Фінансове право

УДК 336.2

Кобильнік Дмитро Анатолійович
доктор юридичних наук, доцент,
доцент кафедри податкового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
Kobylnik Dmytro
Doctor of Legal Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Tax Law
Yaroslav Mudryi National Law University

Никонова Марія Романівна
студентка
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
Nykonova Mariia
Student of the
Yaroslav Mudryi National Law University

СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ В УМОВАХ ГАРМОНІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА З НОРМАМИ ЄС
CURRENT CHALLENGES OF LEGAL REGULATION OF EXCISE TAXATION OF ALCOHOLIC BEVERAGES IN THE CONDITIONS OF HARMONIZATION OF NATIONAL LEGISLATION WITH EU NORMS

Анотація. *Стаття присвячена здійсненню порівняльного аналізу окремих норм Податкового кодексу України, що регулюють загальні правила оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв та спирту етилового, із приписами права, які вміщені в низці законодавчих актів*

Європейського Союзу, а саме Директиві Ради 92/83/ЄЕС і Директиві Ради 92/84/ЄЕС. В аспекті євроінтеграційних процесів наголошено на актуальних питаннях, пов'язаних із невідповідністю складу податкового законодавства деяким міжнародно-правовим стандартам. Роз'яснено думку про те, що акцизний податок в умовах сьогодення покликаний виконувати роль дієвого фіскального та регулюючого інструмента. Лише у разі стану збалансованості таких двох функцій податку можливим є виведення ринку підакцизних товарів, а саме виробництва алкогольних напоїв, із тіні. Досягнення такої мети для України є можливим завдяки побудові оновленої системи податкового регулювання акцизного податку на алкоголь, яка передусім буде враховувати європейський досвід справляння цього платежу. У ході проведеного дослідження з'ясовано, що деякі норми ПКУ підлягають вдосконаленню, що зумовлює необхідність внесення до них змін та доповнень. Відтак, встановлено, що для реалізації приписів Угоди про асоціацію з ЄС та в процесі виконання вимог acquis communautaire вітчизняний законодавець має зосередити увагу на вжитті наступних заходів: 1) усуненні недоліків понятійно-категоріального апарату сфери оподаткування алкогольних виробів шляхом зміни складу наявних в законодавстві категорій та додавання нових; 2) оновленні переліку підакцизних товарів, пов'язаних з обігом алкогольних виробів; 3) наслідуванні нормам Директив щодо встановлення ставок до товарів кожної з категорій, з яких випливає, що акциз повинен справлятись з урахуванням такої мірної величини як гектолітр та через з'ясування фактичної алкогольної міцності у виробі; 4) впровадженні додаткових механізмів податкових пільг для платників; 5) окресленні єдиного підходу до визначення бази оподаткування. Окремо висловлено думку про те, що Україною на шляху до імплементації європейських правових приписів були здійснені конкретні кроки, проте вони були пов'язані передусім із ростом

ставок акцизного податку, що викликало загрозу збільшення ризиків тіньового товарообігу.

Ключові слова: *акцизний податок, вступ до Європейського Союзу, алкогольні напої, правовий механізм податку, податкове законодавство.*

Summary. *The article is devoted to a comparative analysis of certain norms of the Tax Code of Ukraine, which regulate the general rules of excise tax on alcoholic beverages and ethyl alcohol, with legal provisions contained in a number of legislative acts of the European Union, namely Council Directive 92/83/EEC and Council Directive 92 /84/EEC. In the aspect of European integration processes, urgent issues related to the non-compliance of the composition of tax legislation with some international legal standards are emphasized. The opinion that the excise tax in today's conditions is designed to perform the role of an effective fiscal and regulatory instrument is clarified. Only in the case of a balanced state of these two functions of the tax is it possible to bring the market of excise goods, namely the production of alcoholic beverages, out of the shadows. Achieving such a goal for Ukraine is possible thanks to the construction of an updated system of tax regulation of the excise tax on alcohol, which will first of all take into account the European experience of making this payment. In the course of the conducted research, it was found that some norms of the PKU are subject to improvement, which necessitates the introduction of changes and additions to them. Therefore, it was established that in order to implement the provisions of the Association Agreement with the EU and in the process of fulfilling the requirements of the acquis communautaire, the domestic legislator should focus on taking the following measures: 1) eliminating the shortcomings of the conceptual and categorical apparatus in the field of taxation of alcoholic products by changing the composition of the categories available in the legislation and adding new ones; 2) updating the list of excise goods related to the circulation of alcoholic products; 3) following the*

norms of the Directives regarding the establishment of rates for goods of each of the categories, from which it follows that the excise duty must be handled taking into account such a measurement value as a hectoliter and by clarifying the actual alcoholic strength of the product; 4) implementation of additional mechanisms of tax benefits for taxpayers; 5) outlining a unified approach to determining the tax base. Separately, the opinion was expressed that Ukraine took concrete steps on the way to the implementation of European legal prescriptions, but they were primarily related to the increase in excise tax rates, which caused the threat of increasing the risks of shadow trade.

Key words: *excise tax, accession to the European Union, alcohol, legal tax mechanism, tax legislation.*

Постановка проблеми. Формування основ існування держави та забезпечення ефективної реалізації її завдань та функцій залежить від наповненості бюджету. Одним із актуальних питань, яке сьогодні характеризується особливою динамічністю, є проблематика мобілізації публічно-грошових фондів, обсяги якої будуть достатніми для фінансових потреб держави на конкретному життєвому етапі. Значним внеском у державний бюджет України є акцизний податок, проте його неврегульованість на законодавчому рівні викликає низку проблем на шляху до вступу нашої держави до Європейського Союзу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій: проблематика, на якій наголошено в цій науковій статті, була предметом розгляду таких вітчизняних науковців як: Роменська К. [1], Казацька М. [3], Озерчук О. [9], Коротун В [10], Новицька Н. [10], Хлєбнікова І. [10], Монаєнко А. [13], Атаманчук Н. [13; 18], Євсєєва І. [16], Соколовська А. [17], Касьяненко Л. [18], Семенченко Н. [19], Рощина Н. [19], Борданова Л. [19]. В наукових працях ними було досліджено окремі проблемні та дискусійні питання правового регулювання оподаткування акцизним податком алкогольних

напоїв. Окремого висвітлення наразі потребують додаткові проблематичні питання, які також призводять до неточностей в правозастосуванні в порівнянні із європейською системою права.

Метою статті є здійснення порівняльного аналізу окремих аспектів акцизного оподаткування алкогольних напоїв в Україні та законодавстві Європейського Союзу для з'ясування подальших напрямів ефективної податкової гармонізації в розглядуваній сфері та конкретизація заходів, які має вжити законодавець задля реалізації вимог Угоди про асоціацію з ЄС.

Виклад основного матеріалу. З урахуванням сучасних тенденцій можна сміливо казати про те, що вагому роль у процесі трансформації податкової системи України відіграють непрямі податки, які виступають важливим фінансовим інструментом державного регулювання багатьох соціально-економічних процесів. Яскравим прикладом непрямих податків є акцизний податок, яким оподатковуються специфічні групи товарів, зокрема, споживання яких є шкідливим та соціально небажаним та такі, що чинять негативний вплив на навколишнє природне середовище [1]. Одним із таких соціально-регулятивних важелів є оподаткування акцизним податком спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних виробів та пива. Ця категорія товарів не є товарами першої необхідності, ба більше надмірне споживання алкоголю призводить до виникнення ризиків для життя та здоров'я людини, а тому законодавець економічно обмежив можливість зловживання ним.

Як і будь-яким іншим податкам, акцизному податку притаманні дві функції: фіскальна та регулююча, особливості вияву яких прослідковуються через механізм справляння акцизного податку та окреслення конкретного з видів товарів, що належить до підакцизних. За допомогою фіскальної функції податку відбувається наповнення публічно-грошових фондів держави, а відтак і підтримання функціонування матеріальної основи суспільства, що означає те, що ця сутнісна функція

наскрізно пронизує мету побудови податкової системи держави. Окрім цього процес підвищення ставок акцизного податку на алкоголь свідчить про спрямованість податкового законодавства на компенсування фінансових витрат внаслідок тих негативних обставин, які виникають в результаті зловживання шкідливої для здоров'я людини продукції. Специфічним в контексті розгляду акцизного оподаткування є те, що суми непрямого податку включаються до ціни товару та фактично є такими, що сплачуються кінцевим споживачем - покупцем конкретного товару. В свою чергу, регулятивний вплив акцизного податку має свій вияв на процес споживання окремих видів підакцизної продукції, які законодавець цілеспрямовано окреслив у статті 215 Податкового Кодексу України (далі – ПКУ) [2], зважаючи на скерованість на досягнення певних соціальних цілей [3]. Регулятивна функція акцизного податку на алкогольні вироби покликана зменшити споживання таких напоїв, що напряму випливає із тексту звіту «Тенденції податків на споживання» від 2022 року, опублікованого Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [4]. Проте, на практиці збільшення ставки акцизного податку на алкогольні вироби не скорочує їх споживання, а натомість навіть збільшує ризик тінізації виробництва на ринку алкогольних напоїв.

Вищезазначене зумовлює необхідність побудови такої виваженої політики акцизного оподаткування, що з одного боку зменшить негативний вплив від такої соціально шкідливої категорії підакцизної продукції, як алкогольні вироби, а з іншого боку - забезпечить високу фіскальну ефективність акцизного податку. Наразі законодавство України має визначений довгостроковий стратегічний орієнтир, яким є процес європейської інтеграції. Саме тому пріоритетним для нашої держави в питанні оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв є наближення до європейської системи права. З огляду на це, особливо важливим є дослідження окресленої тематики в аспекті порівняння норм

національного законодавства з приписами права Європейського Союзу (далі – ЄС) [5]. В 2014 році Україна взяла на себе зобов'язання наблизити вітчизняне правове регулювання щодо різних сфер суспільного життя до стандартів міжнародно-правових норм [6]. Отриманий у 2022 році кандидатський статус України на членство в ЄС тільки підтверджує проєвропейські прагнення нашої держави та зумовлює вжиття заходів, пов'язаних із широким спектром нормотворення для реалізації ефективної гармонізації законодавства України до норм ЄС. Однією із складових, що потребує якнайшвидшої імплементації міжнародно-правових положень, є правове регулювання оподаткування акцизним податком спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв та пива.

Для виконання вимог acquis communautaire Україні необхідно взяти до уваги приписи Угоди про асоціацію України з ЄС та привести окремі положення ПКУ у відповідність до Директиви Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року «Про гармонізацію структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої» [7] та Директиви Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» [8]. В зазначених законодавчих актах Європейського Союзу закріплені зобов'язання, які мають взяти на себе держави-члени ЄС для дотримання загальних правил окреслення основних категорій, пов'язаних із встановленням правового механізму акцизного податку на алкогольні вироби. Окрім цього, систематизацію переліку товарів, що застосовується під час проведення зовнішньої торгівлі державами-членами ЄС, а відтак і товарів, що належать до підакцизної продукції, викладено у Комбінованій номенклатурі (далі – КН) Європейського Союзу. Важливо зазначити, що під час встановлення правового регулювання оподаткування алкогольних напоїв країни мають користуватись КН в редакції від 19 жовтня 1992 року, тобто застосуванню підлягають не приписи останньої редакції КН, а саме тої, що була чинною на момент прийняття Радою ЄС Директив 92/83/ЄЕС

та 92/84/ЄЕС [9]. Згідно зі статею 14.1.145 ПКУ підакцизними товарами визнається продукція, яка має коди відповідно до УКТ ЗЕД та на яку Податковий Кодекс встановлює ставки акцизного податку. З цього визначення випливає, що ключовою ознакою підакцизних товарів за законодавством України є належність її до конкретного коду, що міститься в УКТ ЗЕД – Українській класифікації зовнішньоекономічної діяльності. Дана класифікація являє собою систематизовано розміщений перелік продукції, яка викладена в залежності від розділів, груп товарів, товарних позицій, найменувань та цифрових кодів – такі характеристики є уніфікованими до міжнародної номенклатури товарів, тобто Гармонізованої системи опису та кодування товарів, за якою також побудована і КН ЄС. Проте неузгодженим досі залишається питання приведення у відповідність норм ПКУ до КН ЄС в редакції від 19 жовтня 1992 року, що викликає виникнення проблем, пов'язаних із появою значних термінологічних та практичних неточностей, про які мова піде далі.

Директива Ради 92/83/ЄЕС при здійсненні класифікації розглядуваної в науковій статті груп підакцизних товарів визначає конкретні категорії алкогольних напоїв та спирту, застосовуючи певні дефініції, яким чинне законодавство нашої держави наразі не відповідає. Вітчизняними науковцями було висловлено ряд пропозицій стосовно перейменування чинного складу такої групи підакцизних товарів, що закріплена у статті 215.1. Податкового Кодексу України: наразі він визначений як «спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (окрім квасу «живого» бродіння)», проте на виконання приписів Директиви зазначений перелік має складатися із пива; вина; ферментованих напоїв інших, ніж вино та пиво; проміжних продуктів та спирту етилового [10].

Перш за все слід окреслити, що вдосконалення потребують ті категорії, які вже містяться в Податковому Кодексі України, проте мають кардинальні відмінності з тим, як однорідні поняття викладені в законодавстві ЄС. Відтак, наразі пиво в статті 14.1.144 ПКУ визначено як алкогольний напій, що характеризується наявністю піни та насиченістю діоксидом вуглецю та має вміст спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого сусла за допомогою пивних дріжджів, що відноситься до групи товарів УКТ ЗЕД за кодом 2203. Окрім зазначеного товару Директива 92/83/ЄЕС розуміє під категорією «пиво» також і будь-які продукти із сумішшю пива з неалкогольними напоями, що відносяться до коду КН 2206, із вмістом спирту, що є більшим за 0,5 %. До того ж, даний підакцизний товар в розумінні вищезазначеного законодавчого акту ЄС не потребує такої конкретизації, яку вміщає категорія «пиво», визначена в статті 14.1.144 ПКУ України, тобто норми ЄС прямо не закріплюють характеристики такого алкогольного напою, а визначають його як «продукт, що належить до коду КН 2203» (а також інші продукти, про які вище було згадано). За «європейським» підходом деталізація такого товару має випливати саме із Наказу Державної митної служби України від 14.12.2022 № 543 «Про затвердження Пояснень до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності» [11], а тому в законі, що є основним регулятором відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, така деталізація (щодо наявності піни, способу бродіння алкогольного напою тощо) не є коректною.

Термінологічних неточностей зазнала і категорія «спирт етиловий». В розумінні статті 14.1.237 ПКУ спиртом етиловим є всі види ректифікованого та дистильованого спирту етилового, біоетанол, а також інші види спирту етилового, що належать до товарних кодів 2207 та 2208 відповідно до УКТ ЗЕД. В статті 20 Директиви 92/83/ЄЕС ця категорія

охоплює значно більший перелік товарів: усю продукцію, що має фактичну алкогольну міцність вище 1,2% об'ємної частки спирту і належить до товарних позицій 2207 і 2208, навіть якщо такі товари складають частину продукту, що відноситься до інших розділів кодів; товари, що належать до кодів 2204, 2205 і 2206 та мають частку спирту вищу, аніж 22 %; а також питні алкогольні вироби, в складі яких є спирт, в незалежності від того, чи виготовлялись вони як розчини [7].

Окрім цього, для уніфікації термінології, вміщеної в Податковому Кодексі, з нормами acquis communautaire, вчені пропонують визначити в статті 14 ПКУ тлумачення таких понять як «вино»; «ферментовані напої, відмінні від вина та пива» та «проміжні продукти» [13]. Акцизний податок, зокрема на вино, регулюється в Директиві 92/83/ЄЕС в окремій секції в статтях з 7 по 10: тобто держави-члени Європейського Союзу обов'язково узгоджують питання оподаткування вина із приписами цієї Директиви. ПКУ оперує категорією «виноробна продукція», до якої належать згідно із статею 14.1.26 ПКУ вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, ігристі, газовані, вермути, бренді, сусло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогольні вироби, виготовлені з винограду, плодів та ягід. В свою чергу, Директива йде шляхом віднесення категорії «вино» до двох основних дефініцій: «неігристе вино» та «ігристе вино», тобто в порівнянні з національним законодавством для цілі оподаткування проведена різна класифікація. Через опрацювання приписів Директиви під неігристим вином слід розуміти всю продукцію, що має коди КН 2204 та 2205 за виключенням тієї, що відноситься до ігристого вина, фактична алкогольна міцність якої перевищує 1,2 %, але не є більшою за 15 %, при додержанні умови про те, що спирт, який вміщує в себе готовий товар, має зброджене походження; або таку продукцію, фактична алкогольна міцність якої є більшою за 15 %, але не перевищує 18%, проте такі товари були виготовлені без кріплення і кінцева продукція містить спирт, що має

повністю зброджене походження. Для віднесення продукту до категорії «ігристе вино» за основу в даному контексті слід брати такі характеристики: 1) належність товару до конкретного коду з наступного переліку: коди КН 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 21 09, 2204 29 10 та 2205; 2) спосіб розливання та упакування: розлив у пляшки, які є закоркованими спеціальними пробками для такої продукції типу «гриб» зі встановленням стяжок або застібок; або 3) наявність в пляшках надмірного тиску, що пов'язаний із вмістом діоксиду вуглецю в розчині, на рівні 3 бара. Також сюди належать товари за переліченими вище кодами, які зберігають таку фактичну алкогольну міцність, шо є вищою за 1,2 %, але меншою за 15 % та у складі мають спирт ферментованого походження.

Деякі з перелічених товарів, що в українському законодавстві вважаються виноробною продукцією, за європейською системою права взагалі до категорії «вино» відносяться тільки за дотримання певних умов: роль тут відіграє об'ємна частка вмісту спирту та походження такого спирту в готовому продукті. Тобто, з урахуванням певних критеріїв конретного виду виноробної продукції такі товари за європейською класифікацією можуть відноситись не до категорії «вино», а бути складовими таких понять як «ферментовані напої, відмінні від вина та пива», «проміжні продукти», «спирт етиловий», що породжує певні протиріччя. Хоча ПКУ не містить визначення терміну «вино», тлумачення цієї категорії є можливим через аналіз приписів Закону України «Про виноград та виноградне вино» [12], які на жаль також не деталізують специфіку норм, встановлених Директивою. При внесенні змін до податкового законодавства має бути врахована специфіка складу категорії «вино» саме в ПКУ, а не спеціальному законі. Те саме стосується і необхідності визначення категорії «ферментовані напої, відмінні від вина та пива», виходячи із норм Директиви 92/83/ЄЕС, яка в окремій секції в

статтях з 11 по 15 встановлює особливості оподаткування таких видів зброджених виробів, які в українському законодавстві взагалі не виділені в окрему групу товарів. В статті 12 Директиви детально окреслюється склад категорій «інші неігристі зброджені напої» та «інші ігристі зброджені напої», розмежування на які слід провести і на національному рівні. Іншою складовою підакцизних товарів за європейською системою є «проміжні продукти», тлумачення якої за аналогією на жаль також відсутнє в ПКУ. Вважаємо, що цю дефініцію слід запозичити в статтю 14 ПКУ та додати до переліку підакцизної продукції для уникнення ситуацій віднесення товару до однієї та до іншої категорії акцизної продукції одночасно [13].

Окрім неоднорідного визначення складу відносин, що впорядковує термінологічне підґрунтя оподаткування акцизним податком алкогольних виробів, низка невідповідностей положень ПКУ спостерігається також і в контексті окреслення такого елементу правового механізму податку як ставка. Згідно зі статею 4 Директиви 92/83/ЄЕС для держав-членів ЄС можливим є встановлення занижених ставок податку [14] до пива, зваренного малими пивоварними заводами, в залежності від щорічного обсягу виробництва продукції пивоварними заводами. Проте, законодавство України не визначає статус «малих виробників пива» або «незалежних малих пивоварних заводів», детальне визначення якому міститься у Директиві. В Законі України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» [15] чомусь закріплено визначення лише такої категорії як «малі виробництва виноробної продукції», що викликає питання до наповненості понятійно-категоріального апарату із зазначеної тематики в законодавстві нашої держави. А тому, до вітчизняних виробництв, що за європейським підходом належать до малих

пивоварних заводів, не можуть та не застосовуються зменшені ставки податку.

При встановленні податку на всю продукцію, що оподатковується в складі «неігристого вина», за окремими виключеннями, держави-члени ЄС мають впроваджувати однакові ставки для всіх таких товарів, про що свідчить частина друга статті 9 Директиви 92/83/ЄЕС. За аналогією, до товарів, що належать до категорії «ігристе вино» держави-члени повинні застосовувати однакову ставку акцизного податку. З вищезазначеного аналізу терміну «вино» у національному законодавстві випливає, що приписи про однакові ставки наразі не можуть встановлюватись через непроведення чіткого розмежування категорій «ігристе вино» та «неігристе вино». Закріплені у статті 215.3 ПКУ розміри ставок щодо різних видів продукції, яка підпадає під визначення складу поняття «вино», яке вміщує в себе Закон України «Про виноград та виноградне вино» підтверджують думку про неоднаковість розміру ставки податку за 1 литр виробу до тих продуктів, які за Директивою є «ігристим вином» або «неігристим вином». Окремого застереження потребує факт про те, що оподаткування вина за 0 ставкою в нормах, що утворює склад податкового законодавства, не передбачено всупереч статті 5 Директиви 92/84/ЄС в контексті встановлення мінімальних ставок акцизу на вино.

Надалі варто наголосити увагу на розбіжностях визначення інших елементів правового механізму акцизого податку, що на практиці створює не меншу правову проблему. Як відомо, об'єкт оподаткування підлягає виміру за допомогою одиниці оподаткування, тобто умовної одиниці, що є кількісним виразником бази оподаткування. Одиницею виміру при визначенні ставки податку за статею 215.3 ПКУ визначається така мірна величина як 1 літр. В свою чергу, Директива 92/83/ЄЕС наголошує на необхідності застосування державами-членами ЄС такого підходу: акцизний податок щодо пива, вина, інших окрім них зброджених напоїв та

проміжних продуктів встановлюється стосовно певної кількості гектолітрів готового продукту. Тобто маємо констатувати, що вітчизняна практика встановлення бази оподаткування на підакцизні товари не враховує при визначенні основної одиниці об'єму європейські вимоги і не використовує таку мірну величину як гектолітр. До того ж, при встановленні акцизного податку на пиво ПКУ не враховує обсяг концентрації етилового спирту, тобто упускає показник міцності кінцевого продукту. В статті 3 Директиви на відміну від цього йдеться про обов'язок держав-членів брати до уваги кількість градусів за шкалою Плато або кількість градусів фактичної алкогольної міцності відповідно до об'ємної частки спирту готового товару. Суперечності також виявляються при аналізі такої характеристики як «міцність» стосовно категорії «вино», тлумачення якої міститься у пункті 12 частини 1 статті 1 Закону України «Про виноград та виноградне вино»: діапазон міцності вин вимірюється від 9 до 20 %. Таке розуміння не узгоджено з приписами Директиви 92/83/ЄЕС, де з урахуванням всіх критеріїв належності продукції до певної із двох категорій вин, склад яких було висвітлено вище, для неігристих вин встановлюється максимальна величина міцності 15 % та 18 %, а для ігристих - 15 %. За європейським підходом до непрямого оподаткування вся продукція, яка має фактичну алкогольну міцність більшу, аніж вищевказана, відноситься до такої категорії як «проміжні продукти», об'ємна частка спирту щодо якої не може перевищувати 22 % [16].

Однією з міжнародних тенденцій у сфері оподаткування алкогольних напоїв є застосовування механізму повних або часткових звільнень платників від сплати акцизного податку по окремим категоріям товарів за дотримання певних унормованих приписів з метою послаблення податкового тягаря [17]. До прикладу, для держав-членів ЄС передбачена можливість застосування в повному обсязі пільг щодо пива, вина, інших зброджених напоїв за умови, що такі товари були виготовлені фізичною

особою без комерційної мети, не продавались і були спожиті цієї приватною особою або її родиною чи гостями. Було б доцільним передбачити і в рамках національної податкової гармонізації такий податковий механізм, бо така продукція в загальному розумінні не є об'єктом масового споживання, а тому справедливо може не оподатковуватись.

Незважаючи на низку невідповідностей правового механізму акцизного податку на таку підакцизну продукцію як алкогольні вироби, неправильним буде невілювати факт про те, що з 2014 року, тобто з часу укладення Угоди про асоціацію з ЄС, деякі заходи щодо адаптації національного законодавства по імплементації Директив Ради ЄС все ж були вжиті: проте більшою мірою такі кроки вітчизняного законодавця стосувались збільшення ставок на певні категорії товарів згідно з мінімальними розмірами, встановленими у праві ЄС [18]. Проте слід наголосити на тому, що будь-які зміни, внесені до податкового законодавства в аспекті особливостей оподаткування акцизним податком алкогольних виробів будуть дієвими лише в комплексі зі змінами, пов'язаними із гармонізацією правового механізму справляння податку та встановлення його основних елементів. Неприпустимим є автоматичне різке збільшення ставок податку внаслідок обумовленої євроінтеграцією необхідності: процес наближення до міжнародних правових норм повинен бути поступовим та недосконалості закону мають бути виправлені винятково в комплексі.

Усунення розбіжностей в національному законодавстві, з одного боку, в деяких випадках матиме на меті збільшення ставок акцизного податку, що для платників неодмінно характеризуватиметься сприйняттям євроінтеграційних процесів в негативному розумінні. Проте, адаптація національного закону до європейських стандартів є однією із ключових умов вступу України до ЄС, що в довгостроковій перспективі дозволить

нашій державі доотримувати ті податкові надходження, що внаслідок підсилення позиції тіньових структур не могли забезпечуватись в повному обсязі [19]. Саме тому нагальним наразі є упорядкування єдиного з європейським складу податкових правовідносин, що регулюють визначення окремих категорій підакцизних товарів та встановлення правового механізму акцизного податку.

Висновок. За результатами аналізу окремих положень Податкового кодексу України крізь призму приписів законодавчих актів Європейського Союзу доходимо висновку про те, що важливим питанням для вітчизняного законодавця залишається імплементація Директиви Ради 92/83/ЄЕС та Директиви Ради 92/84/ЄЕС, які регулюють загальні правила встановлення непрямого оподаткування такої групи підакцизних товарів як алкогольні напої. Критично важливим є окреслення в Податковому кодексі України однакових юридичних норм поряд з тими, що містяться у вищезазначених Директивах Ради Європейського Союзу. Євроінтеграційна взаємодія означає те, що Україна як держава, що отримала статус кандидата на членство в Європейському Союзі, має поступово вживати соціально-обгрунтованих заходів по впровадженню уніфікованих для держав-членів приписів в національне законодавство, здійснюючи податкову гармонізацію шляхом наслідування єдиному європейському підходу. З урахуванням тих складних умов, в яких перебуває наша держава на сьогоднішній день, включаючи збройну агресію рф проти України та кризове становище економіки, українському законодавцю не вдалось вчасно виконати вимоги Угоди про асоціацію, а саме в п'ятирічний термін наблизити своє законодавство до Директив Ради ЄС. Проте наразі Україна стоїть на шляху вироблення оновленої податкової політики, створюючи власну потужну стратегію з урахуванням міжнародного досвіду в сфері оподаткування.

Література

1. Роменська К. Формування бюджетних потоків за результатами акцизного оподаткування в Україні. *Економічний аналіз.* 2021. Т. 31, № 3. С. 90–96.
2. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 3 верес. 2023 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 08.11.2023).
3. Казацька М. Функції акцизного податку. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету.* 2017. Т. 1, № 46. С. 144–148.
4. Consumption Tax Trends 2022. *OECD iLibrary.* URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en (дата звернення: 08.11.2023).
5. Імплементація Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: економічні виклики та нові можливості. За ред акад. НАН України В.М. Гейця та чл.-кор. НААН України Т.О. Осташко. *Інститут економіки та прогнозування НАН України.* К., 2016. С. 150–155.
6. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Угода Україна від 27.06.2014 р. : станом на 25 жовт. 2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 08.11.2023).
7. Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Європ. екон. співтовариства від 19.10.1992 р. № 92/83/ЄЕС : станом на 1 січ. 2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430#Text (дата звернення: 08.11.2023).

8. Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Європ. екон. співтовариства від 19.10.1992 р. № 92/84/ЄЕС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#Text (дата звернення: 08.11.2023).
9. Озерчук О. В. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в Україні згідно вимог законодавства ЄС. *Ефективна економіка.* 2016. № 12.
10. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлєбнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС. *Бізнес Інформ.* 2018. № 7. С. 221–228. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_7_33 (дата звернення: 08.11.2023).
11. Про затвердження Пояснень до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності : Наказ Державної митної служби України від 14.12.2022 р. № 543.
12. Про виноград та виноградне вино : Закон України від 16.06.2005 р. № 2662-IV : станом на 1 жовт. 2023 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2662-15#Text (дата звернення: 08.11.2023).
13. Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія. Одеса, 2022. С. 276.
14. Аналіз ринку ферментованих алкогольних напоїв : зелена книга. *Офіс ефективного регулювання BRDO*. 2021. 177 с.
15. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального : Закон України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР : станом на 1 жовт. 2023

р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр#Text (дата звернення: 08.11.2023).

16. Євсєєва І. О. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом / І. О. Євсєєва, Н. М. Лисенька, І. О. Трубін. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. 58 с.
17. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні. *Фінанси України.* 2011. № 3. С. 45.
18. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. Вернадського. Серія «Юридичні науки».* 2020. Т. 31 (70). № 3. С. 120–124.
19. Семенченко Н. В., Рощина Н. В., Борданова Л. С. Акцизний податок: сучасні тенденції та проблематика. *Агросвіт.* 2020. № 10. С. 16–23. doi: 10.32702/2306-6792.2020.10.16.

References

1. Romenska K. Formuvannia biudzhetnykh potokiv za rezultatamy aktsyznoho opodatkuvannia v Ukraini. *Ekonomichnyi analiz.* 2021. T. 31, № 3. S. 90–96.
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI: stanom na 3 veres. 2023 r. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (date of access: 08.11.2023).
3. Kazatska M. Funktsii aktsyznoho podatku. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho Natsionalnoho universytetu.* 2017. T. 1, № 46. S. 144–148.

4. Consumption Tax Trends 2022. OECD iLibrary. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en (date of access: 08.11.2023).
5. Implementatsiia Uhody pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu ta YeS: ekonomichni vyklyky ta novi mozhlyvosti. Za red akad. NAN Ukrainy V.M. Heitsia ta chl.-kor. NAAN Ukrainy T.O. Ostashko. *Instytut ekonomiky ta prohnozuvannia NAN Ukrainy.* K., 2016. S. 150–155.
6. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony: Uhoda Ukraina vid 27.06.2014 r.: stanom na 25 zhovt. 2022 r. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (date of access: 08.11.2023).
7. Pro harmonizatsiiu struktur aktsyznykh zboriv na alkohol ta alkoholni napoi: Dyrektyva Yevrop. ekon. spivtovarystva vid 19.10.1992 r. № 92/83/IeES: stanom na 1 sich. 2022 r. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430#Text (date of access: 08.11.2023).
8. Pro nablyzhennia aktsyznykh zboriv na spyrt ta alkoholni napoi: Dyrektyva Yevrop. ekon. spivtovarystva vid 19.10.1992 r. № 92/84/IeES. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#Text (date of access: 08.11.2023).
9. Ozerchuk O. V. Napriamy udoskonalennia aktsyznoho opodatkuvannia v Ukraini zghidno vymoh zakonodavstva YeS. *Efektyvna ekonomika.* 2016. № 12.
10. Korotun V. I., Novytska N. V., Khliebnikova I. I. Harmonizatsiia klasyfikatsii spyrtu ta alkoholnykh napoiv u konteksti vykonannia vymoh Uhody pro asotsiatsiiu Ukrainy z YeS. *Biznes Inform.* 2018. № 7. S. 221–

228. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_7_33 (date of access: 08.11.2023).

11. Pro zatverdzhennia Poiasnen do Ukrainskoi klasyfikatsii tovariv zovnishnoekonomichnoi diialnosti: Nakaz Derzhavnoi mytnoi sluzhby Ukrainy vid 14.12.2022 r. № 543.
12. Pro vynohrad ta vynohradne vyno: Zakon Ukrainy vid 16.06.2005 r. № 2662-IV: stanom na 1 zhovt. 2023 r. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2662-15#Text (date of access: 08.11.2023).
13. Monaienko A. O., Atamanchuk N. I. Pravove rehuliuvannia aktsyznoho opodatkuvannia v umovakh suchasnykh vyklykiv ta tendentsii rozvytku pravovoi derzhavy: monohrafiia. Odesa, 2022. S. 276.
14. Analiz rynku fermentovanykh alkoholnykh napoiv: zelena knyha. *Ofis efektyvnoho rehuliuvannia BRDO.* 2021. 177 s.
15. Pro derzhavne rehuliuvannia vyrobnytstva i obihu spyrtu etylovoho, koniachnoho i plodovoho, alkoholnykh napoiv, tiutiunovykh vyrobiv, ridyn, shcho vykorystovuiutsia v elektronnykh syharetakh, ta palnoho: Zakon Ukrainy vid 19.12.1995 r. № 481/95-VR: stanom na 1 zhovt. 2023 r. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-vr#Text (date of access: 08.11.2023).
16. Ievsieieva I. O. Napriamy udoskonalennia aktsyznoho opodatkuvannia v konteksti vykonannia polozhen Uhody pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu ta Yevropeiskym Soiuzom / I. O. Yevsieieva, N. M. Lysenka, I. O. Trubin. Irpin: NDI finansovoho prava, 2015. 58 s.
17. Sokolovska A. M. Problemy monitorynhu efektyvnosti nadannia podatkovykh pilh v Ukraini. *Finansy Ukrainy.* 2011. № 3. S. 45.
18. Kasianenko L.M., Atamanchuk N.I. Harmonizatsiia podatkovoho zakonodavstva Ukrainy iz zakonodavstvom Yevropeiskoho Soiuzu pro aktsyzne opodatkuvannia. *Vcheni zapysky Tavriiskoho natsionalnoho*

universytetu im. Vernadskoho. Seriia «Iurydychni nauky». 2020. T. 31 (70). № 3. S. 120–124.

19. Semenchenko N. V., Roshchyna N. V., Bordanova L. S. Aktsyznyi podatok: suchasni tendentsii ta problematyka. *Ahrosvit.* 2020. № 10. S. 16–23. doi: 10.32702/2306-6792.2020.10.16.