

УДК 341.171

С.А. Владика,
здобувач кафедри порівняльного і європейського права
Інституту міжнародних відносин Київського національного
університету імені Тараса Шевченка

ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗАМИ ЕНЕРГОНОСІЇВ ТА ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ

Анотація. Стаття присвячена питанням правового регулювання непрямого оподаткування в рамках Європейського Союзу, а саме оподаткуванню акцизами енергоносіїв та електроенергії. Розглянуто передумови гармонізації правового регулювання акцизів, основні положення актів права ЄС в сфері оподаткування енергоносіїв та електроенергії акцизами в Європейському Союзі. Особливу увагу приділено аналізу положень щодо акцизів на альтернативні джерела енергії.

Ключові слова: Європейський Союз, акцизи, внутрішній ринок, енергоносії, електроенергія.

Постановка проблеми. Формування внутрішнього ринку і тісна економічна інтеграція держав-членів Європейського Союзу (далі — ЄС) вимагали забезпечення єдиного підходу до правового регулювання оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії у рамках ЄС. Проведення єдиної податкової політики та гармонізація податкового права, зокрема в сфері акцизів на енергоносії та електроенергію, було і залишається важливим аспектом подальшої економічної інтеграції держав-членів ЄС.

Актуальність теми дослідження обумовлена важливим значенням і особливою роллю єдиного правового регулювання оподаткування, зокрема акцизів, в світлі економічної інтеграції в рамках ЄС. Крім того, вивчення досвіду Європейського Союзу в сфері акцизного оподаткування має не тільки теоретичне, а й практичне значення з позиції використання досвіду ЄС в

процесі удосконалення національного податкового регулювання.

Стан дослідження питання. Питанням непрямого оподаткування, зокрема, акцизного оподаткування енергоносіїв та електроенергії, в рамках Європейського Союзу присвячені роботи українських (І. Березовська, К. Яценко й інших) і зарубіжних (С. Кноссен, Г. Любкіна, О. Захаров, Е. Остерберг і інших) вчених.

Метою і завданням статті є дослідження акцизного оподаткування енергоносіїв та електроенергії в Європейському Союзі на основі аналізу положень актів ЄС, а також практики Суду ЄС у зазначеній сфері.

Виклад основного матеріалу. Вперше податки на енергоносії були запроваджені у 70-х роках ХХ ст. для зниження залежності від імпорту нафти у все більшу кількість країн, у тому числі країн Організації економічного співробітництва та розвитку,

таких як США, країни ЄС, Японія. Внутрішні податки на енергоносії встановлювались із різних причин. Так, в податкові платежі деякі країни враховували витрати на будівництво та використання доріг, захист навколишнього середовища. Хоча податкові ставки значно варіюються залежно від країни стягнення, податки на нафту та інші енергоносії стали важливою формою поповнення державного бюджету. Враховуючи різницю в розвитку ринку енергоносіїв різних країн, внутрішній податок на енергоносії може викликати значні зміни як на міжнародних, так і внутрішніх ринках [1, с. 81-82].

Питання правового регулювання енергоносіїв стали важливою частиною європейської інтеграції. Два із трьох установчих договорів стосувались саме цієї сфери: Договір про заснування Європейського об'єднання вугілля та сталі та Договір про Євратом. Із прийняттям Судом ЄС рішення у відомій справі *Costa v Enel* щодо електроенергії стало очевидним, що Договір про заснування європейського економічного співтовариства врегулюватиме, *inter alia*, й сектор енергетики [2, с. 2].

Формування внутрішнього ринку ЄС із вільним рухом товарів, послуг, осіб та капіталів значно вплинуло і на ринок енергоносіїв. Перші пропозиції щодо оподаткування акцизами нафтопродуктів (бензину і мазуту (дизельного палива)) на рівні ЄС були внесені ще в 1991 р. Базова структура акцизів на нафтопродукти була розроблена в рамках ЄС у 1992 р. У цей же час Комісія пропонує ввести податок в рамках ЄС щодо викидів вуглекислого газу та на електроенергію, маючи на меті стабілізацію викидів CO₂ на рівні 1990 р. до 2000 р. для запобігання парниковому ефекту і глобальному потеплінню. Проте про-

позиція не була прийнята та виявилось безуспішно. У 1997 р. Комісія опублікувала нову пропозицію, розширивши перелік об'єктів оподаткування, зокрема йшлося про продукти, які могли б замінити нафтопродукти (вугілля, кокс, буре вугілля, бітум та пов'язані з ними продукти, природний газ і електроенергія). Положення пропозиції були відображені в Директиві 2003/96/ЄС щодо реструктуризації системи Співтовариства з оподаткування енергоносіїв та електроенергії [3, с. 51], зміни в яку вносились згодом Директивами 2004/74/ЄС щодо надання державам-членам можливості застосовувати до енергоносіїв та електроенергії зменшені ставки акцизу або скасовувати акцизи [4, с. 87] та 2004/75/ЄС стосовно винятків та обмежень у порядку стягнення акцизів для Кіпру [5, 100].

Директива 2003/96/ЄС сприяла ліквідації спотворення конкуренції, яке існувало між державами-членами через відмінності у структурі акцизів на енергоносії та електроенергію, встановила пріоритети більш ефективного використання енергії (з метою зменшення залежності від імпортованих енергоносіїв та зменшення викидів вуглекислого газу).

До об'єктів оподаткування директива відносить освинцьований та неосвинцьований бензин, нафтовий газ, гас, зріджений нафтовий газ, природний газ, мазут, вугілля та кокс, електроенергію. Встановлюються мінімальні рівні оподаткування акцизами: рівень оподаткування енергоносіїв та електроенергії в державах-членах не може бути відповідно до ст. 4 Директиви 2003/96/ЄС меншим, ніж мінімальні ставки акцизів, встановлені директивою. Слід враховувати, що при визначенні мінімальної ставки акцизу директива розмежовує комерційне та

некомерційне використання енергоносіїв та електроенергії [3, с. 54].

Для освинцьованого бензину мінімальний рівень оподаткування становить 421 євро/1000 л, для неосвинцьованого бензину 359 євро/1000 л. Для нафтового газу та гасу, що використовуються в якості моторного палива, директива встановлює мінімальну ставку оподаткування на рівні 330 євро/1000 л. Якщо ж ці види палива використовуються в промислових і комерційних цілях, ставка становить 21 євро/1000 л. нафтовий газ для цілей опалення оподатковується акцизом за мінімальною ставкою 21 євро/1000 л, а гас для цих самих цілей — 0 євро/1000 л. Зріджений нафтовий газ, що використовується як паливо, оподатковуються за мінімальною ставкою 125 євро/1000 кг, якщо ж він використовуються для промислових і комерційних цілей, мінімальна ставка складає 41 євро/1000 кг. В цілях опалення (як для комерційного, так і некомерційного використання) ці продукти оподатковуються за нульовою ставкою. Дизельне паливо (мазут) використовується з метою опалення як в комерційному, так і в некомерційному секторі і оподатковується акцизом за мінімальною ставкою 15 євро/1000 кг. Природний газ, що використовується як паливо оподатковується за мінімальною ставкою 2,6 євро/ГДж вищої теплотворної здатності, в промислових і комерційних цілях — 0,3 євро/ГДж. В цілях опалення для комерційного використання мінімальна ставка акцизу на природній газ становить 0,15 євро/ГДж. В разі некомерційного використання — 0,3 євро/ГДж. Для комерційного використання вугілля та коксу директива встановлює мінімальну ставку на рівні 0,15 євро/ГДж вищої теплотворної здатності, для некомерційного використання — 0,3 євро/ГДж.

Електроенергія оподатковується у випадку комерційного використання за мінімальною ставкою 0,5 євро/МВт. Ставка акцизу у випадку некомерційного використання складає 1 євро/МВт [3, с. 65].

При цьому, державам надається право самостійно встановлювати ставки акцизів вищі, ніж передбачені директивою. Так, наприклад, станом на липень 2016 р. найвищі ставки акцизів на освинцьований бензин зафіксовані в Нідерландах (857,39 євро/1000 л), а найнижчі — на Кіпрі (421 євро/1000 л). Найвища ставка акцизу на природній газ для опалення в комерційних цілях становить 8,67 євро/ГДж (у Данії) та для опалення в некомерційних цілях — 8,89 євро/ГДж (у Швеції), у той час як найнижча ставка акцизу складає 0,15 євро/ГДж (у Латвії, Литві та Естонії) та 0,2772 євро/ГДж (у Бельгії) відповідно для використання в комерційних та некомерційних цілях [6].

Разом із цим, держави-члени ЄС мають право надавати привілеї щодо звільнення або зниження розміру акцизів декількома способами: безпосередньо, через диференційовану ставку, або через повне або часткове відшкодування об'єму оподаткування (ст. 6 Директиви 2003/96/ЄС).

Особливим є режим оподаткування енергоносіїв, що використовуються в якості пального для повітряних суден. Так, по суті повідомлення Комісії, опубліковане ще в 2000 р., стосовно оподаткування авіаційного палива (СОМ (2000) 110) має обов'язковий характер, будучи закріпленим у положеннях Директиви 2003/96/ЄС, яка гарантує скасування акцизу на енергоносії, що поставляються як авіаційне паливо, окрім випадків використання їх для приватних польотів, тобто для дозвілля, коли авіатранспорт викорис-

товуються власником або фізичною чи юридичною особою для розваг — через наймання або будь-які інші засоби — окрім комерційних цілей і, особливо, окрім перевезення пасажирів або товарів чи забезпечення послуг для органів державної влади (ст. 14 Директиви 2003/96/ЄС). Такий самий режим встановлюється для водного транспорту.

Повне або часткове звільнення або зменшення рівня оподаткування передбачене, зокрема для експериментальних проектів з технологічної розробки більш екологічних видів палива або у сфері поновлюваних ресурсів; електроенергії сонячного, вітрового, хвильового, припливного, геотермального, гідравлічного походження; електроенергії, виробленої з біомаси; енергоносіїв і електроенергії, що використовуються для комбінованого виробництва тепла і електроенергії; енергоносіїв і енергії, що використовуються для перевезення товарів і пасажирів залізницею, метро, трамваєм і тролейбусом, та в деяких інших випадках (ст. 15 Директиви 2003/96/ЄС).

Значна увага в рамках ЄС приділялась розробці альтернативних джерел енергії. Так, вже у 2001 р. були запропоновані заходи для сприяння використанню біопалива, в тому числі можливість застосування зниженої ставки акцизу на цей вид палива. У рішенні 2002 р. з питань податкової політики ЄС в цілому Європейський парламент встановив принцип, відповідно до якого «забруднювач платить». Цей принцип дуже широко застосовується щодо енергоносіїв, і реалізується не тільки за рахунок оподаткування, але й за рахунок правового регулювання. Парламент схвалив пропозицію стосовно біопалива в жовтні 2002 р. і прийняв поправки, спрямовані на її розвиток. Таким чином, Рада ЄС ухва-

лила низку актів, зокрема 8 травня 2003 р. з метою сприяння цілям, таким як виконання зобов'язань щодо зміни клімату, екологічна безпека постачання та сприяння відновлювальним енергоресурсам було ухвалено Директиву 2003/30/ЄС стосовно заохочення використання біопалива або іншого відновлювального палива для транспорту (ст. 1 Директиви 2003/30/ЄС). Відповідно до вказаної директиви держави-члени зобов'язані забезпечити, щоб мінімальна пропорція біопалива та іншого відновлювального палива на ринках становила не менше 2%, що розраховується на основі енергетичного вмісту всієї сукупності бензину та дизелю, який перебуває в торговому обороті на ринках держав-членів для транспортних цілей (ст. 3 Директиви 2003/30/ЄС) [7, с. 43]. Крім цього, ст. 16 Директиви 2003/96/ЄС дозволяє зменшити ставку податку на біопаливо, що використовується як моторне паливо.

Однією з перших справ, розглянутих Судом ЄС щодо відновлюваних джерел енергії, була справа *Outokumpu*. Справа стосувалась питання, чи оподаткування акцизом електроенергії, імпортованої у Фінляндію зі Швеції, було дискримінацією, зважаючи на особливості екоподаткування. Відповідно до чинного на той час законодавства Фінляндії акциз стягувався у Фінляндії на вироблену в країні електроенергію, а обсяг акцизу залежав від методу виробництва електроенергії. Відповідно, атомна та гідроенергія оподатковувались за нижчими ставками акцизу. Проте розмір акцизу на імпортовану електроенергію не було визначено на основі методу її виробництва. Акциз на імпортовану електроенергію був нижчим, ніж найвища ставка акцизу на електроенергію, встановлена у Фінляндії. Проте акциз

був вищим, ніж акциз на атомну та гідроелектроенергію, вироблену у Фінляндії. За таких умов імпортер не мав можливості довести, що імпортована електроенергія була вироблена на атомній чи гідроелектростанції, а відтак має обкладатись нижчим акцизом. На думку Суду ЄС, практичні труднощі у визначенні походження чи способу виробництва імпортованої електроенергії не можуть бути підставою для дискримінаційного оподаткування. А тому Судом ЄС було встановлено, що імпортер не мав змоги продемонструвати походження та спосіб виробництва імпортованої електроенергії. Таким чином, за рішенням Суду ЄС Фінляндія порушила норми установчих договорів щодо недискримінації у сфері оподаткування [8, с. 1810-1813]. Таким чином, відбувається сприяння розвитку та ширшому застосуванню відновлюваних джерел енергії.

В ЄС передбачена можливість звільнити від оподаткування акцизами або зменшити акциз на енергоносії та електроенергію з огляду на політичні причини. Так, держава-член, що бажає вжити таких заходів, має відповідно повідомити про це Комісію і надати всю необхідну інформацію. Комісія розглядає запит, враховуючи належне функціонування внутрішнього ринку, необхідність забезпечення чесної конкуренції, а також медичні, екологічні, енергетичні і транспортні аспекти ЄС. Через три місяці після одержання всієї необхідної інформації, Комісія повинна або представити в Раду пропозицію щодо уповноваження на такі заходи або інформувати Раду про причини, з яких така пропозиція не була представлена. За умови позитивного рішення Комісії, Рада одностайно приймає рішення про введення подальших звільнень або скорочень акцизного оподаткування (ст. 19 Директиви 2003/96/ЄС) [3, с. 60].

Маркування підакцизної продукції, зокрема нафтового газу та гасу було гармонізовано у Директиві Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 р. про фіскальне маркування нафтового газу і гасу [9, 47] та Рішенні Ради 2006/428/ЄС від 22 червня 2006 р., яке «встановлює загальний фіскальний маркер для нафтового газу і гасу» [10, с. 15].

Однією з останніх ініціатив Комісії є пропозиція (СОМ (2011) 196), яка має на меті сприяння оновленню правил оподаткування енергоносіїв. Оподаткування енергоносіїв пропонується здійснювати на підставі частки викидів CO₂ в атмосферу з урахування їх енергомісткості. Передбачається, що існуючі податки на енергоносії слід розділити на дві складові, які в поєднанні і визначатимуть загальний рівень оподаткування акцизом. Ця пропозиція спрямована на збільшення енергомісткості та енергоефективності, а також заохочення використання екологічно чистих продуктів, уникаючи викривлення конкуренції на внутрішньому ринку ЄС [11]. Держави-члени мають переглянути структури акцизів на енергоносії. Директива мала набути чинності в 2013 р., встановлюючи перехідні періоди для повного вирівнювання оподаткування енергоносіїв до 2023 року, надаючи час підприємствам адаптуватися до нової структури оподаткування. 19 квітня 2012 р. Європейський парламент проголосував за прийняття директиви, яка б включала вищеперераховані положення, проте після низки невдалих переговорів між державами-членами Комісія відклала пропозицію у 2015 р.

Висновки. Правове регулювання оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії в рамках Європейського Союзу, визначення структури та рівня ставок оподаткування обумовлюються

окрім фіскальних чинників також транспортною, екологічною, сільськогосподарською політикою, загальною політикою зайнятості. Основні положення щодо оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії містяться в Директиві 2003/96/ЄС щодо реструктуризації системи Співтовариства з оподаткування енергоносіїв та електроенергії та Дирек-

тиві 2003/30/ЄС стосовно заохочення використання біопалива або іншого відновлювального палива для транспорту. Оподаткування акцизами енергоносіїв та електроенергії в ЄС нині має на меті не тільки зменшення залежності країн Європи від імпортованих енергоносіїв, а також заохочення використання відновлюваних джерел енергії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Zesheng S., Junjie H., Xiangdong X. Price effect of domestic oil tax under vertically related market structure: evidence from the United States, EU and Japan / S. Zesheng, H. Junjie, X. Xiangdong // OPEC Energy Review. — 2013. — № 37(1). — P. 81-104.
2. Talus K. Introduction to EU Energy Law / K. Talus. — Oxford :Oxford University Press, 2016. — 192 p.
3. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal. — 1995. — L. 283. — P. 51-70.
4. Council Directive 2004/74/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for certain Member States to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation // Official Journal of the European Union. — 2004. — L. 157. — P. 87-99.
5. Council Directive 2004/75/EC of 29 April 2004 amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for Cyprus to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation // Official Journal of the European Union. — 2004. — L. 157. — P. 100-105.
6. Excise duty tables Part II — Energy products and Electricity // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf.
7. Council Directive 2003/30/EC of the European Parliament and of the Council of 8 May 2003 on the promotion of the use of biofuels or other renewable fuels for transport // Official Journal of the European Union. — 2003. — L. 123. — P. 42-46.
8. Case C-213/96 Outokumpu Oy. // European Court Reports. — 1998. — P. 1801-1813.
9. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene // Official Journal of the European Union. — 1995. — L. 291. — P. 46-47.
10. Commission Decision 2006/428/EC of 22 June 2006 establishing a common fiscal marker for gas oils and kerosene // Official Journal. — 2006. — L. 172. — P. 15-16.
11. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee : Smarter energy taxation for the EU: proposal for a revision of the Energy Taxation Directive // [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/com_2011_168_en.pdf.

Владыка С.

Обложение акцизами энергоносителей и электроэнергии в Европейском Союзе.

Аннотация. Статья посвящена вопросам правового регулирования косвенного налогообложения в рамках Европейского Союза, а именно налогообложению акцизами энергоносителей и электроэнергии. Рассмотрены предпосылки гармонизации правового регулирования акцизов, основные положения актов вторичного права ЕС в сфере налогообложения энергоносителей и электроэнергии акцизами в Европейском Союзе. Особое внимание уделено анализу положений об акцизах на альтернативные источники энергии.

Ключевые слова: Европейский Союз, акцизы, внутренний рынок, энергоносители, электроэнергия.

S. Vladyka

Excise Taxation of Energy Products and Electricity in the European Union.

Summary. The article deals with the legal regulation of indirect taxation in the European Union namely excise duties on energy products and electricity. The main prerequisites for harmonization of legal regulation of excise duties as well as provisions of EU law in the field of energy taxation in the European Union are studied. Particular attention is paid to the analysis of directives as well as key judgments of the EU Court of Justice in the mentioned sphere. Objects of taxation, excise rates, minimum excise rates are thoroughly studied in the article. Special attention is paid to Directive 2003/96/EU that is a key instrument in the sphere of excise duties on energy products and electricity. Issues of environmental protection and role of excise duties in the mentioned area are researched in the article.

Keywords: European Union, excise duties, internal market, energy products, electricity, excise rate, minimum rate, national legislation, directive, environmental protection, non-discrimination.

