

ГАРМОНІЗАЦІЯ УКРАЇНСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПРО АКЦИЗНЕ ОПОДАТКУВАННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ ІЗ ПРАВОМ ЄС З УРАХУВАННЯМ ПРАКТИКИ СУДУ ЄС



Монаєнко Антон Олексійович,

доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, головний науковий співробітник відділу публічно-правових досліджень Науково-дослідного інституту правотворчості та науково-правових експертиз Національної академії правових наук України



Атаманчук Наталія Іванівна,

доктор юридичних наук, доцент, провідний науковий співробітник відділу дослідження проблем правотворчості та адаптації законодавства України до права ЄС Науково-дослідного інституту правотворчості та науково-правових експертиз Національної академії правових наук України

Підписання Угоди про асоціацію між Європейським Союзом та Україною, а також набуття статусу кандидата на членство в ЄС зобов'язують нашу державу гармонізувати національне законодавство з нормами права ЄС. Великого значення набуває імплементація в Україні директив Ради ЄС із питань акцизного оподаткування тютюнових виробів.

У статті проаналізовано правове регулювання акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні, відповідність норм податкового законодавства положенням директив ЄС із питань акцизного оподаткування тютюнових виробів. Вивчено практику Суду ЄС щодо тлумачення положень директив ЄС про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва та продажу тютюнових виробів. Здійснено аналіз зареєстрованих у Верховній Раді України проєктів законів України щодо запровадження електронної системи обігу підакцизних товарів, електронної акцизної марки та встановлення штрафів за порушення у цій сфері.

Авторами визначено можливість запозичення позитивного досвіду держав ЄС і внесення змін до чинного податкового законодавства України. Установлено, що гармонізація українського законодавства про акцизне оподаткування тютюнових виробів із правом ЄС передбачає ухвалення відповідних законів, а також запровадження інформаційних систем як результат цієї гармонізації для більш точного прогнозування надходжень до бюджету від сплати акцизного податку, підвищення прозорості процедур обігу підакцизних товарів та сплати акцизного податку від їх реалізації, зменшення витрат на адміністрування цього податку, а також поліпшення взаємодії контролюючих органів із платниками податків.

Ключові слова: оподаткування, непрямі податки, акциз, підакцизна продукція, тютюн, гармонізація, Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, директиви Ради Європейського Союзу.

Monaienko Anton, Atamanchuk Natalia. The harmonization of Ukrainian legislation on excise taxation of tobacco products with EU law taking into account a case law of the EU court

Signing the Association Agreement between the European Union and Ukraine, as well as acquiring the status of a candidate for EU membership, obliges our state to harmonize national legislation with the norms of EU law. The implementation of EU Council directives on excise taxation of tobacco products in Ukraine is of great importance.

The article is dedicated to the legal regulation analyzing of excise taxation of tobacco products in Ukraine, compliance of tax legislation with the provisions of EU directives on excise taxation of tobacco products. The case law of the EU Court regarding the interpretation of the provisions

of the EU Directives on the approximation of laws, subordinate legal acts and administrative provisions of the member states regarding the production and sale of tobacco products have been studied. The analysis of the draft laws of Ukraine registered in the Supreme Council of Ukraine regarding the introduction of an electronic system of circulation of excise goods, an electronic excise stamp and the establishment of fines for violations in this area has been carried out.

The authors have determined the possibilities of borrowing the positive experience of the European Union states and making changes to the current tax legislation of Ukraine. It has been established that the harmonization of the Ukrainian legislation on excise taxation of tobacco products with EU law involves the adoption of relevant laws, as well as the introduction of information systems as a result of this harmonization, for more accurate forecasting of revenues to the budget from the payment of excise tax, increasing the transparency of the procedures for the circulation of excise goods and the payment of excise duty tax from their implementation, the costs reducing of this tax administering, as well as improving the interaction of control bodies with taxpayers.

Key words: *taxation, indirect taxes, excise, excise products, tobacco, harmonization, Association Agreement between Ukraine and the European Union, directives the European Union Council.*

Постановка проблеми. Євроінтеграційні прагнення України, які реалізуються через гармонізацію вітчизняного законодавства і законодавства ЄС, є одним з основних пріоритетних напрямів сучасної державної політики. Україна як держава, що уклала Угоду про асоціацію між ЄС та Україною (далі – Угода) [1], а також отримала статус кандидата на членство в ЄС, отримала одне із завдань гармонізувати національне законодавство з нормами права ЄС. Відповідно до Угоди, сторони взяли на себе зобов'язання щодо застосування принципів належного управління у сфері оподаткування, що має на меті встановлення фіскальної нейтральності, спрощення умов торгівлі для зовнішніх і внутрішніх агентів та створення умов для ефективного функціонування внутрішнього ринку ЄС. Саме тому особливого значення набуває питання імплементації в Україні директив у сфері акцизного оподаткування тютюнових виробів. Важливим у цьому питанні є детальний аналіз відповідних директив ЄС у сфері акцизного оподаткування з виокремленням тих їхніх положень, що мають обов'язковий характер, та положень, які дають змогу державам – членам ЄС самостійно вирішувати певні питання, встановлювати певні правила щодо оподаткування гармонізованих підакцизних товарів. Окрім того, великого значення набуває і вивчення практики Суду ЄС, засад його організації та функціонування, що сприятиме кращому розумінню тенденції європейських інтеграційних процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості гармонізації законо-

давства України про акцизне оподаткування з правом ЄС досліджуються у працях українських науковців, а саме: Л. Касьяненко [2], А. Соколовської та Л. Райнової Л. [3], Т. Кошук [4], М. Ярош, Л. Прокіпчук та Р. Галамай [5] та ін. Серед зарубіжних учених, що досліджували особливості оподаткування акцизним податком тютюнової продукції є: Y. Wang, M. Lewis, V. Singh [6], S. Randelović, M. Bisić [7], S. Marzioni, A. Pandimiglio, M. Spallone [8], E. Kolářová, D. Homola [9], J. Hoek, R. Edwards, G.W. Thomson [10], C. Schafferer, C.-Y. Yeh, S.-H. Chen, J.-M. Lee, C.-J. Hsieh [11], Konstantin Krasovsky [12], Á. López-Nicolás, M. Stoklosa [13], Joanna E. Cohen, Connie Hoe, Caitlin Weiger [14], M. Stoklosa [15], Saša Randelović, Milica Bisić [16] та ін.

Однак окремі питання акцизного оподаткування тютюнових виробів залишаються недостатньо дослідженими, що зумовлює необхідність поглиблення та розширення дослідження в умовах реформування податкового законодавства та його гармонізації з нормами права ЄС. Зокрема, необхідним є аналіз міжнародно-правових зобов'язань, узятих Україною відповідно до Угоди про асоціацію, а також відповідності норм українського законодавства положенням директив Ради ЄС із питань акцизного оподаткування, у тому числі тютюнових виробів. Ґрунтовнішого вивчення потребує практика Суду ЄС щодо тлумачення положень окремих директив ЄС, зокрема щодо наближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів.

Метою дослідження є визначення на основі порівняльного аналізу положень директив ЄС з акцизного оподаткування, а також вивчення практики Суду ЄС із цього питання; виявлення основних проблемних аспектів акцизного оподаткування, а також напрямів подальшого вдосконалення правового регулювання акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні на шляху гармонізації національного законодавства з нормами права ЄС.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні правове регулювання акцизного податку регламентується Податковим кодексом України (далі – ПК України). Відповідно до ст. 9 ПК України [17], акцизний податок є загальнодержавним податком і визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції). Одними з підакцизних товарів є тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну [17, ст. 215].

Зауважимо, що акцизний податок є вагомим джерелом наповнення бюджету в Україні та суттєвим важелем державного регулювання виробництва й обігу підакцизних товарів. Аналіз динаміки надходження акцизного податку протягом 2017–2021 рр. підтверджує щорічне зростання його обсягів до зведеного бюджету, зокрема: у 2017 р. – 121 449,4 млн грн, у 2018 р. – 132 649,8 млн грн, у 2019 р. – 137 076,4 млн грн, у 2020 р. – 153 850,3 млн грн, у 2021 р. – 180 300,4 млн грн [18]. За даними Державної податкової служби України, надходження акцизного податку з вироблених в Україні та

із увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) до державного бюджету протягом серпня-грудня 2022 р. щомісячно збільшуються (табл. 1)

Сьогодні актуальним завданням для України залишається підвищення фінансової ефективності акцизного оподаткування за рахунок зменшення масштабів ухилення від сплати податку, що є можливим і через удосконалення податкового адміністрування. Широкі можливості задля цього відкриває імплементація в українське податкове законодавство директив Ради ЄС про акцизне оподаткування.

У країнах ЄС питання акцизного оподаткування тютюнових виробів врегульовано такими директивами як: Директива Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. «Про загальний режим акцизних зборів» [20]; Директива 92/79/ЄЕС Ради ЄС «Про зближення оподаткування сигарет» від 19 жовтня 1992 р. [21]; Директива 92/80/ЄЕС Ради ЄС «Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети» від 19 жовтня 1992 р. [22]; Директива Ради 95/59/ЄС «Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів» від 27 листопада 1995 р. [23]; Директива Ради № 2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)» від 21 червня 2011 р. [24]; Директива Європейського Парламенту і Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 р. «Про наближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС» [25].

Таблиця 1

Обсяги надходження акцизного податку з вироблених в Україні та із увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) до державного бюджету протягом 2022 р., тис грн

| | Надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), тис грн | Надходження акцизного податку з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), тис грн |
|----------|---|--|
| Серпень | 27 921 736,8 | 14 131 639,9 |
| Вересень | 33 915 214,8 | 15 905 784,1 |
| Жовтень | 41 504 228,5 | 17 488 808,1 |
| Листопад | 47 808 153,9 | 18 661 167,6 |
| Грудень | 52 859 258,9 | 19 307 730,1 |

Побудовано авторами за даними [19]

Угодою про асоціацію між ЄС та Україною передбачено в додатках наявність великого обсягу вторинного законодавства ЄС, з яким Україні необхідно гармонізувати своє національне законодавство. У практичній діяльності це зобов'язання виходить за межі вторинного законодавства ЄС та поширюється і на практику Суду ЄС, яка має велике значення, оскільки вона має бути врахована під час імплементації правових актів ЄС до українського законодавства в частині тлумачення права ЄС та матиме також значення у майбутньому для України як повноправного члена ЄС для оцінки відповідності національного законодавства праву ЄС в порядку звернення до Суду ЄС за відповідною процедурою, а також за подальшого формування судової практики України.

Практика Суду ЄС має принципове значення у правопорядку ЄС, а отже, і для третіх країн, перед якими стоїть завдання наближення законодавства. Рішення Суду роз'яснюють, коли держави-члени порушують законодавство ЄС та як його необхідно тлумачити і застосовувати на національному рівні [26].

Саме тому актуальності набуває вивчення практики Суду ЄС із питань акцизного оподаткування тютюнової продукції, аналіз тлумачень Судом ЄС положень директив, зокрема Директиви ЄС № 2014/40 від 3 квітня 2014 р. «Про наближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС» [25], а також Директиви Ради ЄС № 2008/118 від 16 грудня 2008 року «Про загальний режим акцизних зборів» [20].

Так, зокрема, тлумачачи Директиву ЄС № 2014/40 від 3 квітня 2014 р., у *Case C-160/20 Stichting Rookpreventie Jeugd and Others* від 22.02.2022 [27] Суд ЄС зазначив, що під час тлумачення положення права ЄС необхідно враховувати не лише його формулювання, ураховуючи його звичайне значення в повсякденній мові, а й контекст, у якому положення застосовується, і переслідуючі цілі за правилами, частиною яких воно є (рішення Суду ЄС від 14 жовтня 2021 р., *Dyrektor Z. Oddziału Regionalnego Agencji Restrukturyzacji i*

Modernizacji Rolnictwa, Case C-373/20).

Із формулювання першого підпункту статті 4(1) Директиви № 2014/40, зокрема зі слів «повинен бути вимірний», видно, що це положення має посилання в обов'язкових термінах на стандарти ISO 4387, 10315 та 8454 із метою вимірювання викидів смол, нікотину та окису вуглецю, і що в ньому не згадується будь-який інший метод вимірювання. Другий абзац статті 4(1) Директиви також має обов'язковий характер і визначає, що точність цих вимірювань має визначатися відповідно до стандарту ISO 8243.

Згідно зі статтею 4(4) Директиви № 2014/40, держави – члени ЄС повинні повідомляти Європейську Комісію про будь-які інші методи вимірювання, які вони використовують для викидів сигарет, окрім смол, нікотину та окису вуглецю, викидів від тютюнових виробів, окрім сигарет. Ні стаття 4, ні будь-яке інше положення Директиви № 2014/40 не вказують на те, що держави – члени ЄС мають зобов'язання повідомити, якщо вони використовують методи вимірювання викидів смоли, нікотину та монооксиду вуглецю від сигарет, окрім тих, що передбачені стандартами ISO 4387, 10315 та 8454, або методи перевірки точності вимірювань цих речовин, окрім тих, що передбачені стандартом ISO 8243. Оскільки в декларативній частині 11 Директиви № 2014/40 зазначено, що вміст смоли, нікотину та монооксиду вуглецю в сигаретах слід вимірювати за цими міжнародно визнаними стандартами, контекст, у якому виникає стаття 4(1) Директиви № 2014/40, слід розглядати як такий, що це положення підтверджує винятковість застосування цих стандартів як обов'язкову вимогу.

Слід зазначити, що Директива № 2014/40 переслідує подвійну мету сприяння безпечі функціонуванню внутрішнього ринку тютюнових виробів і пов'язаних із ними виробів, беручи за основу високий рівень захисту здоров'я людини, особливо молоді (Рішення Суду ЄС від 22 листопада 2018 р., *Swedish Match*, Case C-151/17).

Стаття 4(1) Директиви № 2014/40 має тлумачитися як така, що передбачає максимальні рівні викидів смол, нікотину та окису вуглецю від сигарет, призначених для розміщення на ринку або виготовле-

них у державах – членах ЄС, передбачених статтею 3(1) цієї Директиви, які повинні вимірюватися відповідно до методів вимірювання, що впливають зі стандартів ISO 4387, 10315, 8454 та 8243, на які посилається стаття 4(1).

Щодо відповідності статті 4(1) Директиви № 2014/40 принципу прозорості слід зазначити, що цей принцип нерозривно пов'язаний із принципом відкритості і його закріплено у статті 15(1) і статті 298(1) Договору про функціонування ЄС і статті 42 Хартії ЄС про основоположні права. Це дає змогу громадянам брати більш активну участь у процесі прийняття рішень і гарантує, що адміністрація користується більшою легітимністю, є більш ефективною та більш підзвітною громадянам у демократичній системі (Рішення Суду ЄС від 6 березня 2003 р., *Interporc v. Комісія*, Case C-41/00; Рішення Суду ЄС від 9 листопада 2010 р., *Volker und Markus Schecke і Eifert*, Cases C-92/09 і C-93/09).

Стаття 15(1) Договору про функціонування ЄС передбачає, що з метою сприяння належному врядуванню та забезпечення участі громадянського суспільства установи, органи, офіси та агенції Європейського Союзу мають проводити свою роботу якомога відкрито. Із цією метою право на доступ до документів забезпечується згідно з абзацом 1 статті 15(3) Договору про функціонування ЄС, закріплено в статті 42 Хартії ЄС про основоположні права, і це право було імplementовано Регламентом (ЄС) № 1049/2001 Європейського Парламенту та Ради від 30 травня 2001 р. щодо доступу громадськості до документів Європейського Парламенту, Ради та Комісії.

Стаття 4(1) Директиви № 2014/40 посилається на стандарти ISO, які на даний момент не були опубліковані в Офіційному журналі Європейського Союзу. Однак це положення саме по собі не встановлює будь-яких обмежень щодо доступу до цих стандартів, у тому числі шляхом надання доступу до подання запиту відповідно до Регламенту № 1049/2001. Тому його не можна вважати недійсним з огляду на принцип прозорості, який впливає з положень первинного законодавства ЄС.

Щодо відповідності статті 4(1) Директиви № 2014/40 Регламенту № 216/2013

від 7 березня 2013 р. про електронне опублікування слід зазначити, що субстантивна законність акта ЄС не може розглядатися у світлі іншого акта ЄС такого ж статусу в ієрархії правових норм, якщо перший не був прийнятий відповідно до останнього або якщо в одному із цих двох актів прямо не передбачено, що один має перевагу над іншим (Рішення Суду ЄС від 8 грудня 2020 р., *Угорщина проти Парламенту та Ради*, Case C-620/18).

Директива № 2014/40 не була прийнята відповідно до Регламенту № 216/2013, і останній не містить положення, яке прямо встановлює, що він має пріоритет над цією Директивою. У будь-якому разі, просто передбачаючи, що Офіційний журнал Європейського Союзу має бути опублікований в електронній формі офіційними мовами інституцій ЄС, стаття 1(1) цього Регламенту не встановлює жодних вимог щодо змісту актів ЄС, які мають бути опубліковані.

Щодо відповідності статті 4(1) Директиви № 2014/40 статті 297(1) Договору про функціонування ЄС у світлі принципу правової визначеності слід зазначити, що законодавчі акти можуть набувати чинності та, відповідно, мати юридичні наслідки лише після їх опублікування в Офіційному журналі Європейського Союзу (Рішення Суду ЄС від 11 грудня 2007 р., *Skoma-Lux*, Case C-161/06).

Таким чином, акти, прийняті інституціями ЄС, не можуть застосовуватися відносно фізичних і юридичних осіб у державі – члені ЄС до того, як вони отримають можливість ознайомитися з цими актами шляхом їх належної публікації в Офіційному журналі Європейського Союзу (Рішення Суду ЄС від 11 грудня 2007 р., *Skoma-Lux*, Case C-161/06).

Ця вимога щодо публікації впливає з принципу правової визначеності, який вимагає, щоб правила ЄС дозволяли зацікавленим особам точно знати обсяг обов'язків, які на них покладені. Особи повинні мати можливість однозначно визначити свої права та обов'язки (Рішення Суду ЄС від 10 березня 2009 р., *Heinrich*, Case C-345/06).

Те саме стосується випадків, коли законодавство ЄС, зокрема Директива № 2014/40, зобов'язує держави – члени

ЄС уживати заходів, що накладають зобов'язання на окремих осіб, для його імплементації. Заходи, прийняті державами-членами для імплементації права ЄС, повинні відповідати загальним принципам права ЄС. Таким чином, національні заходи, які для імплементації законодавства ЄС накладають зобов'язання на осіб, мають бути опубліковані відповідно до принципу правової визначеності, щоб особи могли переконатися в наявності цих зобов'язань. У такій ситуації особи також повинні мати можливість визначати джерело національних заходів, що накладають на них зобов'язання, оскільки держави – члени ЄС ужили такі заходи для виконання зобов'язань, покладених на них законодавством ЄС (Рішення Суду ЄС від 10 березня 2009 р., *Heinrich*, Case C-345/06).

Той факт, що положення не передбачає жодного конкретного методу чи процесуального аспекту його реалізації, не означає, що воно порушує принцип правової визначеності (Рішення Суду ЄС від 4 травня 2016 р., *Pillbox 38*, Case C - 477/14). Таким чином, немає необхідності, щоб сам законодавчий акт містив деталі технічного характеру, оскільки законодавча влада ЄС може посилатися до загальної правової бази, яка, якщо необхідно, буде уточнена в більш пізньому періоді (Рішення Суду ЄС від 30 січня 2019 р., *Planta Tabak*, Case C-220/17).

У світлі широких дискреційних повноважень, які має законодавчий орган ЄС у здійсненні наданих йому повноважень, якщо його дії включають політичний, економічний і соціальний вибір і де він уповноважений здійснювати комплексні оцінки (Рішення Суду ЄС від 30 січня 2019 року, *Planta Tabak*, Case C-220/17), законодавча влада ЄС може посилатися в нормативно-правових актах на технічні стандарти, що визначені органом стандартизації, зокрема таким, як Міжнародна організація стандартизації (ISO).

Однак принцип правової визначеності вимагає, щоб посилання на такі стандарти було чітким, точним і передбачуваним за своєю дією, щоб зацікавлені сторони могли з'ясувати свою позицію в ситуаціях і правовідносинах, які регулюються правом ЄС (Рішення Суду ЄС від 3 грудня

2019 р., Чехія проти Парламенту та Ради, Case C-482/17).

У цьому разі, по-перше, посилання, зроблене статтею 4(1) Директиви № 2014/40 на стандарти ISO, відповідає цій вимозі, і, по-друге, не заперечується, що Директива № 2014/40 відповідає статті 297(1) Договору про функціонування ЄС. Сам факт того, що стаття 4(1) Директиви посилається на стандарти ISO, які на даний момент не були опубліковані, не може ставити під сумнів дійсність цього положення з огляду на статтю 297(1) Договору про функціонування ЄС у світлі принципу правової визначеності.

Відповідно до принципу правової визначеності технічні стандарти, визначені органом стандартизації, таким як ISO, і визнані обов'язковими законодавчим актом Європейського Союзу, є обов'язковими для громадськості, як правило, лише якщо вони самі були опубліковані в Офіційному журналі Європейського Союзу.

Якщо такий орган змінив ці стандарти, цей принцип також означає, що лише опублікована версія цих стандартів є обов'язковою для громадськості у цілому.

Через відсутність опублікування в Офіційному журналі Європейського Союзу стандартів, на які посилається стаття 4(1) Директиви № 2014/40, громадськість загалом не може, всупереч прецедентному праву Суду ЄС, визначити методи вимірювання рівнів викидів смол, нікотину та монооксиду вуглецю, які застосовуються до сигарет.

Сигарети, призначені для розміщення на ринку ЄС або виробництва в Європейському Союзі, повинні відповідати максимальним рівням викидів смол, нікотину та окису вуглецю, які передбачені у статті 3(1) Директиви № 2014/40.

Однак слід нагадати, що стаття 4(1) Директиви № 2014/40 не є обов'язковою для громадськості у цілому, оскільки вона посилається на стандарти ISO, що не опубліковані в Офіційному журналі Європейського Союзу.

Зі статті 2(21) Директиви № 2014/40 чітко випливає, що термін «викиди» відноситься до «речовин, які вивільнюються, коли тютюн або пов'язаний із ним продукт споживається як речовина, що міститься в димі, або до речовин, що виділяються

в процесі використання бездимних тютюнових виробів».

Згідно зі статтею 4(2) Директиви № 2014/40, вимірювання рівнів викидів смол, нікотину та окису вуглецю мають бути перевірені лабораторіями, які засновані та контролюються компетентними органами держав – членів ЄС. Ці лабораторії не повинні належати чи контролюватися прямо чи опосередковано тютюновою промисловістю.

Згідно зі статтею 4(3) Директиви № 2014/40, адаптація Єврокомісією методів вимірювання тих рівнів викидів повинна брати до уваги наукові та технічні розробки або міжнародно погоджені стандарти.

Будь-який метод вимірювання максимальних рівнів викидів, передбачених статтею 3(1) Директиви № 2014/40, повинен ефективно відповідати своїй меті, відображеній у її статті 1, забезпеченню високого рівня захисту здоров'я людини, особливо молоді.

Питання щодо тлумачення права ЄС, передані національним судом у фактичному та законодавчому контексті, за визначення якого цей суд відповідає, має презумпцію доречності. Суд ЄС може відмовити у прийнятті рішення щодо питання, переданого національним судом, лише якщо є цілком очевидним той факт, що тлумачення права ЄС не має жодного відношення до фактичних обставин справи чи мети позову, якщо проблема є гіпотетичною, або якщо Суд ЄС не має у своєму розпорядженні фактичних чи юридичних матеріалів, необхідних для надання необхідної відповіді на поставлені йому запитання (Рішення Суду ЄС від 20 грудня 2017 р., *Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse*, Case C-516/16).

Наступна справа, яку розглядав Суд ЄС у частині тлумачення Директиви Ради ЄС № 2008/118 від 16 грудня 2008 р. «Про загальний режим акцизних зборів», є Case C-55/21 IMPERIAL TOBACCO BULGARIA' EOOD від 09.06.2022 [28]. Суд ЄС у рішенні у цій справі зазначив, що стаття 1(1) Директиви № 2008/118 має на меті встановити загальні положення щодо акцизних зборів, які прямо чи опосередковано застосовуються до споживання підакцизних товарів, включаючи тютюнові вироби, на які поширюється дія Директиви

№ 2011/64 про наближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС, щоб гарантувати, що концепція та умови оподаткування акцизним збором є ідентичними в усіх державах – членах ЄС (Рішення Суду ЄС від 24 лютого 2021 р., *Silcompra*, Case C-95/19).

Оподатковувана подія, відповідно до ст. 2 Директиви № 2008/118, настає з моменту виробництва на території Європейського Союзу підакцизних товарів або їх імпорту на цю територію (Рішення Суду ЄС від 24 лютого 2021 року, *Silcompra*, Case C-95/19).

Згідно зі статтею 7(1) Директиви № 2008/118, акцизний збір підлягає сплаті, серед іншого, у момент випуску для споживання підакцизних товарів і в державі – члені ЄС, де відбувається це випуск. Згідно зі статтею 7(2)(а) цієї Директиви, це поняття також включає будь-яке відправлення, включаючи нерегулярне відправлення, підакцизних товарів із режиму призупинення сплати мита, як це визначено в статті 4(7) цієї Директиви (Рішення Суду ЄС від 24 лютого 2021 р., *Silcompra*, Case C-95/19).

Згідно зі статтею 4(7) Директиви № 2008/118, домовленість про призупинення сплати мита – це податкова домовленість, яка застосовується до виробництва, переробки, утримання або переміщення підакцизних товарів, на які не поширюється митна процедура чи домовленість про призупинення сплати акцизного збору.

Особливістю цієї домовленості є те, що акцизний збір на продукцію, на яку вона поширюється, ще не підлягає сплаті, незважаючи на те що податкова подія для цілей оподаткування вже відбулася. Отже, стосовно підакцизних товарів ця система діє шляхом відстрочення оподаткування цим акцизним збором до виконання однієї з умов оподаткування (Рішення Суду ЄС від 24 лютого 2021 р., *Silcompra*, Case C-95/19).

Під час тлумачення положення права ЄС необхідно враховувати не лише його формулювання, але також його контекст і цілі, які переслідують норми, частиною

яких воно є. Походження положення законодавства ЄС також може надати інформацію, що стосується його тлумачення (Рішення Суду ЄС від 2 вересня 2021 р., *CRCAM*, Case C-337/20; Рішення Суду ЄС від 6 жовтня 2021 р., *Conasee*, Case C-598/19).

По-перше, відповідно до статті 11 Директиви № 2008/118, акцизний збір застосовується до акцизних товарів, які можуть бути випущені для споживання на вимогу зацікавленої сторони, можуть бути відшкодовані компетентними органами держави – члена ЄС, де відповідні товари були випущені для споживання, у випадках, визначених державами – членами ЄС та відповідно до умов, установлених ними з метою запобігання будь-якій можливій формі ухилення від сплати податків та зборів або іншим податковим зловживанням.

Окрім того, згідно з першим абзацом статті 17 Директиви № 2011/64, акцизний збір, який уже сплачено, зокрема за тютюнові вироби, які були знищені під адміністративним наглядом, може бути відшкодовано.

Таким чином, стаття 11 Директиви № 2008/118 загалом стосується відшкодування акцизного збору на підакцизні товари, які були випущені для споживання, тоді як стаття 17 Директиви № 2011/64 застосовується до чотирьох конкретних випадків, включаючи знищення виготовленого тютюнового виробу під адміністративним наглядом без уточнення, чи було воно випущене для споживання чи ні.

Що стосується, зокрема, пункту (b) першого абзацу статті 17 Директиви № 2011/64, то слід зазначити, що, незважаючи на те що йдеться про ситуацію, пов'язану з участю адміністративних органів держави – члена ЄС, її формулювання не дає змоги зробити висновок про те, що така участь автоматично дає право на відшкодування, оскільки умови та формальності такого відшкодування завжди повинні визначатися відповідною державою – членом ЄС.

Із комбінованого тлумачення цих двох положень випливає, що, по-перше, вони передбачають лише вибір щодо відшкодування акцизного збору на певні категорії товарів, і, по-друге, вони залишають державам – членам ЄС широку свободу дій у реалізації повноваження визначати

ситуації, умови та формальності, відповідно до яких такі відшкодування можуть мати місце, у тому числі ситуації, коли товари, що мають податкове маркування, знищуються під адміністративним наглядом після випуску для споживання.

По-друге, таке тлумачення статті 11 Директиви № 2008/118 і пункту (b) першого абзацу статті 17 Директиви 2011/64 відповідає цілям, які переслідують ці дві директиви.

Податкове законодавство Європейського Союзу, що застосовується до тютюнових виробів, спрямоване на забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку та високого рівня захисту здоров'я, як це передбачено статтею 168 Договору про функціонування ЄС, водночас забезпечуючи протидію шахрайству і контрабанді в межах Європейського Союзу.

Оскільки сигаретний ринок є особливо сприятливим для розвитку нелегальної торгівлі (Рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 р., *Karповіomichania Karelia*, Case C-81/15), держави – члени ЄС, згідно зі статтею 39(1) Директиви № 2008/118 та статтею 16(1) Директиви № 2011/64, можуть вимагати, щоб тютюнові вироби мали податкове маркування, коли їх випускають для споживання на їхній території. Податкові маркування мають невід'ємну цінність, яка відрізняє їх від звичайних документів, що представляють сплату грошової суми податковим органам держави – члена ЄС, у якій було видано ці маркування (Рішення Суду ЄС від 24 лютого 2021 р., *Silcompra*, Case C -95/19).

У цьому відношенні з другого підпараграфа статті 39(3) Директиви № 2008/118 випливає, що будь-яка сума, сплачена або гарантована з метою отримання податкових марок, за винятком витрат на їх випуск, відшкодовується державою – членом ЄС, яка їх видала, лише якщо акцизний збір став підлягати сплаті та був зібраний в іншій державі – члені ЄС, чого не було в даному випадку.

Окрім того, зі статті 11 Директиви № 2008/118 випливає, що умови для відшкодування акцизного збору на підакцизні товари, які були випущені для споживання, повинні запобігати будь-якому

можливому податковому шахрайству або зловживанню.

Держави – члени ЄС, таким чином, мають законний інтерес у здійсненні відповідних заходів для захисту своїх фінансових інтересів, уточнюючи далі, що протидія шахрайству, ухиленню від сплати податків та іншим можливим податковим зловживанням є метою, яку переслідує Директива № 2008/118 (Рішення Суду ЄС від 29 червня 2017 р., Європейська Комісія проти Португалії, Case C-126/15).

По-третє, що стосується контексту статті 11 Директиви № 2008/118 і пункту (b) першого абзацу статті 17 Директиви № 2011/64, ті положення є частиною загальної системи оподаткування акцизним збором, який прямо чи опосередковано застосовується до споживання підакцизних товарів, включаючи тютюнові вироби.

Оскільки акцизний збір, як зазначено в пункті 9 Директиви № 2008/118, є податком на споживання, момент, коли він підлягає сплаті, як правило, має бути дуже тісно пов'язаний зі споживачем (Рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 р., Polihim-SS, Case C-355/14).

Окрім того, зі статті 4(1) Директиви № 2008/118 у поєднанні з її статтею 15(2) впливає, що акцизні товари під режимом відкладення оподаткування зберігаються уповноваженим warehousekeeper на податковому складі. Тому акцизний збір не справляється, доки відповідні товари зберігаються уповноваженим власником складу на його податковому складі, оскільки у цій ситуації вони не можуть уважатися такими, що залишили режим відстрочення оподаткування у значенні статті 7(2)(а) Директиви № 2008/118 (Рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 р., Polihim-SS, Case C-355/14).

Випадок повного знищення або безповоротної втрати підакцизних товарів, поміщених під режим відстрочення сплати збору, з причин залежно від характеру самих товарів, у результаті непередбачених обставин або форс-мажорних обставин або після дозволу компетентних органів держави – члена ЄС, як це передбачено в статті 7(4) Директиви № 2008/118, стосується виключно товарів, які не були випущені для споживання.

Коли ці товари залишають податковий склад, акцизний збір підлягає справлянню. Отже, якщо суб'єкт господарювання, який придбав податкові маркування, не може довести, що ці маркування не будуть використовуватися для розпорядження підакцизними товарами в державі – члені ЄС, де було випущено маркування, ця держава має законний інтерес у відмові у відшкодуванні суми сплаченого акцизу (Рішення Суду ЄС від 13 грудня 2007 р., BATIG, Case C-374/06).

Тому статтю 11 Директиви № 2008/118 і пункт (b) першого абзацу статті 17 Директиви № 2011/64 слід тлумачити так, що ці положення не вимагають від держав – членів ЄС забезпечити відшкодування акцизного збору щодо підакцизних товарів, у тому числі тютюнових виробів, знищених під митним наглядом, які вже були випущені для споживання.

Отже, за цими вищенаведеними рішеннями Суду ЄС ми побачили досить непростий підхід до розуміння та тлумачення окремих актів законодавства ЄС із тих правових проблем, які виникають на практиці в окремих державах – членах ЄС.

Як зазначають А. Соколовська та Л. Райнова, проблема акцизного оподаткування тютюнових виробів, зокрема сигарет, залишається однією з найбільш дискусійних у податковій політиці ЄС [3, с. 93].

Гармонізація українського законодавства про акцизне оподаткування тютюнових виробів із правом ЄС передбачає розроблення та прийняття відповідних законів, а також запровадження інформаційних систем як результат цієї гармонізації для більш точного прогнозування надходжень до бюджету від сплати акцизного податку, підвищення прозорості процедур обігу підакцизних товарів та сплати акцизного податку від їх реалізації, зменшення витрат на адміністрування цього податку, а також поліпшення взаємодії контролюючих органів із платниками податків.

Свідченням гармонізації законодавства України в частині обігу підакцизних товарів із законодавством ЄС є вже розроблені законопроекти, якими пропонується запровадження е-системи обігу підакцизних товарів, е-акцизної марки та встановлення штрафів за порушення у цій сфері, а саме: «Про забезпечення електронної

простежуваності обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах» від 15 грудня 2022 р. № 8286 [29], «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах» від 15 грудня 2022 р. № 8287 [30], «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо підвищення ефективності протидії правопорушенням у сфері виготовлення, зберігання, збуту та транспортування підакцизних товарів» від 15 грудня 2022 р. № 8288 [31], «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо запровадження електронної акцизної марки та системи Е-акциз контролю за обігом тютюнових виробів» від 30 грудня 2022 р. № 8287-1 [32].

Проте зауважимо, що деякі положення вказаних законопроектів потребують певної узгодженості з Директивою 2014/40/ЄС [25] у частині понятійного апарату та термінологічної єдності базових понять за податковим законодавством України та ЄС, зокрема щодо визначення поняття тютюнових виробів із метою забезпечення узгодженості системи нормативно-правових актів та дотримання розроблених правотворчою практикою правил законодавчої техніки для формування несуперечливої системи термінів; узгодженості з Імплементативним Регламентом Комісії (ЄС) 2018/574 від 15 грудня 2017 р. про технічні стандарти для створення та забезпечення функціонування системи відстеження тютюнових виробів [33] у частині переліку інформаційних наборів даних електронної марки акцизного податку.

Потребують перегляду і строки впровадження електронної акцизної марки та Електронної системи простежуваності цієї електронної акцизної марки з метою визначення певного перехідного періоду задля уникнення збоїв у роботі та забезпечення належного контролю за рухом тютюнових виробів від виробника або імпортера до кінцевого споживача та недопущення контрафактної продукції на сигаретному

ринку, що сприятиме боротьбі з тіньовим ринком за допомогою співставлення інформації з бази даних ДПС про видані марки та зчитані реєстраторами розрахункових операцій, а також мінімізації впливу людського чинника на адміністрування податкових надходжень до державного бюджету України.

Необхідним вважаємо доповнення норм законопроекту «Про забезпечення електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах» від 15.12.2022 № 8286 [29] у частині нанесення на тютюнових виробах електронної акцизної марки у графічному вигляді MatrixData, DotCode, що створюватиме можливості для кодування великих обсягів даних (за зразком ЄС, США) та сприятиме використанню для загальних логістичних цілей, програм керування документами;

запровадження можливості безкоштовного генерування електронної акцизної марки та групового коду для дієвої реалізації порядку генерування та застосування групового ідентифікатора електронних марок, який містить інформацію про всі одиничні електронні марки.

Окрім того, необхідним є доповнення норм Податкового кодексу України в частині запровадження чіткого механізму повернення сум акцизного податку з тютюнових виробів, які сплачено на електронний рахунок та по яких електронні марки акцизного податку були неотримані або деактивовані, за умови подання таким платником податків заяви встановленого зразка про повернення суми цього податку із зазначенням напряму перерахування коштів: на поточний рахунок платника податків в установі банку; на єдиний рахунок (у разі його використання); на погашення грошового зобов'язання та/або податкового боргу з інших платежів; повернення у готівковій формі коштів за чеком у разі відсутності у платника податків рахунка в банку. Зауважимо, що більш комплексне врегулювання випуску електронних акцизних марок тютюнових виробів не вимагатиме від бізнесу нового ІТ-обладнання, державі не треба буде створювати окрему ІТ-систему, можна буде створити простий мобільний додаток,

яким сканувати та перевіряти електронні акцизні марки.

Таке комплексне врегулювання сприятиме імплементації Угоди про асоціацію між ЄС та Україною, оскільки в державах – членах ЄС застосування автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів є інструментом забезпечення ефективного адміністрування акцизного податку; створить механізми протидії шахрайству і контрабанді підакцизних тютюнових виробів, підвищення ефективності запобігання, виявлення та розкриття злочинів у сфері обігу підакцизних тютюнових виробів, оперативного моніторингу обігу підакцизних тютюнових виробів, що має охопити усі стадії їх обігу на митній території України від їх виробника або імпортера до моменту їх отримання кінцевим споживачем, а також дасть змогу оперативно отримувати достовірну інформацію про кожний етап переміщення підакцизних тютюнових виробів.

На думку Т. Кошук, для усунення розбіжностей між нормами ПК України і директивами ЄС щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів, необхідно: 1) здійснити поділ цієї категорії підакцизних товарів на групи «гармонізованих» і «негармонізованих»; 2) скасувати акцизний податок із реалізації через роздрібну торговельну мережу низки підакцизних товарів [4, с. 106].

Зазначимо, що проблеми системи адміністрування акцизного оподаткування можна класифікувати у чотири групи: проблеми правового характеру (колізійність

норм, недосконалість або відсутність дефініції; нестабільність та швидка змінність податкового законодавства); проблеми організаційного характеру (недостатність висококваліфікованих спеціалістів в особі контролюючих органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності податкових органів; недостатність запровадження передових новітніх технологій тощо); проблеми фінансового характеру (високий рівень витрат на адміністрування податків та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів); проблеми соціально-психологічного характеру (конфлікт інтересів контролюючих органів і платників податків) [34, с. 233].

Напрямами подальшого вдосконалення правового регулювання акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні на шляху гармонізації національного законодавства з нормами права ЄС є: удосконалення методів контролю виробництва та обігу підакцизних товарів, а також протидія незаконному переміщенню зазначених товарів через державний кордон України; подальше поетапне підвищення ставок акцизного податку до досягнення ними рівня оподаткування у ЄС; систематизація та уніфікація методологічних підходів у законодавстві щодо акцизного оподаткування; упровадження спільної з ЄС та іншими державами системи відстеження переміщення тютюнових виробів; посилення співпраці з митними та прикордонними органами іноземних держав у сфері боротьби з незаконним переміщенням тютюнових виробів через кордон тощо.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 30 листопада 2015 р. № 984_011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 20.02.2023).
2. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2020. Т. 31(70). № 3. С. 120–124.
3. Соколовська А.М., Райнова Л.Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–115.
4. Кошук Т.В. Реформування акцизного податку з тютюнових виробів в Україні в контексті імплементації Угоди про асоціацію з ЄС. *Економічний вісник. Серія «Фінанси, облік, оподаткування»*. 2019. Вип. 3. С. 99–109.
5. Ярош М., Прокіпчук Л., Галамай Р. Удосконалення акцизного оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2019. № 4(82). С. 36–43.

6. Wang Y., Lewis M., Singh V. Investigating the Effects of Excise Taxes, Public Usage Restrictions, and Antismoking Ads Across Cigarette Brands. *Journal of Marketing*. 2021. № 85(3). P. 150–167.
7. Ranđelović S., Bisić M. Excise duties harmonisation and smoking in a model with cross-border arbitrage. *Empirica*. 2021. № 48(2). P. 507–532.
8. Marzioni S., Pandimiglio A., Spallone M. Excise gap and price in the Italian cigarette industry. *Applied Economics*. 2020. № 52(39). P. 4284–4299.
9. Kolářová E., Homola D. Impacts of tobacco excise duty on consumers and producers in the Czech Republic. *Adiktologie*. 2020. № 20(1–2). P. 65–71.
10. Hoek J., Edwards R., Thomson G.W., et al. Tobacco excise taxes: a health and social justice measure? *Tobacco Control*. 2021; 30:258–259.
11. Schafferer C., Yeh C.-Y., Chen S.-H., Lee J.-M., Hsieh C.-J. A simulation impact evaluation of a cigarette excise tax increase on licit and illicit cigarette consumption and tax revenue in 36 European countries. *Public Health*. 2018. Volume 162, September. P. 48–57.
12. Krasovsky Konstantin. The fiscal impact of the excise taxation and pricing policy of the cigarette industry in the European Union after the adoption of Directive 2011/64. *Tobacco prevention & cessation*. 10/22/2020. 6. DOI:10.18332/tpc/128286.
13. López-Nicolás Á, Stoklosa M. Tax harmonisation and tobacco product prices in the European Union, 2004–2015. *Tobacco Control*. 2019; 28: 434–439.
14. Weiger C., Hoe C., Cohen J.E. Seven-year tobacco tax plan in Ukraine: a case study of the actors, tactics and factors motivating policy passage. *BMJ Open* 2022;12:e049833. DOI: 10.1136/bmjopen-2021-049833.
15. Stoklosa M. Prices and cross-border cigarette purchases in the EU: evidence from demand modelling. *Tobacco Control*. 2020; 29:55–60.
16. Ranđelović, S., Bisić, M. Excise duties harmonisation and smoking in a model with cross-border arbitrage. *Empirica*. 2021. № 48. P. 507–532.
17. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748> (дата звернення: 20.02.2023).
18. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.02.2023).
19. Надходження податків і зборів. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv/> (дата звернення: 20.02.2023).
20. Про загальний режим акцизних зборів : Директива Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p>. (дата звернення: 20.02.2023).
21. Про зближення оподаткування сигарет : Директива № 92/79/ЄЕС Ради ЄС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/994_a74 (дата звернення: 20.02.2023).
22. Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети : Директива № 92/80/ЄЕС Ради ЄС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_a77 (дата звернення: 20.02.2023).
23. Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів : Директива Ради 95/59/ЄС від 27 листопада 1995 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_442 (дата звернення: 20.02.2023).
24. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) : Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885> (дата звернення: 20.02.2023).
25. Директива Європейського Парламенту і Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 року про наближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/2014-40-es.pdf> (дата звернення: 20.02.2023).
26. Огляд прецедентного права Суду Європейського Союзу у сферах, що регулюються Угодою про асоціацію між Україною та ЄС. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/inline/files/review-of-the-case-law-of-the-eu-court-of-justice-fields-covered-by-the-association-agreement-2018.1.1.ukr_1.pdf (дата звернення: 20.02.2023).

27. Рішення Суду ЄС від 22.02.2022 Case C-160/20 Stichting Rookpreventie Jeugd and Others. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=Stichting%2BRookpreventie%2BJeugd%2Band%2BOthers&docid=254381&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=794922#ctx1> (дата звернення: 20.02.2023).

28. Рішення Суду ЄС від 09.06.2022 IMPERIAL TOBACCO BULGARIA' EOOD, Case C-55/21. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=IMPERIAL%2BTOBACCO%2BBULGARIA%25E2%2580%2599%2BEOOD%2B&docid=260523&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=794484#ctx1> (дата звернення: 20.02.2023).

29. Про забезпечення електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах : проект Закону України від 15 грудня 2022 р. № 8286. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41031> (дата звернення: 20.02.2023).

30. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах : проект Закону України від 15 грудня 2022 р. № 8287. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41030> (дата звернення: 20.02.2023).

31. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо підвищення ефективності протидії правопорушенням у сфері виготовлення, зберігання, збуту та транспортування підакцизних товарів : проект Закону України від 15 грудня 2022 р. № 8288. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41032> (дата звернення: 20.02.2023).

32. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо запровадження електронної акцизної марки та системи Е-акциз контролю за обігом тютюнових виробів : проект Закону від 30 грудня 2022 р. № 8287-1. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41101> (дата звернення: 20.02.2023).

33. Про технічні стандарти для створення та забезпечення функціонування системи відстеження тютюнових виробів : Імплементативний Регламент Комісії (ЄС) 2018/574 від 15 грудня 2017 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_032-18#Text (дата звернення: 20.02.2023).

34. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія. Одеса : Гельветика, 2022. 276 с.