

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

На правах рукопису

ВЛАДИКА СВІТЛАНА АНАТОЛІЇВНА

УДК 341.171

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ
В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ**

Спеціальність 12.00.11 – міжнародне право

Дисертація
на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник

Шпакович Ольга Миколаївна

доктор юридичних наук, доцент

Київ – 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ	
	15
1.1. Теоретичні засади інтеграції в податковій сфері в рамках ЄС	15
1.2. Передумови запровадження правового регулювання непрямих податків в Європейському Союзі	30
1.3. Гармонізація правового регулювання непрямих податків в Європейському Союзі	46
1.4. Принципи гармонізації непрямого оподаткування в Європейському Союзі	55
Висновки до Розділу 1	71
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ	
	73
2.1. Податок на додану вартість в системі непрямих податків Європейського Союзу	73
2.2. Джерела правового регулювання податку на додану вартість в Європейському Союзі	82
2.3. Практика Суду ЄС у сфері оподаткування податком на додану вартість	90
Висновки до Розділу 2	97

РОЗДІЛ 3. АКЦИЗИ В СИСТЕМІ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ	99
3.1. Акцизи як непрямі податки Європейського Союзу	99
3.2. Особливості регулювання акцизів на алкоголь в Європейському Союзі	110
3.3. Правове регулювання акцизів на тютюнові вироби в Європейському Союзі	120
3.4. Енергоносії та електроенергія як об'єкт непрямого оподаткування в Європейському Союзі	129
Висновки до Розділу 3	137

РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ГАРМОНІЗАЦІЇ

ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ З ПРАВОМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ПРО НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ	141
4.1. Договірний та інституційний механізм гармонізації законодавства України із законодавством ЄС у сфері непрямого оподаткування	141
4.2. Гармонізація законодавства України про податок на додану вартість із законодавством Європейського Союзу	168
4.3. Відповідність законодавства України про акцизи праву ЄС	187
Висновки до Розділу 4	196

ВИСНОВКИ	198
----------------	-----

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	203
----------------------------------	-----

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВВП	валовий внутрішній продукт
ВООЗ	Всесвітня організація охорони здоров'я
ГАТТ	Генеральна угода з тарифів і торгівлі
ДФЄС	Договір про функціонування Європейського Союзу
ЕВС	Економічний і валютний союз
ЄЕС	Європейське економічне співтовариство
ЄС	Європейський Союз
ОЕСР	Організація економічного співробітництва і розвитку
ПДА	Порядок денний асоціації
ПДВ	податок на додану вартість
ПКУ	Податковий кодекс України
СОТ	Світова організація торгівлі
УА	Угода про асоціацію
УПС	Угода про партнерство та співробітництво

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Європейський Союз є унікальним міждержавним об'єднанням наднаціонального характеру. В рамках ЄС відбувається пошук більш досконалих форм і методів організації та діяльності всього механізму правового регулювання. Правове регулювання непрямого оподаткування переходить із внутрішньодержавного на наднаціональний рівень, при якому величина податкових доходів однієї держави-члена безпосередньо залежить від податкового регулювання в інших. Саме тому в рамках ЄС відбувається процес гармонізації правового регулювання непрямого оподаткування шляхом вироблення спільних ефективних податкових механізмів, які мають на меті компенсувати скасування торговельних бар'єрів в умовах функціонування внутрішнього ринку ЄС, забезпечити рівні умови конкуренції та стабільний розвиток як окремих держав-членів, так і Євросоюзу в цілому.

Вивчення правового регулювання непрямого оподаткування Європейського Союзу важливо та актуально не тільки з точки зору теоретичного осмислення процесів гармонізації, але й з позицій використання набутого досвіду у вирішенні подальших шляхів гармонізації податкового законодавства України в рамках реформування податкової системи. Актуальність даного дослідження зумовлена значним впливом економічних та політичних перетворень в ЄС на українську економіку та нормативно-правову базу, що регламентує економічні відносини як всередині країни, так і з державами-членами Євросоюзу, та, зокрема, важливим значенням і особливою роллю податкової гармонізації в ході поглиблення європейської економічної інтеграції. Результати гармонізації покликані сприяти впровадженню режиму вільної торгівлі між Україною та ЄС, максимальному усуненню податкових перешкод для вільного руху товарів,

послуг, осіб та капіталів, покращенню податкових умов для діяльності вітчизняних та іноземних компаній в Україні, виходу українських підприємств на ринки Європи.

Віддаючи належне дослідженням вітчизняних та зарубіжних учених-юристів та економістів, варто зазначити, що проблемам правового регулювання непрямого оподаткування в рамках Європейського Союзу на сучасному етапі не приділяється достатньої уваги.

У науці міжнародного права та права ЄС висвітлювались деякі аспекти формування податкового права, зокрема правового регулювання непрямого оподаткування. Так, було враховано положення праць зарубіжних учених у галузі теорії права Європейського Союзу (Г. де Бурка, Л. Ентін, С. Кашкін, В. Кернз, Ж. Монне, А. Татам, Б. Топорнін, Е. Хаас, Т. Хартлі, С. Хоффман, Дж. Шоу та інших), економіки (Б. Баласса, Л. Браун, Дж. Пелкманс, Дж. Пайндер, Я. Тінберген).

Серед українських науковців, які вивчали теоретичні аспекти європейської інтеграції, засади функціонування Європейського Союзу, в тому числі внутрішнього ринку ЄС, і праці яких було використано для проведення дослідження, слід відмітити таких як В. Василенко, О. Вишняков, М. Гнатовський, Л. Грицаєнко, А. Дмитрієв, В. Забігайло, В. Копійка, В. Манжола, В. Муравйов, Н. Мушак, Р. Петров, В. Опришко, К. Смирнова, Л. Тимченко, В. Терницький, А. Філіпенко, О. Шнирков, О. Шпакович та інших.

Вузькогалузевим питанням оподаткування на рівні ЄС присвячені праці вітчизняних і зарубіжних учених, які розробляють проблематику податкового права Європейського Союзу (І. Березовська, О. Захаров, О. Маташева, О. Погорлецький, П. Селезень, М. Сініцина, Б. Терра, Г. Толстопятенко), гармонізації непрямого оподаткування в ЄС (Т. Бусарєва, М. Вавилова, Д. Вебер, З. Веліханова, А. Ессон, А. Каграманян,

М. Клемент'єв, Ю. Купцова, Ю. Ранчинська), фіскальних аспектів інтеграції України до ЄС та гармонізації українського законодавства з правом ЄС у цій сфері (Ю. Андрійчук, Д. Веремчук, Л. Демиденко, В. Денисов, І. Куровська, О. Лепетюк, Я. Самусевич, О. Чередниченко, К. Ященко). В Україні питання правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС порушувались в єдиному спеціальному дослідженні К. Ященко, яке з об'єктивних причин не враховує останніх змін у праві ЄС та України. Поза увагою дослідження залишились останні зміни в нормативному регулюванні непрямих податків на рівні Євросоюзу, а також сучасні тенденції європейської інтеграції, які значно вплинули на гармонізацію положень українського законодавства з вимогами права ЄС у цій сфері, що обумовлює актуальність проведеного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано в рамках теми наукових досліджень «Правові засади співпраці України з міжнародними інтеграційними об'єднаннями: теорія і практика», що є частиною планової теми Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка «Україна у міжнародних інтеграційних процесах» № 11БФ048-01, яка, в свою чергу, є складовою частиною комплексної наукової програми Київського національного університету імені Тараса Шевченка «Наукові проблеми сталого державного розвитку України».

Мета і завдання дослідження. Основною метою дисертаційного дослідження є проведення комплексного та системного аналізу механізмів правового регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі, визначення правових інструментів регулювання оподаткування непрямыми податками в ЄС, встановлення принципів та закономірностей розвитку цього регулювання й тенденцій впливу наднаціональних норм на правопорядок України.

Реалізація поставленої мети зумовила необхідність вирішення таких **завдань**:

- вивчити теоретико-методологічні підходи до становлення механізму правового регулювання непрямого оподаткування в рамках ЄС;
- дослідити еволюцію становлення правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС;
- проаналізувати процес гармонізації непрямого оподаткування в Європейському Союзі;
- визначити роль податку на додану вартість як одного з непрямих податків Європейського Союзу і джерела формування системи власних ресурсів та проаналізувати правові засади його регулювання;
- вивчити сучасну практику Суду ЄС у сфері оподаткування ПДВ;
- визначити місце акцизів у системі непрямих податків ЄС та проаналізувати правові засади їх регулювання;
- вивчити положення актів ЄС щодо правового регулювання акцизів на алкоголь, тютюнові вироби, енергоносії та електроенергію в Європейському Союзі;
- охарактеризувати договірний та інституційний механізм гармонізації законодавства України із законодавством ЄС у сфері непрямого оподаткування;
- дослідити положення Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом щодо непрямого оподаткування, засади законодавства України на предмет відповідності положенням актів Євросоюзу.

Об'єктом дослідження є сучасні правовідносини, які складаються в правопорядку Євросоюзу та в Україні, у сфері непрямого оподаткування.

Предметом дослідження є система норм права Євросоюзу, що регулюють відносини у сфері непрямого оподаткування на внутрішньому ринку; джерела правового регулювання непрямого оподаткування в Україні;

наукові концепції та теоретичні розробки міждисциплінарного характеру, а також вітчизняна і зарубіжна доктрини права ЄС.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становлять загальнонауковий діалектичний метод пізнання, системно-функціональний метод, метод системного аналізу, міждисциплінарний метод та спеціальні методи пізнання, зокрема формально-логічний й формально-юридичний, історичний та порівняльно-правовий, методи аналогії, індукції та дедукції. Діалектичний метод дослідження став методологічною базою для вивчення об'єктивних правових явищ, що в сукупності формують порядок оподаткування, та розгляду його в системному взаємозв'язку та постійному розвитку. Формально-юридичний метод було використано при визначенні юридичного змісту правових актів, якими гармонізовані непрямі податки в ЄС та при встановленні змісту гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування. В якості базового методу обрано також системно-функціональний метод, оскільки в даній роботі право Європейського Союзу розглядається як система, а правове регулювання непрямих податків ЄС – як її складовий елемент. Системно-функціональний метод та метод системного аналізу при використанні міждисциплінарного методу пізнання дали змогу систематизувати доктринальні підходи до значення та еволюції правового регулювання непрямого оподаткування на рівні Євросоюзу. Визначення тенденцій подальшого розвитку регулювання непрямого оподаткування ґрунтується на використанні індуктивного узагальнення та дедуктивного висновку. З метою виявлення спільності та відмінності принципів та положень правового регулювання непрямого оподаткування в Україні та Європейському Союзі було використано порівняльний метод. Для аналізу окремих аспектів теми використано історико-правовий метод, за допомогою якого досліджено процеси гармонізації непрямого оподаткування в ЄС, а також України з ЄС в

динаміці, що допомогло виявити внутрішні і зовнішні зв'язки, закономірності і суперечності розвитку гармонізації. Порівняльно-історичний метод використано для виявлення відмінностей теоретичних підходів до способів гармонізації в інтеграційних процесах. Комплексне використання широкого спектру методологічних підходів сприяло всебічному і цілісному дослідженню правового регулювання у сфері непрямого оподаткування в Європейському Союзі.

Наукова новизна дисертаційного дослідження полягає в тому, що дана праця є одним із перших у вітчизняній науці комплексним та системним дослідженням актуальних проблем та новітніх тенденцій розвитку правового регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі з урахуванням сучасних змін правотворчої та правозастосовної практики інститутів Євросоюзу та їх впливу на розвиток правового регулювання непрямих податків в Україні.

Дана робота розвиває перспективний напрям досліджень у вітчизняній науці міжнародного права та права ЄС.

У дисертаційній роботі сформульовано такі нові концептуальні положення та висновки, що є особистим внеском автора в дослідження наукової проблеми, які виносяться на захист:

вперше:

1. проаналізовано існуючі теоретико-методологічні підходи до європейської інтеграції та, зокрема, становлення механізму правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС в єдності економічного та політичного елементів європейської інтеграції;

2. досліджено еволюцію становлення правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС із прив'язкою до етапів економічної інтеграції, встановлено, що формування правової регламентації у цій сфері

включає п'ять стадій, які характеризуються як економічними, так і політичними перетвореннями в ЄС;

3. здійснено комплексний аналіз сучасної практики Суду ЄС у сфері стягнення ПДВ та виявлено сфери, не врегульовані актами ЄС, зокрема простежено тенденцію відходу Суду ЄС від винятково тлумачення положень директив для усунення прогалин законодавства у цій сфері та встановлення метою покращення функціонування системи ПДВ в рамках ЄС, а відтак – усунення необхідності звертатись до Суду в майбутньому;

4. надано комплексну характеристику правового регулювання акцизів на алкоголь, тютюнові вироби, енергоносії та електроенергію в Європейському Союзі з урахуванням змін нормативного регулювання в Євросоюзі та останніх сучасних тенденцій в ЄС у цій сфері, зокрема проаналізовано положення низки вертикальних нормативно-правових актів ЄС, прийнятих після набуття чинності Лісабонським договором у 2009 р., а саме Регламенту 162/2013 щодо взаємного визнання процедур повної денатурації спирту для виключення з-під оподаткування акцизами, Директиви 2011/64/ЄС щодо структури та ставок акцизів на тютюн, Директиви 2014/40/ЄС щодо зближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів стосовно виробництва, представлення та продажу тютюну й пов'язаної з ним продукції та про скасування Директиви 2001/37/ЄС, Імплементативного регламенту 2015/272, що вносить зміни до Імплементативного регламенту 612/2013 про функціонування реєстру економічних операторів та податкових складів, відповідних статистичних даних та звітності на підставі Регламенту Ради 389/2012 щодо адміністративного співробітництва у сфері акцизного оподаткування;

удосконалено:

5. розуміння гармонізації непрямого оподаткування в Євросоюзі з урахуванням двох стадій цього процесу: формування спільних норм на наднаціональному рівні та приведення законодавства держав-членів у відповідність до них;

6. вивчення інституційного механізму співробітництва України та ЄС та внутрішньодержавного механізму гармонізації українського законодавства у сфері непрямих податків із правом ЄС;

7. аналіз положень Угоди про асоціацію між Україною та ЄС щодо непрямого оподаткування, засад законодавства України на предмет відповідності положенням актів Євросоюзу у цій галузі, сфер ефективної гармонізації та прогалин у цій галузі;

набули подальшого розвитку:

8. аналіз засад правового регулювання оподаткування ПДВ в ЄС, визначення ролі податку на додану вартість у системі власних ресурсів Європейського Союзу;

9. дослідження горизонтальних актів ЄС щодо оподаткування акцизами та значення акцизів для формування внутрішнього ринку ЄС.

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів.

Теоретичне значення результатів дослідження полягає в тому, що положення та висновки дисертації можуть бути використані для подальшого наукового дослідження проблематики правового регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі та удосконалення існуючих із цього питання норм права України. У навчальному процесі положення та висновки дисертації можуть бути використані при підготовці посібників та підручників, при викладанні загальних та спеціальних навчальних курсів із права Європейського Союзу, зокрема при вивченні матеріального права ЄС, податкового права ЄС, у науково-дослідній роботі студентів. Основні

положення дисертаційної роботи можуть бути використані в процесі підготовки та перепідготовки фахівців відповідних галузей та в рамках навчального процесу у вищих навчальних закладах України юридичного профілю при підготовці підручників, посібників та методичних рекомендацій, при викладанні навчальних курсів «Право Європейського Союзу», «Матеріальне право Європейського Союзу», «Право міжнародних організацій», «Міжнародне економічне право», «Податкове право Європейського Союзу». З практичної точки зору, результати проведеного дисертаційного дослідження можуть бути використані державними органами України у врахуванні досвіду та практики Європейського Союзу при формуванні правового регулювання непрямого оподаткування в Україні.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконано здобувачем самостійно, усі сформульовані в ньому положення та висновки з рекомендаціями обґрунтовані на базі особистих досліджень автора. Для аргументації окремих положень використані праці інших науковців, на які зроблені посилання. В індивідуальних наукових працях застосовано лише авторські ідеї та розробки.

Апробація результатів дисертації. Висновки і положення дослідження обговорювалися на засіданнях кафедри порівняльного і європейського права Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Результати дослідження, викладені у дисертації, були оприлюднені на: міжнародній науково-практичній конференції «Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності» (19-20 квітня 2013 р.), XI міжнародній науково-практичній конференції «Глобалізація у сфері економіки і технологій» (26-27 квітня 2014 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Вплив Угоди про асоціацію між Україною та ЄС на правопорядок України» (22 квітня 2015 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дослідження знайшли відображення в 16 публікаціях: восьми статтях, опублікованих у спеціалізованих фахових наукових виданнях (у тому числі одна – у зарубіжному науковому фаховому виданні), та восьми виступах на конференціях.

Структура роботи зумовлена метою та завданнями дослідження і складається зі вступу, чотирьох розділів, що містять чотирнадцять підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 232 сторінки. Список використаних джерел охоплює 29 сторінок (269 найменувань).

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ

1.1. Теоретичні засади інтеграції в податковій сфері в рамках ЄС

Зроблено багато теоретичних узагальнень стосовно процесу розвитку європейської інтеграції, а також проведено численні наукові дослідження еволюції євроінтеграційного процесу. Особливістю теорій європейської інтеграції є те, що вони слідують за швидкими та розвиненими процесами її здійснення в інтеграційних об'єднаннях, а не навпаки [51, с. 11], тобто теорія формувалась із фактичним розвитком інтеграційних процесів.

Так, теорію федералізму ґрунтовно розробляли А. Етціоні, Дж. Пайндер, А. Спінеллі, Г. Бругманс, Д. де Ружмон, М. Берджесс, Д. Сиджанські, Ф. Шарпф, А. Сбраджіа. Ще Ж. Моне пропонував створити федерацію європейських держав або так званий єдиний «європейський організм», в основі якого були б покладені економічні інтереси держав. У. Черчілль закликав у промові в Цюриху у 1946 р. до створення «Сполучених Штатів Європи». Потреба в уникненні повторних конфліктів у Європі сприяла виникненню ідеї про обмеження державного суверенітету. На думку прихильників традиційного федералізму, завдання полягає у створенні наднаціональної держави відповідно до принципів централізації і передачі політичних повноважень на найвищий рівень [50, с. 21-22], в тому числі й у сфері оподаткування, тобто шляхом створення єдиних централізованих, наднаціональних інститутів.

Федералістська ідея є, на думку В.Василенка, концептуальною основою притаманної європейським співтовариствам наднаціональності. Серед ознак

наднаціональності вчений виділяє такі: володіння органами співтовариств виключною компетенцією у сферах, що визначені в установчих договорах і які раніше відносились до суверенних прерогатив держав-членів; правоздатність головного представницького органу співтовариств, в якому держави-члени мають неоднакову кількість голосів, розширювати їхню компетенцію; право органів співтовариств у рамках своєї компетенції зобов'язувати держави-члени без їхньої згоди або супроти їхньої згоди шляхом ухвалення обов'язкових постанов більшістю голосів; право органів співтовариств у рамках їх компетенції укладати від імені співтовариств договори з третіми державами, які є обов'язковими для держав-членів; право органів співтовариств зобов'язувати та уповноважувати фізичних та юридичних осіб та органи держав-членів безпосередньо без трансформації постанов та міжнародних договорів у національні правопорядки; наділення непередставницьких органів співтовариств повноваженнями ухвалювати обов'язкові постанови, що стосуються суттєвих питань [29, с. 61].

Прихильники так званого інтегрального федералізму (Р. Арон, А. Дандрьо, Е. Мунї, О. Марк, Д. Ропс, Д. де Ружмон) вважають, що вузьконаціональні інтереси та протекціоністська політика держави гальмує економічний розвиток, багато економічних проблем не можуть бути вирішені на рівні окремих держав [116, с. 35]. Відтак поступова передача повноважень у податковій сфері на загальноєвропейський рівень і розвиток податкового федералізму в ЄС відповідає потребам розвитку єдиного ринку, інтересам держав-членів, а також приватних економічних операторів, що діють на території ЄС.

Проте класичний федералізм має низку недоліків, зокрема, інституційно-конституційне оформлення – об'єднання держав мало відбутись у рамках обмеженого часу, а утворення федерації вбачалось як передумова початку інтеграційного процесу. Враховуючи всеохоплюючий та

багаторівневий характер європейської інтеграції, відсутність жодних інших окрім інституційного підходу методів формування європейської федерації в рамках федералістської концепції не виправдовує її [50, с. 24].

Крім цього, припущення про те, що учасники інтеграційного процесу мають спільні цілі, не було підтверджене на практиці. Кожна держава відстоювала насамперед власні інтереси. Серйозні протиріччя держав-членів у сфері оподаткування та формування системи власних ресурсів підтверджують цей факт. Формування спільного бюджету ЄС за допомогою ресурсу ПДВ завжди супроводжувалось критикою з боку держав-членів. Більше 85 % фінансування ЄС забезпечується за рахунок двох джерел – ресурсів ПДВ та ВВП. Тому виникає проблема формування спільного бюджету Європейського Союзу, в тому числі й за рахунок ресурсу ПДВ. Держави-члени ЄС завжди прагнули зменшити національні внески у формування спільного бюджету, повернути внесені кошти (*«my money back»*). При цьому порушується основа формування спільного бюджету та принцип солідарності, закріплений установчими договорами ЄС. Таким чином, основна увага зосереджується на внесках держав-членів, що перешкоджає бюджету ЄС виконувати його основну роль – забезпечувати додану вартість ЄС загалом. Можливим варіантом вирішення цієї проблеми може стати відхід від принципу повернення внесених коштів та забезпечення більшої прозорості, автономії для досягнення цілей ЄС, на що й спрямована сучасна політика Європейського Союзу.

Із розвитком федералістських поглядів у 80-х роках ХХ ст. науковці (А. Спінеллі, П. Тейлор, К. Фрідріх) відмовились від запропонованих раніше класичних методів та шляхів досягнення інтеграції [50, с. 24]. Так, від створення федеративних інституційних структур поступово відійшли та спрямували увагу на співпраці та прийнятті спільних міждержавних угод та рішень. Децентралізація в прийнятті рішень уможливила усунути

суперечності та розбіжності. Доказом застосування цього підходу є положення Єдиного європейського акта про директиви та принципи взаємної довіри, де передбачається, що діяльність внутрішнього ринку ґрунтуватиметься на близько 300 директивах, які визначають спільні цілі, залишаючи за державами-членами право самостійно обирати методи та засоби їх досягнення [249, с. 12]. Обмеження повноважень ЄС сферами регулювання, визначеними установчими договорами, дає можливість говорити про «галузевий» федералізм. Так, у сфері правового регулювання оподаткування відбувається поступове розширення повноважень ЄС.

Деякі дослідники вводять поняття «податкового федералізму» як «принцип розподілу повноважень у сфері податкових відносин між центральним і регіональним рівнями влади з метою підтримки загального рівня економічного розвитку, стабілізації регіональних криз і врахування місцевої специфіки кожного регіону в ході розробки та проведення податкової політики» [95, с. 13]. В рамках ЄС доказом податкового федералізму можна вважати не тільки розподіл повноважень у податковій сфері між різними рівнями влади, а й бюджетні перерахування та гармонізацію податкового законодавства, закріплення принципу субсидіарності, що передбачає розподіл компетенції між наднаціональними інститутами ЄС та органами влади держав-членів у податковій сфері [95, с. 14].

Однак, розглядаючи непряме оподаткування з огляду на теорію федералізму, слід враховувати природу «*sui generis*» ЄС. Централізація податкової політики зі збереженням значної автономності держав-членів у сфері оподаткування вказує на конкурентний тип податкового федералізму, а забезпечення бюджетної дисципліни, засноване на застосуванні жорстких бюджетних обмежень, є ознакою кооперативного податкового федералізму [95, с. 15]. Проте деякі особливості ЄС вказують на

неможливість говорити про існування податкового федералізму в рамках Євросоюзу. Це насамперед механізм прийняття рішень в галузі оподаткування. Принцип одноголосності при прийнятті рішень у Раді ЄС при вирішенні питань оподаткування є суттєвою перешкодою для ефективної та швидкої гармонізації непрямого оподаткування в рамках ЄС. Постійно стикаючись із необхідністю обмеження свого суверенітету в податкових питаннях для успішного функціонування внутрішнього ринку, держави-члени, проте, завжди дуже неохоче йдуть на ці обмеження, оскільки податки – це основне фінансове джерело наповнення держбюджету. Тому природно, що держави не можуть погодитися на відмову від свого права вето і на застосування принципу кваліфікованої більшості в Раді під час вирішення питань оподаткування [95, с. 15].

Суперечності та складнощі у врегулюванні механізму прийняття рішень в рамках ЄС призвели до появи теорії конфедеральної консолідації, прихильники якої (А. Лейпхарт, П. Тейлор, Д. Кріссочоу) стверджують, що ЄС – складне політичне утворення, яке складається з окремих демосів, об'єднаних у союз, що ґрунтується на спільній згоді, при цьому кожен із них зберігає свою національну ідентичність без відмови від суверенітету [27, с. 33]. Особливо актуальний цей підхід у сфері зближення податкових систем держав-членів ЄС, оскільки держави неохоче передають частину свого суверенітету наднаціональним органам.

Переважаюча роль держав в інтеграційних процесах над наднаціональними інститутами розглядається прихильниками міждержавного підходу (теорії інтергавернменталізму або реалізму) – С. Хоффманом, Е. Моравчиком та Д. Пучалою [50, с. 54]. Відповідно, поведінка держав на регіональному рівні відображає раціональні дії урядів, які враховують внутрішньополітичні обмеження та умови міжнародної співпраці. Прогрес інтеграції пояснюється тим, що, переймаючись результатами чергових

національних виборів, уряди можуть знехтувати довгостроковими перспективами. Іншими словами, заради негайної перемоги на виборах правляча партія може пожертвувати владними повноваженнями на користь наднаціональних інститутів [50, с. 54]. Наприклад, французька ініціатива щодо створення економічного і валютного союзу може пояснюватись внутрішньополітичною ситуацією у Франції у 80-і роки XX ст., а також особливістю її становища в цей період у світовій економіці та політиці [27, с. 39].

На думку С. Хоффмана, регіональна інтеграція полягає у пристосуванні до внутрішніх та зовнішніх факторів із питань, що не викликають принципових розбіжностей [200, с. 869]. Національні уряди, як зазначає науковець, можуть пришвидшувати або уповільнювати процеси формування центральної політичної системи [212, с. 11]. У важливих сферах державної політики, якою є й сфера оподаткування, держава продовжує відстоювати власну позицію. Практичним результатом цього процесу стало зіткнення національних інтересів, зокрема щодо зближення систем прямого оподаткування, формування спільного бюджету.

Дональд Пучала вважає ЄС «системою згоди», тобто складного цілого, в якому держави-нації зберігають своє значення і є головними дійовими особами. Система згоди змушує учасників брати до уваги взаємозалежність і діяти, враховуючи інтереси один одного [236, с. 497], що яскраво проявляється у сфері гармонізації оподаткування де однакові проблеми виникають у всіх держав-членів у процесі інтеграції, та при виконанні спільних для всіх держав-членів положень.

Ендрю Моравчик розробляв ліберальний міжурядовий підхід, згідно з яким інтенсивність та напрями міждержавного співробітництва визначаються національними інтересами держав, які позиціонують внутрішньодержавні політичні сили [225, с. 516]. Процеси інтеграції у 90-х роках XX ст.

Е. Моравчик вважав «успішним розвитком міжурядової системи, покликаної регулювати економічну взаємозалежність шляхом переговорів та політичної координації» [225, с. 516–517]. Відтак, на думку вченого, європейська інтеграція є результатом прийняття важливих рішень урядами держав у процесі співробітництва на міжнародній арені.

Як зазначає Н. Мушак, із започаткуванням Європейського економічного співтовариства помітною стала тенденція до поєднання наднаціональних елементів в управлінні інтеграційними процесами з міжурядовими [63, с. 24]. Відповідно, відбувся перерозподіл компетенції між наднаціональними інститутами ЄС та міжурядовими на користь останніх, що вплинуло на концепції інтеграції в Європі та формування так званого «історичного компромісу» між наднаціональним та міжурядовим підходами в практиці інтеграції [63, с. 24]. Так, наприклад, Дж. Пайндер запропонував поєднати підходи неофункціоналізму та федералізму в рамках неофедералізму [232, с. 94].

Багатогранність та багатоплановість процесу інтеграції спричинила виникнення нових теорій. Однією з них є теорія багаторівневого управління, яку розробляли Г. Маркс та Ф. Нельсен. Відповідно до цього підходу Євросоюз є політичним утворенням із різними рівнями управління та суб'єктами, а між сферами співпраці простежуються істотні відмінності в способах управління [216, с. 37]. Зокрема, Дж. Пітерсон розрізняє три рівні прийняття рішень у межах Європейського Союзу: суперсистемний (приймаються історичні рішення, що змінюють Євросоюз як політичну систему); системний (практична трансформація інтеграційних інститутів); мезосистемний рівень, на якому безпосередньо формується політика [231, с. 70]. Так, можна стверджувати, що у сфері оподаткування важливим рішенням, прийнятим на суперсистемному рівні, було створення внутрішнього ринку ЄС із ліквідацією податкових бар'єрів; на системному

рівні було розроблено механізм прийняття рішень у сфері оподаткування; а прийняття актів ЄС, які регулюють відповідні сфери оподаткування, як то стягнення акцизів, ПДВ, прямі податки відбувається на мезосистемному рівні. Проте чітко виокремити рівні правового регулювання непрямого оподаткування важко, оскільки процеси на різних рівнях тісно взаємопов'язані та взаємообумовлені.

Ще один погляд на євроінтеграційний процес і визначення ролі держав та наднаціональних інститутів у ньому запропонувала теорія нового інституціоналізму. Новий інституціоналізм визначає, що розвиток інтеграційних процесів залежить від ефективної діяльності наднаціональних інституцій. Категорії «інститут» у новому інституціоналізмі, як зазначає Л. Бунецький, надається комплексне визначення як складному поєднанню формальних і неформальних правил, культурно-ціннісних компонентів, що формують «сенсові рамки» для діяльності політичних акторів [5, с. 73]. Упродовж 90-х років XX ст. розвинулось три напрями нового інституціоналізму: інституціоналізм раціонального вибору, соціологічний інституціоналізм та історичний інституціоналізм. Інституціоналізм раціонального вибору пояснює, яким чином інститути утворюються, з якою метою та як змінюються з часом. Цей тип інституціоналізму вважає індивідів предметом соціального аналізу. Відповідно, індивіди діють раціонально та відстоюють власні інтереси найефективнішими засобами [208, с. 31-32]. Так, держави-члени ЄС створюють наднаціональні інститути, де представники держав-членів висловлюють позиції національних урядів. Соціологічний інституціоналізм ґрунтується на тому положенні, що при прийнятті рішень індивіди керуються уявленнями про те, що вони вважають правильним. Ці уявлення формуються соціальними умовами (в рамках ЄС держави-члени соціалізуються цими інститутами, що й впливає на їхню поведінку, спосіб мислення та досягнення цілей) [208, с. 32]. Історичний інституціоналізм

визначає, яким чином інститути змінюються з часом, а також яким чином інститути впливають на поведінку осіб, які їх засновують [193, с. 444]. Так, прикладом застосування вказаного підходу можна вважати низку ініціатив у сфері непрямого оподаткування після економічної кризи 2008 р. та прийняття відповідних актів ЄС.

Неоінституціоналісти (Дж. Марч та Й. Ольсен), повністю не заперечуючи засади інституціоналізму, стверджували, що актори досягають поставлених цілей, роблячи вибір під дією певних обмежень та з урахуванням інтересів кожного актора в рамках інституції [193, с. 22-24]. Така взаємодія у сфері оподаткування має особливе значення для попереднього узгодження позицій держав-членів щодо ключових аспектів оподаткування, які передаватимуться на наднаціональний рівень регулювання.

Проте очевидним є той факт, що між окремими державами-членами ЄС процеси інтеграції відбуваються активніше. Цю тенденцію відображає концепція «багаторівневої Європи» (*multi-speed Europe*), вперше запропонована в «звіті Тіндемаса» (1975 р.). Вона полягала у тому, щоб дозволити внутрішньому «ядру» держав-членів ЄС (Франція, Німеччина, Бельгія, Нідерланди, Люксембург) рухатись у напрямі більш тісної інтеграції. На практиці вже можна говорити про асиметрію політик між державами-членами ЄС [254, с. 179]. На думку А. Стааба, існує вірогідність того, що деякі держави-члени, незадоволені темпами розвитку інтеграційних процесів, створять «союз в союзі» для досягнення спільних цілей [254, с. 178]. Схожими до цієї концепції були концепція «Європи змінних геометрій» і концепція «Європи концентричних кіл» або «сходінкова інтеграція» Е. Балладюра.

Модель інтеграції «Європа *a la carte*» («меню») або «змінної геометрії» дає можливість державам самостійно вирішувати, в яких сферах та якою

мірою вони братимуть участь в інтеграції [228, с. 208]. Такої моделі дотримувався, наприклад, свого часу британський уряд, використовуючи так зване *opt-out* щодо важливих питань оподаткування. Проте такий підхід породжує багато розбіжностей та може загрожувати євроінтеграції.

Концепцію «Європа концентричних кіл» запропонував Ж. Делор у 1989 р. Вищий рівень інтеграції спостерігається у «центрі» ЄС, який формують безпосередньо держави-члени ЄС. Далі – країни Європейської асоціації вільної торгівлі. Зовнішнє коло утворюють країни, з якими ЄС уклав угоди про асоціацію, та які є кандидатами на членство в ЄС. Четверте, коло формують країни, що входять до ОБСЄ [112, с. 1-3].

Теорія комунікації К. Дойча є спробою проаналізувати характер взаємозв'язку між міжнародною інтеграцією та соціальною комунікацією. Якщо федералізм і функціоналізм були спрямовані на подолання або стримування національної держави, то прихильники теорії комунікації прагнули знайти спосіб стабілізувати систему національних держав, не ламаючи її [50, с. 27]. Основою інтеграції К. Дойч вважав види взаємодії, спілкування, що виникають в рамках спільнот [192, с. 46]. Одним із завдань інтеграції К. Дойч визначав досягнення спеціальних цілей, зокрема збільшення обсягів ВВП, що, відповідно, неможливо без проведення ефективної податкової політики на рівні ЄС.

Провідне значення та первинний характер економічних факторів у процесі європейської інтеграції підкреслюється в рамках функціоналізму. Ідеолог функціоналізму Д. Мітрані наголошував на пріоритетності визначення проблем економічного характеру, які є важливими для усіх держав, і тому є об'єднуючим фактором. Тобто мета створення організації пов'язана з характером здійснення її функцій для задоволення спільних потреб держав [223, с. 81]. На думку А. М. Ель-Аграа, вищі форми економічної інтеграції мають позитивний ефект через пришвидшення

мобільності факторів виробництва в ході усунення бар'єрів, що заважають транскордонній співпраці держав, координації грошово-кредитної та податкової політики [187, с. 65].

На основоположній ролі європейської економічної інтеграції наголошував і Г. Іпсен [202, с. 201]. На його думку, інтеграційний процес у Європі відбувається з огляду на економічне співробітництво між державами, розширення компетенції європейських співтовариств, зміцнення їхньої інституційної структури тощо. Враховуючи зазначене, економічну інтеграцію країн можна визначити як процес розширення та поглиблення економічних зв'язків та взаємозалежності між країнами [57, с. 376].

На думку прихильника функціоналізму Дж. Маджоне, інтеграція можлива за умови економічно-правової взаємодії, тобто поєднання ринкової та правової інтеграції [194, с. 533]. Сфера оподаткування є найбільш яскравим прикладом такої взаємодії. Проте А. Фоллесдал та С. Хікс не погодились із думкою Дж. Маджоне, стверджуючи, що ЄС виконує функцію регулятора, виступаючи «четвертою гілкою влади», як і контролюючі органи в рамках кожної окремої держави [194, с. 534].

Бен Розамонд, даючи оцінку історичному значенню теорії функціоналізму, зауважує її вирішальну роль у закладенні підвалин неофункціоналістської теорії інтеграції – галузі теорії міжнародних відносин, що найбільше асоціюється з розвитком ЄС [243, с. 38]. На нашу думку, теорія неофункціоналізму найповніше вивчає процеси податкової інтеграції в рамках ЄС, є найбільш наближеною до реальних процесів європейської економічно-політичної інтеграції. Прихильники неофункціоналізму (Ф. Шміттер, Л. Ліндберг, С. Шайнгольд, Е. Хаас) розглядали інтеграцію як складний, багатосторонній та тривалий процес [218, с. 26]. На їхню думку, саме взаємодія в сфері економіки та потреби добробуту лягли в основу співробітництва держав в Європі. Водночас неофункціоналізм, на відміну від

функціоналізму, розглядає економічну інтеграцію у поєднанні з політичним процесом, що полягає у пошуку порозуміння та узгодження інтересів [218, с. 28]. Неофункціоналізм розглядає саме регіональну інтеграцію. У 60-і роки XX ст. Е. Хаас йде навіть далі: вчений вказує на зародження «технічної співпраці», переростання її у «політичну співпрацю», що в свою чергу веде до формування «політичного співтовариства», при цьому цей процес є невідворотнім [218, с. 27-28].

Е. Хаас намагався довести органічну єдність економічного та політичного елементів інтеграційного процесу [50, с. 39]. Для розкриття етапів розвитку інтеграційного процесу, поширення його з економічної на політичну сферу варто вказати на запроваджену в теорії неофункціоналізму концепцію «переливання» (*spill-over*) або «проникнення» – поширення інтеграційного процесу на суміжні сфери суспільного життя. Від економічного аспекту європейська інтеграція за «ефектом переливання» [47, с. 39], починає охоплювати й політичну складову.

Е. Хаас наголошував на об'єктивності процесу «переливання» («проникнення»), що дає змогу говорити про його автоматичний характер. Ученим було виокремлено три стадії проникнення: функціональний (інтеграція починається в обмеженому секторі економічних відносин, оскільки саме такий вид інтеграції надає найбільше переваг та, як правило, не залежить від політичних протиріч); політичний (інтеграція на наднаціональному рівні пов'язана із залученням національних груп, таких як асоціації, політичні партії, профспілки, до взаємодії на національному рівні з такими самими групами інших держав); розвинений (активна діяльність у рамках наднаціональних органів, зокрема Комісії) [163, с. 94-95]. Усі ці три стадії проникнення не можуть існувати одночасно, вони слідують одна за одною. У сфері зближення податкових систем держав-членів ЄС вказані стадії, хоча й не чітко, але прослідковуються. На функціональній стадії

можна говорити про те, що ліквідація митних і податкових бар'єрів для міждержавної торгівлі в рамках ЄС вимагала вирішити проблему оподаткування непрямими податками відповідних товарів і послуг, що надходять до внутрішньорегіонального торгового обороту. На політичній стадії було створено єдині правові засади регулювання непрямого оподаткування та відбувалось формування податкової політики ЄС з метою обмеження негативних наслідків податкової конкуренції та зменшення витрат від розрізненості податкових систем, що могло перешкоджати реалізації трьох важливих функцій податків: розміщенню ресурсів, стабілізації доходу та його перерозподілу [106, с. 103]. Третя стадія (розвинена) передбачала розширення компетенції інститутів ЄС у сфері оподаткування, переважно непрямого, та формування системи власних ресурсів ЄС із залученням ПДВ.

Д. МакКормік вказує, що неофункціоналізм – це «теорія, відповідно до якої інтеграція в одній сфері діяльності зумовить тиск на політичну підтримку інтеграції в інших взаємопов'язаних сферах» [217, с. 21], а Б. Розамонд говорить про те, що це «теорія змін та трансформацій» [243, с. 2].

Переосмислення та розвиток концепції «переливання» привело до появи концепції негативної та позитивної інтеграції. Вперше на феномен позитивної та негативної інтеграції вказав Я. Тінберген. На його думку, негативна інтеграція передбачає взаємне усунення державами перепон розвитку транскордонних зв'язків. Таким чином ліквідуються бар'єри, що чинять перешкоди для взаємного обміну товарами, послугами, руху осіб та капіталів, усуваються імпорتنі мита та квоти [263, с. 76]. Натомість позитивна інтеграція йде набагато далі. Як зазначив Я. Тінберген, позитивна інтеграція передбачає створення нових інституцій та інструментів для зміни існуючих засобів регулювання [263, с. 78]. Згодом Дж. Пайндер застосував

цю теорію дещо змінивши термінологію, враховуючи реалії європейської інтеграції. Термін «негативна інтеграція» вчений застосував щодо економічної інтеграції в рамках ЄС, яка полягала в усуненні будь-яких форм дискримінації, а термін «позитивна інтеграція» застосував до формування та координації спільної політики для досягнення економічних цілей [233, с. 90].

Згодом Дж. Пелкманс, врахувавши погляди Я. Тінбергена та Дж. Пайндера, вказав, що негативна інтеграція передбачає «усунення дискримінації в національному регулюванні економіки та політики при здійсненні спільного впливового контролю». Позитивна ж інтеграція, на думку вченого, полягає у перенесенні прийняття рішень у сфері економічного та політичного регулювання з національного рівня на рівень союзу [230, с. 321]. На думку Дж. Пелкманса, три перших стадії інтеграції за Б. Баласса (зона вільної торгівлі, митний союз, спільний ринок) є прикладом негативної інтеграції (держави запроваджують принцип недискримінації), а дві останні стадії (економічний союз та повна економічна інтеграція) є проявом позитивної інтеграції (тобто формування спільної податкової політики на наднаціональному рівні) [229, с. 324]. Проте на стадії створення митного союзу відбувається формування спільного митного тарифу, тобто держави-члени приймають спільне рішення щодо третіх країн, що може бути проявом спільної політики наднаціональних інститутів ЄС, тобто відбувається позитивна інтеграція [47, с. 251].

Гармонізація прямого оподаткування на рівні ЄС відбувалась саме завдяки негативній гармонізації – шляхом встановлення заборон дискримінації, оскільки в рамках національних податкових систем відбувається розмежування режимів оподаткування резидентів та нерезидентів; прибутку, отриманого з національних та закордонних джерел. Таким чином у сфері прямого оподаткування встановлювався режим недискримінації та заборони обмежень. Натомість непрямі податки

включаються у ціну товарів, а відтак безпосередньо впливають на конкуренцію на внутрішньому ринку ЄС. Так, наприклад, структура акцизів може спотворити умови конкуренції на ринку, тому увагу було орієнтовано на їх усунення. На думку засновників Європейського економічного співтовариства, конкуренція має стати механізмом ефективного розподілу економічних ресурсів в Європі. Досягненню цієї мети сприятиме гармонізація непрямих податків, що можуть використовуватись із метою протекціонізму та викривляти ринкову конкуренцію.

Послідовники Е. Хааса (Л. Ліндберг та С. Шайнголд), визнавши існування в інтеграційному процесі низки питань, які неможливо перенести з національного рівня на рівень інтеграційних інститутів (у податковій сфері можна говорити про складний процес гармонізації прямого оподаткування), відмовились від автоматичного характеру політичної інтеграції.

Теорія позитивної інтеграції тісно пов'язана із принципом наднаціональності, характерним для ЄС. Наднаціональні інституції направляють інтеграційні процеси і узгоджують інтереси, контролюють дотримання рішень всіма учасниками інтеграційних процесів і є головною гарантією міцності і незворотності інтеграції [28, с. 421]. Таким чином, можна стверджувати про переведення низки сфер суспільного життя з виняткового відання держави на наднаціональний рівень. Від одноголосного волевиявлення держав-членів залежить те, які саме сфери політики передаватимуться на наднаціональний рівень управління. Інтеграційні рішення з конкретних питань, що належать до сфери компетенції інститутів Європейського Союзу, є обов'язковими для виконання навіть у тих державах-членах, що голосували проти їх прийняття. В цьому полягає основний зміст принципу наднаціональності як особливої якості системи інститутів ЄС. Неофункціоналізм розглядає наднаціональні інститути як такі, що направляють інтеграційні процеси і узгоджують інтереси, контролюють

дотримання рішень усіма учасниками інтеграційних процесів і є головною гарантією міцності і незворотності інтеграції [97, с. 11].

У 70-х роках XX ст. прихильники неофункціоналізму звертають увагу на особливу роль зовнішнього фактора. Так, Ф. Шміттер вводить поняття екстерналізму та вперше застосовує вплив зовнішніх факторів на «переливання» до політичної інтеграції. Неофункціоналізм ґрунтується на низці гіпотез: гіпотеза щодо переливання (вплив глобалізації змушує шукати нові спільні цілі); політизації (чим більша кількість акторів задіяна в процесі прийняття рішень, тим вищий ступінь неузгодженості); розширення (чим більша кількість сфер підпадає під інтеграцію, тим більше бажаючих приєднатись до цього процесу); екстерналізації (чим вищого рівня досягає інтеграція на регіональному рівні, тим менший вплив зовнішніх факторів); збільшення сфер інтеграції (досягти формування політичного співтовариства можливо за умови збільшення сфер інтеграції на регіональному рівні) тощо [245, с. 49-50]. Активізація інтеграційних процесів після 1985 р. та ратифікація Договору про Європейський Союз 1993 р. відновили увагу вчених до неофункціональної концепції «переливання». Функціональне «переливання», особливо в нові сфери, такі як внутрішній ринок, діяло як стимулюючий фактор інтеграції в Європі.

1.2. Передумови запровадження правового регулювання непрямих податків в Європейському Союзі

С. Кашкін визначає інтеграцію як «динамічний рух до єдності, об'єднання різнопланових елементів у нову, більшу та досконалішу цілісну систему» [47, с. 45]. Європейський Союз є особливим регіональним інтеграційним утворенням, виникнення якого історично пов'язане із низкою факторів: по-перше, спільна історія європейських народів; по-друге,

утвердження системи спільних цінностей та ідеалів; по-третє, тісні торговельно-економічні зв'язки між державами, сформовані протягом багатьох століть; по-четверте, необхідність узгодження політичних та ідеологічних розбіжностей для запобігання конфліктам та війнам.

Досліджуючи історію європейської інтеграції, український вчений В. Посельський зауважує, що ще з часів занепаду Римської імперії Європа почала формуватися як історична, культурна, політична та соціальна спільність, яка, попри війни, релігійні розмежування, виокремлення національних держав, стала місцем інтенсивного обміну освічених еліт, знань, ідей, культур, товарів і капіталів [80, с. 25]. Як зауважує Д. Дайнен, витоки європейського руху можна було б прослідкувати з античних часів, та його безпосередні корені сягають міжвоєнних років [21, с. 21]. Проте нова модель політичного співробітництва в Європі формується після Першої та Другої світових воєн [20, с. 6].

На думку французького політичного діяча А. Бріана, ідея європейської інтеграції має ґрунтуватись на економічних зв'язках, що згодом може перерости в політичну співпрацю без обмеження суверенітету європейських держав. Ще на початку Другої світової війни Ж. Моне дійшов висновку, що економічна інтеграція є єдиним засобом, який дасть змогу уникнути конфліктів в Європі [94, с. 62].

Після завершення Другої світової війни для реалізації плану Маршалла 16 європейських держав створили Організацію європейського економічного співробітництва для покращення торгівлі, сприяння стабілізації національних валют та відновлення економічних відносин. Проте ця організація не виправдала покладених на неї сподівань засновників. Проблема нормалізації економіки в післявоєнний період залишалась невирішеною.

Уже в 1950 р. міністр закордонних справ Франції Р. Шуман оприлюднив декларацію, закликаючи Францію, Німеччину та інші

європейські країни передати управління виробництвом вугілля та сталі єдиному органу. Переслідуючи насамперед політичну мету, суть якої полягала в політичній інтеграції шляхом злиття суттєвих економічних інтересів європейських держав, поетапного створення «Європейської федерації», план Р. Шумана стосувався, серед іншого, цілої низки економічних проблем. Р. Шуман запропонував функціональний підхід щодо вироблення й реалізації політики європейської інтеграції. Крім запланованих економічних переваг спільна діяльність Франції і Німеччини щодо освоєння ресурсів вугілля і сталі мала символізувати французько-німецьке примирення й гарантувати мир і стабільність у Європі [94, с. 474-475].

Враховуючи історичні передумови зближення європейських держав, очевидним є той факт, що європейська інтеграція почалася насамперед у економічній сфері. Стимулом процесу європейської інтеграції, на думку французького ученого А. Леруа-Больє, для союзу держав є насамперед їхні спільні економічні інтереси [64, с. 34]. За висловом Ф. Монгеллі справедливо говорити про те, що в рамках ЄС відбувалась «ринкова податкова гармонізація» [224, с. 47], оскільки вона є реакцією на глобалізацію міжнародних економічних відносин і відображає триваючий процес зближення податкових систем держав-членів ЄС.

Б. Балласа виокремлював такі стадії європейської економічної інтеграції: створення зони вільної торгівлі (далі — ЗВТ), митного союзу, внутрішнього ринку, економічного союзу та повна економічна інтеграція [111, с. 182].

На думку Я. Костюченко, для удосконалення теорії стадій економічної інтеграції Б. Балласи можна запропонувати новий, «передінтеграційний», рівень як підготовчий до першого етапу (перед заснуванням ЗВТ) [52, с. 52]. І хоча Я. Костюченко говорить про «передінтеграційний» рівень тільки щодо підготовки третіх країн до членства в ЄС, зокрема, про «схвалення

двосторонніх документів у рамках діючих органів співпраці, укладення «попередніх» тимчасових угод, що діють до моменту набуття чинності угодою про асоціацію», на нашу думку, можна стверджувати і про «передінтеграційний» рівень створення передумов для зближення податкових систем держав-членів ЄС, як наприклад відмову від податків із продажів та податків з обороту та запровадження ПДВ в майбутніх державах-членах ЄС.

Активна торговельна взаємодія європейських держав спричинила необхідність врегулювання транскордонних операцій із точки зору податкових зобов'язань. Для вирішення цієї проблеми у 1960 р. Комітетом із фіскальних та фінансових питань було створено комісію Н'юмарка, яка встановлювала вимогу для держав-членів відмовитися від каскадної системи непрямого оподаткування, проте рекомендації Комісії не пропонували застосовувати саме ПДВ [188, с. 5].

Запровадження ПДВ як непрямого податку в ЄС було закріплено у першій (67/227/ЄЕС) та другій (68/227/ЄЕС) директиві щодо ПДВ від 11 квітня 1967 р. До 1970 р. держави-члени взяли на себе зобов'язання замінити податки з обороту на ПДВ. Директиви зазначали, що ПДВ застосовуватиметься на всьому ланцюгу постачання, включаючи етап роздрібної торгівлі, хоча тимчасово дозволялося застосовувати також окремий податок на роздрібні продажі [188, с. 5]. Відтак створювалась система ПДВ. Запровадження єдиного за своїм змістом та елементами непрямого податку можна вважати так званою «передінтеграційною стадією», оскільки створюються передумови для подальшого зближення податкових систем держав-членів ЄС, а відтак для гармонізації правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС. Нині запровадження ПДВ є неодмінною умовою для приєднання нових членів до ЄС.

Процеси інтеграції неминуче ведуть до зближення податкових систем держав-членів ЄС. Розглянемо етапи європейської інтеграції та заходи із зближення податкових систем держав-учасниць та їх наслідки на кожному з цих етапів, виокремлених Б. Баласса.

Вже на першому етапі європейської інтеграції – створення зони вільної торгівлі – скасовуються імпорتنі тарифи і квоти в торгівлі між державами-членами. При цьому зберігаються національні імпорتنі тарифи і квоти в торгівлі з третіми країнами.

Із переходом до другого етапу інтеграції – створення митного союзу – держави-члени ліквідують бар'єри у взаємній торгівлі, в тому числі податкові, формують спільний митний тариф у торгівлі з третіми країнами [19, с. 198; 256].

Поглиблення співпраці між державами-членами, подальша інтеграція в рамках ЄС, досягнення цілей ЄС, здійснення його політики та забезпечення функціонування було б неможливим без формування системи власних ресурсів ЄС. У період з 1951 по 1970 рр. відбувається становлення бюджетної системи ЄС [114, с. 82]. У цей час бюджет формується за рахунок внесків держав-членів подібно бюджету міжнародних організацій.

На третьому етапі європейської інтеграції із формуванням внутрішнього ринку усуваються бар'єри для руху факторів виробництва між державами-членами. Із створенням внутрішнього ринку відбувається утвердження принципу вільного руху товарів, послуг, осіб та капіталів, виникає необхідність створення нормальних умов конкуренції, узгодження податкових режимів для національних та імпортованих товарів і послуг.

Розвиток інтеграційних процесів веде й до зміни порядку формування бюджету ЄС. Саме 1970 р. вважається переломним – Рада приймає Рішення 70/243, відповідно до якого власні ресурси ЄС формуються за рахунок імпортного мита на промислову продукцію, компенсаційних зборів

та платежів із сільськогосподарської продукції та відрахувань від ПДВ, що розраховується як відсоткова ставка від гармонізованої бази ПДВ кожної держави-члена [165, с. 20]. І вже з 1 січня 1975 р. бюджет співтовариств формується із власних ресурсів (ст. 4 Рішення 70/243).

У цей період у сфері правового регулювання акцизів також відбулись значні зрушення. У 1968 р. були вжиті перші заходи в рамках Співтовариства для усунення впливу акцизів, які могли перешкодити функціонуванню внутрішнього ринку. 22 березня 1971 р. було прийнято резолюцію, яка покладала на Комісію завдання розробити, а на Раду затвердити домовленості стосовно гармонізації застосування акцизів, оподатковуваної бази і способи їх збору. У 1972 р. Комісія європейських співтовариств розробила директиви, де закріплювались основні цілі гармонізації всієї системи внутрішніх акцизів в ЄС. 7 березня 1972 р. Комісія Європейських співтовариств запропонувала сформувати Раду з питань акцизів, щоб контролювати застосування норм, пов'язаних із гармонізацією акцизів. Одна з цих норм передбачала, що існування спільної системи акцизів сприятиме встановленню економічного та валютного союзу. Відповідно до цієї норми вже з 1 січня 1974 р. держави-члени повинні встановити акцизи на тютюн, нафтопродукти і алкоголь. База оподаткування встановлювалась на рівні ціни продажу, а ставка податку була вільною. Закріплювалась процедура консультацій для проведення гармонізації. Ще чотири норми стосувались гармонізації акцизів на алкоголь, вино, пиво, інші напої залежно від їх складу. Вже 1 липня 1978 р. встановлювались межі коливання ставок акцизів (від 5 % до 55 %).

У 1977 р. було схвалено рішення вищих органів ЄС про те, що формою податку на споживання стає не податок з обороту, а податок на додану вартість. Передбачалась майбутня розробка директив та регламентів для його гармонізації в рамках всього Співтовариства. Етап, пов'язаний із

становленням єдиної системи стягнення непрямих податків в ЄС, зокрема, ПДВ, в цілому завершився до 1977 р., коли набула чинності Шоста директива щодо ПДВ.

Єдиний європейський акт, який набув чинності в липні 1987 р., вносив зміни та доповнення до установчих договорів про Європейські співтовариства, які мали важливе значення для подальшого розвитку інтеграційних процесів. Зокрема, в ст. 8 Договору про заснування ЄЕС було запроваджено поняття внутрішнього ринку, який визначався як «територія без внутрішніх кордонів, на якій гарантується вільне пересування осіб, капіталу, товарів та послуг» [31, с. 12]. Акт значно змінив повноваження інститутів ЄЕС у сфері прийняття актів та вжиття заходів стосовно непрямого оподаткування. Так, ст. 17 Єдиного європейського акта передбачала внести зміни в Договір про ЄЕС (ст. 99) щодо надання повноважень Раді приймати рішення одноголосно, за пропозицією Комісії і після консультацій з Європейським парламентом, виробляти заходи, пов'язані з гармонізацією законодавства щодо податків з обороту, акцизних зборів та інших непрямих податків для забезпечення створення та функціонування внутрішнього ринку. Крім цього, Єдиний європейський акт передбачав прийняття низки директив та регламентів, метою яких було формування внутрішнього ринку держав-членів ЄС до 1992 р. Передбачалося прийняття актів щодо ліквідації митних та податкових бар'єрів, що ще залишилися на той час, вжиття заходів із гармонізації законодавства щодо прямого і непрямого оподаткування.

З цією метою Комісія ЄС виокремила чотири сфери прямого оподаткування, на які Рада мала звернути особливу увагу: гармонізація оподаткування компаній; ухилення від сплати податків; утворення таких умов в національних податкових системах, в яких приватні особи вкладають гроші в державні цінні папери; обмеження на капіталовкладення пенсійних

фондів країн-членів. У сфері непрямого оподаткування державам-членам ЄС пропонувалось самостійно встановлювати ставки податку на додану вартість в межах 4-9% для зниженої ставки і 14-20% – для стандартної. Комісія запропонувала перелік товарів, які мали обкладатися по зниженій ставці: продукти, харчування, енергоносії, фармацевтичні препарати, книги, періодична література, пасажирський транспорт.

Єдиний європейський акт став віддзеркаленням положень прийнятої у 1985 р. Білої книги [267], яка містила перелік заходів щодо усунення бар'єрів на шляху формування внутрішнього ринку ЄС. Так, зокрема, включені в Білу книгу заходи передбачали усунення бар'єрів трьох видів – фізичних, технічних і податкових, які перешкоджають реалізації «чотирьох свобод»: вільного переміщення капіталів, товарів, послуг і робочої сили; здійснення гармонізації податків шляхом прийняття директив, неприпустимість збільшення ставок податків та прив'язки їхнього розміру до валютного курсу; завершення визначення оподатковуваної бази ПДВ та структури акцизів [267].

У Білій книзі 1985 р. міститься ідея про те, що метою створення внутрішнього ринку ЄС є не просте послаблення контрольних механізмів внутрішньорегіональних зв'язків, а їх повна ліквідація (п. 27) [267]. Це положення принципово відрізняє Білу книгу від Римського договору. При підготовці Білої книги наголошувалося, що є значні відмінності в існуючих національних системах непрямого оподаткування. Не випадково в п. 192 Білої книги заявлено, що «основною проблемою для єдиного ринку є не розмір непрямого оподаткування, а його структура, тобто поділ на податок на додану вартість і акцизи» [267].

Після прийняття Білої книги та Єдиного європейського акта великий пакет документів щодо гармонізації непрямого оподаткування був розроблений і прийнятий на початку 90-х років XX ст. На етапі активної

економічної інтеграції питання гармонізації непрямих податків, особливо податку на додану вартість було найбільш складним та суперечливим в рамках Європейських співтовариств.

У 1988 р. було проведено реформу бюджетної системи ЄС («Пакет Делора I»), яка передбачала, *inter alia*, встановлення обмеження на гармонізовану базу ПДВ держав-членів, від якої відраховувалася відсоткова ставка на рівні 55 % ВВП цієї держави за відповідний рік. Після проведення другого етапу реформи («Пакет Делора II») відбувається зменшення частки ресурсу ПДВ в системі власних ресурсів ЄС.

Скасування внутрішніх фіскальних кордонів щодо пересування товарів у рамках ЄС з 1 січня 1993 р., лібералізація ринку послуг, забезпечення свободи пересування громадян, передбачене Шенгенськими угодами, часткова лібералізація руху капіталів, викликана переходом до економічного і валютного союзу з підписанням Маастрихтського договору у 1992 р., стали основами формування внутрішнього ринку ЄС. Всі ці заходи служили поштовхом до координації податкової політики між державами-членами ЄС в частині формування єдиних податкових норм для внутрішнього ринку.

Слід вказати на фактори економічного та політичного характеру, які сприяли формуванню спільної податкової політики в рамках ЄС. По-перше, податковий тягар у державах-членах значно відрізнявся, що породжувало ризик втрати податкових надходжень внаслідок податкової конкуренції за залучення іноземних компаній та підвищення мобільності бази оподаткування прибутку підприємств. По-друге, значний вплив на вибір місця та методів здійснення економічної діяльності підприємств мали розбіжності між системами оподаткування. По-третє, як вказав Дж. Мінц, в державах-членах існували відмінності в обсягах та видах витрат на дотримання вимог податкового законодавства та податкове адміністрування під час здійснення економічної діяльності [221, с. 229-231].

Законодавство ЄС про ПДВ та акцизи стало особливо актуальним з 1 січня 1993 р., коли, був створений внутрішній ринок і усунені внутрішні і фіскальні кордони. Умовно його можна поділити на три основні категорії: про загальні положення, які можна застосувати до всіх категорій товарів; про податки, що застосовуються до певних груп товарів; про мінімальні ставки акцизів, які повинні дотримуватись державами-членами стосовно кожного виду товарів.

Також слід зазначити, що податкова гармонізація на етапі формування внутрішнього ринку ЄС була не тільки наслідком забезпечення принципу «чотирьох свобод», а й інструментом, засобом цього процесу. Гармонізація оподаткування розглядається як один з етапів економічної інтеграції європейських держав.

З усуненням перешкод для функціонування внутрішнього ринку на четвертій стадії (формування економічного союзу) відбувається гармонізація економічної політики, національного законодавства у сфері оподаткування з вимогами ЄС з метою недопущення дискримінації та викривлення, фрагментації ринку.

У звіті Комітету з вивчення економічного і валютного союзу у 1989 р. було встановлено, що запровадження єдиної валюти є передумовою подальшого розвитку валютного союзу та доказом невідворотності його формування [241]. У поєднанні із чотирма свободами внутрішнього ринку здійснення спільної політики у сфері регулювання обмінного курсу сприятиме створенню та забезпечуватиме належне функціонування економічного союзу. Так, виникає потреба створення засад спільної валютної політики держав-членів ЄС.

У 1997 р. програма економічної і валютної інтеграції була доповнена деякими новими положеннями Амстердамського договору. В умовах єдиного грошово-валютного ринку ЄС стають очевидними відмінності в

оподаткуванні в окремих країнах, що перетворюється в самостійний фактор їх конкурентоздатності. У свою чергу, це прискорює інтеграцію податкових систем держав ЄС, дає додаткові імпульси розробці та здійсненню конкретних заходів щодо зближення податкової політики держав-членів ЄС.

Тенденція до запровадження правового регулювання непрямих податків в Європейському Союзі має об'єктивні ринкові передумови, зумовлені якісними змінами у розвитку світової економіки, а саме глобалізацією міжнародних економічних відносин. Мобільність факторів виробництва, інтернаціоналізація виробничої та управлінської діяльності компаній, усунення кордонів між окремими країнами, ліквідація перешкод для вільного руху осіб, формування глобальних ринків товарів, послуг, капіталів призводить до виникнення потреби регулювання оподаткування на наднаціональному рівні [44, с. 82].

Саме п'ятий етап повної економічної інтеграції передбачає ширшу гармонізацію правового регулювання непрямого оподаткування, створення наднаціональних інститутів, які приймають обов'язкові рішення для всіх держав-членів (регламенти і директиви). Проте процес гармонізації ще й досі триває.

Політична інтеграція спрямована на регулювання відносин щодо формування і здійснення політичної влади, що в свою чергу веде до формування наднаціонального рівня влади, а відтак і наднаціональних інститутів. Держави добровільно, хоча іноді й неохоче (зокрема у сфері оподаткування) передають низку своїх повноважень наднаціональним органам влади інтеграційного утворення.

На даному етапі Рішення Ради ЄС 2007/436 про систему власних ресурсів від 7 червня 2007 р. серед джерел поповнення бюджету ЄС, *inter alia*, закріплює також відрахування від надходження ПДВ до бюджетів держав-членів ЄС [164, с. 20]. Таким чином, загальноєвропейське

регулювання непрямих податків сприяло досягненню фінансової автономії Європейського Союзу, стало однією зі складових стратегії економічної інтеграції, спрямованої на «гармонійний, збалансований і сталий розвиток» і «досягнення економічного і соціального прогресу» [48, с. 23] та впровадження нових джерел фінансування.

Рішення про систему власних ресурсів 2007/436 закріплює, що бюджет ЄС окрім ПДВ формується ще з трьох джерел доходу ЄС, так званих «власних ресурсів», а саме:

мито, в тому числі на сільськогосподарську продукцію. Мито сплачується на цілу низку товарів, що ввозяться з країн, які не є членами ЄС. Після підписання Угоди про сільське господарство в ході Уругвайського раунду ГАТТ більшість ставок мита нині є закріпленими. Тим не менше, для деяких ключових товарів, вони продовжують змінюватися відповідно до змін світових цін;

збори з виробництва цукру, які стягуються для того, щоб відновити частину вартості субсидування експорту надлишків цукру ЄС на світовому ринку;

надходження від застосування відсоткової ставки до обсягу ВВП кожної держави-члена ЄС [164, с. 20].

Перші два джерела фінансування відомі як «традиційні власні ресурси». Ресурс ПДВ і внески від ВВП часто називають «третім» і «четвертим» ресурсами відповідно. Власні ресурси з ПДВ формуються за рахунок застосування єдиної чинної для всіх держав-членів ставки до обсягів ПДВ, що стягується на основі гармонізованої бази оподаткування, визначеної відповідно до цілей та правил ЄС [1, 93]. Згідно з Рішенням про власні ресурси єдина ставка внеску частки ПДВ до власних ресурсів ЄС закріплюється на рівні 0,3 % з 1 січня 2007 р. Так, наприклад, ресурс ПДВ у

2015 р. складав 18 264 479 250 євро, що становило близько 12,93 % дохідної частини бюджету Європейського Союзу [214].

Метод розрахунку ПДВ для системи власних ресурсів встановлений у Директиві Ради 2006/112 від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість і Регламенті Ради 1553/89 від 29 травня 1989 р. щодо заходів зі збору власних ресурсів, що нараховуються на основі податку на додану вартість [4, с. 273].

Гармонізована база ПДВ розраховується кожною державою-членом ЄС за так званим методом доходу: сукупні надходження від ПДВ держави діляться на середню ставку податку (середню ставку ПДВ на усі види товарів і послуг, які обкладаються ПДВ). Отримана проміжна база ПДВ корегується відповідно до Директиви Ради 2006/112 [3, с. 274]. Проте податкова база з ПДВ обмежується сумою в 50 % від ВВП кожної держави-члена для того, щоб зменшити фінансове навантаження на держави з високим рівнем кінцевого споживання. Така норма спрямована на те, щоб забезпечити, щоб менш процвітаючі держави-члени ЄС не були зобов'язані здійснювати виплати відповідно їх внескам, оскільки споживання, а відтак і ПДВ, як правило, становить більший відсоток національного доходу країни при відносно низькому рівні добробуту [155, с. 34].

У зв'язку з тим, що членами ЄС є також держави, у яких незначний обсяг сільськогосподарського виробництва (Німеччина, Нідерланди і Швеція), вони сплачують більше в бюджет ЄС, ніж отримують ресурсів із нього і таким чином мають негативний нетто-баланс у спільному бюджеті. Тому в період з 2007 по 2013 рр. ставка внеску з ПДВ до системи власних ресурсів була зафіксована в розмірі 0,225 % для Австрії, 0,15 % для Німеччини і 0,1 % для Нідерландів та Швеції [164, с. 19].

Особливі умови були встановлені для Великої Британії, так звана «знижка для Сполученого Королівства» (*United Kingdom rebate*), метою якої є

зменшення обсягів надходжень від ПДВ та ВВП країни. Механізм відшкодування надмірного негативного нетто-балансу Великої Британії у бюджеті ЄС було закріплено у 1984 р. за домовленістю у Фонтенбло. Він отримав офіційну назву «поправка для Сполученого Королівства» (*UK correction*). Внески Сполученого Королівства від ПДВ зменшені відповідно до розрахунків, встановлених Рішенням про власні ресурси. Слід враховувати, що знижка (поправка) застосовується винятково до витрат у межах ЄС, а внесок Сполученого Королівства розраховується з урахуванням того, ніби бюджет ЄС формується винятково з ПДВ, і знижка застосовується до внесків країни з ПДВ за попередній рік. Розмір та порядок застосування знижки прямо встановлює Комісія на підставі прогнозованих надходжень та видатків бюджету ЄС. Цей показник корегується у світлі остаточних показників. Розмір знижки може змінюватись протягом трьох років після її застосування.

Відповідно до ст. 11 Регламенту 966/2012 від 25 жовтня 2012 р. про фінансові правила, що застосовуються до загального бюджету Союзу і припиняють дію Регламенту Ради (ЄС, Євратом) 1605/2002 (Фінансового регламенту) передбачається, що доходи за фінансовий рік вносяться до звітності за фінансовий рік на основі сум, отриманих протягом поточного фінансового року. База ПДВ стосовно кожної держави-члена встановлюється на основі останнього звіту. Держави-члени сплачують внески частки ПДВ до спільного бюджету щомісяця протягом бюджетного року першого робочого дня кожного місяця. Проте регламент передбачає, що власні ресурси протягом січня наступного фінансового року можуть бути отримані завчасно відповідно до Регламенту Ради (ЄС, Євратом) 1150/2000 від 22 травня 2000 р. [240, с. 1-2].

Спрямування бюджетних коштів ЄС планується в рамках багаторічних програм. У 2011 р. Комісія ухвалила Повідомлення Європейському

парламенту, Раді, Економічному і соціальному комітету та Комітету регіонів стосовно бюджету на період до 2020 р. У Повідомленні зазначалось, що, проаналізувавши всі можливі варіанти реформування системи власних ресурсів ЄС, Комісія вирішила запропонувати нову систему власних ресурсів, яка ґрунтується на податку на фінансові операції та новому ресурсі ПДВ. Ці два нові ресурси частково фінансуватимуть бюджет ЄС та зможуть повністю замінити існуючу складну систему ресурсу ПДВ [158].

У лютому 2013 р. Рада внесла зміни в систему власних ресурсів на 2014–2020 рр., зокрема, передбачалось, що витрати на збір традиційних власних ресурсів буде знижено до 20 %; знижки для Великої Британії продовжуватимуть застосовуватися; Данія, Нідерланди і Швеція отримає від скорочення їх щорічного внеску ВВП 130 млн євро, 695 млн євро і 185 млн євро відповідно. Австрія отримала від скорочення щорічного внеску ВВП 30 млн євро у 2014 р., 20 млн євро в 2015 р. і отримає 10 млн євро в 2016 р.; пільгові внески з ПДВ для Німеччини, Нідерландів та Швеції будуть зафіксовані на рівні 0,15 % [196].

19 листопада 2013 р., після двох років обговорень та досліджень (з моменту внесення пропозиції та Повідомлення Комісії у 2011 р.) Рада і Європейський парламент прийняли Багаторічну фінансову програму (*Multiannual Financial Framework*) на 2014-2020 рр., яка змінила програму, розраховану на період 2007-2013 рр. Визначались отримувачі фінансування, зокрема малі та середні підприємства, університети та дослідні центри, особи, які шукають роботу (із залученням Європейського соціального фонду та Європейського фонду регіонального розвитку), молодь тощо. Крім того, передбачалось фінансування зі спільного бюджету таких сфер як дослідження та інновації; сільське господарство, в тому числі продовольча безпека; сприяння зростанню та створенню робочих місць [158].

На посилення фінансової дисципліни в ЄС був спрямований Пакт стабільності і зростання [264]. У 2011 р. набули чинності Директива 2011/85 щодо бюджету ЄС [178, с. 41] і п'ять регламентів (№ 1173/2011, № 1174/2011, № 1175/2011, №1176/2011, №1177/2011), прийняття яких мало на меті відновлення фінансової стабільності ЄС і підвищення ефективності системи запобігання і виправлення надмірного дефіциту, державного боргу і макроекономічних дисбалансів держав-членів. Заплановані зміни в податковій політиці і системі власних ресурсів припускають кілька нововведень, першим із яких є загальноєвропейська система оподаткування фінансових операцій. Проект відповідної директиви [235] передбачає введення нового європейського податку на фінансові операції (*financial transaction tax*), всі питання законодавчого регулювання якого будуть віднесені до компетенції Союзу, і всі надходження від якого будуть перераховуватися в європейський бюджет, забезпечивши 22% його обсягу до 2020 р. [95, с. 19-20].

В Договорі про стабільність, координацію та зближення в рамках економічного та валютного союзу, який було підписано 2 березня 2012 р., держави-члени ЄС визнали необхідність подальшої тісної співпраці та узгодження у сфері оподаткування [264]. Ухвалення такого договору було спричинено значними економічними викликами, що ставили під загрозу стабільність економіки Європейського Союзу в цілому та єврозони зокрема за останні роки, зокрема й під час економічної кризи. Вже у 2014 р. у Повідомленні Комісії СОМ (2014) 905 йдеться про необхідність перегляду вказаного договору з урахуванням існуючої економічної ситуації. Зокрема йдеться про посилення і поглиблення бюджетного контролю та моніторинг зони євро для корегування надмірного дефіциту бюджету [159].

Враховуючи етапи інтеграції та формування податкової політики ЄС, слід погодитись із думкою М. Холетта, який вказує на те, що податкову

політику в рамках Європейського Союзу слід вивчати з двох точок зору:

- 1) через податкову координацію національної політики держав-членів ЄС та
- 2) через центральний бюджет ЄС, що формується з мита, сільськогосподарських зборів, ресурсів ВВП та ПДВ [197, с. 19].

Отже, розвиток інтеграційних процесів у Європі, забезпечення вільного руху товарів та послуг, ризик втрати податкових надходжень внаслідок неконтрольованої податкової конкуренції, потреба у формуванні системи власних ресурсів ЄС породили необхідність зближення податкових систем держав-членів, що відбувається через податкову гармонізацію, а також через формування системи власних ресурсів.

1.3. Гармонізація правового регулювання непрямих податків в Європейському Союзі

Податкові системи країн Європейського співтовариства, пізніше Європейського Союзу, постійно перебували в центрі уваги при реалізації заходів, спрямованих на поглиблення економічної інтеграції в регіоні. Податкова гармонізація стала однією зі складових стратегії економічної інтеграції, спрямованої на «гармонійний, збалансований і сталий розвиток» [48, с. 23] і «досягнення економічного і соціального прогресу» [48, с. 23].

Однією із основних перешкод для успішного здійснення податкової гармонізації є відсутність чіткого визначення цього поняття. Визначення понять «гармонізація», «податкова гармонізація» не закріплено ні в міжнародних документах, ні в актах ЄС, ані в національно-правових актах. Проте розуміння цього терміна впливає з контексту самих актів ЄС. Наприклад, в контексті Єдиного європейського акта 1986 р. податкова гармонізація полягає в усуненні податкових перешкод для вільного руху

товарів та факторів виробництва з метою забезпечення більш ефективного розподілу ресурсів у рамках інтегрованого ринку. Таким чином, податкова гармонізація є засобом економічної інтеграції. Стаття 7 ДФЄС визначає, що «Союз забезпечує узгодженість між своїми політиками з урахуванням усіх цілей Союзу та згідно з принципом надання повноважень» [162, с. 53], засобом чого є гармонізація.

У доктрині склались різні підходи до встановлення змісту понять гармонізація та податкова гармонізація. Як зазначає В. Муравйов, гармонізація полягає у «приведенні норм внутрішнього права держав-членів Євросоюзу у відповідність до вимог права об'єднання з метою створення однакових правових умов для учасників ринкових відносин» [61, с. 151]. Д. Пономаренко стверджує, що гармонізація передбачає «вироблення спільного курсу держав у певній сфері правовідносин на певному етапі інтеграції» [77, с. 122]. К. Ященко вказує, що термін «гармонізація законодавства» вживається у двох значеннях. У першому (широкому) розумінні він позначає процес узгодження законодавства однієї держави із законодавством іншої, актами міжнародного права або міжнародних організацій. У другому (вузькому) значенні термін позначає спосіб зближення законодавств держав-членів ЄС за допомогою директив, які встановлюють спільну кінцеву мету правового регулювання в державах-членах [108, с. 8].

Іноді податкову гармонізацію зводять до податкової координації держав у процесі інтеграції до митного або економічного союзу (Д. Доссер) [184, с. 89]. О. Чередниченко визначає податкову гармонізацію як координацію національних податкових політик, що полягає в наближенні рівня оподаткування, уніфікації бази оподаткування, встановленні основних податків та податкових пільг [105, с. 5]. Натомість інші вчені (А. Прест) стверджують, що координація є одним з етапів гармонізації, оскільки вона

характеризується винятково проведенням консультацій та єдиною організацією податкових систем [234, с. 72].

Д. Мітчел вказує на те, що податкова гармонізація існує тоді, коли для платників податків запроваджуються однакові або подібні ставки податку, незалежно від місця їх роботи, інвестицій тощо [222]. Проте зводити податкову гармонізацію винятково до запровадження спільної ставки податку було б надто обмежено.

П. Мусгрейв та Г. Копітц розглядають податкову гармонізацію широко, як процес зближення податкових систем держав для досягнення спільних цілей [210, с. 83]. Як вважає А. Каграманян, «податкова гармонізація – це зближення (конвергенція) податкових систем країн, що беруть участь у цьому процесі, прогресуюча уніфікація податкового законодавства країн, узгодження ними своєї податкової політики або проведення загальної (єдиної) податкової політики, делегування національними урядами частини податкового суверенітету наднаціональним органам інтеграційної організації» [44, с. 63].

Часто конвергенцію розуміють як неврегульоване прийняття державами однакового рішення щодо певних питань оподаткування, або вибір однакових засобів реалізації політики у сфері оподаткування. На думку С. Джеймса, важливою умовою досягнення домовленостей між державами-членами ЄС є конвергенція об'єктів оподаткування [204, с. 265]. Проте, на нашу думку, гармонізація є більш складним процесом, тому зводити її до конвергенції навряд чи можливо.

Існує підхід, згідно з яким податкова гармонізація полягає в «усуненні відмінностей чи суперечностей податкових систем держав або забезпечення узгодження цих відмінностей та суперечностей» (Міжнародний глосарій податкових термінів [201, с. 302], визначення Т. Раундза [244, с. 94]). На противагу, Т. Хітіріс надає поняттю «гармонізація» ширшого значення та

виокремлює два підходи: уподібнення, згідно з яким в усіх країнах формуються однакові податкові системи, та збереження відмінностей, відповідно до якого кожна країна використовує власну податкову систему як засіб досягнення головних економічних цілей [199, с. 119]. Насамперед із досягненням економічних цілей пов'язує гармонізацію в рамках Європейського Союзу і Ж. Пелкменс, вказуючи, що гармонізація або запровадження спільної політики в сфері конкуренції та торгівлі є передумовою створення внутрішнього ринку товарів, послуг та факторів виробництва [229, с. 257].

Ототожнювати податкову гармонізацію із уніфікацією також не можна, оскільки уніфікація передбачає формування єдиної системи оподаткування, проте в рамках ЄС з урахуванням значних відмінностей податкових систем держав-учасниць це неможливо. Уніфікація законодавств держав-членів вимагає високого рівня деталізації норм регламентів, оскільки, як зазначає Я. Кропхоллер, уніфікація – це встановлення єдиної норми, яка однаково діє принаймні у двох державах [211, с. 67]. На думку З. Веліханової, податкову політику ЄС варто позначити двома термінами: податкова уніфікація, яка можлива лише стосовно вузьких сфер регулювання, де досягнуто значної єдності регламентації, наприклад акцизів, та податкова гармонізація, що є більш широким і гнучким інструментом [8, с. 23].

А. Курдяєв доводить, що гармонізація можлива лише на міжнародному рівні, її об'єктом є норми податкового права та серед ознак і принципів податкової гармонізації як правового процесу вказує на її міжнародний характер, існування тільки в економічних союзах та об'єднаннях, правову форму вираження, загальнообов'язковість і загальність гармонізаційних дій, субсидіарність, узгодженість дій із гармонізацією, динамічний і позитивний характер, вольовий і спрямований характер дій стосовно гармонізації [54, с. 9]. Ці ознаки характеризують податкову гармонізацію як винятковий і

самостійний процес. Враховуючи вказані ознаки, вчений робить висновок про те, що податкова гармонізація – це правовий, цілеспрямований, прогресивний і вольовий процес зі зближення норм податкового права, податкових процедур і правил країн-учасниць економічних союзів і об'єднань, що здійснюється на основі принципів субсидіарності та узгодженості, що виражається в розробці, прийнятті та застосуванні правових актів для досягнення цілей, визначених його учасниками [54, с. 10].

О. Чередниченко серед принципів податкової гармонізації визначає «приведення у відповідність одна одній структури податкових систем, порядку стягнення основних видів податків у всіх країнах співтовариства, а не повну уніфікацію; забезпечення нейтральності податків з точки зору умов конкуренції на єдиному ринку, іншими словами, недискримінаційний податковий режим для всіх його учасників; усунення податкового (митного) контролю на внутрішніх кордонах співтовариства; виключення можливості подвійного оподаткування прибутку компаній, які здійснюють діяльність в двох або більше країнах ЄС; виключення можливості ухилення від сплати податків; існування гарантії надходження відповідних доходів в бюджети країн-учасниць» [105, с. 10].

Гармонізація, на думку Ф. Велайоса, А. Барр'є та Л. Віллела, це приведення у гармонію, забезпечення співвідношення між речами, оскільки слово «гармонізація» походить від давньогрецького *artos* (пристосування, з'єднання) [265, с. 2-3].

С. Декін запропонував ідею «рефлексивної гармонізації», коли відбувається запозичення методів та способів правового регулювання в інших держав та законотворення з урахуванням нормативних положень сусідніх держав [183, с. 440]. Гармонізація покликана попередити конкуренцію та сприяти співпраці між державами [183, с. 440]. На думку М. Кіна, уникнути конкуренції у сфері оподаткування між державами-

членами на внутрішньому ринку ЄС сприятиме саме зближення або апроксимація (*approximation*) [209, с. 18].

У 60-90-і роки XX ст. в ЄС існували три принципово різні способи здійснення податкової гармонізації, які відповідно по-різному пояснювали процес гармонізації [248, с. 2]. Відповідно до першого способу – реальної гармонізації – податкова політика переноситься із національного рівня на наднаціональний. При цьому держави-члени гармонізують податкові ставки, що значно сприяє розвитку внутрішнього ринку, сприяє руху капіталів, оскільки інвестиційні потоки не залежать від рівня оподаткування. Однак даний спосіб гармонізації викликав активний супротив багатьох держав, оскільки він вимагає передачі частини свого суверенітету наднаціональним органам ЄС та неможливості регулювати самостійно податкову політику.

Другий спосіб гармонізації – диференціальна гармонізація – ґрунтується на тому, що відмінності в податкових системах держав-членів ЄС сприятимуть розвитку економіки ЄС в цілому. Перевагою диференціальної гармонізації є те, що сфера регулювання оподаткування залишається в компетенції держав-членів, хоча це є значною перешкодою для становлення внутрішнього ринку та економічного союзу (що й спостерігалось на практиці в кінці 70-х – початку 80-х років XX ст.).

Ідея конкурентної гармонізації ґрунтується на тому, що сама лише конкуренція на внутрішньому ринку ЄС сприятиме зближенню податкових систем, і тому немає потреби застосовувати будь-які серйозні заходи. Податкова політика здійснюється окремими державами-членами ЄС, але держави діють таким чином, щоб сприяти зближенню їх податкових систем. Водночас існують й очевидні недоліки цієї концепції. Якщо дотримуватись запропонованого шляху, то сам процес зближення податкових систем країн-членів методом реагування національних органів на потреби і виклики єдиного ринку вимагатиме досить тривалого часу, а уповільнений процес

гармонізації оподаткування буде гальмувати інтеграційні процеси в інших напрямках. До того ж, якщо буде періодично відбуватися розширення Європейського Союзу за рахунок вступу в нього нових країн, це може затягнути процес ринково-конкурентної гармонізації податкових систем ще на довгі роки [48, с. 87].

На перших етапах європейської інтеграції проводилась так звана базова гармонізація, тобто ухвалювались акти, які містили основні моделі поведінки. Держави мали слідувати цим моделям та не могли самостійно обирати засоби їх реалізації. Їй на зміну прийшла вибіркова гармонізація. Відповідно до цієї моделі інститути ЄС ухвалюють директиви, а держави можуть встановлювати вищі вимоги, ніж передбачені цими директивами. Вибіркова гармонізація здійснюється переважно шляхом взаємного визнання та встановлення мінімальних стандартів [59, с. 272]. Біла книга чітко виокремлює заходи з гармонізації, що ґрунтуються на концепції взаємного визнання. У випадку застосування способу взаємного визнання економічна доцільність тих чи інших правил визначається самим ринком без втручання національних, міждержавних та наднаціональних інститутів. В основу політики взаємного визнання покладено так званий принцип країни походження, сформульований Судом ЄС у 1979 р. у справі *Cassis de Dijon* (так званий «другий принцип Касіс») [119, с. 3753]. Важливо також мати на увазі, що взаємне визнання діє доти, поки не будуть ухвалені положення права Союзу [59, с. 273].

Новим способом, що прийшов на зміну базовій гармонізації, стала мінімальна гармонізація. Її поява пов'язана з так званим «новим підходом» [59, с. 273], що ґрунтується на заміні концепції повної уніфікації податкових систем країн-членів ЄС, впроваджуваної з боку інститутів ЄС, на політику координації дій у сфері оподаткування і взаємного зближення вже існуючих податкових систем країн-членів ЄС. Підтвердження «нового

підходу» було, зокрема, сформульовано в доповіді Комісії «Оподаткування в ЄС. Доповідь про розвиток податкових систем» як відмову від політики «гармонізації оподаткування заради гармонізації» [160, с. 25]. Крім цього, в рамках «нового підходу» була позначена необхідність введення питань оподаткування в ЄС в загальний процес вирішення комплексних проблем ЄС, таких, як забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку [160, с. 25]. Вказаний спосіб зближення внутрішнього законодавства було застосовано при встановленні мінімальної стандартної ставки податку на додану вартість в Директиві 2006/112.

На думку деяких вчених, стандартизація є найвищим ступенем гармонізації податкових систем, які можуть досягти країни. В якості прикладу стандартизації вони наводять спільний митний тариф, тобто запровадження уніфікованої тарифної політики щодо товарів, що походять із третіх країн [107, с. 249].

Деякі науковці відстоюють думку про те, що слід поєднувати різні варіанти. На думку М. Вавилової «одночасне використання в державах ЄС таких форм досягнення когерентності, як зближення, уніфікація та гармонізація, дозволили ефективно поєднувати національний податковий суверенітет та наднаціональні інтереси» [7, с. 81]. Водночас держави-члени ЄС з проведенням гармонізації податкового законодавства втрачають право на встановлення чи збереження власного режиму оподаткування та податкових ставок, які відповідають місцевим потребам і перевагам. Дана обставина підтверджує складність процесу гармонізації податкових систем в країнах ЄС (не дивно, що в Євросоюзі саме податкова гармонізація вважається «застійною» ділянкою інтеграції [40, с. 22]). Крім цього, простежується тенденція, відповідно до якої держави, що неохоче йдуть на передачу частини свого національного суверенітету у сфері оподаткування,

прагнуть ускладнити процедуру прийняття інтеграційних рішень [205, с. 328].

Враховуючи наведені визначення податкової гармонізації, можна зробити висновок про те, що існує декілька стадій гармонізації, які нерозривно пов'язані із стадіями економічної інтеграції. Слід також зазначити теорії негативної та позитивної економічної інтеграції Я. Тінбергена, які згодом розробляв Дж. Пайндер. На початкових етапах інтеграції, тобто в процесі негативної інтеграції, держави беруть на себе зобов'язання не здійснювати дискримінаційні дії. Із розвитком інтеграційних процесів відбувається позитивна інтеграція, яка полягає у перенесенні прийняття рішень на наднаціональний рівень та координації спільної податкової політики [205, с. 299].

Таким чином, слід враховувати два етапи процесу гармонізації правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС: формування спільних засад правового регулювання непрямого оподаткування на рівні ЄС та приведення у відповідність законодавства держав-членів до норм права ЄС у цій сфері.

Найбільшого ступеню гармонізації було досягнуто у сфері непрямого оподаткування. Гармонізація ПДВ та акцизів є важливим напрямом у стратегії формування єдиного підходу до правового регулювання непрямого оподаткування на рівні ЄС. Гармонізація правового регулювання непрямого оподаткування сприяє узгодженню економічних відносин усіх акторів та не перешкоджає свободі торгівлі.

Особливістю гармонізації акцизів в ЄС є прийняття горизонтальних та вертикальних актів. Вертикальна (або поглиблена) гармонізація полягає у передачі компетенції наднаціональним органам [242, с. 37]. Так, за допомогою вертикальних актів встановлюються спеціальні правила оподаткування окремих категорій підакцизних товарів. Вертикальна

гармонізація активно застосовується у сфері охорони довкілля, зокрема щодо оподаткування акцизами енергоносіїв [219, с. 264]. Вертикальна гармонізація сприяла розвитку внутрішнього ринку ЄС, і згодом була доповнена горизонтальною гармонізацією. Горизонтальні акти врегульовують основні аспекти застосування акцизних зборів до всіх категорій підакцизних товарів, встановлюючи загальні правила з оподаткування спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів, енергоносії та електроенергії.

1.4. Принципи гармонізації непрямого оподаткування в Європейському Союзі

Правова природа Європейського Союзу обумовлює принципи, за якими здійснюється гармонізація непрямого оподаткування в рамках ЄС. Принципи, що визначають природу права ЄС, також впливають на податкову гармонізацію в рамках Євросоюзу. Зокрема, до них належать загальновизнані положення про пряму дію та примат права ЄС.

Установчі договори не закріплюють положення про пряму дію права ЄС. Доктрина прямої дії була закріплена вперше в рішенні Суду ЄС у справі *Van Gend en Loos* у 1963 р., де Суд зазначив: «беручи до уваги, що мета Договору, який заснував спільний ринок, і функціонування якого безпосередньо стосується громадян Співтовариства, передбачає, що цей Договір є чимось більшим, ніж угода, що встановлює взаємні обов'язки між державами-членами» [123, с. 14]. Суд також вказав на власну роль як органу, що забезпечує єдине тлумачення договору національним органами правосуддя, як підтвердження того, що держави визнали за правом ЄС компетенцію, на яку можуть посилатись їхні громадяни перед органами національного правосуддя. У рішенні також йшлося про те, що держави створили окремий правопорядок, на користь якого вони обмежили власну

компетенцію. Крім цього, у рішенні у справі *H.J.Banks&Co. Ltd.* у 1994 р. Суд ЄС визначив критерії прямої дії норм актів ЄС: вони містять чіткі та однозначні зобов'язання, є вичерпними (не вимагають додаткових актів імплементації), не обумовлені застереженнями з боку держав-членів [128, с. 1275].

Слід зазначити, що існує дві групи норм прямої дії. Положення установчих договорів, регламентів та деяких рішень мають повну пряму дію, що проявляється у їх здатності регулювати відносини між державами та їх юридичними та фізичними особами («вертикальна пряма дія»), так і між самими останніми («горизонтальна пряма дія»). Положення директив, рішень, що адресуються державам-членам, мають тільки часткову пряму дію, оскільки вони регулюють відносини тільки між державами та їхніми фізичними та юридичними особами («вертикальна пряма дія») [29, с. 69]. Проте, вплив директив з часом стає все більш очевидним. Прийняті директиви мають вертикальну пряму дію [124, с. 1349], проте Суд ЄС з часом відмовився надавати їм горизонтальну пряму дію [150, с. 3352].

Процес гармонізації податкового права призвів до появи нових прав і обов'язків для громадян держав-членів, щодо яких, в більшості випадків, не виникає потреби застосовувати доктрину прямої дії: ці зобов'язання, які випливають із директив ЄС, застосовується тільки після їх імплементації на національному рівні. Так, у справі C-617/10 *Åkerberg* Суд ЄС зазначив, що «податкові штрафи і кримінальне провадження застосовуються до пана Акерберга Франсона частково у зв'язку з порушеннями його зобов'язань із декларування ПДВ відповідно до положень права ЄС» [149, с. 7].

Положення договорів не містять і прямої вказівки на примат права Євросоюзу. Йдеться тільки про заборону державам-членам при врегулюванні спорів у зв'язку з тлумачення та застосування права ЄС звертатись до способів інших, ніж передбачені установчими договорами (ст. 244

ДФЄС) [162, с. 155] та вилучення з-під дії національної юрисдикції певних категорій спорів, стороною яких є одне з інтеграційних об'єднань (ст. 274 ДФЄС) [162, с. 165]. Основоположне значення в закріпленні принципу примату права ЄС мало рішення Суду ЄС у справі *Costa v. ENEL*, де Суд, посилаючись на пряму дію положень права ЄС, обґрунтував його примат, вказавши, що «рецепція в межах кожної держави-члена положень, які походять від співтовариств та особливо від духу та умов договорів, має своїм наслідком неможливість для держав-членів надавати пріоритет одностороннім та наступним заходам перед правопорядком, схваленим ними на засадах взаємності. Обов'язки, взяті відповідно до договору, який заснував Європейське співтовариство, не мали б безумовного характеру, якби на них могли б впливати наступні законодавчі акти тих, хто їх підписав» [126, с. 599]. Крім цього, принцип примату права ЄС підтверджується в ст. 288 ДФЄС, відповідно до якої регламенти ЄС мають обов'язкове значення та прямо застосовуються у кожній державі-члені [162, с. 171]. Передача державами-членами від свого національного правопорядку на користь ЄС прав та обов'язків, що виникають із договорів, вносить цим певне обмеження їх суверенних прав, унаслідок чого таке одностороннє право, несумісне з цілями ЄС, не може отримати пріоритет. Незастосування національного права, яке суперечить праву ЄС, було закріплене Судом ЄС у рішенні у справі *Simmenthal*, відповідного до якого держави-члени повинні були також утримуватись від прийняття національних актів, які б суперечили праву ЄС [118, с. 645].

Примат права ЄС закріплений в конституціях держав-членів ЄС. Дія цього принципу у сфері непрямого оподаткування підтверджується і судовою практикою національних судів. Так, у справі *BvF*, Конституційний суд Німеччини постановив, що він більше не здійснюватиме свою юрисдикцію щодо положень директив ЄС щодо ПДВ, окрім випадків коли директиви

надають державам-членам право вибору щодо імплементації окремих положень [266, с. 232].

Компетенція ЄС ґрунтується на праві ЄС та має функціональний характер, оскільки спрямована на реалізацію функцій об'єднання [29, с. 149]. Однією з таких функцій є створення спільного механізму правового регулювання непрямого оподаткування. Установчі договори ЄС окреслюють межі компетенції Союзу (принцип наділення повноваженнями) та засоби її реалізації (принцип субсидіарності та пропорційності) (ст. 5.1 ДЄС) [162, с. 18].

Важливим інституційним принципом є принцип наділення повноваженнями (ст. 5.2 ДЄС), відповідно до якого ЄС має діяти тільки в межах своєї внутрішньої та зовнішньої компетенції, визначеної установчими договорами. Відповідно, усі повноваження, якими не наділені інститути ЄС, належать державам-членам (статті 4.1, 5.2 ДЄС) [162, с. 18-19]. На відміну від участі держав у міжнародних організаціях членство у ЄС веде до обмеження державами-членами своїх суверенних прав, частину яких вони передають ЄС. З другого боку, принцип наділення повноваженнями обмежує свободу дій ЄС. Оскільки презумпція повноважень відходить від держав-членів. Євросоюз не може самостійно змінювати свою компетенцію – на це уповноважені тільки держави-члени [29, с. 150]. Для реалізації заходів із гармонізації непрямого оподаткування в Європейському Союзі інститути та органи ЄС наділені визначеним обсягом владних повноважень, що дозволяє державам-членам координувати свою діяльність із приведення власного законодавства у відповідність до законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування. Проявом цього підходу у сфері регулювання непрямого оподаткування в рамках ЄС можна вважати статті 110-113 ДФЄС, які передбачають перенесення регламентації на рівень ЄС. Так, відповідно до ст. 113 ДФЄС рішення у сфері гармонізації непрямого оподаткування

приймає Рада після проведення консультацій з Європейським парламентом та Економічним і соціальним комітетом [162, с. 94].

Явно вираженою внутрішньою компетенцією ЄС наділений у сфері внутрішнього ринку (статті 26-66 ДФЄС), до якої належить і сфері непрямого оподаткування. Основними правовими інструментами реалізації внутрішньої компетенції ЄС є прийняття регламентів, директив та рішень (ст. 288 ДФЄС) [162, с. 171]. Гармонізація непрямого оподаткування в ЄС відбувається переважно шляхом ухвалення директив, спрямованих на встановлення єдиного у всіх державах-членах результату регулювання. Директиви передбачають можливість конкретизації правового регулювання на рівні національного законодавства. В цьому їх відмінність від норм регламентів, які приймаються з метою уніфікації законодавств держав-членів і мають однакове застосування [29, с. 151].

Важливим аспектом імплементації норм директив є їх «належне» впровадження до національного законодавства. У рішенні Суду ЄС у справі *Theresa Emmott v. Minister for Social Welfare and Attorney General* зазначається, що неналежне впровадження положень директиви до національного права унеможливорює визначення повною мірою юридичними та фізичними особами своїх прав. Тільки належне впровадження положень директиви може припинити цю невизначеність та встановити юридичну чіткість, яка необхідна юридичним та фізичним особам при обстоюванні ними своїх прав [131, с. 4269].

Імплементація норм директив відбувається шляхом прийняття державами-членами національних актів, які змінюють внутрішнє законодавство в такий спосіб, щоб реалізувати положення директив. При цьому від держав-членів вимагається належне впровадження норм директив шляхом повного втілення їх змісту. Виконання директив, поряд із трансформацією їх положень до національного законодавства, завжди

вимагає впровадження додаткових норм, спрямованих на конкретизацію та деталізацію відповідних положень директив. Тому цей спосіб імплементації норм директив до положень внутрішнього законодавства держав-членів отримав в праві ЄС назву «транспозиції» [46, с. 347]. Так, І. Грицяк зазначає, що, «незважаючи на семантичну невизначеність терміну щодо процедури втілення директиви, що проявляється в альтернативному використанні таких слів, як введення, виконання, застосування, перетворення, впровадження тощо, процес транспозиції полягає у вжитті національними органами влади у певний час відповідних заходів, необхідних для застосування у внутрішньому законодавстві встановлених директивою правових норм» [19, с. 60]. Як справедливо стверджує Г. Ісаак, реалізація директив полягає не тільки в утворенні національного права такого самого змісту; дуже часто вона вимагає прийняття додаткового національного права, встановлення умов та вибору компетентних національних органів для застосування директив [203, с. 180]. Разом із тим, Б. Топорнін вказує на те, що імплементація (включення) положень права ЄС до національного права окремих держав-членів, та й Договір про ЄС в цілому, його буква та дух означають, по суті, що держави-члени не можуть шляхом прийняття додаткових односторонніх заходів порушувати правопорядок, встановлений на основі домовленостей [99, с. 268].

Крім цього, слід зазначити, що податкова гармонізація в Євросоюзі не передбачає якихось «екстремальних» рішень – одноразової і широкомасштабної гармонізації. Діапазон прийнятих актів може коливатися від повної гармонізації окремих податків до найбільш простих варіантів координації податкової політики між державами-членами Євросоюзу. Таким чином, гармонізація в рамках ЄС накладає мінімум обмежень на держави-члени, надаючи їм широку свободу в даній сфері. Необхідний ступінь гармонізації встановлюється з кожного виду податків залежно від

об'єктивної потреби зближення податкових систем держав ЄС саме в цій галузі, від тенденцій формування податкової бази, позицій держав-членів ЄС та готовності їх брати участь у цьому процесі.

Іншим важливим інституційним принципом податкової гармонізації в ЄС є принцип одноголосності, суть якого полягає в тому, що будь-яке рішення, яке впливає на формування податкової політики в ЄС, має бути прийнято одноголосним рішенням держав-членів ЄС та оформлено у вигляді відповідної норми інтеграційного законодавства. При цьому кожна держава-член має право вето. Сфера дії принципу одноголосності може бути розділена на три основні сегменти: гармонізація законодавства про акцизні збори та інші форми непрямого оподаткування (ст. 113 ДФЄС); прийняття директив про зближення законодавчих, підзаконних та адміністративних положень держав-членів ЄС, які безпосередньо впливають на створення і функціонування внутрішнього ринку (ст. 114 ДФЄС) [162, с. 94-95]; встановлення Європейською радою повноважень, що відносяться переважно до сфери оподаткування (ст. 192 ДФЄС) [162, с. 133]. Таким чином, дія принципу одноголосності поширюється як на основні напрямки податкової гармонізації, так і на її базові інституційні елементи в частині визначення обсягу повноважень ЄС щодо внутрішньої податкової політики держав-членів ЄС [162, с. 53]. Очевидно, що в даній якості принцип одноголосності сприяє збереженню податкового суверенітету держав-членів ЄС.

У справі C-405/07 *Netherlands v. Commission* Суд ЄС зазначив, що після вжиття заходів із гармонізації держави-члени зобов'язані подати для схвалення Комісії ЄС усі положення національного законодавства, що не відповідають гармонізованим положенням [141, с. 8301]. Ці положення повинні відповідати вимогам захисту навколишнього середовища, громадського здоров'я та ґрунтуватись на наукових підставах.

Зовнішня компетенція ЄС реалізується шляхом укладення міжнародних угод (ст. 216 ДФЄС) [162, с. 144]. У сфері податків зовнішня компетенція ЄС проявляється незначній мірі. У цій галузі міжнародні угоди, переважно міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладаються окремими державами-членами ЄС. ДФЄС не обмежує прав держав-членів укладати договори в межах своєї компетенції з іншими суб'єктами міжнародного права. Тією мірою, якою такі угоди є несумісними з установчими договорами ЄС, держави-члени або зацікавлені держави вживають належних кроків для усунення виявленої невідповідності. Держави-члени у разі потреби допомагають одна одній з цією метою та, якщо доцільно, ухвалюють спільну позицію (ст. 351 ДФЄС) [162, с. 196].

Інституційними принципами, на яких базується розвиток податкової гармонізації в ЄС, є принципи субсидіарності та пропорційності, закріплені ст. 5 Договору про функціонування Європейського Союзу та в Протоколі про застосування принципів субсидіарності та пропорційності. Зазначені принципи встановлюють допоміжний і додатковий характер діяльності інститутів ЄС щодо формування бюджетно-податкової політики держав-членів ЄС.

Принцип субсидіарності визначає правові рамки реалізації компетенції ЄС. Згідно з принципом субсидіарності інститути ЄС не можуть самостійно втручатися у функціонування будь-якого із сегментів економіки держав-членів ЄС за винятком випадків, коли таке втручання обумовлене виконанням стратегічних завдань ЄС або належить до виключної компетенції Євросоюзу [162, с. 17]. При цьому в сферах, що не входять до виняткової компетенції ЄС, визначені дії можуть вживатися його органами тільки в разі, якщо передбачувана мета не може бути досягнута відповідними державами-членами ЄС (ст. 5.3 ДЄС) [162, с. 18]. Таким чином, субсидіарність обмежена випадками, коли компетенція Союзу доповнює компетенцію держав-членів.

Протокол про застосування принципів субсидіарності та пропорційності передбачає покладення на Комісію зобов'язання проводити широкі консультації для врахування місцевих та регіональних проблем перед внесення законопроектів, надання до законопроектів пояснень про дотримання вказаних принципів і подання супровідних документів для обґрунтування фінансових та юридичних наслідків ухвалення акта ЄС. Національні парламенти держав-членів мають право контролювати законопроекти ЄС щодо їх відповідності цьому принципу та направляти органам відповідальним за підготовку законопроекту мотивовані висновки для врахування. Крім цього, держави-члени мають право звернутись до Суду ЄС у разі порушення принципу субсидіарності [162, с. 207].

В основі розподілу повноважень між інститутами ЄС та органами держав-членів в податковій сфері лежать два принципи: економічний принцип взаємозв'язку конкретного питання оподаткування з функціонуванням внутрішнього ринку і правовий принцип субсидіарності. При цьому економічний принцип є первинним, так як початкова і основна мета створення і функціонування ЄС – це успішний економічний розвиток і підтримка конкурентоспроможності європейських держав на світовому рівні. У свою чергу, принцип субсидіарності служить правовим оформленням наявних економічних потреб держав-членів ЄС [95, с. 9].

Принцип пропорційності доповнює принцип субсидіарності. Відповідно до принципу пропорційності, діяльність інститутів ЄС обмежується повноваженнями, наданими їм установчими документами ЄС, а також встановленими цілями європейської інтеграції (ст. 5.4 ДЄС).

Зміст та форма дій ЄС не повинні виходити за межі того, що необхідно для досягнення цілей Договору про ЄС, тобто обрані заходи мають бути пропорційними закріпленим цілям [29, с. 151]. Як зазначає Л. Ентін, «пропорційність в даному випадку – це збалансованість цілей і дій Союзу і

держав-членів». Так, у сфері гармонізації непрямого оподаткування компетенція Ради обмежена цілями створення і функціонування внутрішнього ринку та уникненням спотворення конкуренції.

Способи контролю за дотриманням принципу пропорційності значно обмежені порівняно із принципом субсидіарності. Так, парламенти держав-членів мають право тільки ознайомитись із законопроектом. Вони не мають права направляти висновки про відповідність принципу пропорційності розробникам законопроекту або звертатись із цього приводу до Суду ЄС. В Суд можуть звернутись тільки держави-члени.

Пріоритет принципів субсидіарності та пропорційності надає значну гнучкість взаємодії у сфері оподаткування між інститутами ЄС та державами-членами ЄС. З одного боку, дані принципи сприяють побудові загальних засад оподаткування для економічного розвитку ЄС. З іншого боку, принципи пропорційності і субсидіарності є важливими важелями, які утримують інститути ЄС від необґрунтованого тиску на держави-члени ЄС в справі зміни національних податкових законодавств.

На думку М. Клементьєва, дані принципи можуть бути охарактеризовані як основні «вбудовані стабілізатори» податкової гармонізації в ЄС. Крім цього, вони виконують функцію збереження «податкового суверенітету» держав-членів ЄС при прийнятті рішень у сфері внутрішньої податкової політики [88, с. 229]. Слід також зазначити, що поширення дії принципів пропорційності і субсидіарності призвело до остаточної відмови від ідеї створення єдиної податкової системи як основи діяльності ЄС.

Варто також виокремити принципи, що стосуються податкової гармонізації в рамках ЄС. Серед таких принципів – принцип недискримінації, фіскального нейтралітету, податкової конкуренції, рівності, гнучкості, узгодженості, ефективності.

Податкове середовище всередині ЄС засноване на принципі єдиного оподаткування всіх транзакцій, що дозволяє забезпечити вільний товарообіг і запобігти дискримінації. У той же час, податкова політика ЄС передбачає самостійність національних податкових систем і не вимагає їх повної стандартизації [77, с. 122].

Одним із основних принципів податкової гармонізації, що став основою функціонування внутрішнього ринку ЄС, є принцип недискримінації, який в рамках ЄС обґрунтовується таким чином: «подібні ситуації не повинні врегульовуватись по-різному, а відмінні ситуації не повинні однаково регулюватись, якщо немає об'єктивних підстав для цього» [113, с. 502].

Ще у 1959 р. Суд ЄС у справі C 14/59 *Fonderies de Pont-à-Mousson* визначив, що дискримінація виникає «в результаті різного врегулювання однакових ситуацій» [153, с. 230]. У 1961 р. Суд ЄС у об'єднаних справах C-17 і 20/61 *Klöckner-Werke* зазначив, що «дискримінація полягає у врегулюванні подібних справ по-різному, таким чином створюючи невідгідні умови для однієї на противагу іншим, якщо таке відмінне ставлення не обґрунтовано об'єктивно існуючими підставами» [206, с. 346].

Принцип податкової недискримінації закріплений установчими договорами ЄС. У ст. 28 і 30 Договору про функціонування Європейського Союзу [162, с. 59-60] передбачено створення та функціонування митного союзу і застосування принципу недискримінації стосовно податків і зборів на експортовані та імпортовані товари держав-членів ЄС.

Додатково у ст. 110 ДФЄС закріплено принцип недискримінації продукції інших держав-членів ЄС, тобто встановлюється заборона обкладати прямо або опосередковано продукцію інших держав-членів більш високими внутрішніми податками будь-якого характеру, ніж ті, якими прямо

чи опосередковано оподатковується подібна національна продукція [162, с. 93].

Крім того, заборонено встановлювати внутрішні податки, які за своїм характером здатні опосередковано захищати інші види продукції. Це положення підтверджується ст. 199 ДФЄС, відповідно до якої відносини між ЄС та третіми країнами повинні будуватись на недискримінаційних засадах [162, с. 137].

Стаття 111 ДФЄС встановлює принцип, за яким стосовно продукції, що експортується на територію будь-якої держави-члена, не може проводитися повернення внутрішніх податкових платежів у більшому розмірі, ніж ті податки, якими вона була прямо або опосередковано обкладена [162, с. 93]. Відповідно до ст. 112 ДФЄС, не може бути передбачено звільнення від акцизів та інших непрямих податків [162, с. 93].

Крім цього, заборонено накладати на продукцію інших держав-членів внутрішні податки, що за своєю суттю надають непрямий захист іншій продукції. Наприклад, в п. 13 преамбули Директиви 2006/112 встановлено, що для посилення недискримінаційної природи податку термін «платник податку» визначається в такий спосіб, щоб держави-члени могли використовувати його до осіб, котрі час від часу проводять певні операції [172, с. 2].

Зі створенням внутрішнього ринку, відміною митних кордонів виникла загроза того, що митні торговельні бар'єри, цілком імовірно, можуть стати податковими, а тому існувала нагальна потреба у тому, щоб непрямі податки не впливали на торговельні потоки в межах ЄЕС, що, як вважає Н. Мусис, мало б забезпечити так званий фіскальний нейтралітет [62, с. 41]. Спільна система ПДВ ґрунтується на принципі фіскального нейтралітету, тобто в ідеалі податкова система є нейтральною для підприємств в ланцюгу виробництва та розповсюдження товарів і послуг.

Існує безліч випадків, коли встановлені податковими органами держав-членів вимоги та наслідки оподаткування стосуватимуться одних платників, у той час як інші їх уникатимуть. Наприклад, однакові поставки товарів можуть оподатковуватись по-різному. Відтак порушується принцип фіскального нейтралітету. Рішення Суду ЄС 2012 р. у справі *C-174/11 Finanzamt Steglitz v Ines Zimmermann* стосувалось застосування різних положень щодо стягнення ПДВ до надання однакових послуг.

Питання полягало в тому, чи підлягають оподаткуванню ПДВ соціальні послуги, які пані Циммерман надавала відповідно до загальних положень Шостої директиви щодо надання послуг із соціальної допомоги. Державні органи Німеччини дотримувались позиції, що такі послуги мають оподатковуватись на загальних підставах. Відповідно до ст. 13A (1)(g) Шостої директиви послуги та товари, безпосередньо пов'язані із соціальною допомогою, не підлягають оподаткуванню ПДВ, якщо вони надаються установами (окрім державних органів), які мають статус благодійних у державах-членах. У Німеччині при імплементації цього положення директиви було встановлено на законодавчому рівні, що статус благодійних (й таких, послуги яких не оподатковуються ПДВ) мають установи, дохід яких від надання послуг соціальної допомоги не перевищує меж, встановлених податковим законодавством Німеччини.

По суті, щоб організація була визнана благодійною, витрати на лікування чи купівлю ліків не менше ніж у двох третинах випадків мають повністю або частково покриватись державними органами соціальної допомоги. Пані Циммерман стверджувала, що вказаний критерій (щодо покриття двох третин витрат) не застосовувався до інших установ, послуги яких не підлягали оподаткуванню. Відтак порушувався принцип фіскального нейтралітету [151, с. 3809].

У цій справі Суд ЄС зазначив, що застосування критерію в дві третини є прийнятним, оскільки він дає можливість встановити, які установи можна вважати благодійними. Проте Суд ЄС також вказав на те, що в рамках дотримання принципу фіскального нейтралітету такий критерій має застосовуватись до усіх установ (окрім державних) для забезпечення рівних умов їх роботи.

Директива передбачала таку можливість: скасування оподаткування ПДВ може бути відмінене державою-членом, якщо установа (як у справі пані Циммерман) систематично надає послуги з метою отримання прибутку. Проте у вказаній справі Німеччина не скористалась такою можливістю. Як наслідок, відповідно до принципу фіскального нейтралітету національне законодавство не може встановлювати суттєво відмінні умови для установ, що мають на меті отримання прибутку, та некомерційних установ.

Яскравим прикладом порушення принципу фіскального нейтралітету є також процес трансфертного ціноутворення. Оскільки положення Директиви про ПДВ щодо трансфертного ціноутворення мають диспозитивний характер, окремі держави-члени можуть ухилятися від їх імплементації. Крім цього, існують згначні відмінності у правилах трансфертного ціноутворення законодавства про податок на прибуток та ПДВ. Одна транзакція може регулюватись положеннями одних норм, при цьому не підпадати під положення інших. Навіть якщо транзакція регулюється положеннями законодавства і про ПДВ, і про податок на прибуток, проте ціна визначатиметься по-різному [213, с. 879].

Згідно з рішенням Суду ЄС принцип фіскального нейтралітету передбачає, що «оподатковувана сума, яка є базою оподаткування ПДВ, не може перевищувати суму, сплачену кінцевим споживачем» (справа *C-317/94 Elida Gibbs Ltd*) [137, с. 5365].

У сфері стягнення ПДВ принцип фіскального нейтралітету проявляється і в тому, що податок на додану вартість стягується в якнайзагальніший спосіб і застосовується до всіх етапів виробництва та збуту, а також надання послуг (п. 5 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 1].

Спільна система ПДВ має, навіть якщо ставки та винятки не будуть повністю гармонізовані, забезпечити нейтральність щодо конкуренції в тому сенсі, що на території кожної держави-члена на подібні товари й послуги покладається однаковий податковий тягар незалежно від кількості етапів виробництва та збуту (п. 7 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 1]. Для приведення у відповідність податкових систем держав-учасниць виникла необхідність зменшення податків у країнах із високим податковим навантаженням.

Досягнення мети утворення внутрішнього ринку передбачає застосування в державах-членах такого законодавства щодо податків з обороту, що не викривляє умов конкуренції й не заважає вільному рухові товарів і послуг (п. 4 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 1].

З огляду на це необхідно досягти такої гармонізації податкового законодавства, що усуне, наскільки це можливо, фактори, котрі можуть призвести до викривлення умов конкуренції на національному рівні чи на рівні ЄС (п. 23 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 2]. Наприклад, для запобігання викривленню конкуренції, послуги радіомовлення та телевізійного мовлення й послуги, що постачаються в електронній формі, з територій третіх країн особам, зареєстрованим у ЄС, або з території ЄС замовникам, розташованим на територіях третіх країн, мають оподатковуватися за місцем реєстрації замовника. Крім цього, стандартна ставка ПДВ, що діє в різних державах-членах, у поєднанні з механізмом

перехідної системи забезпечує належне функціонування зазначеної системи (п. 29 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 2].

Принцип ефективності та гнучкості проявляється в тому, що держави-члени повинні мати змогу, за певних обмежень та з урахуванням певних умов, впроваджувати чи надалі застосовувати спеціальні заходи, що відхиляються від дії податкових директив, щоб спростити стягнення податків або запобігти певним формам ухилення від оподаткування чи уникнення оподаткування (п. 59 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 5].

Принцип рівності слід розглядати в двох площинах: горизонтальна та вертикальна рівність. Так, принцип горизонтальної рівності проявляється в тому, що усі товари та послуги за однакових умов обкладаються однаковими податками, тобто база оподаткування є однаковою. Принцип вертикальної рівності визначається відповідно до здатності сплачувати податки. Так, на товари розкоші та продукцію, що не належать до товарів першої необхідності, (наприклад, тютюн, алкогольні напої) встановлюватимуться вищі ставки непрямих податків.

Таким чином, можна виокремити три групи принципів гармонізації непрямого оподаткування, які визначають рамки та загальні засади гармонізації у цій сфері: загальні принципи, що визначають природу права ЄС в цілому (пряма дія та примат права ЄС); інституційні принципи (принцип наділення повноваженнями, принцип одноголосності, принцип пропорційності та принцип субсидіарності); фінансові принципи (принцип недискримінації, фінансового нейтралітету, податкової конкуренції, рівності, гнучкості, узгодженості, ефективності).

Висновки до Розділу 1.

В результаті проведеного вище дослідження теоретико-методологічних засад становлення механізму правового регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі були зроблені такі висновки.

Міждисциплінарний економіко-правовий аналіз теорії неофункціоналізму дає можливість розкрити єдність економічного та політичного елементів інтеграції в ЄС у сфері непрямих податків, застосовуючи концепцію трьохетапного «переливання» («проникнення»). Від ліквідації податкових бар'єрів для забезпечення функціонування внутрішнього ринку ЄС процес інтеграції переходить на політичну стадію формування податкової політики, а згодом на стадію розширення компетенції наднаціональних інститутів ЄС у сфері непрямого оподаткування та формування системи власних ресурсів.

Еволюція становлення правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС свідчить про його зародження ще на перших етапах європейської інтеграції – зони вільної торгівлі. Із переходом до другого етапу інтеграції – митного союзу – держави-члени ліквідують податкові бар'єри у взаємній торгівлі. На третьому етапі із формуванням внутрішнього ринку усуваються бар'єри для руху факторів виробництва між державами-членами; відбувається утвердження принципу вільного руху товарів, послуг, осіб та капіталів, виникає необхідність створення нормальних умов конкуренції, узгодження податкових режимів для національних та імпортованих товарів і послуг; починає формуватись система власних ресурсів із залученням ПДВ. З усуненням перешкод функціонуванню внутрішнього ринку на четвертій стадії (формування економічного союзу) відбувається гармонізація економічної політики, національного законодавства у сфері оподаткування з вимогами ЄС з метою недопущення дискримінації та викривлення,

фрагментації ринку. П'ятий етап повної економічної інтеграції передбачає повну уніфікацію податкової політики, створення наднаціональних інститутів, які приймають обов'язкові рішення для всіх держав-членів, проте цей процес далекий від завершення.

Створення механізму правового регулювання непрямого оподаткування на рівні ЄС здійснюється у процесі та за допомогою гармонізації. Враховуючи двоетапність цього процесу, гармонізація правового регулювання непрямого оподаткування в Євросоюзі – це процес формування спільних засад правового регулювання непрямого оподаткування та приведення законодавств держав-членів у відповідність до норм права ЄС. Практична реалізація здійснюється за допомогою вертикальних (закріплюють спеціальні правила оподаткування окремих категорій товарів) та горизонтальних (врегульовують основні аспекти застосування податків до всіх категорій оподатковуваних товарів) актів ЄС.

Три групи принципів гармонізації непрямого оподаткування визначають рамки та загальні засади гармонізації у цій сфері: загальні принципи, що визначають природу права ЄС в цілому (пряма дія та примат права ЄС); інституційні принципи (принцип наділення повноваженнями, принцип одноголосності, принцип пропорційності та принцип субсидіарності); фінансові принципи (принцип недискримінації, фінансового нейтралітету, податкової конкуренції, рівності, гнучкості, узгодженості, ефективності).

Основні висновки розділу висвітлені в працях автора [10; 15; 16].

РОЗДІЛ 2.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ

2.1. Податок на додану вартість в системі непрямих податків Європейського Союзу

Податки є невід'ємною частиною систем фіскальних платежів будь-якої держави. В процесі їх ускладнення і появи нових форм оподаткування з'явилася потреба в класифікації податків. Ключовою класифікацією податків є їх віднесення до прямих або непрямих.

Запроваджуючи поняття «прямі» і «непрямі» податки, Д. Локк мав на увазі під «прямими» податки, «сплату яких не можна перекласти на інших осіб», а під «непрямими» – «сплату яких можна перекласти на інших» (всі інші податки) [215, с. 118]. Непрямі ж податки, вважав А. Сміт, – це ті податки, які пов'язані з витратами і перекладаються на споживача. З юридичної точки зору перекладенням є перерозподіл податку між юридичним суб'єктом податку (платником податків) і фактичним платником (носієм) податку [53, с. 26].

Прихильники непрямого оподаткування (А. Сміт, Д. Рікардо) пояснюють його суть через ідею добровільності. Ця ідея ґрунтується на тому, що непрямі податки менш обтяжливі, ніж прямі, тому що їх легко уникнути шляхом не придбання покупцем оподаткованого товару [77, с. 121].

Непрямі податки мають низку переваг над прямими. Так, механізм стягнення непрямих податків є доволі простим: вони встановлюються як надбавка до ціни товару. Надходження непрямих податків до бюджету прямо не пов'язані з економічною діяльністю підприємств, а тому надходження здійснюються навіть в умовах низького рівня виробництва і збитковості

підприємств. Непрямі податки впливають на обсяг споживання, обумовлюючи ціну товарів та сприяючи виникненню фіскального нейтралітету, необхідного для справедливої конкуренції на ринку ЄС [7, с. 45].

Саме непрямі податки стали першочерговим об'єктом зближення податкових систем країн ЄС і саме в цій галузі державам-членам ЄС вдалося домогтися значних успіхів. Більша частка непрямих податків в бюджетних надходженнях країн-членів ЄС обумовлена історично. Це можна пояснити дією декількох факторів: по-перше, формуванням внутрішнього ринку; по-друге, створенням системи власних ресурсів фінансування ЄС [1, с. 93].

Профілюючим непрямим податком є податок на додану вартість. Вперше ПДВ був запроваджений у Франції в середині 50-х рр. XX ст., а в подальшому став основною формою непрямого оподаткування в багатьох державах у різних частинах світу, які знаходяться на різних етапах економічного розвитку. Саме досвід Франції у сфері стягнення ПДВ мав значний вплив на формування системи непрямого оподаткування країн ЄС.

До розвитку інтеграційних процесів у Європі група непрямих податків у переважній більшості європейських держав обмежувалася тільки двома податками: податком з продажів та податком з обороту. Податок з продажів стягувався один раз, найчастіше в торгівлі, оптовій або роздрібній, як частка (у відсотках) від вартості товарів на кінцевій стадії їх реалізації. На думку М. Вавилової, незважаючи на більш високі витрати адміністрування, ПДВ за більшістю параметрів є більш ефективним податком, ніж податок з роздрібних продажів. Він більш стійкий до зловживань при його сплаті, нейтральний до міжнародної торгівлі, а також дозволяє більш ефективно здійснювати оподаткування послуг. З урахуванням цих, а також деяких інших причин, більшість країн ЄС відмовилися від стягування податку з продажів на користь ПДВ [7, с. 48-49].

Розмір податку з обороту пропорційний обороту фірми. Він штучно стимулював вертикальну інтеграцію, оскільки здешевлював виробництво проміжних продуктів у рамках фірми, ніж покупку таких самих продуктів, вироблених навіть із більшою ефективністю у зовнішніх постачальників [3, с. 274]. Найважливіший недолік податку з обороту полягав у тому, що податок встановлювався для вартості кожного товару, залежно від того, як вона формується на певній стадії виробництва. Тим самим оподаткування залежало від частки матеріальних витрат у вартості оподатковуваного товару. Податок з обороту не виявився прямо залежним від реального внеску кожної стадії виробництва у вартість кінцевого продукту, в той же час він виявився залежним від структури виробництва і обігу. Подібне явище позначається як «каскадне» оподаткування, при якому фактична сума оподаткування товарів не є єдиною, змінюючись залежно від числа операцій від початку виробництва до кінцевої реалізації, тобто знижується нейтральність податку щодо організації економічної діяльності [7, с. 46].

Тому з 50-х років XX ст. обидва податки, особливо податок з обороту, в тих державах, де вони використовувалися, стали активно замінятися ПДВ. Формування внутрішнього ринку та розвиток торгівлі між державами-членами сприяло запровадженню ПДВ як зручного податку, який не спричиняв виникнення ефекту каскадного оподаткування, як це було з податками з обороту [188, с. 4].

Нині запровадження ПДВ є неодмінною умовою для приєднання нових держав до ЄС. Вибір ПДВ в якості «загальносоюзного» податку пояснюється низкою причин. ПДВ є універсальним непрямим податком, який, за словами П. Гега, «найбільшою мірою відповідає умовам ринкової економіки. Одна із властивих його ознак – економічна нейтральність: податок стягується за однаковою ставкою щодо всієї споживчої бази. Це створює йому перевагу порівняно з податком з обороту» [18, с. 80]. По-друге, система оподаткування

ПДВ дає можливість оподатковувати на кожній стадії виробництва; ПДВ дозволяє звільнити від оподаткування експорт і оподатковувати імпорт, що дає можливість ліквідувати внутрішні податкові бар'єри; ПДВ сприяє наповненню бюджету держав-членів та Євросоюзу; ставка ПДВ може бути змінена у будь-який час, на відміну від прямих податків, водночас підвищення ставки ПДВ сприймається менш критично, оскільки є менш помітним для споживачів [226, с. 41].

Слід розглянути окремо елементи ПДВ відповідно до положень актів ЄС. За загальним правилом елементи податку поділяються на дві групи: обов'язкові (платник податків, об'єкт оподаткування, податкова ставка, база оподаткування, податковий період) та необов'язкові.

Платником податку виступає особа (юридична або фізична), на яку покладено обов'язок сплачувати податок. Відповідно до ст. 9 Директиви 2006/112 про спільну систему податку на додану вартість платником ПДВ є будь-яка особа, котра самотійно веде в будь-якому місці будь-яку підприємницьку діяльність, якими б не були мета чи результати такої діяльності, а також будь-яка особа, котра на нерегулярній основі постачає новий транспортний засіб, котрий відвантажується або перевозиться замовникові продавцем або замовником, або від імені продавця чи замовника до місця призначення за межами території держави-члена, але в межах території ЄС [172, с. 11]. При цьому стаття також встановлює перелік видів підприємницької діяльності: діяльність виробників, торговців або осіб, що надають послуги, включаючи гірничу та сільськогосподарську діяльність; професійна діяльність; експлуатація матеріального або нематеріального майна в цілях отримання від нього доходу на постійній основі [172, с. 11].

При визначенні суб'єкта оподаткування ПДВ слід розрізняти юридичних і економічних платників податку. Сплата ПДВ покладається платником (суб'єктом) податку на іншу особу, яка є кінцевим платником.

Економічним платником стає кінцевий споживач товару (роботи, послуги), який фактично несе податковий тягар, купуючи товар (роботу, послугу) за ціною, яка є більшою на суму ПДВ. Юридичним платником ПДВ є фізична або юридична особа, яка реалізує товар (роботу, послугу), отримує за нього ціну, збільшену на суму ПДВ, і спрямовує цю суму в бюджет держави. В цьому випадку податкові витрати продавця компенсуються за рахунок покупця. Сума ПДВ фіксується і підлягає відрахуванню з тієї суми податку, яка отримана від покупця товару (роботи, послуги). Таким чином, до бюджету надходить різниця між сумою податку, сплаченою самим юридичним платником за первинними операціями, і сумою податку, яку він отримав за наступною угодою, спрямованою на реалізацію товарів, робіт і послуг [7, с. 34].

Крім цього, державам-членам надається право самостійно визначати осіб, які сплачуватимуть ПДВ на імпорт (п. 43 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 4].

Об'єктом оподаткування ПДВ визнається юридичний факт або їх сукупність, із чим пов'язане виникнення обов'язку платника сплатити податок. У рамках ЄС ПДВ оподатковуються операції з поставки товарів та послуг за винагороду в межах території держави-члена платником податку; придбання товарів та послуг усередині ЄС за винагороду в межах території держави-члена; імпорт товарів (ст. 2 Директиви 2006/112) [172, с. 9].

ПДВ не стягується у випадку поставки товарів для заправки або екіпірування суден, що використовуються для морського судноплавства й перевезення пасажирів за винагороду, а також суден, які використовуються для комерційної, промислової або риболовної діяльності, чи для рятування або надання допомоги на морі, або для риболовлі у внутрішніх водах, за винятком екіпірування суден, призначених для риболовлі у внутрішніх водах; поставка товарів для заправки та екіпірування літальних апаратів, що

використовуються авіакомпаніями, котрі працюють за винагороду, головним чином, на міжнародних маршрутах; поставки послуг із заправки та екіпірування бойових кораблів; постачання, модифікації, ремонту, технічного обслуговування, фрахтування або надання в оренду вказаних морських суден чи літальних апаратів та обладнання на них (ст. 148 Директиви 2006/112) [172, с. 32]. Крім цього, від оподаткування ПДВ звільняються придбання в межах ЄС вживаних товарів (зокрема транспортних засобів), творів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату, якщо ПДВ був стягнений із вказаних товарів у державі-члені, в якій розпочалося їхнє відвантаження чи перевезення, або якщо продавець є організатором продажу з публічних торгів, що діє як такий, а ПДВ був стягнений із товарів у тій державі-члені, в якій розпочалося їхнє відвантаження чи перевезення, згідно зі спеціальними положеннями для продажу з публічних торгів (ст. 4 Директиви 2006/112) [172, с. 10].

Крім цього, звільняються від оподаткування ПДВ поставка товарів або послуг згідно з дипломатичними та консульськими домовленостями; поставка товарів або послуг міжнародним організаціям, що визнані державними органами держави-члена перебування, та працівникам таких організацій, у межах та за умов, передбачених міжнародними конвенціями про утворення таких організацій, або угодами, укладеними з їхніми штаб-квартирами; поставка товарів або послуг у межах держави-члена, що є стороною Північноатлантичного договору, котрі призначені або для збройних сил інших держав, що є сторонами зазначеного договору, для використання зазначеними збройними силами чи цивільним персоналом, який їх супроводжує, або для поставки в їхні їдальні та крамниці, якщо такі сили беруть участь у спільних оборонних заходах (ст. 151 Директиви 2006/112) [172, с. 33].

Ще одним елементом податку є податкова (оподатковувана) база – це вартісні, фізичні або інші характеристики об’єкта оподаткування. Директива 2006/112 встановлює вимогу гармонізувати базу оподаткування, тобто застосування ПДВ до операцій, що підлягають оподаткуванню, повинно мати однакові наслідки у всіх державах-членах (п. 25 преамбули Директиви 2006/112) [172, с. 3]. Встановлюється вимога створення рівних умов у державах-членах.

Для визначення бази оподаткування ПДВ ключове значення має поняття «ринкова вартість». Ринкова вартість визначається як повна сума, котру мав би сплатити замовник для отримання відповідних товарів або послуг у відповідний час на тому самому етапі збуту, на якому відбувається поставка товарів або послуг, в умовах вільної конкуренції незалежному постачальникові в межах території держави-члена, в якій поставка оподатковується (ст. 72 Директиви 2006/112) [172, с. 20]. Якщо ж неможливо визначити порівнювану поставку товарів або послуг, то «ринкова вартість» при поставці товарів означає суму, що є не меншою від купівельної ціни товарів або подібних товарів, або, за відсутності купівельної ціни, собівартість, визначена станом на час поставки. Щодо послуг ринкова вартість може визначатись як сума, що є не меншою, ніж повна собівартість надання послуги для платника податку. До складу бази оподаткування включається все, що становить винагороду, отриману чи очікувану до отримання постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони, включаючи субсидії, безпосередньо пов’язані з ціною поставки (ст. 73 Директиви 2006/112) [172, с. 20].

До бази оподаткування включаються податки, мита, збори та обов’язкові платежі за винятком самого ПДВ; інші витрати на кшталт комісійних, витрат на пакування, перевезення та страхування, за які постачальник виставляє замовникові рахунок (ст. 78

Директиви 2006/112) [172, с. 21]. Проте при визначенні бази оподаткування слід виключити знижки з ціни у вигляді дисконту за дострокову оплату; дисконти та знижки, надані замовникові та отримані ним під час поставки; суми, отримані платником податку від замовника (ст. 79 Директиви 2006/112) [172, с. 21].

Податковий період є одним із основних елементів ПДВ. Це період, протягом якого завершується процес формування оподаткованої бази і визначається розмір податкового зобов'язання. У державах ЄС встановлення податкового періоду віднесено до сфери національного регулювання, що, безумовно, пов'язано з необхідністю враховувати усталені внутрішньодержавні практики. Податковий період може визначатись державами-членами як один, два або три місяці, але не має перевищувати одного року (ст. 252 Директиви 2006/112) [172, с. 47].

Податкова ставка – розмір податку, який припадає на одиницю оподаткування. В рамках ЄС застосовується ставка, чинна на момент виникнення податкового зобов'язання (ст. 93 Директиви 2006/112) [172, с. 23].

При аналізі ПДВ в рамках ЄС особливу увагу слід приділити проблемі кількості ставок податку. Незважаючи на те, що розрахунок ПДВ в ЄС відбувається в рамках єдиної системи, донині зберігається значна диверсифікація ставок, що істотно ускладнює ведення бухгалтерського обліку та обчислення суми податку до сплати. За загальним правилом держави-члени застосовують стандартну ставку ПДВ в розмірі не менше 15 % (ст. 97 Директиви 2006/112) [172, с. 23], яка визначається кожною державою-членом як процентна частка бази оподаткування й має бути однаковою для поставки товарів і послуг (ст. 96 Директиви 2006/112) [172, с. 23].

Проте державам-членам надається право застосовувати одну або дві знижених ставки (ст. 98 Директиви 2006/112) [172, с. 23-24] в розмірі не менше 5 % оподаткованої бази (ст. 99 Директиви 2006/112) [172, с. 24] лише до поставки харчових продуктів (за винятком алкогольних напоїв) для споживання людьми та тваринами; водопостачання; поставки фармацевтичної продукції для лікування в медичних та ветеринарних цілях; постачання медичного обладнання винятково для особистого користування інвалідами; перевезення пасажирів та їхньої ручної поклажі; поставки, в тому числі позичання бібліотеками книжок; відвідування театру, цирку, ярмарків тощо; приймання послуг радіомовлення та телевізійного мовлення; надання послуг письменниками, композиторами та акторами, або належні їм гонорари; надання, будівництво, ремонт та перебудова житла в межах соціальної політики; поставка товарів і послуг, зазвичай призначених для використання у сільськогосподарському виробництві, за винятком засобів виробництва на зразок механізмів або будівель; розміщення в готелях і подібних закладах, включаючи розміщення на час відпустки, а також надання місць для кемпінгу та на стоянках житлових причепів; доступ на спортивні заходи; поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів (Додаток III до Директиви 2006/112) [172, с. 69].

Другу групу елементів ПДВ складають елементи, які є необов'язковими, але можуть бути визначені на рівні ЄС, так звані факультативні елементи, наприклад, податкова пільга.

Податкові пільги застосовуються зокрема до оподаткування сільськогосподарської продукції, що є особливо чутливою сферою податкової політики ЄС (розділ 2 Директиви 2006/112) [172, с. 52-53]. Сільськогосподарському сектору надається особлива підтримка, оскільки

продукція цієї галузі (насамперед харчові товари) становить більшу частку споживання цієї частини населення, яке має низькі доходи.

2.2. Джерела правового регулювання податку на додану вартість в Європейському Союзі

Досягнення стійкого механізму економічного розвитку, еволюційний розвиток фінансової системи, забезпечення все зростаючих потреб держав-членів, підвищення впливу глобалізації та посилення конкуренції на ринках товарів, послуг, капіталів вимагало створення ефективної системи правового регулювання ПДВ в рамках Європейських співтовариств, а згодом і Європейського Союзу.

Перший акт в рамках ЄС – Директива ЄС щодо ПДВ була прийнята ще у 1967 р. і встановила вимоги до держав-членів щодо заміни податку з обороту податком на додану вартість. Друга Директива з ПДВ була ухвалена у 1967 р. та визначила правила запровадження ПДВ державами-членами ЄЕС. Обидві директиви сприяли частковій гармонізації правового регулювання ПДВ.

Прийняття Шостої директиви 77/388/ЄЕС про гармонізацію законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – загальної системи податку на додану вартість: однакової бази обчислення, яка звільнила від оподаткування ПДВ операції з імпорту та експорту товарів в межах держав-членів ЄС, стало новим етапом у гармонізації правового регулювання ПДВ в ЄС [250, с. 1].

Директива Ради 2006/112 від 28 листопада 2006 р., так звана «Директива про ПДВ», або «Про спільну систему податку на додану вартість», узагальнила положення попередніх директив, замінила Шосту

директиву і нині є основним джерелом правового регулювання непрямого оподаткування на рівні ЄС [172, с. 1].

Стаття 1 Директиви 2006/112 закріплює принцип спільної системи ПДВ. Відповідно до цього принципу до товарів та послуг застосовується загальний податок на споживання, точно пропорційний ціні товарів і послуг, незалежно від числа операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку. За кожною операцією нараховується ПДВ, розрахований відповідно до ціни товарів або послуг за ставкою, встановленою для таких товарів або послуг, після віднесення на зменшення податкового зобов'язання суми ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості [172, с. 9].

У Директиві 2006/112 містяться положення, що визначають коло осіб, які підлягають оподаткуванню, оподатковувані операції, місце здійснення оподатковуваних операцій, настання податкового зобов'язання та стягнення ПДВ, ставки податку на додану вартість, податкові пільги тощо. В неї були внесені зміни низкою директив.

Положення Директиви 2006/112 були доповнені в процесі розвитку інтеграційних процесів. Так, Директива Ради 2008/8 від 12 лютого 2008 р. вносить зміни в Директиву 2006/112 щодо місця надання послуг. Згідно з цією Директивою ПДВ з послуг, що споживаються у виробництві (*business-to-business supplies of services*), стягується в країні їх споживання, тобто послуги обкладаються ПДВ за місцем розташування споживача, а не постачальника послуг. Натомість послуги, що надаються споживачам (*business-to-consumer supplies of services*), обкладаються ПДВ за місцем розташування постачальника таких послуг.

Положення Директиви 2006/112 були також доповнені вимогою Директиви 2010/88 від 7 грудня 2010 р. стосовно встановлення стандартної ставки ПДВ на рівні не нижче 15 % на період до 31 грудня 2015 р. [176, с. 1].

Можливість застосування знижених ставок ПДВ була передбачена в Директиві 2009/47. Положення директиви стосовно знижених ставок ПДВ стосується надання місцевих працемістких послуг, таких як прибирання, ремонт тощо.

15 березня 2011 р. Рада прийняла Регламент 282/2011, яким встановлювались нові заходи для реалізації положень Директиви 2006/112. В регламенті, зокрема, визначається статус споживачів, випадки отримання послуг з робочою метою, місце розташування споживача, місце виникнення податкових зобов'язань, а також мінімальна стандартна ставка ПДВ.

Порядок відшкодування ПДВ компаніям всередині ЄС було передбачено у Восьмій директиві, а іноземним компаніям – Тринадцятою директивою.

Восьма директива Ради 79/1072 від 6 грудня 1979 р. про гармонізацію законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – положення про відшкодування податку на додану вартість оподатковуваним особам, не заснованим на території країни, передбачала, що платник податків однієї держави-члена має право отримувати відшкодування ПДВ в іншій державі-члені (ст. 2 Директиви 79/1072) [186, с. 12]. Восьма директива була замінена Директивою Ради 2008/9 від 12 лютого 2008 р., яка «встановлює деталізовані правила для відшкодування податку на додану вартість, передбаченого Директивою 2006/112, оподатковуваним особам, заснованим не в державі-члені відшкодування, а іншій державі-члені» [174, с. 23].

Директива 2008/9 застосовується до будь-яких платників податків, заснованих не в державі-члені ЄС. Директива передбачає можливість відшкодування сплаченого ПДВ такими особами, якщо протягом періоду відшкодування у державі-члені ЄС, що надає відшкодування, вони не мали місця економічної діяльності або фіксованої установи; не постачали товарів або послуг, які вважалися поставленими в державі-члені ЄС, що надає

відшкодування, за винятком транспортних послуг та поставки товарів або послуг особам, на яких покладено обов'язок сплатити ПДВ (ст. 3 Директиви 2008/9) [174, с. 24].

Положення директиви не поширюються на випадки некоректного встановлення сум ПДВ, що підлягає відшкодуванню, або встановлення сум ПДВ щодо поставок товарів, поставка яких звільнена або може бути звільнена від оподаткування (ст. 4 Директиви 2008/9) [174, с. 24].

Коли платник податків сплатив ПДВ в іншій країні в складі ціни товару або послуги, сплаченої продавцю або виконавцю, він має право на відшкодування сплаченого податку (ст. 5 Директиви 2008/9) [174, с. 24]. Платник ПДВ може звернутись із вимогою про відшкодування ПДВ за допомогою мережі Інтернет (ст. 7 Директиви 2008/9) [174, с. 24].

Заява про відшкодування ПДВ подається щодо операцій із придбання товарів чи послуг, за якими були виставлені рахунки-фактури протягом періоду відшкодування, за умови, що ПДВ підлягав нарахуванню до або під час виставлення рахунку-фактури, або щодо яких ПДВ підлягав нарахуванню протягом періоду відшкодування, за умови, що рахунки-фактури за придбаними товарами або послугами були виставлені до того, як ПДВ підлягав нарахуванню; а також операцій з імпорту товарів протягом періоду відшкодування (ст. 14 Директиви 2008/9) [174, с. 26].

Відшкодування ПДВ має здійснюватись не більше, ніж протягом одного календарного року та не може здійснюватись не менш, ніж протягом трьох календарних місяців.

У тому випадку, коли відшкодування отримано обманним шляхом або в результаті інших некоректних дій, компетентний орган держави-члена ЄС, яка надає відшкодування, повинен безпосередньо приступити до стягнення необґрунтовано виплачених сум і будь-яких штрафів та пені, які підлягають стягненню відповідно до процедури, яка застосовується в державі-члені ЄС,

що надає відшкодування. У випадку нарахування штрафу або пені та їх подальшої несплати, держава-член ЄС, яка надає відшкодування, може призупинити будь-яке наступне відшкодування для такого платника податків у межах несплаченої суми ПДВ (ст. 24 Директиви 2008/9) [174, с. 27].

Тринадцята директива Ради 86/560 від 17 листопада 1986 р. про гармонізацію законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – положення про відшкодування податку на додану вартість оподатковуваним особам, не заснованим на території Співтовариства, дозволяє платнику податків третьої країни отримувати відшкодування ПДВ в державі-члені ЄС [262, с. 40].

Відповідно до ст. 171 Директиви 2006/112 ПДВ відшкодовується платникам податку, що не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності в державі-члені, в якій вони закупають товари й послуги або імпортують оподатковувані ПДВ товари, але мають таке місце в іншій державі-члені [172, с. 36].

У сфері відшкодування ПДВ та визначення місця надання послуг було також прийнято Регламент 143/2008, яким встановлено порядок адміністративної співпраці та обміну інформацією між інститутами ЄС та державами-членами [237, с. 1].

Розвиток інформаційних технологій сприяв популяризації торгівлі через мережу Інтернет. Відтак, виникла потреба правового врегулювання оподаткування таких операцій, які здійснюються без фізичної присутності компанії в країні споживача. Так, Суд ЄС зазначив, що місцем заснування особи, яка надає відповідні послуги, є місце здійснення економічної діяльності цією особою [227, с. 2697]. Таким чином, береться до уваги не фактичне місце розташування серверу, за допомогою якого працює сайт, а місце здійснення економічної діяльності, тобто місце, з якого надаються послуги [117, с. 1450].

Директива 2002/38 щодо ПДВ і електронної комерції змінила Директиву 77/388 щодо правил застосування податку на додану вартість щодо послуг з радіо- і телемовлення і деяких послуг, що надаються в електронному вигляді. Відтак усі постачальники електронних послуг, що не перебувають в державах-членах ЄС, стягують ПДВ з операцій з продажу споживачам, які не зареєстровані для цілей ПДВ і є громадянами держав-членів ЄС. Дане правило поширюється також на постачальників, які не мають місця постійної реєстрації в ЄС [167, с. 41].

Вже з 1 січня 2015 р. телекомунікації, радіомовлення і електронні послуги оподатковуються в країні споживача незалежно від того, чи є споживач юридичною або фізичною особою та незалежно від того, чи розташований постачальник послуг в державі-члені ЄС або за межами Євросоюзу.

Для споживачів-юридичних осіб це країна їх реєстрації або країна, де вони отримують відповідну послугу. Натомість для споживача-фізичної особи це країна постійного проживання.

Важливим питанням регулювання ПДВ в ЄС є оподаткування операцій з нерухомістю. При користуванні нерухомістю послуги, які надаються із її використанням, не оподатковуються ПДВ [135, с. 11269], зокрема послуги щодо надання нерухомого майна в лізинг або оренду (ст. 135 Директиви 2006/112) [172, с. 28-29].

Місцем поставки послуг, пов'язаних із нерухомим майном, у тому числі послуги агентів та експертів із нерухомості, послуги з підготовки та координації будівельних робіт, є місце розташування майна (ст. 45 Директиви 2006/112) [172, с. 17].

Особливий режим оподаткування ПДВ встановлюється для операції із землею. Директива 2006/112 не містить чітких норм щодо оподаткування ПДВ операцій із землею. З одного боку, директива звільняє від сплати ПДВ

продаж і оренду землі (ст. 135) [172, с. 28], а з іншого – дозволяє державам надавати платникам податків право вибору сплати ПДВ за операціями із землею (ст. 137) [172, с. 29]. Практика Суду ЄС підтверджує такий гнучкий підхід [139, с. 3470; 140, с. 8168].

Однією з проблем правового регулювання ПДВ в Євросоюзі є попередження та запобігання шахрайству у цій галузі. Певну свободу дій у цій сфері мають держави-члени. Рада шляхом одностайного схвалення поданої Комісією пропозиції може дозволити державі-членові впровадити спеціальні заходи щодо запобігання ухиленню від оподаткування чи уникненню оподаткування (ст. 395 Директиви 2006/112) [172, с. 64].

Нині діюча в Європейському Союзі система ПДВ вимагає значного реформування, про що неодноразово вказувалось Комісією ЄС у численних повідомленнях до Європейського парламенту, Ради. Так, 6 грудня 2011 р. в ЄС було прийнято Повідомлення стосовно майбутнього регулювання стягнення ПДВ [161]. Відповідно до Повідомлення було виконано наступні три завдання для подальшого реформування системи ПДВ: по-перше, з метою сприяння розвитку бізнесу було стандартизовано порядок декларування ПДВ, забезпечено прозорий та безперешкодний доступ до особливостей національних режимів стягнення ПДВ через центральний Інтернет-портал; по-друге, зросло значення ПДВ для підтримання стійкого економічного зростання, для чого було запроваджено обмежено-вибірковий підхід до застосування знижених ставок ПДВ, встановлено систему контролю за запровадженням нульових та знижених ставок; по-третє, для запобігання зменшенню надходжень до бюджету через ненарахування ПДВ, а також випадкам шахрайства було запроваджено систему багатостороннього фіскального контролю [161; 257]. Крім цього, однією з цілей Повідомлення Комісії було зменшення кількості дозволених винятків зі сплати ПДВ та розширення бази оподаткування. Моріс Лоре, якого часто називають

«батьком системи ПДВ в ЄС», назвав систему винятків із оподаткування ПДВ свого роду «пухлиною системи ПДВ в ЄС» [247, с. 4].

Спільна система ПДВ, що діє в країнах ЄС, наразі знаходиться на достатньо високому рівні гармонізації. Подальша гармонізація правового регулювання ПДВ в ЄС матиме на меті скорочення випадків застосування нульових та знижених ставок податку на додану вартість та пільгових режимів оподаткування, розвиток правового регулювання електронної торгівлі товарами та послугами, боротьбі з ухиленням від сплати податків та шахрайством у сфері оподаткування.

7 квітня 2016 р. Комісія прийняла План дій щодо ПДВ [156], метою якого була реформа системи ПДВ. План дій встановлює термінові і невідкладні заходи щодо усунення прогалин у правовому регулюванні ПДВ на рівні Євросоюзу та пристосування системи ПДВ до потреб економіки з урахуванням розвитку цифрових технологій та потреб малих і середніх підприємств. План також встановлює чіткі напрями формування єдиної зони ПДВ і пропонує проведення оновленої політики щодо закріплення ставок ПДВ [156].

Так, одним із пріоритетів є усунення перешкод, пов'язаних зі сплатою ПДВ, в рамках електронної комерції на внутрішньому ринку ЄС. Нині діюча система ПДВ для електронної комерції є складною і витратною як для держав-членів, так і для підприємств. План зосереджує увагу на ширшому застосуванні концепції оподаткування транскордонної електронної комерції в країні споживача (*Stop Shop*), запровадженні спрощеного режиму оподаткування для малих підприємств, що тільки починають займатись електронною комерцією, упорядкуванні перевірок в цьому секторі [156].

Так званий «розрив у ПДВ» між очікуваним, прогнозованим доходом від ПДВ і фактично стягненим ПДВ національними податковими органами становить близько 170 млрд євро, що відповідає 15,2 % втрати доходів. Така

ситуація вимагає негайного вжиття заходів. Відповідно до Плану дій заходи з усунення прогалин в правовому регулюванні оподаткування ПДВ включатимуть покращення співпраці як в межах ЄС, так і з третіми країнами, підвищення ефективності національних податкових органів, моніторингу процесів стягнення ПДВ [156].

Існуюча система ПДВ ділить кожную транскордонну операцію на оподатковувану транскордонну поставку та оподатковуване транскордонне придбання товарів або послуг. Проте така система не виключає випадків ухилення від сплати податків. Комісія вважає, що нова система ПДВ, відповідно до якої постачальник товарів покладає тягар сплати ПДВ на клієнтів, повинна бути поширена на транскордонні угоди. Це забезпечить послідовне врахування внутрішніх і транскордонних поставок на всьому ланцюгу виробництва [156].

План також передбачає, що вже у 2017 р. Комісія, за погодження Європейського парламенту та Ради, внесе пропозицію щодо узгодженої системи ПДВ для транскордонної торгівлі, яка ґрунтуватиметься на принципі оподаткування у країні призначення товарів [156].

Окрім нової стратегії єдиного ринку, Комісія готує комплексний пакет спрощень для малих підприємств, що створюватимуть умови для сприяння розвитку малого підприємництва та транскордонної торгівлі. Ця пропозиція буде представлена до кінця 2017 р.

2.3. Практика Суду ЄС у сфері оподаткування податком на додану вартість

Суд Європейського Союзу є одним із інститутів ЄС, завдання якого полягає у перевірці законності актів інших інститутів Євросоюзу, забезпеченні виконання зобов'язань державами-членами за договорами ЄС,

тлумаченні норм права Європейського Союзу на прохання національних судів і трибуналів (ст. 19 Договору про ЄС) [162, с. 27].

Багато фахівців вважає право, створене Судом ЄС, вторинним, на відміну від установчих актів. Але, на думку Л. Тимченка, спрощений поділ джерел права ЄС на первинні та вторинні стає дедалі все менш ефективним, тому що він не в змозі вмістити в собі всю різноманітність численних і різнопланових джерел [98, с. 193]. Це стосується і рішень Суду ЄС.

Велика кількість рішень прийнята Судом ЄС в сфері тлумачення положень Договору про ЄС та нормативно-правових актів інститутів ЄС зокрема щодо стягнення ПДВ, регулювання якого на рівні ЄС останнім часом досягло більш високого рівня [69, с. 71]. Із прийняттям Шостої директиви 1977 р. Суд ЄС розглядав протягом року одну-дві справи щодо ПДВ. Проте вже з 1984 р. кількість розглянутих справ подвоїлась, а з 2000-х років їх вже було близько 25-30 й до 60-70 щороку [247, с. 1].

Перші справи щодо ПДВ, які були передані на розгляд Суду ЄС, стосувались питань тлумачення окремих положень директив, тоді як справи, що розглядаються Судом останнім часом, стосуються складних бізнес-моделей, застосування яких стосується двох та більше держав-членів. Останнім часом переважна більшість справ, розглянута Судом ЄС, стосується стягнення ПДВ при торгівлі товарами та наданні послуг через мережу Інтернет, обслуговування в галузі телекомунікації, що пов'язано із розвитком сектора послуг та процесами глобалізації в усьому світі. Крім цього, багато справ було розглянуто щодо винятків із оподаткування ПДВ, оскільки винятки значно впливають на можливість платників податків відшкодувати сплачений ПДВ [247, с. 2-4].

Принцип податкової недискримінації, встановлений ст. 28 і 30 Договору про функціонування Європейського Союзу [162, с. 59], знаходить своє практичне застосування в рішеннях Суду ЄС. Так, незаконна податкова

дискримінація була визначена ще у 1966 р. у справі «*Lütticke GmbH v Hauptzollamt Sarrelouis*» [125, с. 210], де вказувалось, що фіскальна дискримінація на підставі походження товару є порушенням ст. 90 Договору про ЄС (зараз – ст. 110 ДФЄС) та перешкодою на шляху формування спільного ринку.

У справі «*Gaston Schul Dounne Expenditur B.V.*» [145, с. 10549] компанія, яка є митним агентом, здійснювала ввезення в Нідерланди старих спортивних човнів за рахунок і за дорученням фізичних осіб. При цьому продавцями човнів також були фізичні особи. Нідерландські податкові органи визнали ввезені човни такими, що підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою 18 % від їх вартості – загальною ставкою ПДВ, що застосовується в Нідерландах. При розгляді справи в Суді ЄС компанією «*Gaston Schul Dounne Expenditur BV*» було заявлено про невідповідність прийнятого податковими органами Нідерландів рішення положенням законодавства ЄС: забороні митних зборів на імпорту між державами-членами ЄС. При цьому нарахований ПДВ розглядався компанією як еквівалент мита, так як аналогічний податок не стягувався з реалізації човнів на території Нідерландів [145, с. 10549]. Порушувався принцип податкової недискримінації, так як вказана операція не підлягає оподаткуванню ПДВ. При цьому Судом було зазначено, що ПДВ не може бути визнаний податком, еквівалентним за своїм змістом миту [123, с. 14].

Однак застосування різних ставок податку до певних товарів, на думку Суду ЄС, не вважається дискримінацією за виняткових обставин. Так, наприклад, у справі «*Hansen & Balle*» Суд ЄС встановив, що держава Євросоюзу може встановити розмежування та застосовувати різні ставки податку [261, с. 357] з метою «досягнення легітимних економічних та соціальних цілей, таких як використання певної сировини для виготовлення

спирту, виробництва певного виду алкогольних напоїв високої якості» [121, с. 1808].

Питання місця поставки товарів, що підлягали оподаткуванню ПДВ, не було детально вирішено директивами ЄС. Суд розглянув низку справ у цій сфері: *Kohler* (щодо поставок товарів на борту суден) [148, с. 8240], *EMAG* (щодо визначення місця поставок товарів при здійсненні так званих ланцюгових транзакцій) [133, с. 3260], *Aktiebolaget* (розміщення телекомунікаційних кабелів на території декількох держав-членів) [127, с. 2745].

Варто детальніше розглянути рішення у справі *EMAG*, яке стосується ланцюгових транзакцій щодо поставок кольорових металів. Ланцюг працює таким чином: постачальник кольорових металів, зареєстрований в Нідерландах або Італії, продає метал компанії К; компанія К, зареєстрована в Австрії, потім продala метал *EMAG*. Не ставиться під сумнів, що *EMAG* не знала, яка компанія постачала метал К. Після кожної транзакції К доручала своїм постачальникам передати товар компанії, яка здійснювала його доставку безпосередньо *EMAG* або клієнтам *EMAG*, які також розташовані в Австрії. Тому на практиці налічувалося до трьох транзакцій. Основне питання, яке Суд ЄС розглядав по суті, чи стягується ПДВ на етапі другої поставки товарів, тобто чи звільняються від оподаткування обидві або лише одна послідовні поставки товарів всередині ЄС. Суд дійшов висновку, що дві послідовні поставки товарів можуть звільнитись від оподаткування, якщо товари постачаються всередині ЄС. Суд зазначив, що «у випадку, якщо дві послідовні поставки тих самих товарів відбуваються при перевезенні в межах ЄС, то податок на додану вартість стягується тільки щодо однієї транзакції. Інша ж буде звільнена від оподаткування». Таким чином, тільки одна з транзакцій в ланцюзі може вважатись поставкою товарів в межах ЄС [133, с. 3250-3266].

Багато справ розглянуто Судом ЄС щодо корегування податкових зобов'язань платників ПДВ. Суд ЄС зазначив, що система зменшення податкового зобов'язання повинна застосовуватися у такий спосіб, щоб воно здійснювалося в межах сфери бізнесу (економічної діяльності) платника податку. Так, Суд ЄС встановив у справі *Leesportefeuille «Intiem» CV v. Staatssecretaris van Financien*, що у роботодавця виникає право на зменшення ПДВ, сплаченого в складі ціни товару, придбаного ним для працівника, якщо останній використовує цей товар винятково в цілях бізнесу (економічної діяльності) роботодавця [129, с. 1471]. Таким чином, для визначення наявності безпосереднього зв'язку між витратами та операцією, що підлягає оподаткуванню, необхідно здійснити об'єктивну оцінку того, чи використовувались товари або послуги для цілей оподатковуваної діяльності. Відповідно такий зв'язок наявний, якщо податок був сплачений з товарів та послуг, які становлять вартісні компоненти оподатковуваної операції [129, с. 1471].

Як було роз'яснено Судом ЄС у справі *Hansgeorg Lennartz v. Finanzamt München III*, акти ЄС визначають тільки процедуру розрахунку корегування зробленого зменшення і не надають платнику податку жодного права на зменшення податку, сплаченого ним за неоподатковуваними операціями [151, с. 3809].

Згідно з рішенням Суду ЄС у справі *Commission of the European Communities v. Italian Republic* [144, с. 3605] відсоток фіксованої компенсаційної ставки нараховується на ціну (без податку) сільськогосподарської продукції та послуг фермерів, які мають право на застосування фіксованої компенсаційної ставки, за поставками таких товарів та послуг платникам ПДВ, не може нараховуватися на ціну товарів та послуг, поставлених фермером, який застосовує фіксовану компенсаційну ставку, іншим фермерам, які також користуються цією самою схемою, або

неплатникам-податку. У цьому разі ПДВ компенсується шляхом його включення до ціни товарів та послуг; відповідно, немає потреби вказувати фіксовану компенсаційну ставку у накладній, оскільки покупець та одержувач товарів та послуг не матимуть можливості зменшити свої податкові зобов'язання на суму розміру ПДВ у витратах [108, с. 88; 144, с. 3605].

Спеціальна схема оподаткування ПДВ також передбачена і для послуг туристичних агентів. До туристичних агентів, які надають послуги від власного імені, при цьому користуючись послугами інших платників податків, встановлюється особливий режим оподаткування. Операції туристичних агентів можуть бути багатоетапними, проте вони розглядаються як одна послуга, яка оподатковується в державі-члені реєстрації агента. Базою оподаткування є прибуток, отриманий агентом при наданні послуги, тобто різниця між загальною сумою (без ПДВ), яка буде сплачена клієнтом, та сумою фактичних витрат турагента.

Суд ЄС у справі *Commissioners of Customs and Excise v. T.P. Madgett, R.M. Baldwin and The Howden Court Hotel* виіршив, що спеціальна схема оподаткування ПДВ послуг туристичних агентів може застосовуватися до постачальників послуг, які формально не виступають туристичними агентами, проте від власного імені в складі пакету послуг пропонують організацію подорожі за участю третіх осіб (наприклад, власники готелів пропонують гостям зустріч та транспортування до готелю), а по-друге, якщо частина послуг пакету надається постачальником, а частина – третіми особами, то спеціальна схема ПДВ застосовується тільки до послуг, наданих третіми особами [207, с. 6264].

Вивчивши практику Суду ЄС, можна вказати на той факт, що відшкодування ПДВ – ще одна сфера, в якій було прийнято низку важливих рішень для розвитку правового регулювання оподаткування ПДВ в

Європейському Союзу. Так, Суд ЄС у справі *Commission of the European Communities v. Kingdom of Spain* вказав, що невідшкодування ПДВ державою-членом платникам податку, які не зареєстровані на території ЄС, протягом шести місяців суперечить вимогам ЄС [108, с. 92; 147, с. 1141].

Велика кількість справ, розглянутих Судом ЄС, стосується зловживань у сфері оподаткування ПДВ. Так, важливим кроком у визначенні судової концепції зловживання в ЄС став Висновок Генерального адвоката Мадуро в справі *Halifax* [134, с. 1681] (щодо ПДВ). У справі *Halifax* національний суд Великої Британії порушив питання про те, чи може бути обмежено право відрахування попередньо сплаченого ПДВ, якщо суб'єкт економічної діяльності здійснює недобросовісну практику, на підставі доктрини зловживання правами або зловживання законом. Суд ЄС постановив, що особа, щодо якої законодавством ЄС надані різні переваги, може бути позбавлена їх, в разі якщо особа має на меті зловживання ними. Проте такі випадки є винятковими, і зловживання виникають тоді, коли, незважаючи на формальне дотримання умов, передбачених діючими нормами і правилами ЄС, цілі, встановлені такими нормами і правилами, не досягаються, а у особи є намір отримати вигоду або перевагу за допомогою штучного створення або сприяння виникненню умов для їх отримання [152, с. 11610].

Крім цього, відповідно до ст. 398 Директиви 2006/112 був заснований Консультативний комітет з податку на додану вартість (Комітет з ПДВ), який вивчає питання, порушені його головою, за власною ініціативою або на прохання представника держави-члена, щодо ПДВ. Крім цього, Комітет виступає центром обговорення з національними податковими органами рішень Суду ЄС щодо ПДВ, які викликають найбільший інтерес та стосуються найбільш складних справ [172, с. 64].

Висновки до Розділу 2.

В результаті проведеного вище дослідження порядку правового регулювання оподаткування податком на додану вартість в Європейському Союзі було зроблено такі висновки.

Запровадження та надання важливого значення податку на додану вартість в рамках Європейського Союзу обумовлено економічними чинниками в процесі європейської інтеграції. Правове регулювання елементів податку на додану вартість на двох рівнях – національному та наднаціональному – є характерною особливістю правового регулювання ПДВ в ЄС.

Спільна система ПДВ, що діє в країнах ЄС, наразі знаходиться на достатньо високому рівні гармонізації. Подальша гармонізація правового регулювання ПДВ в ЄС матиме на меті скорочення випадків застосування нульових та знижених ставок податку на додану вартість та пільгових режимів оподаткування, розвиток правового регулювання електронної торгівлі товарами та послугами, боротьбу з ухиленням від сплати податків та шахрайством у сфері оподаткування.

У становленні правового регулювання оподаткування податком на додану вартість в рамках Європейського Союзу важливу роль відіграють рішення Суду ЄС. Зокрема, роз'яснення Суду ЄС мали важливе значення для реалізації принципу податкової недискримінації на практиці, визначення місця поставки товарів з метою стягнення ПДВ, корегування податкових зобов'язань платників ПДВ, закріплення фіксованої компенсаційної ставки, оподаткування послуг туристичних агентів, відшкодування ПДВ, характеристики ведення недобросовісної практики на підставі доктрини зловживання правами або законом. Суд ЄС розвиває положення права ЄС та

надає чітке їх тлумачення і роз'яснення, що обумовлює подальший розвиток правового регулювання у цій галузі.

Рішення Суду ЄС є важливим джерелом правового регулювання ПДВ. Практика Суду ЄС дала можливість врегулювати питання, які не регламентувались детально установчими договорами та актами ЄС, зокрема аспекти незаконної податкової дискримінації, місця поставки товарів, корегування податкових зобов'язань платників ПДВ, фіксованої компенсаційної ставки, оподаткування ПДВ послуг туристичних агентів, відшкодування ПДВ, зловживань у сфері оподаткування ПДВ.

Основні висновки розділу висвітлені в працях автора [13].

РОЗДІЛ 3.

АКЦИЗИ В СИСТЕМІ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

3.1. Акцизи як непрямі податки Європейського Союзу

Потреба гармонізації оподаткування акцизами в ЄС була викликана низкою причин внаслідок створення внутрішнього ринку та усунення внутрішніх фіскальних кордонів.

Акцизи є непрямими податками на товари, що включаються в ціну товару й оплачуються покупцями. Вони встановлюються, як правило, на дефіцитну й високорентабельну продукцію й товари, призначені для населення й держави, що є монополією. Акциз виконує як фіскальну функцію, наповнюючи державний бюджет, так і регулюючу функцію. Остання корегує попит та пропозицію, збільшуючи ціну товару за рахунок акцизу, або зменшуючи її шляхом виключення з переліку оподатковуваних товарів [55, с. 420].

Істотні відмінності в ставках акцизів в різних державах-членах (високі ставки в північних країнах (з причин охорони здоров'я та істотної частки акцизів в бюджеті країни) і низькі на півдні), різні способи стягнення акцизів (система митних складів, акцизні марки) ускладнювали процес усунення внутрішніх бар'єрів для торгівлі [191, с. 321-322], а також вільний рух товарів; призводили до втрати прибутку і шахрайства. Більше того, гармонізація ставок податку була неможлива без гармонізації структури оподаткування, оскільки відмінності в структурі оподаткування та ставки акцизів значно впливають на умови конкуренції на ринку.

Перші спроби гармонізації акцизів були зроблені ще в 70-х роках ХХ ст. Проте досягнути значних успіхів не вдалось переважно через

нефіскальні чинники. Наприклад, високі рівні акцизів були запроваджені в деяких державах-членах як складова загальної політики протидії вживанню алкоголю та курінню. З іншого боку, алкогольні напої, насамперед вино, є важливим сільськогосподарським товаром та джерелом значних надходжень в бюджет в деяких державах-членах. З метою вирішення цієї проблеми і сприяння розвитку внутрішнього ринку положення щодо стягнення акцизів були закріплені на рівні ЄС.

До законодавства ЄС, яке містить положення про оподаткування акцизами, слід віднести відповідні положення установчих договорів, а саме Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу в редакції Лісабонського договору [162, с. 1]. В установчих договорах встановлені загальні положення про оподаткування, які поширюються також і на оподаткування акцизами: «зближення національних законодавств тією мірою, яка необхідна для створення і функціонування внутрішнього ринку» (ст. 115 ДФЄС) [162, с. 95], а також закріплення принципу недискримінації стосовно податків і зборів на експортовані та імпортовані товари держав-членів ЄС (статті 28, 30) [162, с. 59]. Додатково у ст. 110 ДФЄС закріплено принцип недискримінації продукції інших держав-членів ЄС, тобто встановлюється заборона обкладати прямо або побічно продукцію інших держав-членів більш високими внутрішніми податками, ніж ті, якими прямо або побічно обкладаються подібні національні товари [162, с. 93]. Крім того, заборонено встановлювати внутрішні податки, які за своїм характером здатні опосередковано захищати інші види продукції. Щоб встановити, чи можуть національні податки створити більш високе податкове навантаження на імпорту продукцію, слід визначити терміни «подібні товари» (ст. 110 (1)) та «інші види товарів» (ст. 110 (2)) [162, с. 93]. У рішеннях Суду ЄС термін «подібні товари» отримав досить широке тлумачення: це товари на тій самій

стадії виробництва або маркетингу, які мають подібні характеристики і задовольняють ті самі потреби. Що стосується терміна «інші види товарів», то Суд ЄС враховує можливість конкуренції товарів, а також той фактор, чи отримує вітчизняна продукція переваги від непрямого фінансового протекціонізму. При цьому, поняття конкуренції досить широке, оскільки воно охоплює як існуючу, так і потенційну конкуренцію [109, с. 97-99]. Положення про недискримінацію щодо третіх країн підтверджується ст. 199 ДФЄС [162, с. 137].

Стаття 111 ДФЄС встановлює принцип, згідно з яким за експортованою на територію будь-якої держави-члена продукцією не може проводитися повернення внутрішніх податкових платежів у більшому розмірі, ніж ті податки, якими вона була прямо або побічно обкладена [162, с. 93].

Правовою основою для прийняття законодавства ЄС в галузі непрямого оподаткування стала ст. 113 ДФЄС, яка передбачає прийняття Радою ЄС директив про гармонізацію національних законодавств держав-членів про акцизи в тому обсязі, який необхідний для створення і функціонування внутрішнього ринку ЄС [162, с. 94].

До актів податкового права ЄС належать нормативно-правові акти ЄС, прийняті інститутами ЄС на основі та на виконання положень Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування ЄС. Особливістю законодавства ЄС стосовно оподаткування акцизами є закріплення в актах положень, загальних для всіх видів підакцизної продукції (Директива 2008/118, Регламент 884/2001), так звані горизонтальні акти, та положень щодо оподаткування окремих видів підакцизних товарів (Директиви 92/83 і 92/84 – щодо алкогольної продукції; Директива 2011/64 – щодо тютюнових виробів; Директива 2003/96 – щодо енергоносіїв та електроенергії), тобто вертикальні акти.

Основні принципи, що застосовуються до всіх видів підакцизної продукції, були встановлені в Директиві 2008/118 про основні положення щодо акцизів, яка з 1 січня 2010 р. замінила Директиву Ради 92/12 [173, с. 1].

До об'єктів оподаткування акцизами, визначених у Директиві 2008/118, належать: енергоносії та електроенергія, що регулюються Директивою 2003/96; алкоголь та алкогольні напої, що регулюються Директивами 92/83 і 92/84; тютюнові вироби, що регулюються Директивою 2011/64 (ст. 1 (1) Директиви 2008/118).

Проте директива встановлює випадки, коли вказані товари не підлягають обкладанню акцизами. До таких товарів відповідно до ст. 12 Директиви 2008/118 належать: товари, призначені для використання в рамках дипломатичних або консульських відносин; міжнародними організаціями, визнаними в такій якості державними органами влади держави-члена перебування, та членами вказаних організацій у межах і на умовах, встановлених у міжнародних конвенціях про заснування цих організацій або угодах про штаб-квартири; збройними силами будь-якої держави, що є стороною Північноатлантичного договору, іншою ніж держава-член, на яку покладається податкове зобов'язання, з метою використання цими силами або цивільним персоналом, що їх обслуговує, або для постачання до їх їдалень або військових магазинів; збройними силами Сполученого Королівства, розташованими на Кіпрі в силу Договору про заснування Республіки Кіпр від 16 серпня 1960 р., з метою використання цими силами або цивільним персоналом, що їх обслуговує, або для постачання до їх їдалень або військових магазинів; для споживання в рамках угоди, укладеної з третіми країнами або міжнародними організаціями, за умови що ця угода є прийнятною або дозволеною у тому, що стосується звільнення від податку на додану вартість. Державам-членам також надається право звільнити від акцизних зборів товари, що постачаються магазинами, звільненими від

сплати податків, та транспортуються в особистому багажі подорожуючих, що пересуваються повітряним або морським шляхом у третю країну або територію (ст. 14 Директиви 2008/118) [173, с. 19]. Крім цього, держави-члени можуть надати звільнення шляхом процедури повернення акцизних зборів [173, с. 19].

Підакцизні товари підпадають під акцизний збір у момент їх виробництва, включаючи, видобування на території ЄС; їх імпорту на територію ЄС (ст. 2 Директиви 2008/118) [173, с. 15].

Якщо підакцизні товари купує фізична особа для свого власного використання та транспортує їх з однієї держави-члена в іншу, то податок стягується виключно у державі-члені, в якій були придбані ці товари (ст. 32 Директиви 2008/118) [173, с. 25]. Для визначення, чи призначені такі товари для власного використання, чи використовуватимуться з метою реалізації, держави-члени повинні враховувати комерційний статус власника підакцизних товарів та причини для володіння ними; місце, в якому знаходяться вказані підакцизні товари або, у разі потреби, використаний спосіб транспортування; будь-який документ, що стосується підакцизних товарів; походження підакцизних товарів; кількість підакцизних товарів [173, с. 25].

Що стосується кількості товарів, то межі використання для власних цілей для тютюнових виробів встановлені на рівні: для сигарет – 800 одиниць, сигарил – 400, сигар – 200, тютюну для куріння – 1 кг. Перевищення обсягів спиртних напоїв понад 10 л, проміжних товарів – 20 л, вина – 90 літрів (із яких не більше 60 літрів ігристих вин), пива – 110 л свідчатиме про комерційний характер придбання [173, с. 25].

Гармонізація законодавства стосовно акцизів здійснюється в межах, необхідних для функціонування внутрішнього ринку. Незважаючи на зобов'язання здійснити гармонізацію положень стосовно оподаткування

акцизами, діє принцип субсидіарності, відповідно до якого національні особливості оподаткування продовжують відігравати значну роль. Наприклад, окрім існуючих гармонізованих акцизів, можуть бути встановлені додаткові збори на підакцизні товари, так звані негармонізовані збори. Яскравим прикладом закріплення негармонізованих податків є Німеччина. Так, в Німеччині до 1 січня 1993 р. існували акцизи на цукор, сіль, чай, електроенергію. Директива 2003/96 віднесла природний газ до товарів, які підлягають обов'язковому оподаткуванню в рамках ЄС. Зараз в країні серед негармонізованих зборів стягуються тільки акцизи на каву. Одним із політичних рішень, прийнятих в Німеччині стосовно акцизів, було запровадження оподаткування алкоголевмісних напоїв, так званих *alcopops* у 2004 р., що діє і нині і спрямоване на захист здоров'я молоді від шкідливого впливу алкоголю [246, с. 13-14].

Із утворенням внутрішнього ринку очевидним стало те, що метою ЄС не було виключити всі негармонізовані акцизи, що існували в державах-членах. Навпаки, державам-членам надавалась певна свобода зберегти існуючі чи встановити нові акцизні збори та системи їх зборів. Таким чином могли бути компенсовані втрати, яких могли зазнати економіки держав-членів у зв'язку з проведенням гармонізації, а також ці збори могли стати додатковим джерелом прибутку.

Особливістю інтеграційного законодавства ЄС про акцизи є впроваджена система податкових складів для підакцизних товарів. Виробництво, переробка і зберігання підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування здійснюються на податковому складі (п. 2 ст. 15 Директиви 2008/118) [173, с. 20]. Так, п. 11 ст. 4 Директиви 2008/118 містить визначення поняття «податковий склад» як місця виробництва, обробки, зберігання, отримання та відправки підакцизних товарів під режимом призупинення оподаткування ліцензованим управляючим складу

при здійсненні ним своєї діяльності за дотримання певних умов, встановлених уповноваженими органами держави-члена, на території якої розташовано цей податковий склад [173, с. 15].

Відкриття та експлуатація податкового складу ліцензованим управляючим складом підпадають під надання дозволу уповноваженими органами влади держави-члена, в якій розташовується склад (п. 1 ст. 16 Директиви 2008/118) [173, с. 20]. Ліцензованим управляючим складом визнається фізична або юридична особа, яка отримала ліцензію від уповноважених органів держави-члена на виготовлення, переробку, зберігання, отримання та відправлення в якості своєї діяльності підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування на податковому складі (п. 1 ст. 4 Директиви 2008/118) [173, с. 15]. Відповідно до п. 2 ст. 16 на ліцензованого управляючого складом покладаються зобов'язання надати гарантію, що охоплює невід'ємний ризик, пов'язаний із виробництвом, переробкою та зберіганням підакцизних товарів; виконати вимоги, встановлені державою-членом, на території якої розташовується податковий склад; вести облік для кожного податкового складу про наявність та переміщення підакцизних товарів; вносити на свій податковий склад та відмічати в його облікових книгах усі підакцизні товари з метою їх переміщення в режимі призупиненого оподаткування; дозволяти здійснення будь-якого контролю або облікових перерахунків [173, с. 20].

Режим призупиненого оподаткування визначається як податковий режим із призупиненням сплати акцизного збору, який застосовується до виробництва, обробки, зберігання та переміщення підакцизних товарів, не включених до митного режиму призупиненого оподаткування (п. 7 ст. 4 Директиви 2008/118) [173, с. 15].

Гармонізована система оподаткування та ліквідація прикордонного контролю полегшили переміщення товарів у рамках ЄС. Таким чином,

встановлювався принцип, за яким товари переміщувались з країни походження в країну їх кінцевого споживання без стягнення акцизів, а акциз встановлювався в країні їх споживання (принцип країни призначення). Товари в період їх переміщення між країнами не обкладались акцизом [173, с. 15].

У випадку дистанційного продажу підакцизних товарів «державою-членом призначення» слід розуміти державу місця прибуття вантажу або транспорту. У такій ситуації акцизні збори стягуються у державі-члені призначення на момент передачі товарів. Умови виникнення податкових зобов'язань та застосовна податкова ставка є чинними на дату виникнення податкових зобов'язань. Боржником за сплату акцизного збору, застосовного у державі-члені призначення, визнається продавець. Проте, держава-член призначення може ухвалити положення про те, що боржником є податковий представник, заснований у державі-члені призначення та затверджений уповноваженими органами влади вказаної держави-члена (розділ 3 Директиви 2008/118) [173, с. 19].

Акцизний податок виникає у момент та у державі-члені випуску для споживання (ст. 7 Директиви 2008/118) [173, с. 17]. Під «випуском для споживання» слід розуміти вихід підакцизних товарів, в тому числі неправомірний, із режиму призупиненого оподаткування; або зберігання підакцизних товарів поза режимом призупиненого оподаткування, коли не були стягнені акцизні збори відповідно до застосовних положень законодавства ЄС та національного законодавства; або виробництво підакцизних товарів, в тому числі незаконне, поза межами дії режиму призупиненого оподаткування; або імпорт підакцизних товарів, в тому числі незаконний, якщо такі товари не були включені до режиму призупиненого оподаткування одразу після їх імпорту [173, с. 17].

Держави-члени можуть встановити спрощені процедури щодо переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування, що здійснюватиметься виключно на їх території, включаючи можливість відмовитися від вимоги щодо електронного контролю вказаного переміщення (ст. 30 Директиви 2008/118) [173, с. 24].

Стаття 8 Директиви 2008/118 також визначає особу, яка має зобов'язання зі сплати акцизу, тобто податкового агента. Такою особою може бути ліцензований управляючий складом, зареєстрований одержувач або будь-яка інша особа, що випускає для споживання або від імені якої із режиму призупиненого споживання випускаються для споживання підакцизні товари, або у випадку неправомірного виходу із митного складу, – будь-яка інша особа, що братиме участь у вказаному випуску (ст. 8 (a)(i)) [173, с. 17]. У випадку порушення під час переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування акциз сплачує ліцензований управляючий складом, зареєстрований відправник або будь-яка інша особа, що гарантувала оплату, або будь-яка інша особа, що брала участь у неправомірному виході та знала чи мала знати про неправомірний характер виходу (ст. 8 (a)(ii)) [173, с. 17].

Умови виникнення податкових зобов'язань та ставка застосовного податку є чинними на дату виникнення податкових зобов'язань у державі-члені, в якій здійснюється випуск для споживання (ст. 9 Директиви 2008/118). Відповідно до цієї самої статті Директиви 2008/118 встановлюється національний режим оподаткування акцизами: «держави-члени мають застосовувати однакову процедуру до національних товарів та до товарів, що походять з інших держав-членів» [173, с. 17].

Ставки акцизів встановлюються на мінімальному рівні в рамках ЄС, а вже компетенцією кожної окремої держави є закріплювати остаточну ставку з урахуванням особливостей ринку, рівнів споживання, цілей захисту

довкілля та охорони здоров'я. Відбувається мінімальна гармонізація акцизів в рамках ЄС шляхом закріплення загальних засад правового регулювання та надання державам-членам певної свободи дій у визначенні обсягів оподаткування. На думку М. Клементьєва, можна стверджувати, що гармонізація стягнення акцизів в ЄС зберегла за країнами-членами ЄС право регулювати податкові ставки і, відповідно, використовувати акцизне оподаткування як інструмент проведення внутрішньої економічної і соціальної політики [48, с. 101].

Крім цього, Директива 2008/118 містить положення щодо маркування підакцизних товарів. Так, держави-члени можуть вимагати, щоб на момент реалізації для споживання на їх території або у випадках утримання вже реалізованих для споживання акцизних товарів у певній державі-члені в комерційних цілях в іншій державі-члені з метою передачі або використання, у момент входження на їх територію підакцизні товари мали податкові маркувальні знаки або національні ідентифікаційні маркувальні знаки. Податкові маркувальні знаки або національні ідентифікаційні маркувальні знаки не повинні створювати жодних перешкод для вільного переміщення підакцизних товарів. Якщо такі маркувальні знаки застосовуються до підакцизних товарів, то будь-яка сума, сплачена або гарантована за їх отримання, окрім витрат на їх випуск, має бути повернена або відмінена державою-членом, яка їх випустила, якщо акцизні збори були накладені і стягнені у іншій державі-члені (ст. 39 Директиви 2008/118) [173, с. 28].

Для забезпечення адміністративної співпраці держав-членів у сфері оподаткування акцизами було ухвалено Регламент 389/2012 про адміністративне співробітництво в галузі акцизних податків. Регламент встановлює умови, за яких компетентні органи держав-членів, які здійснюють імплементацію законодавства ЄС щодо оподаткування акцизами, співпрацюватимуть з Комісією з метою забезпечення дотримання цього

законодавства. Із цією метою, регламент встановлює правила і процедури обміну в електронній чи іншій формі інформацією щодо оподаткування акцизами (ст. 1 Регламенту 389/2012).

Регламент передбачає, що для отримання інформації відповідним компетентним органом держави-члена від відповідного органу іншої держави-члена може вимагатись дозвіл національного суду, якщо надання такого дозволу передбачене національним законодавством (ст. 7 Регламенту 389/2012). Регламент встановлює строк у три місяці для подання інформації, щодо якої надійшов запит, проте якщо орган, до якого звернулись із запитом, володіє відповідною інформацією, то цей строк зменшується до одного місяця (ст. 11 Регламенту 389/2012).

Обмін інформацією здійснюється за попереднім запитом компетентного органу держави-члена, проте можливі випадки, коли такий запит не вимагається, наприклад, у разі порушення або загрози порушення законодавства ЄС щодо оподаткування акцизами в іншій державі-члені; якщо таке порушення може мати наслідки для інших держав-членів ЄС; виникає ризик шахрайства або несплати акцизу в державі-члені; у разі повного знищення або безповоротної втрати акцизних товарів.

Компетентним органам держав-членів надається право обмінюватись будь-якою інформацією без попереднього запиту, якщо вони домовились про це для забезпечення належного застосування положень законодавства ЄС щодо оподаткування акцизами (ст. 16 Регламенту 389/2012).

Відповідно до положень ст. 22 вказаного регламенту Комісія приймає імплементаційні акти для внесення технічних змін стосовно автоматичного оновлення баз даних ліцензованих управляючих складом, зареєстрованих одержувачів, зареєстрованих відправників та податкових складів, а також центрального реєстру операторів. Імплементаційні акти Комісії також

можуть стосуватись уточнення процедур та правил доступу до інформації щодо акцизних номерів та її корегування.

Одним із таких імплементаційних актів Комісії став Регламент 2015/272 що вносить зміни до Регламенту 612/2013 про функціонування реєстру економічних операторів та податкових складів, відповідних статистичних даних та звітності на підставі Регламенту Ради 389/2012 щодо адміністративного співробітництва у сфері акцизного оподаткування, що передбачав доповнення ст. 6 цього регламенту. Вказана стаття стосувалась ознайомлення суб'єктів економічної діяльності з Центральним реєстром. Так, якщо наданий унікальний номер акцизу відповідає номеру акцизу, що міститься у витягу з Центрального реєстру, взяті з нього дані повертаються суб'єкту господарювання, який зробив запит, у випадку, якщо наданий унікальний номер акцизу відповідає запису про ліцензованого управляючого складом, зареєстрованого вантажоодержувача або зареєстрованого вантажовідправника, витяг містить інформацію про код реєстрації як оператора, що вказує, чи зареєстрований одержувач товару або уповноважений управляючий складом отримав дозвіл на переміщення підакцизних товарів безпосередньо до місця призначення. Це положення усуває суперечності та невизначеність при переміщенні підакцизних товарів (ст. 1 Регламенту 2015/272).

3.2. Особливості регулювання акцизів на алкоголь в Європейському Союзі

До об'єктів оподаткування акцизами, визначених у Директиві 2008/118, відносяться, *inter alia*, спирт та алкогольні напої (п. 1 «b» ст. 1) [173, с. 15]. Водночас, п. 2 ст. 1 вказаної директиви надає державам-членам право встановлювати щодо підакцизних товарів інші непрямі податки в особливих

цілях, якщо база оподаткування, розмір податку, порядок стягнення і контроль за його сплатою не суперечать вимогам стягнення акцизів і ПДВ [173, с. 15]. Однак Суд ЄС у рішенні у справі *Evangelischer Krankenhausverein Wien v. Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH v. Oberösterreichische Landesregierung* встановив, що держави-члени не можуть встановлювати відносно алкогольних напоїв податки, спрямовані виключно на наповнення бюджету і які суперечать правилам стягнення податку на додану вартість і акцизів [143, с. 1157].

Основним питанням щодо оподаткування алкоголю залишається конкуренція між різними товарами. Комісія (COM (79) 261) і Суд ЄС (справа 170/78 *Commission of the European Communities v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland* [122, с. 2290]) традиційно дотримуються тієї точки зору, що всі алкогольні напої, більш-менш взаємозамінні і конкурують між собою. Тим не менш, дослідження, проведене для Комісії в 2001 р., показало, що ступінь конкуренції відрізняється залежно від виду продукції. Початкові пропозиції Комісії щодо гармонізації акцизів на пиво, вино і спирт в 1972 і 1985 рр. були відхилені. Директива 92/83 була прийнята тільки в 1992 р., визначивши підакцизні товари та методи встановлення акцизів. Вона визначала товари, на які встановлюється акциз, що стягується, і спосіб встановлення акцизу. Вперше була запропонована стандартна ставка (середня національна ставка: 0,17 екю на літр вина/пива і 3,81 екю на 0,75 літр спирту). Проте, лише деякі національні ставки акцизів на алкоголь відповідали встановленій середній ставці. Тому згодом Комісія встановила більш гнучкий підхід, закріпивши мінімальні ставки акцизів на товари.

Директивою Ради 92/83 щодо гармонізації структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої від 19 жовтня 1992 р. [180, с. 21] була гармонізована база оподаткування алкогольних напоїв і спирту акцизними зборами, проведено групування алкогольних напоїв, виходячи з фактичної

концентрації спирту за об'ємом, встановлені єдині правила застосування знижених ставок акцизів, а також випадки звільнення алкогольної продукції від оподаткування. Відповідно до зазначеної директиви об'єктом оподаткування акцизами є пиво, вино, ферментовані напої (наприклад, сидр), проміжні продукти бродіння (наприклад, херес) і етиловий спирт. Згідно з директивою від сплати акцизів звільняється спирт, денатурований відповідно до вимог держав-членів, який використовується для виробництва продукції, не призначеної для споживання; для виробництва оцту, медикаментів, ароматизаторів, які використовуються для виготовлення харчової продукції та неалкогольних напоїв з алкогольною міцністю не більше 1,2 %; якщо він використовується безпосередньо або як складовий продукт напівфабрикатів для виробництва харчових виробів з наповненням або інших, при дотриманні зазначених у директиві умов. Держави-члени можуть надавати такі пільги шляхом відшкодування сплачених акцизів [180, с. 23].

Як ухвалив Суд ЄС у рішенні у справі *Italian Republic v. Commission of the European Communities*, у випадках, коли спирт, що міститься в продукції, не призначений для споживання людиною, був денатурований методом, затвердженим державою-членом, передбачене звільнення має бути надано. В іншому випадку такий товар не може бути звільнений від сплати акцизу [146, с. 861].

Відмінність у процедурі денатурації спирту залежно від держави-члена створює труднощі в системі денатурації, послаблює можливість ефективного управління системою, а також дає більше можливостей для шахрайства. У зв'язку з тим, що процедури денатурації, дозволені в окремих державах-членах ЄС, різняться, за ініціативою самих держав-членів та після тривалих обговорень у робочих групах та комісіях в ЄС було ухвалено Регламент 162/2013 щодо взаємного визнання процедур повної денатурації спирту для виключення з-під оподаткування акцизами повністю

денатурованого спирту. Регламент містить повний перелік речовин, які дозволені для використання на всій території Європейського Союзу для повної денатурації спирту, і підтверджує, що процедура денатурації, яка використовується у всіх державах-членах, повинна відбуватись із сумішшю 3 л ізопропілового спирту, 3 л метилетилкетону і 1 г бензоату на гектолітр чистого спирту [238, с. 57].

Відповідні пропозиції та рекомендації розглядаються щодо узгодження процедур неповної денатурації спирту, що використовується у сфері парфумерії та в медицині.

Основне питання, що поставало в процесі гармонізації структури акцизу та ставок на алкоголь був ступінь конкуренції різних алкогольних напоїв між собою. На початкових етапах гармонізації акцизів в різних державах-членах існували власні ставки на відповідну алкогольну продукцію, що викликало серйозні проблеми для спільного регулювання у зв'язку з формуванням внутрішнього ринку. Так, довгий час у державах-членах зберігалася висока ставка акцизу на пиво і низька ставка на вино, іноді вона і зовсім відсутня, що пояснювалося тим фактом, що вино є продуктом сільськогосподарського виробництва, а пиво – промислового. В Італії, наприклад, для етилу, виробленого штучним шляхом, встановлювалися високі ставки акцизів (справа 140/79 *Chemical* [120, с. 14]), у Франції встановлювалися ставки акцизу на напої, які зазвичай вживаються до їжі, вищі, ніж на ті, які вживаються після тощо. Пиво, вино і спиртні напої обкладаються особливо високими акцизами в Швеції, Ірландії, Великій Британії та Фінляндії, але в Люксембурзі, Австрії та країнах Середземномор'я, а також у більшості нових держав-членів акцизи нижчі [195, с. 64].

Ставки акцизів на алкогольні напої значно різняться в кожній державі-члені. Так наприклад, ставка акцизу на пиво коливається від 0,787 євро за

гектолітр/градусів Плато в Німеччині до 2,0043 євро за гектолітр/градусів Плато в Бельгії [189].

Ставка акцизу на вино варіюється від 0 євро за гектолітр (Чехія, Німеччина, Греція, Іспанія, Італія, Кіпр, Люксембург, Мальта, Австрія, Португалія, Словенія) до 273 євро за гектолітр в Ірландії; на ігристі вина ставка встановлюється від 0 євро за гектолітр (Греція, Іспанія, Італія, Кіпр, Люксембург, Мальта) до 546 євро за гектолітр в Ірландії [189].

Ферментовані напої, окрім пива та вина, оподатковуються за ставкою акцизу від 0 євро за гектолітр (Чехія, Німеччина, Греція, Іспанія, Італія, Кіпр, Люксембург, Мальта, Австрія) до 74,9086 євро за гектолітр в Бельгії [189].

Державам-членам дозволяється звільняти малих виробників вина (які виробляють менше 1 000 гектолітрів вина на рік) від виконання вимог переміщення та контролю за переміщенням підакцизних товарів на території ЄС за умови належного інформування відповідних органів держав-членів та виконання вимог Регламенту 884/2001 щодо супровідної документації [239, с. 32].

Для проміжних продуктів ставка акцизу варіюється на рівні від 45 євро за гектолітр (підхід застосування мінімальної ставки) на Кіпрі до 157,7792 євро за гектолітр в Бельгії [189].

Станом на 2016 р. на спирт ставка відрізняється від 956,82 євро за гектолітр (Кіпр) до 2992,7928 євро за гектолітр (Бельгія) [189]. На думку Комісії, зближення ставок на алкогольні напої є довгостроковою перспективою, тому досягнення цієї мети вимагатиме значного часу. Внесена ще у 2007 р. пропозиція підвищити мінімальну ставку акцизу на вино від 0 до 9,925 євро за гектолітр досі не прийнята державами-членами [185, с. 270].

Хоча повна гармонізація в сфері оподаткування акцизами алкогольної продукції та спирту була визнана Радою недоцільною, все ж були встановлені мінімальні ставки акцизів. Так, прийнята Директива 92/84 про

зближення ставок акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої [181, с. 29] від 19 жовтня 1992 р. передбачає, що держави-члени зберігають право самостійно встановлювати ставки акцизів з урахуванням національних вимог, проте ці ставки повинні бути вище встановлених на рівні Європейського Союзу мінімальних ставок. Так, Директива 92/84 впроваджує мінімальні ставки акцизних зборів для проміжної алкогольної продукції (45 євро на гектолітр продукту); ігристих і неігристих вин (0 євро на гектолітр продукту); пива (1,87 євро на гектолітр); спирту та алкогольних напоїв, відмінних від проміжних продуктів, пива і вина (550 євро на гектолітр чистого спирту). Слід зазначити, що акти ЄС не встановлюють максимальні ставки акцизу на спирт і алкогольну продукцію [181, с. 30]. Знижена ставка передбачена для всіх типів вина та інших ферментованих напоїв за умови, що міцність таких продуктів не перевищує 8,5 %; для пива (міцність не перевищує 2,8 %); для проміжних продуктів не міцніше 15 %, за умови, що знижена ставка не встановлюється на рівні більше 40 % нижче стандартної національної ставки акцизного податку (ст. 18 Директиви 92/84); для етилового спирту, який виробляється малими спиртовими заводами в межах, встановлених ст. 22 Директиви 92/84 [181, с. 30].

Закріплення нульової мінімальної ставки акцизного збору на вина, фактично, означає звільнення від оподаткування акцизом операцій, при здійсненні яких виникає право на застосування мінімальної ставки. Враховуючи труднощі, які виникали в регулюванні ставок акцизів на вино і пиво, Суд ЄС у рішенні у справі *Société critouridienne de distribution (Socridis) v. Receveur principal des douanes* вказав, що директиви не мають на меті гармонізувати ставки акцизів на пиво та вино між собою [130, с. 3815].

Крім цього, держави-члени можуть застосовувати знижені ставки для пива, виготовленого в маленьких незалежних пивоварнях, річний обсяг виробництва яких не перевищує 200 тисяч гектолітрів. Знижена ставка не

повинна бути нижче 50 % від стандартної національної ставки акцизу. Держави-члени можуть також встановлювати знижені ставки для пива, об'ємна частка спирту в якому не перевищує 2,8 % [181, с. 30].

Якщо держава-член не використовує нульову ставку в якості стандартної, вона може застосовувати знижену ставку акцизних зборів для будь-якого типу ігристих та неігристих вин, нешипучих і шипучих ферментованих напоїв, дійсна об'ємна частка алкоголю в яких не перевищує 8,5 % [181, с. 30].

Держави-члени можуть застосовувати єдину знижену ставку для проміжних продуктів, дійсна об'ємна частка алкоголю в яких не перевищує 15 %. Знижена ставка не повинна бути нижче 40 % від стандартної національної ставки акцизного мита і не повинна бути нижче стандартної національної ставки для вина та інших ферментованих напоїв [181, с. 30].

Держави-члени можуть застосовувати знижені ставки для етилового спирту, виготовленого на маленьких винокурних заводах, річний обсяг виробництва чистого алкоголю яких не перевищує 10 гектолітрів. Знижена ставка не повинна бути нижче 50 % від стандартної національної ставки акцизного мита [181, с. 30].

Впровадження і стягування акцизів на алкогольну продукцію також має на меті охорону здоров'я споживачів і боротьбу зі зловживанням алкогольними напоями. Можливість вжиття заходів податкового характеру з метою охорони здоров'я (ціль, що закріплена у ст. 191 ДФЄС) передбачена ст. 192 ДФЄС та не створює дискримінації [162, с. 132-133].

Нещодавною ініціативою в цій сфері стала пропозиція Шотландії заборонити продаж алкогольних напоїв за цінами нижче мінімальних, яка була передана на розгляд Європейської комісії. У проекті, запропонованому Шотландією, міститься формула визначення мінімальної ціни кожного товару, яка ставиться в залежність від міцності та кількості одиниць товару.

Директива 92/83 не забороняє встановлення мінімальної ціни товару, однак дії держави-члена повинні відповідати насамперед положенням ДФЄС щодо заходів, рівнозначних обмеженням (статті 34-36) [162, с. 61]. Практика Суду ЄС щодо таких випадків досить суперечлива (наприклад, можна порівняти рішення у справі 8-74 *Dassonville* і об'єднаних справах C-267/91 і C-268/91 *Keck and Mithouard*). У доповіді, представленій *RAND Corporation*, було зазначено: «підвищення оподаткування на національному рівні є ефективною стратегією для запобігання шкоди від зловживання алкоголем». Тому, у відповідь на обґрунтування уряду Шотландії про те, що підвищення акцизу вплине на весь ринок алкогольної продукції, а не тільки на дешеві алкогольні напої, Комісія зазначила, що метою запропонованих Шотландією заходів є запобігання зловживання алкоголем в цілому, а цієї мети можна досягти шляхом підвищення акцизу, не заподіявши шкоди конкуренції на ринку [220]. Таким чином, на думку Комісії, підвищення акцизу є найбільш виграшним рішенням зазначеної проблеми.

Водночас у Данії ставка акцизів на пиво в липні 2013 р. була знижена на 13 %, що призвело до підвищення споживання цього товару не тільки всередині країни, але і в сусідніх Норвегії та Швеції, де акциз на пиво вищий. Виникнення серйозних відмінностей ставок акцизів на алкоголь в державах-членах ЄС перешкоджає боротьбі з транскордонною торгівлею та контрабандою алкогольної продукції в рамках ЄС. Транскордонна торгівля спостерігається при великій різниці в цінах на невеликій відстані, наприклад, в регіонах Ересунн (пиво в Данії коштує всього 40 % від ціни в Швеції) і Гельсінкі-Таллінн (спирт в Естонії коштує чверть ціни спирту в Фінляндії). Мінімальна ставка акцизу на алкоголь залишається без змін з 1992 р, таким чином впавши приблизно на третину в результаті інфляції. Домовленості між державами-членами з цього питання не було досягнуто ще з часу пропозиції

Комісії в 2006 р. щодо врахування інфляції при визначенні мінімальної ставки акцизу на алкоголь [154].

Директива 2008/118 стосовно акцизів поширюється на товари, а не на послуги. Це положення має на меті запобігти встановленню зборів для ресторанів на продаж напоїв. Це було підтверджено практикою Суду ЄС у справі стосовно того, чи відповідає вимогам вказаної директиви встановлення національних зборів на напої. Додаткове оподаткування підакцизних товарів, наприклад алкогольних напоїв, в державах-членах має відповідати вимогам п. 2 ст. 1 Директиви 2008/118 [173, с. 15]. Проте на податок стосовно послуг, пов'язаних із підакцизними товарами, поширюються м'якші вимоги п. 3 ст. 1 цієї директиви [173, с. 15]. Іноді важко визначити, на що встановлюється збір: на товар чи послугу, пов'язану із підакцизним товаром. Таким чином, Суд ЄС обґрунтував своє рішення необхідністю встановити переважаючу особливість операції. Наприклад, продаж алкогольних напоїв у барах, ресторанах тощо підлягає оподаткуванню, оскільки послуги, що надає власник закладу, є похідними від загальної комерційної діяльності. Податок не встановлюватиметься, якщо оподаткуванню підлягатиме їжа, оскільки ціна визначатиметься переважно обсягом витрат на послуги. Якщо ж комерційна діяльність включатиме продаж напоїв, то вартість товару буде переважаючою. Суд ЄС також постановив, що в разі продажу та споживання алкогольних напоїв на території закладу харчування ці послуги підлягатимуть оподаткуванню.

Положення про те, що акцизи не можуть характеризуватись як податки з обороту передбачає те, що заходи з оподаткування, які вживають держави-члени, не суперечать системі ПДВ, встановленій в рамках всього ЄС.

Відповідно до практики Суду ЄС (справа *Bozzi*) акциз повинен мати загальний характер, тобто поширюватись на всі операції з товарами та послугами. Він має стягуватись на кожній стадії виробництва та поширення

та включати додаткову вартість товару та послуги, тобто збір, що встановлюється для окремої операції, стягується з урахуванням попередньо сплачених зборів [138, с. 2970].

Додатковий збір також має відображати загальні вимоги оподаткування, встановлені в ЄС. Оподаткування має відбуватись за тими самими характеристиками, що й оподаткування підакцизних товарів в рамках ЄС. Наприклад, порушенням вважатиметься встановлення інших критеріїв оподаткування, ніж об'єм, кількість та вміст алкоголю. Стягнення акцизів при продажу кінцевому споживачу також становитиме порушення вимог ЄС, оскільки збори мають стягуватись, коли товари були передані для продажу кінцевому споживачу [246, с. 9-10].

Незважаючи на значні зусилля у сфері гармонізації акцизів на алкоголь в Європейському Союзі, очевидним є те, що за відсутності фіксованих ставок податку зберігаються значні відмінності в розмірі ставок акцизів на окремі товари в країнах-членах ЄС. Так, акцизи на міцні алкогольні напої відрізняються більш, ніж у п'ять разів: від 645 євро/гектолітр в Італії до 5,045 євро/гектолітр і 5,880 євро/гектолітр у Фінляндії та Швеції [189].

Таким чином, основні положення щодо регулювання оподаткування акцизами алкоголю можна розділити на три групи: загальні принципи здійснення податкової політики (містяться в установчих договорах ЄС), принципи оподаткування, загальні для всіх видів підакцизної продукції (положення Директиви 2008/118, Регламенту 884/2001), так звані горизонтальні акти, та положення щодо оподаткування алкогольної продукції (директиви 92/83 і 92/84), тобто вертикальні акти.

Проте на рівні держав-членів Європейського Союзу спостерігаються й певні розбіжності стосовно ставлення до гармонізації оподаткування акцизами алкогольної продукції. У зв'язку з тим, що на рівні ЄС не встановлені максимальні ставки оподаткування акцизами алкогольної

продукції, держави-члени використовують акцизні збори як регуляторний фактор для вирішення соціальних питань, наприклад боротьби з надмірним вживанням алкоголю. Гармонізація правового регулювання оподаткування акцизами в ЄС зіштовхнулася із низкою проблем. Так, алкогольні напої, насамперед вино, є важливим сільськогосподарським товаром та джерелом значних надходжень в бюджет в деяких державах-членах, що значно зменшило ступінь зближення нормативного регулювання. Крім того, при гармонізації структури та ставок на алкоголь, постало питання про ступінь конкуренції різних алкогольних напоїв між собою. Вирішити це питання можна шляхом подальшого зближення вимог законодавств держав-членів у цій сфері, активної співпраці інституційних органів держав та розширення практики Суду ЄС.

3.3. Правове регулювання акцизів на тютюнові вироби в Європейському Союзі

В рамках Європейського Союзу стосовно структури та ставок акцизу на тютюнові вироби було досягнуто певної узгодженості. Тютюнові вироби є зручним об'єктом оподаткування, оскільки не належать до товарів першої необхідності та життєзабезпечення, були об'єктом оподаткування у всіх країнах-членах ЄС до моменту їх гармонізації, становлять суттєву частку податкової бази в країнах-членах ЄС та таким чином можуть впливати на функціонування внутрішнього ринку. Проте, незважаючи на значні зусилля держав-членів у сфері гармонізації оподаткування тютюну та тютюнових виробів, все ще залишаються певні проблеми, оскільки акцизи традиційно вважаються одним із найнефективніших податкових інструментів з точки зору поповнення державного бюджету.

Основна структура ставок акцизів на тютюн була запроваджена ще після 1972 р. шляхом прийняття низки директив: Директива 92/79 (стосовно зближення (апроксимації) податків на сигарети), Директива 92/80 (стосовно зближення податків на інші тютюнові вироби), Директива 95/59 (щодо податків, окрім податків з обороту, що впливають на споживання тютюнових виробів). Окремі директиви мали на меті узгодження вимог законодавства держав-членів щодо виробництва та продажу підакцизних тютюнових виробів, зокрема Директива 2001/37 про зближення нормативних, регламентарних і адміністративних положень держав-членів ЄС щодо виробництва та продажу тютюнових виробів [166, с. 26].

Основні принципи, що застосовуються до всіх видів підакцизної продукції, були закріплені в Директиві Ради 92/12 від 25 лютого 1992 р. про основні положення для підакцизної продукції і її зберігання, переміщення, контроль над нею [179, с. 36], яку з 1 січня 2010 р. замінила Директива Ради 2008/118 [173, с. 12] з такою самою назвою. Директива містить горизонтальні положення щодо категорій оподатковуваних товарів, принципи стягнення акцизів та правила зберігання і переміщення підакцизних товарів. Таким чином, відповідно до ст. 1 (1(c)) вказаної Директиви оподаткуванню, *inter alia*, підлягають тютюнові вироби, визначені директивами 95/59, 92/79 та 92/80 [173, с. 15]. Разом з тим, п. 2 ст. 1 зазначеної Директиви дозволяє державам-членам встановлювати щодо зазначених товарів інші непрямі податки в спеціальних цілях, якщо база оподаткування, розмір податку, порядок стягнення і контроль за його сплатою не суперечать вимогам стягнення акцизів і ПДВ [173, с. 15].

У липні 2008 р. була опублікована пропозиція стосовно реформування існуючих правил оподаткування тютюнових виробів. Серед основних положень вказаної пропозиції слід зазначити скасування популярної цінової категорії в якості основи для визначення мінімальних вимог ЄС щодо

акцизів. Крім того, закріплювалось, що акциз поступово збільшуватиметься протягом п'яти років. Висуваючи вказану пропозицію, Комісія мала на меті змінити рівень оподаткування акцизами; підвищити мінімальні ставки податку; сприяти усуненню існуючого спотворення в торгівлі тютюновими виробами в рамках ЄС та запобігти взаємозамінності тютюнових виробів, що могло б призвести до ухилення від сплати податків; спростити систему акцизного оподаткування; зменшити відмінності в оподаткуванні тютюнових виробів в державах-членах.

Очікувалось, що вказані зміни сприятимуть зменшенню споживання тютюнових виробів та захисту здоров'я населення (дослідження Світового банку вказують на те, що підвищення ціни на 10 % зменшує споживання в середньому на 4 %); підвищенню ставки акцизу, що зменшить обсяги транскордонної торгівлі тютюновими виробами. Та, незважаючи на можливе зниження попиту на тютюнові вироби, підвищення податку все ж передбачало збільшення прибутків від їх продажу в бюджетах держав-членів [253].

Положення Пропозиції були враховані у Директиві 2010/12 від 16 лютого 2010 р. про внесення змін до Директив 92/79/ЄЕС, 92/80/ЄЕС та 95/59/ЄС про структуру та ставки акцизного збору, що застосовуються до тютюнових виробів, та до Директиви 2008/118/ЄС [175, с. 1], що встановлювала загальний розмір акцизного збору (специфічного збору та адвалерного збору за виключенням ПДВ) на сигарети на рівні не менше 57 % середньозваженої ціни роздрібного продажу сигарет, що надійшли для споживання. Розмір акцизного збору встановлювався на рівні не менше 64 євро за 1 000 сигарет незалежно від середньозваженої ціни роздрібного продажу [175, с. 3]. Крім того, у ст. 1 цієї Директиви вказувалось, що з 1 січня 2014 р. загальний розмір акцизного збору на сигарети становить не менше 60 % середньозваженої ціни роздрібного продажу сигарет, що

надійшли для споживання. Розмір такого акцизного збору становить не менше 90 євро за 1 000 сигарет незважаючи на середньозважену ціну роздрібного продажу [175, с. 3].

В п. 3. ст. 1 Директиви 2010/12 надавалось визначення поняття «середньозважена ціна роздрібного продажу», що розраховується виходячи з загальної вартості усіх сигарет, що надійшли для споживання, на основі ціни роздрібного продажу, включаючи усі податки, розділеною на загальну кількість сигарет, що надійшли для споживання [175, с. 3]. Вона встановлюється не пізніше 1 березня кожного року на основі даних щодо усіх поставок для споживання, що надійшли протягом попереднього календарного року.

Згодом була прийнята Консолідована директива 2011/64 від 21 червня 2011 р. стосовно структури та ставок акцизів на тютюнові вироби, яка стала основним актом у сфері гармонізації оподаткування тютюнових виробів. Директива визначає категорії тютюнових виробів (сигарети, сигари та сигарили, подрібнений тютюн та інші види тютюну для куріння) (ст. 2) [177, с. 26].

Відповідно до Директиви 2011/64 кожна держава-член може застосовувати загальний акциз, що включає специфічну складову (встановлена ставка на 1 000 сигарет) та адвалерну складову (відсоток від роздрібної ціни) без урахування ПДВ. При цьому частка специфічної складової не повинна бути менша 7,5 % та не перевищувати 76,5 % від загального акцизу (ст. 8 Директиви 2011/64) [177, с. 27]. Загальною тенденцією в ЄС є поступове підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби. Так, з 2014 р. було підвищено мінімальну ставку загального акцизу (специфічна складова плюс адвалерна складова без урахування ПДВ) з не менше 57 % до 60 % від роздрібної ціни (включаючи всі податки) і з не нижче 64 євро до 90 євро за 1 000 одиниць для сигарет середньої роздрібної

цінової категорії (ст. 10). Державам-членам, що встановили загальну мінімальну ставку акцизу в розмірі, як мінімум, 115 євро за 1 000 сигарет середньої роздрібною ціновою категорії, не потрібно дотримуватися мінімального 60-відсоткового рівня акцизу [177, с. 28].

Директива 2011/64 надає Болгарії, Естонії, Литві, Латвії, Польщі, Греції, Угорщині та Румунії перехідний період до 31 грудня 2017 р., щоб досягти рівня 90 євро на 1 000 сигарет (в усіх інших країнах ЄС цей рівень запроваджено з 1 січня 2014 р.) [177, с. 28].

Тенденція до підвищення ставок акцизів зберігається і щодо подрібненого тютюну (для скручування сигарет) у 2015 р. – не менше 46 % від роздрібною ціни, включаючи всі податки, або 54 євро за кілограм, з 2018 р. – не менше 48 % від роздрібною ціни, включаючи всі податки, або 60 євро за кілограм, з 2020 р. – не менше 50 % та не менше 60 євро відповідно (ст. 14 Директиви 2011/64). Сигари і сигарилі обкладаються акцизом у розмірі 5 % від роздрібною ціни, включаючи всі податки, або 12 євро за 1 000 одиниць або за кілограм. Для інших тютюнових виробів держави-члени можуть застосовувати специфічні або адвалерні ставки або одночасно обидві ставки акцизів [177, с. 29].

Крім цього, держави-члени ЄС мають право встановлювати акцизи вищі, ніж вказані в директиві. Проте специфічні та адвалерні ставки акцизів повинні бути однакові на всі сигарети в державі-члені (ст. 7 (2)). Крім цього, держави-члени можуть встановлювати мінімальний акциз на сигарети (ст. 8 (6)) [177, с. 27]. Проте Суд ЄС у справі *Yesmoke Tobacco* зазначив, що «статті 7 (2) і 8 (6) Директиви Ради 2011/64/ЄС ... повинні тлумачитися як такі, що виключають положення національного законодавства, які замість закріплення однакових мінімальних ставок акцизів, які застосовуються до всіх видів сигарет, встановлюють мінімальний акциз, який діє для сигарет, ціна на які нижче ціни на найбільш популярну цінову категорію

сигарет» [142, с. 9]. У справі *Commission v. French Republic* Суд ЄС заборонив встановлення мінімальної базової ціни на всі сигарети однієї марки та закріплення нижчих ставок акцизу на сигарети зі світлим тютюном порівняно із акцизом на сигарети з темним тютюном [136, с. 2080].

Крім цього, відповідно до ст. 15 Директиви 2011/64 виробники або їх представники або уповноважені агенти в Союзі та імпортери тютюну з третіх країн мають право визначати максимальну роздрібну ціну для кожного зі своїх продуктів для кожної держави-члена, для якої продукція випускається для споживання [177, с. 30]. Проте держави мають право контролю за рівнем цін і дотриманням запроваджених цін, за умови, що вони не суперечать законодавству Союзу.

З метою полегшення стягнення акцизу держави-члени можуть, для кожної групи тютюнових виробів, встановити шкалу роздрібних цін продажу за умови, що кожна шкала має достатній масштаб і різноманітність для фактичної відповідності широкому асортименту товарів, вироблених в ЄС. Кожна шкала діє для всіх продуктів, що відносяться до групи тютюнових виробів, яких вона стосується, без розмежування за якістю, презентацією, походженням продукції або використовуваними матеріалами, характеристиками підприємств або будь-яким іншим критерієм.

Особливим є механізм визначення місця сплати акцизів, який мав на меті замінити митну систему стягнення акцизів при переміщенні товарів у межах ЄС, ліквідовану в результаті усунення фіскальних обмежень між країнами-членами ЄС.

Директива 2011/64 передбачає певний механізм перегляду ставок акцизів на тютюн. Так, раз на чотири роки Комісія представляє Раді доповідь і, за необхідності, пропозицію, що стосується ставок і структури акцизу на тютюнові вироби (ст. 19 вказаної директиви) [177, с. 30]. Доповідь Комісії

враховує належне функціонування внутрішнього ринку, реальну вартість ставок акцизу і більш широкі цілі установчих договорів.

Зазначена доповідь ґрунтується на інформації, наданій державами-членами. Крім цього, держави-члени, для забезпечення узгодженості та послідовності податкової політики в рамках Євросоюзу, зобов'язуються відповідно до ст. 20 Директиви 2011/64 повідомляти Комісії тексти основних положень національного законодавства, які вони приймають в галузі оподаткування акцизами тютюнових виробів [177, с. 31].

19 грудня 2012 р. було запропоновано прийняти нову директиву стосовно оподаткування тютюнових виробів. Ця пропозиція значно вплинула на сектор тютюнового виробництва в економіці ЄС. Пропозиція Комісії зосереджена на п'яти пунктах: упаковка та маркування, склад/домішки, розширення сфери продукції, транскордонні продажі, відстеження та безпека тютюнової продукції. Пропозиція передбачає заборону на тонкі сигарети та сигарети з ментолом. В рамках положень з пакування та маркування Комісія також пропонує заборонити всі категорії тонких сигарет, тобто сигарет з діаметром менше 7,5 мм. У 2011 р., наприклад, частка тонких сигарет становила близько 5 % від усіх сигарет, що продаються в ЄС.

У сфері інгредієнтів і добавок пропозиція Комісії запроваджує низку нових заходів. Забороняється продаж тютюнових виробів із характерним смаком фруктів, цукерок, ванілі та ментолу; використання ароматизаторів у компонентах тютюнових виробів; використання добавок, які збільшують токсичність або звикання до тютюнової продукції.

Нова директива передбачатиме вимоги стандартизації упаковки і маркування тютюнових виробів, які швидше за все, зменшать обсяги споживання продукту внаслідок його здорожчання. Кінцевою метою є поліпшення функціонування внутрішнього ринку, підвищення цінової конкуренції, а відтак і зниження цін у всіх сегментах ринку тютюнових

виробів. Однак слід зазначити, що такі нововведення мають і негативні наслідки, так збільшиться тиск на ціни, зросте попит на дешевші товари, процвітатиме «чорний» ринок. Загалом очікується, що «чорний» ринок зросте на 25-55%, з 68 млрд сигарет до 84-106 млрд сигарет. В результаті, від 70 000 до 175 000 робочих місць може бути втрачено в ЄС, не рахуючи сезонних робітників. Падіння податкових надходжень від акцизів і ПДВ на тютюнові вироби коливається за найскромнішими оцінками в обсязі 2,2 млрд євро [115].

Однією з нагальних проблем у сфері правового регулювання акцизного оподаткування є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів для боротьби з контрабандою та попередження ухилення від сплати акцизів.

Обсяги втрат внаслідок контрабандної діяльності важко переоцінити. Наприклад, рівень контрабанди тютюнових виробів у Великій Британії досягав 20 % загальних обсягів продажів, що приносило збитки в обсязі близько 3 000 млн євро щороку. Для вирішення цієї проблеми країна започаткувала Стратегію з подолання контрабанди тютюнових виробів (*Tackling Tobacco Smuggling Strategy*), метою якої є контроль переміщення тютюнових виробів на кордоні.

Однією зі «схем» для ухилення від сплати акцизів є можливість придбання товарів для особистого споживання приватними особами в умовах використання принципу «країни походження» в країні з відносно меншою ставкою акцизу. Крім цього, поширеним методом ухилення від сплати акцизів є «втрата» підакцизного товару в процесі його транспортування між податковими складами, розташованими в різних країнах-членах ЄС, в режимі «відстроченої сплати податку». Даний спосіб ухилення особливо ефективний в умовах відсутності митного контролю та в основному використовується при нелегальних поставках підакцизних товарів [48, с. 102].

У 2000 р. Комісія звернулась в суд із цивільним позовами проти низки тютюнових компаній (*Phillip Morris*, *RJ Reynolds* і *Japan Tobacco*), звинувачуючи їх, *inter alia*, у контрабанді. Зрештою, Комісія відкликала позов, але дійшла домовленості з *Philip Morris* і *Japan Tobacco International* про 12-річний платіж в розмірі 1 250 і 400 млн доларів США відповідно, і погодила підписати зобов'язуючі угоди. *Imperial Tobacco* і *British American Tobacco* погодилися виплатити 300 млн і 200 млн доларів США відповідно. Згідно з домовленістю компанія *Philip Morris* також зобов'язувалась сплачувати додаткові штрафи, якщо органи ЄС виявлять оригінальні товари *Philip Morris* в обсязі більшому, ніж вказано в домовленості. Крім цього компанія *Philip Morris* зобов'язалась в майбутньому покращити процедури відстеження власної продукції для запобігання підробкам, в тому числі розміщуючи відповідні індикатори на упаковках [198].

Останнім часом спостерігається тенденція до підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби в Євросоюзі, що пов'язано із необхідністю поповнення бюджетів держав-членів, а також боротьбою із курінням.

Так, зокрема, із метою забезпечення ефективного та належного функціонування внутрішнього ринку тютюнових виробів ЄС, охорони здоров'я, виконання зобов'язань ЄС щодо імплементації положень Рамкової конвенції ВООЗ щодо боротьби проти тютюну було розроблено Директиву 2014/40 щодо зближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів стосовно виробництва, представлення та продажу тютюну й пов'язаної з ним продукції та про скасування Директиви 2001/37. Зокрема, директива містить положення про належне розміщення акцизних марок на пакуванні тютюнових виробів, зазначень про шкоду куріння для здоров'я, складу тютюнових виробів та викидів шкідливих речовин у повітря під час куріння (зокрема, це зобов'язує виробників тютюну розміщувати на упаковках інформацію щодо

максимального рівня викидів смол, нікотину і чадного газу). Директива забороняє реалізовувати в рамках ЄС бездимні тютюнові вироби та покладає на виробників обов'язок надавати інформацію про появу нових тютюнових або альтернативних виробів.

Стаття 10 Директиви 2014/40 закріплює вимогу щодо розміщення попередження про шкodu куріння у верхній частині обох боків пачки тютюнових виробів. Таке попередження повинно займати не менше 65 % загальної площі пачки, при цьому воно не повинно перекриватись акцизною маркою.

3.4. Енергоносії та електроенергія як об'єкт непрямого оподаткування в Європейському Союзі

Вперше податки на енергоносії були запроваджені у 70-х роках ХХ ст. для зниження залежності від імпорту нафти у все більшу кількість країн, у тому числі країн Організації економічного співробітництва та розвитку, таких як США, країни ЄС, Японія. Внутрішні податки на енергоносії встановлювались із різних причин. Так, в податкові платежі деякі країни враховували витрати на будівництво та використання доріг, захист навколишнього середовища. Хоча податкові ставки значно варіюються залежно від країни стягнення, податки на нафту та інші енергоносії стали важливою формою поповнення державного бюджету. Враховуючи різницю в розвитку ринку енергоносіїв різних країнах, внутрішній податок на енергоносії може викликати значні зміни як на міжнародних, так і внутрішніх ринках [269, с. 81-82].

Питання правового регулювання енергоносіїв стали важливою частиною європейської інтеграції. Два із трьох установчих договорів стосувались саме цієї сфери: Договір про заснування Європейського

об'єднання вугілля та сталі та Договір про Євратом. Із прийняттям Судом ЄС рішення у відомій справі *Costa v. Enel* щодо електроенергії стало очевидним, що Договір про заснування європейського економічного співтовариства врегульовуватиме, *inter alia*, й сектор енергетики [255, с. 2].

Формування внутрішнього ринку ЄС із вільним рухом товарів, послуг, осіб та капіталів значно вплинуло і на ринок енергоносіїв. Перші пропозиції щодо оподаткування акцизами нафтопродуктів (бензину і мазуту (дизельного палива)) на рівні ЄС були внесені ще в 1991 р. Базова структура акцизів на нафтопродукти була розроблена в рамках ЄС у 1992 р. У цей же час Комісія пропонує запровадити податок в рамках ЄС щодо викидів вуглекислого газу та на електроенергію, маючи на меті стабілізацію викидів CO² на рівні 1990 р. до 2000 р. для запобігання парниковому ефекту і глобальному потеплінню. Проте пропозицію не сприйняли, вона була безуспішною.

У 1997 р. Комісія опублікувала нову пропозицію, розширивши перелік об'єктів оподаткування, зокрема йшлося про продукти, які могли б замінити нафтопродукти (вугілля, кокс, буре вугілля, бітум та пов'язані з ними продукти, природний газ і електроенергія). Положення пропозиції були відображені в Директиві 2003/96 щодо реструктуризації системи Співтовариства з оподаткування енергоносіїв та електроенергії [169, с. 51], зміни в яку вносились згодом Директивами 2004/74 щодо надання державам-членам можливості застосовувати до енергоносіїв та електроенергії зменшені ставки акцизу або скасовувати акцизи [170, с. 87] та 2004/75 стосовно винятків та обмежень у порядку стягнення акцизів для Кіпру [171, с. 100].

Директива 2003/96 сприяла ліквідації спотворення конкуренції, яке існувало між державами-членами через відмінності у структурі акцизів на енергоносії та електроенергію, встановила пріоритети більш ефективного використання енергії (з метою зменшення залежності від імпортованих енергоносіїв та зменшення викидів вуглекислого газу) [169, с. 51].

До об'єктів оподаткування директива відносить освинцьований та неосвинцьований бензин, нафтовий газ, гас, зріджений нафтовий газ, природний газ, мазут, вугілля та кокс, електроенергію.

Встановлюються мінімальні рівні оподаткування акцизами: рівень оподаткування енергоносіїв та електроенергії в державах-членах не може бути відповідно до ст. 4 Директиви 2003/96 меншим, ніж мінімальні ставки акцизів, встановлені директивою. Слід враховувати, що при визначенні мінімальної ставки акцизу директива розмежовує комерційне та некомерційне використання енергоносіїв та електроенергії [169, с. 54].

Для освинцьованого бензину мінімальний рівень оподаткування становить 421 євро/1 000 л, для неосвинцьованого бензину 359 євро/1 000 л. Для нафтового газу та гасу, що використовуються в якості моторного палива, директива встановлює мінімальну ставку оподаткування на рівні 330 євро/1000 л. Якщо ж ці види палива використовуються в промислових і комерційних цілях, ставка становить 21 євро/1 000 л. Нафтовий газ для цілей опалення оподатковується акцизом за мінімальною ставкою 21 євро/1 000 л, а гас для цих самих цілей – 0 євро/1 000 л [169, с. 65].

Зріджений нафтовий газ, що використовується як паливо, оподатковується за мінімальною ставкою 125 євро/1 000 кг, якщо ж він використовується для промислових і комерційних цілей, мінімальна ставка складає 41 євро/1 000 кг. В цілях опалення (як для комерційного, так і некомерційного використання) ці продукти оподатковуються за нульовою ставкою [169, с. 65].

Дизельне паливо (мазут) використовується з метою опалення як в комерційному, так і в некомерційному секторі і оподатковується акцизом за мінімальною ставкою 15 євро/1 000 кг. Природний газ, що використовується як паливо, оподатковується за мінімальною ставкою 2,6 євро/ГДж вищої теплотворної здатності, в промислових і комерційних цілях – 0,3 євро/ГДж.

В цілях опалення для комерційного використання мінімальна ставка акцизу на природний газ становить 0,15 євро/ГДж. В разі некомерційного використання – 0,3 євро/ГДж [169, с. 65].

Для комерційного використання вугілля та коксу директива встановлює мінімальну ставку на рівні 0,15 євро/ГДж вищої теплотворної здатності, для некомерційного використання – 0,3 євро/ГДж. Електроенергія оподатковується у випадку комерційного використання за мінімальною ставкою 0,5 євро/МВт. Ставка акцизу у випадку некомерційного використання складає 1 євро/МВт [169, с. 65].

При цьому державам надається право самостійно встановлювати ставки акцизів вищі, ніж передбачені директивою. Так, наприклад, станом на липень 2016 р. найвищі ставки акцизів на освинцьований бензин зафіксовані в Нідерландах (857,39 євро/1 000 л), а найнижчі – на Кіпрі (421 євро/1 000 л). Найвища ставка акцизу на природний газ для опалення в комерційних цілях становить 8,67 євро/ГДж (у Данії) та для опалення в некомерційних цілях – 8,89 євро/ГДж (у Швеції), у той час як найнижча ставка акцизу складає 0,15 євро/ГДж (у Латвії, Литві та Естонії) та 0,2772 євро/ГДж (у Бельгії) відповідно для використання в комерційних та некомерційних цілях [190].

В Директиві 2003/96 передбачене використання енергоносіїв та електроенергії у промислових цілях як таке, що здійснюється суб'єктом підприємництва, який незалежно здійснює, в будь-якому місці, постачання товарів і послуг, незалежно від мети або результатів такої господарської діяльності (ст. 11 вказаної Директиви) [169, с. 55].

При цьому господарська діяльність охоплює всі дії виробників, торговців і осіб, що постачають послуги – включаючи розробку родовищ, сільськогосподарську і професійну діяльність. До них не належать державні, регіональні і місцеві органи влади та інші установи, якщо вони здійснюють

дії чи операції, в яких вони беруть участь як органи державної влади [169, с. 55].

Разом із цим, держави-члени ЄС мають право надавати привілеї щодо звільнення або зниження розміру акцизів декількома способами: безпосередньо, через диференційовану ставку, або через повне або часткове відшкодування об'єму оподаткування (ст. 6 Директиви 2003/96/ЄС) [169, с. 54].

Особливим є режим оподаткування енергоносіїв, що використовуються в якості пального для повітряних суден. Так, по суті повідомлення Комісії, опубліковане ще в 2000 р., стосовно оподаткування авіаційного палива (СОМ (2000) 110) має обов'язковий характер, будучи закріпленим у положеннях Директиви 2003/96, яка гарантує скасування акцизу на енергоносії, що постачаються як авіаційне паливо, окрім випадків використання їх для приватних польотів, тобто для дозвілля, коли авіатранспорт використовується власником або фізичною чи юридичною особою для розваг – через наймання або будь-які інші засоби – окрім комерційних цілей і, особливо, окрім перевезення пасажирів або товарів чи забезпечення послуг для органів державної влади (ст. 14 Директиви 2003/96) [169, с. 56]. Такий самий режим встановлюється для водного транспорту.

Повне або часткове звільнення або зменшення рівня оподаткування передбачене, зокрема для експериментальних проектів із технологічної розробки більш екологічних видів палива або у сфері відновлюваних ресурсів; електроенергії сонячного, вітрового, хвильового, припливного, геотермального, гідравлічного походження; електроенергії, виробленої з біомаси; енергоносіїв і електроенергії, що використовуються для комбінованого виробництва тепла і електроенергії; енергоносіїв і енергії, що використовуються для перевезення товарів і пасажирів залізницею, метро,

трамваєм і тролейбусом, та в деяких інших випадках (ст. 15 Директиви 2003/96) [169, с. 56].

Значна увага в рамках ЄС приділялась розробці альтернативних джерел енергії. Так, вже у 2001 р. були запропоновані заходи для сприяння використанню біопалива, в тому числі можливість застосування зниженої ставки акцизу на цей вид палива. У рішенні 2002 р. з питань податкової політики ЄС в цілому Європейський парламент встановив принцип, відповідно до якого «забруднювач платить». Цей принцип дуже широко застосовується щодо енергоносіїв, і реалізується не тільки за рахунок оподаткування, але й за рахунок правового регулювання. Парламент схвалив пропозицію стосовно біопалива в жовтні 2002 р. і прийняв поправки, спрямовані на її розвиток. Таким чином, Рада ЄС ухвалила низку актів, зокрема 8 травня 2003 р. з метою сприяння цілям, таким як виконання зобов'язань щодо зміни клімату, екологічна безпека постачання та сприяння відновлюваним енергоресурсам було ухвалено Директиву 2003/30 стосовно заохочення використання біопалива або іншого відновлюваного палива для транспорту (ст. 1 Директиви 2003/30). Відповідно до вказаної директиви держави-члени зобов'язані забезпечити, щоб мінімальна пропорція біопалива та іншого відновлюваного палива на ринках становила не менше 2%, що розраховується на основі енергетичного вмісту всієї сукупності бензину та дизелю, який перебуває в торговому обороті на ринках держав-членів для транспортних цілей (ст. 3 Директиви 2003/30) [168, с. 43]. Крім цього, ст. 16 Директиви 2003/96 дозволяє зменшити ставку податку на біопаливо, що використовується як моторне паливо [169, с. 57].

Однією з перших справ, розглянутих Судом ЄС щодо відновлюваних джерел енергії, була справа *Outokumpu*. Справа стосувалась питання, чи оподаткування акцизом електроенергії, імпортованої у Фінляндію зі Швеції, було дискримінацією, зважаючи на особливості екоподаткування.

Відповідно до чинного на той час законодавства Фінляндії акциз стягувався у Фінляндії на вироблену в країні електроенергію, а обсяг акцизу залежав від методу виробництва електроенергії. Відповідно, атомна та гідроелектроенергія оподатковувались за нижчими ставками акцизу. Проте розмір акцизу на імпортовану електроенергію не було визначено на основі методу її виробництва. Акциз на імпортовану електроенергію був нижчим, ніж найвища ставка акцизу на електроенергію, встановлена у Фінляндії. Проте акциз був вищим, ніж акциз на атомну та гідроелектроенергію, вироблену у Фінляндії.

За таких умов імпортер не мав можливості довести, що імпортована електроенергія була вироблена на атомній чи гідроелектростанції, а відтак має обкладатись нижчим акцизом. На думку Суду ЄС, практичні труднощі у визначенні походження чи способу виробництва імпортованої електроенергії не можуть бути підставою для дискримінаційного оподаткування. А тому Судом ЄС було встановлено, що імпортер не мав змоги продемонструвати походження та спосіб виробництва імпортованої електроенергії. Таким чином, за рішенням Суду ЄС Фінляндія порушила норми установчих договорів щодо недискримінації у сфері оподаткування [132, с. 1810-1811]. Таким чином, відбувається сприяння розвитку та ширшому застосуванню відновлюваних джерел енергії.

В ЄС передбачена можливість звільнити від оподаткування акцизами або зменшити акциз на енергоносії та електроенергію з огляду на політичні причини. Так, держава-член, що бажає вжити таких заходів, має відповідно повідомити про це Комісію і надати всю необхідну інформацію. Комісія розглядає запит, враховуючи належне функціонування внутрішнього ринку, необхідність забезпечення чесної конкуренції, а також медичні, екологічні, енергетичні і транспортні аспекти ЄС.

Через три місяці після одержання всієї необхідної інформації Комісія повинна або подати в Раду пропозицію щодо уповноваження на такі заходи або інформувати Раду про причини, з яких така пропозиція не була подана. За умови позитивного рішення Комісії Рада одностайно приймає рішення про запровадження подальших звільнень або зменшення акцизного оподаткування (ст. 19 Директиви 2003/96) [169, с. 60].

Маркування підакцизної продукції, зокрема нафтового газу та гасу було гармонізовано у Директиві Ради 95/60 від 27 листопада 1995 р. про фіскальне маркування нафтового газу і гасу [182, с. 47] та Рішенні Ради 2006/428/ЄС від 22 червня 2006 р., яке «встановлює загальний фіскальний маркер для нафтового газу і гасу».

Однією з останніх ініціатив Комісії є пропозиція (COM (2011) 168), яка має на меті сприяння оновленню правил оподаткування енергоносіїв. Оподаткування енергоносіїв пропонується здійснювати на підставі частки викидів CO² в атмосферу з урахуванням їх енергомісткості. Передбачається, що існуючі податки на енергоносії слід розділити на дві складові, які в поєднанні і визначатимуть загальний рівень оподаткування акцизом. Ця пропозиція спрямована на збільшення енергомісткості та енергоефективності, а також заохочення використання екологічно чистих продуктів, уникаючи викривлення конкуренції на внутрішньому ринку ЄС [157].

Держави-члени мають переглянути структури акцизів на енергоносії. Директива мала набути чинності в 2013 р., встановлюючи перехідні періоди для повного вирівнювання оподаткування енергоносіїв до 2023 р., надаючи час підприємствам адаптуватися до нової структури оподаткування. 19 квітня 2012 р. Європейський парламент проголосував за прийняття директиви, яка б включала вищеперераховані положення, проте після низки невдалих

переговорів між державами-членами Комісія відкликала пропозицію у 2015 р.

Таким чином, правове регулювання оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії в рамках Європейського Союзу, визначення структури та рівня ставок оподаткування обумовлюються окрім фіскальних чинників також транспортною, екологічною, сільськогосподарською політикою, загальною політикою зайнятості. Основні положення щодо оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії містяться в Директиві 2003/96 щодо реструктуризації системи Співтовариства з оподаткування енергоносіїв та електроенергії та Директиві 2003/30 стосовно заохочення використання біопалива або іншого відновлюваного палива для транспорту. Оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії в ЄС нині має на меті не тільки зменшення залежності країн Європи від імпортованих енергоносіїв, а також заохочення використання відновлюваних джерел енергії.

Висновки до Розділу 3.

В результаті проведеного вище дослідження правового регулювання оподаткування акцизами в рамках Європейського Союзу було зроблено такі висновки.

В Європейському Союзі гармонізація правового регулювання акцизів досягла високого рівня, що пояснюється зближенням національних законодавств у зв'язку зі створенням і функціонуванням внутрішнього ринку, усуненням торговельних бар'єрів, закріпленням принципу недискримінації стосовно податків і зборів на експортовані та імпортовані товари держав-членів ЄС.

Проте з утворення внутрішнього ринку не виключались всі негармонізовані акцизи, що існували в державах-членах. Навпаки, державам-членам надавалась певна свобода зберегти існуючі чи встановити нові акцизи та системи їх зборів. Таким чином могли бути компенсовані втрати, яких могли зазнати економіки держав-членів у зв'язку з проведенням гармонізації, а акцизи могли стати додатковим джерелом прибутку.

Основні положення щодо регулювання оподаткування акцизами алкоголю можна розділити на три групи: загальні принципи здійснення податкової політики (містяться в установчих договорах ЄС), принципи оподаткування, загальні для всіх видів підакцизної продукції (положення Директиви 2008/118, Регламенту 884/2001), так звані горизонтальні акти, та положення щодо оподаткування алкогольної продукції (директиви 92/83 і 92/84), тобто вертикальні акти. На рівні держав-членів Європейського Союзу спостерігаються певні розбіжності стосовно ставлення до гармонізації оподаткування акцизами алкогольної продукції. У зв'язку з тим, що на рівні ЄС не встановлені максимальні ставки оподаткування акцизами алкогольної продукції, держави-члени використовують акцизні збори як регуляторний фактор для вирішення соціальних питань, наприклад боротьби з надмірним вживанням алкоголю.

Окрім загальних положень установчих договорів основним актом права ЄС у сфері гармонізації оподаткування тютюнової продукції є Директива 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. стосовно структури та ставок акцизів на тютюнові вироби, яка визначає категорії оподатковуваних тютюнових виробів; встановлює ставку акцизів. Норми стосовно оподаткування тютюнових виробів окрім встановлення фіскальної функції акцизів також спрямовано на зменшення обсягів злочинної діяльності, пов'язаної із транскордонною торгівлею тютюновими виробами. Окрім нормативного закріплення оподаткування акцизами тютюнових виробів, було також

створено інституційний механізм співпраці для запобігання контрабанді та транскордонній торгівлі, розроблено низку заходів для зменшення обсягів субсидування галузі.

Правове регулювання оподаткування енергоносіїв та електроенергії в рамках Європейського Союзу, визначення структури та рівня ставок оподаткування обумовлюються окрім фіскальних чинників також транспортною, екологічною, сільськогосподарською політикою, загальною політикою зайнятості та закріплено в актах права, а саме: Директиві 2003/96/ЄС, що реструктурує напрям діяльності Співтовариства щодо оподаткування енергоносіїв та електроенергії, Директиві 2003/30/ЄС стосовно заохочення використання біопалива або іншого відновлюваного палива для транспорту.

Перспективною сучасною тенденцією правового регулювання оподаткування акцизами алкоголю та тютюну є врахування соціального значення акцизів.

Гармонізація правового регулювання оподаткування акцизами в ЄС зіштовхнулась із низкою проблем. Так, алкогольні напої, насамперед вино, є важливим сільськогосподарським товаром та джерелом значних надходжень в бюджет в деяких державах-членах, що значно зменшило рівень зближення нормативного регулювання. Крім цього, при гармонізації ставок на алкоголь постало питання про ступінь конкуренції різних алкогольних напоїв між собою. Вирішити це питання можна шляхом подальшого зближення вимог законодавств держав-членів у цій сфері, активної співпраці інституційних органів держав та розширення практики Суду ЄС.

Норми стосовно оподаткування тютюнових виробів окрім встановлення фіскальної функції акцизів також спрямовано на боротьбу з курінням, підвищення доходів держав.

Оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії, від своєї первинної мети (зменшення залежності країн Європи від імпортованих енергоносіїв), нині спрямоване на заохочення використання відновлюваних джерел енергії, біопалива та скорочення використання традиційних матеріалів в цілому, активне застосування принципу «забруднювач платить».

Основні висновки розділу висвітлені в працях автора [11; 12; 17].

РОЗДІЛ 4.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ З ПРАВОМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ПРО НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ

4.1. Договірний та інституційний механізм гармонізації законодавства України із законодавством ЄС у сфері непрямого оподаткування

Відносини між Україною та ЄС започатковано в грудні 1991 р., коли Міністр закордонних справ Нідерландів, головуєчої в ЄС країни, у своєму листі від імені ЄС офіційно визнав незалежність України [6, с. 26].

Нині ЄС – це один із найбільших зовнішньоекономічних партнерів України. Процес європейської інтеграції породив безліч новел політичного, економічного і правового характеру, які зумовили привабливість європейської моделі регіональної інтеграції для країн усього світу, включаючи Україну [74, с. 54].

Гармонізація законодавства України з правом ЄС є однією з важливих умов поглиблення співпраці з європейським інтеграційним об'єднанням та його державами-членами. Тісна співпраця України і ЄС дозволяє забезпечити в Україні сприятливий клімат для внутрішніх та зовнішніх інвестицій, вільний рух товарів, послуг, осіб та капіталів, покращить умови захисту інвестицій [77, с. 120], а також створити необхідні передумови для переходу до наступних стадій інтеграції, в тому числі й до укладення угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [58, с. 46].

Зобов'язання гармонізувати національне податкове законодавство з законодавством ЄС про непряме оподаткування Україна прийняла відповідно до ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і

європейськими співтовариствами та їх державами-членами 1994 р. [35], з набуттям чинності якою процес гармонізації українського законодавства стосовно непрямого оподаткування з правом ЄС ґрунтується на чітких правових засадах.

УПС визначила основні цілі політичного та економічного співробітництва та стала базовим документом для реалізації стратегії інтеграції до Європейського Союзу, яка спрямована на входження України «до європейського політичного (в тому числі у сфері зовнішньої політики і політики безпеки), інформаційного, економічного і правового простору» [103]. УПС розглядає гармонізацію як важливу умову для зміцнення економічних зв'язків між Україною та ЄС [61, с. 200].

Гармонізація, передбачена УПС, Планом дій Україна – ЄС та іншими документами, що регламентують співробітництво України з європейськими інтеграційними об'єднаннями, мала як спільні риси, так і суттєві відмінності від аналогічного процесу, що здійснювався на рівні Співтовариства та у відносинах ЄС з третіми країнами.

Спільною для них є загальна мета гармонізації, яка полягає у створенні уніфікованого правового середовища для суб'єктів ринкових відносин. А для цього необхідно нівелювати відмінності у національних правилах, які регулюють ці відносини. Гармонізація в рамках співробітництва України з Євросоюзом спрямована також на створення сприятливих умов для доступу українських виробників товарів та провайдерів послуг на спільний ринок ЄС та на ринки країн, які визнають стандарти ЄС [58, с. 47].

На думку В. Опришка, успішність інтеграції в міжнародне утворення залежить від здатності держави «прийняти інтеграційне законодавство цієї міжнародної організації...» [71, с. 14]. Гармонізація українського законодавства з вимогами ЄС, як вважає Л. Демиденко, є передумовою формування демократії [22, с. 18].

У відносинах між європейськими інтеграційними об'єднаннями та третіми країнами узгодження національного законодавства з правом ЄС може здійснюватись різними способами (шляхом взаємного визнання національних стандартів, приєднання до міжнародних договорів, узгодження положень національних нормативно-правових актів із приписами постанов інститутів ЄС) та на різних рівнях (на рівні міжнародних зобов'язань, на рівні зобов'язань ЄС тощо) [61, с. 201].

Разом з тим, УПС не містила визначення поняття «гармонізація». УПС оперувала такими поняттями як «зближення» (ст. 51, 76), «адаптація» (ст. 53, 77), «наближення» (ст. 60), «встановлення еквівалентних норм» (ст. 67) тощо [101]. Як вказує В. Муравйов, в значенні наближення законодавства України до законодавства ЄС переважна більшість юристів, які досліджували це питання, застосовує термін «гармонізація» [59, с. 266], хоча УПС його і не згадує. Це пояснюється тим, що процеси зближення різних правових систем мають місце як в праві Євросоюзу, так і в міжнародному праві, і, будучи певною мірою подібними, вони передбачають гармонізацію норм права в тій чи іншій формах [61, с. 58].

П. Рабінович зазначає, що гармонізація передбачає приведення законодавства України у відповідність до правових систем провідних міжнародних організацій Європи [89, с. 257].

Ю. Капіца вказує на те, що для країн за межами ЄС термін «гармонізація» може включати зближення з первинним законодавством ЄС [45, с. 53].

І. Белоусова вбачає побудову податкової системи України, яка б відповідала вимогам ЄС, як передумову інтеграції України в ЄС [2, с. 46].

УПС містила окремі обов'язкові положення (*lex specialis*), щодо яких фактично вимагається висока міра гармонізації, іноді навіть в чітко визначених часових межах. Так, норми щодо оподаткування є предметом

ст. 15 УПС, де передбачено, що сторони застосовують «національний режим», тобто надають імпортованим товарам не менш сприятливий режим, ніж той, який надається аналогічним товарам вітчизняного походження [101; 49].

Незважаючи на «м'яку» природу зобов'язань, закріплених у ст. 51 УПС, Україна виявила зацікавленість розвивати своє законодавство задля досягнення рівня стандартів та практики, поширених у ЄС [49]. Такий інтерес підкріплюється й тим фактом, що західні сусіди України та її партнери розгорнули роботу щодо наближення свого законодавства до законодавства ЄС відповідно до вимог членства в Євросоюзі [49].

Інституційний механізм УПС передбачав функціонування трьох органів: Ради з питань співробітництва, Комітету зі співробітництва, та Парламентського комітету зі співробітництва. Основним завданням створених інституцій стало: визначити основні напрями співробітництва між Україною та Європейським Союзом, серед яких і гармонізація податкового законодавства, забезпечити політичний діалог між сторонами, який би сприяв розвитку політичних відносин, створити основи взаємовигідного економічного співробітництва. Спільні органи, утворені на засадах УПС, брали безпосередню участь у сприянні та наданні технічної та інформаційної допомоги при здійсненні гармонізації непрямого оподаткування України з вимогами законодавства ЄС [101].

Раду з питань співробітництва було утворено відповідно до ст. 85 УПС з метою забезпечення імплементації угоди та згідно з Указом Президента України від 24 лютого 1998 р. № 148/98 «Про забезпечення виконання Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та Європейськими співтовариствами (Європейським Союзом) та вдосконалення механізму співробітництва з Європейськими Співтовариствами (Європейським Союзом)» [102]. На засіданнях Ради з української сторони брали участь

Прем'єр-міністр України, міністр економіки, юстиції, інші посадові особи, а з боку ЄС – Міністр закордонних справ країни що головує в ЄС, і член Єврокомісії відповідальний за відносини з Україною.

Головними функціями Ради з питань співробітництва став контроль за виконанням Угоди про партнерство та співробітництво, здійснення стратегічного курсу України на інтеграцію до ЄС та вдосконалення механізму співробітництва між Україною та ЄС. Засідання Ради з питань співробітництва відбувались один раз на рік на рівні міністрів та відповідно до УПС. Рада з питань співробітництва відповідала за двосторонній політичний діалог між сторонами, врегулювання питань, пов'язаних із тлумаченням Угоди про партнерство та співробітництво [30, с. 178].

Комітет з питань співробітництва було створено відповідно до ст. 87 УПС та згідно з Постановою Кабінету Міністрів України щодо питань діяльності української частини Комітету з питань співробітництва між Україною та ЄС. До складу Комітету входили представники членів Ради ЄС та Комісії ЄС, з одного боку, та представники Уряду України, з іншого. На засіданнях Комітету по черзі головував представник ЄС та представник України. Рада з питань співробітництва визначала обов'язки Комітету і була уповноважена делегувати йому свої повноваження для забезпечення безперервності проведення зустрічей Ради [42; 101].

Основними завданнями української частини Комітету стало: допомога українській частині Ради у виконанні нею своїх обов'язків із гармонізації законодавства; забезпечення додержання та виконання положень УПС; сприяння координації діяльності центральних органів виконавчої влади України з питань гармонізації законодавства України з законодавством ЄС; моніторинг виконання рішень та домовленостей з питань реалізації положень УПС, досягнутих під час роботи Комітету та Ради; проведення консультацій щодо виконання УПС та розроблення необхідних заходів тощо [42; 101].

У сфері гармонізації непрямого оподаткування українська частина Комітету розробляла за участю відповідних центральних органів виконавчої влади пропозиції та брала участь у розробці проектів нормативних актів із питань оподаткування; розробляла пропозиції щодо відміни актів центральних органів виконавчої влади та інших державних органів України що суперечать домовленостям між Україною та Європейським Союзом. Основним функціональним органом української частини Комітету з питань співробітництва став Підкомітет з питань фінансів, економіки, статистики, який здійснював основну роботу із розробки пропозицій стосовно гармонізації податкового законодавства України з правом ЄС щодо непрямих податків [42; 101].

Комітет з парламентського співробітництва між Україною та Європейським Союзом був створений відповідно до ст. 90 УПС. Згідно з Угодою про партнерство та співробітництво Комітет з парламентського співробітництва став форумом для обміну думками між членами українського та європейського парламентів. Цей орган запитував відповідну інформацію про виконання Угоди про партнерство та співробітництво від Ради з питань співробітництва. Комітет з парламентського співробітництва міг надавати рекомендації Раді з питань співробітництва. Українська частина Комітету з парламентського співробітництва складалась з народних депутатів України, депутатських фракцій і груп Верховної Ради України [101].

Комітет із парламентського співробітництва збирався на свої засідання позачергово в місцях проведення засідань Верховної Ради України та Європейського парламенту. Напередодні зазначених заходів Комітету з парламентського співробітництва відбувались засідання його Бюро, що складалось з голови і двох заступників від кожної з частин Комітету з парламентського співробітництва [42; 101].

З метою оперативного виконання заходів із гармонізації непрямого оподаткування на виконання вимоги такої гармонізації, встановленої Угодою про партнерство та співробітництво, було прийнято низку документів, які встановлюють зміст, послідовність таких заходів та етапи їх виконання. Одним із перших національних актів, що передбачав гармонізацію українського законодавства з вимогами права Євросоюзу був Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11 червня 1998 р., який вказує, що «адаптація законодавства України передбачає реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність із європейськими стандартами і охоплює, серед іншого, й податкове законодавство» [103].

Згодом була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України від 16 серпня 1999 р. «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [85], в якій вживається термін «адаптація» в розумінні зближення та поступової гармонізації законодавства України із законодавством ЄС. Саме подальшому вивченню інтеграційного законодавства ЄС приділяв першочергового значення Закон України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 228-IV від 21 листопада 2002 р.

У сфері гармонізації податкового законодавства України з положеннями права ЄС найбільш поширеним способом гармонізації є прийняття внутрішніх правових актів, положення яких повинні відповідати нормам права ЄС [18, с. 201]. З цією метою було прийнято Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 р., головним завданням якої стали: забезпечення відповідності законодавства України зобов'язанням, що випливають з УПС, інших міжнародних договорів, що стосуються співробітництва України з Європейським Союзом; розвиток

законодавства України у напрямі його наближення до законодавства Європейського Союзу та забезпечення високого рівня підготовки в Україні проектів законів та інших нормативно-правових актів; створення правової бази для інтеграції України до Європейського Союзу; створення на законодавчому рівні загальнодержавного механізму гармонізації законодавства, який визначав би цілі, сфери, етапи гармонізації; забезпечення системності та узгодженості у роботі органів державної влади під час здійснення заходів з адаптації законодавства тощо [34]. Метою адаптації законодавства України у сфері непрямого оподаткування до законодавства Європейського Союзу було визначено досягнення відповідності правової системи України *acquis communautaire* [34].

Відповідно до Програми першочерговим завданням України є гармонізація законодавства у пріоритетних сферах, визначених в ст. 51 УПС, до яких належать і податки, включаючи непрямі [34].

У сфері непрямих податків гармонізація повинна була здійснюватись у такій послідовності: визначення актів *acquis communautaire*, які регулюють правовідносини у сфері непрямого оподаткування; переклад визначених актів українською мовою; здійснення комплексного порівняльного аналізу регулювання правовідносин у сфері непрямих податків в Україні та в Європейському Союзі; підготовка проектів законів України та інших нормативно-правових актів, що містять положення актів ЄС, з якими відбувається гармонізація українського законодавства, та моніторинг імплементації актів законодавства України [34; 58, с. 47].

На виконання ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво, а також Загальнодержавної програми адаптації Кабінетом Міністрів України було схвалено у 2007 р. Концепцію реформування податкової системи України, а згодом, у 2009 р. – Стратегію реформування податкової системи України, які нині втратили чинність.

Заходи для подальшої гармонізації законодавства України із законодавством Європейського Союзу донедавна визначались Кабінетом Міністрів України щорічно у планах-графіках адаптації згідно із Загальнодержавною програмою адаптації відповідно до напрямів та пріоритетів гармонізації, встановлених у ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво [34].

Такий план-графік було ухвалено 28 березня 2012 р. Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 р. Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 156-р, відповідно до якого Міністерство фінансів, Державна податкова служба та інші центральні органи виконавчої влади зобов'язані розробити законопроекти щодо внесення змін до податкового законодавства України та здійснення заходів з імплементації Податкового кодексу України, зокрема, гармонізувати законодавство України з джерелами *acquis communautaire*, які регулюють правовідносини у сфері непрямих податків [92].

Передбачалось наближення законодавства України з непрямого оподаткування до положень Директиви Ради ЄС 2008/118 від 16 грудня 2008 р. про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12; Директиви Ради ЄС 92/84 від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої; Директиви Ради ЄС 2011/64 від 21 червня 2011 р. щодо структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби; Директиви Ради ЄС 2006/112 від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість [92].

Правові засади функціонування інституційного механізму гармонізації законодавства України з правом ЄС визначені у Розділі VIII «Інституційний механізм» Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Євросоюзу від 18 березня 2004 р. та у Постанові Кабінету

Міністрів України від 15 жовтня 2004 р. «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [81].

Головними органами, які відповідно до УПС брали участь у гармонізації законодавства України з правом Європейського Союзу, були Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, Комітет Верховної Ради України з питань європейської інтеграції, Координаційна рада, Центр європейського та порівняльного права при Міністерстві юстиції України та інші державні органи й установи [42].

В Програмі адаптації було встановлено процедуру співпраці між законодавчою та виконавчою владами у сфері гармонізації [34]. Так, Верховна Рада України забезпечувала виконання Програми з питань, які належать до її компетенції; розглядала проекти законів України, розроблені на виконання Програми; визначала цілі та завдання етапів виконання Програми, встановлювала їх часові межі; у разі потреби вносила зміни до Програми; щороку заслуховувала доповідь про стан виконання Програми; забезпечувала експертизу внесених до Верховної Ради України всіма суб'єктами права законодавчої ініціативи законопроектів на їх відповідність *acquis communautaire* на всіх етапах розгляду законопроектів [34; 42].

Кабінет Міністрів України забезпечував виконання Програми, крім питань, віднесених до компетенції Верховної Ради України; затверджував після погодження з Комітетом Верховної Ради України з питань європейської інтеграції щорічний план заходів із виконання Програми; передбачав щороку в проектах державного бюджету України витрати на фінансування заходів із виконання програми [34; 42].

Кожен законопроект, внесений до Верховної Ради України, протягом семи днів надсилався Комітету Верховної Ради України з питань європейської інтеграції для визначення належності законопроекту за

предметом правового регулювання до сфер, правовідносини в яких регулюються правом Європейського Союзу [42].

Законопроекти, які згідно з висновком Комітету належали за предметом правового регулювання до таких сфер, протягом трьох днів передавались до Міністерства юстиції для підготовки експертного висновку щодо відповідності цих законопроектів *acquis communautaire*. Міністерство юстиції у двадцятиденний термін готувало відповідний експертний висновок і передавало його Комітету Верховної Ради України з питань європейської інтеграції для підготовки пропозицій щодо доцільності прийняття законопроекту Верховною Радою України і термінів набрання ним чинності [34; 42].

Науково-експертне, аналітичне, інформаційне та методологічне забезпечення виконання програми, переклад актів *acquis communautaire* українською мовою, підготовка глосарію термінів *acquis communautaire* покладалось на Міністерство юстиції України, а експертиза проектів нормативно-правових актів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади — на відповідні підрозділи органів, які видають акт. Нормативно-правові акти, які суперечать *acquis communautaire*, могли прийматися лише за наявності достатнього обґрунтування необхідності прийняття такого акта і в чітко визначений у самому акті строк [34; 42].

Координаційна рада, створена у 2004 р. згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства ЄС» № 1365 від 15 жовтня 2004 р. [81], в свою чергу, щороку затверджувала плани заходів з адаптації законодавства у пріоритетних сферах, забезпечувала єдиний підхід до виконання заходів з адаптації законодавства, щороку готувала доповідь про стан виконання програми, яка не пізніше 1 березня оприлюднювалась на пленарному засіданні Верховної Ради України. Головою Координаційної ради був Прем'єр-міністр України

(за посадою). Координаційна рада діяла відповідно до Положення про Координаційну раду, ухваленого Постановою Кабінету Міністрів України. Рішення Координаційної ради були обов'язковими для розгляду центральними та місцевими органами виконавчої влади [81].

Огляд адаптації законодавства України до *acquis communautaire* готувався Державним департаментом з питань адаптації законодавства при Міністерстві юстиції України [34]. Функції Департаменту відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28 березня 2011 р. № 346 «Про ліквідацію урядових органів» [86] були передані Міністерству юстиції України.

На виконання положень УПС Державна податкова адміністрація України розробляла рекомендації та пропозиції стосовно гармонізації законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування. Центр європейського та порівняльного права при Міністерстві юстиції України проводив семінари та надавав конкретні рекомендації з питань гармонізації законодавства України у сфері оподаткування.

Одним із наступних договірних механізмів співпраці між Україною та ЄС став Порядок денний асоціації Україна – ЄС, який набув чинності 24 листопада 2009 р. після обміну нотами відповідно до правил процедури Ради з питань співробітництва між Україною та ЄС. Порядок денний асоціації став практичним інструментом підготовки до реалізації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС до моменту набуття нею чинності. Головна ідея розробки ПДА полягала у заміні Плану дій Україна – ЄС новим практичним інструментом взаємодії, спрямованим на закріплення нової якості співпраці, ще до набуття чинності Угодою про асоціацію між Україною та ЄС [79].

Відповідно до п. 4 «Економічне співробітництво» Порядку денного Україна та Європейський Союз співпрацюють для підтримки України у

створенні повноцінно функціонуючої ринкової економіки та поступового наближення її політик до політик ЄС відповідно до основних принципів макроекономічної стабільності, надійної фінансової системи і сталого балансу платежів та посилення управління державними фінансами через імплементацію фіскальної реформи та реформи видатків, включаючи також пенсійну систему та управління державним боргом, зокрема шляхом оцінки економічного впливу податкових заходів у співробітництві з експертами ЄС [79].

У п. 7 Порядку денного серед інших питань співпраці було визначено також і сферу оподаткування, зокрема непрямі податки [79]. Так, ПДА встановлює вимогу посилити та зміцнити співробітництво, спрямоване на покращення й удосконалення податкової системи та адміністрування ПДВ в Україні відповідно до міжнародних та європейських стандартів, включаючи підготовку до поступового наближення до структури оподаткування, як закріплено в *acquis* ЄС, зокрема шляхом: розробки та виконання всеохоплюючого стратегічного плану для податкових органів, включаючи структури, процедури, ресурси та інформаційну підтримку; покращення та спрощення податкового законодавства, включаючи, за необхідності, його консолідацію шляхом кодифікації; покращення міжнародного податкового співробітництва з метою посилення ефективного управління у податковій сфері, покращення спроможності податкового адміністрування, зокрема шляхом просування у напрямку більш цільової системи податкового контролю та аудиту, заснованої на оцінці ризику; впровадження дієвого та швидкого прийняття та виконання рішень проблеми заборгованості із відшкодування ПДВ; вжиття заходів для гармонізації політик щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів; розвиток співробітництва з податковими органами держав-членів ЄС шляхом обміну новим досвідом та тенденціями у сфері оподаткування [73].

З набуттям чинності Порядку денного асоціації Україна – ЄС у 2009 р. було створено новий орган співпраці між Україною та ЄС — Комітет старших посадових осіб з оцінки імплементації Порядку денного асоціації Україна — ЄС [79].

На думку В. Муравйова, широка гармонізація законодавств третіх країн з правом Євросоюзу частково відображає особливо тісний характер співпраці в рамках асоціацій [59, с. 289]. Як зазначив Суд ЄС, угода про асоціацію створює спеціальні «привілейовані» відносини між ЄС та країною-не членом, яка бере таким чином участь у системі ЄС [119, с. 3754]. А з огляду на те, що норми, які стосуються гармонізації, належать до «м'якого права», просування на цьому шляху фактично цілком залежить від зусиль неасоційованих країн [59, с. 297].

Відтак саме прагнення України до євроінтеграції обумовлює прогрес приведення законодавства України у сфері оподаткування у відповідність до вимог Євросоюзу. Досвід західноєвропейських країн вказує на те, що угода про асоціацію встановлює, що гармонізація повинна спрямовуватись на створення таких правових умов для діяльності фізичних та юридичних осіб, які існують у межах внутрішнього ринку ЄС. Тобто в цих угодах гармонізація розглядається як форма поширення права Євросоюзу на правопорядки країн, з якими укладено угоди про партнерство [59, с. 290].

З метою досягнення поставлених цілей зовнішньополітичної діяльності в аспекті європейської інтеграції Україна вела переговори щодо укладення Угоди про асоціацію з ЄС протягом 2007-2012 рр.

Робоча група з питань економічного та секторального співробітництва завершила переговори в 31 сфері, в тому числі, й у сфері податків, відкривши, таким чином, шлях для всеохоплюючої імплементації Україною ключових положень та стандартів ЄС в галузі непрямих податків, які мають

позитивно позначитися як на умовах підприємницької діяльності, так і на житті громадян [100].

Угода про асоціацію між Україною та ЄС стала новим етапом у процесі гармонізації, *inter alia*, законодавства у сфері непрямого оподаткування. Угода спрямована на сприяння політичній асоціації та економічній інтеграції переважно шляхом посилення політичного діалогу та зближення нормативного регулювання [252, с. 258].

Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, зокрема ст. 349, передбачає співпрацю у сфері оподаткування. У розділі «Оподаткування» секторальної частини Угоди встановлене зобов'язання сторін застосовувати принципи належного управління, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією, добросовісної податкової конкуренції (ст. 350); співпрацювати для вдосконалення і розвитку податкової системи та податкових органів, посилення боротьби з податковим шахрайством (ст. 351), зокрема, шахрайством і контрабандою підакцизних товарів (ст. 352) [110, с. 141]. При цьому виконання вказаних вимог вимагається тією мірою, якою їх виконують держави-члени ЄС.

Додаток XXVIII Угоди про асоціацію встановлює акти права ЄС у сфері непрямого оподаткування, з якими має відбуватись гармонізація законодавства України [110, с. 1945]. На відміну від УПС, Угода про асоціацію містить чіткий графік імплементації положень директив ЄС, окрім випадків, коли гармонізація відбуватиметься за графіком імплементації, який буде встановлено Радою асоціації після набуття чинності Угодою.

Встановлено, що положення Директиви 92/83 щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої та Директиви 2006/112 про спільну систему ПДВ, окрім положень, що стосуються держав-членів ЄС та спеціальних податкових режимів, мають бути імплементовані

протягом п'яти років із моменту набуття Угодою про асоціацію чинності [110, с. 1945].

Для вжиття Україною поступових заходів із гармонізації законодавства з вимогами Директиви Ради 2007/74 щодо звільнення від ПДВ та акцизних зборів на товари, які імпортуються особами, які прибувають з третіх країн, надається три роки [110, с. 1945].

Директива Ради 2003/96 про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії має запроваджуватись поступово з урахуванням потреб України у сфері збереження навколишнього середовища та енергоефективності [110, с. 1945].

Директива Ради ЄС 2011/64 щодо структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби та ст. 1 Директиви Ради ЄС № 2008/118 про загальний режим акцизних зборів має бути імплементована протягом двох років. Також слід привести законодавство України у відповідність із положеннями Директиви 86/560 щодо гармонізації законодавства держав-членів про податки на оборот – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства, та Директиви Ради 92/83 щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої [110, с. 1945].

Інституційне підґрунтя відносин між Україною та ЄС у рамках імплементації Угоди про асоціацію закладено у Главі 1 «Інституційна структура» Розділу VII «Інституційні, загальні та прикінцеві положення» Угоди (статті 460-470) [110, с. 163-165].

Найвищим рівнем політичної співпраці між сторонами, зокрема з питань імплементації Угоди про асоціацію, є саміт, який має проводитись раз на рік.

Угодою про асоціацію між Україною та ЄС (статті 461-469) передбачено створення спільних органів, зокрема Ради асоціації, Комітету

асоціації, підкомітетів, Парламентського комітету асоціації та Платформи громадянського суспільства [110, с. 163-164].

Рада асоціації утворена відповідно до ст. 461 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС для контролю застосування і виконання положень Угоди, вивчення будь-яких питань, що виникають в рамках Угоди, та будь-яких інших двосторонніх або міжнародних питань, що становлять взаємний інтерес [110, с. 163]. Також у рамках Ради асоціації на рівні міністрів відбувається постійний політичний діалог.

На першому засіданні 15 грудня 2014 р. Ради асоціації було створено інституційний механізм для розвитку співробітництва шляхом ухвалення правил процедур Ради асоціації, Комітету асоціації та його підкомітетів.

Засідання Ради асоціації проводяться на рівні міністрів не менше одного разу на рік, а також тоді, коли цього вимагають обставини. До її складу входять представники уряду України та Ради ЄС і Європейської комісії. Головує в Раді асоціації представник України і представник ЄС по чергово. Як спостерігачі в роботі Ради можуть брати участь представники інших органів за домовленістю сторін [110, с. 163].

Рада асоціації приймає обов'язкові для сторін рішення. Рада у разі потреби вживає необхідних заходів для виконання прийнятих рішень, у тому числі у разі необхідності уповноважує спеціальні органи, створені відповідно до Угоди, для виконання прийнятих рішень. Рада асоціації може також надавати рекомендації. Вона готує свої рішення і рекомендації за згодою Сторін після виконання відповідних внутрішньодержавних процедур (ст. 463 УА) [110, с. 164].

Рада є форумом для обміну інформацією про законодавчі акти України та Європейського Союзу, як чинні, так і ті, що перебувають на стадії підготовки, а також про заходи з їх виконання, впровадження та дотримання [110, с. 164].

Постановою Кабінету Міністрів України від 4 березня 2015 р. № 84 «Питання оприлюднення рішень і рекомендацій Ради асоціації між Україною та Європейським Союзом і Комітету асоціації між Україною та Європейським Союзом» встановлено, що рішення і рекомендації Ради асоціації і Комітету асоціації, у тому числі рішення і рекомендації Комітету асоціації у торговельному складі, розміщуються на Урядовому порталі, а також публікуються в Офіційному віснику України у десятиденний строк з дня їх засвідчення секретарями зазначених органів [82].

Друге засідання Ради асоціації відбулося 7 грудня 2015 р. у м. Брюссель, на якому сторони підбили підсумки у відносинах між Євросоюзом і Україною з часів першої зустрічі Ради асоціації, а також вказали на відчутний прогрес, якого було досягнуто [96].

Комітет асоціації утворений відповідно до ст. 464 Угоди про асоціацію та надає допомогу Раді асоціації під час виконання нею своїх обов'язків, складається з представників сторін, головним чином, на рівні вищих посадових осіб, головування в ньому здійснюється по черзі представником України і представником ЄС [110, с. 164].

У своєму регламенті Рада асоціації визначає обов'язки і порядок функціонування Комітету асоціації, до сфери відповідальності якого належить підготовка засідань Ради асоціації. Засідання Комітету асоціації проводяться щонайменше один раз на рік. Рада асоціації може делегувати Комітету асоціації будь-яке зі своїх повноважень, у тому числі повноваження приймати обов'язкові для виконання рішення (ст. 465 УА) [110, с. 164].

Комітет асоціації приймає обов'язкові для сторін рішення у випадках, передбачених Угодою про асоціацію, та у сферах, в яких Рада асоціації делегувала йому свої повноваження. Сторони мають вжити заходів для виконання цих рішень [110, с. 164].

Для розгляду всіх питань щодо торгівлі (Розділ IV УА «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею») Комітет проводить спеціальні засідання щонайменше один раз на рік [110, с. 164].

Перше засідання Комітету асоціації відбулося 13-14 липня 2015 р. у Брюсселі. Особливо наголошувалось на необхідності проведення структурних економічних реформ в Україні.

Відповідно до ст. 466 Угоди Комітетові асоціації надають допомогу підкомітети. Комітет асоціації може створювати підкомітети для вивчення прогресу, досягнутого в ході проведення регулярних діалогів, зазначених у Розділі V УА «Економічне і галузеве співробітництво» [110, с. 164].

Постановою Кабінету Міністрів України від 10 грудня 2014 р. № 700 «Питання підготовки та проведення засідань окремих двосторонніх органів асоціації між Україною та ЄС» визначено, що від України членами Ради асоціації є члени Кабінету Міністрів, а Комітету асоціації – заступники міністрів з питань європейської інтеграції, заступник Міністра економічного розвитку і торгівлі – Торговий представник України, заступники керівників інших центральних органів виконавчої влади, до повноважень яких належать питання виконання Угоди про асоціацію [84].

Цим самим документом обов'язки секретаря Ради асоціації і Комітету асоціації з Української сторони покладено на директора Урядового офісу з питань європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України.

Відповідно до ст. 466 УА Комітету асоціації надають допомогу підкомітети. Рада асоціації може прийняти рішення про створення будь-якого спеціального комітету чи органу у конкретних сферах, які необхідні для виконання УА, і визначає склад, обов'язки та порядок функціонування таких органів. Крім цього, такі спеціальні комітети і органи можуть обговорювати будь-яке питання [110, с. 164-165].

Комітет асоціації може також створювати підкомітети для вивчення результатів співробітництва сторін в економічній сфері. Підкомітети подають звіт про свою діяльність Комітету асоціації [110, с. 165].

Рішенням Ради асоціації № 2/2014 від 15 грудня 2014 р. було утворено два підкомітети: Підкомітет з питань свободи, безпеки та юстиції та Підкомітет з питань економіки та іншого галузевого співробітництва.

Засідання підкомітету з питань економіки та іншого галузевого співробітництва проводиться за кластерним принципом. Питання оподаткування підпадають під кластер 2.

Підкомітети, створені відповідно до Розділу IV УА «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею», завчасно повідомляють Комітет асоціації у своєму торговельному складі відповідно до ст. 465 (п. 4) УА про дату і порядок денний засідань [110, с. 164].

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 8 липня 2015 р. № 646 «Питання організації роботи підкомітетів Комітету асоціації між Україною та ЄС», яка визначає порядок організації роботи підкомітетів Комітету асоціації між Україною та ЄС, питання оподаткування розглядаються другою групою «Підприємництво» з організації роботи підкомітетів, до складу якої входять представники Міністерства юстиції, Міністерства фінансів, Державної фіскальної служби, Урядового офісу та інших держорганів [83].

Платформа громадянського суспільства створена відповідно до ст. 469 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС з метою інформування громадянського суспільства сторін про виконання Угоди та врахування їхнього внеску для її виконання [110, с. 165].

Платформа громадянського суспільства складається з представників громадянського суспільства України, з однієї сторони, і членів

Європейського економічного і соціального комітету, з іншої сторони, як форум для проведення ними засідань та обміну думками [110, с. 165].

Регулярність проведення засідань визначає сама Платформа. Головування у Платформі громадянського суспільства здійснюється по черзі відповідно представниками від України і представником Європейського економічного і соціального комітету згідно з положеннями, викладеними в її регламенті [110, с. 165].

Платформа громадянського суспільства повинна бути поінформованою про рішення та рекомендації Ради асоціації. Платформа може надавати рекомендації Раді асоціації. Комітет асоціації та Парламентський комітет асоціації повинні здійснювати регулярні контакти з представниками Платформи громадянського суспільства з метою отримання їхньої думки щодо досягнення цілей Угоди [9].

Відповідно до ст. 467 Угоди про асоціацію формується Парламентський комітет асоціації, який є форумом для членів Верховної Ради України і Європейського парламенту для проведення засідань та обміну думками. Частоту проведення засідань комітет визначає самостійно. Парламентський комітет асоціації складається з членів Верховної Ради України, з однієї сторони, та членів Європейського парламенту, з іншої сторони [110, с. 165].

Головування у Парламентському комітеті асоціації здійснюється по черзі відповідно представником Верховної Ради України і представником Європейського парламенту [110, с. 165].

Парламентський комітет асоціації може звертатись до Ради асоціації із запитом про надання інформації стосовно виконання Угоди про асоціацію. Крім цього, Рада асоціації повинна повідомляти Парламентському комітету асоціації про прийнятті нею рішення та рекомендації (ст. 468 УА) [110, с. 165].

З метою розширення співпраці з ЄС та забезпечення належної організації реалізації завдань у сфері європейської інтеграції та виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС Урядом України створено Урядовий офіс з питань європейської інтеграції у складі Секретаріату Кабінету Міністрів України. Відповідно до затвердженого 13 серпня 2014 р. Кабінетом Міністрів України Положення про Урядовий офіс з питань європейської інтеграції [87] на нього покладено завдання щодо: координації діяльності органів виконавчої влади з розроблення та здійснення заходів, спрямованих на виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, інших міжнародних договорів України з питань європейської інтеграції і домовленостей між Україною та ЄС; планування, проведення моніторингу та оцінки ефективності та результативності виконання завдань у сфері європейської інтеграції, у тому числі з виконання Угоди; координації діяльності органів виконавчої влади з розроблення проектів законодавчих та інших нормативно-правових актів, спрямованих на виконання Угоди, інших міжнародних договорів України з питань європейської інтеграції і домовленостей між Україною та ЄС; удосконалення системи та механізмів координації діяльності органів виконавчої влади у сфері європейської інтеграції [87].

На Урядовий офіс покладено також функції секретаріатів Ради та Комітету асоціації між Україною та ЄС з української сторони. Урядовий офіс підпорядковується Прем'єр-міністру України, Віце-прем'єр-міністру України, до компетенції якого віднесено питання європейської інтеграції, а також Кабінету Міністрів України [87].

У структурі Урядового офісу створені три управління: стратегічного планування, аналітичного забезпечення, координації та моніторингу. Керівний склад Урядового офісу окрім заступника міністра Кабінету Міністрів – директора Урядового офісу також складається із Першого

заступника директора Урядового офісу та трьох заступників директора Урядового офісу – керівників управлінь: стратегічного планування, аналітичного забезпечення, координації та моніторингу [87].

Крім цього, міністерствам було доручено сформувати та забезпечити діяльність органів для реалізації положень Угоди про асоціацію. Так, наприклад, в рамках Міністерства економічного розвитку і торгівлі було засновано Департамент міжнародного торговельно-економічного співробітництва та європейської інтеграції відповідно до Наказу від 17 червня 2015 р. № 613 «Про внесення змін до структури апарату Міністерства економічного розвитку і торгівлі України» [65]; в рамках Міністерства інфраструктури Наказом від 7 липня 2015 р. № 256 [68] було створено Координаційну раду з питань імплементації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [23].

Важливу роль в гармонізації податкового законодавства України до вимог ЄС відіграє Державна фіскальна служба, зокрема у сфері підготовки до функціонування зони вільної торгівлі між Україною та ЄС, запровадження інституту уповноваженого економічного оператора, приєднання до спільної транзитної системи, видачі сертифікатів походження EUR.1, розвитку постмитного контролю, уникнення подвійного оподаткування, гармонізації бухгалтерської та податкової звітності тощо [23].

З 1 листопада 2014 р. тимчасово почала застосовуватись ст. 353 Угоди про асоціацію щодо поступового наближення до структури оподаткування, визначеної у праві ЄС [110, с. 141].

На виконання положень Угоди про асоціацію Україна – ЄС 17 вересня 2014 р. Кабінетом Міністрів України було прийнято Розпорядження № 847-р «Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та

Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони», яким затверджувався План заходів з імплементації Угоди про асоціацію [93].

Так, у сфері непрямого оподаткування передбачається до липня 2015 р. на виконання ст. 353 та додатка XXVIII Угоди розробити та подати на розгляд Кабінету Міністрів України проектів нормативно-правових актів з метою імплементації частини третьої (щодо кількісних обмежень) Директиви Ради 2007/74 від 20 грудня 2007 р. про звільнення від податку на додану вартість та акцизних зборів на товари, які імпортуються особами, що прибувають з третіх країн; проектів нормативно-правових актів з метою імплементації ст. 1 Директиви Ради 2008/118 від 16 грудня 2008 р. про загальний режим для підакцизних товарів, яка відміняє Директиву 92/12. Крім цього, передбачається розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проектів нормативно-правових актів з метою імплементації положень Директиви Ради 2011/64 від 21 червня 2011 р. про структуру та ставки акцизного податку, що застосовується до переробленого тютюну (кодифікація) (за винятком статей 7.2, 8-12, 14.1, 14.2, 14.4 і 19, для яких графік імплементації буде встановлений Радою асоціації). Поступово, виходячи із майбутніх потреб України у сфері охорони навколишнього середовища та енергоефективності, якими вони можуть бути, зокрема, у результаті міжнародних переговорів щодо зміни клімату, передбачається розроблення та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проектів нормативно-правових актів з метою імплементації положень Директиви Ради 2003/96 від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії [93].

Програма діяльності Кабінету Міністрів України, План заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» у 2015 році (розпорядження Кабінету

Міністрів від 4 березня 2015 р. № 21) спрямовані на проведення реформ у сферах, які є ключовими для виконання Угоди, зокрема, у сфері оподаткування. Вони також передбачають безпосередньо завдання щодо виконання Угоди [104].

Стратегія сталого розвитку передбачає серед векторів розвитку – формування прозорої податкової системи. Метою реформи оподаткування відповідно до Стратегії є побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів [104].

Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [104].

На виконання вимог Угоди про асоціацію вже 13 березня 2015 р. Урядом України було прийнято розпорядження «Про схвалення рекомендації Ради асоціації між Україною та ЄС про імплементацію Порядку денного

асоціації між Україною та ЄС» (№ 207) [91]. Порядок денний асоціації узгоджено ЄС та його державами-членами. 16 березня 2015 р. Рада асоціації між Україною та ЄС схвалила оновлений Порядок денний асоціації шляхом обміну листами.

Відповідно до оновленого Порядку денного асоціації серед короткострокових дій із проведення податкової реформи передбачається вжиття заходів щодо підвищення ефективності системи оподаткування, у тому числі при розгляді скарг щодо відшкодування ПДВ, заходів щодо забезпечення своєчасних виплат за всіма визнаними скаргами щодо відшкодування ПДВ, з недопущенням будь-яких форм дискримінації. Зокрема, закріплена мета запобігання та боротьби з корупцією у податкових органах; впровадження заходів із підвищення податкової дисципліни та зменшення шахрайства у сфері оподаткування [78].

Пункт 7.2 оновленого Порядку денного асоціації у сфері оподаткування встановлює на меті посилити та зміцнити співробітництво, спрямоване на покращення й удосконалення податкової системи та адміністрування в Україні відповідно до міжнародних та європейських стандартів, включаючи підготовку до поступового наближення до структури оподаткування, як закріплено в *acquis* ЄС та передбачено у відповідному додатку до Угоди про асоціацію, зокрема шляхом: вдосконалення та спрощення податкового законодавства; покращення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування з метою підвищення ефективності управління у податковій сфері, як зазначено в Угоді про асоціацію. Стосовно чесної податкової конкуренції – врахування принципів Кодексу поведінки ЄС щодо оподаткування бізнесу; покращення спроможності податкового адміністрування, зокрема шляхом просування у напрямку більш цільової системи податкового контролю та аудиту, заснованої на оцінці ризику; впровадження дієвого та швидкого рішення щодо проблеми заборгованості із

відшкодування ПДВ; вжиття заходів для гармонізації політик щодо протидії та боротьби з шахрайством, контрабандою підакцизних товарів [78].

На думку В. Муравйова, загалом у сфері оподаткування зусилля мають бути спрямовані на покращення й удосконалення податкової системи та адміністрування в Україні відповідно до міжнародних та європейських стандартів, включаючи підготовку до поступового наближення до структури оподаткування, закріпленої в *acquis* ЄС [60, с. 33]. Важливим є покращення міжнародного податкового співробітництва для посилення ефективного управління у податковій сфері. Має бути передбачено розвиток співробітництва з податковими органами держав-членів ЄС шляхом обміну новим досвідом та тенденціями у сфері оподаткування [60, с. 33].

Системний підхід у проведенні гармонізації пришвидшить європейську інтеграцію України. Нині положення стосовно гармонізації непрямих податків закріплені в Угоді про асоціацію. Для розвитку відносин між Європейським Союзом та Україною у сфері гармонізації непрямих податків створено відповідний інституційний механізм співробітництва України та ЄС та внутрішньодержавний механізм гармонізації українського законодавства у сфері непрямих податків з правом ЄС.

У процесі гармонізації законодавства у сфері непрямих податків із положеннями права Європейського Союзу Україна дотримується «еволюційного підходу», що спрямований на поступове приведення українського законодавства у відповідність зі змістом та цілями, закріпленими у нормах права ЄС [58, с. 48].

Гармонізація проводиться шляхом внесення до податкового законодавства України змін і доповнень, необхідних для виконання вимог, встановлених директивами ЄС.

4.2. Гармонізація законодавства України про податок на додану вартість із законодавством Європейського Союзу

Основну роль в українській системі фіскальних платежів відіграють непрямі податки, до яких відносяться ПДВ і акцизи, що займають вагоме місце в доходах бюджету. Здійснення гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування відбувається насамперед у сфері оподаткування ПДВ.

Надходження від ПДВ складають значну питому вагу дохідної частини державного бюджету (у 2015 р. цей показник сягав 33,4 % [24]), тому це є причиною закріплення його за бюджетом держави [55, с. 355]. В Україні ПДВ повністю зараховується до державного бюджету. Збір ПДВ станом на 31 грудня 2015 р. становив 246 858 млн грн. Хоча його частка зменшилася за рік більш ніж на п'ять відсоткових пунктів, в абсолютному розмірі надходження від ПДВ зросли, у той час як в 2014 р. цей показник становив 189 241 млн грн. [76].

Положеннями Загальнодержавної програми з адаптації щодо заходів, які мали бути проведені у пріоритетних сферах, з метою гармонізації непрямого оподаткування було визначено акти *acquis communautaire*, які регулюють правовідносини у сфері непрямих податків, та з якими повинно бути гармонізовано українське законодавство. Так, було визначено, що українське законодавство про податок на додану вартість повинно відповідати вимогам Директиви Ради ЄС 2006/112 про єдину систему ПДВ, Директиви Ради 2008/9 що встановлює детальні правила відшкодування ПДВ.

Значна частина актів права ЄС у сфері непрямих податків, відповідно до вимог Програми адаптації, були перекладені українською мовою, окрім того, було завершено роботу з підготовки глосарію термінів та проведено

порівняльно-правові дослідження відповідності законодавства України *acquis communautaire* у сфері оподаткування [26].

У сфері гармонізації законодавства України з законодавством ЄС у галузі непрямого оподаткування було досягнуто певних успіхів. Так, з метою імплементації положень Угоди про партнерство та співробітництво і Порядку денного асоціації стосовно оподаткування та комплексного реформування податкової системи України було впроваджено Податковий кодекс України, який визначив принципи побудови податкової системи, перелік податків та зборів, методику їх обчислення, ставки оподаткування, правовий стан платників податків, порядок адміністрування податків, порядок і умови застосування фінансових санкцій за порушення законодавства [75].

Нині основним завданням у сфері гармонізації законодавства України про ПДВ до вимог ЄС є внесення змін до розділу 5 Податкового кодексу України «Податок на додану вартість» відповідно до Директиви Ради ЄС 2006/112 від 28 листопада 2006 р. щодо спільної системи податку на додану вартість [172, с. 92].

Норми вказаної Директиви 2006/112 певною мірою враховані в законодавстві України, зокрема щодо: заміни існуючої системи податків з обігу єдиною системою податку на додану вартість; застосування спільної системи податку на додану вартість до товарів та послуг загального споживання, стягнення ПДВ на підставі цін на товари та послуги незалежно від операцій, які здійснювались у процесі виробництва товару чи підготовки надання послуги до моменту стягнення ПДВ.

Положенням директиви відповідає і національне законодавство, згідно з яким стосовно кожної операції податок на додану вартість, обчислений на основі ціни товарів та послуг, за ставкою, яка застосовується до таких товарів та послуг, підлягає сплаті після відрахування сум податку на додану вартість, безпосередньо включених до різноманітних складових ціни [108, с. 77].

Проте якщо порівняти вимоги Податкового кодексу України (ст. 180) з вимогами законодавства ЄС (ст. 9 Директиви 2006/112) стосовно визначення поняття платника ПДВ, то можна виявити розмежування, що полягає в тому, що в ЄС платник визначається як особа, яка здійснює підприємницьку діяльність [172, с. 19]. В Україні платником ПДВ є особа, яка здійснює господарську діяльність [75].

Якщо порівняти ці види діяльності, то законодавство України підприємництво розглядає як вид господарської діяльності. Як доводить Д. Пономаренко, поняття «господарська діяльність» в українському законодавстві є більш широким, включаючи, поряд із підприємництвом, і некомерційну господарську діяльність, тобто господарську діяльність, здійснювану без мети отримання прибутку [77, с. 123]. Більше того, підприємницька діяльність передбачає обов'язкову реєстрацію фізичних і юридичних осіб як суб'єктів підприємницької діяльності. Для здійснення господарської діяльності така обов'язкова реєстрація відповідно до Податкового кодексу України не передбачена [77, с. 123]. У ЄС натомість до підприємницької діяльності належить будь-яка діяльність, якими б не були її мета чи результати.

Водночас Податковий кодекс України деталізував перелік платників ПДВ, виділяючи в окрему категорію осіб, які ведуть облік за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи, що керують майном, що ведуть окремий податковий облік з ПДВ господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, отриманого в управління за договорами управління майном та інших, передбачених п. 4-7 ст. 180 Податкового кодексу України [75].

Стаття 182 ПКУ стосовно добровільної реєстрації платника податків та ст. 183 ПКУ щодо порядку реєстрації такого платника відповідає положенням директиви. Проте в Україні ПКУ не встановлює спеціальний

порядок реєстрації осіб, що здійснюють надання послуг через засоби електронного зв'язку та так звану нерезидентну торгівлю [75].

Було приведено у відповідність до вимог Директиви 2006/112 (ст. 43) місце постачання послуг, базуючись на принципі місця фактичного здійснення постачання послуг і застосування до таких операцій загальної ставки податку, коли такі операції здійснюються на митній території України [75].

Запропоновано уточнення визначення місця поставки товарів; місця фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном; місця фактичного розташування нерухомого майна, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном (статті 31, 52 та 45 Директиви 2006/112) [172, с. 14-17].

Стосовно визначення бази оподаткування: для операцій, що здійснюватимуться на митній території України, база оподаткування визначається на рівні договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін (що відповідає вимогам статей 76 та 77 Директиви 2006/112); щодо товарів (супутніх послуг), ввезених на митну територію України у митному режимі імпорту (реімпорту), база оподаткування визначатиметься на рівні не нижче митної вартості товарів (супутніх послуг), з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення (з метою недопущення поставки товарів за фактурною вартістю, що є значно нижчою за митну вартість таких товарів) (відповідно до вимог ст. 85 Директиви 2006/112) [41].

Порівняння законодавства ЄС із законодавством України за фактом виникнення зобов'язань зі сплати ПДВ показує, що законодавство України відповідає вимогам ЄС щодо дотримання принципу першої події (надходження коштів або поставка товарів/надання послуг). Принципово новим в порівнянні з попереднім податковим законодавством України став п. 189.4 Податкового кодексу України, що передбачає застосування цього

принципу і для операцій, що здійснюються в рамках договорів комісії, поруки, довірчого управління [75].

Водночас, як і при визначенні поняття платника ПДВ, Податковий кодекс України не деталізує всі можливі випадки визначення місця поставки товарів та послуг і дати виникнення податкових зобов'язань. Проте що стосується дати виникнення податкових зобов'язань, то Податковий кодекс України детально описує їх виникнення при поставці товарів або послуг з використанням торгових автоматів, за договорами товарного кредиту, для операцій фінансової оренди (лізингу), з оплатою за рахунок бюджетних коштів, при ввезенні товарів на митну територію України, при виконанні довгострокових договорів (контрактів) і так далі [72, с. 146].

Порівняння вимог ст. 31 розділу V Директиви 2006/112 [172, с. 14] з п. 186.1 Податкового кодексу України [75] до визначення місця поставки товарів показує практично повну їх ідентичність.

Що стосується місця поставки послуг, то в п. 186.2 Податкового кодексу України йдеться про встановлення спеціальних правил для визначення місця поставки деяких послуг (місце фактичної поставки послуг, пов'язаних із рухомим та нерухомим майном, послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки та інші) [75].

Для послуг з надання майнових прав інтелектуальної власності, рекламних послуг, консультаційних, телекомунікаційних, посередницьких та деяких інших, відповідно до п. 186.3 Податкового кодексу України місцем поставки вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання [75]. Всі інші послуги відповідно до п. 186.4 Податкового кодексу України підпадають під загальне правило, а саме місцем їх поставки є місце реєстрації постачальника послуг [75]. Ці положення повністю відповідають ст. 43-50 розділу V Директиви 2006/112 [77, с. 126].

В ПКУ (ст. 185) визначено операції, які підлягають оподаткуванню [75], що відповідає положенням ст. 2 Директиви 2006/112. Порядок визначення бази оподаткування в Україні практично відповідає прийнятому в країнах ЄС. База оподаткування операцій із поставки товарів/надання послуг, закріплена в ст. 188 ПКУ, визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче цін придбання таких товарів/послуг [75]. А база оподаткування операцій із постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню, та газу, який постачається для потреб населення (ст. 188 ПКУ) [75].

В законодавстві ЄС застосовується поняття ринкової вартості товарів, яке, по суті, ідентично поняттю звичайної ціни, яке використовується в законодавстві України. Так згідно зі ст. 80 Директиви 2006/112 для запобігання ухиленню від оподаткування чи уникненню оподаткування держави-члени можуть вживати заходів для забезпечення відповідності бази оподаткування ринковій вартості у разі поставки товарів або послуг із використанням сімейних чи інших тісних зв'язків, відносин управління, фінансових або юридичних зв'язків, визначених державою-членом [172, с. 21].

Директива 2006/112 визначає, що до складу бази оподаткування включається все, що становить винагороду, отриману чи очікувану до отримання постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони, включаючи субсидії, напряду пов'язані з ціною поставки (ст. 73) [172, с. 20]. Не передбачено в українському законодавстві положення стосовно заборони включати до бази оподаткування знижки цін

при достроковій оплаті та під час продажу, а також суми, передані платнику податку покупцем для здійснення додаткових витрат в його інтересах; відшкодування всім платникам податків, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності на території ЄС, суму податку на додану вартість, сплаченого стосовно наданих послуг чи поставленого рухомого майна в межах території країни іншим платником податку або щодо імпортування товарів до країни [70, с. 98].

Директива 86/560 від 17 листопада 1986 р. про гармонізацію законодавств держав-членів про податки з обороту – заходи з відшкодування податку на додану вартість платникам податку, не зареєстрованим на території Співтовариства передбачає оподаткування за нульовою ставкою операцій, наданих нерезидентам – платникам ПДВ за межами ЄС. Відповідно ПДВ, сплачений в складі ціни товарів і послуг, передбачених Директивою 86/560, нерезидентом, який є платником ПДВ за межами ЄС, має бути йому відшкодований [260, с. 698].

Серед операцій, за якими ПДВ підлягає відшкодуванню, не тільки звільнені від оподаткування експортні операції та операції з міжнародних перевезень, але й низка імпортних операцій щодо міжнародних перевезень товарів, а також операції з надання послуг, пов'язаних з імпортом товарів, вартість яких включається до бази оподаткування. Оскільки Директива 86/560 дозволяє державам-членам здійснювати такі відшкодування за умов відповідних дій з боку третіх країн [262, с. 41], можна визначити країни, нерезиденти яких мають право на відшкодування ПДВ, сплаченого за операціями, визначеними Директивою 86/560. Графік імплементації положень вказаної директиви визначається Радою асоціації після набуття чинності Угоди про асоціацію.

У процесі реформування сфери непрямого оподаткування в Україні планується встановлення однакової ставки в розмірі 20 % для єдиного

соціального внеску та основних податків: податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість та податку на доходи фізичних осіб. Встановлення ставки ПДВ в розмірі 20 % відповідає положенням законодавства ЄС стосовно того, що ставка податку на додану вартість повинна бути не меншою, ніж 15 %. Цей показник також відповідає середній ставці ПДВ в державах-членах Євросоюзу.

Для приведення динаміки розвитку економічних відносин в Україні у відповідність з Європейським Союзом національне законодавство також необхідно узгодити з положеннями стосовно можливості застосування знижених ставок ПДВ (ст. 97 Директиви 2006/112) [172, с. 23].

Податковий кодекс України передбачає застосування знижених ставок податку на додану вартість в розмірі 7 % щодо операцій із постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; та постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я (ст. 193 ПКУ) [75]. У національному законодавстві слід врахувати положення Директиви 2009/47 та ст. 98-99 Директиви 2006/112 щодо застосування знижених ставок ПДВ. Такі ставки визначаються як відсоток від оподаткованої суми, який не може бути меншим ніж 5 %, та застосовуються до таких товарів та послуг як: продукти харчування та корми для тварин; питна вода; медичне обладнання; пасажирські транспортні послуги; книги, журнали, газети; театральні-концертні вистави, послуги музеїв, радіо- та телевізійні тощо; послуги

письменників, митців тощо; житлово-комунальні послуги; розміщення в готелях, кемпінгах тощо; спортивні події; поставки товарів та надання послуг благодійними організаціями та організаціями соціальної допомоги; ритуальні послуги; медичні та стоматологічні послуги (за винятком тих, які звільнені від оподаткування); прибирання вулиць, вивіз сміття, переробка відходів тощо [172, с. 22-23]. Крім цього, можуть застосовуватись знижені ставки для постачальників природного газу та електроенергії за умови, що це не призведе до ризику викривлення конкуренції. Широке застосування знижених ставок ПДВ в Україні дало б змогу відмежувати товари першої необхідності та побутові товари від предметів розкоші.

Податковим кодексом України передбачено звільнення від оподаткування низки поширених послуг (ст. 197 ПКУ) [75]. З метою детального регулювання оподаткування операцій з надання послуг, необхідно відобразити в національному законодавстві положення ст. 106-108 Директиви 2006/112 стосовно надання трудомістких послуг та відповідні положення Додатка IV до неї, що визначає перелік таких послуг [172, с. 81]. Це дасть можливість застосовувати до такого виду послуг, що характеризуються отриманням незначних прибутків від їх надання, знижені ставки податку на додану вартість.

Як показує практика, застосування знижених ставок ПДВ в державах-членах Європейського Союзу дуже поширена, причому, як правило, встановлюються не одна, а декілька зниження ставок, оскільки вони дозволять диференціювати податковий тягар на товари та послуги, що мають суттєве соціальне значення.

В Європейському Союзі передбачено звільнення від оподаткування цілої низки операцій, але не встановлена така пільга, як операції, які не є об'єктом оподаткування. Загалом, статтям 3 і 4, а також Розділу IX «Звільнення від оподаткування» Директиви 2006/112 відповідають

положення ст. 195–197 ПКУ стосовно операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою та операцій, що звільняються від оподаткування. Крім того, звільнення від оподаткування податком на додану вартість послуг медичного призначення відповідає законодавству ЄС (ст. 135, 137 Директиви 2006/112) [172, с. 28-30].

Нині вимогам ст. 143 та 152 Директиви 2006/112 відповідають положення п. 197.19 ПКУ стосовно звільнення від оподаткування ПДВ операцій з ввезення дорогоцінних металів, в тому числі золота Центральним банком та поставки золота [75].

Законодавством ЄС передбачено спеціальний пільговий режим оподаткування для малих підприємств. При цьому граничний річний оборот операцій, що дозволяє отримати таку пільгу, диференційований і встановлений для кожної країни окремо. Наприклад, для Чехії, Угорщини, Словенії цей граничний оборот становить 35 000 євро, для Естонії – 16 000 євро, Латвії – 17 200 євро, Литви – 29 000 євро [258]. Врахування положень законодавства ЄС щодо особливого режиму оподаткування малих підприємств в Україні дасть змогу значно покращити умови ведення підприємницької діяльності.

Запроваджені законодавством України спеціальні режими оподаткування переважно відповідають вимогам законодавства ЄС, хоча і встановлені з певною специфікою. Наприклад, законодавство ЄС у сфері сільського господарства має на меті заохочення фермерів. В Україні увага зосереджена на галузі сільськогосподарського виробництва в цілому.

Що стосується спеціального режиму оподаткування виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату, то в цілому вимоги Податкового кодексу України відповідають вимогам Директиви 2006/112 [77, с. 127].

Процес зближення законодавства України із вимогами актів ЄС у сфері непрямих податків нині відбувається особливо активно.

Згідно зі Звітом про виконання Порядку денного асоціації та Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом за період з січня по жовтень 2015 р. було розроблено концептуальні підходи до проведення в Україні податкової реформи [37].

Було прийнято Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» [32], який набув чинності 1 січня 2015 р. Зміни були внесені задля узгодження інтересів контролюючих органів та платників податків. Зокрема, у сфері непрямих податків запроваджено новий механізм адміністрування ПДВ [32].

Так, система електронного адміністрування ПДВ запрацювала в Україні з 1 січня 2015 р. у тестовому режимі, а з 1 липня – повноцінно. Вона передбачає запровадження механізму грошового забезпечення податкових зобов'язань щодо сплати ПДВ [38], що є одним із перших кроків у реформуванні податкової системи.

Система електронного адміністрування ПДВ слугуватиме забезпеченню відповідності сплаченого та нарахованого ПДВ, а також унеможливить формування фіктивного ПДВ та неправомірного відшкодування його з бюджету. Нова система обліку і сплати ПДВ впорядкує розрахунки з бюджетом, гарантуватиме відшкодування ПДВ [39].

З метою забезпечення подальшого вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ за участі представників бізнесу та громадських організацій 16 липня 2015 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» № 643-VIII [33]. Прийняття закону мало на меті покращити систему електронного адміністрування ПДВ;

дати змогу виправити помилки, які платники ПДВ допустили при тестовому використанні системи.

З метою створення сприятливих умов для платників ПДВ та полегшення користування системою електронного адміністрування почали працювати електронні сервіси, метою яких є інформувати громадськість про правила функціонування системи електронного адміністрування ПДВ.

Крім цього, згідно із Законом № 643-VIII від 16 липня 2015 р. сільськогосподарським товаровиробникам, які застосовують спецрежим ПДВ, автоматично відкриваються додаткові електронні рахунки для зарахування сум ПДВ від сільськогосподарської діяльності (кошти автоматично в день їх зарахування на електронний рахунок сільськогосподарським підприємством перераховуються на спеціальні рахунки сільгоспвиробників) [33].

Зміни до ПКУ передбачають також заборону накладення арешту на кошти, які знаходяться на електронних рахунках платників. Таке рішення дозволяє Казначейству списувати кошти в бюджет в рахунок виконання платниками зобов'язань зі сплати ПДВ. Платникам податку на додану вартість надається можливість отримувати від податкових органів витяги про рух коштів на їхніх електронних рахунках та сумах ПДВ, перерахованих в бюджет [33].

Аналіз української судової практики вказує на очевидний факт того, що більшість спорів, пов'язаних із податковими платежами, так чи інакше зачіпають питання відшкодування ПДВ.

Положення Директиви 2008/9 стосовно відшкодування ПДВ частково враховано в законодавстві України, зокрема враховані положення стосовно того, що для отримання відшкодування кожним платником податку, який не здійснив жодного продажу товару та послуг, які вважаються такими, що здійснюються на території країни, повинен: подати компетентному органу

заяву, за відповідним зразком, до якої додаються оригінали рахунків-фактур чи документи імпорту; підтвердити, у формі сертифікату, виданого компетентним органом держави, в якій він має постійне місце здійснення підприємницької діяльності, що він є платником податку на додану вартість; зазначити у формі письмової декларації, що він не здійснив жодного продажу товарів чи послуг; зобов'язатися повернути кошти, сплачені помилково [70, с. 94].

У випадках, коли відшкодування було отримано неправдивим чи будь-яким іншим незаконним шляхом, компетентний орган прямо приступає до повернення помилково сплачених сум та накладає будь-які штрафи, відповідно до процедур, які застосовуються у відповідній державі, без шкоди для положень щодо взаємного співробітництва у поверненні ПДВ. У випадку неправдивої заяви, яка за національним законодавством не може бути предметом адміністративних штрафів, держава може відмовити у будь-якому подальшому відшкодуванні відповідному платнику податку протягом максимального періоду у два роки з дати подачі неправдивої заяви. Якщо адміністративний штраф було накладено, але не сплачено, то може бути відкладено подальше відшкодування відповідному платнику податку, поки його не буде сплачено [70, с. 96].

Податковий кодекс України передбачив запровадження нового режиму відшкодування ПДВ для підприємств в автоматичному режимі. Відповідно до даних Кабінету Міністрів України, «з 1 січня 2011 р. здійснюється автоматичне відшкодування податку на додану вартість сумлінним платникам податку та запроваджено відповідальність держави за несвоєчасне його відшкодування» [43]. Автоматичне відшкодування податку здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка може проводитися не більше 20 днів [43]. Формальний перехід на автоматичне відшкодування ПДВ супроводжувався значними проблемами [36].

Положення Директиви 86/560 щодо заходів з відшкодування ПДВ платникам податку, не зареєстрованим на території ЄС, були частково враховані в законодавстві України, зокрема щодо надання відшкодування за заявою платника податку. В національному законодавстві для підвищення ефективності відшкодування слід прописати процедуру звернення із заявою з урахуванням часових рамок, періоду розгляду таких заяв, встановити коло осіб, що несуть відповідальність за їх розгляд. Для того, щоб попередити зловживання та переконатися у виправданості заяви, на пред'явників заяв покладається обов'язок представляти докази свого залучення до економічної діяльності відповідно до ст. 9 (1) Директиви 2006/112; відшкодування може не надаватися у випадках, коли умови є більш сприятливими ніж ті, що застосовуються для платників податків ЄС (ст. 3) [70, с. 89-91].

Проте не всі положення Директиви 86/560 можуть бути враховані в законодавстві України, оскільки значна частина цих положень може застосовуватись тільки в рамках інтеграційного об'єднання.

В Державному бюджеті України на 2015 р. вже було враховано реформи бюджетного та податкового законодавства, що спрямовані на забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість згідно з вимогами податкового законодавства та недопущення виникнення заборгованості бюджету з відшкодування цього податку тощо. За 2015 р. було відшкодовано державою 68 405 млн грн. [76].

Система електронного адміністрування ПДВ гарантує відповідність сплаченого та нарахованого ПДВ, робить неможливим створення фіктивного ПДВ та незаконного його відшкодування. Так, Наказом Міністерства фінансів України від 14 листопада 2014 р. № 1128 було затверджено порядок визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість [66].

Проте проблема відшкодування ПДВ досі залишається. Вона проявляється у вигляді окремих випадків тривалого невідшкодування ПДВ, затягування відшкодування.

Для врегулювання проблеми та реформування податкової системи в цьому аспекті 10 серпня 2015 р. при Державній фіскальній службі почав роботу Уповноважений з питань підприємництва. На нього покладається завдання ведення прозорого та гласного діалогу між представниками підприємницьких кіл та податковими органами.

Платники податків можуть звертатись до Уповноваженого з питань підприємництва із індивідуальними скаргами щодо адміністрування ПДВ та інших податків та зборів. Найбільша кількість звернень надходить щодо роботи системи електронного адміністрування ПДВ та відшкодування ПДВ, відображення суми надмірно сплаченого ПДВ, що отримала назву так званої «проблеми рядку 24».

Крім цього, Україна зобов'язана протягом трьох років після набуття чинності Угодою про асоціацію привести національне законодавство у відповідність до вимог Директиви Ради 2007/74 щодо звільнення від ПДВ та акцизних зборів на товари, які імпортуються особами, що прибувають з третіх країн.

На виконання ст. 353 та Додатку XXVIII, що передбачає імплементацію частини третьої (щодо кількісних обмежень) Директиви Ради 2007/74 Кабінетом Міністрів України було внесено на розгляд Верховної Ради проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій із ввезення на митну територію України товарів фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі (реєстр. № 3470). Нині законопроект розглядається Верховною Радою України.

Законопроектом передбачається внести відповідні зміни до статей 191 та 196 Податкового кодексу України щодо встановлення вартісної межі щодо ввезення громадянами товарів без оподаткування ПДВ у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі [75] на рівні 430 євро через пункти пропуску, відкриті для повітряного і морського сполучення, та на рівні 300 євро – через інші пункти пропуску.

У зв'язку з цим на виконання статей 84, 353, Додатку XV «Наближення митного законодавства», що передбачає імплементацію розділів I і II Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009, що встановлює систему ЄС для звільнення від сплати мит, та розділу 3 Директиви Ради 2007/74 про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн, та Додатку XXVIII до Глави 4 «Оподаткування» до Угоди про асоціацію Урядом внесено на розгляд Верховної Ради проект Закону про внесення змін до Митного кодексу України (щодо виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС) (реєстр. № 3444).

Наказом Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 р. № 21 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» було викладено в новій редакції Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, а також затверджено нові форми податкової декларації з податку на додану вартість; уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань із податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок; розрахунку податкових зобов'язань, нарахованих одержувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України [67].

Спрощена форма податкової декларації з ПДВ передбачас: скорочення кількості розділів декларації (з чотирьох до трьох); скорочення кількості рядків декларації майже на 70 %; зменшення обсягу інформації для зазначення у податковій декларації та додатках до неї, а також у податковій накладній (запропоновано виключити її реквізити, які втратили актуальність у зв'язку із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ) [67]. Запровадження Міністерством фінансів України спрощених форм податкової звітності дасть змогу зменшити витрати часу платників податків на її складання та звести нанівець можливі помилки.

З метою спрощення адміністрування ПДВ та дистанційного обслуговування платників було запроваджено електронну картку платника податків, яка призначена для забезпечення належної та ефективної роботи з персональним електронним кабінетом платника податків та терміналами самообслуговування. Електронний кабінет платника податків запроваджується на безоплатній основі з метою формування та подання електронної податкової звітності, а також заяв для отримання в електронній формі підтвердження відсутності заборгованості щодо сплати податків. Такий сервіс дає змогу зекономити час та усунути будь-який суб'єктивізм при взаємодії платника податків та державних фіскальних органів.

У 2016 р. було внесено зміни до Податкового кодексу України, зокрема у галузі оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського господарства (ст. 209 ПКУ) [75]. Зокрема, було закріплено спеціальний режим оподаткування для сільськогосподарських підприємств: для рослинництва – 15 % від ПДВ залишається виробнику на спецрахунку, 85 % ПДВ – до бюджету, для інших сільгоспвиробників – свинарства, птахівництва – 50% на 50%, для скотарства – 80% від ПДВ залишатиметься підприємствам, 20% – до бюджету [56].

Таким чином, з метою пришвидшення та підвищення ефективності перерахування коштів сільськогосподарським підприємствам, які станом на 1 січня 2016 р. зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування, відкриваються три додаткові електронні рахунки для кожного з виділених видів операцій. Такі рахунки відкриваються на доповнення вже відкритих рахунків, на які перераховуються кошти для розрахунків з бюджетом та для перерахування коштів на спеціальні рахунки [56].

Для реєстрації податкових накладних, складених починаючи з 1 січня 2016 р., в ЄРПН та для сплати сум ПДВ до бюджету та на спеціальні рахунки при здійсненні, починаючи з 1 січня 2016 р., операцій з постачання сільгосппродукції сільськогосподарські товаровиробники повинні забезпечити перерахування необхідних коштів на додаткові електронні рахунки, відкриті для здійснення відповідного виду операцій [56].

Крім цього, Кабінетом Міністрів України планується підвищити поріг для обов'язкової реєстрації платником ПДВ з 1 до 2 млн грн.; відновити право на відшкодування ПДВ для усіх експортерів зернових та технічних культур [56]. З приводу реєстрації платником ПДВ виникають окремі питання, оскільки дана процедура вимагає значиних зусиль та часу. Тому логічним та доцільним було б спростити процедуру реєстрації платником ПДВ.

З метою подальшого приведення законодавства України у сфері регулювання податку на додану вартість у відповідність до *acquis communautaire* необхідно врахувати в законодавстві України положення Розділу VII «База оподаткування» Директиви Ради 2006/112, встановити, які чинники включаються (ст. 78, 86) та не включаються (ст. 79, 87) до бази оподаткування тощо [172, с. 75].

Надзвичайно важливою є гнучкість податкової політики держави, яка проявляється у диверсифікації режимів оподаткування тих чи інших галузей виробництва, зокрема, у встановленні повних або часткових звільнень від оподаткування, зменшених ставок податків.

З метою оперативного виконання заходів із гармонізації законодавства України з правом ЄС щодо стягнення податку на додану вартість в Україні було прийнято низку нормативно-правових актів, внесено зміни в Податковий кодекс України, зокрема вжито заходів для забезпечення електронного адміністрування ПДВ, відшкодування ПДВ в автоматичному режимі, сприяння збалансуванню інтересів контролюючих органів та платників податків.

Вимоги Податкового кодексу України в основному наближені до вимог законодавства ЄС щодо визначення поняття платника ПДВ, дотримання принципу першої події за фактом виникнення зобов'язань із ПДВ, місця поставки товарів/послуг, порядку визначення бази оподаткування ПДВ, в тому числі включаючи поняття звичайної ціни (ринкової вартості товарів). Введені законодавством України спеціальні режими оподаткування, не дивлячись на те, що мають специфіку, в основному відповідають вимогам законодавства ЄС.

Слід в подальшому сприяти спрощенню процедури звернення щодо відшкодування ПДВ та запобігати виникненню заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ, поданню спрощеної форми податкової декларації з ПДВ, врегулюванню на законодавчому рівні особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій із ввезення на митну територію України товарів фізичними особами у ручній поклажі.

4.3. Відповідність законодавства України про акцизи праву ЄС

Як і в країнах ЄС, в Україні від сплати акцизів надходять значні кошти як в державний, так і в місцеві бюджети. Так, частка акцизів у дохідній частині зведеного бюджету України на 2015 р. становила 11,8 % (66 571 млн грн.) – друге місце після надходжень від ПДВ [24]. Крім цього, з 2015 р. в Україні зросла частка акцизів як джерела наповнення місцевих бюджетів, зокрема за рахунок запровадження акцизів з реалізації суб'єктами роздрібною торгівлі підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти).

Питання гармонізації законодавства України з вимогами ЄС щодо оподаткування акцизами постійно порушується у зв'язку з активною торгівлею підакцизними товарами між Україною та ЄС.

Із цією метою ще у 2011 р. Головдержслужбою було сформовано міжвідомчу групу аналізу податкової політики, до складу якої входили представники Секретаріату Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державної податкової адміністрації, Міністерства економіки, Міністерства закордонних справ України. У рамках діяльності цієї групи було підготовлено проект документу «Гармонізація законодавства України з оподаткування акцизним збором алкогольних напоїв та тютюнових виробів у контексті майбутньої Угоди про асоціацію з ЄС», де в тому числі передбачалося забезпечення розвитку співробітництва сторін і гармонізація політики щодо протидії і боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів [36]. Проте даний документ продемонстрував лише необхідність такої гармонізації, мав рекомендаційний характер й не призвів до конкретних результатів. Зважаючи на те, що активізація контрабандної діяльності пов'язана, насамперед, з відмінностями вітчизняної та європейської акцизної і тарифної політики, більш реальними кроками у

виконанні даного пріоритету стали зміни законодавства у сфері регулювання акцизів, що були відображені в розділі VI ПКУ «Акцизний податок» [75].

Положення розділу VI «Акцизний податок» Податкового кодексу спрямовані на наближення законодавства України в частині оподаткування акцизами до норм і стандартів ЄС та на забезпечення ефективного застосування податкового законодавства як платниками податків, так і контролюючими органами.

У сфері акцизів Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 156-р передбачало гармонізацію законодавства України у сфері непрямого оподаткування з положеннями Директиви Ради ЄС 2008/118 від 16 грудня 2008 р. про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12; Директиви Ради ЄС 92/84 від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої; Директиви Ради ЄС 2011/64 від 21 червня 2011 р. щодо структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби [92].

Відмінність в правовому регулюванні акцизів в Україні та ЄС полягає у різному визначенні підакцизних товарів. Так, в Україні окрім спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива; тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну; нафтопродуктів, скрапленого газу, до підакцизних товарів відносять також легкові автомобілі, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли (ст. 215 ПКУ) [75].

Законом України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» було розширено перелік підакцизних товарів. Відповідно до підпункту 215.3.4

п. 215.3 ПКУ до пального віднесено суміші ароматичних вуглеводнів, толуол, ксилоли, вуглеводні ациклічні, інші ефіри прості, антидетонатори, антиоксиданти, які оподатковуються за ставками, встановленими для бензинів.

При цьому запроваджуються нульова ставка, квотування та вексельний механізм контролю у разі їх використання в хімічній промисловості (підпункт 229.6.1 п. 229.6 та підпункт 229.7.1 п. 229.7 ПКУ) [75], а також врахування сплаченої суми податку при їх використанні як сировини при виробництві пального – для виключення подвійного оподаткування підакцизних товарів (як готової продукції та сировини для виготовлення такої продукції) (п. 217.6 ПКУ) [75].

В ЄС встановлено переважно специфічні ставки акцизів на підакцизні товари, тобто вказана певна сума акцизного податку в розрахунку на відповідну кількість товару. Водночас в Україні було встановлено специфічні, адвалерні, специфічні та адвалерні одночасно ставки акцизів (п. 215.2.2 ПКУ) [75].

При гармонізації податкового законодавства у сфері непрямого оподаткування необхідно вказати на наявність деяких відмінностей між законодавством України з питань стягнення акцизів і законодавством ЄС.

У європейському законодавстві загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю за такими виробами регулюються так званою «горизонтальною директивою» – Директивою Ради 2008/118 щодо загального режиму для підакцизних товарів та щодо зберігання, переміщення та моніторингу [173, с. 12]. З метою подальшого приведення законодавства України у сфері регулювання стягнення акцизів у відповідність до *acquis communautaire*, слід врахувати в законодавстві України положення Директиви 2008/118 стосовно

визначення понять, зокрема, «уповноважений торговець», «домовленість про призупинення» тощо [173, с. 15].

В законодавстві України враховані положення Директиви 2008/118 щодо фіскального чи національного ідентифікаційного маркування товарів, випущених для споживання (ст. 39 Директиви 2008/118); застосування акцизного збору до таких продуктів як: спирт, алкогольні напої, тютюнові вироби та енергоносії (ст. 31 Директиви 2008/118). Не повною мірою враховано положення щодо акцизних складів; створення електронної бази даних [173, с. 18-19].

Відповідно до вимог Директиви Ради 2008/118 передбачається, що податкові органи повинні здійснювати суворий нагляд і контроль за особами, які займаються виробництвом, обробкою і зберіганням підакцизних товарів, а також приміщеннями, де відбуваються перелічені операції [173, с. 16]. Тому згідно із вказаною директивою виробництво, обробка і зберігання підакцизних товарів, якщо акцизний збір не був сплачений, може відбуватися тільки на «податковому складі». Держави-члени ЄС встановлюють порядок відкриття і діяльності «податкових складів» та затверджують положення про їх уповноважених власників — ліцензованих управляючих складами, тобто, осіб, які відповідають за «податкові склади» [173, с. 16].

В Україні порядок утворення, функціонування акцизних складів та їх розпорядників передбачено ст. 230 ПКУ [75]. У разі врахування у чинному законодавстві України з питань оподаткування акцизами положень законодавства ЄС щодо виробництва підакцизних товарів на території України винятково на податкових складах, утворення яких здійснюється за процедурою отримання попереднього дозволу, вимог транспортування підакцизних товарів в Україні буде забезпечена побудова ефективного механізму оподаткування акцизами. Водночас запровадження зазначених заходів повинно забезпечити стабільні надходження від цього непрямого

податку до бюджету, його ефективне і просте адміністрування та мінімізацію ухилень від оподаткування.

Положення Директиви 2011/64 щодо структури та ставок акцизного збору на тютюнові вироби враховано в законодавстві України, окрім положення щодо застосовування сукупного мінімального акцизного збору, розмір якого повинен встановлюватися на рівні 57 % роздрібної ціни на сигарети (включаючи всі податки), і який повинен становити не менше 64 євро за 1 000 сигарет найуживанішої цінової категорії [177, с. 27].

У 2016 р. для тютюнових виробів (підпункти 215.3.2 та 215.3.3 п. 215.3 ПКУ) було підвищено ставки акцизів на тютюнові вироби. Так, збільшилися специфічні ставки акцизного податку на 40 % (зокрема, для сигарет із фільтром та без фільтра ставка зросла з 227,33 грн. до 318,26 грн. за 1 000 сигарет, тоді як адвалерна ставка акцизу залишилася на рівні 12 %) [75]. Мінімальний акциз підвищився із 304,11 грн. до 425,75 грн. за 1 000 сигарет. До бази оподаткування акцизами тютюнових виробів за адвалерною ставкою було включено ПДВ (підпункт 214.1.1 п. 214.1 ПКУ) [75].

Проте ставки акцизів в Україні поки що у кілька разів менші, ніж у ЄС, як у відсотковому, так і у грошовому розрахунку. Це призводить до підвищення рівня контрабанди українських сигарет, щорічний обсяг якої перевищує 30 млрд сигарет [36].

Гармонізація ставок акцизів на тютюнові вироби з вимогами Директиви 2011/64 дасть можливість вирішити цю проблему. Для того, щоб курці сигарет не переходили на інші види тютюнових виробів, слід гармонізувати ставки акцизу на сигари та сигарили з мінімальною ставкою акцизу на сигарети з фільтром, а тютюну для куріння – з мінімальною ставкою акцизу на сигарети без фільтра [77, с. 122].

На сучасному етапі відповідно до Угоди про асоціацію передбачається «поступове наближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це

можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, в тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ про контроль над тютюном 2003 року» (ст. 352 УА) [110, с. 141].

Вимоги Директиви 92/83 щодо гармонізації структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої переважно враховані в законодавстві України, окрім положень щодо: 1) визначення такого поняття як «проміжні товари», якими вважаються підакцизні товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об'єму, але не вищою за 22 % об'єму (п. 1 ст. 17 Директиви 92/83); 2) відшкодування суми сплаченого акцизного збору з алкогольних напоїв, вилучених з ринку, якщо через їхній стан або строк вони є непридатними для споживання (ст. 25 Директиви 92/83) [43]. Вимоги Директиви 92/84 враховано в законодавстві України, окрім положення щодо встановлення мінімальних ставок акцизного збору на: проміжні товари (ст. 4); вино та ігристе вино (ст. 5); пиво (ст. 6 Директиви 92/83) [70, с. 94].

З 2016 р. діють підвищені ставки акцизного податку на алкогольні напої, що відповідає загальній тенденції в державах-членах ЄС. Так, відповідно до пунктів 215.3.1, 215.3 ПКУ для пива та виноробної продукції ставки було збільшено у півтора-два рази, зокрема: пиво – 2,48 грн./л (з 1,24 грн./л), кріплені вина – 7,16 грн./л (з 3,58 грн./л), шампанське – 10,4 грн./л (з 5,20 грн./л), вермути – 6 грн./л (з 3,58 грн./л), інші зброджені напої – 105,80 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту (з 70,53 грн.), сидр і перрі (без додання спирту) – 0,95 грн./л (з 0,63 грн./л) тощо, для спирту та лікєро-горілочної продукції – ставки збільшено у півтора рази – 105,80 грн. за 1 літр 100 % спирту (з 70,53 грн.), для слабоалкогольних напоїв, в яких вміст спирту від 0,5 до 8,5% – у 3 рази (з 70,53 грн. до 211,59 грн. за 1 літр 100 % спирту) [75]. Для натуральних виноградних вин ставка акцизного податку не змінилася – 0,01 грн. за 1 літр [75].

Акцизи на енергоносії та електроенергію становлять невід’ємний елемент європейських податкових систем. Положення Директиви 2003/96 частково враховані в законодавстві України. Не передбачено в законодавстві України можливість застосовування диференційованих ставок оподаткування за умови фіскального контролю та за умови, що вони не порушують мінімальних рівнів оподаткування у таких випадках: коли диференційовані ставки напряму пов’язані з якістю продукту; коли диференційовані ставки залежать від рівнів кількісного споживання електроенергії та енергопродуктів, що використовуються для цілей опалення; використовується місцевим громадським пасажирським транспортом (включаючи таксі), для збору відходів, збройними силами та управлінням на державному та місцевому рівнях, інвалідами та швидкою допомогою (ст. 5) [72, с. 151].

З 1 березня 2016 р. в Україні були змінені одиниці виміру пального для обчислення акцизного податку (з 1 000 кілограмів на об’єм у літрах, приведених до $t\ 15\ ^\circ\text{C}$) [75]. Зокрема, для бензинів ставку податку змінено з 228 євро за 1 000 кілограмів до 171,5 євро за 1 000 літрів; для дизпалива (важких газойлів) – зі 113 євро та 149 євро за 1 000 кілограмів до 95 євро та 125,5 євро за 1 000 літрів відповідно [75].

Значні пільги в Європейському Союзі надаються в разі використання компаніями альтернативних джерел енергії. Таким чином, зниження або скасування акцизного збору на біопаливо та відновлювані джерела енергії сприятиме наближенню до європейських стандартів, економії паливно-мастильних матеріалів та стимулюватиме енергозбереження.

Встановлення пільгового оподаткування бензинів моторних сумішевих, передбачене Податковим кодексом України, відповідає п. 19 преамбули Директиви 2003/30, де зазначено, що у своїй резолюції від 18 червня 1998 р. Європейський парламент закликав збільшити ринкову частку біопалива до

2 % більше ніж на п'ять років за допомогою пакету заходів, включаючи звільнення від податків, фінансову підтримку для переробної промисловості та встановлення обов'язкової частки біопалива для нафтових компаній [168, с. 44].

Як вважає В. Шевчук, податковий тиск в Україні не є надто високим порівняно з державами-членами ЄС, проте він нерівномірно розподілений. На думку вченого, вищі ставки акцизів дозволять зменшити надходження від ПДВ. Підвищення акцизів на алкоголь та тютюнові вироби ліквідує економічні передумови для «човникової» торгівлі [106, с. 108].

Встановлене Податковим кодексом України підвищення рівня акцизів у дохідній частині бюджету та посилення їх регулюючої ролі; поширення адвалерної складової при визначенні податкових зобов'язань на окремі групи підакцизних товарів; запровадження акцизних складів для окремих видів товарів повністю відповідають законодавству ЄС щодо стягнення акцизів [90, с. 75].

З метою спрощення адміністрування акцизів у країнах ЄС була запроваджена система електронних адміністративних документів – *EMCS*. Як і щодо ПДВ з метою спрощення адміністрування і зборів в Україні також запроваджується система електронного адміністрування акцизів. Так, з 1 березня 2016 р. діє система електронного адміністрування реалізації пального та електронної акцизної накладної при реалізації пального (статті 232 та 231 ПКУ) [75]. Це сприятиме зменшенню обсягів тіньового обігу пального та, відповідно, збільшенню надходжень від акцизів до бюджету, а також наближенню податкового законодавства України до вимог Євросоюзу.

Найбільшим викликом наближення українського законодавства до європейського в частині акцизного оподаткування є гармонізація податкових ставок та мінімального акцизного зобов'язання [41]. Органам влади слід

розробити графіки імплементації директив ЄС щодо алкогольних та тютюнових виробів з урахуванням економічної ситуації в Україні та доходів громадян. Акцизні ставки на тютюнові вироби повинні підніматися щорічно плавно до європейського рівня для досягнення максимально позитивного результату [41].

Крім того, існує ризик, що різке зростання ставок акцизів стимулюватиме незаконне переміщення виробів через кордон між Україною та ЄС. З урахуванням зазначеного вище правоохоронним та митним органам також потрібно проводити ефективну політику боротьби з контрабандною та контрафактом [41].

Нині однією з основних проблем акцизного оподаткування тютюнових та алкогольних виробів є запровадження акцизів на роздрібну торгівлю.

Платниками акцизів на роздрібну торгівлю є суб'єкти роздрібної торгівлі, які реалізують підакцизні товари безпосередньо кінцевим споживачам для некомерційного використання, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах громадського харчування [75].

Крім цього, суб'єкти, що здійснюють роздрібну торгівлю алкогольними напоями та тютюновими виробами, додатково сплачують за надання ліцензії на цей вид діяльності [75]. Запропонована норма в першу чергу призведе до подальшого подорожчання продукції [41]. Посилить цю тенденцію чергове підвищення акцизних ставок на тютюнові та алкогольні вироби. Постійне підняття ставок акцизу без належного обґрунтування та врахування платоспроможності населення може призвести до збільшення «тіньової» складової даної галузі, у тому числі до зростання контрабандної та контрафактної продукції [41]. Водночас адміністрування такого акцизу вимагає значних витрат від держави, які можуть перевищувати надходження від податку, а також створюватимуть перешкоди для розвитку малого бізнесу у сфері торгівлі підакцизними товарами.

Висновки до Розділу 4.

Підбиваючи підсумки проведеного дослідження процесів гармонізації законодавства України у сфері непрямого оподаткування з правом Європейського Союзу, можна зробити такі висновки.

Гармонізація непрямого оподаткування прискорює інтеграцію України до Євросоюзу. Нині положення стосовно гармонізації непрямих податків закріплені в Угоді про асоціацію. Для розвитку відносин між Європейським Союзом та Україною у сфері гармонізації непрямих податків створено відповідний інституційний механізм співробітництва України та ЄС та внутрішньодержавний механізм гармонізації українського законодавства у сфері непрямих податків із правом ЄС.

З метою оперативного виконання заходів з гармонізації законодавства України з правом ЄС щодо стягнення ПДВ в Україні було прийнято низку нормативно-правових актів, внесено зміни в Податковий кодекс, зокрема вжито заходів для забезпечення електронного адміністрування ПДВ, відшкодування ПДВ в автоматичному режимі, сприяння збалансуванню інтересів контролюючих органів та платників податків.

Достатнього ступеню гармонізації у сфері непрямих податків до вимог ЄС українське законодавство досягло у сфері акцизів, зокрема переважно враховані вимоги ЄС щодо національного ідентифікаційного маркування товарів, випущених для споживання; ліцензування. Частково враховано в законодавстві України положення стосовно виробництва, обробки та зберігання підакцизних товарів. У сфері оподаткування акцизами алкогольних напоїв слід врахувати вимоги ЄС щодо визначення «проміжних товарів», відшкодування суми сплаченого акцизу на алкогольні напої, вилучені з ринку, встановлення мінімальних ставок акцизного збору на вина та ігристі вина, встановлення прийнятого в ЄС загального мінімального

акцизу, що дасть змогу гармонізувати ставки акцизів із вимогами ЄС і, в свою чергу, подолати контрабанду підакцизних товарів.

Основні висновки розділу висвітлені в працях автора [14].

ВИСНОВКИ

У висновках наведено теоретичні узагальнення та пропонується нове практичне вирішення наукової проблеми, пов'язаної із правовим регулюванням непрямого оподаткування в Європейському Союзі. Підсумками дослідження, зокрема, є такі положення:

1. Міждисциплінарний економіко-правовий аналіз теорії неофункціоналізму дає можливість розкрити єдність економічного та політичного елементів інтеграції в ЄС у сфері непрямих податків, застосовуючи концепцію трьохетапного «переливання» («проникнення»). Від ліквідації податкових бар'єрів для забезпечення функціонування внутрішнього ринку ЄС процес інтеграції переходить на політичну стадію формування податкової політики, а згодом на стадію розширення компетенції наднаціональних інститутів ЄС у сфері непрямого оподаткування та формування системи власних ресурсів.

2. Еволюція становлення правового регулювання непрямого оподаткування в ЄС свідчить про його зародження ще на перших етапах європейської інтеграції – зони вільної торгівлі. Із переходом до другого етапу інтеграції – митного союзу – держави-члени ліквідують податкові бар'єри у взаємній торгівлі. На третьому етапі із формуванням внутрішнього ринку усуваються бар'єри для руху факторів виробництва між державами-членами; відбувається утвердження принципу вільного руху товарів, послуг, осіб та капіталів, виникає необхідність створення нормальних умов конкуренції, узгодження податкових режимів для національних та імпортованих товарів і послуг; починає формуватись система власних ресурсів із залученням ПДВ. З усуненням перешкод функціонуванню внутрішнього ринку на четвертій стадії (формування економічного союзу) відбувається гармонізація економічної політики, національного законодавства у сфері оподаткування з

вимогами ЄС з метою недопущення дискримінації та викривлення, фрагментації ринку. П'ятий етап повної економічної інтеграції передбачає повну уніфікацію податкової політики, створення наднаціональних інститутів, які приймають обов'язкові рішення для всіх держав-членів, проте цей процес далекий від завершення.

3. Створення механізму правового регулювання непрямого оподаткування на рівні ЄС здійснюється у процесі та за допомогою гармонізації. Враховуючи двоетапність цього процесу, гармонізація правового регулювання непрямого оподаткування в Євросоюзі – це процес формування спільних засад правового регулювання непрямого оподаткування та приведення законодавств держав-членів у відповідність до норм права ЄС. Практична реалізація здійснюється за допомогою вертикальних (закріплюють спеціальні правила оподаткування окремих категорій товарів) та горизонтальних (врегульовують основні аспекти застосування податків до всіх категорій оподатковуваних товарів) актів ЄС.

4. Запровадження та надання важливого значення податку на додану вартість в рамках Європейського Союзу обумовлено економічними чинниками в процесі європейської інтеграції. Правове регулювання елементів податку на додану вартість на двох рівнях – національному та наднаціональному – є характерною особливістю правового регулювання ПДВ в ЄС. Спільна система ПДВ, що діє в країнах ЄС, наразі знаходиться на достатньо високому рівні гармонізації. Подальша гармонізація правового регулювання ПДВ в ЄС матиме на меті скорочення випадків застосування нульових та знижених ставок податку на додану вартість та пільгових режимів оподаткування, розвиток правового регулювання електронної торгівлі товарами та послугами, боротьбу з ухиленням від сплати податків та шахрайством у сфері оподаткування.

5. Рішення Суду ЄС є важливим джерелом правового регулювання ПДВ. Практики Суду ЄС дала можливість врегулювати питання, які не регламентувались детально установчими договорами та актами ЄС, зокрема аспекти незаконної податкової дискримінації, місця поставки товарів, корегування податкових зобов'язань платників ПДВ, фіксованої компенсаційної ставки, оподаткування ПДВ послуг туристичних агентів, відшкодування ПДВ, зловживань у сфері оподаткування ПДВ.

6. В Європейському Союзі гармонізація правового регулювання акцизів досягла високого рівня, що пояснюється зближенням національних законодавств у зв'язку зі створенням і функціонуванням внутрішнього ринку, усуненням торговельних бар'єрів, закріпленням принципу недискримінації стосовно податків і зборів на експортовані та імпортовані товари держав-членів ЄС. Проте з утворення внутрішнього ринку не виключались всі негармонізовані акцизи, що існували в державах-членах. Навпаки, державам-членам надавалась певна свобода зберегти існуючі чи встановити нові акцизи та системи їх зборів. Таким чином могли бути компенсовані втрати, яких могли зазнати економіки держав-членів у зв'язку з проведенням гармонізації, а акцизи могли стати додатковим джерелом прибутку.

7. Перспективною сучасною тенденцією правового регулювання оподаткування акцизами алкоголю та тютюну є врахування соціального значення акцизів. Гармонізація правового регулювання оподаткування акцизами в ЄС зіштовхнулась із низкою проблем. Так, алкогольні напої, насамперед вино, є важливим сільськогосподарським товаром та джерелом значних надходжень в бюджет в деяких державах-членах, що значно зменшило рівень зближення нормативного регулювання. Крім цього, при гармонізації ставок на алкоголь постало питання про ступінь конкуренції різних алкогольних напоїв між собою. Вирішити це питання можна шляхом подальшого зближення вимог законодавств держав-членів у цій сфері,

активної співпраці інституційних органів держав та розширення практики Суду ЄС. Норми стосовно оподаткування тютюнових виробів окрім встановлення фіскальної функції акцизів також спрямовано на боротьбу з курінням, підвищення доходів держав. Оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії, від своєї первинної мети (зменшення залежності країн Європи від імпортованих енергоносіїв), нині спрямоване на заохочення використання відновлюваних джерел енергії, біопалива та скорочення використання традиційних матеріалів в цілому, активного застосування принципу «забруднювач платить».

8. Гармонізація непрямого оподаткування прискорює інтеграцію України до Євросоюзу. Нині положення стосовно гармонізації непрямих податків закріплені в Угоді про асоціацію. Для розвитку відносин між Європейським Союзом та Україною у сфері гармонізації непрямих податків створено відповідний інституційний механізм співробітництва України та ЄС та внутрішньодержавний механізм гармонізації українського законодавства у сфері непрямих податків із правом ЄС.

9.3 метою оперативного виконання заходів з гармонізації законодавства України з правом ЄС щодо стягнення ПДВ в Україні було прийнято низку нормативно-правових актів, внесено зміни в Податковий кодекс України, зокрема вжито заходів для забезпечення електронного адміністрування ПДВ, відшкодування ПДВ в автоматичному режимі, сприяння збалансуванню інтересів контролюючих органів та платників податків. Достатнього ступеню гармонізації у сфері непрямих податків до вимог ЄС українське законодавство досягло у сфері акцизів, зокрема переважно враховані вимоги ЄС щодо національного ідентифікаційного маркування товарів, випущених для споживання; ліцензування. Частково враховано в законодавстві України положення стосовно виробництва, обробки та зберігання підакцизних товарів. У сфері оподаткування акцизами

алкогольних напоїв слід врахувати вимоги ЄС щодо визначення «проміжних товарів», відшкодування суми сплаченого акцизу на алкогольні напої, вилучені з ринку, встановлення мінімальних ставок акцизного збору на вина та ігристі вина, встановлення прийнятого в ЄС загального мінімального акцизу, що дасть змогу гармонізувати ставки акцизів із вимогами ЄС і, в свою чергу, подолати контрабанду підакцизних товарів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Березовська І. Правові засади гармонізації податкового права в Європейському Союзі / І. Березовська // Європейське право. 2012. – № 2-4. – С. 91-97.
2. Белоусова І. А. Економічна інтеграція до ЄС та податкова гармонізація / І. А. Белоусова // Економічний часопис. – К., 1998. – С. 46-49.
3. Блэк Дж. Экономика. Толковый словарь / Дж. Блэк. – М.: ИНФРА-М, Весь Мир. 2000. – 848 с.
4. Бояр А. Бюджетний процес у Європейському Союзі: монографія / А. Бояр. – Луцьк: Вежа-Друк. 2012. – 524 с.
5. Бунецький Л. Л. Інституціональна проблематика в сучасній політичній науці: аналіз феномена «політичний інститут» / Л. Л. Бунецький // ВЛУ. Сер. «Філософсько-політологічні студії». 2010. – Вип. 1. – С. 70-78.
6. Бураковський І. Дорога в майбутнє – дорога в Європу. Європейська інтеграція України / І. Бураковський, Г. Немиря, О. Павлюк. – К.: Знання. 2000. – 108 с.
7. Вавилова М. А. НДС в системе косвенных налогов Европейского Союза и Российской Федерации: сравнительно правовой анализ: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Вавилова Мария Александровна. – М., Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД России. 2007. – 151 с.
8. Велиханова З. Ф. Европейский Союз: процесс формирования современной системы налогообложения: дисс. ... канд. юрид. наук: 08.00.14 / Велиханова Зария Фиридиновна. – М., Российская академия наук Институт мировой экономики и международных отношений. 2002. – 131 с.
9. Виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу:

http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247749544&cat_id=247749488.

10. Владика С. А. Багатомовне тлумачення актів Європейського Союзу у сфері непрямих податків / С. А. Владика // Актуальні проблеми міжнародних відносин. 2015. – Вип. 125 (у двох частинах). – Ч. II. – С. 63-68.
11. Владика С. А. Оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії в Європейському Союзі / С. А. Владика // Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України. 2016. – № 9. – С. 197-203.
12. Владика С. А. Оподаткування акцизами тютюнових виробів у Європейському Союзі / С. А. Владика // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». 2016. – Вип. 39. – Т. 2. – С. 119-122.
13. Владика С. А. ПДВ в системі власних ресурсів Європейського Союзу / С. А. Владика // Актуальні проблеми міжнародних відносин. 2013. – Вип. 117 (у двох частинах). – Ч. I. – С. 121-125.
14. Владика С. А. Правові засади гармонізації законодавства України з правом Європейського Союзу щодо непрямого оподаткування / С. А. Владика // Право України. 2013. – № 6. – С. 323-335.
15. Владика С. А. Проблеми визначення гармонізації непрямого оподаткування в Європейському Союзі та в Україні / С. А. Владика // Актуальні проблеми міжнародних відносин. 2013. – Вип. 115 (у двох частинах). – Ч. II. – С. 161-167.
16. Владика С. А. Рішення Суду ЄС щодо непрямого оподаткування в Європейському Союзі / С. А. Владика // Журнал східноєвропейського права. – Електронне наукове фахове видання. 2016. – № 31. – С. 97-103 [Електронний ресурс] // Сайт Журналу східноєвропейського права. – Режим доступу : http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2016/09/vladyka_31.pdf.

17. Владыка С. А. Обложение акцизами алкоголя в Европейском Союзе / С. А. Владыка // *Legea Și Viața*. 2013. – № 11/3 (263). – С. 41-44.
18. Гега П. Т. Основи податкового права: навч. посіб. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К.: Знання. 2003. – 302 с.
19. Грицяк І. А. Право та інституції Європейського Союзу: навч. посіб. / І. А. Грицяк. – К.: К.І.С. 2004. – 300 с.
20. Грицяк І. Північноатлантичний шлях до ЄС / І. Грицяк // *Віче*. 2009. – № 20. – С. 5-7.
21. Дайнен Д. Дедалі міцніший союз. Курс європейської інтеграції / Д. Дайнен; пер. з англ. – К.: К.І.С.. 2006. – 696 с.
22. Демиденко Л. М. Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Демиденко Людмила Миколаївна. – К., Київський національний ун-т ім. Т. Шевченка. 2000. – 19 с.
23. Державна фіскальна служба реформуватиметься відповідно до європейських стандартів [Електронний ресурс] // Сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/203046.html>.
24. Динаміка доходів державного бюджету України за 2015 рік [Електронний ресурс] // Сайт «uainfo.org». – Режим доступу : <http://uainfo.org/blognews/1454411041-dinamika-dohodiv-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2015-rik.html>.
25. Договор о Европейском Союзе (в первоначальном варианте от 7 февраля 1992 года) // Хартли Т. К. Основы права Европейского Сообщества. – М.: Закон и право: ЮНИТИ. 1998. – С. 623-673.
26. Доповідь про стан виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Електронний

ресурс] // Сайт Міністерства юстиції України. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua/0/9103>.

27. Европейская интеграция: учебник / под ред. О. Буториной. – М.: ИД «Деловая литература». 2011. – 720 с.

28. Європейська інтеграція: навч. посіб. / за ред. Г. О. Дробот. – Луцьк: Вежа. 2008. – 760 с.

29. Європейське право: право Європейського союзу: підручник: у трьох кн. / за заг. ред. В. І. Муравйова. – К.: Ін Юре. 2015. – Кн. Перша: Інституційне право Європейського союзу / В. І. Муравйов, О. М. Шпакович, О. М. Лисенко, О. В. Святун. – К.: Ін Юре. 2015. – 312 с.

30. Європейський Союз та Україна: Стратегія відносин у контексті розширення / Ін-т регіон. та євроінтеграц. дослідж. – К.: К.І.С.. 2003. – 206 с.

31. Європейський Союз: консолідовані договори / В. Муравйов [наук. ред.]. – К.: Port-Royal. 1999. – 206 с.

32. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71 // Відомості Верховної Ради України. 2015. – № 7-8. – Ст. 55.

33. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» від 16 липня 2015 р. № 643-VIII // Відомості Верховної Ради України. 2015. – № 40-41. – Ст. 381.

34. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського союзу» від 18 березня 2004 р. № 1629-IV // Офіційний вісник України. 2004. – № 15. – С. 30. – Ст. 1028.

35. Закон України «Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх

державами-членами» від 10 листопада 1994 р. № 237/94–ВР // Відомості Верховної Ради України. 1994. – № 46. – С.132.

36. Звіт № 4 за результатами Громадського моніторингу виконання пріоритетів Порядку денного асоціації Україна-ЄС (січень-вересень 2011 року) [Електронний ресурс] // Сайт Українського незалежного центру політичних досліджень. – Режим доступу : [http://www.usipr.kiev.ua/files/books/Report4_monitoring_PDA\(Jan-Sep2011\).pdf](http://www.usipr.kiev.ua/files/books/Report4_monitoring_PDA(Jan-Sep2011).pdf).

37. Звіт про виконання Порядку денного асоціації та Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (січень-жовтень 2015 року) [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/document/248690900/AA+AAg%20GOEI%20REPORT%20January-October%202015%20\(final%20version_011215\)_071215.pdf](http://www.kmu.gov.ua/document/248690900/AA+AAg%20GOEI%20REPORT%20January-October%202015%20(final%20version_011215)_071215.pdf).

38. Звіт про виконання Порядку денного асоціації та Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (вересень 2014 року – квітень 2015 року) [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/document/248120623/AA+AAg%20GOEI%20REPORT%2026%2004%2015%20UA%20website.pdf>.

39. Звіт про виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (вересень 2014 року – січень 2015 року) [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: [http://www.google.com.ua/url?url=http://www.kmu.gov.ua/document/247974786/AA_impl_report_02_2015_GOEI.pdf&rct=j&q=&esrc=s&sa=U&ei=2krzVKnILaafygPG-](http://www.google.com.ua/url?url=http://www.kmu.gov.ua/document/247974786/AA_impl_report_02_2015_GOEI.pdf&rct=j&q=&esrc=s&sa=U&ei=2krzVKnILaafygPG-IGIBw&ved=0CBkQFjAB&usg=AFQjCNH2V1a_5Ar1vLH957IUpn4hJHAamQ)

[IGIBw&ved=0CBkQFjAB&usg=AFQjCNH2V1a_5Ar1vLH957IUpn4hJHAamQ](http://www.google.com.ua/url?url=http://www.kmu.gov.ua/document/247974786/AA_impl_report_02_2015_GOEI.pdf&rct=j&q=&esrc=s&sa=U&ei=2krzVKnILaafygPG-IGIBw&ved=0CBkQFjAB&usg=AFQjCNH2V1a_5Ar1vLH957IUpn4hJHAamQ).

40. Иванов И. Старт «зоны евро» / И. Иванов // Мировая экономика и международные отношения. 1999. – № 1. – С. 21-23.

41. Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сферах [Електронний ресурс] // Сайт Міжнародного центру перспективних досліджень. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/block_implementation_20160324.pdf.
42. Інституційне забезпечення європейської інтеграції [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=230525707&cat_id=223236991.
43. Інформація про імплементацию Порядку денного асоціації Україна – ЄС за 2011 рік [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3fshowHidden=1&art_id=244830477&cat_id=223345338.
44. Каграманян А. Д. Процесс гармонизации налогообложения в странах ЕС на современном этапе: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.14 / Каграманян Акоп Дзевикович. – М., Московский государственный ун-т им. М. В. Ломоносова. 2000. – 198 с.
45. Капіца Ю. Проблемні питання гармонізації законодавства України з міжнародно-правовими нормами / Ю. Капіца // Український правовий часопис. 1999. – № 5. – С. 52-54.
46. Кашкин С. Ю. Европейский Союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями / С. Ю. Кашкин. – М.: Инфа-М. 2012. – 698 с.
47. Кашкин С. Ю. Основы интеграционного права / С. Ю. Кашкин, А. О. Четвериков. – М.: «Проспект». 2014. – 291 с.
48. Клементьев М. И. Налоговая гармонизация в развитии интеграционных процессов в ЕС: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.14 / Клементьев Михаил

Игоревич. – М., Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД РФ. 2005. – 192 с.

49. Коментар з питань імплементації Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейськими співтовариствами та їх державами-членами [Електронний ресурс] // Сайт Європейської служби зовнішніх зв'язків. – Режим доступу: http://eeas.europa.eu/delegations/ukraine/documents/virtual_library/02_what_is_uk.pdf.

50. Копійка В. В. Європейський Союз: історія і засади функціонування: навч. посіб. / В. В. Копійка, Т. І. Шинкаренко; за ред. Л. В. Губерського. – К.: Знання. 2009. – 751 с.

51. Костюченко Я. М. Правове регулювання співробітництва України та Європейського Союзу: монографія / Я. М. Костюченко. – К.: LAT&K. 2011. – 205 с.

52. Костюченко Я. Теоретичні засади правового регулювання європейської економічної інтеграції / Я. Костюченко // Європейське право. 2012. – № 2-4. – С.48-53.

53. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения / Е. В. Кудряшова. – М.: Wolters Kluwer. 2006. – 263 с.

54. Курдяев А. Е. Финансово-правовое регулирование налоговой гармонизации в Европейском союзе: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Курдяев Анатолий Евгеньевич. – М., Московский государственный юридический ун-т им. О. Е. Кутафина. 2012. – 25 с.

55. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс: підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців. 2008. – 699 с.

56. Лист Державної фіскальної служби України «Про особливості застосування спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві у 2016 році» від 5 січня 2016 р. № 203/7/99-99-19-03-02-17 [Електронний ресурс] // Сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу:

<http://www.sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/print-65869.html>.

57. Міжнародна економіка: підручник / А. П. Румянцев, Г. Н. Климко, В. В. Рокоча [та ін.]; за ред. А. П. Румянцева. – [3-тє вид.]. – К.: Знання. 2006. – 479 с.
58. Муравйов В. І. Зближення законодавства України з правом Європейського Союзу: сучасний стан та перспективи / В. І. Муравйов // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2007. – № 35-36. – С. 46-49.
59. Муравйов В. І. Правові засади регулювання економічних відносин Європейського Союзу з третіми країнами (теорія і практика) / В. І. Муравйов. – К.: Академ-Прес. 2002. – 425 с.
60. Муравйов В. І. Юридична природа порядку денного асоціації між Україною та Європейським Союзом / В. І. Муравйов // Віче. 2012. – № 7. – С. 32-35.
61. Муравйов В. І. Вступ до права Європейського Союзу: підручник / В. І. Муравйов. – К.: Київ. ун-т. 2010. – 227 с.
62. Мусис Н. Усе про спільні політики Європейського Союзу / Н. Мусис; пер. з англ. – К.: К.І.С. 2005. – 466 с.
63. Мушак Н. Концептуальні засади європейської інтеграції у сфері транскордонного співробітництва / Н. Мушак // Віче. 2015. – № 10. – С. 22-26.
64. Мюллерсон Р. А. Соотношение международного и национального права / Р. А. Мюллерсон. – М.: Междунар. отношения. 1982. – 254 с.
65. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України «Про внесення змін до структури апарату Міністерства економічного розвитку і торгівлі України» від 17 червня 2015 р. № 613 [Електронний ресурс] // Сайт «Норматив. Професійна нормативно-правова бібліотека». – Режим доступу:

<http://document.ua/pro-vnesennja-zmin-do-strukturi-aparatu-ministerstva-ekonomi-doc232272.html>.

66. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 14 листопада 2014 р. № 1128 // Офіційний вісник України. 2014. – № 91. – С. 594. – Ст. 2629.
67. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28 січня 2016 р. № 21 // Офіційний вісник України. 2016. – № 8. – С. 683. – Ст. 407.
68. Наказ Міністерства інфраструктури України «Про організацію діяльності з імплементації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 7 липня 2015 р. № 256 [Електронний ресурс] // Сайт Міністерства інфраструктури України. – Режим доступу: <http://mtu.gov.ua/documents/291.html>.
69. Нотин С. А. Судебная практика в системе источников налогового права (На примере ЕС и РФ): дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Нотин Сергей Александрович. – М., Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД России. 2003. – 198 с.
70. Огляд адаптації законодавства України до *acquis communautaire* / О. Вінник, Ю. Гаряча, Ю. Дитюк [та ін.]. – К.: Професіонал. 2007. – 544 с.
71. Опришко В. Ф. Теоретичні та практичні аспекти механізму гармонізації законодавства України з міжнародним правом: матер. наук.-прак. конф. «Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним правом» / Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 1998. – С. 13-15.

72. Педь І. В. Тенденції розвитку Європейського Союзу в податковій сфері в умовах інтеграції / І. В. Педь // Зовнішня торгівля: право та економіка. 2007. – № 6. – С. 144-152.
73. Перелік пріоритетів Порядку денного асоціації Україна – ЄС на 2011 – 2012 роки [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3fshowHidden=1&art_id=244830477&cat_id=223345338.
74. Петров Р. «Acquis» вступу як складова феномену права Європейського Союзу / Р. Петров // Європейське право. 2012. – № 1. – С. 54-65.
75. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. 2010. – № 92. – Т. 1. – С. 9. – Ст. 3248.
76. Податкові надходження [Електронний ресурс] // Сайт «Ціна держави». – Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/#1>.
77. Пономаренко Д. В. Сравнительный анализ налоговой политики Украины и Европейского Союза в сфере косвенного налогообложения / Д. В. Пономаренко // Вісник економічної науки України. 2011. – № 1. – С. 120-128.
78. Порядок денний асоціації між Україною та ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/document/248046005/st06978%20UA_15-1%20final.pdf.
79. Порядок денний асоціації між Україною та ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_990.
80. Посельський В. Європейський Союз: інституційні основи європейської інтеграції / В. Посельський. – К.: Смолоскип. 2002. – 166 с.

81. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 15 жовтня 2004 р. № 1365 // Офіційний вісник України. 2004. – № 42. – С. 35. – Ст. 2763.
82. Постанова Кабінету Міністрів України «Питання оприлюднення рішень і рекомендацій Ради асоціації між Україною та Європейським Союзом і Комітету асоціації між Україною та Європейським Союзом» від 4 березня 2015 р. № 84 // Офіційний вісник України. 2015. – № 20. – С. 47. – Ст. 556.
83. Постанова Кабінету Міністрів України «Питання організації роботи підкомітетів Комітету асоціації між Україною та ЄС» від 8 липня 2015 р. № 646 // Офіційний вісник України. 2015. – № 72. – С. 19. – Ст. 2351.
84. Постанова Кабінету Міністрів України «Питання підготовки та проведення засідань окремих двосторонніх органів асоціації між Україною та ЄС» від 10 грудня 2014 р. № 700 // Офіційний вісник України. 2014. – № 100. – С. 7. – Ст. 2957.
85. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 16 серпня 1999 р. № 1496 // Офіційний вісник України. 1999. – № 33. – С. 168.
86. Постанова Кабінету Міністрів України «Про ліквідацію урядових органів» від 28 березня 2011 р. № 346 // Офіційний вісник України. 2011. – № 26. – С. 22. – Ст. 1054.
87. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Урядовий офіс з питань європейської інтеграції» від 13 серпня 2014 р. № 346 // Офіційний вісник України. 2014. – № 66. – С. 67. – Ст. 1847.
88. Право Європейського Союзу: підручник / за ред. В. І. Муравйова. – К.: Юрінком Інтер. 2011. – 704 с.
89. Рабінович П. М. Законодавство України та норми міжнародного права: критерії відповідності: матеріали науково-практичної конференції

«Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним правом» / Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 1998. – С. 255-257.

90. Радченко О. І. Нормативне забезпечення процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС / О. І. Радченко // Право і суспільство. 2011. – № 2. – С. 73-78.

91. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення рекомендації Ради асоціації між Україною та ЄС про імплементацію Порядку денного асоціації між Україною та ЄС» від 13 березня 2015 р. № 207-р // Урядовий кур'єр. 2015. – № 50.

92. Розпорядження 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. № 156-р [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p>.

93. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» від 17 вересня 2014 р. № 847-р // Офіційний вісник України. 2014. – № 77. – Ст. 2197.

94. Саморегуляція соціального організму країни: монографія / за наук. ред. В. П. Беха; В. П. Бех (голова), Н. В. Крохмаль, Г. О. Нестеренко; МОН, Нац. пед. ун-т імені М. П. Драгоманова. – К.: Вид-во НПУ імені М. П. Драгоманова. 2010. – 652 с.

95. Сеницына М.Л. Налоговый федерализм в Европейском Союзе: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Сеницына Мария Леонидовна. – М., Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД Российской Федерации. 2013. – 24 с.

96. Спільний прес-реліз після зустрічі Ради асоціації між Європейським Союзом і Україною (7 грудня 2015 р.) [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/document/248720579/Спільний%20прес-реліз_07%2012%2015.pdf.
97. Терницький В. М. Наднаціональні інституції Європейського Союзу в теоріях інтеграції: автореф. дис. ... канд. політ. наук: 23.00.04 / Терницький Володимир Михайлович. – К.: Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. Інститут міжнародних відносин. 2006. – 20 с.
98. Тимченко Л. Вплив Суду ЄС на розвиток права Європейського Союзу / Л. Тимченко, В. Кононенко // Європейське право. 2012. – № 1. – С. 189-196.
99. Топорнин Б. Н. Европейское право: учебник / Б. Н. Топорнин. – М.: Юристъ. 1998. – 455 с.
100. Третій спільний звіт про прогрес у переговорах стосовно угоди про асоціацію між Україною та ЄС [Електронний ресурс] // Сайт Міністерства закордонних справ України. – Режим доступу: <http://www.mfa.gov.ua/mfa/ua/publication/content/43250.htm>.
101. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами // Офіційний вісник України. 2006. – № 24. – С. 203. – Ст. 1794.
102. Указ Президента України «Про забезпечення виконання Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та Європейськими співтовариствами (Європейським Союзом) та вдосконалення механізму співробітництва з Європейськими Співтовариствами (Європейським Союзом)» від 24 лютого 1998 р. № 148/98 // Офіційний вісник України. 1998. – № 8. – С. 16.

103. Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11 червня 1998 р. № 615/98 // Офіційний вісник України. 1998. – № 24. – С. 870.
104. Указ Президента України «Про Стратегію сталого розвитку “Україна-2020”» від 12 січня 2015 р. № 5/2015 // Офіційний вісник України. 2015. – № 4. – С. 8. – Ст. 67.
105. Чередниченко О. М. Непряме оподаткування в Україні на шляху інтеграції до Європейського Союзу: автореф. дис ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Чередниченко Ольга Миколаївна. – К., Київський національний ун-т ім. Т. Шевченка. 2005. – 22 с.
106. Шевчук В. О. Гармонізація податкового законодавства у країнах Європейського Союзу: досвід для України / В. О. Шевчук // Стратегічні пріоритети. 2008. – № 3 (8). – С. 100-111.
107. Шинкаренко І. В. Податкова гармонізація як процес формування спільної податкової політики інтеграційних об'єднань з урахуванням досвіду ЄС / І. В. Шинкаренко // Актуальні проблеми міжнародних відносин. 2011. – Вип. 100. – Ч. I. – С. 247-254.
108. Ященко К. В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ященко Корнелія Василівна. – К., Київський національний економічний ун-т. 2005. – 222 с.
109. Alemanno A. 'Fat taxes' in Europe. A Legal and Policy Analysis under EU and WTO Law / A. Alemanno, I. Carreño // European Food and Feed Law Review. 2013. – № 2. – P. 97-112.
110. Association Agreement between the European Union and its Member States, of the One Part, and Ukraine, of the Other Part // Official Journal. 2014. – L 161. – P. 3-2137.

111. Balassa B. The Theory of Economic Integration / B. Balassa. – London: George. Allen & Unwin, Ltd. 1962. – 304 p.
112. Baldwin R. Expanding Membership of the European Union / R. Baldwin, J. Kiander. – Cambridge: Cambridge University Press. 1995. – 268 p.
113. Bammens N. The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law / N. Bammens. – IBFD. 2012. – 1130 p.
114. Benedetto G. European Union Budget Reform: Institutions, Policy and Economic Crisis / G. Benedetto, S. Milio. – Palgrave Macmillan. 2012. – 213 p.
115. Berger R. The New Tobacco Products Directive – Potential Economic Impact [Электронный ресурс] // Сайт «Roland Berger». – Режим доступа: https://www.rolandberger.com/publications/publication_pdf/roland_berger_the_new_tobacco_products_directive_potential_economic_impact_20130424.pdf.
116. Burgess M. Federalism and the European Union: The Building of Europe, 1950-2000 / M. Burgess. – L.: Routledge. 2002. – 304 p.
117. Case 102/86 Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise // European Court Reports. 1988. – P. 1443-1454.
118. Case 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA. // European Court Reports. 1978. – P. 630-646.
119. Case 12/86 Meryem Demirel v. Stadt Schwäbisch Gmünd // European Court Reports. 1987. – P. 3747-3755.
120. Case 140/79 Chemial Farmaceutici SpA v. DAF SpA // European Court Reports. 1981. – P. 1-17.
121. Case 148/77 H. Hansen jun. & O. C. Balle GmbH & Co. v Hauptzollamt de Flensburg // European Court Reports. 1978. – P. 1787-1810.
122. Case 170/78 Commission of the European Communities v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland // European Court Reports. 1983. – P. 2265-2293.

123. Case 26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Netherlands Inland Revenue Administration // European Court Reports. 1962. – P. 1-16.
124. Case 41/74 Van Duyn // European Court Reports. 1974. – P. 1337-1352.
125. Case 57/65 Alfons Lütticke GmbH v. Hauptzollamt Sarrelouis // European Court Reports. 1966. – P. 205-212.
126. Case 6/64 Costa v. ENEL // European Court Reports. 1964. – P. 587-600.
127. Case C-111-05 Aktiebolaget NN v. Skatteverket // European Court Reports. 2007. – P. 2724-2748.
128. Case C-128/92 H. J. Banks&Co. Ltd. // European Court Reports. 1994. – P. 1268-1278.
129. Case C-165-86 Leesportefeuille «Intiem» CV v. Staatssecretaris van Financien // European Court Reports. 1988. – P. 1471-1472.
130. Case C-166/98 Société critouridienne de distribution (Socridis) v. Receveur principal des douanes // European Court Reports. 1999. – P. 3807-3818.
131. Case C-208/90 Theresa Emmott v. Minister for Social Welfare and Attorney General // European Court Reports. 1991. – P. 4269-4270.
132. Case C-213/96 Outokumpu Oy. // European Court Reports. 1998. – P. 1801-1813.
133. Case C-245-04 EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten // European Court Reports. 2006. – P. 3247-3268.
134. Case C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise // European Court Reports. 2006. – P. 1655-1684.
135. Case C-284/03 Belgian State v. Temco Europe SA // European Court Reports. 2004. – P. 11256-11272.
136. Case C-302/00 Commission of the European Communities v. French Republic // European Court Reports. 2002. – P. 2077-2092.

137. Case C-317/94 Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise // European Court Reports. 1996. – P. 5339-5371.
138. Case C-347/90 Aldo Bozzi v. Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali // European Court Reports. 1992. – P. 2965-2972.
139. Case C-376/02 Stichting «Goed Wonen» v. Staatssecretaris van Financien // European Court Reports. 2005. – P. 3460-3480.
140. Case C-381/97 Belgocodex SA v. Belgian State // European Court Reports. 1998. – P. 8165-8177.
141. Case C-405/07 Kingdom of the Netherlands v. Commission of the European Communities // European Court Reports. 2008. – P. 8301.
142. Case C-428/13 Ministero dell'Economia e delle Finanze Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS) v. Yesmoke Tobacco SpA // Official Journal. 2013. – C 313. – P. 9.
143. Case C-437/97 Evangelischer Krankenhausverein Wien v. Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH v. Oberösterreichische Landesregierung // European Court Reports. 2000. – P. 1157.
144. Case C-45-95 Commission of the European Communities v. Italian Republic // European Court Reports. 1997. – P. 3605-3606.
145. Case C-461/03 Gaston Schul Douane-expediteur BV v. Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit // European Court Reports. 2005. – P. 10513-10551.
146. Case C-482/98 Italian Republic v. Commission of the European Communities // European Court Reports. 2000. – P. 861.
147. Case C-503/03 Commission of the European Communities v. Kingdom of Spain // European Court Reports. 2006. – P. 1122-1144.
148. Case C-58/04 Kohler // European Court Reports. 2005. – P. 8233-8244.
149. Case C-617/10 Åkerberg // Official Journal. 2013. – C 114. – P. 7.

150. Case C-91/92 Faccini Dori // European Court Reports. 1994. – P. 3347-3360.
151. Case C-97/90 Hansgeorg Lennartz v. Finanzamt München III // European Court Reports. 1991. – P. 3795-3811.
152. Case C-110/99 Emsland-Starke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas // European Court Reports. 2000. – P. 11595-11617.
153. Case C-14/59 Fonderies de Pont-à-Mousson // European Court Reports. 1959. – P. 216-235.
154. Cheaper beer in Denmark – How many lives will be lost? [Електронний ресурс] // Сайт «Euro Care». – Режим доступу: http://www.eurocare.org/library/updates/beer_taxes_denmark.
155. Cipriani G. Rethinking the EU Budget: Three Unavoidable Reforms / G. Cipriani. – CEPS. 2007. – 150 p.
156. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic And Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area – Time to decide [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf.
157. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Smarter energy taxation for the EU: proposal for a revision of the Energy Taxation Directive [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/com_2011_168_en.pdf.
158. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Budget for Europe 2020 [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу:

http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/fin_fw1420/MFF_COM-2011-500_Part_I_en.pdf.

159. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Central Bank, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Economic governance review Report on the application of Regulations (EU) № 1173/2011, 1174/2011, 1175/2011, 1176/2011, 1177/2011, 472/2013 and 473/20131 [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/documents/com\(2014\)905_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/documents/com(2014)905_en.pdf).

160. Communication from the Commission to the European Parliament COM (96) 546 final: Taxation in the European Union: Report on the Development of Tax Systems // Intertax. 1997. – Issue 1. – P. 23-30.

161. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT «Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market» [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf.

162. Consolidated Versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union // Official Journal. 2008. – C 115. – P. 1-388.

163. Conzelmann T. Neofunctionalism / T. Conzelmann / [Theories of International Relations; ed. by S. Schieder, M. Spindler]. – L.: Routledge. 2014. – 356 p.

164. Council Decision 2007/436/EC, Euratom on the system of the European Communities' own resources // Official Journal. 2007. – L 163. – P. 17-21.

165. Council Decision 70/243/ECSC, EEC, Euratom on the replacement of financial contributions from Member States by the Communities' own resources // Official Journal. 1970. – L 094. – P. 19-22.
166. Council Directive 2001/37/EC of the European Parliament and of the Council on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco products // Official Journal. 2001. – L 194. – P. 26-34.
167. Council Directive 2002/38/EC amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services // Official Journal. 2002. – L 128. – P. 41-42.
168. Council Directive 2003/30/EC of the European Parliament and of the Council on the promotion of the use of biofuels or other renewable fuels for transport // Official Journal. 2003. – L 123. – P. 42-46.
169. Council Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal. – 1995. – L 283. – P. 51-70.
170. Council Directive 2004/74/EC amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for certain Member States to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation // Official Journal. 2004. – L 157. – P. 87-99.
171. Council Directive 2004/75/EC amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for Cyprus to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation // Official Journal. 2004. – L 157. – P. 100-105.
172. Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax // Official Journal. 2006. – L 347. – P. 1-118.

173. Council Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal. 2009. – L 9. – P. 12-30.

174. Council Directive 2008/9/EC laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State // Official Journal. 2008. – L 44. – P. 23-28.

175. Council Directive 2010/12/EU amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC // Official Journal. 2010. – L 50. – P. 1-7.

176. Council Directive 2010/88/EU amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate // Official Journal. 2010. – L 326. – P. 1-2.

177. Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco // Official Journal. 2011. – L 176. – P. 24-36.

178. Council Directive 2011/85/EU on requirements for budgetary frameworks of the Member // Official Journal. 2011. – L 306. – P.41-47.

179. Council Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products // Official Journal. 1996. – L 135. – P. 36.

180. Council Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. 1992. – L 316. – P. 21-27.

181. Council Directive 92/84/EEC on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. 1992. – L 316. – P. 29-31.

182. Council Directive 95/60/EC on fiscal marking of gas oils and kerosene // Official Journal. 1995. – L 291. – P. 46-47.

183. Deakin S. Legal Diversity and Regulatory Competition: Which Model for Europe? / S. Deakin // *European Law Journal*. 2006. – № 12. – P. 440-444.
184. Dosser D. British Taxation and the Common Market / D. Dosser. – L.: Charles Knight. 1973. – 192 p.
185. Drăcea R. Excises Harmonization Stage within the European Union / R. Drăcea, R. Buziarnescu // *Journal of Administrative Sciences*. 2007. – No. 1. – Vol. 5. – P. 262-278.
186. Eighth Council Directive 79/1072/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country // *Official Journal*. 1979. – L 331. – P. 11-19.
187. El-Agraa A. M. The European Union. History, Economics and Politics / A. M. El-Agraa. – London. 1998. – 158 p.
188. European Parliament: [Directorate General for Research]. Options for a Definitive VAT System / European Parliament: Economic affairs series. 1995. – 132 p.
189. Excise duty tables Part I – Alcoholic Beverages [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/excise-duty-rates_en.
190. Excise duty tables Part II – Energy products and Electricity [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf.
191. Farmer P. EC Tax Law / P. Farmer, R. Lyal. – Oxford: Oxford University Press. 2003. – 360 p.

192. Feld W. Sociological Theories of European Integration / W. Feld [European Integration: Theories and Approaches; ed. by H. J. Michelmann, P. Soldatos]. – University Press of America. 1994. – 112 p.
193. Fioretos O. The Oxford Handbook of Historical Institutionalism / O. Fioretos, T. G. Falleti, A. Sheingate. – Oxford: Oxford University Press. 2016. – 584 p.
194. Follesdad A. Why there is a Democratic Deficit in the EU: A Response to Majone and Moravcsik / A. Follesdad, S. Hix // Journal of Common Market Studies. 2006. – № 44. – P. 533-562.
195. Forrest D. Taxation and Regulation of Smoking, Drinking and Gambling in the European Union / D. Forrest, S. Smith; ed. by S. Cnossen. – The Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. 2009. – 112 p.
196. Future own resources system [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/budget/mff/resources/index_en.cfm.
197. Hallet M. Fiscal Effects of Accession in the New Member States / M. Hallet // Economic Papers. 2004. – № 203. – P. 3-23.
198. Heyward M. Legal analysis of the agreements between the European Union, Member States and multinational tobacco companies [Електронний ресурс] // Сайт «Framework Convention Alliance». – Режим доступу: <http://www.fctc.org/images/stories/Executive%20summary%20-%20legal%20analysis%20of%20EU%20agreements.pdf>.
199. Hitiris T. European Community Economics / T. Hitiris. – L.: Harvester Wheatsheaf. 1994. – 350 p.
200. Hoffmann S. Obstinate or Obsolete? The Fate of the Nation-State and the Case of Western Europe / S. Hoffmann // Daedalus. 1966. – Vol. 95. – No. 3. – P. 862-915.

201. IBFD International Tax Glossary / ed. by B. Larkin. – International Bureau of Fiscal Documentation. 2005. – 514 p.
202. Ipsen H. P. Europ isches Gemeinschaftsrecht / H. P. Ipsen. – Tübingen. 1972. – 483 s.
203. Isaac G. Droit Communautaire general / G. Isaac. – Paris, 1983. – 311 p.
204. James S. Can we harmonize our views on European Tax Harmonization? / S. James // Amsterdam: IBFD Publications. 2000. – № 6. – Vol. 54. – P. 263-269.
205. Jimenez A. J. M. Towards Corporate Tax Harmonization in European Community / A. J. M. Jimenez. – Boston: Kluwer Law International. 1999. – 408 p.
206. Joined cases 17/61 and 20/61 Klöckner-Werke AG and Hoesch AG v. High Authority of the European Coal and Steel Community // European Court Reports. 1962. – P. 326-348.
207. Joined cases C-308/96 and C-94/97 Commissioners of Customs and Excise v. T. P. Madgett, R. M. Baldwin and The Howden Court Hotel // European Court Reports. 1998. – P. 6248-6266.
208. Jørgensen K. The SAGE Handbook of European Union Politics / K. Jørgensen, M. Pollack, B. Rosamond. – SAGE. 2007. – 616 p.
209. Keen M. The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: A survey / M. Keen // Fiscal Studies. 1993. – Vol.14. – P.15-36.
210. Kopits G. Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis / G. Kopits. – International Monetary Fund. 1992. – 115 p.
211. Kropholler J. Internationales Einheitrecht / J. Kropholler. – Tübingen. 1975. – 230 s.
212. Laffan B. Integration and Cooperation in Europe / B. Laffan. – L.: Routledge. 2005. – 256 p.
213. Lang M. Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences / M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson, T. Ecker. – IBFD. 2009. – 1296 p.

214. Legislative acts. Budgets [Электронный ресурс] // Сайт «Eur-Lex». – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2015:069:FULL>.
215. Locke J. Political Writings / J. Locke; ed. by David Wootton. – Hackett Publishing. 1993. – 478 p.
216. Marks G. Competences, Cracks and Conflicts: Regional Mobilization in the European Union / G. Marks, F. Nielsen, L. Ray, J. Salk. – L.: Sage Publications Ltd. 1998. – 132 p.
217. McCormick J. European Union Politics / J. McCormick. – L.: Palgrave Macmillan. 2011. – 384 p.
218. Michelmann H. J. European Integration: Theories and Approaches / H. J. Michelmann, P. Soldatos. – University Press of America. 1994. – 112 p.
219. Milne J. E. Handbook of Research on Environmental Taxation / J. E. Milne, M. S. Andersen. – Edward Elgar Publishing. 2012. – 510 p.
220. Minimum alcohol pricing: Position of the European Commission [Электронный ресурс] // Сайт «BBC». – Режим доступа: <http://www.bbc.co.uk/news/uk-scotland-scotland-politics-22368551>.
221. Mintz J. M. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance / J. M. Mintz // International Tax and Public Finance. 2004. – Vol. 11. – Issue 2. – P. 221-234.
222. Mitchel D. J. The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization / D. J. Mitchel [Электронный ресурс] // Сайт «Development Gateway». – Режим доступа: http://www.tanzaniagateway.org/docs/The_Economics_of_Tax_Competition_Harmonization_vs_Liberalization.pdf.
223. Mitrany D. The Functional Theory of Politics / D. Mitrany. – NY: St. Martin's Press. 1975. – 142 p.

224. Mongelli F. P. Effects of the European Economic and Monetary Union (EMU) on Taxation and Interest Spending of National Governments / F. P. Mongelli. – NY. 1997. – 56 p.
225. Moravcsik A. Taking Preferences Seriously: A Liberal Theory of International Politics / A. Moravcsik // International Organization. 1997. – № 51 (4). – 580 p.
226. Nightingale K. Taxation: Theory and Practice / K. Nightingale. – Pearson Education. 2002. – 678 p.
227. Order of the Court (Fifth Chamber) Transport Service NV v. Belgische Staat // European Court Reports. – 2004. – P. 2685-2702.
228. Paul B. Stares The New Germany and the New Europe / B. Paul. – Brookings Institution Press. 2010. – 423 p.
229. Pelkmans J. European Integration. Methods and Economic Analysis / J. Pelkmans // Financial Times Management. 2006. – 480 p.
230. Pelkmans J. The Institutional Economics of European Integration / J. Pelkmans // Integration through Law; ed. by Cappeletti M., Weiler J. – N.Y., 1986. – 416 p.
231. Peterson J. Decision-Making in the European Union: Towards a Framework for Analysis / J. Peterson // Journal of European Public Policy. 1995. – No. 2 (1). – P. 69–93.
232. Pinder J. European Communities: Building of a Union / J. Pinder. – Oxford: Oxford University Press. 1991. – 189 p.
233. Pinder J. Positive and Negative Integration: Some Problems of Economic Union in the EEC / J. Pinder // World Today. 1968. – Vol. 24. – P. 88-102.
234. Prest A. R. Fiscal Policy / A. R. Prest [Economic Policies of the Common Market; ed. by P. Coffey]. – L.: Macmillan, 1979. – 212 p.
235. Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC COM(2011) 594 final [Электронный

ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/com\(2011\)594_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/com(2011)594_en.pdf).

236. Puchala D. Domestic Politics and Regional Harmonisation in the European Communities / D. Puchala // *World Politics*. 1975. – Vol. 27. – No. 4. – P. 496-520.

237. Regulation 143/2008 amending Regulation 1798/2003 as regards the introduction of administrative cooperation and the exchange of information concerning the rules relating to the place of supply of services, the special schemes and the refund procedure for value added tax // *Official Journal*. 2008. – L 44. – P. 1-6.

238. Regulation 162/2013 amending the Annex to Regulation (EC) No 3199/93 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty // *Official Journal*. 2013. – L 49. – P. 55-61.

239. Regulation 884/2001 laying down detailed rules of application concerning the documents accompanying the carriage of wine products and the records to be kept in the wine sector // *Official Journal*. 2001. – L 128. – P. 32-53.

240. Regulation 966/2012 of the European Parliament and of the Council on the financial rules applicable to the general budget of the Union and repealing Council Regulation (EC, Euratom) № 1605/2002 // *Official Journal*. 2012. – L 298/1. – P. 1-96.

241. Report on Economic and Monetary Union in the European Community [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication6161_en.pdf.

242. Richardson J. *European Union: Power and Policy-making* / J. Richardson. – L.: Routledge. 2015. – 518 p.

243. Rosamond B. Theories of European Integration / B. Rosamond. – L.: Palgrave Macmillan. 2000. – 240 p.
244. Rounds T. A. Tax Harmonisation and Tax Competition: Contrasting Views and Policy. Issues in Three Federal Countries / T. A. Rounds // The Journal of Federalism. 1992. – № 22. – P. 91-121.
245. Saurugger S. Theoretical Approaches to European Integration / S. Saurugger. – Palgrave Macmillan. 2013. – 304 p.
246. Schröer-Schallenberg S. The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal Republic of Germany as an example / S. Schröer-Schallenberg // World Customs Journal. – № 2. – Vol. 6. – P. 9-18.
247. Schuch C. ECJ – Recent Developments in Value Added Tax: Schriftenreihe IStR Band 84 / C. Schuch, D. Staringer. – Linde Verlag GmbH. 2014. – 384 p.
248. Shue R. Harmonisation of direct taxation in EEC / R. Shue. – Lancaster. 1992. – 128 p.
249. Single European Act // Official Journal. 1987. – L 169. – P. 1-29.
250. Sixth Council Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal. 1977. – L 145. – P. 1-40.
251. Soriano A. Excise Duties and Smuggling. The Need of Joint Solutions to a Global Threat [Электронный ресурс] // Сайт «Social Science Research Network». – Режим доступа: <http://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=422073103008126086108123093064005088050013055019019054113025093123111090098127118089026006024040028056016072100119000064117114061043059044028069108100103099104117015025022043091071000000093098115088075082&EXT=pdf&TYPE=1>.
252. Spiliopoulos O. The EU-Ukraine Association Agreement as a Framework of Integration Between the Two Parties / O. Spiliopoulos // Procedia Economics and Finance. 2014. – № 9. – P. 256-263.

253. Spotlight on the European Commission proposals to amend EU Directives on the rates and structure of taxes on manufactured tobacco (Amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EEC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco) [Електронний ресурс] // Сайт «Smoke Free Partnership». – Режим доступу: http://www.smokefreepartnership.eu/images/Spotlight/Spotlight_4.pdf.
254. Staab A. The European Union Explained: Institutions, Actors, Global impact / A. Staab. – Bloomington: Indiana University Press. 2011. – 232 p.
255. Talus K. Introduction to EU Energy Law / K. Talus. – Oxford: Oxford University Press. 2016. – 192 p.
256. Tax Policy in the European Union [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf.
257. Tax reforms in EU Member States 2011 [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2011/pdf/ee-2011-5_en.pdf.
258. Taxation trends in the European Union: data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2015 edition [Електронний ресурс] // Сайт Європейської комісії. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7092073/KS-DU-15-001-EN-N.pdf>.
259. Terra B. J. M. European Tax Law / B. J. M. Terra, P. Wattèl. – Boston: Kluwer. 2008. – 862 p.
260. Terra B. J. M. A Guide to the European VAT Directives / B. J. M. Terra, J. Kajus. – BFD. 2011. – 1294 p.
261. The Evolution of EU Law / ed. by P. Craig, G. de Burca. – NY: Oxford University Press. 1999. – 824 p.

262. Thirteenth Council Directive 86/560/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory // Official Journal. 1986. – L 326. – P. 40-41.
263. Tinbergen J. International Economic Integration / J. Tinbergen. – Amsterdam. 1954. – 191 p.
264. Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union [Електронний ресурс] // Сайт Європейської ради. – Режим доступу: http://european-council.europa.eu/media/639235/st00tscg26_en12.pdf.
265. Velayos F. Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences / F.Velayos, A. Barreix, L. Villela; ed. by V.Tanzi // Taxation and Latin American Integration. – Inter-American Development Bank. April 2008. – 35 p.
266. Weber D. Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship / D. Weber. – IBFD. 2010. – 362 p.
267. White Paper from the Commission to the European Council Completing the Internal Market: (Milan, 28–29 June 1985) [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Європейського Союзу. – Режим доступу: http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf.
268. White paper: Preparation of the associated countries of Central and Eastern Europe for integration into the internal market of the union COM (95) 163 final [Електронний ресурс] // Сайт «EU law and publications». – Режим доступу: <http://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/56d29901-7861-448c-82d8-0d006ba61fc1/language-en>.
269. Zesheng S. Price effect of domestic oil tax under vertically related market structure: evidence from the United States, EU and Japan / S. Zesheng, H. Junjie, X. Xiangdong // OPEC Energy Review. 2013. – № 37 (1). – P. 81-104.