



А.С. Гамбарян // Вектор науки ТГУ. – 2011. – № 2(5).

12. Гришук О.В. Застосування природного права при здійсненні судового огляду: філософсько-правові аспекти / О.В. Гришук, Д.І. Попов. – 2014. – X. : ХУУП, 2014.

13. Карапетов А.Г. Борьба за признание судебного правотворчества в европейском и американском праве / А.Г. Карапетов. – М. : Статут, 2011.

14. Мельник М.О. Американська та скандинавська школи правового реалізму: порівняльний аспект / М.О. Мельник // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. – 2013.

15. Орлов А.В. Судейское усмотрение как источник права в идеальном смысле в правовой системе США / А.В. Орлов // Научный поиск. Экономика. Управление. Право : материалы III-й науч. конф. аспирантов и докторантов / отв. за вып. С.Д. Ваулин. – Челябинск : Южно-Уральский государственный университет. – Изд. центр ЮУрГУ, 2011.

## ПЛАТЕЛЬЩИК КАК ОСНОВНОЙ ЭЛЕМЕНТ ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА АКЦИЗНОГО НАЛОГА: РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ

Валерий СТЕПАНОВ,

соискатель кафедры финансового права  
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

### Summary

The article is devoted to scientific and theoretical research of peculiarities of legal status of the payer, which is one of the main elements of the legal framework the excise tax. Carried out a detailed analysis of the regulatory provisions of all legislation adopted since independence the Ukrainian government, which was aimed at legal regulation of excise tax that allowed the author to conduct research of issues raised in the retrospective aspect. Contents the regulatory provisions of the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On excise tax" adopted on 26.12.1992, as amended from 25.04.2001 year. Substantiated the progressive nature of the latter, because he first eliminated the binding of taxpayers solely to the business entities, as well as performed their differentiation into resident and non-resident. The attention is focused on the inconsistency of legislative consolidation as a payer of excise duty legal and physical persons who buy (get into other forms of ownership, use or disposal) of excisable goods in tax agents.

**Key words:** tax system, excise tax, payer, decree, tax code, element of legal mechanism of tax excisable goods.

### Аннотация

Статья посвящена научно-теоретическому исследованию особенностей правового статуса плательщика, который является одним из основных элементов правового механизма акцизного налога. Осуществляется детальный анализ нормативных положений всех законодательных актов, принятых начиная с момента провозглашения независимости украинского государства, действия которых было направлено на правовое регулирование взимания акцизного налога, что позволило автору провести исследование поднятой проблематики в ретроспективном аспекте. Раскрывается содержание нормативных положений Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе», принятого 26.12.1992 года, в редакции от 25.04.2001 года. Обоснован прогрессивный характер последнего, в силу того, что он впервые ликвидировал привязку плательщиков налога исключительно к субъектам предпринимательской деятельности, а также осуществил их дифференциацию на резидентов и нерезидентов. Акцентируется внимание на противоречивости законодательного закрепления в качестве плательщика акцизного налога юридических или физических лиц, которые покупают (получают в другие формы владения, пользования или распоряжения) подакцизные товары у налоговых агентов.

**Ключевые слова:** налоговая система, акцизный налог, плательщик, декрет, налоговый кодекс, элемент правового механизма налога, подакцизные товары.

**Постановка проблемы.** Плательщик является одним из основных элементов правового механизма акцизного налога, который в течение всего периода становления системы косвенного налогообложения в Украине подвергался существенным изменениям и различным формам модификации. Поэтому очень важное значения приобретает необходимость проведения комплексного научно-теоретического исследования особенностей правового статуса плательщика акцизного налога в ретроспективном аспекте путем проведения детального анализа нормативных положений всех законодательных актов, принятых начиная с момента провозглашения не-

зависимости украинского государства, действия которых было направлено на правовое регулирование взимания акцизного налога.

**Актуальность темы исследования** подтверждается фактом того, что состоянием на сегодня отечественная налогово-правовая доктрина лишена комплексного, фундаментального исследования особенностей правового статуса плательщика акцизного налога в ретроспективном аспекте, что крайне негативным образом сказывается на перспективе дальнейших научных поисков, связанных с усовершенствования и оптимизацией действующего правового механизма взыскания акцизного налога.



**Состояние исследования.** Научно-теоретический анализ особенностей правового статуса плательщика акцизного налога осуществляется многими учеными. Среди них следует упомянуть Е.Ю. Грачёву, А.Н. Козырина, Н.П. Кучерявенка, Э.Д. Соколову, В.П. Шавшину, научные труды которых послужили фундаментальной базой для дальнейшего исследования рассматриваемого вопроса.

**Целью и задачей статьи** является осуществления детального анализа нормативных положений всех законодательных актов, принятых начиная с момента провозглашения независимости украинского государства, действия которых было направлено на правовое регулирование взимания акцизного налога, с целью проведения глубокого научно-теоретического исследования особенностей правового статуса плательщика акцизного налога в ретроспективном аспекте.

#### **Изложение основного материала.**

Как известно, впервые на территории Украины акцизный налог был закреплен Законом Украины от 18.12.1991 «Об акцизном сборе». Плательщикам акцизного налога в этом законе была выделена статья 2, которая гласила, что плательщиками акцизного сбора являются субъекты предпринимательской деятельности, которые реализуют на территории Украины подакцизные товары [4, с. 172]. Как видно из приведенной законодательной нормы, обязанность по уплате акцизного налога зависела исключительно от реализации на территории Украины подакцизных товаров, независимо от того, когда и кем такие товары ввозились на территорию Украины или производились на ней. При этом, как справедливо отмечает Н.П. Кучерявенко, плательщики – субъекты хозяйственной деятельности – не поддавались никакой дифференциации [1, с. 366].

За год, после принятия от 26.12.1992 года Декрета Кабинета Министров «Об акцизном сборе», категория плательщиков акцизного налога претерпела существенные изменения по причине закрепления в качестве плательщика акцизного налога производителя подакцизных товаров (продукции), а также субъектов предпринимательской деятельности, которые импортируют подак-

цизные товары (продукцию) [3, с. 82]. Данное положение демонстрирует отсутствие какой-либо дифференциации плательщиков акцизного налога. Что касается физических лиц, то обязанность по уплате акцизного сбора связывалась с единственным условием: занятием предпринимательской деятельностью, а следовательно, физические лица, которые ввозили подакцизные товары не в режиме предпринимательской деятельности и без цели получения прибыли, не должны уплачивать акцизный налог [1, с. 367]. Ни одного упоминания о возможных допустимых объемах, которые бы препятствовали физическим лицам, не являющимся субъектами предпринимательской деятельности, и таким, которые действовали без цели получения прибыли, в упомянутом законодательном акте не имеется. Не вызывает сомнений тот факт, что такой подход законодателя был невзвешенным, и, более того, – ложным. Можно долгое время анализировать такое предписание и описывать все его недостатки, однако, по нашему мнению, продуктивнее будет проиллюстрировать это на примере дальнейшего развития законодательного закрепления акцизного налога в целом, и категории плательщика акцизного налога в частности, как в Украине, так и в некоторых зарубежных странах.

Первым существенным изменением в нормативном закреплении налогоплательщика стала редакция закона «Об акцизном сборе» от 01.01.1996 [3, с. 82]. Тогда к вышеупомянутому перечню плательщиков акцизного налога были включены граждане Украины, иностранные граждане и лица без гражданства, которые ввозят (пересылают) предметы (товары) на таможенную территорию Украины в соответствии с законодательством [3, с. 82]. Безусловно, такой подход законодателя был прогрессивным и верным. Впервые уплата акцизного налога не связывалась исключительно с занятием предпринимательской деятельностью. Однако, опять-таки, не ставится никакого акцента на объеме подакцизных товаров, которые подлежали бы налогообложению, что, безусловно, является пробелом.

Существенные изменения в регулировании плательщика акцизного налога произошли с изменениями к Декрету

Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 14.12.1999. В таком виде данные положения просуществовали вплоть до принятия Налогового кодекса Украины 2010 года, за исключением изменений, которые были внесены в статьи второго пункта, с появлением новой редакции этого Декрета 25.04.2001. Именно указанная редакция статьи, посвященная плательщику акцизного налога, была изменена в положениях Налогового кодекса Украины [2]. Рассмотрим более детально норму, которую закреплял Декрет Кабинета Министров от 25.04.2001 «Об акцизном сборе», по которому «плательщиками акцизного сбора являются:

а) субъекты предпринимательской деятельности, а также их филиалы, отделения (другие обособленные подразделения) – производители подакцизных товаров на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья по товарам (продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, а также заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на дачных условиях по товарам, на какие установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, уплачиваемые акцизным сбором производителю;

б) нерезиденты, которые осуществляют изготовление подакцизных товаров (услуг) на таможенной территории Украины непосредственно или через их постоянные представительства или лица, приравненные к ним согласно законодательству;

в) любые субъекты предпринимательской деятельности, другие юридические лица, их филиалы, отделения, другие отделенные подразделения, которые импортируют на таможенную территорию Украины подакцизные товары, независимо от наличия внесенных к ним иностранных инвестиций;

г) физические лица – резиденты или нерезиденты, которые ввозят (пересылают) подакцизные вещи или предметы на таможенную территорию Украины в виде сопровождаемого или несопровождаемого багажа, а также физические лица, получающие такие подакцизные вещи (предметы), пересланные (присланные) из-за таможенной границы Украины в виде почтовых или других отправлений или несопровождаемого багажа, в объемах или стоимостью



превышающие нормы беспрошленного перевоза (пересылки), определенные таможенным законодательством для таких физических лиц;

д) юридические или физические лица, которые покупают (получают в другие формы владения, пользования или распоряжения) подакцизные товары у налоговых агентов».

Сейчас хотелось бы отметить, что разница между редакциями Декрета Кабинета Министров «Об акцизном сборе» от 14.12.1999 и от 25.04.2001 заключалась в дополнении пункта «а» словами: «по товарам (продукции), на которые установлены ставки акцизного сбора в твердых суммах, а также заказчики, по поручению которых изготавливается продукция на давальческих условиях по товарам, на которые установлены ставки акцизного сбора в процентах к обороту, которые уплачивают акцизный сбор производителю» [3, с. 82]. На наш взгляд, такое дополнение необходимо для большей детализации понятия плательщика акцизного налога в операциях с давальческим сырьем, ведь на практике данная сфера регулирования вызвала немало разногласий (подробнее на этом мы остановимся позже).

Однако непонятным кажется законодательное закрепление в качестве плательщика акцизного налога юридических или физических лиц, которые покупают (получают в другие формы владения, пользования или распоряжения) подакцизные товары у налоговых агентов [3, с. 82]. То есть такой законодательной нормой признается реальный плательщик в качестве плательщика акцизного налога. Нам такая норма представляется нелогичной и неоправданной. Ведь одной из особенностей акцизного налога, которая касается именно этого налогоплательщика, является то, что этот налоговый платеж предусматривает именно формального плательщика налога. Что касается реального плательщика, как справедливо отмечает Н.П. Кучерявенко, то он остается как бы за пределами правового регулирования, и законодатель никоим образом не касается вопроса правового урегулирования его статуса [1, с. 367]. В то же время обязанность по перечислению акцизного налога возникает у лица, которое включило его объемы в стоимость товара; статус такого лица

и имеет законодательное закрепление.

Действующая редакция Налогового кодекса Украины [2] не имеет фундаментальных отличий в закреплении определенных отличий в закреплении определения плательщика акцизного налога. Так, в течение пяти лет существования этого кодекса категория налогоплательщика подвергалась определенным изменениям, которые заключались включением-выключением определенных лиц, и на сегодня действующий Налоговый кодекс Украины содержит более расширенный перечень плательщиков акцизного налога, по сравнению с первой его редакцией, которая определяла в качестве таковых:

а) лица, которые производят подакцизные товары (продукцию) на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья;

б) лица-субъекты хозяйствования, которые ввозят подакцизные товары (продукцию) на таможенную территорию Украины;

в) физические лица – резиденты или нерезиденты, которые ввозят подакцизные товары (продукцию) на таможенную территорию Украины в объемах, подлежащих налогообложению, согласно таможенному законодательству.

г) лица, которые реализуют конфискованные подакцизные товары (продукцию), подакцизные товары (продукцию), признанные бесхозными, подакцизные товары (продукцию), за которыми не обратился владелец до конца срока хранения и подакцизные товары (продукцию), которые по праву наследования или на других законных основаниях переходят в собственность государства, если эти товары (продукция) подлежат реализации (продаже) в установленном законодательством порядке;

д) лица, которые реализуют или передают во владение, пользование или распоряжение подакцизные товары (продукцию), ввезенные на таможенную территорию Украины с освобождением от налогообложения до окончания срока, определенного законом в соответствии с пунктом 213.3 статьи 213 Налогового кодекса Украины [2];

е) лица, на которых возлагается соблюдение требований таможенных режимов, предусматривающих освобождение от налогообложения, в случае нарушения таких требований;

ё) лица, на которых возлагается выполнение условий относительно

целевого использования подакцизных товаров (продукции), на которые установлена ставка налога 0 гривен за 1 литр 100-процентного спирта, 0 евро за 1000 кг нефтепродуктов в случае нарушения таких условий;

ж) лица, на которых при совершении операций с подакцизными товарами (продукцией), не подлежащих налогообложению или освобожденных от налогообложения, возлагается выполнение условий относительно целевого использования подакцизных товаров (продукции) в случае нарушения таких условий.

Как видим, первая редакция Налогового кодекса Украины содержала перечень лиц-плательщиков акцизного налога, который на фоне Декрета Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 25.04.2001 выгодно отличался разветвленностью, дифференцированностью и соответствием временным реалиям. На сегодня же действующий Налоговый кодекс Украины в указанный перечень плательщиков акцизного налога включает также:

– лица-субъекты хозяйствования розничной торговли, осуществляющие реализацию подакцизных товаров;

– лица-владельцы ввезенного на таможенную территорию Украины грузового транспортного средства, которое переоборудуется в легковой автомобиль, с которого взимается акцизный налог;

– оптовые поставщики электрической энергии;

– производители электрической энергии, которые имеют лицензию на право осуществления предпринимательской деятельности по производству электрической энергии и продают ее вне оптового рынка электрической энергии. При этом делается оговорка, что лица, кроме оптовых поставщиков электрической энергии, осуществляющих деятельность по производству электрической энергии при условии ее продажи на оптовом рынке электрической энергии и/или по поставке электрической энергии, не являются плательщиками акцизного налога [2].

**Выводы.** Итак, проанализировав Декрет Кабинета Министров Украины «Об акцизном сборе» от 14.12.1999 в редакции от 25.04.2001, можно говорить о заметной прогрессивности последнего на фоне его предыдущих редакций



## THE LEGAL STATUS OF THE INTRA-EU BILATERAL INVESTMENT AGREEMENTS

**Bohdan STRILETS,**

Post-graduate student

of International Law and Comparative Law Department of the Kyiv University of Law  
of the National Academy of Sciences of Ukraine

### Summary

The article is devoted to the analysis of legal status of bilateral investment treaties that exist between EU Member States (intra-EU BITs). The author considers matters of emergence of these treaties, analyses positions of the EU Commission, EU Member States and investment tribunals regarding intra-EU BITs existence, as well as rules of international law. The author makes a conclusion that the EU seeks to gradually eliminate existence of intra-EU BITs and the independent dispute resolving mechanisms (arbitral tribunals).

**Key words:** the European Union, investment activity in the EU, intra-EU BITs, investment arbitral tribunals, Court of Justice of the European Union

### Аннотация

Статья посвящена исследованию правового статуса двусторонних инвестиционных договоров, существующих между государствами-членами ЕС («внутренних» двусторонних инвестиционных договоров). Автор рассматривает вопросы возникновения данных договоров и анализирует позиции Комиссии ЕС, государств-членов ЕС, инвестиционных арбитражей относительно их существования, а также нормы международного права. Делается вывод, что ЕС постепенно пытается исключить существование таких договоров и независимых от него систем разрешения споров (арбитражей).

**Ключевые слова:** Европейский Союз, инвестиционная деятельность в ЕС, «внутренние» двусторонние инвестиционные договоры, инвестиционные арбитражи, Суд Европейского Союза.

### Formulation of the problem.

The role of bilateral investment agreements is to provide stable legal treatment for foreign investors, promote encouragement of investment and facilitate coordination of interests of capital investors and host countries. Transferring of direct foreign investment to exclusive competence of the European Union (the EU) raised the problem of correlation of bilateral investment treaties that exist between EU Member States (intra-EU BITs) and EU law. The legal status of extra-EU BITs is determined in Regulation No 1219/2012 of the European Parliament and the Council of 12 December 2012 [1], whereas the legal status of intra-EU BITs isn't regulated which leads to numerous discussions both in legal practitioners' and academic communities. For Ukraine which ratified the Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part and concluded 24 BITs with the EU Member States [2], research of intra-EU BITs is relevant and useful.

The problem of legal status of intra-EU BITs and the issue of relation between

these agreements' provisions and rules of EU law were studied by D. Rovetta, G. Matteo Vaccaro-Incisa, A. Canet, T. Doremus, A. Ispolinov, A. Anufrieva and others.

**The aim of the paper** is to conduct detailed analysis of legal status of intra-EU BITs in the EU and their correlation with the EU law.

**Basic material.** In the 90s of the XXth century many EU Member States, particularly Western Europe states, began to conclude bilateral investment agreements, primarily with Eastern, Central and Mediterranean European countries, which were "third countries" at that time [3, p. 7]. These agreements provided for additional protection for investors (for example, establishing compensation for expropriation, introducing arbitration dispute resolution), who wanted to invest into the economy of the so-called «EU 13» countries.

In 2003, 2004 and 2007 thirteen new countries became EU Member States, and as a result a large chain of Intra-EU BIT's emerged. The Treaty of Lisbon entering into force on 1 December 2009 led to the common commercial policy being

и других нормативно-правовых актов. Прежде всего, Декретом впервые урегулированы отношения относительно налогообложения акцизным налогом производства товаров (продукции) из давальческого сырья. Исчезла привязка плательщиков налога исключительно к субъектам предпринимательской деятельности, а также осуществлена их дифференциация на резидентов и нерезидентов. Этим актом впервые урегулировались объемы вещей или предметов, которые могут ввозить физические лица – резиденты и нерезиденты – на таможенную территорию Украины, в виде сопровождаемого или несопровожаемого багажа, а также физические лица, получающие такие подакцизные вещи (предметы), пересланные (присланные) из-за таможенной границы Украины в виде почтовых или других отправок, или несопровожаемого багажа, в соответствии с нормой беспошлинного перевоза (пересылки) для таких физических лиц, определенной таможенным законодательством.

### Список использованной литературы:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2007.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 18-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10.
4. Про акцизний збір : Закон України від 18.12.1991 № 1996 – XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 12.