008 рр. – з 6,4% до 5,3% загальної суми податкових надходжень до Зведеного бюджету України. З 2011 р. має місце зростання акцизних податкових надходжень до Зведеного бюджету України з 10,2% у 2011 р. до 14,7% у 2015 р.

Акцизне оподаткування є одним із найважливіших джерел надходжень бюджету в державах-членах ЄС. У загальному контексті податкових схем, які використовують у ЄС, акцизні податки являють собою гнучкі інструменти податкового регулювання, які дають змогу легко маневрувати подальшим зростанням податкових надходжень до бюджету. Вони можуть бути легко адаптовані до різних економічних, соціальних і структурних вимог. І нарешті, вони можуть бути накладені спеціально для того, щоб зменшити споживання деяких продуктів, таких як тютюнові вироби та алкогольні напої, з причин суспільної охорони здоров'я і нафтопродуктів з причин захисту навколишнього природного середовища в умовах економії енергії та зниження енергетичної залежності.

Акцизні податки дають змогу накласти набагато більше податкове навантаження на невелику кількість товарів, ніж те, що має переважна більшість товарів, яка підпадає під дію тільки ПДВ. Втрати від скасування акцизних податків у державах-членах ЄС компенсуються за рахунок збільшення ставки ПДВ для того, щоб мати інфляційний ефект на їх економіку. Так, наприклад, тільки оподаткування виробництва тютюнових виробів та мінеральних олій забезпечує в середньому прибутковість більш, ніж 10% податкових надходжень держав ЄС.

Найвагомим джерелом акцизних надходжень у країнах-членах ЄС є акциз на енергоносії. Але надходження до бюджету від цього податку відрізняються у зв'язку з територіальним поділом праці та відповідною спеціалізацією країн щодо виробництва тих чи інших товарів. Наприклад, в Італії акцизні податки на енергоносії становлять 80% усіх надходжень від акцизу, в Ірландії – 41,2%, у Франції – 71%, у Німеччині – 69%, у Великобританії – 54% [5, с. 101; 6, с. 100].

В Україні такі показники є значно нижчими, на що звертають увагу вітчизняні науковці (А. М. Соколовська, Т. І Єфименко, І. О. Луніна) [15, с. 112; 18]. Обмеженість бази акцизного оподаткування в Україні, що є наслідком не-

значного переліку підакцизних товарів, стало причиною того, що акцизний податок з алкогольних і тютюнових виробів в Україні має найбільше фіскальне значення порівняно з країнами ЄС [6, с. 101].

Забезпечення ефективного використання акцизних податків у ЄС ґрунтується на виконанні двох основних умов:

по-перше, щоб не порушити загальний ринок, їх структури повинні бути узгоджені між країнами ЄС, з тим щоб захистити національне виробництво відповідної держави-члена ЄС;

по-друге, їх ставки повинні бути такими, щоб виключити в торгівлі між державами-членами оподаткування, відшкодування податків та прикордонний контроль, сприяючи вільному переміщенню товарів у межах спільного ринку.

У таких умовах директиви ЄС у сфері оподаткування відіграють важливу роль в адмініструванні акцизного податку. Відповідно до норм підписаної економічної і секторальної частини угоди “Про асоціацію між Україною і ЄС” передбачається поступове наближення української моделі оподаткування до структури сучасного оподаткування ЄС, посилення і зміцнення співробітництва, спрямованого на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, а також гармонізацію політики щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів [3, с. 28]. Передбачається виконання Україною норм директив ЄС у сфері непрямого оподаткування, зокрема акцизних податків.

Реструктуризація акцизного оподаткування в Україні передбачає реалізацію положень: Директиви Ради ЄС 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. щодо загальних умов акцизного збору [4]; Директиви Ради ЄС 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої; Директиви Ради ЄС 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби.

Рішенням Кабінет Міністрів України від 22.04.2015 р. схвалено плани імплементації актів законодавства ЄС у сфері оподаткування [14], а саме:

- Директиву Ради 2007/74/ЄС про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн. Згідно із затвердженим планом імплементації положення Директиви щодо кількісних обмежень на імпорту підакцизних товарів, що звільняються від ПДВ та акцизного податку, майже повністю враховано в ст. 374 та 376 Митного кодексу України [9]. Разом з тим, передбачаються зміни до зазначених статей Митного кодексу України з метою врахування в повному обсязі кількісних обмежень щодо ввезення громадянами пива, вина, сигарил та кількості пального, що ввозиться в каністрі;

– Директиву Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії, яка встановлює мінімальну ставку оподаткування для різних видів моторного палива, призначеного, зокрема, для промислового або комерційного використання, для виробництва тепла і електроенергії. Вона визначає загальні засади при імplementації стандартів оподаткування енергетичних продуктів, таких як нафтопродуктів, природного газу, вугілля та електроенергії. Метою її імplementації, визначеної Планом імplementації Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009 від 16.11.2009 р., що встановлює систему Співтовариства для звільнення від сплати мит, та Директиви Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн, є гармонізація положень законодавчих актів України щодо оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії з її положеннями, а завданнями плану імplementації є розроблення та прийняття відповідного Закону України про внесення змін до розділу VI “Акцизний податок” ПКУ та нормативно-правових актів [10].

Реструктуризацію акцизного оподаткування в Україні згідно з імplementацією вимог зазначених директив реалізовано за такими напрямками [5, с. 35]:

- 1) вимоги Директиви Ради Європи 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. реалізовано у ПКУ в частині норм, пов'язаних із функціонуванням акцизного складу [12, ст. 14.1.6]. Крім того положення Податкового кодексу приведено у відповідність до вимог ст. 7 Директиви Ради в частині виникнення податкового зобов'язання в момент випуску підакцизного товару до споживання. Введено поняття виникнення податкового зобов'язання у разі втрати підакцизного товару і його передачі для власного споживання [12, ст. 216];
- 2) вимоги Директиви Ради Європи 92/83/ЄС від 19.10.1992 р. узгоджуються з положеннями ПКУ щодо переліку випадків, у яких податок справляється за мінімальною ставкою за 1 літр 100-відсоткового спирту;
- 3) вимоги Директиви Ради Європи 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. узгоджуються зі ст. 215 ПКУ, де закріплено перелік підакцизних товарів, встановлено специфічні ставки акцизного податку в гривнях (на алкогольні напої та тютюнові вироби), в євро на нафтопродукти та транспортні засоби, специфічні й адвалорні ставки одночасно для оподаткування сигарет, що відповідає чинному законодавству і узгоджується з світовим досвідом акцизного оподаткування, зокрема в країнах-членах ЄС.

В умовах наближення законодавства України до вимог ЄС положеннями Закону України

від 24.12.2015 р. № 909-VIII “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.” передбачено такі зміни [13]:

- запровадження системи електронного адміністрування реалізації пального [12, ст. 232];
- введення акцизної накладної як обов'язкового електронного документу при здійсненні операцій з реалізації пального на внутрішньому ринку [12, ст. 232];
- прийняття за одиницю виміру пального, на яке встановлено ставки акцизного податку, літри, приведені до температури 15°C [12, ст. 232];
- збільшення ставок акцизного податку, а саме: пальне – на 13%; спирт, спиртові дистилати та спиртні напої – на 50%; пиво – на 100%; вина, крім вин виноградних натуральних – на 100%; інші напої – на 50%; слабоалкогольні напої – на 300%; тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну – на 40% за специфічною ставкою [12, ст. 215];
- збільшення штрафів у сфері порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних [12, ст. 120].

Отже, імplementація директив ЄС сприяє подальшому підвищенню рівня акцизного оподаткування шляхом диференціації ставок акцизних податків на відповідні підакцизні товари, запровадження системи електронного контролю за їх виробництвом та обігом, вдосконалення функціонування акцизних складів.

IV. Висновки

Реструктуризація акцизного оподаткування в Україні є одним із важливіших напрямів реформування вітчизняної податкової системи. В сучасних умовах її спрямовано на забезпечення, по-перше, збільшення податкових доходів Зведеного бюджету України, враховуючи надходження до Державного (через розширення бази оподаткування та збільшення ставок акцизів) і місцевих (через зарахування 5% акцизу з тютюнових виробів, алкогольних напоїв та нафтопродуктів до місцевих бюджетів за місцем розміщення об'єктів, де проводиться господарська діяльність, що підлягає оподаткуванню) бюджетів, а по-друге, – підвищення соціальних стандартів населення держави.

Список використаної літератури

1. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України “Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 р.” – Київ : НІСД, 2015. – 684 с.
2. Білецька Г. М. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц. – Київ : Алерта, 2012. – 222 с.
3. Бондар В. Наповнення бюджету шляхом удосконалення акцизної політики в Україні [Електронний ресурс] / В. Бондар // Моніторинг біржового ринку. – 2014. – № 7 (26). –

- С. 28–31. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21C OM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/mbr_2014_7_6.pdf.
4. Директива Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. про загальний режим акцизних зборів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:EN:PDF>.
 5. Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: торговельна та бюджетно-податкова сфери [Електронний ресурс] // Угода про асоціацію: економічні тригери : матер. Міжнар. конф. / Міжнародний центр перспективних досліджень. – Київ, 2015. – 43 с. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/dosl_dzhennya_konf_03_2015_pdf.
 6. Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог Європейського Союзу / В. І. Коротун // Науковий вісник Академії муніципального управління. Сер.: Економіка. – 2010. – № 8. – С. 97–105.
 7. Кравчук І. В. Гармонізація національних правових систем з правом ЄС : монографія / І. В. Кравчук. – Київ : Слово, 2005. – 320 с.
 8. Малолітнева В. К. Імплементация актів законодавства ЄС у сфері господарської діяльності: запобігання “позолочування права ЄС” / В. К. Малолітнева // Порівняльно-аналітичне право. – 2015. – № 5. – С. 150–154.
 9. Митний Кодекс України : Верховна Рада України; Кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
 10. План імплементации Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pdf.
 11. План імплементации Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009, що встановлює систему Співтовариства для звільнення від сплати мит (розділи I і II), та Директиви Ради № 2007/74/ЄС про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн (розд. 3 щодо кількісних обмежень) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/document/248132256/Reg_1186_2009%20Dir_2007_74.pdf.
 12. Податковий кодекс України : Верховна Рада України; Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
 13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.: Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – 2015. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
 14. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементации деяких актів законодавства ЄС у сфері оподаткування, митних питань та сприяння торгівлі : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.04.2015 р. № 391-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/391-2015-%D1%80>.
 15. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луїна. – Київ : НДФІ, 2006. – С. 237.
 16. Ціна держави [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/#1>.
 17. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union (2010/C 83/01) // Official Journal of the European Union C 83. – 2010. – Vol. 53. – P. 47–201.
 18. Taxations Trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway. – Luxembourg: Eurostat, 2014. – 312 p.

Стаття надійшла до редакції 02.11.2015.

Дученко М. М., Мельник С. В. Імплементация директив ЕС в контексте реструктуризації акцизного налогообложения в Украине

В статье исследованы особенности директив ЕС, использование которых как правовых инструментов направлено на согласование интересов государств по созданию и функционированию внутреннего рынка, а также защиты отечественных производителей от недобросовестной конкуренции. Выявлено, что имплементация соответствующих директив ЕС в сфере акцизного налогообложения в Украине сопровождается ростом налоговых поступлений в бюджеты разных уровней. Проанализированы современные изменения в налоговом законодательстве Украины по реформированию акцизных налогов в контексте имплементации положений соответствующих директив ЕС.

Ключевые слова: *налог, акцизное налогообложение, директивы ЕС, имплементация, реструктуризация налоговой системы.*

Duchenko M., Melnyk S. Implementation of EU Directives in the Context of the Excise Restructuring in Ukraine

The article is analyzed features of the EU directives. This directives as legal institutions are focused on the need to harmonize the interests of states in the sphere of establishment and functioning of the internal market and protection of domestic producers against unfair competition.

In terms of integration of Ukraine into the European Community, the main strategic direction of the national economic development is restructuring the national tax system in terms of the implementation of relevant Directives in the field of taxation. Many of this Directives for Ukraine deals with the excise taxation. This is due to the fact that excise taxes are one of the important sources of budgets. In the overall context of tax schemes that are used in EU excise taxation represent a flexible fiscal management tools. Such tools make easy to maneuver of further increase tax revenues. They can be easily adapted to different economic, social and structural requirements.

In the article is determinates, that during 2006-2015 government revenues from excise taxes in the budget of Ukraine are increased. There is found that the implementation of EU directives of excise taxation in Ukraine is accompanied by increased revenues to budgets of different levels.

The importance of modern changes in the excise tax legislation of Ukraine in the context of EU Directives` implementation is substantiated. It was established that the implementation of EU directives contributes to further raising the level of excise taxation by differentiation of tax rates for excisable goods, by introduction of electronic control over their production and circulation, by improving the operation of excise warehouses. In modern conditions of reforming excise taxation in Ukraine is aimed at providing, increasing consolidated tax revenues and raising social standards of the population.

Key words: tax, excise tax, EU directives, implementation, restructuring of the tax system.