

РОЗДІЛ 11 МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

УДК 341.17

ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗАМИ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ У ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ

EXCISE TAXATION OF TOBACCO PRODUCTS IN THE EUROPEAN UNION

Владика С.А.,

здобувач кафедри порівняльного та європейського права

Інституту міжнародних відносин

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Стаття присвячена питанням правового регулювання непрямого оподаткування в межах Європейського Союзу, а саме оподаткування акцизами тютюну та тютюнових виробів. Розглянуто передумови гармонізації правового регулювання акцизів, основні положення установчих договорів і актів вторинного права ЄС у сфері оподаткування тютюнових виробів акцизами у Європейському Союзі. Особливу увагу приділено аналізу положень директив, а також ключовим рішенням Суду ЄС у цій галузі.

Ключові слова: Європейський Союз, акцизи, внутрішній ринок, тютюн, тютюнові вироби.

Статья посвящена вопросам правового регулирования косвенного налогообложения в рамках Европейского Союза, а именно налогообложения акцизами табака и табачных изделий. Рассмотрены предпосылки гармонизации правового регулирования акцизов, основные положения учредительных договоров и актов вторичного права ЕС в сфере налогообложения табачных изделий акцизами в Европейском Союзе. Особое внимание уделено анализу положений директив, а также ключевым решениям суда ЕС в этой области.

Ключевые слова: Европейский Союз, акцизы, внутренний рынок, табак, табачные изделия.

The article deals with the legal regulation of indirect taxation in the European Union namely excise duties on tobacco and tobacco products. The main prerequisites for harmonization of legal regulation of excise duties as well as provisions of the Treaties and acts of EU law in the field of tobacco taxation in the European Union are studied. Particular attention is paid to the analysis of directives as well as key judgments of the EU Court of Justice in the mentioned sphere.

Key words: European Union, excise duties, internal market, tobacco, tobacco products.

Постановка проблеми. Формування внутрішнього ринку та тісна економічна інтеграція держав – членів Європейського Союзу (далі – ЄС) вимагали забезпечення єдиного підходу до правового регулювання оподаткування акцизами тютюну та тютюнових виробів у межах ЄС. Проведення єдиної податкової політики та гармонізація податкового права, зокрема у сфері акцизів на тютюнові вироби, були та залишаються важливим аспектом подальшої економічної інтеграції держав – членів ЄС.

Актуальність теми дослідження обумовлена великим значенням і особливою роллю єдиного правового регулювання оподаткування, зокрема акцизів, в аспекті економічної інтеграції в межах ЄС. Крім того, вивчення досвіду Європейського Союзу у сфері акцизного оподаткування має не тільки теоретичне, а й практичне значення з позиції використання досвіду ЄС у процесі удосконалення національного податкового регулювання.

Стан дослідження. Питанням непрямого оподаткування, зокрема акцизного оподаткування тютюну та тютюнових виробів, у межах Європейського Союзу присвячені роботи українських (І. Березовська, К. Ященко та інших) і зарубіжних (С. Кноссен, Г. Любкіна, О. Захаров, Е. Остерберг та інших) вчених.

Метою та завданням статті є дослідження акцизного оподаткування тютюну та тютюнових виробів в Європейському Союзі на основі аналізу положень установчих договорів і актів вторинного права ЄС, а також практики Суду ЄС у зазначеній сфері.

Виклад основного матеріалу. У межах 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 гармонізації, становлять суттєву частку податкової бази в країнах – членах ЄС і таким чином можуть впливати на функціонування внутрішнього ринку. Проте, незважаючи на значні зусилля держав-членів у сфері гармонізації оподаткування тютюну та тютюнових виробів, ще залишаються певні проблеми, оскільки акцизи традиційно вважаються одним із найефективніших податкових інструментів з точки зору поповнення державного бюджету.

У Договорі про Європейський Союз і Договорі про функціонування Європейського Союзу (далі – ДФЄС) встановлені загальні положення про оподаткування, які поширюються також і на оподаткування акцизами: «зближення національних законодавств

у тій мірі, яка необхідна для створення та функціонування внутрішнього ринку» (ст. 115 ДФЄС), а також закріплення принципу недискримінації щодо податків і зборів на експортовані та імпортовані товари держав – членів ЄС (статті 28, 30). Додатково в ст. 110 ДФЄС закріплений принцип недискримінації продукції інших держав – членів ЄС, тобто встановлюється заборона обкладати прямо або опосередковано продукцію інших держав-членів більш високими внутрішніми податками, ніж ті, якими обкладаються подібні національні товари. Крім того, заборонено встановлювати внутрішні податки, які за своїм характером здатні опосередковано захищати інші види продукції. Положення про недискримінацію щодо третіх країн підтверджується в ст. 199 ДФЄС.

Стаття 113 ДФЄС є правовою основою для ухвалення Радою ЄС директив про гармонізацію національних законодавств держав-членів про акцизи в тому обсязі, який необхідний для створення та функціонування внутрішнього ринку ЄС [1, с. 93].

Основна структура ставок акцизів на тютюн була запроваджена ще після 1972 р. шляхом прийняття низки директив, таких як: Директива 92/79/ЄЕС (стосовно зближення (апроксимації) податків на цигарки), Директива 92/80/ЄЕС (стосовно зближення податків на інші тютюнові вироби), Директива 95/59/ЄЕС (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/ЄС про зближення нормативних, регламентарних і адміністративних положень держав – членів ЄС щодо виробництва та продажу тютюнових виробів [2, с. 2].

Основні принципи, що застосовуються до всіх видів підакцизної продукції, були закріплені в Директиві Ради 92/12/ЄЕС «Про основні положення для підакцизної продукції та її зберігання, переміщення, контроль над нею» від 25 лютого 1992 р. [3], яку з 1 січня 2010 р. замінила Директива Ради 2008/118/ЄС [4] з такою самою назвою. Директива містить горизонтальні положення щодо категорій оподатковуваних товарів, принципи стягнення акцизів і правила зберігання та переміщення підакцизних товарів. Таким чином, відповідно до ст. 1 (1с)) вказаної Директиви оподаткуванню, *inter alia*, підлягають тютюнові вироби, визначені Директивами 95/59/ЄС, 92/79/ЄЕС та 92/80/ЄЕС. Разом із 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 справляння акцизів і ПДВ.

У липні 2008 р. була опублікована пропозиція стосовно реформування чинних правил оподаткування тютюнових виробів. Серед основних положень вказаної пропозиції слід зазначити скасування популярної цінової категорії як основи для визначення

мінімальних вимог ЄС щодо акцизів. Крім того, закріплювалося, що акциз поступово збільшуватиметься протягом п'яти років. Висуваючи зазначену пропозицію, Комісія мала на меті змінити рівень оподаткування акцизами, підвищити мінімальні ставки податку; сприяти усуненню наявного спотворення в торгівлі тютюновими виробами в межах 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 у державах-членах.

Очікувалось, що вказані зміни сприятимуть зменшенню споживання тютюнових виробів і 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 [5].

Положення Пропозиції були враховані в Директиві 2010/12/ЄС від 16 лютого 2010 р. про внесення змін до Директив 92/79/ЄЕС, 92/80/ЄЕС і 95/59/ЄС про структуру та ставки акцизного збору, що застосовуються до тютюнових виробів, і до Директиви 2008/118/ЄС [6], що встановлювала загальний розмір акцизного збору (специфічного збору та адвалерного збору, за винятком ПДВ) на цигарки на рівні не менше 57% середньозваженої ціни роздрібного продажу цигарок, що надійшли для споживання. Розмір акцизного збору встановлювався на рівні не менше 64 євро за 1 000 цигарок незалежно від середньозваженої ціни роздрібного продажу. Крім того, у ст. 1 цієї Директиви вказувалося, що з 1 січня 2014 р. загальний розмір акцизного збору на цигарки становить не менше 60% середньозваженої ціни роздрібного продажу цигарок, що надійшли для споживання. Розмір такого акцизного збору становить не менше 90 євро за 1 000 цигарок незалежно від середньозваженої ціни роздрібного продажу.

У п. 3. ст. 1 Директиви 2010/12/ЄС надавалось визначення поняття «середньозважена ціна роздрібного продажу»: це ціна, яка розраховується, виходячи із загальної вартості усіх цигарок, що надійшли для споживання, на основі ціни роздрібного продажу, включаючи усі податки, розділеної на загальну кількість цигарок, що надійшли для споживання. Вона встановлюється не пізніше 1 березня кожного року на основі даних щодо усіх поставок для споживання, що надійшли протягом попереднього календарного року.

Згодом була ухвалена Консолідована директива 2011/64/ЄС 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 (цигарки, сигари та сигарилли, подрібнений тютюн та інші види тютюну для куріння) (ст. 2) [7].

Відповідно до Директиви 2011/64/ЄС кожна держава-член може застосовувати загальний акциз, що містить специфічний складник (встановлена ставка на 1 000 цигарок) та адвалорний складник (відсоток від роздрібної ціни) без урахування ПДВ. При цьому частка специфічного складника не повинна бути меншою за 7,5% і не перевищувати 76,5% від загального акцизу (ст. 8 Директиви). Загальною тенденцією у ЄС є поступове підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби. Так, з 2014 р. було підвищено мінімальну ставку загального акцизу (специфічний складник плюс адвалорний складник без урахування ПДВ) від 57% до 60% від роздрібної ціни (включаючи всі податки) і від 64 євро до 90 євро за 1 000 одиниць для цигарок середньої роздрібною ціновою категорії (ст. 10). Державам-членам, що встановили загальну мінімальну ставку акцизу в розмірі як мінімум 115 євро за 1 000 цигарок середньої роздрібною ціновою категорії, не потрібно дотримуватися мінімального 60-відсоткового рівня акцизу [7].

Директива 2011/64/ЄС 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 цигарок (в усіх інших країнах ЄС цей рівень запроваджено з 1 січня 2014 р.).

Тенденція до підвищення ставок акцизів зберігається і щодо подрібненого тютюну (для скручування цигарок): з 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/ЄС). Сигари та 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 адвалорні ставки чи одночасно обидві ставки акцизів.

Крім цього, держави – члени ЄС мають право встановлювати акцизи вищі, ніж вказані в Директиві. Проте специфічні та адвалорні ставки акцизів повинні бути однакові на всі цигарки в державі-члені (ст. 7 (2)). Крім цього, держави-члени можуть встановлювати мінімальний акциз на цигарки (ст. 8(6)). 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 цигарок, встановлюють мінімальний акциз, який діє для цигарок, ціна на які нижче ціни на найбільш популярну цінову категорію цигарок» [8]. У справі *Commission v. French Republic* Суд ЄС заборонив встановлення мінімальною базовою ціни на всі цигарки однієї марки та закріплення нижчих ставок акцизу на цигарки зі світлим тютюном порівняно з акцизом на цигарки з темним тютюном [9].

Особливим є механізм визначення місця сплати акцизів, який мав на меті замінити митну систему

стягнення акцизів під час переміщення товарів у межах ЄС, ліквідовану в результаті усунення фіскальних обмежень між країнами – членами ЄС. Під час придбання підакцизних товарів приватними особами для особистого споживання податок сплачується в країні придбання цих товарів, тобто застосовується принцип оподаткування в «країні походження». Проте в тому разі, якщо підакцизні товари купуються приватними особами для подальшого використання в комерційних цілях, податок підлягає сплаті в країні призначення з подальшим відшкодуванням акцизу, сплаченого в «країні походження» товару в межах ЄС.

19 грудня 2012 р. було запропоновано ухвалити нову директиву стосовно оподаткування тютюнових виробів. Ця пропозиція значно вплинула на сектор тютюнового виробництва в економіці ЄС. Нова директива передбачатиме вимоги стандартизації упаковки та маркування тютюнових виробів, які, скоріше за все, зменшать обсяги споживання продукту внаслідок його подорожчання. Кінцевою метою є поліпшення функціонування внутрішнього ринку, підвищення цінової конкуренції, а отже, 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 цигарок до 84–106 млрд цигарок. У результаті від 70 000 до 175 000 робочих місць може бути втрачені в ЄС, не рахуючи сезонних робітників. Падіння податкових надходжень від акцизів і ПДВ на тютюнові вироби очікується, за найскромнішими оцінками, в обсязі 2,2 млрд євро [10].

Однією з нагальних проблем у сфері правового регулювання акцизного оподаткування є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів для боротьби з контрабандою та запобігання ухиленню від сплати акцизів. Однією зі «схем» для ухилення від сплати акцизів є 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, у режимі «відстроченої сплати податку». Цей спосіб ухилення особливо ефективний в умовах відсутності митного контролю та в основному використовується в нелегальних поставках підакцизних товарів [11, с. 102].

У 2000 р. Комісія звернулася 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 від-

повідно і погодилася підписати зобов'язувальні 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 у майбутньому покращити процедури відстеження власної продукції

для запобігання підробкам, у тому числі розміщуючи відповідні індикатори на упаковках [12].

Висновки. Останнім часом спостерігається тенденція до підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби в Євросоюзі. Таким чином, окрім фіскальної функції, акцизи виконують також роль фактора, спрямованого на охорону здоров'я та боротьбу з курінням.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Consolidated version of the Treaty on the functioning of the European Union // Official Journal of the European Union. – 2008. – С. 115. – Р. 47–199.
2. Directive 2001/37/EC of the European Parliament and of the Council of 5 June 2001 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 of the European Communities. – 2001. – L. 194. – P. 26–34.
3. Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 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.
4. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal of the European Union. – 2009. – L. 9. – P. 12–30.
5. 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]. – Режим доступу : http://www.smokefreepartnership.eu/images/Spotlight/Spotlight_4.pdf.
6. Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 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 of the European Union. – L. 50. – P. 1–7.
7. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco // Official Journal of the European Union. – 2011. – L. 176. – P. 24–36.
8. Case C 428/13 Ministero dell'Economia e delle Finanze Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS) v. Yesmoke Tobacco SpA of 9 October 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=158424&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=78079>.
9. Case C-302/00 Commission of the European Communities v. French Republic of 27 February 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62000CJ0302>.
10. Roland Berger. The New Tobacco Products Directive – Potential Economic Impact [Електронний ресурс]. – Режим доступу : – https://www.rolandberger.com/publications/publication_pdf/roland_berger_the_new_tobacco_products_directive_potential_economic_impact_20130424.pdf.
11. Клементьев М.И. Налоговая гармонизация в развитии интеграционных процессов в ЕС : дис. ... канд. экон. Наук : спец. 08.00.14 «Мировая экономика» / М.И. Клементьев ; Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД РФ. – М., 2005. – 192 с.
12. Heyward M. Legal analysis of the agreements between the European Union, Member States and multinational tobacco companies / M. Heyward [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ftc.org/images/stories/Executive%20summary%20-%20legal%20analysis%20of%20EU%20agreements.pdf>.