

А. В. Кулай

МЕХАНІЗМИ ТА СТАН ГАРМОНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ЄС

У статті висвітлено сучасний стан і напрями реформування непрямого оподаткування в ЄС. Проаналізовано основні науково-теоретичні й практичні обґрунтування економічних засад політики податкової гармонізації, ефективність застосування фінансових інститутів, механізмів та інструментів впливу на трансформаційні зміни країн-членів та інтеграційного об'єднання загалом. Розглянуто динаміку ставок оподаткування ПДВ і акцизів за основними видами подакцизних товарів, ефективності нормативно-правового регулювання ЄС у частині гармонізації національних систем непрямого оподаткування країн-членів. З'ясовано ступінь впливу змін у системах непрямого оподаткування на збалансованість національних бюджетів та їхніх фінансових взаємовідносин із бюджетом ЄС. Наведено динаміку структури доходів національних бюджетів і соціальних внесків країн — членів ЄС за період 2003—2012/14 рр. відносно валового національного доходу та їх взаємозв'язок у розрізі видів оподаткування й соціальних внесків. Аналіз конвергентності непрямого оподаткування в ЄС є особливо актуальним для економіки України, яка в надзвичайно складних зовнішньополітичних і економічних умовах розпочинає шлях інтеграції до Європейського Союзу.

Ключові слова: податкова політика, конвергенція, непряме оподаткування, податок на додану вартість, акцизи, ставки оподаткування, валовий національний дохід, бюджет ЄС.

Рис. 3. Табл. 1. Літ. 25.

А. В. Кулай

МЕХАНИЗМЫ И СОСТОЯНИЕ ГАРМОНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕС

В статье освещены современное состояние и направления реформирования косвенного налогообложения в ЕС. Проанализированы основные научно-теоретические и практические обоснования экономических начал политики налоговой гармонизации, эффективности применения финансовых институтов, механизмов и инструментов влияния на трансформационные изменения стран-членов и интеграционного объединения в целом. Рассмотрена динамика ставок налогообложения НДС и акцизов по основным видам подакцизных товаров, эффективности нормативно-правового регулирования в части гармонизации национальных систем косвенного налогообложения стран — членов ЕС. Выяснена степень влияния изменений в системах косвенного налогообложения на сбалансированность национальных бюджетов и их финансовых взаимоотношений с бюджетом ЕС. Приведена динамика структуры доходов национальных бюджетов и социальных взносов стран — членов ЕС за период 2003—2012/14 гг. относительно валового национального дохода и их взаимосвязь в разрезе видов налогообложения и социальных взносов. Анализ конвергентности косвенного налогообложения в ЕС особенно актуален для экономики Украины, которая в чрезвычайно сложных внешнеполитических и экономических условиях начинает путь интеграции в Европейский Союз.

Ключевые слова: налоговая политика, конвергенция, косвенное налогообложение, налог на добавленную стоимость, акцизы, ставки налогообложения, валовый национальный доход, бюджет ЕС.

© Кулай А. В., 2015

Alina Kulai

MECHANISMS AND STATE OF HARMONIZATION OF INDIRECT TAXATION IN THE EU

The article discusses the current state and directions of the reform of indirect taxation in the EU, the basic scientific theoretical and practical justification for economic policy framework of tax harmonization, efficiency of financial institutions, mechanisms and instruments to influence on the transformations of members and integration union as a whole. It is considered the dynamics of rates of VAT and excise taxes on the main types of excisable goods, the effectiveness of legal regulation in the EU harmonization of national systems of indirect taxation in member countries. It is shown the degree of impact of changes in indirect taxation systems on the state of balance of national budgets and their financial relationships with the EU budget. The author shows the dynamic structure of the national budget incomes and social contributions of the member countries for the period of 2003-2012/14 in relation to the gross national income (GNI) and their relationship to the types of taxes and social contributions. Analysis of the convergence of indirect taxation in the EU is of particular relevance for Ukraine's economy, which in extremely complex foreign policy and economic environment begins its difficult path of integration into the European Union.

Keywords: tax policy, convergence, indirect taxation, VAT, excise, tax rate, Gross National Income, the EU budget.

JEL classification: E62, F36, H21, H61.

Процеси податкової інтеграції світової економіки мають невідворотний характер, а проблеми централізації частини фінансових ресурсів та їх перерозподілу залишатимуться одним із основних аспектів функціонування національних і наднаціональних утворень. Першочерговим завданням державного сектору є стабілізація економіки, що реалізується засобами фіскальної політики шляхом маніпулювання державним бюджетом — урядовими витратами й оподаткуванням — для досягнення проголошених цілей збільшення виробництва та зайнятості або зниження інфляції [1, с. 242]. У цьому контексті історія процесів фінансової конвергенції та досвід ЄС мають велике значення з точки зору врегулювання бюджетних взаємовідносин країн-членів та узгодженого оподаткування в ЄС, що є одним із основних напрямів сучасної зовнішньої політики країн, які підтримують економічні відносини з ЄС, а також прикладом застосування ефективних інструментів узгодження економічних інтересів різних рівнів національного державного управління.

Процеси й проблеми оподаткування досліджували С. А. Брю, Т. І. Єфименко, Д. Г. Лук'яненко, К. Р. Макконелл, А. Б. Райнова, А. М. Соколовська, В. І. Чужиков [1—4] та інші вітчизняні й зарубіжні науковці. З погляду економічної теорії, системи оподаткування повинні забезпечувати гнучкість (маніпулювання) застосовуваних інститутів, механізмів та інструментів, котрі знаходять своє відображення в трансформаційних змінах економічних умов та утворюють основу податкової політики країн і економічних інтеграційних об'єднань.

Досвід ЄС є корисним для розв'язання складних фінансових проблем, які виникають під час інтеграції країн до ЄС або їх участі у формуванні інтеграційних об'єднань на пострадянському просторі (СНД, Митний союз та ін.) та ґрунтуються на успадкованому від СРСР дисбалансі національних інтересів,

що заважає розробленню збалансованої спільної економічної політики. Тому принципи й механізми реалізації останньої у сфері бюджету та оподаткування становлять особливий інтерес із точки зору теоретичних засад і міжкrajнної гармонізації оподаткування, у т. ч. непрямого.

За великим рахунком оподаткування забезпечує насамперед державний суверенітет. Оскільки податкова незалежність є ключовою складовою останнього, питання конвергенції податків у ЄС надто важливе й політично дискусійне. Тому, як зазначає Д. Лук'яненко, гармонізація фіскальних систем є найактуальнішим питанням, котре охоплює координацію національних політик, зближення рівнів та уніфікацію бази оподаткування, переліку податкових пільг і преференцій із метою розвитку та вдосконалення функціонування започаткованих процесів інтеграції в межах ЄС [3, с. 210].

Становлення європейської моделі міждержавної гармонізації податкових політик почалося з підписанням Договору про створення Європейського економічного співтовариства (ЄЕС) у 1957 р. [5], котрий визначив основні напрями спільної політики: створення спільного ринку та економічного й валютного союзів шляхом зближення законодавчих і адміністративних норм країн-членів. Документ передбачав перші реальні кроки щодо намірів спільної податкової політики країн — членів Співтовариства з гармонізації внутрішнього оподаткування імпортованої та переміщеної з інших держав-членів продукції порівняно з аналогічною продукцією національного виробництва, тобто встановлювалися спільні правила податкової конкуренції й недопущення подвійного оподаткування в ЄЕС. Основним у сфері політики непрямого оподаткування було схвалення заходів із гармонізації законодавства щодо податків з обігу, акцизних зборів та інших форм непрямого оподаткування за умови, що така гармонізація потрібна для забезпечення функціонування внутрішнього ринку (ст. 90—93 Договору про створення ЄЕС).

Зрозуміло, що до вступу в ЄС через різні види податків (ПДВ, податки з обороту, на продаж, окремі види товарів чи послуг), котрі застосовувалися в національних системах непрямого оподаткування, неможливо було уніфікувати базу оподаткування та гармонізувати систему ставок податків. Зазначене не могло забезпечити належні умови вільного руху товарів у рамках Співтовариства. На думку науковців і авторів тогочасних концепцій євроінтеграції, ефективною заміною податку з обороту міг бути ПДВ, котрий доволі часто називають універсальним акцизом на споживання. Процес гармонізації непрямого оподаткування розпочався з прийняттям Радою ЄЕС у 1967 р. Першої директиви “Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту” [6], якою передбачалась обов’язкова поетапна заміна більшості чинних систем кумулятивного багатоетапного податку на загальну систему ПДВ — застосування до товарів і послуг загального податку на споживання пропорційно їхній ціні, незалежно від того, скільки стадій вони пройшли, перш ніж потрапили до кінцевого споживача. Наступні директиви, Друга (1967) [7]

та Шоста (1977) [8], удосконалюють інтегровану систему оподаткування ПДВ, запровадження котрого стає обов'язковою умовою членства країн у ЄС.

Проте вжиті заходи не забезпечили повною мірою створення єдиного внутрішнього ринку ЄС. Нетарифні бар'єри (наявність прикордонного контролю, митних постів тощо) та істотні розбіжності в непрямому оподаткуванні й далі спотворювали торгівлю між країнами-членами. Водночас відсутність координації на політичному рівні повинна була неминуче призвести до примусової гармонізації через тиск ринку. Чим вища мобільність товарів і факторів виробництва, тим більшим буде тиск на податкові ставки до зближення, що означатиме послаблення національної держави та погіршення як забезпечення суспільних благ, так і перерозподілу доходів. Заходи, схвалені Радою ЄЕС у Білій книзі¹, передбачали усунення наявних міжнаціональних перешкод управлінню й регулюванню непрямого оподаткування продажу товарів. За підрахунками Єврокомісії, вартість фінансових бар'єрів на той час становила 8—9 млрд екю, або 0,2—0,4 % обсягу ВВП Співтовариства. Отже, постала нагальна потреба в гармонізації непрямих податків, згідно зі ст. 99 Римського договору. Проте спільний ринок вимагав радикальнішого кроку — відмови від принципу призначення та заміни його принципом походження, завдяки чому проведення операцій купівлі-продажу між країнами-членами стало таким само легким, як усередині кожної з них [9].

Докорінні зміни в системі непрямого оподаткування (скасування податкових кордонів між країнами-членами та створення законодавчих підстав для організаційного становлення спільної системи ПДВ і непрямого оподаткування загалом) зумовили подальше поетапне розв'язання таких проблем:

- уніфікації переліку непрямих податків — застосування на території ЄС єдиного переліку непрямих податків (ПДВ, акцизів, митних платежів);
- гармонізації податкової бази — використання на території ЄС єдиного уніфікованого переліку товарів і послуг, що підлягають обкладанню непрямими податками;
- вирівнювання ставок непрямих податків — встановлення коридору основних і додаткових ставок [10].

Незважаючи на значні кроки в напрямі гармонізації ПДВ, відмінності національних систем непрямого оподаткування (традиції та помітна втрата незалежності, економічні й політичні переваги, різниця в ставках тощо) вимагали постійних змін і доповнень до вже прийнятих нормативно-правових

¹ Біла книга "Про завершення формування внутрішнього ринку ЄС" (Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council), схвалена Радою ЄЕС 14 липня 1985 р. у м. Мілані, передбачала об'єднання внутрішнього ринку країн-членів, на території яких проживало 320 млн осіб, шляхом скасування технічних, фізичних і фіскальних бар'єрів, гармонізації правил, наближення законодавства й податкових структур, зміцнення валютно-фінансового співробітництва та стимулювання європейських фірм до співпраці. На пропозицію Єврокомісії Рада узяла зобов'язання разом із програмою дій для досягнення мети — завершення формування спільного внутрішнього ринку ЄС до 31 грудня 1992 р.

актів та спричиняли потужний опір із боку багатьох країн-членів радикальним заходам реального запровадження єдиної системи ПДВ, котрі при цьому відстоювали збереження досить важливих компонентів децентралізованої системи непрямого оподаткування. Якщо узгодити базу оподаткування в ЄС вдалося без особливих суперечок, то наступні етапи — гармонізація ставок і адміністрування податків — тривають до сьогодні та ще довго будуть предметом дискусій.

У липні 2010 р. Єврокомісія запропонувала визначити коридор стандартної ставки ПДВ у розмірі 15—25 % та дозволити використання країнами-членами щонайбільше двох понижуючих ставок не менше ніж 5 % [11]. Натомість, у грудні того ж року Радою ЄС подовжено термін дії мінімальної стандартної ставки (15 %) із 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2015 р. [12] і таким чином призупинено процес гармонізації ПДВ у частині ставок оподаткування — одного з найважливіших компонентів конвергенції непрямого оподаткування. Разом із тим слід зазначити, що вже впроваджені на той час заходи з гармонізації й уніфікації ставок ПДВ, з одного боку, сприяли збереженню національних особливостей непрямого оподаткування, а з другого — стабілізували стандартні (середні) ставки ПДВ.

Протягом 1987—1994 рр. було застосовано 23 стандартні (середні) ставки, тобто в середньому майже дві ставки на країну, від 12 до 28 %. Водночас станом на 1 липня 2014 р. діє лише 12 ставок у діапазоні від 15 % у Люксембурзі до 25 % у Данії, з дотриманням рекомендованого ЄС коридору національних ставок 15—25 % усіма країнами-членами, крім Угорщини, котра з 1 січня 2012 р. встановила 27 %. Люксембург і Німеччина мають найменші стандартні ставки серед країн ЄС (15 і 19 % відповідно), при цьому вони застосовують незначну кількість понижуючих і підвищених ставок, що сприяє збереженню стабільно високого рівня соціально-економічного розвитку цих країн [13].

У період 1994—2014 рр. Бельгія, Ірландія, Греція, Угорщина, Португалія, Румунія та Великобританія повною мірою скористалися правом мати по дві понижуючі ставки, а Іспанія, Італія, Люксембург і Франція запровадили низькі ставки. Бельгія, Ірландія, Люксембург, Австрія та Португалія наразі застосовують перехідні понижені ставки в діапазоні від 12 до 13,5 %. 12 країн, зокрема Данія, Німеччина, Австрія, Фінляндія, Швеція, Іспанія, Естонія, від часу запровадження ПДВ у жодному разі не знижували чинні ставки оподаткування.

У переважній більшості економічно розвинутих країн, які мають високий рівень валового національного доходу (ВНД) на одного жителя, ставки оподаткування змінюються залежно від ступеня їх економічного й соціального розвитку, й ці зміни не є стихійними. Зокрема, Німеччина з 1968 р. сім разів змінювала стандартну ставку ПДВ від 10 до 19 % тільки в бік збільшення, а понижуючу — три рази з 5 до 7 %. Люксембург із 1970 р. змінював стандартну ставку тричі, з 8 до 15 %, та дві понижуючі — двічі, з 2 до 4 % і з 3 до 5 %; Австрія з 1973 р. змінювала стандартну ставку двічі, з 16 до 20 %, та

понижуючу — з 8 до 10 % (уведена в 1981 р. друга понижуюча ставка в розмірі 13 % була скасована в 1984 р.).

Гнучку політику застосування ставок ПДВ проводить Великобританія, котра на час запровадження податку (1973 р.) разом із Люксембургом мала найнижчу стандартну ставку серед країн-членів — 10 %. Через рік і три місяці стандартна ставка ПДВ у Великобританії була знижена до 8 %, утім, у 1974 р. додатково була встановлена підвищена ставка в розмірі 25 %, яка два роки потому була зменшена до 12,5 %, а в 1979 р. скасована. Одночасно зі збільшенням у 1979 р. стандартної ставки ПДВ до 15 %, а в 1991 р. до 17,5 % та запровадженням у 1994 р. підвищеної ставки 8 % ця країна не застосовувала жодної пониженої ставки. Тільки в 1995 р. була встановлена одна понижена ставка 8 %, яка через два роки була гармонізована до 5 % та діє дотепер. Із грудня 2008 р. у зв'язку з економічною кризою стандартна ставка терміном на один рік знижена до 15 %, а в 2011 р. підвищена до 20 %, таким чином, на сьогодні в країні діє лише дві ставки. Уряд Великобританії, приймаючи рішення щодо зміни податкових ставок та вжиття інших антикризових фіскальних заходів, самостійно, а не спільно з іншими країнами Євросоюзу, забезпечив вихід із фінансової кризи з мінімальними втратами. Такий підхід до конвергенції фіскальної політики, уніфікації та гармонізації податкових ставок дає можливість цій країні мати більший за середній по ЄС показник ВНД на одну особу населення (29,2 тис. євро) та бути в числі основних донорів бюджету Євросоюзу з найвищим від'ємним показником взаєморозрахунків.

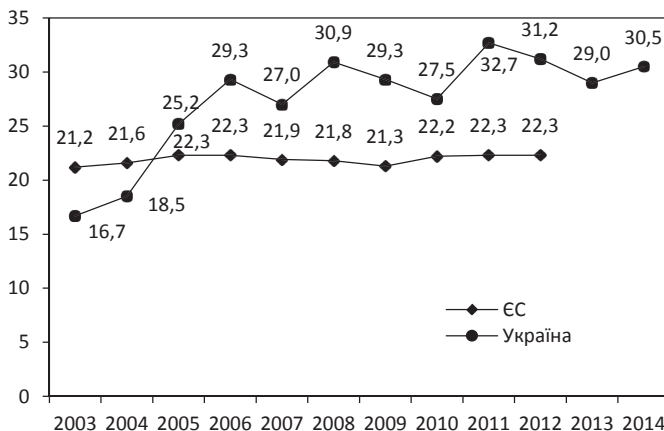
Для країн із порівняно низьким рівнем розвитку та нестабільною економікою характерні численні зміни ставок оподаткування в бік як збільшення, так і зменшення. Лідером так званої торгівлі ставками ПДВ є Ірландія, котра починаючи з 1972 р. 15 разів змінювала стандартну ставку ПДВ із 16,37 до 23 % (у т. ч. п'ять разів знижувала), 28 разів — пониженої ставки, тричі встановлювалася третя й один раз четверта понижуючі ставки терміном від одного до двох років. Найбільший “асортимент” ставок ПДВ і часті короткострокові їх зміни притаманні також Італії та Франції, котрі крім стандартних застосовували в окремі періоди по 5—6 понижуючих і 2—3 підвищених ставок, причому з різницею між ними від 1 до 3 %. Використовувана країнами система “маніпулювання” ставками ПДВ дає змогу державі впливати на кон'юнктуру ринку, що негативно позначилося на стані виробництва в ЄС.

Аналіз структури гармонізації оподаткування ПДВ, як основного джерела доходів від непрямого оподаткування, показує, що країни з високорозвиненою економікою (Німеччина, Данія, Австрія, Швеція, Люксембург) застосовують більші ставки, обмежуючи при цьому кількість додаткових. І навпаки, використання численних додаткових ставок та їх часта зміна є дестабілізуючим фактором для великої кількості товаровиробників. А головне, що понижена ставка виступає пільгою з оподаткування й такою собі гаванню для пом'якшення фіскального тиску з елементами шахрайства. Експерти

Євросоюзу порушують питання застосування коридору ставок із можливим поетапним підвищенням нижньої межі з 15 до 17 %, у якій працюють усі країни ЄС, окрім Люксембурга. Запровадження коридору ставок, замість пропонуваного багатьма науковцями і практиками єдиної уніфікованої ставки ПДВ, створює умови для збереження фіскальної самостійності країн-членів і здорової податкової конкуренції внутрішнього ринку.

Стосовно використання досвіду конвергенції оподаткування ПДВ варто зауважити, що Україна наближається до стандартів Євросоюзу. На початок 2015 р. у нашій державі застосовується оптимальна основна ставка ПДВ — 20 %, що відповідає коридору ставок (15—25 %), котрий діє в ЄС. Разом із основною ставкою чинним національним законодавством передбачено понижуючу ставку в розмірі 7 % з оподаткування лікарських засобів, дозволених для виробництва й застосування в Україні, та нульову ставку з поставки товарів на експорт. Водночас Податковим кодексом України передбачено 19 видів операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, і 31 операцію, звільнену від оподаткування. З 2006 р. надходження ПДВ у структурі доходів зведеного бюджету утримується на рівні 30 % (29,3—32,76 %). Для зменшення величини відхилень протягом року треба в першу чергу стабілізувати відшкодування податку з державного бюджету (рис. 1).

Важливу роль у системі непрямого оподаткування, з точки зору конвергентності, відіграють акцизи, котрі, на відміну від ПДВ, формуються як фіксована частка в ціні товару (послуги), що регулює вартість виробництва та

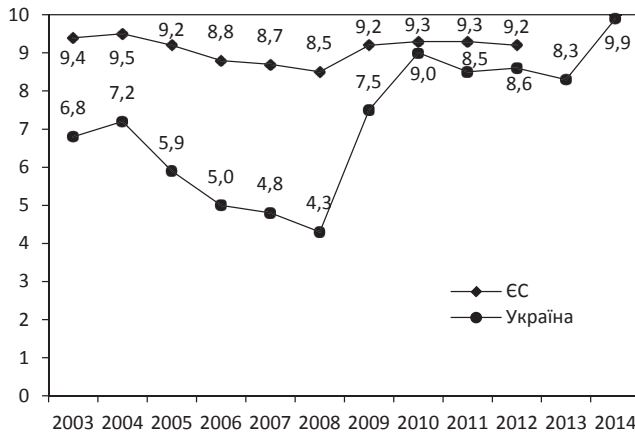


Примітка. Показники по ЄС за 2013—2014 рр. відсутні.

Джерело: побудовано за: Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway: Eurostat Statistical Books. — 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/>; даними Інституту бюджету і соціально-економічних досліджень (<http://ibser.org.ua/>).

Рис. 1. Динаміка частки ПДВ у структурі доходів національних бюджетів держав ЄС і України протягом 2003—2014 рр., %

ціну товару, не допускаючи при цьому отримання надприбутків, і одноразово сплачується до бюджету. Акцизи залишаються вагомим джерелом наповнення національних бюджетів. У 2012 р. надходження від акцизів і податків на споживання у структурі доходів країн — членів ЄС становили 9,2, а в Україні — 8,6 %. Висока їх частка в доходах бюджетів спостерігається в Болгарії — 18,4 %, Естонії — 14 %, Польщі й Румунії — 12,4 %, Словенії — 12,1 %, а низька — в економічно розвинутих країнах, зокрема в Німеччині — 6,3 %, Франції — 4,9 %, Австрії — 5,8 %, Нідерландах — 5,5 %, Швеції — 5,9 %, Великобританії — 9,8 % (рис. 2). У період фінансової кризи 2005—2008 рр. і в ЄС, і в Україні спостерігалось зменшення надходжень акцизів.



Примітка. Показники по ЄС за 2013—2014 рр. відсутні.

Джерело: побудовано за: Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway: Eurostat Statistical Books. — 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/>; даними Інституту бюджету і соціально-економічних досліджень (<http://ibser.org.ua/>).

Рис. 2. Динаміка частки акцизів у структурі доходів національних бюджетів держав ЄС і України протягом 2003—2014 рр., %

У країнах — членах Євросоюзу вплив фінансової кризи був неістотним: надходження акцизів скоротилися на 1 % у структурі доходів національних бюджетів та на 0,3 % до ВНД ЄС. Рівень надходжень знизився переважно у зв'язку з п'ятим етапом розширення Європейського Союзу, тобто із входженням до нього 12 нових членів. У 2012 р. частка надходжень акцизів нових країн-членів становила 11 % (38,5 млрд євро) загальних надходжень ЄС. Оскільки зазначені країни на момент вступу до Євросоюзу й дотепер мають найнижчі акцизні ставки, ними забезпечуються умови ЄС щодо поетапної гармонізації непрямого оподаткування, а тому цими країнами, крім Латвії та Угорщини, досягнуто позитивної динаміки надходжень акцизів протягом 2000—2012 рр.

Акцизне оподаткування тісно пов'язане з внутрішньою соціальною політикою держав через масовість споживання підакцизних товарів, монопольну

політику на окремі види товарів та їх високу рентабельність. Проблема конвергенції акцизного оподаткування в Євросоюзі особливо гостро постала у зв'язку зі скасуванням з липня 1968 р. внутрішніх мит та створенням внутрішнього ринку. Єврокомісією були розроблені пропозиції щодо гармонізації окремих видів товарів широкого вжитку, до яких віднесено тютюн (сигарети), алкогольні напої, енергетичні товари й матеріали. Проаналізуємо детальніше один із актуальних сегментів акцизного оподаткування — тютюнову продукцію, обсяги котрої, за даними Всесвітньої організації охорони здоров'я (ВООЗ), становлять 4,7 % світового виробництва, 82 % з яких виробляється в 13 країнах-членах, у т. ч. 50 % у Італії й Болгарії [14]. У ЄС щороку вирощується до 200 тис. т сухого тютюнового листа, імпортується 400 та експортується 100 тис. т тютюну [15]. Таким чином, у Євросоюзі осідає 0,5 млн т тютюну, котрий досить активно переміщується як усередині ЄС, так і через його митні кордони. Європа посідає одне з перших місць за поширенням тютюнопаління (28 % населення) серед регіонів ВООЗ, а Україна тримає першість у цій частині світу (поширеність тютюнопаління серед населення чоловічої статі у віці від 12 років у нас становить 47 %) [16]. З огляду на зазначене, ЄС та інші країни повинні проводити гнучку й водночас жорстку фіскальну політику з оподаткування цієї галузі.

Рада ЄС прийняла низку директив щодо запровадження гнучких механізмів удосконалення бази й розмірів оподаткування тютюну та виробів із нього. Так, у 1992 р. мінімальне акцизне навантаження (спільну мінімальну ставку) встановлено в розмірі щонайменше 57 % від середньозваженої середньоринкової ціни на сигарети, вироблені для споживання, або не менш ніж 64 євро за 1000 сигарет незалежно від середньозваженої ціни. З метою забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку, до початку 2018 р. передбачене поетапне, через кожних два роки, зближення мінімальної ставки для нових країн-членів — Болгарії, Естонії, Греції, Латвії, Литви, Угорщини, Польщі та Румунії, а Іспанії для досягнення цієї мети встановлено дворічний період. Португалії надано можливість запровадити зменшену ставку на сигарети, вироблені малими підприємствами, що реалізуються в найвіддаленіших регіонах Азорських островів і Мадейри [17].

Важливими інструментами конвергенції акцизного оподаткування, у т. ч. тютюнової продукції, є ціна товару, котра разом із обсягами виробництва тютюнової продукції великою мірою формує базу оподаткування, а також ставки податків — акцизи плюс ПДВ. Податкове навантаження на середньозважену ринкову ціну 1000 сигарет¹ утворюється за рахунок спеціальних і адвалорних ставок акцизу та чинних ставок ПДВ. Оскільки ставки ПДВ

¹ Середньозважена роздрібна ціна обчислюється відносно загальної вартості всіх сигарет, вироблених для споживання, на основі роздрібної ціни з урахуванням усіх податків, поділеної на загальну кількість сигарет, випущених для споживання. Вона повинна бути визначена на 1 березня кожного звітного року на підставі даних стосовно всіх видів споживання в попередньому календарному році (ст. 8.2 Директиви 2011/64 /ЄС).

регулюються ЄС шляхом визначення їхньої нижньої межі (15 %), котра в переважній більшості країн-членів на 30—60 % менша за фактично встановлену, а спеціальні ставки акцизу істотно нижчі за адвалорні, уряди країн-членів мають значну перевагу національних прав регулювання внутрішнього ринку тютюну в Євросоюзі й надходжень до національних бюджетів.

У державах-членах, окрім тих, яким надано пільговий режим зближення акцизного оподаткування, податкове навантаження на ціну сигарет регулюється шляхом надання переваги одному з видів ставок. Зокрема, Італія, Люксембург, Бельгія, Фінляндія, Іспанія застосовують спеціальні ставки, у 4,5—9,2 раза вищі за адвалорні, забезпечуючи при цьому середньозважену ціну 1000 сигарет від 208,81 євро в Люксембурзі до 250,41 євро у Фінляндії. Водночас країни, котрі застосовують наднизькі адвалорні ставки, мають різні ціни: Нідерланди — 0,95 %, 291,91 євро, Данія — 1 %, 271,78 євро, Швеція — 1 %, 286,96 євро, Ірландія — 8 %, 454 євро.

У країнах із пільговим акцизним оподаткуванням за порівняно рівномірного податкового навантаження (77—85 %) ціна 1000 сигарет коливається від 118,88 євро в Болгарії до 194,88 євро в Португалії. Дотримання мінімального рівня акцизного навантаження згідно з Директивою 2011/64/ЄС зовсім не означає автоматичного вирівнювання цінової ситуації. Наприклад, у Великобританії та Греції, де майже однакове навантаження акцизів (67,5 і 67,1 %) та ПДВ (16 і 18,7 %), ціна відрізняється в 2,4 раза (420,01 та 175,15 євро); аналогічною є різниця й у платежах до бюджетів і валових доходах тютюнових компаній.

Диспропорції цінового коридору, які постійно супроводжують внутрішній ринок тютюну, великою мірою є наслідком надмірної лібералізації ставок оподаткування акцизами й ПДВ, що уможливує застосування в різних країнах мінімальних процентних ставок та утримання приблизно на однаковому рівні в рази нижчих національних середньозважених цін. Приміром, Нідерланди, де найвище в ЄС податкове навантаження за рахунок спеціальної ставки 59,60 % в сумі 173,97 євро, утримують ціну 291,91 євро, тоді як Великобританія, де процентна ставка дорівнює 52,52 % в сумі 220,61 євро, утримує ціну 420,01 євро. Така ситуація крім втрат для бюджетів створює сприятливі умови для контрабанди. За глобальними оцінками ВООЗ, втрати від незаконної торгівлі сигаретами у 2006 р. становили 10,7 % світових продаж, або 40—50 млрд дол. США, а за даними Єврокомісії, у 2012 р. частка незаконного споживання сигарет у ЄС дорівнювала 11,1 % загального обсягу споживання. Встановлено, що незаконна торгівля сигаретами завдає шкоди країнам-членам через несплату податків і митних платежів на суму 12 млрд євро на рік [18].

У 2011 р. на пропозицію Єврокомісії Радою ЄС було визначено фінансову перспективу використовуваних єдиних гармонізованих ставок акцизу на тютюн у зв'язку з поетапним підвищенням мінімальної ставки оподаткування з 47 євро за 1 кг, або 43 % середньозваженої ринкової вартості, у 2013 р.

до 60 євро, або 50 %, у 2029 р. Зазначене передбачає можливість забезпечення добросовісної конкуренції, збалансування ринку тютюну та збільшення доходів бюджетів країн ЄС за умови поліпшення застосування принципу субсидіарності й національних повноважень (лібералізації ставок і ціни). Разом із тим слід зазначити, що ряд країн (Фінляндія, Італія, Латвія, Португалія та ін.) використовували у 2014 р. мінімальні ставки, дещо нижчі за встановлені Радою ЄС, — від 0,9 до 8 %. Із метою зближення цінової ситуації на ринку тютюну Євросоюзу розглядається доцільність встановлення мінімальної спеціальної акцизної ставки для країн-членів до 120 євро за 1000 сигарет, що з урахуванням пропонованого підвищення мінімальної ставки ПДВ до 17 % дасть змогу забезпечити мінімальну середньозважену ціну в межах 300 євро (6 євро за 20 шт.).

Складною залишається ситуація з оподаткуванням тютюнових виробів в Україні. Завдяки поетапному (з 2008 р.) підвищенню специфічної ставки до 227,33 грн за 1000 сигарет (у 16,2 раза) надходження до бюджету збільшилися в сім разів (у 2007 р. — 2,5 млрд грн, у 2013 р. — 17,9 млрд грн), при цьому частка податків у ціні сигарет зросла до 61,6 %. Водночас специфічна ставка в Україні залишається в 10 разів нижчою за ставки, застосовувані в більшості країн ЄС, а податкове навантаження в ціні — на 10—15 % меншим. У висновках дослідження, проведеного у 2008 р. ученими Великобританії та США за сприяння Міжнародного союзу боротьби з туберкульозом і хворобами легенів, зазначено, що домогтися істотного скорочення споживання тютюну в Україні можливо за умови одночасного підвищення вартості та частки податків у ціні сигарет. Підвищення такої частки до 70 % дасть змогу знизити рівень тютюнопаління до 15 % та забезпечить до 5,8 млрд грн доходів бюджету на рік [19].

Гармонізація акцизних ставок, головною метою якої є збільшення державних доходів, вирівнювання відпускних цін та значне скорочення нелегального споживання сигарет, в умовах імплементації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом залишається проблемним питанням реформування вітчизняної податкової системи, як і підвищення рівня оподаткування з огляду на зростання інфляції та падіння курсу гривні. Тому, хоча потреба в збільшенні акцизних ставок є очевидною, наміри Міністерства фінансів України гармонізувати до 2024 р. специфічну ставку до 1156,15 грн стають свого роду викликом на шляху нашої держави до ЄС.

Аналогічні проблеми з акцизним оподаткування спостерігаються у сфері алкогольних напоїв, котрі, як і тютюнові вироби, не є товарами першої потреби, але мають доволі великий споживчий ринок, а також національну специфіку щодо державної монополії, політики й традицій, пов'язаних із їх споживанням. Із метою гармонізації оподаткування алкоголю з 1 січня 1993 р. окремою Директивою 92/83/ЄЕС гармонізовано базу оподаткування алкогольних напоїв: визначено їх перелік та характеристики згідно з класифікацією товарних кодів GN, порядок встановлення основних і додаткових ставок акцизів

та особливості оподаткування окремих країн. До гармонізованого переліку таких товарів включені: пиво, вина, ферментовані напої за винятком вина й пива, проміжні продукти міцністю від 1,2 до 22 % об., етиловий спирт. Ставки на товари визначені в екю/євро за 1 гкл, а на пиво — в екю/євро за 1 гкл у перерахунку на кількість градусів за шкалою Плато або з 1 гкл/градуса алкоголю готового продукту [20].

Директивою 92/84/ЄЕС гармонізовано стандартні ставки акцизів шляхом встановлення їхньої нижньої межі, а також додаткові (понижуючі/підвищені) — у відсотках до стандартних ставок товарів. Стандартні ставки закріплені на пиво — 0,748 екю/євро з 1 гкл/градуса Плато, або 1,78 екю/євро з 1 гкл/градуса алкоголю готового продукту; вина — 0 екю/євро з 1 гкл; проміжні продукти — 45 екю/євро з 1 гкл, спирт етиловий, включаючи той, що міститься в напоях, — 550 екю/євро з 1 гкл, або 1000 екю/євро за 1 гкл чистого спирту [21]. В Україні за доволі високого рівня гармонізації бази оподаткування зі стандартами ЄС, ставки на алкогольні напої, незважаючи на істотне підвищення у 2015 р., залишаються в три і більше разів нижчими від чинних у Євросоюзі; крім того, помітно відрізняється методика встановлення акцизної ставки на пиво — 1 грн на 1 л пива, незалежно від вмісту алкоголю.

Законодавством ЄС окрім стандартних мінімальних ставок для деяких країн-членів встановлені мінімальні понижені ставки на окремі види алкогольної продукції залежно від вмісту алкоголю, обсягів виробництва. Варто зауважити, що уряди держав-членів досить широко використовують узгоджені права щодо встановлення національних ставок. Зокрема, чинні стандартні ставки на алкогольні напої на червень 2014 р. коливаються від 562,43 євро за ставки ПДВ 20 % у Болгарії до 5816,16 євро за ставки ПДВ 25 % у Швеції. Діапазон мінімальних стандартних ставок у країнах ЄС наведений у таблиці. При нульовій стандартній мінімальній ставці на вина неігристі лише 14 держав застосовують акцизне оподаткування цього виду продукції.

Таблиця. Структура стандартних ставок на алкогольні напої в країнах ЄС станом на липень 2014 р.

Діапазон ставок у євро (мінімум 550 або 1000 євро за гектолітр чистого спирту)	Кількість країн, од.	Частка, %
до 1000	5	17,9
1001—2000	16	57,1
2001—3000	3	10,7
3001—4000	1	3,6
4001—5000	2	7,1
понад 5000	1	3,6

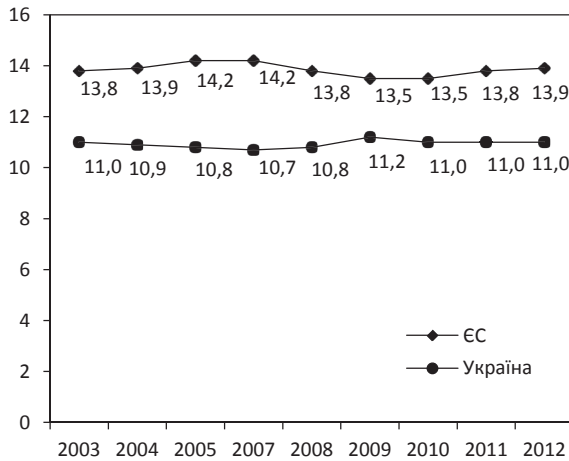
Джерело: складено за: Excise Duty Tables, Part I — Alcoholic Beverages.— European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union REF 1041 July 2014 [Електронний ресурс].— Режим доступу: http://ec.europa.eu/.../excise_duties/alcoholic_beverages/.../excise_duties-part_i_alcohol_en.

Широкий діапазон гармонізованих мінімальних ставок, з одного боку, зберігає за країнами право на їх регулювання, дає змогу використовувати оподаткування акцизами як один із найважливіших інструментів їхньої внутрішньої соціально-економічної й культурної політики (“сухі закони”, регулювання споживання та виробництва, доходи бюджетів тощо), з другого — низька ціна ускладнює контроль переміщення цих товарів між країнами. Зазначене дає можливість приватним особам під виглядом особистого споживання завозити в країну з високим рівнем акцизу підакцизні товари для комерційних цілей, включаючи контрафактну продукцію. Ще на початку 2000-х міністерство фінансів Великобританії наголошувало, що внаслідок оборудок із пивом, котрі спотворюють конкуренцію, сумлінні платники акцизів не можуть конкурувати з таким імпортом, тому бюджет країни щороку втрачає до 1,5 млрд ф. ст. [22].

Серед підакцизних товарів у ЄС найвищої конвергентності непрямого оподаткування досягнуто щодо нафтопродуктів (енергетичні акцизи), де кількість ставок є найменшою, а їх діапазон є невеликим порівняно з алкогольною продукцією та сигаретами. Зокрема, за встановленої Радою ЄС мінімальної ставки на етилований бензин 421 євро за 1000 л [23] національні ставки акцизу коливаються від 421 євро за ставки ПДВ 19 % на Кіпрі до 845,51 євро за ставки ПДВ 21 % у Великобританії. Причому ставки понад 700 євро застосовують також Швеція, Португалія, Нідерланди, Італія, Німеччина й Данія, а найнижчі, до 500 євро, — Болгарія, Естонія, Кіпр, Латвія, Угорщина, Румунія та Словенія [24]. В сусідній Польщі за відпускну ціни на автобензин Рb95 1,15 євро/л (у квітні 2015 р.) при ПДВ 23 % частка акцизу становить понад 34,6 % (399 євро/т) за мінімальної ставки згідно з Директивою 2003/96/ЄС 359 євро/т. Водночас в Україні, де його ціна дорівнює 0,96 євро/л (22 грн), а ПДВ — 20 %, акцизне навантаження становить лише 12 % (272 грн/т).

Отже, непрямі податки залишаються національними податками: левова частка доходів від них надходить до відповідних бюджетів країн-членів. Безперечно, тренди податкового навантаження треба розглядати з урахуванням не лише динаміки податків, а й платежів на соціальне страхування [2, с. 11], що підтверджує європейська практика. Загалом процеси консолідації податкових систем ЄС, як і непрямого оподаткування, характеризуються порівняною рівновагою податкового навантаження (рис. 3). За період 2003—2012 рр. частка непрямих податків у структурі ВНД становила 13,5—14,2 % (+0,1 %), соціальних внесків — 10,7—11,2 % (+0,1 %) при загальному зростанні навантаження такими податками й внесками 0,2 % (36,1—36,3 %).

За даними Генерального директорату з економічних і фінансових питань Єврокомісії, у 2013 р. передбачалося незначне збільшення податкового тягара за всіма видами податкових надходжень і соціальних страхових внесків. Натомість у 2014 р. прогнозувалося подальше зростання частки непрямих податків у ВНД — до 13,4 % (порівняно з 2013 р.) із одночасним зменшенням



Джерело: Taxation trends in the European Union 2013 edition / Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cashe/ITY.../KS-DU.../KS-DU-13-001-EN.PDF>; Taxation trends in the European Union 2014 edition / European Commission [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen.../tax.../index_en.

Рис. 3. Динаміка непрямих податків і соціальних страхових внесків у країнах — членах ЄС протягом 2003—2012 рр., % ВНД

частки прямих податків і соціальних страхових внесків [25]. Одним із потужних важелів, спрямованих на збільшення податкових надходжень до бюджету, а також формування податкової системи, котра не перешкоджає економічному зростанню, є перенесення (зміщення) податкового навантаження з оподаткування праці на оподаткування споживання, нерухомого майна та екологічні податки. Як варіант зміни структури податкового навантаження розглядається стандартна фіскальна девальвація, тобто зниження ставок відрахувань внесків на соціальне страхування шляхом підвищення ПДВ. Вважається, що саме така зміна структури податкового навантаження поліпшує конкурентоспроможність товаровиробників [4].

Протягом 2000—2012 рр. уряди восьми країн (Болгарії, Данії, Латвії, Німеччини, Польщі, Румунії, Словаччини та Швеції) вживали заходів зі зниження податкового навантаження загалом, за всіма видами податків і соціальних страхових платежів. Слід зазначити, що надходження ПДВ у цих країнах зросли неістотно. Лише в Румунії при зменшенні соціальних внесків на 2,2 % частка ПДВ у ВНД збільшилася на 2,0 %. Зате у 2013—2014 рр. держави-члени значно активніше змінювали структуру податкового навантаження шляхом стандартної фіскальної девальвації, адже переважна їх більшість (20 країн) підвищила нормативні ставки та змінила базу оподаткування ПДВ і акцизів, тоді як 15 країн низили соціальні страхові внески. Разом із тим останнім часом держави-члени, зокрема Австрія, Бельгія, Франція, Нідерланди, Італія,

Великобританія, дедалі більшу увагу приділяють питанням підвищення податкового навантаження на майнові й екологічні податки. Зміна структури податків і соціальних внесків у рамках податкової консолідації забезпечує збільшення загальних обсягів державних фінансів при зменшенні податкового тиску на вартість робочої сили.

Аналіз історичних перетворень, що відбуваються в національних системах непрямого оподаткування країн — членів ЄС, попри негативні наслідки кризових явищ у окремих із них, свідчить про загалом позитивні тенденції гармонізації фіскальної політики Євросоюзу, котра забезпечила стабільні надходження до національних і спільного бюджетів. У системах оподаткування більшості економічно розвинутих країн (Німеччини, Франції, Італії, Бельгії, Швеції, Данії, Австрії та ін.) податки й соціальні страхові внески мають набагато вищу частку у ВНД (щонайменше 40 %), ніж у середньому по ЄС. До того ж значна частина держав-членів у 2013—2014 рр. збільшила нормативні ставки оподаткування та розширила базу оподаткування непрямих податків, що відповідним чином позначиться на податковому (включаючи обов'язкові соціальні внески) навантаженні на ВНД.

Запорукою поетапної адаптації бази та ставок непрямого оподаткування для входження економіки України в спільний ринок Євросоюзу є кардинальна зміна системи адміністрування податків, що передбачає відсутність адміністративно-політичного втручання. Не менш важливою для України залишається подальша уніфікація національного податкового законодавства зі стандартами ЄС за недопущення так званих законодавчих ям, довільного трактування та лобістських пріоритетів.

Фактор наднизьких ставок і низьких цін на алкогольну й тютюнову продукцію створює в Україні необхідні передумови для процвітання торгівлі контрафактною продукцією як усередині країни, так і за кордоном, де ціни на аналогічну продукцію в декілька разів вищі. Тому на найближчих п'ять років треба законодавчо встановити максимум три етапи підвищення ставок до рівня сусідніх держав — членів ЄС (Польщі, Словаччини, Угорщини та Румунії). На цей період доцільно перейти на ставки у євро, що справді допоможе досягти мети гармонізації непрямого оподаткування та великою мірою сприятиме стримуванню необґрунтованої девальвації гривні. Для посилення боротьби з вживанням алкогольних напоїв доцільно перейти на встановлення ставки акцизу на пиво в євро/літр за градус міцності.

Не менш важливими є заходи адміністративної боротьби з контрафактною й контрабандною продукцією. Оскільки це проблема світового масштабу, в рамках програми асоційованого членства в ЄС доцільно просити ЄС про згоду на участь України в програмі по боротьбі із шахрайством “Hercule III”¹,

¹ Нова програма по боротьбі із шахрайством “Hercule III”, прийнята Європарламентом і Радою ЄС 21 березня 2014 р. (набрала чинності того ж дня) на період 2014—2020 рр., передбачає надання підтримки державам-членам у боротьбі із шахрайством, корупцією та незаконною

зокрема в частині спільного фінансування дообладнання митних пропускних пунктів сучасними приладами й системами контролю.

Список використаних джерел

1. Макконелл К. Р. Экономика: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 1 / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю ; пер. с англ. — М. : Республика, 1992. — 399 с.
2. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // Фінанси України. — 2013. — № 3. — С. 7—25.
3. Спільний європейський економічний простір: гармонізація мегарегіональних суперечностей : монографія / за заг. ред. Д. Г. Лук'яненка, В. І. Чужикова ; ДВНЗ “Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”. — К., 2007. — 544 с.
4. Соколовська А. М. Інструменти політики фіскальної консолідації та їх вплив на макроекономічні процеси / А. М. Соколовська, Л. Б. Райнова // Фінанси України. — 2014. — № 4. — С. 61—82.
5. Договір про заснування Європейської Спільноти (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/994_017.
6. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31967L0227>.
7. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes — structure and procedures for application of common system of value added tax // OJ. L 010. — 1979. — 16 Jan.
8. Sixième Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonization des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte...dateTexte...>
9. Bain K. The Harmonization of Taxation in the EU / K. Bain [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://homepages.uel.ac.uk/K.Bain/harmony>.
10. Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31991L0680>.
11. Proposal for a Council Directive 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. Brussels, 24.06.2010 COM (2010) 331 final [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/.../com\(2010\)331_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/.../com(2010)331_en).
12. Directives Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010 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 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key.../archive_en.
13. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1 July 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation.../taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.

діяльністю. Ця програма передбачає фінансування конкретних заходів із закупівель національними органами засобів технічної оснащеності з попередження злочинних дій проти інтересів ЄС (див.: European Anti-Fraud Office / European Commission [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/anti_fraud/policy/hercule/index_en).

14. Европейский доклад о ситуации в области борьбы против табака, 2013 г. / World Health Organization Regional Office for Europe [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.euro.who.int/___/European-Tobacco-Control-Status-Report-2013-Rus.

15. Raw Tobacco [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ec.europa.eu/agriculture/tobacco/>.

16. WHO Report on the Global Tobacco Epidemic, 2013. Enforcing bans on tobacco advertising, promotion and sponsorship / World Health Organization [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.who.int/iris/bitstream/10665/85380/1/9789241505871_eng.

17. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0079...>

18. EU action to reduce illicit trade in tobacco products. European Parliamentary Research Service. Briefing 16/01/2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.europarl.europa.eu/.../Action-de-l-UE-visant-a-reduire-le-commerce-illicite-du-tabac-EN>.

19. *Zarubova Ross H.* Economics of Tobacco Taxation in Ukraine / H. Ross Zarubova, S. Shariff, A. Gilmore [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://global.tobaccofreekids.org/files/.../Ukraine_tobacco_taxes_report.

20. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0083...>

21. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084...>

22. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283...EN...>

23. Tax coordination in the European Union // European Parliament Working Paper. — Directorate-General for Research, Manuscript completed in December, 2000 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/125_en.

24. Excise Duty Tables, Part II — Energy products and Electricity // European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union REF 1041, July 2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation.../taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.

25. Tax Reforms in EU Member States. Economic and Financial Affairs Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. 2014 Report European Economy 6/2014 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/European.../2014/.../ee6.