

О. В. Озерчук,  
к. е. н., старший викладач кафедри банківської справи,  
Київський національний торгівельно-економічний університет, м. Київ  
ORCID ID: 0000-0003-3827-080X

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.9.60

## ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ НЕГАРМОНІЗОВАНИХ АКЦИЗНИХ ПОДАТКІВ У ФЕДЕРАТИВНІЙ РЕСПУБЛІЦІ НІМЕЧЧИНА

*O. Ozerchuk,  
PhD in Economics, Senior Lecturer of the Department of Banking, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv*

### EXPERIENCE OF USING NON-HARMONIZED EXCISE TAXES IN THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY

*У статті розглянуто досвід застосування негармонізованих акцизних податків у Федеративній Республіці Німеччина. Запровадження таких податків не суперечить законодавству ЄС. Встановлено, що основною метою запровадження негармонізованих акцизних податків є залучення додаткових коштів до бюджету країни, а також регулювання споживання певних видів підакцизних товарів. У статті розглянуто такі негармонізовані акцизні податки ФРН, як-от: податок на каву, податок на слабоалкогольні напої, податок на ядерне паливо. Досліджено фіскальну ефективність негармонізованих акцизних податків. Встановлено, що частка таких податків у податкових надходженнях Німеччини незначна, а саме: 0,13% у 2019 році, що свідчить про їх регулюючу, а не фіскальну роль.*

*Автором детально розглянуто предмет, об'єкт оподаткування та ставка податку на каву, слабоалкогольні напої та ядерне паливо. У статті представлено досвід запровадження та скасування податку на ядерне паливо у ФРН.*

*Також розглянуто перспективи розширення негармонізованих акцизних податків у країні, зокрема, за рахунок запровадження податку на цукор, з метою зменшення його споживання та запобігання ожирінню. Наукові дослідження підтверджують, що запровадження податку на цукор призводить до скорочення споживання цукру, зокрема, у Великобританії та Угорщині.*

*Встановлено, що негармонізовані акцизні податки Німеччини та інших країн ЄС є предметом дискусій на рівні законодавства ЄС, адже їх запровадження призводить до неузгодженого правового ландшафту, який призводить до певних труднощів, зокрема, для перевізників підакцизних товарів. Окрім того, є певні ризики щодо визнання негармонізованих акцизних податків недейсними, як це трапилось з податком на ядерне паливо.*

*Автор підсумовує, що вивчення досвіду ФРН щодо запровадження негармонізованих акцизних податків може сприяти упередженню певних законодавчих колізій, правових та інших перешкод у разі їх запровадження в Україні, дискусія про які ведеться останні роки, зокрема — на поліетиленові пакети, шкідливу для здоров'я їжу (фаст-фуд), слабоалкогольні напої тощо.*

*The article considers the experience of using non-harmonized excise taxes in the Federal Republic of Germany. The introduction of non-harmonized excise taxes does not contradict EU legislation. It is established that the main purpose of the non-harmonized excise taxes is to attract additional funds to the state budget, as well as to regulate the consumption of certain types of excisable goods. The article considers such non-harmonized excise taxes of Germany as: coffee tax, alcopop tax, nuclear fuel tax. The fiscal efficiency of non-harmonized excise taxes has been studied. It is established that the share of such taxes in Germany's tax revenues is insignificant, namely: 0.13% in 2019, indicating their regulatory rather than fiscal role. In 2019, the coffee tax provided 1,1 billion euros in tax revenues, and the alcopop tax — 1 billion euros.*

*The author analyses in detail the subject, object of taxation and tax rate on coffee, alcohol, and nuclear fuel. The article presents the experience of introducing and abolishing the nuclear fuel tax in Germany.*

*The prospects of expanding non-harmonized excise taxes in the country through the introduction of sugar tax to reduce its consumption and prevent obesity, were also considered. Research confirms that the introduction of sugar tax reduces sugar consumption, particularly in The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, and Hungary.*

*It has been established that non-harmonized excise taxes in Germany and other EU countries are the subject of discussions at the level of EU legislation, as their introduction leads to inconsistent legal landscape leading to certain difficulties for carriers of excisable goods. Moreover, there are some risks of invalidating non-harmonized excise taxes, as has happened with the nuclear fuel tax.*

*The author concludes that the study of the German experience on introduction of non-harmonized excise taxes may help prevent certain legal conflicts, legal and other obstacles to their introduction in Ukraine being discussed in recent years, in particular — on plastic bags, unhealthy food (fast food), alcohol, etc.*

*Ключові слова: акцизний податок, негармонізовані акцизні податки, податок на каву, податок на слабоалкогольні напої, податок на ядерне паливо, податок на цукор, підакцизні товари.*

*Keywords: excise tax, non-harmonized excise taxes, coffee tax, alcohol tax, nuclear fuel tax, sugar tax, excisable goods.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Угода про асоціацію України з ЄС визначає ряд вимог щодо змін в податковому законодавстві України, у тому числі і у сфері акцизного оподаткування. Одним із зобов'язань, які взяла на себе Україна, є поступова гармонізація акцизних податків згідно вимог відповідних Директив Ради ЄС. Проте акцизні податки є не тільки найбільш зручним інструментом для мобілізації доходів до бюджету країни, а й потужним регулюючим механізмом, що дозволяє регулювати обсяги споживання підакцизних товарів, шкідливих для здоров'я та довкілля. Враховуючи той факт, що перелік гармонізованих акцизних податків та підакцизних товарів обмежується відповідними Директивами ЄС, залишається потреба в розширенні підакцизних товарів, враховуючи сучасні виклики розвитку суспільства. Зокрема, проблема ожиріння та зростання чисельності хворих дорослих та дітей на цукровий діабет підштовхнула уряди деяких країн до запровадження акцизного податку на цукор, а це вже негармонізованих акцизів. До того у ряді Європейських країн існують певні податкові традиції щодо оподаткування тих чи інших товарів, які не завжди вписуються в стандартний перелік гармонізованих акцизів. З огляду на вищезазначене, вивчення досвіду запровадження та скасування негармонізованих акцизних податків, однієї з найрозвинутіших економік Європейського Союзу, а саме — Федеративної Республіки Німеччина є надзвичайно актуальною темою наукових досліджень.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ ТА ДОСЛІДЖЕНЬ

Аналіз останніх публікацій та досліджень свідчить, що темі акцизного оподаткування присвячено багато публікацій вітчизняних науковців, серед яких Антипов В.І., Брехов С.С., Євсєєва І.О., Коротун В.І., Лисецька Н.М., Новицька Н.В., Трубін І.О., Федчишин Ю.А. та ін. [1—3]. Попри наявність значної кількості наукових публікацій, присвячених різним аспектам адаптації непрямого оподаткування в Україні до вимог європейського законодавства, у вищезазначених працях у достатній мірі не розкриті питання застосування негармонізованих акцизних податків у країнах-членах ЄС.

## МЕТА СТАТТІ

Мета статті — дослідити застосування негармонізованих акцизних податків у Федеративній Республіці Німеччина.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Законодавство країн ЄС у сфері оподаткування поступово гармонізується, не оминув цей процес і сферу специфічних акцизних податків. Передумовою гармонізації акцизних податків стали шахрайство з фінансовими ресурсами та втрата бюджетних надходжень, що були спричинені розбіжностями у системі акцизних податків країн-членів ЄС.

Варто зазначити, що процес гармонізації акцизних податків був тривалий та пов'язаний з цілим рядом труднощів, а саме: (1) акцизним податком обкладаються товари широкого споживання (алкогольні напої, тютюнові вироби), і їх гармонізація зачіпає інтереси практично всіх верств населення; (2) в ряді країн ЄС акцизний податок є частиною державної монополії на торгівлю деякими товарами (наприклад, у Франції — це торгівля вином і тютюновими виробами, у Німеччині діє державна монополія на виробництво спирту тощо); (3) уніфікацію ставок акцизного збору необхідно погоджувати з правилами єдиної політики в галузі сільського господарства (вино, цукор, тютюн), енергетики та транспорту (нафтопродукти), з умовами угод ЄС з окремими групами країн, що розвиваються (чай, кава) тощо; (4) треба враховувати розбіжності в стандартах, вимогах щодо захисту прав споживачів, національних традиціях та смаках країн-членів ЄС [4, с. 69].

Загалом законодавство ЄС у сфері акцизних податків здебільшого було сформовано у зв'язку із заснуванням внутрішнього ринку 1 січня 1993 року, що передбачав скасування внутрішніх податкових кордонів між державами-членами ЄС [5, с. 77].

Загальну мету гармонізації специфічного акцизного оподаткування в країнах ЄС європейські можновладці формулюють такими трьома складовими:

— встановлення фіскальної нейтральності в самій фінансовій системі ЄС;

**Таблиця 1. Структура та частка гармонізованих та негармонізованих акцизних податків у загальних податкових надходженнях ФРН у 2011–2019 рр., %**

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
млн євро									
Всього податкових надходжень	573351,4	600045,8	619708,3	643617,2	673261,5	705791,4	734512,9	776262,7	799308,1
Гармонізовані акцизні податки:	65018,4	63703,6	63413,1	64178,1	64297,1	64009,7	65507,3	65223,9	64804,7
податок на тютюн	14413,8	14143,4	13819,9	14611,7	14920,9	14186,1	14398,8	14339,0	14256,8
податок на алкоголь	2 149,4	2 121,4	2 102,4	2 059,7	2 069,9	2 070,2	2 093,6	2 132,7	2 117,8
податок на ігристі вина	454,3	450,0	434,3	411,6	429,1	400,6	367,9	377,7	383,9
податок на проміжні продукти	15,7	14,3	14,4	14,7	14,4	15,2	16,6	17,5	19,4
податок на енергію	40036,2	39304,7	39363,9	39757,8	39593,8	40090,7	41022,3	40881,6	40682,7
податок на електроенергію	7 246,9	6 973,2	7 009,2	6 638,2	6 592,5	6 569,2	6 943,9	6 858,0	6 688,8
податок на пиво	702,2	696,6	668,9	684,4	676,4	677,8	664,2	617,4	655,3
Негармонізовані акцизні податки:	1952,4	2632,6	2308,2	1724,9	2404,3	1463,5	1059,4	1039,0	1061,3
податок на каву	1 028,3	1 053,5	1 021,1	1 015,6	1 031,5	1 039,8	1 057,4	1 036,6	1 060,3
податок на слабоалкогольні напої	1,6	2,0	2,0	1,3	2,2	1,3	2,0	2,5	1,0
податок на ядерне паливо	922,5	1 577,0	1 285,1	708,0	1 370,5	422,4	-	-	-
Всього акцизні податки	66970,8	66336,1	65721,2	65903,0	66701,4	65473,3	66566,7	66263,0	65865,9
%									
Всього податкові надходження	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Частка гармонізованих акцизних податків у податкових надходженнях	11,34	10,62	10,23	9,97	9,55	9,07	8,92	8,40	8,11
Частка негармонізованих акцизних податків у податкових надходженнях	0,34	0,44	0,37	0,27	0,36	0,21	0,14	0,13	0,13
Частка акцизних податків у податкових надходженнях	11,68	11,06	10,60	10,24	9,91	9,28	9,06	8,53	8,24

Джерело: складено та розраховано автором на основі [7].

— спрощення умов торгівлі для зовнішніх і внутрішніх агентів;

— створення умов для ефективного функціонування внутрішнього ринку ЄС [1, с. 85].

У результаті переговорів гармонізації в сфері специфічного акцизного оподаткування зазнали три категорії товарів:

— алкоголь та алкогольні напої, у тому числі пиво;

— тютюнові вироби та дрібнонарізаний тютюн;

— енергетичні та електроенергетичні товари, у тому числі нафтопродукти; енергоносії та електроенергія; природний газ; вугілля та похідні від таких товарів.

Податкова гармонізація зачіпає законодавчий суверенітет країн-членів ЄС, але не зачіпає:

— суверенітет стягнення та розподілу податків;

— суверенітет адміністрування.

Надходження гармонізованих податків спрямовується виключно в бюджети країн-членів, а не до Європейського співтовариства (повноваження щодо стягнення та розподілу податку належать державам членам).

Гармонізація специфічного акцизного оподаткування передбачала приведення у відповідність національних податкових систем країн-членів ЄС до загальних положень відповідних директив.

На початковому етапі гармонізації специфічних акцизних податків Єврокомісія просувала ідею встановлення єдиних ставок податку для всіх країн-членів ЄС. Проте така пропозиція не була підтримана жодною з країн. Тоді Єврокомісія запропонувала встановлення мінімальних ставок податків, які й знайшли своє відображення у відповідних директивах ЄС, головними з яких є:

— Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизних зборів;

— Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація);

— Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої;

— Директива Ради № 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо зближення ставок акцизного збору на алкоголь та алкогольні напої;

— Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії [6].

Варто зазначити, що до 1 січня 1993 року у країнах-членах ЄС акцизним податком оподатковувались не тільки вищеперелічені товари, що підлягають гармонізації, але й багато інших. Зокрема, у Федеративній Республіці Німеччина (ФРН) ще у 1992 році до таких підакцизних товарів відносились кава, чай, цукор, сіль, гральні карти тощо. Частину цих негармонізованих акцизних податків було скасовано, а частина залишилась.

На наш погляд, варто розглянути досвід ФРН як однієї з провідних економік ЄС та світу, щодо запровадження та регулювання негармонізованих акцизних податків.

З 1993 року у Німеччині в той чи інший період діяли такі негармонізовані акцизні податки:

— податок на каву;

— податок на слабоалкогольні напої;

— податок на ядерне (реакторне) паливо.

**Таблиця 2. Ставка акцизного податку на товари, що містять смажену каву**

Вміст смаженої кави за кілограм товару	Податок за кілограм товару, євро
10-100 грам	0,12
від 100 до 300 грам	0,43
від 300 до 500 грам	0,86
від 500 до 700 грам	1,32
від 700 до 900 грам	1,76

Джерело: [8].

**Таблиця 3. Ставки акцизного податку на товари, що містять розчинну каву**

Вміст розчинної кави за кілограм товару	Податок за кілограм товару, євро
10-100 грам	0,26
від 100 до 300 грам	0,94
від 300 до 500 грам	1,91
від 500 до 700 грам	2,86
від 700 до 900 грам	3,83

Джерело: [8].

Основною метою запровадження негармонізованих акцизів є залучення додаткових коштів до бюджету країни, а також регулювання споживання та застосування певних видів підакцизних товарів, шкідливих для здоров'я та навколишнього середовища.

Варто зазначити, що запровадження негармонізованих акцизних податків не суперечить законодавству ЄС, адже в ст. 1. п. 3 Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизних зборів, зазначено, що держави-члени можуть стягувати податки: (1) з інших товарів, ніж підакцизні товари; (2) надання послуг, включаючи ті, що пов'язані з підакцизними товарами, які не мають характер податку з обороту. Проте встановлення таких податків не може спричинити виникнення формальностей, пов'язаних із перетином кордону, якщо йдеться про торгівлю між державами-членами ЄС.

Загалом акцизні податки забезпечують майже 8,3% податкових надходжень Федеративної Республіки Німеччині. Структура та частка гармонізованих та негармонізованих акцизних податків ФРН представлена у таблиці 1.

Як видно з таблиці 1, у 2011—2019 роках загальна сума акцизних податків залишалася майже сталою, коливаючись у діапазоні 65,5 — 66,9 млрд євро. Проте частка акцизних податків у загальних податкових надходженнях скоротилася з 11,68% у 2011 році до 8,24% у 2019 році. Основними бюджетоутворюючими акцизними податками є гармонізовані акцизні податки (податки на тютюн, алкоголь та алкогольні напої, продукти енергії та електроенергію), частка яких у податкових надходженнях становила у 2011 році 11,34%, скоротившись до 8,11% у 2019 році.

Щодо негармонізованих акцизних податків, то їх частка у податкових надходженнях незначна і становила у 2011 році 0,34%, скоротившись майже в тричі до 2019 році, а саме — до 0,13%. Таке значне скорочення частки негармонізованих акцизних податків передусім пов'язане з відміною податку на ядерне паливо у 2017 році. Невеликі суми податкових надходжень негармонізованих акцизних податків 1,95 млрд євро та 1,06 млрд євро у 2011 та 2019 роках відповідно свідчить про те, що негармонізовані акцизні податки мають не стільки фіскальне, скільки регулююче значення.

Розглянемо більш детально кожен з негармонізованих податків ФРН.

#### Податок на каву

Витоки податку на каву сягають 17 ст. Метою його запровадження було отримання додаткових доходів для фінансування державних видатків. У 1953 році було прийнято навіть Закон про податок на каву, який встановлював ставку податку у розмірі 3-х німецьких марок за кілограм кави.

У 2009 році відбувся останній перегляд вищезазначеного Закону, у тому числі відбулося коригування ставки податку, яка нині становить [8]:

— за 1 кг смаженої кави — 2,19 євро;

— за 1 кг розчинної кави — 4,78 євро.

У Законі про податок на каву під термін "кава" підпадає, в основному — смажена кава та розчинна кава, обидва також у стані без кофеїну. Окрім самої кави, оподатковуються й продукти, що містять каву, якщо вони транспортуються до податкової зони Німеччини. Продукти, що містять каву — це продукти, що містять від 10 до 900 грамів кави в одному кілограмі. Сюди входять, наприклад, кондитерські вироби, що містять каву. На товари з меншим вмістом кави законодавство про податок на каву не поширюється. Необсмажена кава в зернах (зелена кава) не оподатковується.

Варто зазначити, що смажена і розчинна кава завжди підлягає оподаткуванню в податковій зоні Німеччини, проте, товари, які містять каву оподатковуються тільки у випадку їх транспортування до Німеччини з інших країн ЄС або імпортування з третіх країн або регіонів [8]. Такий підхід забезпечує рівне ставлення до товарів, що містять каву, вироблену в Німеччині, адже вони виготовляються з кави, яку вже оподатковували.

Ставки податку на товари, що містять смажену каву наведені в таблиці 2.

Ставки податку на товари, що містять розчинну каву наведені в таблиці 3.

Податок на каву щорічно забезпечує приблизно 1 мільярд євро податкових надходжень (рис. 1).

Як видно з рисунка 1 та таблиці 1 податок на каву не приносить великих надходжень до бюджету, проте самі виробники кави зацікавлені у існуванні цього податку. Це пояснюється тим, що зобов'язання перед бюджетом по сплаті акцизного податку у виробника виникає тільки тоді, коли виробник продає каву споживачеві. Фактично сплата податку відтермінується до того моменту, коли до виробника кави не повернуться гроші від її реалізації. Цей термін досить довгий, мінімум 2 місяці, що

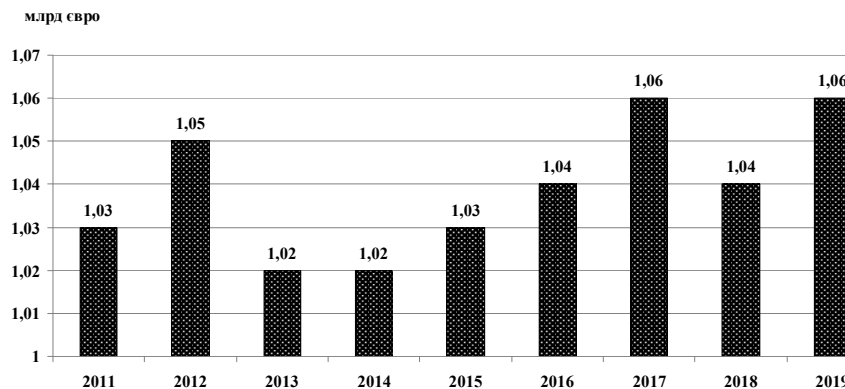


Рис. 1. Податкові надходження з податку на каву до бюджету ФРН у 2011–2019 рр., млрд євро

Джерело: побудовано автором на основі [7].

вигідно виробникам, бо вони на своїх рахунках акумулюють значні кошти.

Експерти не раз заявляли, що адміністративні витрати щодо збору податку на каву часто перевищують суму, яку вони зібрали [9].

Деякі експерти вважають, що негармонізовані непрямі податки на товари призводить до неузгодженого правового ландшафту в ЄС, який має незручні наслідки у вигляді судових позовів [10].

Оскільки податок на каву є негармонізованим податком, то компанії, які транспортують каву через територію Німеччину до інших країн ЄС повинні задекларувати її. Інакше автоматично виникне податкове зобов'язання по податку на каву. Зокрема, у 2017 році Німецька митниця перевірила одне з транзитних перевезень та знайшла у вантажі каву, яка не була оголошена, і, відповідно, встановила акцизний податок на каву понад 5000 євро для цього конкретного транспорту. Потім митниця вимагала перелік усіх перевезень кави за попередні роки, а після перевірки документів встановила компанії-експортеру податкове зобов'язання у розмірі 280 000 євро. Компанія — експортер домагався відшкодування цих зобов'язань у судовому порядку від компанії перевізника, яка не дотрималась правил транзиту підакцизних товарів (кави) через територію Німеччини. Ситуація й досі не вирішена.

Фактично впровадження негармонізованих акцизних податків не повинно призводити до виникнення митного контролю на кордонах ФРН. Споживачі намагаються обійти цей податок, купуючи каву в Нідерландах чи інших сусідніх країнах ЄС. На території південно-західної Німеччини митні органи виявили цілі кавові склади, які утримуються нелегально, адже власники деяких ресторанів зацікавлені закуповувати каву дешевше в інших країнах.

Проте у даному випадку Німеччина не може звернутися по допомогу до інших держав членів з питання боротьби з контрабандою та незаконного обігу кави, бо це негармонізований податок, який знаходиться в компетенції однієї країни — Німеччини.

Податок на слабоалкогольні напої.

Податок на слабоалкогольні напої було запроваджено в 2004 році з метою обмеження доступу молоді до цих напоїв. Цей акцизний податок регулюється відповідним Законом про стягнення спеціального податку на алкогольні солодкі напої (алкоголь) для захисту молоді (податок на слабоалкогольні напої) [11]. Такий Закон визначає, що до слабоалкогольних напоїв належать напої, навіть у замороженому стані, які (1) складаються із суміші напоїв із вмістом спирту 1,2% об'єму або менше або ферментованих напоїв із вмістом спирту більше 1,2% об'єму із алкогольними напоям відповідно до § 1, п. 1 Закону про податок на алкоголь; (2) мають вміст спирту більше 1,2% об'єму, але менше 10% об'єму; (3) вже змішані, готові до вживання напої, готові до продажу в герметичній упаковці.

Ставка акцизу на слабоалкогольні напої базується на кількості алкоголю у спирті та становить 5 550 євро за один гектолітр чистого спирту, виміряного при температурі 20 градусів Цельсія.

Чистий додатковий дохід від акцизу на слабоалкогольні напої виникає внаслідок різниці між надходженнями від даного акцизного податку та витратами на його адміністрування та повинен бути використаний для фінансування заходів запобігання наркоманії Федеральним центром медичної освіти.

Податкові надходження від податку на слабоалкогольні напої представлені на рисунку 2.

На початку введення податку на слабоалкогольні напої його надходження були у розмірі 6 млн євро у 2006

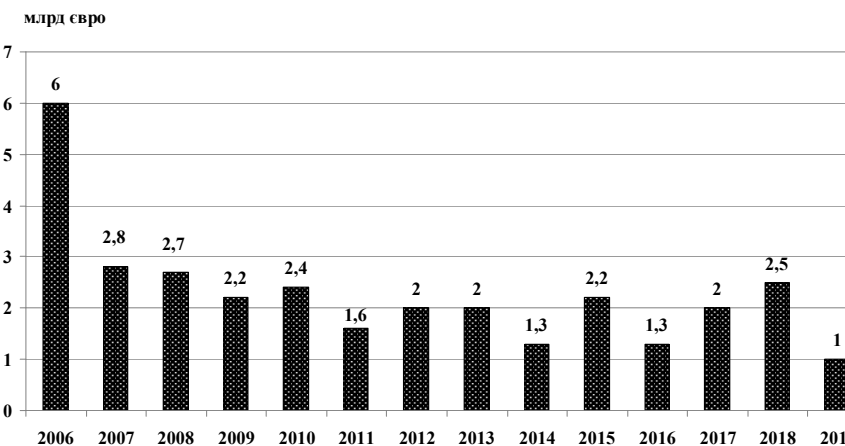


Рис. 2. Податкові надходження з податку на слабоалкогольні напої до бюджету ФРН у 2006–2019 рр., млн євро

Джерело: побудовано автором на основі [7].

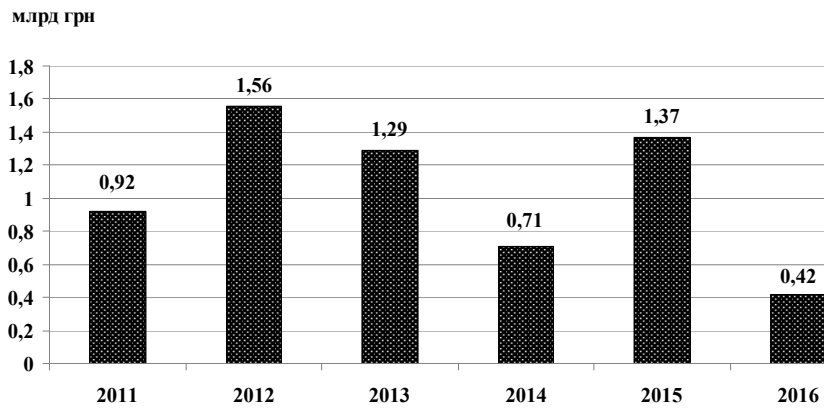


Рис. 3. Податкові надходження з податку на ядерне паливо до бюджету ФРН у 2011–2016 рр., млрд євро

Джерело: побудовано автором на основі [7].

році, у 2007 році надходження від податку скоротилися до 2,8 млн євро, а у 2019 році — до 1 млн євро. Такий рівень надходжень від податку на слабоалкогольні напої свідчить про шестикратне зменшення попиту на ці напої. Варто зазначити, що даний податок був першим податком на споживання в історії Федеративної Республіки Німеччина, запровадження якого було мотивовано суто політикою охорони здоров'я.

Податок на ядерне (реакторне) паливо

У грудні 2010 року Уряд ФРН запровадив новий акцизний податок — податок на ядерне (реакторне) паливо, який почали стягувати в 2011 році. Згідно із Законом про податок на ядерне паливо об'єктом оподаткування є ядерне (реакторне) паливо, що використовується для комерційного виробництва електроенергії [12]. Податок на ядерне паливо — це податок на споживання у розумінні податкового кодексу. Метою запровадження податку на ядерне паливо було зменшення бюджетних видатків на утилізацію та захоронення ядерного палива, внаслідок необхідного оновлення шахти Asse II у Нижній Саксонії, а також поступову відмову від ядерної генерації енергії до 2022 року.

Ядерним паливом у значенні Закону про податок на ядерне паливо є плутоній 239, плутоній 241, уран 233 та уран 235, також у сполуках, сплавах, керамічних виробках та їх сумішах. Ставка податку за один грам ядерного палива становила 145 євро у період дії Закону [12].

Податок на ядерне паливо виникає, коли паливний елемент або окремі паливні стержні вперше вставляються в ядерний реактор і запускається ланцюгова самопідтримувальна реакція. Обмін очевидно несправних паливних стержнів не призводить до оподаткування. Податковим боржником є оператор ядерної установки.

Чинність Закону про податок на ядерне паливо була передбачена до 31 грудня 2016 року.

Атомні концерни виступали проти податку на ядерне паливо, стверджуючі, що він знижує їх конкурентоспроможність і подавали позови до суду з вимогою визнати податок таким, який не є податком на споживання. 13 квітня 2017 року податок на ядерне паливо був визнаний неконституційним Федеральним конституційним судом, оскільки він не є податком на споживання згідно зі статтею 106 (1) № 2 Основного закону, а має всі ознаки податку на виробництво [13].

З 2011 по 2016 роки було стягнуто податку на ядерне паливо у сумі 6,285 млрд євро (рис. 3).

Федеральний уряд зобов'язався повернути суми сплаченого податку на ядерне паливо Атомним концернам країни.

Останні декілька років Уряд та громадськість ФРН обговорюють можливість запровадження нового негармонізованого акцизного податку на цукор. Основною метою запровадження цього податку є регулювання

споживання цукру в сторону зменшення, адже кількість людей, які мають надмірну вагу або ожиріння, різко зросла за останні десятиліття. Дослідники вважають, що такому стану речей сприяє відносна дешевизна та доступність нездорової їжі з великим вмістом цукру. Приблизно 90% усіх продуктів харчування та напоїв, які продаються дітям, мають великий вміст жирів, цукру та / або солі. Уряд та харчові компанії сприяють запобіганню вживання нездорової їжі через різноманітні інформаційні та освітні програми, проте вони виявилися неефективними у запобіганні ожиріння. Саме тому лікарі та громадські діячі Німеччини пропонують перейти до оподаткування продуктів з великим вмістом цукру, а також відповідного маркування світлофорів на передній панелі харчових пакетів на основі строгих порогів для цукру, жиру та солі, що дозволить споживачам прийняти обґрунтовані рішення щодо покупки [14].

Податки на споживання шкідливої їжі діють у ряді європейських країн, зокрема, у Великобританії та Ірландії, Данії, Норвегії, Фінляндії, Франції, Португалії, Угорщині тощо.

Всесвітня організація охорони здоров'я (ВООЗ) заявила про підтримку країн, які вводять або планують ввести податок на цукор (солодкі продукти та напої). Згідно з доповіддю ВООЗ, збільшення ціни на солодкі напої навіть на 20% призводить до зменшення їх споживання та сприяє переходу населення на більш здорове харчування загалом [15].

Міжнародна група дослідників на чолі з доктором Мануелом Фіндером (Dr. Manuela Pfänder) з АОК Баден-Вюртемберг (Німеччина) вивчали вплив податків на цукор або продукти з додаванням цукру на споживання цих продуктів та профілактику ожиріння. Дослідники зазначають, що після великого системного огляду літератури лише одне дослідження щодо ефективності оподаткування харчових продуктів з додаванням цукру виявилось актуальним. Це дослідження показало, що в Угорщині податок на продукти з додаванням цукру впливає на споживання. Загалом купівля харчових продуктів з додаванням цукру скоротилася приблизно на чотири відсотки [16].

У Великобританії та Франції значно зменшилось споживання цукру після ведення відповідного податку [17].

Варто зазначити, що у Німеччині уже стягувався податок на цукор у різні періоди, зокрема, з 1938 по 1993 рік. Оподатковувалися різні типи цукру, такі як буряковий цукор, крохмальний цукор, фруктоза та ізоглюкоза тощо. Податок стягувався з кожного цукру, виробленого в Німеччині. Платниками податку були виробники. Тоді податок на цукор був суто фіскальним податком, який обслуговував державні завдання. Контроль споживання ще не розглядався. Основними факторами, які спричинили його скасування були, з одного боку,

низькі податкові надходження, а з іншого — те, що з 1 січня 1993 року набув чинності пакет керівних принципів Європейського Союзу, який гармонізував спеціальні податки на споживання в державах-членах. Податок на цукор не був гармонізований у межах ЄС, і, німецькі компанії побоювались спотворення конкуренції, оскільки інші країни-члени ЄС не мали податку на цукор [18].

Нині Уряд та експерти Німеччини досить довго обговорюють можливість запровадження акцизного податку на цукор. Це пов'язано з декількома причинами, по-перше, попередній досвід запровадження податку на цукор свідчить про його незначну фіскальну ефективність, по-друге, Федеральний уряд уже має негативний досвід запровадження негармонізованого акцизного податку на ядерне паливо. Тому, запроваджуючи податок на цукор, важливо забезпечити дотримання критеріїв спеціального податку на споживання, де фактичним носієм навантаження є споживач, тобто споживач, який купує товари з цукром. Проте податок може стягуватися лише на одному рівні, як правило, з виробників або дилерів.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

З огляду на вищезазначене, можна зробити такі висновки:

На шляху до євроінтеграції Україна взяла на себе зобов'язання поступово гармонізувати акцизні податки до вимог Директив ЄС. Нині в ЄС гармонізовані три категорії товарів, а саме: алкоголь та алкогольні вироби, тютюнові вироби, енергетичні товари та електроенергія. Проте держави-члени ЄС мають право вводити інші непрямі податки на акцизні товари, це так звані негармонізовані акцизні податки, стягнення яких відбувається тільки на території відповідної країни та належить виключно до компетенції Уряду країни, де вони стягуються.

З 1993 року у ФРН у той чи інший період було запроваджено три негармонізовані акцизні податки — податок на каву, податок на слабоалкогольні напої та податок на ядерне паливо. В структурі податкових надходжень частка негармонізованих акцизних податків незначна, зокрема, у 2019 році вона становила 0,13%, що свідчить про те, вони несуть більше регулююче навантаження, аніж фіскальне.

Податок на каву є традиційним податком для ФРН, у середньому він забезпечує 1 млрд євро податкових надходжень до федерального бюджету країни.

Податок на слабоалкогольні напої було введено у 2005 році, з метою обмеження доступу молоді до солодких слабоалкогольних напоїв. Цей податок із самого початку носив суто регулюючий характер. З 2005 по 2019 рік надходження до бюджету з податку на слабоалкогольні напої скоротилися майже в десять разів, що свідчить про втрату попиту на них та переорієнтацію молоді на інші види алкогольних напоїв.

Податок на ядерне паливо було запроваджено у 2011 році з метою накопичення ресурсів для поступової відмови від ядерної генерації до 2022 року. Проте платники податку — атомні концерни, виступили проти податку і позивалися до Уряду. У 2017 році Федеральний конституційний суд відмінив його, визнавши його податком, який не є податком на споживання. Нині уряд ФРН повертає податкові надходження з податку на ядерне паливо його платникам.

Негармонізовані акцизні податки Німеччини та інших країн ЄС є предметом дискусій на рівні законодавства ЄС, адже їх запровадження призводить до неузгодженого правового ландшафту, який призводить до певних труднощів, зокрема, для перевізників підакцизних товарів, наприклад кави, через транзитні автошляхи Німеччини, про що свідчать численні судові позови до Митної служби ФРН (Zoll). Окрім того, є певні ризики щодо визнання негармонізованих акцизних податків

недійсними, як це трапилось з податком на ядерне паливо.

Попри складності, які виникають у процесі застосування певних не гармонізованих акцизних податків, нині уряд ФРН розглядає можливість запровадження акцизного податку на цукор, з метою зменшення його споживання та запобігання ожирінню. Наукові дослідження підтверджують, що запровадження податку на цукор призводить до скорочення споживання цукру, зокрема, у Великобританії та Угорщині.

Підсумовуючи можна зазначити, що вивчення досвіду ФРН щодо запровадження негармонізованих акцизних податків (фіскальна ефективність, досягнення поставлених цілей, регулююча функція тощо) може сприяти упередженню певних законодавчих колізій, правових та інших перешкод у разі їх запровадження в Україні, дискусія про які ведеться останні роки, зокрема — на поліетиленові пакети, шкідливу для здоров'я їжу (фаст-фуд), слабоалкогольні напої тощо.

## Література:

1. Трансформація акцизної політики України: монографія / Коротун В.І., Брехов С.С., Новицька Н.В. та ін.; за заг. ред. В.І. Коротуна. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.
2. Теоретико-прикладні аспекти адаптації податкового законодавства в сфері непрямого оподаткування в межах Угоди про асоціацію: науково-аналітична доповідь / Антипов В.І., Євсєєва І.О., Лисецька Н.М., Трубін І.О., Федчишин Ю.А. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. 47 с.
3. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом: науково-аналітична доповідь / Євсєєва І.О., Лисецька Н.М., Трубін І.О. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. 58 с.
4. Горянська Т.В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2009. № 7. С. 68—72.
5. Чайка В.В. Правові форми реалізації акцизної політики в Україні та державах ЄС. Адміністративне право і процес. 2014. № 1 (7). С. 7—81.
6. Озерчук О.В. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в Україні згідно вимог законодавства ЄС. Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5336>.
7. Finanzen und Steuern. Steuerhaushalt. Statistisches Bundesamt. URL: [https://www.statistischebibliothek.de/mir/receive/DESerie\\_mods\\_00000138](https://www.statistischebibliothek.de/mir/receive/DESerie_mods_00000138) (дата звернення 20.03.2021).
8. Koffeesteuerengesetz. URL: [https://www.gesetze-im-internet.de/kaffeestg\\_2009/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/kaffeestg_2009/index.html) (дата звернення 05.05.2021).
9. Sakari Suoninen. German coffee tax collection costs dwarf revenue. URL: <https://www.reuters.com/article/us-germany-coffee/german-coffee-tax-collection-costs-dwarf-revenue-idUSTRE5B735320091208> (дата звернення 05.05.2021).
10. Dr Tobias Eckardt, Ahlers & Vogel. Caution: Coffee can cause Coffee Tax when transiting through Germany. March 13, 2017. URL: <https://www.greenlane.eu/single-post/2017/03/13/Caution-Coffee-can-cause-Coffee-Tax-when-transiting-through-Germany> (дата звернення 10.01.2021).
11. Verordnung über das Verfahren zur Berechnung des NettoMehraufkommens der nach dem Alkopopsteuergesetz erhobenen Alkopopsteuer. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/alkopopstv/AlkopopStV.pdf>. (дата звернення 10.05.2021).
12. Kernbrennstoffsteuergesetz. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/kernbrstg/index.html> (дата звернення 10.05.2021).

13. Dr. Carsten Weerth. Kernbrennstoffsteuer. URL: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/kernbrennstoffsteuer-54093> (дата звернення 10.05.2021).

14. Michail Niamh. A sugar tax is not on the cards, says German coalition. URL: <https://www.foodnavigator.com/Article/2015/05/05/A-sugar-tax-is-not-on-the-cards-says-German-coalition> (дата звернення 12.05.2021).

15. ВООЗ виступила на підтримку податку на солодоші. Сьогодні від 12 жовтня 2016. URL: <https://world.segodnya.ua/ua/world/voz-vystupila-v-podderzhku-naloga-na-sladosti-759716.html> (дата звернення 12.05.2021).

16. Zuckersteuer im Kampf gegen Übergewicht. URL: <https://www.cochrane.de/de/news/zuckersteuer-im-kampf-gegen-%C3%BCbergewicht> (дата звернення 12.05.2021).

17. Christoph Koch. Was wäre, wenn es in Deutschland eine Zuckersteuer gäbe? URL: <https://www.brandeins.de/magazine/brand-eins-wirtschaftsmagazin/2020/pause/es-in-deutschland-eine-zuckersteuer-gaebe> (дата звернення 13.05.2021).

18. Bei der Zuckersteuer von anderen Staaten lernen. URL: <https://www.gg-digital.de/2020/06/bei-der-zuckersteuer-von-anderen-staaten-lernen/index.html> (дата звернення 14.05.2021).

## References:

1. Korotun, V.I. Brekhov, S.S. and Novyts'ka, N.V. (2015), Transformatsiia aktyznoi polityky Ukrainy [Transformation of Excise Policy of Ukraine], Vydavnytstvo Natsional'noho universytetu DPS Ukrainy, Irpin', Ukraine.

2. Antypov, V.I. Yevsieieva, I.O. Lysets'ka, N.M. Trubin, I.O. and Fedchyshyn, Yu.A. (2014), Teoretyko-prykladni aspekty adaptatsii podatkovoho zakonodavstva v sferi nepriamoho opodatkovannia v mezhakh Uhody pro asotsiatsiiu [Theoretical and practical aspects of adaptation of tax legislation on indirect taxation within the Association Agreement], NDI finansovoho prava, Irpin', Ukraine.

3. Yevsieieva, I.O. Lysets'ka, N.M. and Trubin, I.O. (2015), Napriamy udoskonalennia aktyznoho opodatkovannia v konteksti vykonannia polozhen' Uhody pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu ta Yevropejs'kym Soiuzom [Areas of improvement excise tax in the context of the Association Agreement between Ukraine and the European Union], NDI finansovoho prava, Irpin', Ukraine.

4. Goryanska, T.V. (2009), "The mechanism of unification of excise duty in modern economic systems", Derzhava ta rehiony, vol. 7, pp. 68—72.

5. Chaika, V.V. (2014), "Legal forms of implementation of excise policy in Ukraine and EU countries", Administratyvne pravo i protses, vol. 1 (7), pp. 7—81.

6. Ozerchuk, O.V. (2017), "Directions for improving excise taxation in Ukraine in accordance with EU legislation", Efektyvna ekonomika, [Online], vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5336> (Accessed 14 May 2021).

7. Federal Office of Statistics (2021), "Finance and Taxes. Tax budget", available at: [https://www.statistikchebibliothek.de/mir/ceive/DESeries\\_mods\\_00000138](https://www.statistikchebibliothek.de/mir/ceive/DESeries_mods_00000138) (Accessed 20 Mar 2021).

8. Laws on the internet (2021), "Coffee tax laws", available at: [https://www.gesetze-im-internet.de/kaffeestg\\_2009/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/kaffeestg_2009/index.html) (Accessed 05 May 2021).

9. Suoninen, S. (2009), "German coffee tax collection costs dwarf revenue", Reuters, [Online], available at: <https://www.reuters.com/article/us-germany-coffee/german-coffee-tax-collection-costs-dwarf-revenue-idUSTRE5B735320091208> (Accessed 05 May 2021).

10. Eckardt, T. (2017), "Caution: Coffee can cause Coffee Tax when transiting through Germany", Ahlers & Vogel, available at: <https://www.greenlane.eu/single-post/2017/03/13/Caution-Coffee-can-cause-Coffee-Tax-when-transiting-through-Germany> (Accessed 10 Jan 2021).

11. Laws on the internet (2021), "Ordinance on the procedure for calculating the additional net income of the alcopop tax levied under the Alcopop Tax Act", available at: <https://www.gesetze-im-internet.de/alkopopstv/AlkopopStV.pdf> (Accessed 10 May 2021).

12. Laws on the internet (2021), "Nuclear Fuel Tax Act", available at: <https://www.gesetze-im-internet.de/kernbrstg/index.html> (Accessed 10 May 2021).

13. Weerth, C. (2017), "Nuclear fuel tax", Wirtschaftslexikon.Gabler, available at: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/kernbrennstoffsteuer-54093> (Accessed 10 May 2021).

14. Niamh, M. (2015), "A sugar tax is not on the cards, says German coalition", Foodnavigator, available at: <https://www.foodnavigator.com/Article/2015/05/05/A-sugar-tax-is-not-on-the-cards-says-German-coalition> (Accessed 12 May 2021).

15. S'ohodni (2016), "The WHO has spoken out in support of the sweets tax", available at: <https://world.segodnya.ua/ua/world/voz-vystupila-v-podderzhku-naloga-na-sladosti-759716.html> (Accessed 12 May 2021).

16. Cochrane Deutschland (2020), "Sugar tax in the fight against obesity", available at: <https://www.cochrane.de/de/news/zuckersteuer-im-kampf-gegen-%C3%BCbergewicht> (Accessed 12 May 2021).

17. Koch, C. (2020), "What if there was a sugar tax in Germany?", Brandeis, available at: <https://www.brandeins.de/magazine/brand-eins-wirtschaftsmagazin/2020/pause/es-in-deutschland-eine-zuckersteuer-gaebe> (Accessed 13 May 2021).

18. GG-digital (2020), "Learn from other countries when it comes to sugar taxes", available at: <https://www.gg-digital.de/2020/06/bei-der-zuckersteuer-von-anderen-staaten-lernen/index.html> (Accessed 14 May 2021).

Стаття надійшла до редакції 17.08.2021 р.

[www.dy.nayka.com.ua](http://www.dy.nayka.com.ua)

Електронне фахове видання

**ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ**  
удосконалення та розвиток

**Виходить 12 разів на рік**

включено до переліку наукових фахових видань України  
з питань **ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**  
(Категорія «Б»)

Наказ Міністерства освіти і науки України  
від 28.12.2019 №1643

Спеціальність 281

e-mail: [economy\\_2008@ukr.net](mailto:economy_2008@ukr.net)  
тел.: (044) 223-26-28, (044) 458-10-73