

УДК 336.02

**Райнова Л. Б.**старший науковий співробітник відділу податкової системи  
НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lrainova@ukr.net**ДОСВІД НАБЛИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА  
ПОЛЬЩІ ДО ДИРЕКТИВ ЄС**

*Проаналізовано досвід Польщі з імплементації норм *acquis communautaire* у сфері непрямого оподаткування під час підготовки країни до вступу до ЄС. Встановлено, що найбільші труднощі з гармонізацією законодавства країни в частині ПДВ у цілому були пов'язані з наявністю надто широкого переліку пільг із податку (у вигляді знижених ставок та додаткових до стандартних звільнень), не сумісного з переліком дозволених пільг, та, як наслідок, суттєвим звуженням бази оподаткування. Проблеми у сфері акцизного оподаткування стосувалися насамперед ставок акцизів на тютюнові вироби та енергоносії, а також введення режиму призупиненого оподаткування та системи податкових складів. Обґрунтовано, що основним стримуючим чинником щодо швидшого просування необхідних реформ став рівень навантаження з непрямих податків, який мав бути встановлений згідно з нормативними положеннями *acquis*, доволі високий з огляду на економічні та соціальні наслідки таких реформ. Доведено, що врахування останніх є першочерговим при узгодженні термінів внесення змін до податкового законодавства України в межах передбачених Угодою про асоціацію між Україною та ЄС зобов'язань.*

**Ключові слова:** податкова гармонізація, ПДВ, акцизний податок, перехідні періоди, відступи.

**Табл. 1. Лист. 19.****Larisa Rainova**

SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lrainova@ukr.net

**EXPERIENCE OF APPROXIMATION OF POLAND'S TAX  
LEGISLATION TO EU DIRECTIVES**

*The article analyzes the list of key measures implemented by Poland during 1997-2003 to ensure the adaptation of the legislation on indirect taxation to the provisions of *acquis communautaire*. The urgency of research of experience of EU countries, especially post-socialist ones, on the specified questions is caused by necessity of the further correction of the provisions of the national legislation in accordance with the commitments made within the framework of the Association Agreement between Ukraine and the EU. The purpose of the work was to identify the problematic issues that had to be solved during the process of harmonization of the legislation on indirect taxation in Poland, to study of the degree of fulfillment of the commitments undertaken by the country within the established timeframes and the results of the work carried out at the time of its accession to the EU. To solve the problems posed in the article, methods of factor analysis, comparative and structural analysis were used. It has been established that the process of harmonizing the legislation on indirect taxation with the regulatory requirements of *acquis* proved to be rather difficult and long-term, and should have been extended after the accession of Poland to the EU. The result of numerous negotiations was the agreement of its parties transition periods, as well as number of deviations to ensure further approximation of the legislation of the country on indirect taxation to EU standards. It is substantiated that the main constraint for faster progress of necessary reforms was the level of indirect tax burden, which had to be established according to the *acquis**

© Райнова Л. Б., 2017

*communaux, rather high given the economic and social implications of the introduction of relevant legislative changes. It has been proved that the greatest difficulties with the harmonization of the legislation of the country in sphere of VAT as a whole were related to the availability of too wide a list of tax privileges (in the form of reduced and zero rates, as well as additional to the standard exemptions) incompatible with the list of permitted in accordance with the EU regulatory requirements privileges, hence the tax base turned out to be much narrower; the level of standard rates, on the contrary, was on average even higher than the corresponding level of standard rates in the EU-15 countries. The problems in the field of excise taxation were mainly related with the rates of excise duties, primarily in terms of taxation of tobacco products and energy, as well as the introduction of a duty suspension arrangement and a system of tax warehouses; bringing in the structure of excise duties in accordance with the current standards, as a rule, did not cause particular difficulties. It is concluded that taking into account the economic and social consequences of applying certain measures in the framework of harmonization of taxes which may prove to be quite contradictory, as evidenced by the experience of the post-socialist countries of the EU, is a priority in terms of the timing of the necessary changes to the national legislation. The existence of such consequences served as the basis for appeals from the EU countries to grant them the right to apply longer transition periods or the application of derogations.*

**Key words:** tax harmonization, VAT, excise tax, transitional periods, derogations.

**JEL classification:** H22, H71, H87.

**Райнова Л. Б.**

старший научный сотрудник отдела налоговой системы  
НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

### **ОПЫТ ПРИБЛИЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ПОЛЬШИ К ДИРЕКТИВАМ ЕС**

*Проанализирован опыт Польши по имплементации норм *acquis communautaire* в сфере косвенного налогообложения при подготовке страны к вступлению в ЕС. Установлено, что наибольшие трудности с гармонизацией законодательства страны в части НДС в целом были связаны с наличием слишком широкого перечня льгот по налогу (в виде сниженных ставок и дополнительных к стандартным освобождений), не совместимого с перечнем разрешенных льгот, и, как следствие, существенным сужением базы налогообложения. Проблемы в сфере акцизного налогообложения касались прежде всего ставок акцизов на табачные изделия и энергоносители, а также введения режима приостановленного налогообложения и системы налоговых складов. Обосновано, что основным сдерживающим фактором более быстрого продвижения необходимых реформ стал уровень нагрузки по косвенным налогам, который должен был быть установлен в соответствии с нормативными положениями *acquis*, довольно высокий, учитывая экономические и социальные последствия таких реформ. Доказано, что учет последних является первоочередным при согласовании сроков внесения изменений в налоговое законодательство Украины в пределах предусмотренных Соглашением об ассоциации между Украиной и ЕС обязательств.*

**Ключевые слова:** налоговая гармонизация, НДС, акцизный налог, переходные периоды, отступления.

Дослідження та врахування досвіду гармонізації системи непрямого оподаткування постсоціалістичних країн ЄС залишаються актуальними для України, зважаючи на необхідність подальшої корекції власної політики в зазначеній сфері, у тому числі зважаючи на євроінтеграційні завдання та

пріоритети. Зазначений досвід залишається цікавим у сенсі виявлення основних напрямів, за якими відбувалося узгодження національного законодавства з непрямого оподаткування з нормами *acquis communautaire* (далі – *acquis*); саме останні були орієнтиром, до якого мали прагнути ці країни для досягнення європейських стандартів оподаткування.

Питання реформування національного податкового законодавства з урахуванням зобов'язань, обумовлених підписанням Угоди про асоціацію між Україною та ЄС і відповідно до євроінтеграційних завдань доволі широко висвітлено в працях багатьох вітчизняних вчених: Т. І. Єфименко, А. І. Крисоватого, В. А. Валігури, В. І. Коротуна, А. М. Соколовської, Г. М. Білецької, В. М. Мельника, Т. В. Кошук, Н. В. Новицької [1–6]. Зокрема, велику увагу приділено розкриттю сутності та напрямів гармонізації податкових систем країн ЄС, визначенню її тенденцій, а також проведенню в названому аспекті порівняльного аналізу норм вітчизняного та європейського податкового законодавства з метою підготовки практичних рекомендацій щодо забезпечення необхідного рівня їх відповідності. Втім, недостатньо дослідженими залишаються питання наслідків проведення зазначеної політики, різних для окремих круп країн ЄС, її особливостей та основних проблемних аспектів на базі вже накопиченого досвіду імплементації в національне законодавство норм і правил ЄС у сфері оподаткування. Саме на цих напрямках акцентовано увагу в низці праць зарубіжних авторів, присвячених досвіду гармонізації системи оподаткування постсоціалістичних країн ЄС, а саме, П. Кулавчук, М. Бонк, А. Щешняк, К. Отт, М. Кольхаас, К. Шумахер, Дж. Дікмен, А. Кароляк, П. Ленайн, Л. Бартошук [7–11]. Із часом особливо гостро постало питання щодо темпів гармонізації системи непрямих податків, оцінки вартості проведення такої політики з огляду на її довгострокові наслідки та побічні ефекти, а також мінімізацію пов'язаних із нею потенційних втрат. Урахування відповідного досвіду в названих аспектах є важливим і для України.

Особливості тривалого, вкрай непростого процесу поступової імплементації *acquis* ЄС у частині оподаткування (глава 10 *acquis*) розкрито на прикладі Польщі. З огляду на кількість внесених у процесі гармонізації податкового законодавства країни змін, наведемо лише їхню загальну характеристику.

Мета статті – визначення проблемних питань, які мали вирішуватись у процесі гармонізації законодавства з непрямого оподаткування в Польщі, дослідження стану виконання взятих країною на себе зобов'язань у межах встановлених термінів та підсумків проведеної роботи на час її вступу до ЄС. Важливим є дослідження причин зволікання із запровадженням низки необхідних змін до податкового законодавства.

Так, ПДВ, як і систему акцизів, у Польщі запроваджено в липні 1993 р.; нормативним забезпеченням функціонування обох податків став спільний Закон про податок на товари та послуги та про акцизи від 08.01.1993.\* Безпосередньо процес гармонізації польського законодавства у сфері ПДВ (на той

\* Окремі закони щодо ПДВ та акцизів було прийнято лише після вступу країни до ЄС у 2004 р.

час податку з обороту)\* відповідно до нормативних правил ЄС офіційно розпочався ще раніше, у 1990 р., тривав більше 10 років і до 1 травня 2004 р. всі основні проблемні питання, що виникали, було закрито.

Отримати інформацію про основні відмінності польського податкового законодавства від *acquis* ЄС та конкретні кроки на шляху їх усунення можна зі Звітів Європейської комісії щодо Польщі за 1997–2000 рр. [12, с. 28; 13, с. 37, 38; 14, с. 51–53]. Зокрема, у Звітах, характеризуючи стан наближення законодавства щодо ПДВ до Шостої Директиви Ради ЄС, Європейська комісія висловлювала стурбованість щодо сфери застосування та величини знижених ставок, не сумісних із вимогами Директиви; використання різних ставок для товарів національного виробництва та аналогічних імпортованих товарів; відсутності права на вирахування вхідного ПДВ стосовно міжнародних послуг (йшлося про введення системи відшкодування ПДВ для іноземних платників податку, не зареєстрованих у Польщі); сфери застосування та ставок ПДВ щодо сільськогосподарської продукції, фактично звільненої на той час від оподаткування.

Відзначалися позитивні кроки на шляху наближення податкового законодавства Польщі до законодавства ЄС: підвищення ставки ПДВ на операції постачання фармацевтичної продукції та медичного обладнання з 4 до 7 %; запровадження оподаткування за зниженою ставкою 7 % деяких поставок, раніше звільнених від оподаткування, зокрема постачання послуг із перевезення міським транспортом, з утилізації відходів (скидання стічних вод), водопостачання, прибирання вулиць, вивезення сміття, мийки та хімічистки; введення схеми відшкодування ПДВ для іноземних туристів, права на вирахування вхідного ПДВ для міжнародних послуг, а також внесення змін до визначення бази оподаткування з метою включення до неї транспортних та страхових витрат там, де вони включені не були; поширення сфери дії ПДВ на сільськогосподарську продукцію, зокрема запровадження у вересні 2000 р. ставки ПДВ у розмірі 3 % для позицій, раніше звільнених від оподаткування або оподатковуваних за нульовою ставкою [14, с. 51–53].

Щодо акцизів, то найбільшим досягненням стало введення єдиної комбінованої ставки податку на сигарети (включала специфічну й адвалорну складові) разом із підвищенням розміру такої ставки. Крім того, було підвищено акцизи на всі види моторного палива, зокрема, ставки податку для неетилованого бензину встановлено на рівні, що відповідав мінімальним вимогам *acquis*. Розширено сферу оподаткування акцизами алкогольних напоїв: алкогольні напої з фактичною міцністю 1,2 % об'єму, а також понад 0,5 % об'єму, які є сумішшю пива і безалкогольних напоїв, стали оподатковуватись акцизами. Попередню спеціальну схему для малих пивоварних заводів, котра виявилась дискримінаційною для окремих імпортованих товарів, було скасовано.

Найдокладніша інформація про проведену Польщею роботу з гармонізації непрямих податків станом на 2001 р. містилася в матеріалах щодо переговорної позиції країни в зазначеній сфері [15], які великою мірою доповнювали дані, наведені у Звіті Європейської комісії за 2001 р. [16, с. 62, 63].

---

\* Процес гармонізації акцизів було розпочато пізніше, ніж ПДВ.

У матеріалах вказувалося, що визначення *платників ПДВ* у польському законодавстві в цілому відповідало вимогам Шостої Директиви, хоч іноді щодо цієї сфери і використовувалась інша термінологія. Стосовно визначення *операцій, які підлягали оподаткуванню*, необхідно було поширити сферу застосування податку на передачу нематеріального майна, на продаж земельних ділянок для цілей будівництва та передачу права власності на майно в обмін на компенсацію за вимогою відповідного державного органу влади. Внесення таких змін положеннями нового Закону про податок на товари і послуги та про акцизний збір передбачалося в 2001 р.

Прийняття детальних положень із регламентації *місця здійснення операцій, що підлягали оподаткуванню*, було потрібним для досягнення повного узгодження польського законодавства із вимогами ст. 8–9 Шостої Директиви Ради ЄС. Ці положення стосувалися поставки послуг, пов'язаних із нерухомим майном, поставки перевезень, консалтингових, рекламних, банківських послуг та надання в оренду рухомого матеріального майна. Реалізація положень Шостої Директиви Ради в названій сфері, на думку представників польської сторони, не повинна була спричинити труднощів, тому й адаптацію відповідних законодавчих норм було заплановано на 2001 р.

Польське законодавство щодо визначення *базис оподаткування* загалом відповідало вимогам ст. 11 Шостої Директиви. Втім його цілковите узгодження з нормами *acquis* вимагало внесення доповнень, пов'язаних із визначенням бази оподаткування для імпорту товарів, що передбачало включення в цю суму транспортних та страхових витрат до першого пункту призначення в Польщі, а не лише до польського кордону або порту. Зазначені зміни мали набути чинності з 2000 р.

Найсуттєвіші зміни стосувалися *ставок податку*. Так, Законом від 08.01.1993 про податок на товари і послуги та акцизний збір передбачалося застосування трьох ставок: стандартної ставки ПДВ у розмірі 22 %, зниженої ставки в розмірі 7 % та нульової ставки (еквівалент звільнення від оподаткування з правом на віднесення на зменшення податкового зобов'язання). У цілому характеризуючи ставки ПДВ в Польщі слід зауважити, що їхній розмір відповідав нормативним положенням Співтовариства, втім головним проблемним аспектом став перелік операцій, оподатковуваних за ставками в розмірі 0 та 7 %, оскільки він виходив за межі дозволеного Шостою Директивою. Усунути зазначені розбіжності передбачалося впродовж 2000–2002 рр. шляхом підвищення ставок від 0 до 7, від 0 до 22, від 7 до 22 %.

Польща погодилася вжити необхідні заходи задля виконання зобов'язань із повної імплементації нормативних положень Співтовариства, що стосувались допустимого обсягу застосування пільгових ставок з ПДВ до свого вступу до ЄС, утім із певними винятками. Зокрема, незважаючи на необхідність переходу до оподаткування послуг ресторанів на загальних засадах, Польща звернулася із проханням про надання перехідного періоду тривалістю в п'ять років після свого вступу до ЄС для застосування зниженої ставки ПДВ на послуги ресторанів через низький рівень доходів польського суспільства. Досвід і дослідження вказували на той факт, що використання ставки 7 % для харчових продуктів та введення ставки ПДВ у 22 % для ресторанних



послуг надзвичайно негативно вплине на обсяги надання, якість і рентабельність цих послуг.

У змінах до своєї переговорної позиції стосовно оподаткування від 29.03.2001 Польща, з посиланням на п. 3 ст. 12 Шостої Директиви Ради, відмовилась від застосування впродовж п'ятирічного перехідного періоду (до кінця 2007 р.) нульової ставки ПДВ для деяких категорій книг та спеціалізованих періодичних видань. Утім країна звернулася із проханням надати їй п'ятирічний перехідний період для використання суперзниженої ставки ПДВ у розмірі 3 % на книги з присвоєним кодом ISBN, а також на спеціалізовані періодичні видання, обґрунтуванням чого була вкрай негативна ситуація на читацькому ринку. Як наслідок, стрімке зростання цін на зазначені видання, незіставне з рівнем доходів населення, доволі низьким, на що і зверталася увага, мало призвести лише до її подальшого погіршення.

Більше того, зазначалося, що у процесі поступового досягнення цільового показника податкових ставок, протягом певних періодів і далі будуть застосовуватися знижені ставки (parking rates) у розмірі 3, 12 та 17 %. Утім, щодо звільнень від оподаткування, то для приведення їх у відповідність із вимогами Шостої Директиви необхідно було скасувати ряд звільнень, запровадивши оподаткування відповідних операцій за стандартною або зниженою ставками (таблиця).

Т а б л и ц я

**Перелік товарів та послуг щодо яких вводилось оподаткування за ставками 7 та 22 % замість чинних податкових звільнень**

Напрями змін	Групи товарів або послуг
Звільнення, які передбачалося замінити на оподаткування за ставкою в розмірі 7 %	1) Сільськогосподарська продукція – неперероблена або з низьким ступенем переробки (за винятком тієї, яка застосовується в промисловості), у тому числі: сире м'ясо, яйця, домашня птиця, риба, молоко, продукти рільництва та садівництва, інша продукція селекції, лісового та мисливського господарства; 2) послуги з поховання та кремації разом із поставкою товарів, пов'язаних із наданням таких послуг; 3) твори мистецтва, об'єкти, що становлять музейну цінність; 4) послуги бібліотек
Звільнення, які передбачалося замінити на оподаткування за ставкою в розмірі 22 %	1) Сільськогосподарська продукція – неперероблена та з низьким ступенем переробки (в тому числі рослинні матеріали, що використовуються у фарбувальній та шкіряній промисловості, необроблена шкіра, відходи матеріалів швейної промисловості, небілене полотно); 2) деякі сільськогосподарські послуги, пов'язані з придбанням та зберіганням сільськогосподарської продукції; 3) вироби народних промислів та мистецтв; 4) послуги консалтингу для сільського господарства, деякі юридичні та нотаріальні послуги; 5) профілактичне харчування, а також поставка їжі через вегетаріанські їдальні та буфети

Складено автором за: [10, с. 6, 7; 15, с. 5, 6].

*Режим єдиної ставки для малих і середніх підприємств* згідно з Шостою Директивою Ради в Польщі не застосовувався, оскільки імплементація такого режиму в національне законодавство не була обов'язковою. Втім, Польща використовувала спеціальну схему звільнення від ПДВ платників податку, річний оборот яких не перевищував 18 700 євро (80 000 злотих). Зазначене порогове значення річного обороту було вище від дозволеного ст. 24 Шостої Директиви Ради, однак його зменшення до рівня, передбаченого Директивою, тобто до 5000 євро, могло призвести до того, що адміністративні витрати через оподаткування таких суб'єктів істотно перевищили би надходження податку. З огляду на це, країна залишила за собою право, подібно іншим державам – членам ЄС, застосовувати поріг звільнення в розмірі 10 000 євро.

Крім того, польським законодавством для платників податку передбачалося надання звільнення від сплати ПДВ незалежно від річного обороту за допомогою сплати податку на доходи фізичних осіб у вигляді так званої карти доходу, а також надання права бути установою із захищеним трудовим статусом (ішлося про економічних суб'єктів, що відповідали певним законодавчо визначеним критеріям щодо числа зайнятих інвалідів). Утім, застосування названих винятків було неприпустимим з огляду на норми, передбачені Шостою Директивою Ради. Тому усунення розбіжностей, пов'язаних із наявністю звільнень, що надавалися установам із захищеним статусом праці, планувалося шляхом внесення відповідних змін до Закону про податок на товари і послуги та про акцизний збір не пізніше 2000 р. Звільнення від ПДВ для оподатковуваних осіб, котрі сплачували податок на доходи фізичних осіб у вигляді так званої карти доходу, мало бути скасоване до кінця 2002 р.

Польське законодавство у сфері ПДВ також не передбачало жодних спеціальних схем оподаткування для фермерів, які б відповідали ст. 25 Шостої Директиви Ради. Проте фермерам надавалися такі пільги: продукція рільництва й луківництва, продукція садівництва, тварини на забій, риба, продукція лісового господарства звільнялися від сплати ПДВ; основні технічні засоби для сільськогосподарського виробництва (машини, обладнання та інструменти для сільського господарства, сільськогосподарські трактори разом з комплектуючими, добрива, фураж, пестициди) оподатковувались за нульовою ставкою; фермери, не охоплені обов'язковою реєстрацією для цілей ПДВ, не були зобов'язані вести податковий облік або надавати податкові декларації.

Отже, станом на 2001 р. польське законодавство з ПДВ не відповідало Шостій Директиві Ради в частині оподаткування сільськогосподарської продукції. Його узгодження з останньою вимагало: 1) введення ставки ПДВ в розмірі 7 % на необроблену сільськогосподарську продукцію замість її звільнення; 2) підвищення ставки податку для сільськогосподарських засобів виробництва (з 0 до 7 % для добрив, промислових кормів, хімікатів для захисту рослин тощо; з 0 до 22 % для сільськогосподарських машин і тракторів); 3) збільшення ставки ПДВ на послуги з ремонту сільськогосподарських машин та тракторів з 7 до 22 %; 4) скасування звільнення від оподаткування сільськогосподарських послуг; 5) запровадження норм, передбачених ст. 25 Шостої Директиви (спільна схема з фіксованою ставкою для фермерів). Утім, із метою обмеження негативних наслідків імплементації вказаних змін на

ціноутворення, а також підготовки фермерів до нової системи було заплановано поступове запровадження оподаткування ПДВ в сільському господарстві; відповідні норми мали бути введені до кінця 2002 р. [11, с. 16].

Суттєвій гармонізації в Польщі підлягало також акцизне оподаткування. Зокрема, найбільші проблеми у сфері акцизного податку на спирт та алкогольні напої станом на 2001 р. були пов'язані з: невідповідністю структури акцизів на алкогольні напої вимогам директиви, зокрема структури акцизу на пиво, з якої було виключено суміш пива та безалкогольних напоїв; невідповідністю одиниці виміру ставки акцизу на пиво вимогам Директиви Ради 92/83/ЄЕС (у польських злотих за гектолітр за кожен відсоток солодового екстракту; згідно з європейським законодавством – у євро за гектолітр / градус за шкалою Плато або в євро за гектолітр / градус фактичної міцності в об'ємі готового товару); оподаткуванням ферментованих напоїв за різними ставками (від 66 до 220 польських злотих з гектолітра); звільненням від оподаткування проміжних продуктів міцністю від 1,2 до 1,5 %; оподаткуванням за різними ставками проміжних продуктів.

Задля приведення польського законодавства у відповідність до положень Директив Ради 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС вимагалось також введення низки звільнень від сплати акцизів, дозволених положеннями зазначених директив, втім відсутніх у національному законодавстві. Всі зазначені зміни у сфері акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв мали бути внесені не пізніше 2002 р. Щодо ставок акцизів на алкогольні напої, то вони відповідали встановленим мінімальним рівням, а в більшості випадків навіть їх перевищували, зокрема щодо пива, вина, ферментованих напоїв, етилового спирту.

Істотним змінам у Польщі підлягала система акцизів на тютюнові вироби, однак найбільш проблематичною в контексті гармонізації виявилась сфера оподаткування сигарет. Зокрема, акцизами оподатковувалися чотири групи сигарет, для яких використовувались специфічні ставки, встановлені у фіксованих сумах на 1000 штук. Адвалорні ставки в Польщі не застосовувались. Узгодження польського законодавства з регулятивними нормами директив ЄС вимагало також внесення змін до структури та рівня ставок акцизів на сигарети, а саме введення комбінованої ставки акцизу (специфічної і адвалорної складових) для всіх сигарет, яке було заплановано на 2000 р., та її підвищення до мінімального рівня, встановленого у Співтоваристві – 57 % роздрібної ціни продажу на сигарети цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом. Утім, виконання останньої вимоги спричинило труднощі (різниця між поточним і цільовим рівнем на той час становила 16 %). Ішлося про те, що виконання цієї вимоги протягом короткого періоду часу, тобто до 2002 р., призвело б до виникнення кількох взаємозалежних ринкових явищ, хоча їхня інтенсивність, за визнанням представників польської сторони, могла бути дещо перебільшеною, зокрема:

- значного зростання роздрібної ціни на всі марки сигарет. За оцінками, для сигарет цінової категорії, що користувалася найбільшим попитом, збільшення акцизу мало дорівнювати 188,7 %, що призвело би до зрос-



тання роздрібної ціни на 106,9 %. Підвищення цін на дешевші сигарети мало бути набагато більшим;

- скорочення обсягів легального продажу сигарет, за оцінками, у 2002 р. більше ніж на 33 %, порівняно з 1998 р., з огляду на високий рівень цінової еластичності;
- розвитку організованої контрабанди сигарет у масових масштабах;
- зниження рентабельності тютюнової промисловості та суміжних галузей. У зв'язку з імовірним стрімким зниженням попиту на сигарети вітчизняного виробництва виробники мусили б обмежити їх виробництво, що негативно позначилося б на діяльності та спричинило б скорочення робочих місць. Своєрідною “ціною” таких змін стало б те, що особи, зайняті у виробництві, торгівлі та наданні послуг у зазначеній сфері долучилися б до безробітних або перейшли б до так званої сірої зони. Це становило б серйозну загрозу для близько 60 тисяч сімей, зайнятих у вітчизняному тютюнництві;
- підвищення рівня інфляції у зв'язку зі швидким зростанням цін на сигарети;
- зменшення бюджетних надходжень у результаті значного зменшення обсягів продажу сигарет.

З урахуванням вказаних загроз, польська сторона наполягала на тому, щоб підвищення ставок акцизів на сигарети здійснювалось поступово. На переконання її представників, країні необхідно було надати п'ятирічний перехідний період для досягнення мінімального рівня акцизу, визначеного в 57 %. Такий перехідний період обґрунтовувався як бажаний з точки зору ринкової стабільності, доходів бюджету держави, промисловості та торгівлі [15, с. 15].

Змін у процесі гармонізації акцизного оподаткування потребувала система акцизів на нафтопродукти. Найбільш проблематичним аспектом виявилась вузька сфера застосування цього податку (об'єктом оподаткування були лише пальне для бензинових двигунів, авіаційне пальне, мазути, пічне паливо, а також газ пропан-бутан, використовуваний у двигунах автомобілів та для заповнення туристичних газових балонів вагою не більше 5 кг). Інші нафтопродукти, перелічені в директивах Ради ЄС 92/81/ЄЕС, 92/82/ЄЕС та 94/74/ЄС, не були об'єктами оподаткування акцизами. Тому повне узгодження зі згаданими директивами вимагало запровадження акцизу на інші продукти, що могли бути використані як моторне або пічне паливо. Відповідні зміни мали вноситись не пізніше 2002 р. Коригуванню підлягала також система застосовуваних звільнень від сплати акцизу на нафтопродукти.

Переговори з Європейською комісією проводилися й щодо застосування знижених ставок акцизного податку на деякі види палива. Зокрема, йшлося про етилований бензин, виготовлений з використанням безводного спирту з вмістом води 4,5–5 %, дизельне паливо з низьким вмістом сірки (не більше 0,05 %), мазути з вмістом компонентів із відпрацьованих мастил. Скасування зазначених знижених ставок до 2002 р., згідно з вимогам, представники польської сторони не вважали за доцільне з огляду на те, що такі ставки мали проекологічний характер, тобто поширювалися на види палива, які були більш

екологічно чистими, пов'язаними з меншими викидами шкідливих речовин в атмосферу.

Низку змін у межах процесу гармонізації акцизів було передбачено стосовно *зберігання та переміщення підакцизних товарів*, утім повне приведення польського законодавства до вимог Директиви Ради 92/12/ЄЕС щодо загального режиму для підакцизних товарів та щодо зберігання, переміщення та моніторингу таких товарів від 25.02.1992 планувалося на термін не пізніше ніж за шість місяців до вступу країни до ЄС. Зокрема, передбачалося введення системи акцизних складів. Крім того, оскільки в Польщі відшкодування акцизного податку податковими органами не застосовувалося, на вказану дату було заплановано його впровадження. На доповнення до викладеного основним завданням Польщі у сфері акцизного оподаткування залишалась імплементація режиму призупиненого оподаткування, оскільки, як зазначалося у звітах Європейської комісії за 1997–2002 рр., у Польщі так і не було створено жодної системи, еквівалентної режиму призупиненого оподаткування, передбаченому *acquis*.

У Звіті Європейської комісії щодо Польщі за 2002 р. [17, с. 79–82] зверталася увага на великий обсяг роботи, проведений країною з метою узгодження національного законодавства з непрямого оподаткування із вимогами *acquis*, а також відзначався реальний прогрес, досягнутий у ході такої роботи. Рівень узгодження законодавства з непрямого оподаткування з встановленими нормативами оцінювався як прийнятний з огляду на подальші наміри країни щодо приєднання до ЄС. У підсумку зазначалося, що хоча країною в цілому й були виконані взяті під час переговорів про приєднання зобов'язання, з метою завершення підготовки до набуття членства в ЄС їй необхідно зосередити зусилля на доопрацюванні законодавства з непрямого оподаткування в частині приведення його у відповідність із вимогами *acquis*, зокрема з низки питань щодо ПДВ, ставок акцизів та здійснення операцій у межах Співтовариства (за винятком сфер, де були узгоджені перехідні положення). Переговори щодо розділу 10 *acquis* “Оподаткування” після узгодження низки перехідних положень були тимчасово припинені.

Більш негативні, навіть різкі оцінки стану підготовки країни до вступу до ЄС у частині виконання нормативних положень *acquis* у сфері оподаткування містилися в останньому комплексному звіті Європейської комісії за 2003 р. [18, с. 36–38]. У Звіті підсумовувалося, що у сфері ПДВ та акцизів Польщею були лише частково виконані зобов'язання, взяті в ході переговорів. З огляду на це для завершення узгодження національного законодавства з вимогами *acquis* у процесі підготовки до членства в ЄС, необхідним вважалося вжиття додаткових термінових заходів. Зокрема, зауважувалося, що особлива увага мала бути приділена ставкам акцизів, а також визначенню ПДВ та сфері його застосування, у тому числі надмірному використанню нульової ставки ПДВ і звільнень від сплати податку. Терміново слід було припинити вжиття національних протекціоністських заходів у сфері й ПДВ, і акцизів. Крім того, наголошувалося, що якщо країна не докладе істотних додаткових зусиль, а поточний законодавчий процес, що тривав, не буде прискорено виникне реальна небезпека того, що Польща не встигне завершити приведення на-

ціонального законодавства у відповідність з *acquis* до моменту вступу до ЄС [8, с. 84; 10, с. 62].

Однак із десяти країн п'ятої хвилі розширення ЄС станом на 2004 р. саме Польщі вдалося узгодити найбільший за кількістю перелік спеціальних положень (позицій) задля забезпечення поступових змін у частині податкового законодавства та обмеження, таким чином, їхніх негативних економічних та соціальних наслідків. Зокрема, країні дозволялося: застосовувати звільнення з можливістю віднесення на зменшення податкового зобов'язання ПДВ, сплаченого на попередньому етапі, у частині поставок певних категорій книг та фахових періодичних видань (до 31 грудня 2007 р.); використовувати знижену ставку в розмірі, не меншому від 7 %, до поставок послуг із будівництва, ремонту та модернізації житла, що не надаються в рамках соціальної політики, за винятком будівельних матеріалів, і до поставок до першого заселення житлових будинків або частин житлових будинків, зазначених у підпункті (а) ст. 12(1) Директиви Ради 2006/112/ЄС (до 31 грудня 2007 р.); застосовувати знижену ставку в розмірі, не меншому від 7 %, до поставки ресторанних послуг (до 31 грудня 2007 р. або до запровадження остаточних заходів, передбачених ст. 402 Директиви Ради 2006/112/ЄС, залежно від того, що настане раніше); використовувати суперзнижену ставку в розмірі, не меншому від 3 %, до поставок харчових продуктів, зазначених у підпункті (1) Додатка III Директиви Ради 2006/112/ЄС (до 30 квітня 2008 р.); застосовувати суперзнижену ставку в розмірі, не меншому від 3 %, до поставок товарів і послуг, зазвичай призначених для використання в сільськогосподарському виробництві, за винятком засобів виробництва на кшталт машин або споруд, вказаних у підпункті (11) Додатка III Директиви Ради 2006/112/ЄС (до 30 квітня 2008 р.); використовувати порогову величину обороту для звільнення від ПДВ малих і середніх підприємств на рівні 10 000 євро; передбачати звільнення від ПДВ міжнародних пасажирських перевезень, нижчі за нормативні вимоги ставки акцизів на сигарети (до 31 грудня 2008 р.), а також застосовувати знижені ставки акцизів на екологічні види палива впродовж одного року після вступу до ЄС [19, с. 52, 53].

Підсумовуючи, зауважимо, що податкова гармонізація стала однією з найскладніших сфер інтеграційних процесів у країнах ЄС, виявилась предметом численних дискусій із самого заснування ЄС. Вивчаючи досвід європейської інтеграції та виконання угод про асоціацію окремими країнами з позиції його застосування Україною, доцільно наголосити на необхідності й важливості поетапного та планомірного запровадження норм *acquis* у частині оподаткування, у порядку їхньої пріоритетності, беручи до уваги досягнення першочергових цілей національного розвитку та двостороннього співробітництва. Послідовність запровадження необхідних заходів має бути визначена планом імплементації положень *acquis* ЄС.

Досліджувані на прикладі Польщі зміни в рівні навантаження з непрямих податків, зумовлені вжиттям впродовж періоду підготовки країни до вступу до ЄС заходів із наближення національного законодавства до законодавства ЄС, виявились вкрай неоднозначними. Зокрема, одними з найдискусійніших у процесі переговорів стали питання ставок та обсягу застосовуваних пільг

із непрямих податків. Перехідні положення та обмежене число відступів у сфері непрямого оподаткування (ПДВ, акцизи) необхідні задля надання країні можливості відтермінування в часі коригування рівня навантаження з ПДВ та акцизів відповідно до вимог acquis у найчутливіших сферах та пом'якшення таким чином його економічних і соціальних наслідків. Прискорення темпів гармонізації непрямих податків спричинило б проблеми, оскільки такі заходи призвели б до надто стрімкого зростання рівня податкового навантаження [7, с. 3; 9, с. 6].

#### **Список використаних джерел**

1. Iefyutenko T. Actual problems of modern strategies of tax system reforming. *Фінанси України*. 2014. № 1. С. 105–122.
2. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 248 с.
3. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : монографія / за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 236 с.
4. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. Київ : Алерта, 2012. 222 с.
5. Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун, С. С. Бrehов, Н. В. Новицька та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.
6. Соколовська А. М. Шляхи наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви Ради ЄС. *Фінанси України*. 2016. № 8. С. 59–88.
7. Kulawczuk P., Bąk M., Szcześniak A. Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period. URL: [https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV\\_15\\_paper\\_02.pdf](https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV_15_paper_02.pdf).
8. Ott K. The Tax Alignment Process in the New European Union Member States: How Might Croatia Fare? *Journal of Applied Law and Policy*. 2008. P. 81–97. URL: <https://bib.irb.hr/datoteka/364868.ott.pdf>.
9. Kohlhaas M., Schumacher K., Diekmann J. et al. Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization. *German Institute for Economic Research Discussion Paper*. 2004. No. 462. URL: <http://ecomod.net/sites/default/files/document-conference/ecomod2004/301.pdf>.
10. Karolak A. Adaptation Process of a Polish Tax Law to European Union Norms – Harmonization of a Value Added Tax. *Economics & Sociology*. 2011. Vol. 4, No. 1. P. 54–63.
11. Lenain P., Bartoszek L. The Polish Tax Reform. *OECD Economics Department Working Papers*. 2000. No. 234, March. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5lgsjhvj81r5.pdf?expires=1460361561&id=id&accname=guest&checksum=29C8D836514BB5E30730A02F4526AF41>.
12. Regular Report from the Commission on Poland's Progress towards Accession / Commission of the European Communities. 1998. URL: [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/1998/poland\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/1998/poland_en.pdf).
13. 1999 Regular Report from the Commission on Poland's Progress towards Accession / Commission of the European Communities. 1999. 13 October. URL: [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/1999/poland\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/1999/poland_en.pdf).

14. 2000 Regular Report from the Commission on Poland's Progress towards Accession / Commission of the European Communities. 2000. 8 November. URL: [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/2000/pl\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2000/pl_en.pdf).
15. Poland's negotiation position in the area of taxation / adopted by the Council of Ministers of the Republic of Poland. 2001. URL: <http://abm.tobb.org.tr/hdosya/polonya%2010.pdf>.
16. 2001 Regular Report on Poland's Progress towards Accession / Commission of the European Communities. SEC(2001) 1752. Brussels, 2001. 13 November. URL: [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/2001/pl\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2001/pl_en.pdf).
17. 2002 Regular Report on Poland's Progress towards Accession / Commission of the European Communities. SEC (2002) 1408. Brussels, 2002. 9 October. URL: [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/2002/pl\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2002/pl_en.pdf).
18. Comprehensive monitoring report on Poland's preparation for membership 2003 / Commission of the European Communities. SEC (2003) 1207 final. Brussels, 2003. 5 November. URL: [http://aei.pitt.edu/44596/1/poland\\_SEC\\_\(2003\)\\_1207.pdf](http://aei.pitt.edu/44596/1/poland_SEC_(2003)_1207.pdf).
19. Appel H. Tax Politics in Eastern Europe: Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise. University of Michigan Press, 2011. 189 p.

### References

1. Iefymenko, T. (2014). Actual problems of modern strategies of tax system reforming. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 1, 105–122.
2. Kry`sovaty`j, A. I., Valihura, V. A. (2010). *Dominanty` harmonizaciyi opodatkuvannya: nacional`ni ta mizhnarodni vektory`* [Dominances for tax harmonization: national and international vectors]. Ternopil` : Pidruchny`ky` i posibny`ky` [in Ukrainian].
3. Kry`sovaty`j, A. I., Mel`ny`k, V. M. & Koshhuk, T. V. (2014). *Podatkovi transformaciyi v YeS ta podatkova polity`ka Ukrayiny` v konteksti yevrointehracyi* [Tax transformations in the EU and Ukraine's tax policy in the context of European integration]. Ternopil` : TNEU [in Ukrainian].
4. Bilec`ka, H. M., Karmalita, M. V. & Kuc, M. O. et al. (2012). *Harmonizaciya podatkovoho zakonodavstva: ukrayins`ki realiyi* [Harmonization of tax legislation: Ukrainian realities]. Ky`yiv: Alerta [in Ukrainian].
5. Korotun, V. I. (Ed.). (2015). *Transformaciya akcy`znoyi polity`ky` Ukrayiny`* [Transformation of the excise policy of Ukraine]. Irpin` : Vy`davny`ctvo Nacional`noho universy`tetu DPS Ukrayiny` [in Ukrainian].
6. Sokolovs`ka, A. M. (2016). Shlyakhy` nably`zhennya rozdil V Podatkovoho kodeksu Ukrayiny` do 112-yi Dy`rekty`vy` Rady` YeS [Ways of convergence of chapter V of the Tax Code of Ukraine and Council Directive 2006/112/EC]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 8, 59–88 [in Ukrainian].
7. Kulawczuk, P., Bąk, M. & Szcześniak, A. (n. d.). *Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period*. Retrieved from [https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV\\_15\\_paper\\_02.pdf](https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV_15_paper_02.pdf).
8. Ott, K. (2008). The Tax Alignment Process in the New European Union Member States: How Might Croatia Fare? *Journal of Applied Law and Policy*. P. 81–97. Retrieved from <https://bib.irb.hr/datoteka/364868.ott.pdf>.
9. Kohlhaas, M., Schumacher, K. & Diekmann, J. et al. (2004). Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization. *German Institute for Economic Research Discussion Paper*, 462. Retrieved from <http://ecomod.net/sites/default/files/document-conference/ecomod2004/301.pdf>.



10. Karolak, A. (2011). Adaptation Process of a Polish Tax Law to European Union Norms – Harmonization of a Value Added Tax. *Economics & Sociology*, Vol. 4, No. 1, 54–63.
11. Lenain, P., Bartoszek, L. (2000, March). The Polish Tax Reform. *OECD Economics Department Working Papers*, 234. Retrieved from <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5lgsjhvj81r5.pdf?expires=1460361561&id=id&accname=guest&checksum=29C8D836514BB5E30730A02F4526AF41>.
12. Commission of the European Communities. (1998). *Regular Report from the Commission on Poland's Progress towards Accession*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/1998/poland\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/1998/poland_en.pdf).
13. Commission of the European Communities. (1999, October 13). *1999 Regular Report from the Commission on Poland's Progress towards Accession*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/1999/poland\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/1999/poland_en.pdf).
14. Commission of the European Communities. (2000, November 8). *2000 Regular Report from the Commission on Poland's Progress towards Accession*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/2000/pl\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2000/pl_en.pdf).
15. Council of Ministers of the Republic of Poland. (2001). *Poland's negotiation position in the area of taxation*. Retrieved from <http://abm.tobb.org.tr/hdosya/polonya%2010.pdf>.
16. Commission of the European Communities. (2001, November 13). *2001 Regular Report on Poland's Progress towards Accession*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/2001/pl\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2001/pl_en.pdf).
17. Commission of the European Communities. (2002, October 9). *2002 Regular Report on Poland's Progress towards Accession*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key\\_documents/2002/pl\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/key_documents/2002/pl_en.pdf).
18. Commission of the European Communities. (2003, November 5). *Comprehensive monitoring report on Poland's preparation for membership 2003*. Retrieved from [http://aei.pitt.edu/44596/1/poland\\_SEC\\_\(2003\)\\_1207.pdf](http://aei.pitt.edu/44596/1/poland_SEC_(2003)_1207.pdf).
19. Appel, H. (2011). *Tax Politics in Eastern Europe: Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise*. University of Michigan Press.