

УДК 338.242

Лисецька Н.М.

*кандидат економічних наук, вчений секретар  
Науково-дослідного інституту фінансового права*

## ВПРОВАДЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ СТАНДАРТІВ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

### IMPLEMENTATION OF EUROPEAN STANDARDS OF EXCISE TAXATION: EXPERIENCE FOR UKRAINE

#### АНОТАЦІЯ

Здійснено аналіз європейського підходу до особливостей акцизного оподаткування. Європейський підхід регулювання ринку подакцизних товарів в основному базується на застосуванні соціально-культурних методів регулювання ринку. В Україні регулювання ринку подакцизних товарів спрямований на наповнення бюджету. Вітчизняне законодавство акцизного оподаткування потребує впровадження нових методів та підходів, наприклад, використання резерву посилення регулюючої ролі держави шляхом розширення переліку оподатковуваних специфічним акцизом не тільки товарів а й послуг. Використання європейського досвіду в цьому аспекті буде вкрай корисним для України.

**Ключові слова:** європейські стандарти, акцизне оподаткування, імплементація вітчизняного законодавства, базові нормативи, подакцизні товари.

#### АННОТАЦИЯ

Проведен анализ европейского подхода к особенностям акцизного налогообложения. Европейский подход к регулированию рынка подакцизных товаров в основном базируется на применении социально-культурных методов регулирования рынка. В Украине регулирование рынка подакцизных товаров направлено на наполнение бюджета. Отечественное законодательство акцизного налогообложения требует внедрения новых методов и подходов, например, использование резерва усиления регуливающей роли государства путем расширения облагаемых специфическим акцизом не только товаров, но и услуг. Использование европейского опыта в этом аспекте будет крайне полезным для Украины.

**Ключевые слова:** европейские стандарты, акцизное налогообложение, имплементация отечественного законодательства, базовые нормативы, подакцизные товары.

#### ANNOTATION

The article analyzes the European approach to the specifics of excise taxation. The European approach to regulation of the excisable goods is based on the use of socio-cultural practices of market regulation. In Ukraine, the market regulation of excisable goods aims at increasing the budget revenues. National excise legislation needs the implementation of new methods and approaches, for example, by the use of the reserve of strengthening the regulatory role of the state, by expanding the list of goods as well as services that are taxable by means of specific excise. Using the European experience in this aspect would be very useful for Ukraine.

**Keywords:** European standards, excise taxation, implementation of national legislation, basic standards, excise goods.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі реформування податкової системи України націлене насамперед на перспективи вступу до Європейського Союзу та рівноправне і повноцінне перебування у світовій організації торгівлі, це зумовлює зростання ролі податкової системи в національній економіці та її вплив на різноманітні сфери життєдіяльності суспільства, оскільки вони виступають основним джерелом

прибутків держави. Впровадження європейських стандартів у вітчизняне законодавство вимагає суттєвого аналізу європейських підходів до всіх сфер економічної діяльності, зокрема до непрямого оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні засади оподаткування висвітлювались у працях українських науковців П.Л. Кованька, Л.М. Яснопольського, М.І. Мітіліно, В.Л. Андрущенко, Г.В. Бех, В.В. Буряковського, О.Д. Данілова, а також представниками світової економічної думки: В. Петті, Д. Рікардо, А. Сміта, Дж. С. Міля, Ф. Нітті, А. Вагнера, Р. Масгрейва, Дж. Кейнса, Дж. Стігліца.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Адаптація законодавства України до європейських стандартів не означає досягнення їх повної ідентичності, а скоріше взаємоузгодженості між ними, відсутності суперечностей, тобто – наближення та імплементації. У нашому розумінні, імплементація у цьому контексті означає, що наша держава, маючи власне законодавство і механізм застосування акцизного податку, повинна повноцінно функціонувати у складі регіонального об'єднання ЄС, то звертаєш увагу на примітку: «більш детальний порядок визначений державами-учасницями», «за рішенням країн-учасниць», тобто основні європейські директиви з оподаткування не передбачають детального опису всіх нюансів, а констатують загальні положення.

Загалом в економічній літературі багато праць, які присвячені проблемам гармонізації, адаптації податкового законодавства України до європейських норм, але в працях не здійснюється порівняльний аналіз базових нормативних актів ЄС і України, що регулюють певні аспекти оподаткування, а зміст обмежуються лише оглядом загальних положень директив Європейського Союзу. Але, на наш погляд, детальний аналіз та пропозиції щодо наближення вітчизняного податкового законодавства до загальних стандартів ЄС необхідний.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Здійснити аналіз деяких європейських підходів до особливостей акцизного оподаткування, досвід яких буде корисним для вітчизняного законодавства.

Слід сказати, що в Україні є програма адаптації вітчизняного законодавства до європейського (Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.04 № 1629-IV.), до якої включено низку законів, законопроектів та пропозицій до них. Але дослідження питань адаптації податкового законодавства часто йдуть не відповідають державній програмі.

Базові нормативні акти, що регламентують справляння ПДВ та специфічного акцизного оподаткування в Європейському Союзі та в Україні подібні за своїм змістом, але основна проблема криється у їх дотриманні на практиці. У результаті порівняльного аналізу європейського та українського законодавства, що регламентує справляння акцизного податку, виявлено основні розбіжності між ними у: розмірі та структурі ставок і мінімального податкового зобов'язання; деталізації асортименту та врахуванні кількісних та якісних характеристик алкогольних та тютюнових виробів з метою оподаткування; випадках звільнення від оподаткування; правилах перевезення підакцизних товарів тощо.

Згідно зі статтею 215 ПК України, до підакцизних товарів належать:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли [1].

Нормами Податкового кодексу в Україні законодавство в частині акцизного оподаткування було частково гармонізовано до вимог Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. шляхом додаткового включення до переліку підакцизних товарів скрапленого газу. Хоча запровадження цього положення не призвело до суттєвого зростання фіскальної ролі акцизного податку (надходження від оподаткування скрапленого газу в 2011 році становили 0,18% від загальних надходжень податку), однак може стати першим кроком до зростання ролі оподаткування акцизним податком енергопродуктів та електроенергії, що притаманно більшості країн-членів ЄС. Акцизи на паливо та енергопродукти є невід'ємним елементом податкових систем країн ЄС, а також використовуються як один з інструментів впливу на процеси енергозбереження [2].

Залежно від оподатковуваних товарів, регулюючий вплив специфічних акцизів має основні чотири напрями. Насамперед специфічні акцизи впливають на:

- 1) норму рентабельності галузей, що виробляють підакцизну продукцію;
- 2) споживання шкідливих для здоров'я продуктів;
- 3) мобілізацію коштів для проведення заходів природоохоронного характеру;

4) співвідношення імпорту та вітчизняного виробництва підакцизних товарів;

5) структуру виробництва;

6) ціни на окремі товари;

7) структурну перебудову економіки шляхом переливу капіталів малоефективних підприємств з оподатковуваних галузей і галузей, що виробляють доповнюючі товари, до інших [3, с. 64].

Серед підакцизних товарів найбільша увага приділяється алкогольним та тютюновим виробам. Це пов'язане з такими факторами:

- значною питомою вагою надходжень акцизного податку з цих двох груп товарів у загальній сумі надходжень податкових платежів;
- необхідністю більш ретельного контролю за виробництвом і обігом саме цих товарів, оскільки їх нелегальне виробництво легше організувати, ніж, наприклад, виробництво бензину.

Тіньовий ринок підакцизних товарів в Україні сьогодні становить від 20 до 30% порівняно із європейськими розвиненими країнами, в яких тіньовий ринок алкоголю і тютюну становить до 10%. Для боротьби з цими проблемами Україна з 1 січня 2015 р. підвищила акцизну ставку, тепер споживачі будуть змушені платити додатково 2% акцизу при роздрібній купівлі всіх підакцизних товарів – алкогольних і тютюнових виробів, пива і нафтопродуктів. Але фахівці вважають, що позитивного сумарного ефекту від цього не буде, оскільки на сучасному етапі не варто тиснути на підакцизні галузі, бюджет за сумою всіх відрахувань тільки втрачає. Наприклад, за I півріччя 2014 р. у пивоварів 13,1% падіння виробництва. Підприємства стоять на межі закриття, а в несезон завантаження виробничих потужностей становить 40% [4].

Насамперед, змінюючи ставки акцизного податку, слід враховувати такі макроекономічні фактори, як індекс інфляції, доходи населення, а також враховувати рівень податкових ставок на аналогічні товари у країнах-сусідах та у країнах ЄС. При підвищенні акцизних ставок можуть виникати непередбачувані наслідки: високі ставки акцизних податків можуть ще більше стимулювати зростання нерегульованої торгівлі алкоголем і розширення сірого та чорного ринків, що загрожує негативними наслідками, і це не завжди призводить до наповнення бюджету країни, а також, як ми вже зазначали значні відмінності в ставках акцизів в сусідніх юрисдикціях може привести до втрати державних доходів у результаті транскордонної торгівлі.

При розробці підходів щодо вдосконалення акцизного оподаткування також слід враховувати як соціальне становище споживачів та рівень сукупного попиту на підакцизні товари, так і економічний стан виробників зазначених товарів. Потрібно також враховувати і еластичність попиту на підакцизні товари, а також те, що в короткостроковому періоді частина податкового тягаря від акцизного оподаткування неодмінно лягає на виробника [5, с. 39]. Кож-

на держава обирає пріоритетні галузі, де встановлюються високі ставки оподаткування, так окремі європейські країни пріоритетним вважають встановлення високих ставок на алкогольну продукцію – Швеція, Фінляндія, що становить 70% доходів у загальній сумі акцизу, а Італія, Австрія, Греція – 83-89%, інші віддають перевагу більшою мірою оподаткуванню тютюнових виробів (Данія, Німеччина, Великобританія) [6, с. 50]. Однак впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування у національну податкову систему має здійснюватися послідовно та виважено, а норми та принципи законодавчих актів ЄС повинні враховуватися настільки, наскільки це доцільно для України з огляду на економічні, політичні та соціальні результати прийняття узгоджених з європейськими стандартами законодавчих актів. Податкове законодавство, у відповідненні до європейських норм, має стати потужним важелем для забезпечення стабільних надходжень до бюджету країни, а також обмеження споживання окремих груп підакцизних товарів, які шкідливі для здоров'я населення [7].

Потрібно зазначити, що зростання надходжень непрямих податків в країнах ЄС відбувалося в межах реалізації заходів фінансової консолідації, де одним з основних чинників було збільшення рівня використання акцизного податку. Відтак у 2009 році Радою міністрів з питань економіки та фінансів ЄС було ухвалено рішення про підвищення ставок акцизного податку з тютюнових виробів. Прийнята Директива передбачає збільшення ставки податку до 90 євро за 1000 штук, або 60% середньозваженої ринкової ціни тютюнових виробів, що більше на 26 євро та 3% відповідно попереднього показника ставки податку.

Якщо проаналізувати акцизну складову в ціні реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні, то в більшості цей показник нижче аналогічного показника в країнах ЄС. Однак, визначення оптимального рівня акцизної складової повинно враховувати можливість досягнення компромісу між виконанням акцизним податком фінансової та регулюючої функції, адже оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів понад критичну межу, поряд з скороченням рівня споживання таких товарів, може призвести до зростання споживання контрабандної або фальсифікованої продукції.

Взагалі державне регулювання ринку підакцизних товарів має декілька сторін, в менш розвинутих країнах, до яких належить Україна, державне регулювання цього ринку направлено насамперед на наповнення бюджету та боротьбу з тінювим сектором виготовлення цієї продукції, а соціально-культурні методи регулювання ринку підакцизних товарів зостаються на другому плані, можна зазначити, що соціально-культурними методами регулювання ринку підакцизних товарів більш опікуються розвинені

країни, вони пов'язані з скороченням пияцтва, рівня смертності в результаті ДТП по причині управління автомобілем у нетверезому стані, рівнів захворюваності та травматизму.

Безперечно, соціально-культурні методи регулювання ринку підакцизних товарів використовуються для зміни структури та обсягу споживання окремих груп підакцизних товарів і основним чином застосовуються для впливу на рівень реалізації та споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Але пряму зворотну кореляцію між рівнем оподаткування в країні та рівнем споживання алкоголю на популяційному рівні не завжди можна виявити. Слід зауважити, що вплив оподаткування залежить від соціально-культурних чинників, а не від заходів регулювання або рівня їх жорсткості. В деяких країнах ЄС (Латвія, Кіпр) з високими ставками акцизів на вина, пиво і міцні спиртні напої, рівень споживання на душу населення низький. У той же час в інших країнах (Великобританія, Португалія) з високим рівнем оподаткування рівень споживання на душу населення залишаються високими. Наявність більш суворих заходів контролю (наприклад, більш високих ставок податків) корелюється з певними показниками шкоди, такими як поширеність пияцтва. Це спостерігається в таких країнах, як Польща, Фінляндія, Норвегія та Ісландія, де загальне споживання знизилося після підвищення податкових ставок, а масштаби зловживання алкоголем не знизяться.

Так, з метою обмеження реалізації та споживання пива, алкогольних напоїв та тютюнових виробів у національному законодавстві визначено окремі вимоги щодо місць реалізації такої продукції. Крім суто технічних характеристик (розмір торговельної площі, наявність реєстратора розрахункових операцій та ін.), положеннями статей 15 та 16 Законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» визначено місця, де заборонено споживання та реалізація пива, алкогольних напоїв та тютюнових виробів відповідно. Вказані обмеження щодо споживання тютюнових виробів передбачені і Законом України «Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення» від 22 вересня 2005 р. № 2899-IV. За порушення вказаних норм частиною 2 статті 17 Закону «Про державне регулювання» передбачено застосування фінансових санкцій у вигляді штрафу в розмірі 3400 грн. (для прикладу, в Польщі – 2000 злотих (близько 600 дол. США).

Через надмірне споживання алкоголю та тютюну в Україні зростає кількість хворих на алкоголізм, цироз печінки, гострий та хронічний панкреатити, тощо. Зв'язок цих хвороб із вживанням алкогольних напоїв є загально визнаним – у країнах із суровими законодавчими обмеженнями торгівлі тютюновими та алко-

гольними виробами всі перелічені захворювання майже не зустрічаються []. За даними Національної ради з питань охорони здоров'я Україна втрачає щороку понад 40 000 своїх громадян, загибель яких обумовлена алкоголем: це близько 8 тисяч отруень, ще 8 тисяч – кардіопатій, а також інші захворювання та нещасні випадки, пов'язані із вживанням алкоголю; крім того, в Україні зараз фіксується 25–30% випадків дитячої патології новонароджених, і дуже часто причиною цього є саме алкоголь, тобто вживання алкоголю батьками дитини; ще близько 120 тисяч українців гинуть за рік внаслідок тютюнопаління. В Україні за розрахунками, що були виконані за методикою Всесвітньої організації здоров'я за останні роки від зловживання алкоголем померло 220 тис. осіб, тютюном – 123 тис. осіб [9, с. 60].

Безперечно серед підакцизних товарів є ті, виробництво яких однозначно треба стимулювати (транспортні засоби, нафтопродукти з високими показниками екологічної безпеки) і такі, споживання яких завдає беззаперечної шкоди людині (алкогольні напої та тютюнові вироби), нарощуванням виробництва і рентабельності яких можна пожертвувати заради другої мети акцизного оподаткування – соціальної. На нашу думку, на шкідливі товари потрібно поступово підвищувати ставку специфічного акцизу.

Взагалі, останніми роками обмеження щодо куріння в громадських місцях постійно збільшуються, а перелік громадських місць, у яких дозволено курити, суттєво скорочено. Так, в Ірландії, Італії, Великобританії, Фінляндія, Франція, та Швеція заборонено курити в приміщенні майже всіх громадських установ. В Україні заходи щодо обмеження споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів не мають комплексного характеру. Крім того, ефективність реалізації обмежуючих норм, залежить від чіткого визначення термінологічної бази, а також механізму реалізації таких обмежень та контролю за виконанням норм вказаного спеціального законодавства. Як доведено фахівцями, пропагандистські компанії та реклама повною мірою впливають на споживача. В Україні за статистичними даними після прийняття закону 16 грудня 2012 року № 4844 «Про повну заборону куріння в громадських та на робочих місцях» на 15 відсотків зменшилося споживачів тютюну, але в останні роки йде тенденція до збільшення споживачів, які вживають пиво, цьому фактору сприяє нагромадження реклами.

Регулювання реклами алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється в адміністративному порядку, однак є одним з найбільш ефективних інструментів використання соціально-культурних методів впливу на рівень споживання окремих груп підакцизних товарів. Сьогодні в більшості країн світу застосовується заборона вказаної реклами на телебаченні, у засобах масової інформації, на зовнішніх

рекламних носіях та ін. Так, в країнах ЄС регулювання реклами алкогольних напоїв здійснюється відповідно до Директиви про транскордонне телебачення. Застосування обмежень реклами алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні загалом відповідає принципам, які застосовуються в більшості європейських країнах, а окремі положення національного законодавства є більш жорсткими, ніж у багатьох державах ЄС. Однак національне законодавство залишається більш ліберальним порівняно з такими країнами-сусідами як Болгарія та Польща, де реклама алкогольних напоїв та тютюнових виробів в засобах масової інформації та на зовнішніх рекламних носіях заборонена взагалі. Отже, для увідповіднення національного законодавства до європейських стандартів Закон України «Про рекламу» потребує запровадження додаткових обмежень щодо розміщення реклами алкогольних напоїв та тютюнових виробів відповідно до застосовуваної державної акцизної політики, або ці послуги необхідно оподатковувати специфічним акцизом.

Цікавим є те, що відповідно до теоретичних положень фінансової науки, специфічним акцизом, на відміну від універсального, оподатковуються, як правило, тільки товари, і не оподатковуються послуги, але в деяких зарубіжних країнах для наповнення бюджету послуги теж оподатковуються. Наприклад, в Італії специфічний акциз справляється при укладанні страхових контрактів, купівлі-продажі акцій, облігацій, при одержанні від держави послуг концесійного характеру [10, с. 40–45.]. В Японії до підакцизних належать побутові послуги, але їх оподаткування має соціальний контекст: специфічний акциз справляється при перевищенні певної суми, на яку надається послуга (приблизно 75 доларів США). У США підлягають специфічному акцизному оподаткуванню транспортні та комунікаційні послуги. У Франції специфічними акцизами оподатковуються такі високоприбуткові види діяльності, як гральний бізнес, видовищні заходи, а також страхові та біржові операції, а головне це телевізійна реклама [11, с. 160–188]. Відтак можемо констатувати, що в Україні є резерв посилення регулюючої ролі, шляхом розширення переліку оподатковуваних специфічним акцизом не тільки товарів, а й послуг. Наголошуємо, що перенасичення реклами на українському телебаченні шкідливих для здоров'я товарів, зокрема пива та міцних алкогольних напоїв стимулює населення до зловживання, тому, на наш погляд, було б доцільно рекламу шкідливих товарів оподатковувати специфічними акцизами, тим більш, що «шкідливі» галузі ніколи не були збитковими, стягнення специфічного акцизу з реклами шкідливих товарів забезпечить додатковий дохід до бюджету, а також якоюсь мірою буде виконувати необхідні соціальні функції.

**Висновки.** Констатуючи зазначене, можемо зробити такі висновки: впроваджен-

ня європейських стандартів оподаткування, зокрема специфічних акцизів в Україні, не означає досягнення їх повної ідентичності, а скоріше взаємоузгодженості між ними, відсутності суперечностей, тобто – наближення та імплементації. Зміна податкового кодексу України повинна бути виважена, поетапна, на сучасному етапі не варто дуже тиснути на підакцизні галузі, бюджет за сумою всіх відрахувань тільки може втратити. В Україні податковий тягар завжди «лягає» на населення та малий бізнес, цей підхід варто змінювати, впроваджуючи європейський досвід. В Європі більш використовуються соціально-культурні методи регулювання ринку підакцизних товарів, вони слугують для зміни структури та обсягу споживання окремих груп підакцизних товарів і основним чином застосовуються для впливу на рівень реалізації та споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, інакше кажучи, державне регулювання направлене для збереження здоров'я нації. В Україні ринок регулювання зводиться до наповнення бюджету, тому потрібно застосовувати інші підходи, наприклад використовувати резерв посилення регулюючої ролі, шляхом розширення переліку оподатковуваних специфічним акцизом не тільки товарів а й послуг, зокрема було б доцільно оподатковувати рекламу шкідливих товарів специфічними акцизами, тим більш, що «шкідливі» галузі ніколи не були збитковими, стягнення специфічного акцизу з реклами шкідливих товарів буде виконувати необхідні соціальні функції, а також в основному забезпечить додатковий дохід до бюджету.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 13-17. – Ст. 112.
2. Щодо реструктуризації системи ЄС щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії: Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р.
3. Фінансово-кредитні методи державного регулювання економіки: монографія / за ред. А.І. Даниленка. – К.: Ін-т економіки НАНУ, 2003. – 415 с.
4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.dtki.ua/ua/taxation/excise/30175>.
5. Луцик А.І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні / А.І. Луцик // Наукові записки Національного університету «Острозька академія»: серія «Економіка». – 2010. – Вип. 15. – № 2 (41). – С. 37–44.
6. Жукевич О.М. Проблеми застосування акцизного збору в Україні // Проблеми розвитку фінансової системи України в умовах глобалізації: матеріали науково-практичної конференції (25–28 березня 2009 р.). – Сімферополь: Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського, 2009. – С. 49–50.
7. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
8. Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
9. Стан та структура злочинності в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mvs.gov.ua/mvs/control/main/uk/publish/article>.
10. Пислиця А.В. Критеріальна оцінка економічної ефективності акцизного оподаткування / А.В. Пислиця // Інвестиції: практика та досвід. – 2008. – № 18.
11. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов; за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: «Вид. дім «Комп'ютерпрес», 2004. – 240 с.