



численными способами. Всестороннее изучение способов совершения и сокрытия преступлений дает возможность их научной классификации, позволяет разделить их на отдельные классы (виды, группы) в соответствии с объективными общими и частными признаками, вносит в изучение этих способов определенную систему и упорядоченность, что, как подчеркивает О.О. Закатов, является необходимым условием развития науки и использования ее рекомендаций в практической деятельности [3, с. 71].

Список использованной литературы:

1. Белкин Р. С. Курс криминалистики : в 3 т. / Р. С. Белкин. – М. : Юристъ, 1997. Т. 3: Криминалистические средства, приемы, рекомендации, 1997. – 480 с.

2. Данышин М. В. Актуальні проблеми методики розслідування злочинів ятрогенного характеру / М. В. Данышин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vkhnu/Pravo/2008_817/11.pdf.

3. Закатов А. А. Классификационные системы в теории розыскной деятельности следователя / А. А. Закатов // Оптимизация расследования преступлений : сб. науч. тр. / отв. ред. В. И. Шиканов ; Иркутск. ун-т, – Иркутск, 1982. – С. 71-73.

4. Закон України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» від 19.11.1992 р. зі змін та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2801-12/page2>.

5. Кіян Т. М. Деякі особливості розслідування злочинних порушень професійної діяльності медичними працівниками / Т. М. Кіян // Бібліотека наукових статей [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://148284.vashps00.web.hosting-test.net>.

6. Сергеев Ю. Д. Неблагоприятный исход оказания медицинской помощи: клиническая оценка, судебно-медицинская экспертиза, юридическая классификация, пути профилактики / Ю. Д. Сергеев, С. В. Ерофеев. – М. : Иваново, 2001. – 288 с.

7. Тимофеев И. В. Патология лечения : Руководство для врачей / И. В. Тимофеев. – СПб. : Северо-Запад, 1999. – 656 с.

ОБЛОЖЕНИЕ АКЦИЗАМИ АЛКОГОЛЯ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Светлана ВЛАДЫКА,

соискатель кафедры сравнительного и европейского права
Института международных отношений
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Summary

The article deals with the legal regulation of indirect taxation in the European Union namely excise duties on alcohol and alcoholic beverages. 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 alcohol 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: the European Union, excise duties, internal market, alcohol, alcoholic beverages.

Аннотация

Статья посвящена вопросам правового регулирования косвенного налогообложения в рамках Европейского Союза, а именно обложения акцизами спирта и алкогольных напитков. Рассмотрены предпосылки гармонизации правового регулирования акцизов, основные положения учредительных договоров и актов вторичного права ЕС в сфере обложения алкоголя 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, спирт, алкогольные напитки.

Постановка проблемы. Формирование внутреннего рынка и тесная экономическая интеграция государств-членов Европейского Союза (далее – ЕС) требовало обеспечения единого подхода к правовому регулированию налогообложения акцизами алкогольной продукции и спирта в рамках ЕС. Проведение единой налоговой политики и гармонизация налогового права, в частности в сфере акцизов на спирт и алкогольные напитки, было и остается важным аспектом дальнейшей экономической интеграции государств-членов ЕС.

Актуальность темы исследования обусловлена важным значением и особой ролью единого правового регулирования налогообложения, в частности акцизов, в свете экономической интеграции в рамках ЕС. Кроме того, изучение опыта Европейского Союза в сфере акцизного налогообложения имеет не только теоретическое, но и практическое значение с позиции использования опыта ЕС в процессе усовершенствования национального налогового регулирования.

Состояние исследования. Вопросам косвенного налогообложения, в частности, акцизного налогообложения алкоголя, в рамках Европейского Союза посвящены работы зарубежных

(С. Кноссен, Г. Любкин, Э. Остерберг и др.) и украинских (И. Березовская, К. Ященко и др.) ученых.

Целью и задачей статьи является исследование акцизного налогообложения алкоголя в Европейском Союзе на основе анализа положений учредительных договоров и актов вторичного права ЕС, а также практики Суда ЕС в указанной сфере.

Изложение основного материала. Наибольшего успеха налоговая гармонизация в Европейском Союзе достигла в области косвенного налогообложения, в частности акцизов. Суть косвенного налогообложения заключается в том, что окончательным плательщиком налогов является потребитель товара. Акцизы устанавливаются, как правило, на дефицитную и высокорентабельную продукцию, предметы роскоши, то есть товары, которые не являются предметами первой необходимости. К этой категории относятся, *inter alia*, спирт и алкогольные напитки (пиво, вино, ферментированные напитки (например, сидр, перри), промежуточные продукты (например, портвейн, херес)).

Необходимость гармонизации налогообложения алкоголя в ЕС была вызвана рядом причин вследствие создания внутреннего рынка и устранения внутренних и фискальных гра-



ниц. Существенные различия в ставках акцизов в разных государствах-членах (высокие ставки в северных странах (в целях охраны здоровья и существенной доли акцизов в бюджете страны) и низкие на юге), различные способы взимания акцизов (система таможенных складов, акцизные марки) усложняли процесс устранения внутренних барьеров для торговли [1; с. 321-322], а также свободное движение товаров; приводили к потере прибыли и мошенничеству. Более того, гармонизация ставок налога была невозможна без гармонизации структуры налогообложения, поскольку различия в структуре налогообложения и ставках акцизов значительно влияют на условия конкуренции на рынке. С целью решения этой проблемы и содействия развитию внутреннего рынка положения относительно акцизов на алкогольную продукцию были закреплены на уровне ЕС.

Следуя доктрине, выработанной учеными-правоведами в области права Европейского Союза, В. Муравьевым, Б. Топорниным, Л. Энтиным, Г. Толстопятенко, С. Кашкиным, можно говорить о том, что налоговое право ЕС состоит из двух частей: первичного и вторичного права.

К первичному праву ЕС, содержащему положения о налогообложении акцизами алкогольной продукции, следует отнести соответствующие положения учредительных договоров, а именно Договора о Европейском Союзе и Договора о функционировании Европейского Союза (далее – ДФЕС) в редакции Лиссабонского договора [2]. В учредительных договорах установлены общие положения о налогообложении, которые распространяются также и на налогообложение акцизами: «сближение национальных законодательств в той мере, которая необходима для создания и функционирования внутреннего рынка» (ст. 115 ДФЕС), а также закрепление принципа недискриминации в отношении налогов и сборов на экспортируемые и импортируемые товары государств-членов ЕС (статьи 28, 30). Дополнительно в ст. 110 ДФЕС закреплен принцип недискриминации продукции других государств-членов ЕС, то есть устанавливается запрет облагать прямо или косвенно продукцию других государств-членов более высокими внутренними налогами, чем те,

которыми прямо или косвенно облагается сходная национальная продукция. Кроме того, запрещено устанавливать внутренние налоги, которые по своему характеру способны косвенно защищать другие виды продукции. Чтобы установить, могут ли национальные налоги создать более высокую налоговую нагрузку на импортную продукцию, следует определить термины «сходная национальная продукция» (ст. 110 (1)) и «другие виды продукции» (ст. 110 (2)). В решениях Суда ЕС термин «сходная национальная продукция» получил довольно широкое толкование: это продукция на той же стадии производства или маркетинга, которые имеют сходные характеристики и удовлетворяют те же потребности. Что касается термина «другие виды продукции», то Суд ЕС учитывает возможность конкуренции товаров, а также тот фактор, получает ли отечественная продукция преимущества от косвенного финансового протекционизма. При этом, понятие конкуренции достаточно широкое, поскольку оно охватывает как существующую, так и потенциальную конкуренцию [3]. Положение о недискриминации в отношении третьих стран подтверждается ст. 199 ДФЕС. Статья 111 ДФЕС устанавливает принцип, согласно которому, в отношении продукции, экспортируемой на территорию любого государства-члена, не может производиться никакой возврат внутренних налоговых платежей в большем размере, чем те налоги, которыми она была прямо или косвенно облажена.

Правовой основой для принятия вторичного законодательства ЕС в области косвенного налогообложения стала ст. 113 ДФЕС, которая предусматривает принятие Советом ЕС директив о гармонизации национальных законодательств государств-членов об акцизах в том объеме, который необходим для создания и функционирования внутреннего рынка ЕС.

Ко вторичному налоговому праву ЕС относятся нормативно-правовые акты ЕС, принятые институтами ЕС на основе и во исполнение положений Договора о Европейском Союзе и Договора о функционировании ЕС. Статья 288 ДФЕС содержит исчерпывающий перечень актов, принимаемых институтами ЕС для достижения поставленных це-

лей и реализации задач, в частности в сфере налогообложения акцизами [2]. Так, институтами и органами ЕС принимаются регламенты, директивы, решения, которые являются обязательными для выполнения институтами ЕС и государствами-членами, и рекомендации и заключения, не имеющие обязательной силы. В актах вторичного права ЕС закреплены ставки и структура акцизов на спирт и алкогольные напитки.

Так, основные принципы, применяемые ко всем видам подакцизной продукции, были установлены в Директиве Совета 2008/118/ЕС об основных положениях относительно акцизов, которая с 1 января 2010 г. заменила Директиву Совета 92/12/ЕЭС [4]. К объектам обложения акцизами, определенным в Директиве, относятся, *inter alia*, спирт и алкогольные напитки (п. 1 «b» ст. 1). Вместе с тем п. 2 ст. 1 указанной Директивы позволяет государствам-членам устанавливать в отношении указанных товаров другие косвенные налоги в специальных целях, если база налогообложения, размер налога, порядок взыскания и контроль за его уплатой не противоречат требованиям взимания акцизов и НДС. Однако Суд ЕС в решении по делу *Evangelischer Krankenhausverein Wien v. Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH v. Oberösterreichische Landesregierung* [5] установил, что государства-члены не могут устанавливать относительно алкогольных напитков налоги, направленные исключительно на наполнение бюджета и противоречащие правилам взимания налога на добавленную стоимость и акцизов.

Статья 2 указанной Директивы устанавливает общее правило относительно подакцизных товаров, согласно которому акцизы взимаются с товаров при: а) производстве; б) импорте на территорию ЕС. Согласно статье 7 указанной Директивы, акцизный налог должен взиматься в момент выпуска товара на рынок (*release for consumption*). Директивой устанавливаются порядок возмещения, освобождение от налогообложения (ст. 11), а также исключения из правил по налогообложению (ст. 12-14). Государствам-членам разрешается освобождать малых производителей вина (которые производят меньше



1000 гл. вина в год) от выполнения требований перемещения и контроля за перемещением подакцизных товаров на территории ЕС при условии надлежащего информирования соответствующих органов государств-членов и выполнения требований Регламента 884/2001 относительно сопроводительной документации (ст. 40) [6].

Основным вопросом касательно налогообложения алкоголя остается конкуренция между различными товарами. Комиссия (СОМ (79) 261) и Суд ЕС (дело 170/78 [7]) традиционно придерживаются той точки зрения, что все алкогольные напитки, более или менее взаимозаменяемы и конкурируют между собой. Тем не менее исследование, проведенное для Комиссии в 2001 г., показало, что степень конкуренции отличается в зависимости от вида продукции. Таким образом, Комиссия установила гибкий подход, закрепив минимальные ставки акцизов на товары [8]. Директивой Совета 92/83/ЕЭС о гармонизации структур акцизных сборов на алкоголь и алкогольные напитки от 19 октября 1992 г. [9] была гармонизирована база обложения алкогольных напитков и спирта акцизами, проведена группировка алкогольных напитков, исходя из фактического содержания алкоголя по объему, установлены единые правила применения сниженных ставок акцизов, а также случаи освобождения алкогольной продукции от акцизов. Согласно указанной Директиве объектом налогообложения акцизами является пиво, вино, ферментированные напитки (например, сидр), промежуточные продукты брожения (например, херес) и этиловый спирт. В соответствии с Директивой от уплаты акцизов освобождается спирт, денатурированный в соответствии с требованиями государств-членов, который используется для производства продукции, не предназначенной для потребления; для производства уксуса, медикаментов, ароматизаторов, которые используются для изготовления пищевой продукции и неалкогольных напитков с фактическим содержанием алкоголя не более 1,2% объема; если он используется непосредственно или как составные части промежуточных продуктов для изготовления продуктов питания, при соблюдении указанных в Директиве условий. Государства-чле-

ны могут предоставлять такие льготы путем возмещения уплаченных акцизов. Как постановил Суд ЕС в решении по делу *Italian Republic v. Commission of the European Communities* [10], в случаях, когда спирт, содержащийся в продукции, не предназначенной для потребления человеком, был денатурирован соответственно методу, утвержденному государством-членом, предусмотренное освобождение должно быть предоставлено. В противном случае такой товар не может быть освобожден от уплаты акциза.

На начальных этапах гармонизации акцизов в различных государствах-членах существовали собственные ставки на соответствующую алкогольную продукцию, что вызвало серьезные проблемы для совместного регулирования в связи с формированием внутреннего рынка. Так, долгое время в государствах-членах сохранялась высокая ставка акциза на пиво и низкая ставка на вино, иногда она и вовсе отсутствовала, что объяснялось тем фактом, что вино является продуктом сельскохозяйственного производства, а пиво – промышленного. В Италии, например, для этила, произведенного искусственным путем, устанавливались высокие ставки акцизов (дело 140/79 *Chemical* [11]), во Франции устанавливались ставки акциза на напитки, которые обычно употребляются до еды, выше, чем на те, которые употребляются после и т. д. Пиво, вино и спиртные напитки облагаются особенно высокими акцизами в Швеции, Ирландии, Великобритании и Финляндии, но в Люксембурге, Австрии и странах Средиземноморья, а также в большинстве новых государств-членов акцизы ниже [12].

Хотя полная гармонизация в сфере налогообложения акцизами алкогольной продукции и спирта была признана Советом нецелесообразной, все же были установлены минимальные ставки акцизов. Так, была принята Директива 92/84/ЕЭС о сближении ставок акцизных сборов на алкоголь и алкогольные напитки [13] от 19 октября 1992 г., согласно которой государства-члены сохраняют право самостоятельно устанавливать ставки акцизов с учетом национальных требований, однако эти ставки должны быть выше установленных на уровне Европейского Союза минимальных ставок. Так,

Директива 92/84/ЕЭС внедряет минимальные ставки акцизных сборов для промежуточной алкогольной продукции (45 евро на гл. продукта); вина (0 евро на гл. продукта); пива (1,87 евро на гл.); спирта (550 евро на гл.). Следует отметить, что акты ЕС не устанавливают максимальные ставки акциза на спирт и алкогольную продукцию. Пониженная ставка предусмотрена для всех типов вина и других ферментированных напитков при условии, что крепость таких продуктов не превышает 8,5 %; для пива (содержание алкоголя не превышает 2,8%); для промежуточных продуктов, содержание алкоголя в которых не превышает 15%, при условии, что пониженная ставка не устанавливается на уровне, более 40% ниже стандартной национальной ставки акцизного налога (ст. 18 Директивы 92/84); для этилового спирта, который производится малыми спиртовыми заводами в пределах, установленных ст. 22 Директивы 92/84.

Закрепление нулевой минимальной ставки акцизов на вина фактически означает освобождение от налогообложения акцизом операций, при осуществлении которых возникает право на применение минимальной ставки. Учитывая трудности, которые возникали в регулировании ставок акцизов на вино и пиво, Суд ЕС в решении по делу *Société critouridienne de distribution (Socridis) v. Receveur principal des douanes* [14] указал, что директивы не направлены на гармонизацию ставок акцизов на пиво и вино между собой.

Акцизы выполняют не только фискальную функцию, наполняя бюджет, но и регулирующую. Последняя корректирует спрос и предложение, увеличивая цену товара за счет акциза или уменьшая путем исключения из перечня налогооблагаемых товаров [15, 420]. Внедрение и взимание акцизов на алкогольную продукцию подразумевает также охрану здоровья потребителей и борьбу со злоупотреблением алкогольными напитками. Недавней инициативой в этой сфере стало предложение Шотландии запретить продажу алкогольных напитков по ценам ниже минимальных, которое было передано на рассмотрение Европейской комиссии. В проекте, предложенном Шотландией, содержится формула определения минимальной цены каждого товара,



которая ставится в зависимость от прочности и количества единиц товара. Директива 92/83/ЕЭС не запрещает установление минимальной цены товара, однако действия государства-члена должны отвечать прежде всего положением ДФЕС касательно мер, равнозначных ограничениям (статьи 34-36). Практика Суда ЕС в отношении таких случаев довольно противоречива (например, можно сравнить решения по делу 8-74 *Dassonville u объединенным делам C-267/91 u C-268/91 Keck and Mithouard*). В докладе, представленном RAND Corporation, было указано: «Повышение налогообложения на национальном уровне является эффективной стратегией для предотвращения ущерба от злоупотребления алкоголем» [16, с. 19]. Поэтому в ответ на обоснование правительства Шотландии о том, что повышение акциза повлияет на весь рынок алкогольной продукции, а не только на дешевые алкогольные напитки, Комиссия отметила, что целью предлагаемых Шотландией мер является предотвращение злоупотребления алкоголем в целом, а этой цели можно достичь путем повышения акциза, не причинив вреда конкуренции на рынке [17]. Таким образом, по мнению Комиссии, повышение акциза является наиболее выигрышным решением указанной проблемы.

В то же время в Дании ставка акцизов на пиво в июле 2013 г. была снижена на 13%, что привело к повышению потребления этого товара не только внутри страны, но и в соседних Норвегии и Швеции, где акциз на пиво выше. Возникновению серьезных различий ставок акцизов на алкоголь в государствах – членах ЕС препятствует борьба с трансграничной торговлей и контрабандой алкогольной продукции в рамках ЕС. Трансграничная торговля наблюдается при большой разнице в ценах на небольшом расстоянии, например, в регионах Эресунн (пиво в Дании стоит всего 40% от цены в Швеции) и Хельсинки-Таллинн (спирт в Эстонии стоит четверть цены спирта в Финляндии). Минимальная ставка акциза на алкоголь остается без изменений с 1992 г., таким образом упав примерно на треть в результате инфляции. Договоренности между государствами-членами по этому вопросу не было достигнуто еще с момента внесения

предложения Комиссии в 2006 г. относительно учета инфляции при определении минимальной ставки акциза на алкоголь [18].

Подводя итог, следует отметить, что основные положения по регулированию налогообложения акцизами алкоголя можно разделить на три группы: общие принципы осуществления налоговой политики (содержатся в учредительных договорах ЕС); принципы налогообложения, общие для всех видов подакцизной продукции (положения Директивы 2008/118, Регламента 884/2001); и положения по налогообложению алкогольной продукции (директивы 92/83 и 92/84).

Список использованной литературы:

1. Farmer P., Lyal R. EC Tax Law. – Oxford University Press. – 2003. – 360 p.
2. Consolidated version of the Treaty on the functioning of the European Union // Official Journal of the European Union. – 2008. – С 115. – P. 47-199.
3. Alberto Alemanno, Ignacio Carreño. 'Fat taxes' in Europe. A Legal and Policy Analysis under EU and WTO Law // European Food and Feed Law Review. – 2013. – № 2. – P. 97-112.
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. Case C-437/97 Evangelischer Krankenhausverein Wien v. Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH v Oberösterreichische Landesregierung // European Court Reports. – 2000. – P. 1157.
6. Commission Regulation (EC) No 884/2001 of 24 April 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.
7. Case 170/78 Commission of the European Communities v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland // European Court Reports. – 1983. – P. 02265.
8. Doris Kolassa. Indirect Levying of Excise Duties on Alcohol, Tobacco

Products and Energy // Fact Sheets on the European Union. – 2013.

9. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. – L 316. – P. 21-27.

10. Case C-482/98 Italian Republic v. Commission of the European Communities // European Court Reports. – 2000. – P. 861.

11. Case 140/79 Chemical Farmaceutici SpA v. DAF SpA // European Court Reports. – 1981. – P. 00001.

12. David Forrest, Stephen Smith Taxation and Regulation of Smoking, Drinking and Gambling in the European Union / ed. by Sijbren Cnossen. - The Hague : CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2009.

13. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal. – L 316. – P. 29-31.

14. Case No. C-166/98, Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 17 June 1999, Société critouridienne de distribution (Socridis) v. Receveur principal des douanes // European Court Reports. – 1999. – P. I-03791.

15. Кучерявенко М. П. Податкове право України: академічний курс : підручник. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців, 2008. – 699 с.

16. Rabinovich L., Brutscher P-B., De Vries H., Tiessen J. Jack Clift, Anais Reding The affordability of alcoholic beverages in the European Union. Understanding the link between alcohol affordability, consumption and harms. – RAND Corporation, 2009. – 145 с.

17. Minimum alcohol pricing: Position of the European Commission [Электронный ресурс] // Сайт «www.bbc.co.uk». – Режим доступа : <http://www.bbc.co.uk/news/uk-scotland-scotland-politics-22368551>.

18. Cheaper beer in Denmark – How many lives will be lost? [Электронный ресурс] // Сайт «www.eurocare.org». – Режим доступа : http://www.eurocare.org/library/updates/beer_taxes_denmark.