

Володимир ВАЛІГУРА

кандидат економічних наук, доцент, Західноукраїнський національний університет,
Тернопіль, Україна, valigura_v@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-5114-3886

Святослав ГЕРЧАКІВСЬКИЙ

кандидат економічних наук, доцент, Західноукраїнський національний університет,
Тернопіль, Україна, svather@ukr.net
ORCID ID: 0000-0003-4127-8044

АКТУАЛІТЕТИ ГАРМОНІЗАЦІЇ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЕНЕРГОПРОДУКТІВ В ЄС ТА УКРАЇНІ

Вступ. Однією із важливих складових гармонізації законодавства України зі стандартами ЄС є нормативно-правова база справляння податків. Особливо актуальною нині є царина оподаткування продуктів енергії, адже з початком вторгнення Росії в Україну спостерігається тотальний дефіцит та ріст цін на енергопродукти. Натомість оподаткування таких товарів найменше з усіх підакцизних гармонізоване зі стандартами ЄС. Уніфікація ж ставок акцизного податку на продукти енергії з вимогами профільної директиви ЄС може ще більше спровокувати ріст цін, що в теперішній ситуації є вкрай небажаним.

Мета – узагальнити наукові та правові підходи до характеристики акцизного оподаткування енергопродуктів, окреслити контури проблемних аспектів гармонізації профільної у цій сфері директиви, напрацювати пропозиції щодо удосконалення акцизного оподаткування енергетичних продуктів в Україні.

Результати. Проаналізовано основні положення Директиви Ради 2003/96/ЄС щодо акцизного оподаткування продуктів енергії. Встановлено невідповідність норм Податкового кодексу України положенням цієї Директиви в частині: переліку та структури енергопродуктів, які є об'єктом оподаткування акцизним податком; розміру ставок податку; надання податкових преференцій. Окреслено ймовірні напрями реформування законодавства ЄС щодо акцизного оподаткування продуктів енергії. Проведено моніторинг законотворчої діяльності оподаткування енергопродуктів в Україні.

Висновки. В результаті дослідження обґрунтовано висновок, що на теперішньому етапі виправданію буде податкова політика у сфері акцизного оподаткування енергопродуктів, більш орієнтована на соціально-економічні реалії України, ніж на пріоритети гармонізації до стандартів ЄС. Проте, аби євроінтеграційні поступки України не сповільнилися внаслідок відсутності реформ в частині гармонізації досліджуваної сфери,

необхідні консультації з інституціями ЄС щодо відтермінування ключових питань оподаткування продуктів енергії.

Ключові слова: гармонізація податків, акцизне оподаткування, енергетичні продукти, Директива Ради 2003/96/ЄС.

Рис.: 1, табл.: 2, бібл.: 14.

Volodymyr VALIHURA

Ph. D. (Economics), Assoc. Prof., West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine,
valigura_v@ukr.net

ORCID ID: 0000-0001-5114-3886

Svyatoslav GERCHAKIVSKY

Ph. D. (Economics), Assoc. Prof., West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine,
svather@ukr.net

ORCID ID: 0000-0003-4127-8044

ACTUALITIES OF EXCISE TAXATION HARMONIZATION OF ENERGY PRODUCTS IN THE EU AND UKRAINE

Introduction. The legal framework for tax administration is one of the important components of the harmonization of Ukrainian legislation with EU standards. The area of taxation of energy products is especially relevant today, because with the Russian invasion in Ukraine, there is a total deficit and an increase in prices for energy products. Instead, the taxation of such goods is the least harmonized with EU standards among of all excise goods. The unification of excise tax rates on energy products with the requirements of the relevant EU directive can further provoke the price growth, which is extremely undesirable in the current situation.

The purpose of the article is to generalize scientific and legal approaches to the characteristics of excise taxation of energy products, to outline problematic aspects of the harmonization of the relevant directive in this area, to develop proposals for improving excise taxation of energy products in Ukraine.

Results. The main provisions of Council Directive 2003/96/EC on excise taxation of energy products are analyzed. It has been established that the norms of the Tax Code of Ukraine do not comply with the provisions of this directive in terms of: the list and structure of energy products, which are the subject to excise tax; the amount of tax rates; provision of tax preferences. Probable directions for reforming the EU legislation on excise taxation of energy products are outlined. Monitoring of legislative activities on taxation of energy products in Ukraine was carried out.

Conclusions. As a result of the research, the conclusion is substantiated that at the current stage, the tax policy in the field of excise taxation of energy products, focused on the socio-economic realities of Ukraine, will be more justified than on the priorities of harmonization to EU standards. However, in order for Ukraine's European integration progress not to slow down due to the lack of reforms in terms of harmonization of the studied area, it is necessary to hold a number of consultations with EU institutions regarding the postponement of key issues of taxation of energy products.

Keywords: harmonization of taxes, excise taxation, energy products, Council Directive 2003/96/EC.

JEL Classification: H24, H25.

Постановка проблеми. Упродовж останнього десятиліття Україна активно сповідувала європейські прагнення та намагання стати повноцінним учасником континентальної спільноти. 23 червня 2022 р. Україна стала кандидатом на членство у Європейському Союзі (далі – ЄС). Однак отримання такого бажаного статусу несе в собі й величезну відповідальність, система положень і правових актів ЄС мають бути належним чином гармонізовані й імплементовані в національне законодавство кожної країни-члена ЄС, забезпечуючи їх ідентичне застосування.

Однією із важливих складових гармонізації є нормативно-правова база справляння податків. Особливо актуальною нині є царина оподаткування продуктів енергії, адже з початком повномасштабної війни Росії проти України спостерігається тотальний дефіцит та ріст цін на енергопродукти. Натомість оподаткування таких товарів найменше з усіх підакцизних гармонізованих зі стандартами ЄС. Уніфікація ж ставок акцизного податку на продукти енергії з вимогами профільної директиви ЄС може ще більше спровокувати ріст цін, що в теперішній ситуації є вкрай небажаним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В сучасній фінансовій науці можна спостерігати суттєве зацікавлення проблематикою гармонізації оподаткування. Серед зарубіжних вчених особливу увагу їй приділили Р. Вебер, Д. Вілсон, Д. Даймонд, В. Оутс, Р. Перротті, В. Танзі, Г. Таубер та ін. Тема гармонізації й уніфікації оподаткування в Україні до стандартів Європейського Союзу системно викладена в працях: Н. Атаманчук, Л. Касьяненко [1], Г. Білецької, М. Кармаліти, М. Куц [2], А. Соколовської [3], А. Крисоватого [4], М. Ярош [5] та ін. Проведений аналіз першоджерел дав змогу зробити висновки про недостатність і фрагментарність висвітлення проблема-

тики гармонізації акцизного оподаткування енергетичних продуктів в ЄС та Україні в сучасних особливих умовах.

Мета статті полягає в узагальненні наукових і правових підходів до характеристики акцизного оподаткування енергопродуктів, окресленні контурів проблемних аспектів гармонізації профільної у цій сфері директиви, напрацюванні пропозицій щодо удосконалення акцизного оподаткування енергетичних продуктів в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Характерною особливістю податкової політики ЄС є те, що вона складається з двох компонентів: прямого оподаткування, яке залишається компетенцією держав-членів, і непрямого оподаткування, яке впливає на вільний рух товарів і свободу надання послуг на єдиному ринку. Оскільки ЄС має власну вільну економічну зону, більшість директив про непряме оподаткування регламентує однакові умови для суб'єктів господарювання з усіх держав-членів, насамперед, у частині справляння універсального та специфічних акцизів.

Засадничі параметри оподаткування енергоносіїв та електроенергії визначено у Директиві Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. “Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії” [6] (далі – Директива 2003/96/ЄС). Її визначальною рисою є значна кількість положень щодо можливості застосування диференційованого національного розміру оподаткування, звільнень або знижень розміру оподаткування залежно від сфер та суб'єктів використання відповідних видів енергоносіїв та електроенергії. Крім цього, Директива Ради 95/60/ЄС [7] стосується податкового маркування газойлю та гасу для ідентифікації газойлю та гасу, що підлягають зниженій ставці акцизу.

В Преамбулі до Директиви 2003/96/ЄС зроблено наголос, що: “належне функ-

ціонування внутрішнього ринку та досягнення цілей інших політик Співтовариства вимагають встановлення мінімальних порогів оподаткування на рівні Співтовариства для більшості енергетичних продуктів, включаючи електроенергію, природний газ та вугілля” [6]. Разом з тим, позитивним для багатьох нових членів ЄС та країн-кандидатів є визнання постулату про те, що “суттєві відмінності в національних рівнях оподаткування на енергоносії, що застосовуються державами-членами, можуть виявитися шкідливими для належного функціонування внутрішнього ринку”, а також “державам-членам має бути надана гнучкість, необхідна для визначення та реалізації політики, що відповідає їхнім національним обставинам” [6]. Такий підхід дає змогу багатьом країнам європейського простору відтермінувати повноцінну імплементацію аналізованої Директиви, або ж в рамках Додатку II застосовувати “знижені ставки оподаткування та звільнення від такого оподаткування”. Отже, перехідні періоди та домовленості з цього приводу можуть знадобитися окремим країнам для кращої адаптації до нових підходів оподаткування, мінімізуючи при цьому ризики і можливі соціальні, економічні, екологічні загрози.

Базові аспекти та положення Директиви 2003/96/ЄС частково враховані в законодавстві України. Однак порівняльний аналіз основних елементів акцизного податку на продукти енергії та електроенергію в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) та Директиві 2003/96/ЄС дає змогу сформулювати певні відмінності щодо застосування гармонізованого акцизного податку на продукти енергії та електроенергію в ЄС та в Україні.

Одним із важливих актуалітетів гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів є приведення нормативно-правових підходів щодо трактування поняття “енерго-

продукти” до європейських стандартів. Так, в ПКУ перелік підакцизних товарів та ставок податку визначено статтею 215. Зокрема, пунктом 1 цієї статті визначено, що до підакцизних товарів, які є продуктами енергії, належать пальне та електроенергія. Категорія “пальне” для цілей оподаткування визначена підпунктом 14.1.141-1 ПКУ: “нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 ПКУ”. У пункті 215.1 ПКУ зазначено, що до палива належать: “товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом” [8]. Підпункт 215.3.4, на який зроблено посилання у визначенні поняття “пальне”, передбачає перелік видів пального та ставок акцизного податку за кодами УКТЗЕД, які підлягають оподаткуванню.

Детальний аналіз переліку видів пального, що є об’єктами оподаткування акцизним податком, відповідно до ПКУ та статті 2 Директиви 2003/96/ЄС (де наведено перелік продуктів, що належать до категорії “продукти енергії”) дає змогу встановити невідповідність переліку продуктів енергії, які оподатковують специфічними акцизами. Зокрема, категорія “продукти енергії” містить ширше коло товарів, ніж категорія “пальне”. Так, до неї належать товари за кодами Комбінованої номенклатури: 1507–1518, 2701, 2702, 2704–2706, 2708–2709, 2712–2715, 2902, 3403, 3817, що не включаються до категорії “пальне” відповідно до ПКУ. До таких продуктів енергії належать: олії: соєва, арахісова, пальмова, оливкова,

соняшникова, сафлорова, бавовняна, кокосова, пальмоядра, бабассу, рапсова, гречична; жири і масла тваринні та їх фракції; вугілля кам'яне, буре (лігніт), кокс і напівкокс із кам'яного вугілля, лігніту або торфу; газ кам'яновугільний, водяний, генераторний та подібні гази, крім нафтових газів та інших газоподібних вуглеводнів; смоли кам'яновугільні, буровугільні, торф'яні та інші мінеральні смоли; пек і кокс пековий, отримані з кам'яновугільної смоли або інших мінеральних смол; нафта сира та нафтопродукти сирі, отримані з бітумінозних порід; вазелін нафтовий (петролатум), парафін, віск нафтовий мікрокристалічний, гач парафіновий, озокерит, віск буровугільний, віск торф'яний; кокс нафтовий, бітум нафтовий та інші залишки від переробки нафти та нафтопродуктів; бітум і асфальт природні; сланці бітумінозні або нафтоносні та піщаники бітумінозні, асфальтити й асфальтові породи; суміші бітумні, засновані на природному асфальті, природному бітумі, нафтовому бітумі, мінеральних смолах або пеку мінеральних смол; вуглеводні циклічні: циклани (циклоалкани), циклени (циклоалкени) та циклотерпени; матеріали мастильні (у тому числі мастильно-охолоджуючі емульсії для ріжучих інструментів, засоби для змащування різьби гвинтів та гайок, засоби для видалення іржі або антикорозійні речовини й препарати для змащування форм та полегшення вилучення виробів із форм, виготовлені на основі мастил) та засоби, що використовують для жирової обробки текстильних матеріалів, шкіри, хутра або інших матеріалів, крім засобів, що містять в якості основних компонентів 70 мас. % або більш нафтових масел, або нафтопродуктів, отриманих із бітумінозних мінералів; алкілбензоли змішані та алкілнафталіни змішані, крім речовин товарної позиції 2707 або 2902 [3, с. 260–261].

Директива 2003/96/ЄС передбачає виняток щодо сфери дії на окремі продукти енергії. Її дія не поширюється на:

а) оподаткування виробництва теплової енергії та оподаткування продукції, що підпадає під коди Комбінованої номенклатури 4401 та 4402;

б) енергетичні продукти, що використовуються для інших цілей, ніж як моторне паливо або паливо для опалення; подвійне використання енергоносіїв¹; мінералогічні процеси².

Натомість у ПКУ відсутній перелік продуктів енергії, які не підлягають оподаткуванню акцизним податком та напрямів їх використання, за яких енергопродукти втрачають статус об'єкта оподаткування. Тобто за умови використання енергетичних продуктів у наведених в попередньому абзаці видах.

У статтях 14–19 Директиви 2003/96/ЄС наведено низку інших можливих преференцій: звільнення від оподаткування продуктів енергії загалом, а також тих енергопродуктів, які використовують на певні визначені цілі; надання окремим державам-членам пільгового періоду застосування звільнень чи знижених ставок.

Зазначимо, що в Україні практично відсутні такі преференції. Ввезення без оподаткування чи оподаткування за нульовою ставкою енергетичних продуктів, що реалізуються як сировина для виробництва, наприклад, у хімічній промисловості не може вважатися податковою пільгою, оскільки не є об'єктом акцизного податку на енер-

¹ Енергетичний продукт має подвійне використання, коли він використовується як паливо для опалення та для інших цілей, ніж як моторне паливо та опалювальне паливо. Використання енергетичних продуктів для хімічного відновлення та в електролітичних і металургійних процесах вважається подвійним використанням.

² «Мінералогічні процеси» означають процеси, класифіковані в номенклатурі NACE під кодом D1 26 «виробництво інших неметалевих мінеральних продуктів» у Регламенті Ради (ЄС) № 3037/90 від 9 жовтня 1990 року про статистичну класифікацію видів економічної діяльності в Європейському співтоваристві.

гопродукти та електроенергію [3, с. 267]. Також не передбачено в законодавстві України можливості застосування диференційованих ставок оподаткування державами-членами, що перебувають під фіскальним контролем, у таких випадках: коли диференційовані ставки безпосередньо пов'язані з якістю товару; коли диференційовані ставки залежать від рівня кількісного споживання електроенергії та енергетичних продуктів, які використовують для опалення; для таких цілей, як: збирання відходів, утримання громадського транспорту (включаючи таксі), Збройних сил, адміністрацій; комерційне та некомерційне використання, енергетичних продуктів та електроенергії, про що йдеться у статтях 9 та 10 Директиви 2003/96/ЄС.

Така ситуація нівелює потужний регулюючий потенціал, яким володіє акцизний податок, в тому числі, в частині оподаткування продуктів енергії. Це знижує конкурентоспроможність вітчизняних підприємств та економіки України загалом, адже ціна на енергопродукти є складовою собівартості більшості товарів та послуг.

Наголосимо, що Директива 2003/96/ЄС регламентує оподаткування енергоносіїв та електроенергії в частині встановлення ставок податків, які мають бути імplementовані в національні законодавства держав-членів, встановлює правила оподаткування та винятки із них, а також уповноважує держав-членів робити такі винятки чи впроваджувати у національному законодавстві преференційний режим для певних енергетичних продуктів. Поряд з цим, визначено групи енергопродуктів та продуктів електроенергії для цілей Директиви згідно з Комбінованою номенклатурою; мінімальні рівні оподаткування моторного палива, палива для опалення та електроенергії; види преференцій щодо звільнення або зниження розміру оподаткування, які можуть

надавати держави-члени; обов'язкові й факультативні звільнення від оподаткування продуктів енергії і електроенергії та інші види пільг, а також умови їх надання; спеціальні положення щодо перехідного періоду для країн-членів ЄС; перелік енергопродуктів, на які поширюються контрольні заходи; окремі питання стосовно визначення додаткових обставин, за яких виникає податок на продукти енергії, та визначення термінів. Зокрема, відповідно до Директиви Ради 2003/96/ЄС держави-члени мають застосовувати до енергетичних продуктів для палива, транспорту та електроенергії мінімальні ставки акцизного податку (табл. 1).

Дані табл. 1 свідчать, що ставки акцизного податку на моторне паливо відповідно до Директиви 2003/96/ЄС диференційовані відносно напрямку використання палива: комерційне та промислове використання й використання для потреб населення загалом. Ставки ж акцизного податку на енергопродукти для опалення теж залежать від того, чи їх використовують підприємці, чи населення. Натомість у ПКУ такого чіткого поділу нема.

Ще однією відмінністю норм Директиви Ради 2003/96/ЄС від ПКУ є різні одиниці виміру ставок акцизного податку на окремі енергопродукти (табл. 2).

Зокрема, підпунктом 215.3.4 ПКУ ставки акцизного податку встановлено в євро за 1000 літрів (у літрах, приведених до t 15° C) на всі види продуктів енергії. Натомість Директивою 2003/96/ЄС ставка акцизного податку на скраплений газ встановлена у євро за 1000 кілограмів, природний газ – євро за гігаджоуль, мазут – євро за 1000 кілограмів, вугілля та кокс – євро за гігаджоуль. Така розбіжність створює труднощі у порівнянні ставок наведених продуктів енергії в Україні. Більше того, важливою відмінністю української структури енергопродуктів, які оподатковуються акцизним податком,

Таблиця 1

Мінімальний поріг ставок акцизного податку на продукти енергії та електроенергії, які регламентовані Директивою 2003/96/ЄС*

Мінімальні ставки на моторне паливо			
Вид пального	Одиниця виміру ставки	Розмір ставки	
Етилований бензин	Євро за 1000 літрів	421	
Неетилований бензин	Євро за 1000 літрів	359	
Газойль	Євро за 1000 літрів	330	
Гас	Євро за 1000 літрів	330	
Скrapлений газ	Євро за 1000 кілограмів	125	
Природний газ	Євро за гігаджоуль	2,6	
Мінімальні ставки на моторне паливо, що використовується для комерційного та промислового використання			
Вид пального	Одиниця виміру ставки	Розмір ставки	
Газойль	Євро за 1000 літрів	21	
Гас	Євро за 1000 літрів	21	
Скrapлений газ	Євро за 1000 кілограмів	41	
Природний газ	Євро за гігаджоуль	0,3	
Мінімальні тарифи на опалення			
Вид пального	Одиниця виміру ставки	Розмір ставки	
		Для бізнесу	Для не підприємців
Газойль	Євро за 1000 літрів	21	21
Мазут	Євро за 1000 кілограмів	15	15
Гас	Євро за 1000 літрів	0	0
Скrapлений газ	Євро за 1000 кілограмів	0	0
Природний газ	Євро за гігаджоуль	0,15	0,3
Вугілля та кокс	Євро за гігаджоуль	0,15	0,3

* Складено на основі [9].

Таблиця 2

Діючі ставки акцизного податку на окремі продукти енергії відповідно до норм ПКУ*

Вид пального	Одиниця виміру ставки	Розмір ставки
Бензини моторні	Євро за 1000 літрів	213,5
Дизпаливо	Євро за 1000 літрів	213,5
Газойль	Євро за 1000 літрів	139,5
Гас	Євро за 1000 літрів	183
Скrapлений газ (пропан, бутан)	Євро за 1000 літрів	52
Скrapлений газ природний	Євро за 1000 літрів	3,67
Мазут	Євро за 1000 літрів	139,5

* Складено на основі [8].

від вимог Директиви 2003/96/ЄС є те, що в Україні до підакцизних товарів в частині природного газу належить лише скраплений природний газ за кодом Комбінованої номенклатури 2711 11 00. Натомість природний газ в газоподібному стані за кодом 2711 21 00 не є об'єктом оподаткування акцизним податком в Україні, всупереч положенням профільної Директиви.

Порівняння ставок інших продуктів енергії зі встановленими в Директиві 2003/96/ЄС мінімальними рівнями дає змогу стверджувати, що ставка акцизного податку на бензин моторний в Україні нижча на 207,5 євро за 1000 літрів (на 97%), порівняно з мінімальною ставкою етилованого бензину, та на 145,5 євро за 1000 літрів (на 68%), порівняно з мінімальною ставкою неетилованого бензину. На дизельне паливо ставка акцизного податку в Україні нижча, ніж мінімальний рівень, на 116,5 євро за 1000 літрів (на 55%), на гас – на 147 євро за 1000 літрів (на 80%). Таким чином, ставки акцизного податку на основні енергопродукти в Україні значно нижчі, ніж встановлений мінімальний рівень у Директиві 2003/96/ЄС. Це при тому, що для порівняння бралися ставки, встановлені у ПКУ до початку воєнного стану. Однак на період воєнного стану в Україні встановлено нульові ставки акцизного податку на бензин, дизельне паливо та скраплений газ.

Аналізуючи стан та процес гармонізації акцизного податку на продукти енергії з нормами ЄС, необхідно відмітити відносну “застарілість” діючих норм Директиви 2003/96/ЄС. Це підтверджується неодноразовими намаганнями змінити її положення. Зокрема, у 2011 р. Європейська комісія подала пропозиції щодо перегляду аналізованої Директиви [10]. Метою пропозицій була модернізація правил ЄС щодо оподаткування енергоносіїв. Вона спрямована на реструктуризацію оподаткування енергетичних продуктів, щоб

усунути поточні дисбаланси та викривлення, а також підтримати активні екологічні й енергетичні цілі ЄС. Ключовою особливістю пропозиції є оподаткування енергії таким чином, щоб враховувати як викиди CO₂, так і енергетичний вміст. Податки на енергетику було запропоновано розподілити на ці два компоненти, щоб визначити загальну ставку, за якою оподатковують паливо.

Європейський парламент проголосував за цю пропозицію 19 квітня 2012 р. Однак, після невдалих переговорів між державами-членами ЄС у Раді, пропозиція була відкликана Європейською комісією у 2015 р. Проте європейські інституції не залишили наміру змінювати політику оподаткування енергоресурсів. Це відбувається на тлі значного розвитку енергетичних ринків та технологій і зміни міжнародних зобов'язань ЄС, зокрема підписання Паризької угоди у 2016 р. Так, у 2019 р. Європейська комісія знову розпочала процес перегляду Директиви 2003/96/ЄС.

Як перший крок у законодавчому процесі, у вересні 2019 р. опублікувала звіт про оцінку аналізованої Директиви [11]. Його висновок очевидний: Директива 2003/96/ЄС більше не відповідає цілям ЄС щодо внутрішнього ринку та клімату. Крім того, в результаті оцінки вона дійшла висновку, що Директива:

- не сприяє скороченню викидів, енергоефективності або альтернативним низьковуглецевим/стійким видам палива. Широкий спектр галузевих винятків і скорочень, які застосовують державичлени, де-факто стимулює використання викопного палива;
- не забезпечує достатніх стимулів для інвестицій у екологічно чисті технології;
- не відповідає іншим кліматичним політикам ЄС (Система торгівлі викидами ЄС, Директиві про відновлювані джерела енергії, Директиві про енергоефективність).

В результаті попередньої оцінки, у липні 2021 р. як невід'ємну частину пакету "FitFor55" Європейська комісія висунула нову пропозицію щодо перегляду Директиви 2003/96/ЄС [12]. Вона спрямована на забезпечення більшої узгодженості з іншими політиками ЄС, а також на внесок у досягнення середньо- та довгострокових цілей ЄС у сфері енергетики та клімату, серед яких – Зелена угода. Пропозиція робить це шляхом більш точного відображення впливу різних джерел енергії на клімат і спонукання споживачів та компаній змінити свою поведінку. Згідно з вищезазначеним, пропозиція має три основні актуальні пріоритети:

- узгодження оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії з енергетичною та кліматичною політикою ЄС з метою сприяння досягненню цілей ЄС до 2030 р. та кліматичної нейтральності до 2050 р.;
- збереження внутрішнього ринку ЄС шляхом оновлення обсягу та структури ставок, а також шляхом раціоналізації використання необов'язкових податкових пільг та знижок;
- збереження спроможності держав-членів залучати доходи.

В теперішніх реаліях важко говорити про поступальні рухи щодо повної гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів як в ЄС, так і в Україні, адже через війну ціни на електроенергію в Європі встановили новий рекорд, оскільки тривала спека посилила тиск на ринки електроенергії, які відчувають дефіцит ресурсів через скорочення Росією поставок газу. Так, електроенергія в Німеччині з поставкою наступного року, що є еталонною європейською ціною, зросла на понад 5% до рекордних 452,50 євро за МВт-год, що в п'ять разів вище, ніж минулого року. Аналогічний контракт у Франції зріс на 4%, перевищивши 600 євро за МВт-год. Ціни на електро-

енергію значною мірою залежать від вартості газу та зростають цілий рік, оскільки ціна на газ зросла учетверо [13].

Таким чином, уряди європейських країн розглядають заходи щодо того, як полегшити вплив зростаючих витрат на енергію на економіку. Не є винятком і Україна. Зокрема, згідно із Законом від 15 березня 2022 р. № 2120-ІХ "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" тимчасово, на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, встановлено ставку акцизного податку на бензини моторні, важкі дистилляти та скрапленний газ у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів. Такий крок певним чином дав змогу стримати ціни на згаданий вище перелік моторного палива, однак різко вплинув на надходження акцизного податку до бюджету.

Для часткового підвищення фіскальної функції акцизного податку з продуктів енергії 14 серпня 2022 р. Кабінет Міністрів вніс до Верховної Ради проект Закону про внесення змін до розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку [14]. Проектом Закону пропонується внести зміни до пункту 41 підрозділу 5 "Особливості справляння акцизного податку та екологічного податку" розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу, якими встановити на період до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України ставки акцизного податку на бензини моторні, важкі дистилляти та інші нафтопродукти, скрапленний газ, бутан, ізобутан в розмірі 100,00 євро за 1000 літрів.

Важливим "каменем спотикання" аналізованого законопроекту стало те, що всі ставки пропонується встановити на одному рівні: 100 євро за тис л для всіх видів пального, незважаючи на обсяги споживання окремих енергопродуктів в довоєнний період (рис. 1).

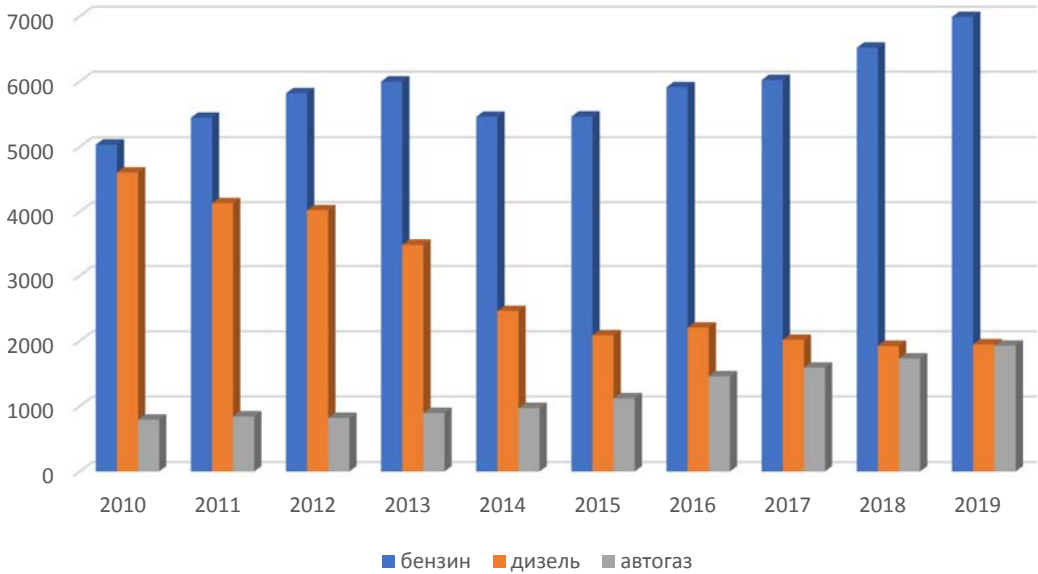


Рис. 1. Динаміка використання енергопродуктів (бензину, дизелю, автогазу) в довоєнній Україні, тис. т.*

* Побудовано за даними epkorg.ua (енергетичний кореспондент).

Отже, динаміка використання досліджуваних енергопродуктів в довоєнній Україні показує суттєве зменшення використання дизпального і зростання ринку автогазу. Тому вважаємо, що законодавча ініціатива суперечить принципу акцизного оподаткування в ЄС і вигідна великим мережам АЗС. Адже якщо враховувати оподаткування одиниць енергії, а не обсягу, то треба брати до уваги, що калорійність газу менша, тобто в літрі газу менше енергії, ніж у літрі бензину чи дизпального.

В країнах ЄС ставки акцизів на автогаз і бензин та дизель відрізняються в кілька разів. В умовах війни та кризової ситуації на ринку енергопродуктів, яка охопила Україну в березні-травні 2022 року, скраплений газ відіграв важливу стабілізуючу функцію. Після насичення ринку ціни на скраплений газ упали на 40%, тоді як вартість бензину чи дизелю – лише на 5–7%³. Крім цього, в

Україні спостерігається один із найвищих рівнів використання скрапленого газу порівняно з іншими видами пального серед усіх країн світу. За обсягами його споживання Україна до 24 лютого 2022 р. перебувала серед світових лідерів. Зважаючи на такі аргументи, законодавчу ініціативу щодо запровадження ідентичних ставок акцизу до бензину, дизелю та скрапленого газу доцільно переглянути та доопрацювати відповідно до європейських підходів.

Висновки. Підсумовуючи, зазначимо, що на теперішньому етапі Україна не дотримується не тільки термінів імплементації деяких Директив ЄС в частині акцизного оподаткування енергопродуктів, а й всупереч їх нормам застосовує значно нижчі рівні ставок або ж нульові. Для прикладу, Директива 2003/96/ЄС фіксує ставки податків, які мають бути імплементовані в національній законодавстві держав-членів, встановлює правила оподаткування та винятки із них,

³Станом на серпень 2022 року літр бензину А-95 коштує в середньому 51 грн, дизелю – 53 грн, скрапленого газу – 26 грн.

а також уповноважує держав-членів робити такі винятки чи впроваджувати у національному законодавстві преференційний режим для певних енергетичних продуктів. Якщо ж аналізувати українську практику, то мінімальні ставки, що введені на час воєнного стану в Україні, не відповідають ні вимогам зазначеної Директиви, ні практиці акцизного оподаткування енергопродуктів.

Аналізуючи вектори адаптації акцизного оподаткування енергопродуктів до вимог ЄС абстраговано від інших факторів, можна стверджувати, що відповідно до стандартів Директиви 2003/96/ЄС та Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. "Про загальний режим акцизних зборів" необхідно:

- розширити перелік енергетичних товарів, які є предметами оподаткування гармонізованого акцизного податку на продукти енергії та електроенергію відповідно до переліку, передбаченого у профільній Директиві;
- доопрацювати перелік енергетичних продуктів, які не є предметом акцизного податку на енергопродукти та електроенергію, а також тих напрямів їх використання, які позбавляють їх статусу предметів зазначеного акцизного податку (подвійне використання; використання в мінералогічних процесах тощо);
- підвищити ставки акцизного податку на енергопродукти до мінімального рівня, визначеного Директивою 2003/96/ЄС;
- диференціювати ставки податку залежно від обсягів кількісного споживання електроенергії та енергетичних продуктів.

Однак сучасні реалії, пов'язані з воєнними діями та необхідністю підтримки підприємців і громадян як споживачів енергопродуктів, вимагають більш виваженого підходу. Разом із цим, багато норм Директиви 2003/96/ЄС перебувають на стадії реформування і, ймовірно, найближчим часом будуть змінені. Тому, вважаємо, що

на теперішньому етапі більш виправданою буде податкова політика у сфері акцизного оподаткування енергопродуктів, орієнтована на соціально-економічні реалії України.

Разом із цим, ми переконані, що перспективи євроінтеграції України вимагають врахування не тільки поточних вимог до адаптації податкового законодавства, а й прогнозів можливих змін діючих норм акцизного оподаткування продуктів енергії. Очевидно, що Директива 2003/96/ЄС у найближчому майбутньому буде змінена в напрямку відповідності кліматичним та енергетичним цілям ЄС, стимулювання зниження використання викопного палива та інвестицій у екологічно чисті технології. Відповідно до цього пріоритетними напрямками податкового реформування мають бути:

- диференціація ставок акцизного податку відповідно до енергоємності продукту. Такий підхід має передбачати стимулювання виробництва та використання біогазу й рідкого палива, виробленого з біомаси для транспорту та опалення. Це забезпечить зменшення викидів вуглецю та захисту біорізноманіття;
- стимулювання виробництва та споживання відновлювальних джерел енергії в енергетичному балансі країни. Незважаючи на зростаючу ринкову актуальність відновлюваних джерел палива, їх оподаткування відповідно до ПКУ базується на правилах, розроблених у той час, коли ці види палива були альтернативними без великого ринкового значення;
- сприяння енергозбереженню (енергоефективності) у використанні продуктів енергії.

Список використаних джерел

1. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про ак-

цизне оподаткування. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. 2020. № 3. С. 120–124.

2. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін. Київ : Алерта, 2012. 222 с.

3. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ "Акад. фін. управління". Київ, 2017. 448 с.

4. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 249 с.

5. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. 217 с.

6. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32003L0096>.

7. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene. URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0060:en:HTML>.

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5483>.

9. Rates and structure of excise duties for energy products. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/excise-duties/excise-duty-energy_en.

10. Energy taxation: Commission promotes energy efficiency and more environmental friendly products. URL : https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_11_468.

11. Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. URL : <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-09/energy-tax-report-2019.pdf>.

12. Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast). URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0563&from=EN>.

13. Live news updates: US wholesale inflation eases slightly in July on lower petrol costs. URL : <https://www.ft.com/content/300b82df-4505-45a3-8022-8a7dd2b25d4b>.

14. Проект Закону про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40244>.

References

1. Kasyanenko, L., Atamanchuk, N. (2020). *Harmonizatsia podatkovoho zakonodavstva Ukrainy iz zakonodavstvom Yevropeiskoho Soiuzu pro aktsyzne opodatkuvannia* [Harmonization of the tax legislation of Ukraine with the legislation of the European Union on excise taxation]. *Vcheni zapysky TNU imeni V.I. Vernadskoho – Academic notes of TNU named after V. I. Vernadskyi*, 3, 120–124 [in Ukrainian].

2. Biletska, H. M., Karmalita, M. V. Kuts, M. O. (2012). *Harmonizatsia podatkovoho zakonodavstva: ukrayinski realii* [Harmonization of tax legislation: Ukrainian realities] Kyiv: Alerta [in Ukrainian].

3. Sokolovska, A. M. (2017). *Podatkova harmonizatsia v Ukraini v umovakh realizatsii Uhody pro asotsiatsiu mizh Ukrainoiu i YES* [Tax harmonization in Ukraine under the conditions of implementation of the Association Agreement between Ukraine and the EU] Kyiv: DNNU "Akaemia finansovoho upravlinnia" [in Ukrainian].

4. Krysovaty, A. I., Valihura, V. A. (2010). *Dominanty harmonizatsiyi opodatkuvannya: natsionalni ta mizhnarodni vektory* [Dominants of taxation harmonization: national and international vectors]. Terнопil: Pidruchnyky i posibnyky [in Ukrainian].

5. Yarosh, M. V. (2018). *Reformuvannia nepriamooho opodatkuvannia v Ukraini v umovakh inteh-*

ratsii do ES [Reforming indirect taxation in Ukraine in the context of EU integration]. (Thesis). Kyiv [in Ukrainian].

6. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. (2003, October, 27) Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32003L0096>.

7. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene (1995, November, 27). Available at: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0060:en:HTML>.

8. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine]. (2010, December, 2). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5483>.

9. Rates and structure of excise duties for energy products. Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/excise-duties/excise-duty-energy_en.

10. Energy taxation: Commission promotes energy efficiency and more environmental friendly products. Available at: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_11_468.

11. Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. Available at: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-09/energy-tax-report-2019.pdf>.

12. Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast). Available at: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021_PC0563&from=EN.

13. Live news updates: US wholesale inflation eases slightly in July on lower petrol costs. Available at: <https://www.ft.com/content/300b82df-4505-45a3-8022-8a7dd2b25d4b>.

14. Projekt Zakonu pro vnesennia zmin do rozdilu XX "Perekhidni polozhennya" Podatkovoho kodeksu Ukrayiny shchodo stavok aktyznoho podatku [Draft Law on amendments to section XX "Transitional provisions" of the Tax Code of Ukraine regarding excise tax rates]. Available at: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40244>.

Стаття надійшла до редакції 01.08.2022.