

## **НАБЛИЖЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ПРАВА ЄС ЩОДО АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЕНЕРГЕТИЧНИХ ПРОДУКТІВ: ПРАКТИКА СУДУ ЄС**

### **Монаєнко Антон Олексійович,**

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



### **Атаманчук Наталія Іванівна,**

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



### **Куц Мар'яна Олегівна,**

кандидат юридичних наук,  
директор Департаменту методології  
Державної податкової служби України



*У статті проаналізовано відповідність норм податкового законодавства Україні положенням директив Європейського Союзу (далі – ЄС) із питань акцизного оподаткування енергетичних продуктів. Автори стверджують, що базові положення Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію рамок Співтовариства щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії частково враховані у законодавстві України. Проте, наближення положень національного законодавства до права ЄС потребує подальшого удосконалення правового регулювання акцизного оподаткування електричної енергії та пального в Україні.*

*Авторами наголошено на необхідності розробки та впровадження терміну «енергетичні продукти»; включення до переліку підакцизної продукції окремих видів олії, вугілля, природного газу (не скрапленого), смоли та бітуми (бітумні суміші), мастильних матеріалів; диференціювання ставки акцизного податку на пальне залежно від напрямів використання (промисловість, населення, тощо); запровадження єдиних одиниць виміру ставок акцизного податку на енергетичні продукти (електроенергія – у євро за МВт/год, паливо пічне побутове – у євро за 1 000 кг, природний газ – у євро за ГДж вищої теплотворної здатності та ін.). Запропоновано змінення порядку оподаткування акцизним податком операцій з реалізації електричної енергії та встановлення режиму оподаткування окремих енергетичних продуктів за напрямом їх використання (звільнення від оподаткування енергетичних продуктів, що використовуються як сировина для виробництва іншої підакцизної продукції). Наголошено на необхідності запровадження в Україні понижувального коефіцієнта на рівні 0,5 до ставок акцизного податку на важкі дистилати (газойлі), призначені для використання сільськогосподарськими виробниками.*

*У статті акцентовано увагу на важливості використання прецедентної практики Суду ЄС в частині акцизного оподаткування енергетичних продуктів при наближенні українського законодавства до права ЄС. Авторами проаналізовано практику Суду ЄС щодо тлумачення*

положень Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію рамок Співтовариства щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії. Здійснено аналіз зареєстрованих у Верховній Раді України законопроектів щодо імплементації положень актів права ЄС щодо акцизного податку, запровадження системи контролю за обігом нафти, газового конденсату та розчинників.

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

**Monaïenko Anton, Atamanchuk Nataliia, Kuts Mariana. The approximation of legislation of Ukraine to EU law regarding excise taxation of energy products: case-law of the EU Court**

The article is dedicated to the compliance of the tax legislation of Ukraine with the provisions of the directives of the European Union (EU) on excise taxation of energy products. The authors claim that the basic provisions of Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity are partially taken into account in the legislation of Ukraine. However, approximation of the provisions of national legislation to EU law requires further improvement of the legal regulation of excise taxation of electricity and fuel in Ukraine.

The authors emphasized the need to develop and implement the term «energy products»; inclusion in the list of excise products of certain types of oil, coal, natural gas (not liquefied), resin and bitumen (bitumen mixtures), lubricants; differentiation of the rate of excise tax on fuel depending on the areas of use (industry, population, etc.); introduction of uniform units of measurement of excise tax rates on energy products (electricity - in euros per MWh, household stove fuel - in euros per 1,000 kg, natural gas - in euros per GJ of higher calorific value, etc.). It was proposed to change the procedure for taxation of transactions with the sale of electric energy and to establish the regime of taxation of individual energy products according to the direction of their use (exemption from taxation of energy products used as raw materials for the production of other excisable products). The need to introduce in Ukraine a reduction coefficient at the level of 0.5 to the excise tax rates on heavy distillates (gasoil) intended for use by agricultural producers has been emphasized.

The authors are focusing in the article on the importance of using the case-law of the EU Court regarding the excise taxation of energy products in bringing Ukrainian legislation closer to EU law. The case-law of the EU Court regarding the interpretation of the provisions of Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity has been considered. The analysis of the draft laws registered in the Verkhovna Rada of Ukraine regarding the implementation of the provisions of the EU legislation on excise tax, the introduction of the system of control over the circulation of oil, gas condensate and solvents has been carried out.

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

**Постановка проблеми.** Підписання Угоди про асоціацію між ЄС та Україною (далі – Угода) [1], а також отримання статусу кандидата на членство в ЄС зумовлюють потребу наблизити національне законодавство з нормами права ЄС в частині оподаткування енергетичних продуктів. Особливого значення набуває аналіз директив у сфері акцизного оподаткування з метою їх імплементації у національне законодавство. Важливим у цьому питанні є детальний аналіз відповідних Директив ЄС у сфері акцизного оподаткування із виокремленням тих їх положень, що мають

обов'язковий характер, та положень, які дозволяють державам-членам ЄС самостійно вирішувати певні питання, встановлювати певні правила щодо оподаткування підакцизних товарів. Окрім того, важливого значення набуває і вивчення практики Суду ЄС щодо акцизного оподаткування енергетичних продуктів.

Варто зазначити, що 27 грудня 2023 року Кабінет Міністрів України було затверджено Національну стратегію доходів на 2024–2030 роки (далі – Стратегія) [2], яка має стати ключовим елементом для зміцнення економіки та

фінансової системи в Україні. Основною метою реформи акцизного оподаткування Стратегією визначено як приведення його у відповідність до законодавства ЄС, поточні ставки акцизного податку в Україні є значно нижчими за аналогічні ставки в ЄС та необхідні мінімальні ставки. Зокрема, Стратегією визначено у періоді з 2024 до 2030 роки прийняття рішення про поступове приведення акцизів на паливо у відповідність до стандартів оподаткування, що діють в ЄС задля забезпечення повного наближення до 2029 року.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості акцизного оподаткування в Україні та країнах ЄС досліджують у своїх працях такі українські науковці, як: М. Буроменський [3]; В. Валігура, С. Герчаківський [4]; Л. Касьяненко [5]; Т. Кошук [6]; Н. Новицька [7]; Н. Хатнюк, Н. Борейко, Ю. Бакай [8]; Л. Райнова [9; 10]; А. Соколовська [11]; М. Ярош, Л. Прокіпчук та Р. Галамай [12] та ін. Однак, окремі питання акцизного оподаткування палива залишаються недостатньо дослідженими, що зумовлює необхідність поглиблення та розширення дослідження в умовах реформування податкового законодавства. Ґрунтовнішого вивчення потребує практика Суду ЄС щодо тлумачення положень окремих директив ЄС, зокрема щодо наближення законів, підзаконних та адміністративних положень держав-членів щодо адміністрування енергетичних продуктів.

Метою дослідження є вивчення практики Суду ЄС щодо акцизного оподаткування енергетичних продуктів, виявлення основних проблемних аспектів, а також напрямів подальшого вдосконалення правового регулювання акцизного оподаткування палива в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до ст. 9 ПК України [13] 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). До переліку підакцизних товарів в Україні належить пальне, яке включає нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що викорис-

товуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПК України [13, ст. 215].

Як було зазначено, Україна зобов'язана поступово наблизити власне законодавство із правом ЄС. Так, у відповідності до статті 353 Угоди про асоціацію [1] поступове наближення до структури оподаткування, визначеної у *acquis* ЄС, здійснюється відповідно до Додатка XXVIII до цієї Угоди. У Додатку XXVIII до цієї Угоди міститься зобов'язання України поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС, зокрема, до Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію рамок Співтовариства щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії (далі – Директива 2003/96/ЄС) [14].

В ЄС поточні правила оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії регулюються Директивою 2003/96/ЄС [14], яка містить перелік енергетичних продуктів, а також низку положень, які надають державам-членам повноваження щодо запровадження диференційованих ставок оподаткування, звільнення від оподаткування або зниження податків, повноваження, які є невід'ємною частиною гармонізованої системи оподаткування, встановленої Директивою, застосування мінімального рівня оподаткування, фіскального контролю тощо.

Окрім того, Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» від 27 листопада 1995 року [15] визначає загальну систему маркування для ідентифікації газойля та керосину, на які поширюється знижена ставка акцизу. При цьому, кожна держава-член Співтовариства вживає заходів задля виконання усіх необхідних положень вказаної Директиви.

Варто зазначити, що законодавство ЄС щодо акцизного збору на енергетичні продукти охоплює: ставки та структуру акцизного збору на енергетичні товари; особливі положення щодо авіаційного палива; фіскальне маркування газойлів і гасу.

Держави-члени ЄС повинні оподатковувати енергетичні продукти, які підпадають під сферу дії Директиви 2003/96/ЄС [14], а саме моторне паливо, паливо для опалення та електроенергію, застосовуючи рівні оподаткування, які не можуть

бути нижчими за мінімальні рівні оподаткування, встановлені цією директивою. Цей нормативно-правовий акт забезпечує мінімальну гармонізацію системи оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії за ставками акцизного збору на вказані товари, зокрема, вона встановлює узгоджені мінімальні рівні оподаткування.

Вказана директива, по-перше, не перешкоджає державам-членам ЄС зберігати або застосовувати більш суворі податкові заходи за умови, що вони не поставлять під загрозу досягнення результату, передбаченого цією директивою, і, по-друге, не перешкоджає державам-членам ЄС застосовувати податкові знижки на споживання електроенергії на користь енергетики за певних умов. Окрім того, директива пропонує, в принципі, можливість встановлення різних ставок акцизного збору між державами-членами за умови дотримання мінімальних ставок, встановлених цією директивою.

Директива 2003/96/ЄС [14] має на меті сприяти належному функціонуванню внутрішнього ринку в енергетичному секторі, в тому числі, шляхом уникнення спотворень конкуренції. Вона надає державам-членам ЄС дискреційні повноваження визначити та впроваджувати державну політику, яка відповідає їхнім національним інтересам з урахуванням положень директиви.

Варто зазначити, що базові положення Директиви 2003/96/ЄС частково враховані в податковому законодавстві України, та на законодавчому рівні постійно здійснюються заходи щодо наближення правових норм до положень цієї Директиви. Наприклад, електричну енергію віднесено до підакцизних товарів та встановлено відповідні ставки акцизного податку ще Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо податкової реформи» [16] та, власне, влітку 2024 року передбачено графік щорічного збільшення ставок акцизного податку на пальне з 01.09.2024 по 31.12.2027 включно (протягом чотирьох років) та розміри ставок акцизного податку на пальне, які набиратимуть чинності з 01.01.2028, встановлено з огляду на їх мінімальний рівень, передбачений Директивою 2003/96/ЄС [14].

Справляння акцизного податку на пальне також здійснюється в тих самих еквівалентних одиницях, що і в законодавстві ЄС (у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) одиниця виміру – об'єм у літрах, приведених до t 15°C) та забезпечено контроль за цільовим використанням пального, призначеного для цілей авіаційного транспорту (бензинів авіаційних та палива для реактивних двигунів), встановлено відповідальності за використання такого товару не за призначенням.

Наразі, до питань, які опрацьовуються (розроблено законопроекти) для адаптації положень ПК України до права ЄС, належить запровадження понижувального коефіцієнта на рівні 0,5 до ставок акцизного податку на важкі дистиляти (газойлі), призначені для використання сільськогосподарськими виробниками (п. 1.1. розділу 1 Плану організації підготовки проектів актів та виконання інших завдань, необхідних для реалізації Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації положень актів права Європейського Союзу щодо акцизного податку» [17].

Так, статтю 8 Директиви 2003/96/ЄС передбачено, що мінімальні рівні оподаткування, що застосовуються до продуктів, які використовуються як моторне пальне для цілей, визначених у пункті 2, повинні бути зафіксовані на рівні, передбаченому в таблиці В додатка I (газойль – 21 євро за 1000 л; гас – 21 євро за 1000 л) [14]. Разом з цим, згідно з підпунктом (а) пункту 2 статті 8 Директиви 2003/96/ЄС [14], визначено, що ця стаття застосовується до промислових та комерційних цілей, зокрема, таких, як сільськогосподарських. Тобто, положення Директиви 2003/96/ЄС передбачають можливість встановлення зниженої ставки акцизного податку для дизпалива, яке використовується сільськогосподарськими товаровиробниками. Таким чином, запровадження в Україні понижувального коефіцієнта на рівні 0,5 до ставок акцизного податку на важкі дистиляти (газойлі), призначені для використання сільськогосподарськими виробниками, відповідатиме положенням права ЄС.

Разом з тим, вагомим є визначення інструментів податкового контролю

за цільовим використанням важких дистилатів сільськогосподарськими виробниками, що отримуватимуть таке пальне за пільговою ставкою акцизного податку, які забезпечать відповідний контроль з боку податкових органів та унеможливають зловживання та ухилення від сплати податків. Відповідно до діючих норм податкового законодавства нарахування та сплата акцизного податку здійснюється, зокрема, виробником або імпортером підакцизної продукції, зокрема пального. У той же час, сільськогосподарський товаровиробник, як кінцевий споживач пального, не завжди здійснює закупівлю пального безпосередньо у його виробника або імпортера, а, як правило, у оптового або роздрібного постачальника (2-й, 3-й ланцюг постачання).

Враховуючи приписи Директиви 2003/96/ЄС, задля забезпечення контролю податковими органами та унеможливлення зловживання / ухилення від сплати податків на етапі постачання пального від виробника/імпортера по ланцюгу постачання до сільськогосподарського товаровиробника, пропонуємо розглянути наступний механізм запровадження в Україні понижувального коефіцієнта на рівні 0,5 до ставок акцизного податку на важкі дистилати (газойлі), призначені для використання сільськогосподарськими виробниками, а саме:

що виробники та/або імпортери пального в наших реаліях мають ставку акцизного податку до операцій з реалізації та ввезення пального застосовувати в повному обсязі без будь-яких понижувальних коефіцієнтів, незалежно від того, хто є покупцем пального (оптовий покупець, роздрібний покупець, кінцевий споживач, в тому числі сільськогосподарський товаровиробник);

а для сільськогосподарських товаровиробників, які відповідно до законодавства отримують право на застосування пониженого коефіцієнта акцизного податку, за умови підтвердження статусу такого виробника та цільового використання пального, передбачити право на отримання повернення частини суми акцизного податку, сплаченого у складі вартості придбаного пального, використаного протягом звітного періоду за цільовим призначенням;

включення до підакцизних товарів таких товарів як нафта, газовий конденсат, а також розчинників, та встановлення режиму їх оподаткування і ставок акцизного податку в залежності від напрямку використання таких товарів (законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо запровадження системи контролю за обігом нафти, газового конденсату та розчинників» від 06 листопада 2023 року №10215 [18]). В подальшому аргументи щодо оподаткування розчинників ми розглянемо нижче в рамках рішень Європейського суду справедливості.

В той же час, проблемні аспекти акцизного оподаткування в нашій державі зумовлюють потребу подальшого удосконалення правового регулювання акцизного оподаткування електричної енергії та пального в Україні та наближення положень національного законодавства до права ЄС.

Так, ст. 2 Директиви 2003/96/ЄС наводить значно ширший перелік продуктів, що належать до категорії «енергетичні продукти», ніж категорія «пальне» у ПК України. Зокрема, «енергетичними продуктами» для цілей цієї Директиви є такі продукти як: а) що підпадають під коди КН 1507-1518, якщо вони призначені для використання як опалювальне паливо або моторне паливо; б) що підпадають під коди КН 2701, 2702 та 2704-2715; с) що підпадають під коди КН 2901 та 2902; d) що підпадають під код КН 2905 11 00, не є продуктами синтетичного походження, якщо вони призначені для використання як опалювальне паливо або моторне паливо; е) що підпадають під код КН 3403; f) що підпадають під код КН 3811; g) що підпадають під код КН 3817; h) що підпадають під коди КН 3824 99 86, 3824 99 92 (за винятком: антиіржавних присадок, що містять аміни як активні складники; інерганічних композитних розчинників; розріджувачів для лаків; та подібні продукти), 3824 99 93, 3824 99 96 (за винятком: антиіржавних присадок, що містять аміни як активні складники; інерганічних композитних розчинників; розчинників для лаків; та подібні продукти), 3826 00 10 та 3826 00 90, якщо вони призначені для використання як опалювальне паливо або моторне паливо [14, ст. 2].

Тому, постає нагальна потреба щодо розробки та впровадження в майбутньому визначення терміну «енергетичні продукти» та приведення переліку підакцизних товарів з числа енергетичних продуктів до вимог статті 2 (1) Директиви й до переліку підакцизної продукції мають обов'язково бути включені окремі види олії; вугілля, яке взагалі на сьогодні залишено поза межами правового регулювання акцизного податку в Україні; природний газ (не скраплений); смоли та бітуми (бітумні суміші); мастильні матеріали.

В. Валігура та С. Герчаківський зазначають, 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 [4, с. 51–52].

Також, враховуючи статтю 5 Директиви 2003/96/ЄС має бути диференційовано ставки акцизного податку на пальне залежно від напрямів використання: промисловість, населення, тощо, якою поставлено, що за умови дотримання мінімальних рівнів оподаткування, передбачених цією Директивою, та за умови їх відповідності праву Співтовариства, держави-члени можуть, під фіскальним контролем, застосовувати диференційовані ставки оподаткування у таких випадках: коли диференційовані ставки прямо пов'язані з якістю продукту; коли диференційовані ставки залежать від кількісних рівнів споживання електроенергії та енергетичних продуктів, що використовуються для цілей опалення; для таких способів використання: місцеві громадські пасажирські перевезення (включно з таксі), збирання відходів, збройні сили та публічне адміністрування, особи з інвалідністю, швидка медична допомога; для комерційного і некомерційного використання стосовно енергетичних продуктів та електроенергії, зазначених у статтях 9 та 10.

Важливим є і запровадження єдиних, визначених Директивою одиниць виміру ставок акцизного податку на енергетичні продукти (е.г. електроенергія – у євро за МВт/год, паливо пічне побутове – у євро за 1 000 кг, природний газ – у євро за ГДж (*гігаджоуль*) вищої теплотворної здатності та ін.).

Т. Кошук вважає доцільним внесення змін до ПК України, пов'язаних з виокремленням «гармонізованої» і «негармонізованої» груп підакцизних товарів категорії «енергопродукти та електроенергія» [6, с. 41–42].

Водночас, слід змінити порядок оподаткування акцизним податком операцій з реалізації електричної енергії та встановити режим оподаткування окремих енергетичних продуктів по напрямку їх використання (звільнення від оподаткування енергетичних продуктів, що використовуються як сировина для виробництва іншої підакцизної продукції).

Науковці зазначають, що «Директивою Ради ЄС 2003/96/ЄС національні уряди узгодили правила оподаткування й мінімальні ставки акцизів для енергопродуктів та електроенергії, а розробка Директиви 2003/96/ЄС мала на меті не введення єдиного законодавчого регулювання оподаткування енергопродуктів та електроенергії в рамках Європейського Союзу, а лише внесення до національного законодавства змін, необхідних для функціонування єдиного енергоринку» [11, с. 139].

Через конкуренцію податкових законодавств процес гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в країнах-членах ЄС відбувався важко, адже кожна країна намагалася захистити свій ринок енергопродуктів. Виконаний порівняльний аналіз гармонізації акцизного оподаткування країн ЄС з розробленими загальноєвропейськими нормами свідчить про те, що країни – нові члени ЄС внесли глибокі й послідовні зміни до податкового законодавства для того, щоб забезпечити кращу взаємодію та координацію між усіма членами спільноти та усунути розрив із країнами Західної Європи. До цих змін належать: узгодження нормативно-правових актів, пов'язаних з акцизним оподаткуванням енергопродуктів та електроенергії; розв'язання внутрішніх проблем, що стосуються регулювання товарообміну; погодження з правилами єдиної політики в галузях економіки, врахування вимог щодо захисту споживачів, формування єдиного податкового законодавства і зближення податкових систем країн-членів [10, с. 139].

Слушою є думка Л. Райнової про те, що нагальною залишається потреба у створенні передумов для післявоєнного відновлення та належного забезпечення функціонування економіки України, у тому числі шляхом збільшення дохідної частини бюджету за рахунок акцизних податків [9, с. 122].

На думку С. Герчаківського, етапи наближення оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до норм Директиви Ради 2003/96/ЄС та інших нормативно-правових актів ЄС мають будуватись у розрізі трьох можливих сценаріїв імплементації: сприятливого (відсутність воєнних дій), нейтрального (швидке закінчення воєнних дій та перехід до повоєнного відновлення) і негативного (тривалі воєнні дії країни-агресора та перехід до фази замороженого конфлікту). На основі цього доцільно розробити додаткові регламенти, правила та адміністративні положення, які будуть необхідними для узгодження вимог Директиви 2003/96/ЄС та для подальшої гармонізації податкового законодавства України і ЄС [19, с. 52].

Наближення законодавства України до права ЄС є важливим аспектом набуття повноправного членства нашої держави в ЄС. І одним із ключових елементів цього процесу є врахування прецедентної практики Суду ЄС у процесі наближення законодавства України до права ЄС, що сприяє належному застосуванню норм права ЄС у національній правовій системі України.

Використання практики Суду ЄС при наближенні національного законодавства до права ЄС має кілька ключових аспектів:

1. Уніфікація тлумачення норм права ЄС полягає в тому, що рішення Суду ЄС встановлюють єдині підходи до тлумачення положень права ЄС, які мають бути імплементовані в національне законодавство, що дозволить уникати різночитань при імплементації норм права ЄС.

2. Дотримання принципу правової визначеності полягає в тому, що практика Суду ЄС сприяє дотриманню цього принципу, надаючи чіткі критерії для оцінки чинного законодавства на предмет його відповідності праву ЄС.

3. Суд ЄС у своїх рішеннях адаптує та розвиває право ЄС, враховуючи зміни його розвитку та нові виклики у право-

застосовчій практиці та адміністративній діяльності інституцій ЄС.

Дійсно, у рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, Україна зобов'язалася поступово наблизити своє законодавство до *acquis* ЄС. Застосування практики Суду ЄС є ключовим інструментом для забезпечення відповідності національних норм праву ЄС. Саме тому, на сьогодні, в світлі назви нашої наукової статті, актуальності набуває вивчення **практики Суду ЄС з питань акцизного оподаткування енергетичних продуктів**, зокрема, аналіз тлумачень Судом ЄС окремих положень Директиви 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію рамок Співтовариства щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії [14].

Відповідно до **рішення Суду ЄС від 16 листопада 2023 року у справі C-391/22 Tüke Busz Közösségi Közlekedési Zrt. V Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** [21] Tüke Busz є підприємством, заснованим в Угорщині, яке здійснює діяльність з перевезення пасажирів автобусами на основі договору про державні послуги. У 2017 році ця компанія вимагала відшкодування акцизного збору на газойль, який вона використала у зв'язку з цією діяльністю.

Встановивши, що Tüke Busz заявив про своє право на відшкодування акцизного збору не тільки на газойль, спожитий під час здійснення цієї транспортної діяльності, а й на спожитий під час поїздок, пов'язаних з обслуговуванням і заправкою відповідних транспортних засобів, Апеляційна дирекція прийняла рішення, в якому визнала відшкодування акцизного збору, пов'язаного з газойлем, використаним для цих поїздок, незаконним, і, отже, збільшила ці збори на енергетичні продукти, які заборгувала Тюке Бус за січень-грудень 2017 року.

У Pécsi Törvényszék (Печський високий суд, Угорщина), який є судом, який передає справу, Апеляційний директорат стверджує, що лише послуги, пов'язані з основним зобов'язанням, можуть бути визначені як допоміжні послуги. Що стосується пасажирських перевезень, то це стосується надання послуг пасажиром за винагороду перевізником, таких як, зокрема, перевезення багажу, велосипедів або тварин.

Оскільки мандрівники не є одержувачами послуг з ремонту або технічного обслуговування, наданих для відповідних транспортних засобів, ці послуги не можуть підпадати під поняття «допоміжні послуги».

З цього Управління оскаржень робить висновок, що акцизний збір на газойль, спожитий під час поїздок для ремонту або технічного обслуговування транспортних засобів, призначених для перевезення пасажирів, не може бути відшкодований, оскільки вони не є допоміжними послугами, пов'язаними з послугами перевезення пасажирів.

Тюке Бусз стверджує, зокрема, що щодо автобусів, які працюють на природному газі, пункт 113(3) закону про акцизи 2016 року дозволяє відшкодування таких зборів стосовно газу, який використовується для їх «діяльності», а не тільки для пасажирських перевезень у чіткому розумінні, внаслідок чого було б невиправдано, щоб інша норма регулювала відшкодування акцизного збору на газойль.

За таких обставин Pécsei Törvényszék (Печський високий суд) вирішив зупинити провадження та направити таке питання до Суду ЄС для попереднього рішення: «Чи рішення, прийняте в цій справі [Апеляційним управлінням], і практика, якої дотримується цей орган, згідно з якими «регулярні пасажирські перевезення не включають пробіг, необхідний для технічного обслуговування регулярних пасажирських транспортних засобів або для заправки», відповідають положенням Директиви 2003/96?»

#### Речовина

За своїм запитом угорський суд запитує, чи слід тлумачити статтю 7(3)(b) Директиви 2003/96 як таку, що газойль, спожитий під час поїздок, зроблений для ремонту, технічного обслуговування або заправки транспортних засобів, що використовуються для пасажирських перевезень підпадає під концепцію «комерційного газойлю, що використовується як паливо» у значенні цього положення.

При визначенні сфери дії положення права ЄС слід враховувати не лише формулювання цього положення, а й контекст, у якому воно використовується, і цілі законодавства, частиною якого він є. Законодавча історія положення права ЄС

також може виявити елементи, які мають відношення до його тлумачення.

По-перше, що стосується формулювання статті 7(3)(b) Директиви 2003/96, слід зауважити, що зі слів «використовується як паливо для ... перевезення пасажирів, будь то регулярні або нерегулярні послуги автотранспортним засобом категорії M2 або категорії M3, що розглядається разом із пунктом 1 частини А Додатку II до Директиви 2007/46 зі змінами, внесеними Регламентом № 678/2011, який замінив Директиву 70/156, що для того, щоб підпадати під дію цього положення, газойль повинен використовуватися не тільки транспортним засобом, який був розроблений і виготовлений для перевезення людей, але також повинен використовуватися з метою перевезення пасажирів.

Для цілей цього положення концепція «комерційного газойлю, який використовується як пропеллент», відповідає подвійному критерію, заснованому як на категорії відповідного автомобіля, так і на цілях, для яких використовується газойль (рішення Суду ЄС від 30 січня 2020 року, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, пункт 20).

Звідси випливає, що газойль, який споживається транспортним засобом категорії M2 або M3 під час поїздок, здійснених безпосередньо для надання послуг пасажирського транспорту, підпадає під цю концепцію (рішення Суду ЄС від 13 липня 2017 року, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, пункт 29). Це стосується, зокрема, поїздки між автобусним депо та першою платформою для посадки пасажирів і зворотного шляху до депо після висадки пасажирів.

На відміну від цього, подорожі, здійснені виключно для ремонту, технічного обслуговування або дозаправки відповідних транспортних засобів, оскільки вони, в принципі, зроблені «без навантаження» і не призначені для посадки пасажирів, не можуть визначатися як «пасажирські перевезення», оскільки вони не використовуються безпосередньо для надання послуг пасажирського транспорту (рішення Суду ЄС від 13 липня 2017 року, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, пункти 30, 35 і 36).

Це тлумачення, по-друге, підтверджується контекстом статті 7(3)(b) Директиви 2003/96.



У цьому відношенні слід зазначити, що стаття 7(1) передбачає, що моторне паливо підлягає мінімальному рівню оподаткування. Як впливає з декларативної частини 3 і статті 4, ця директива не спрямована на повну гармонізацію ставок акцизного збору на енергоносії та електроенергію, а лише встановлює мінімальні рівні оподаткування.

Стаття 7(2) Директиви 2003/96 передбачає, що можливість, надана державам-членам передбачити різні рівні оподаткування залежно від того, чи газойль, який використовується як пропеллент, використовується для комерційних чи некомерційних цілей, підлягає мінімальним рівням оподаткування, викладеного в цій директиві. Крім того, це положення не дозволяє державам-членам встановлювати ставку оподаткування комерційного газойлю на рівні, нижчому від національної ставки, яка діяла 1 січня 2003 року. Ці фактори вказують на те, що набрання чинності цією директивою не має призвести до зниження в рівні оподаткування товарного газойлю.

За таких обставин поняття «комерційний газойль, що використовується як пропеллент» не можна тлумачити широко.

Цей висновок підтверджується статтею 7(4) Директиви 2003/96, яка, шляхом відступу від положень статті 7(2), дозволяє державам-членам, за певних обставин, застосовувати знижену ставку, яка може бути нижчою ніж національний рівень оподаткування, що діє на 1 січня 2003 року для газойлю, що використовується автомобілями або іншими транспортними засобами, призначеними виключно для перевезення вантажів автомобільним транспортом. Широке тлумачення поняття «комерційний газойль, що використовується як пропеллент» призвело б до розширення сфери застосування цього відступу відповідно, що суперечило б принципу, що положення про відступ, таке як стаття 7(4) Директиви 2003/96, слід тлумачити чітко.

По-третє, буквально тлумачення статті 7(3)(b) Директиви 2003/96 підтверджується цілями, які переслідує ця директива. Зокрема, ця директива спрямована, серед іншого, на реалізацію вимог захисту навколишнього середовища, зокрема шляхом заохочення скорочення розриву між оподаткуванням некомерційного газо-

йлю, який використовується як паливо, і бензину. У світлі пунктів 3-5 та 19 цієї Директиви вона також має на меті дозволити наближення національних рівнів оподаткування газойлю, щоб уникнути спотворення конкуренції та, таким чином, сприяти належному функціонуванню внутрішнього ринку (рішення Суду ЄС від 30 січня 2020 року, Autoservizi Giordano, C-513/18, пункти 30 і 32).

Обмежувальне тлумачення поняття «комерційний газойль, що використовується як паливо» дає можливість сприяти як досягненню цілей екологічної політики, так як воно обмежує можливості отримати вигоду від зниженої ставки і, таким чином, заохочує скорочення споживання загального обсягу палива, а також досягнення мети сприяння належному функціонуванню внутрішнього ринку шляхом забезпечення більшого наближення рівнів оподаткування газойлю.

Нарешті, по-четверте, буквально, контекстуальне тлумачення статті 7(3)(b) Директиви 2003/96 підтримується підготовчими матеріалами щодо цієї директиви, з яких є зрозумілим, що законодавець ЄС мав на меті створити чітко обмежені рамки, в яких можуть бути встановлені диференційовані ставки оподаткування для того самого товару.

У той час як стаття 5(1) Пропозиції щодо Директиви Ради про реструктуризацію системи Співтовариства для оподаткування енергетичних продуктів, згідно з якою «держави-члени можуть застосовувати диференційовані ставки оподаткування відповідно до використання або якості продукту за умови, що вони дотримуються мінімальних рівнів оподаткування, встановлених цією Директивою, і що вони відповідають праву Співтовариства», надали державам-членам відносно широкі дискреційні повноваження у визначенні ставок оподаткування енергетичних продуктів, що на власний розсуд було значно скорочено під час законодавчого процесу. Стаття 5 Директиви 2003/96 уповноважує держави-члени забезпечувати диференційовані ставки оподаткування лише у випадках, вичерпно перерахованих у цій статті, з належним урахуванням мінімальних рівнів оподаткування, передбачених цією директивою та відповідно до права ЄС.

У світлі всіх вищезазначених міркувань, відповідь на запитання полягає в тому, що стаття 7(3)(b) Директиви 2003/96 повинна тлумачитися як така, що означає, що газойль, спожитий під час поїздок, зроблених для ремонту, технічного обслуговування або заправки транспортних засобів, що використовуються для перевезення пасажирів, не підпадає під поняття «комерційний газойль, що використовується як паливо» у значенні цього положення.

Відповідно до **рішення Суду ЄС від 22 грудня 2022 року у справі C-553/21 Hauptzollamt Hamburg v Shell Deutschland Oil GmbH** [22] «Shell» подала до митного офісу заяву на податковій пільги згідно з параграфом 54(1) EnergieStG щодо енергетичних продуктів, які вона використовувала для комерційних цілей протягом періоду з серпня по листопад 2010, у формі відшкодування частини суми податку, як передбачено статтею 6 (с) Директиви 2003/96.

Митне управління відхилило заявку «Shell» і заперечення, подане проти цього рішення про відмову, 13 серпня 2012 року та 27 лютого 2015 року, відповідно, на тій підставі, що ця компанія не подала свою заявку на зниження податку протягом періоду, передбаченого параграфом 100(1).

Рішенням від 1 лютого 2019 року Finanzgericht Hamburg (Фінансовий суд, Гамбург, Німеччина) задовольнив позов компанії «Shell», вважаючи, що останнє положення було дотримано, враховуючи обставини справи, і що в будь-якому випадку, у світлі права ЄС, зокрема принципу пропорційності, митниця повинна була задовольнити заяву Shell.

Митне управління згодом оскаржило це рішення в Bundesfinanzhof (Федеральний фінансовий суд, Німеччина), який звернувся до Суду ЄС.

Німецький суд стверджує, що результат спору в основному провадженні залежить від того, чи, якщо заява про зниження податку подана згідно з параграфом 54(1) EnergieStG – положення, засноване на четвертому абзаці статті 5 Директиви 2003/96 – надходить до митниці після закінчення строку подання такої заяви, але в межах строку нарахування податку, який продовжено у зв'язку з проведенням податкової перевірки, розпочатої щодо

заявника згідно з параграфом 171(4) Податкового кодексу, право заявника на таке зниження податку виключається відповідно до параграфу 100 (1) EnergieStV, або відповідно до принципу пропорційності, як загального принципу права ЄС, який виключає право національних органів влади від відмови у такому праві лише тому, що попередній період не було дотримано.

Німецький суд зазначає, що на момент, коли в травні 2012 року митне управління отримало заяву про зниження податку, період оцінки ще не закінчився в результаті податкової перевірки, якій Shell підлягала в 2011 році. Суд зазначає, що це строк позовної давності, який забезпечує правову визначеність і стабільність.

Німецький суд зазначає, по-перше, що відповідно до прецедентного права Суду ЄС, в результаті рішень від 2 червня 2016 року, *Polihim-SS* (C-355/14), від 7 листопада 2019 року, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18), це суперечить праву ЄС і, зокрема, принципу пропорційності щодо покарання за порушення формальних вимог національного законодавства через відмову надати податкову перевагу, передбачену Директивою 2003/96, і, по-друге, що, згідно з власною прецедентною практикою, заява про звільнення від податку на енергію є «не істотною умовою, а просто формальною вимогою щодо права на податкову пільгу». На думку німецького суду, це може підтвердити аргумент про те, що заява, подана невчасно, не перешкоджає оподаткуванню енергетичного продукту відповідно до його фактичного використання, у цьому випадку як палива для опалення для комерційних цілей. У такому випадку цей суд схиляється до думки, що доки період оцінки, передбачений у параграфі 169 Податкового кодексу, не закінчився, у праві на звільнення або зменшення податку на енергію не може бути відмовлено компетентним органом, якщо дотримуються суттєві умови, встановлені для цієї мети.

Німецький суд не впевнений, чи прецедентна практика, яка стосується обов'язкової податкової пільги, передбаченої Директивою 2003/96, також застосовується до необов'язкової податкової пільги, передбаченої цією директивою, яка є предметом справи в основному провадженні.

За таких обставин Bundesfinanzhof (Федеральний фінансовий суд) вирішив зупинити провадження та направити таке питання до Суду ЄС для попереднього вирішення: «Чи застосовується принцип пропорційності [як загальний принцип права ЄС] також до необов'язкового зниження податку, передбаченого четвертим абзацом статті 5 Директиви 2003/96, у результаті чого держава-член не може відмовитися від надання знижки податку після закінчення періоду подання заяви згідно з національним законодавством, якщо на момент отримання заяви компетентним органом нарахування податку ще не минув?»

#### *Розгляд переданого питання*

У своєму зверненні німецький суд запитує, чи слід тлумачити принцип ефективності та принцип пропорційності як загальний принцип права ЄС у контексті імплементації такого положення, як те, що міститься в четвертому абзаці статті 5 Директиви 2003/96, яка дозволяє державам-членам застосовувати, за певних умов, диференційовані ставки оподаткування для комерційного та некомерційного використання для енергетичних продуктів та електроенергії, зазначених у цій директиві, що перешкоджають національному законодавству, згідно з яким компетентні органи держави-члена зобов'язані автоматично та без винятку відхилити заяву про податкові пільги, подану протягом періоду для нарахування спірного податку, як це встановлено національним законодавством, лише на тій підставі, що заявник не дотримався строку, встановлений цим законом для подання такої заяви.

Що стосується, в першу чергу, істотних умов для звільнення від акцизного збору щодо енергетичних продуктів та електроенергії, згаданих у Директиві 2003/96, слід зазначити, що мета цієї директиви, як випливає з її декларативної частини 3, має встановити мінімальні рівні оподаткування більшості енергетичних продуктів та електроенергії на рівні ЄС. Відповідно до об'єднаних положень статей 5 і 6 цієї директиви, прочитаних у світлі її пунктів 17 і 21, держави-члени можуть запроваджувати диференційовані ставки оподаткування, звільнення від оподаткування або зниження податку щодо акцизного збору,

який є невід'ємною частиною гармонізованої системи оподаткування, встановленої Директивою 2003/96 (рішення Суду ЄС від 9 вересня 2021 року, *Hauptzollamt B (Необов'язкове зниження податків)*, C-100/20, пункт 30).

Таким чином, стаття 5 Директиви 2003/96 надає державам-членам повноваження застосовувати, відповідно до мінімальних рівнів оподаткування, встановлених цією директивою, і відповідно до права ЄС, диференційовані ставки оподаткування в певних випадках, викладених у цій статті, включаючи випадок, передбачений у четвертому абзаці, що стосується комерційного або некомерційного використання енергетичних продуктів та електроенергії, зазначених у статтях 9 і 10 цієї директиви. Це повноваження є невід'ємною частиною гармонізованої системи оподаткування, встановленої Директивою 2003/96 (рішення Суду ЄС від 9 вересня 2021 року, *Hauptzollamt B (Необов'язкове зниження податку)*, C-100/20, пункт 30).

Звідси випливає, що економічні суб'єкти, які підпадають під дію зниженої ставки відповідного податку відповідно до положення національного законодавства, якщо вони перебувають у ситуації, порівнянній з ситуацією економічних суб'єктів, які підпадають під стандартну ставку цього податку, згідно з обов'язковим положенням Директиви 2003/96, відповідно до принципу рівного ставлення, не повинні розглядатися інакше, ніж останні економічні оператори, якщо таке ставлення не є об'єктивно виправданим (рішення Суду ЄС від 9 вересня 2021 року, *Hauptzollamt B (необов'язкове зниження податку)*, C-100/20, пункти 31 і 32).

По-друге, оскільки формальні та процедурні вимоги, що стосуються подання заяви про звільнення від податку на енергетичні продукти або електроенергію, засновані на національному законодавстві, яке реалізує повноваження, передбачені в четвертому абзаці статті 5 Директиви 2003/96, не визначені ані цією директивою, ані будь-яким іншим актом права ЄС, внутрішня правова система кожної держави-члена має регулювати ці умови в силу принципу процесуальної автономії, однак за умови, що такі умови є не менш сприятливими,

ніж ті, що регулюють порівняльні внутрішні ситуації (принцип еквівалентності), і не роблять неможливим на практиці або надмірно ускладнюють реалізацію прав, наданих правом ЄС (принцип ефективності) (рішення Суду ЄС від 9 вересня 2021 р., *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, пункт 59).

Те ж саме стосується, зокрема, встановлення періодів для здійснення цих прав, *inter alia*, строків давності. Згідно з усталеною прецедентною практикою, встановлення розумних строків давності є застосуванням фундаментального принципу правової визначеності, який спрямований на те, щоб ситуації та правові відносини залишалися передбачуваними, і вимагає, зокрема, щоб ситуація у платника податку не полягала в тому, що постійно можна оскаржувати акти органів влади (рішення Суду ЄС від 21 червня 2012 року, *Elsacom*, C-294/11, пункт 29, від 14 жовтня 2021 року, *Finanzamt N i Finanzamt G (Повідомлення про рішення про розподіл)*, C-45/20 і C-46/20, пункт 59).

Однак такі періоди повинні застосовуватися однаково до прав у податкових питаннях, заснованих на національному законодавстві, і до тих подібних прав, заснованих на праві ЄС, на додаток до того факту, що вони не повинні робити неможливим на практиці або надмірно ускладнювати реалізацію відповідного права (рішення Суду ЄС від 30 квітня 2020 року, *CTT – Correios de Portugal*, C-661/18, пункт 59).

Дотримання вимог, що випливають із принципів еквівалентності та ефективності стосовно строків позовної давності та строків, має бути розглянуто з посиланням на роль національних правил, які приписують ці періоди в процедурі, розгляданій у цілому, щодо проведення цієї процедури та особливостей цих правил у різних національних судах (рішення Суду ЄС від 14 жовтня 2020 року, *Valoris*, C-677/19, пункт 22).

За таких обставин такі періоди за своєю природою не можуть зробити фактично неможливим або надмірно важким реалізацію прав, наданих правом ЄС, навіть якщо закінчення цих періодів обов'язково тягне за собою відмову, повністю або частково, у позові (рішення Суду ЄС від 21 жовтня 2021 року, *Wilo Salmson France*, C-80/20, пункт 95).

У даній справі законодавство, яке розглядається в основному провадженні, передбачає, по-перше, період у один рік для оцінки податку на енергію, розрахованого після закінчення календарного року, протягом якого виникло податкове зобов'язання. У разі податкової перевірки цей період не закінчується до дати, коли податкові повідомлення, видані за результатами перевірки, не стануть остаточними. По-друге, це законодавство встановлює період для подання заявки на податковій пільги до компетентних національних органів, такої ж тривалості та, *prima facie*, з тим самим початковим моментом, що й період для оцінки. Закінчення періоду для подання заяви тягне за собою автоматичне й без винятку відхилення такої заяви, навіть якщо період для нарахування податку ще не закінчився через будь-яке призупинення, переривання чи продовження, до якого він може підлягати.

Однак, принцип ефективності виключає національне законодавство, яке розглядається в основному провадженні, якщо це законодавство слід тлумачити як таке, що недотримання періоду для подання заявки на податкову пільгу тягне за собою автоматичне та без винятку відхилення цієї заявки, у тому числі якщо період для нарахування відповідного податку – який має таку саму тривалість і ту саму початкову точку, що й період для подання заяви та який може бути перерваний, призупинений або продовжений – ще не закінчився, зокрема, через податкову перевірку, якій підлягає заявник. У такій ситуації таке законодавство може позбавити платника податків, незалежно від обставин справи, його права на звільнення, тоді як відповідна державачлен вирішила гарантувати це право економічним суб'єктам на своїй території.

Ці міркування підтверджуються принципом пропорційності, як загальним принципом права ЄС, тлумачення якого вимагає німецький суд, і якого також повинні дотримуватися національні положення, що імплементують право ЄС (рішення Суду ЄС від 13 липня 2017 р., *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, пункт 45, від 9 вересня 2021 р., *Hauptzollamt B (Необов'язкове зниження податку)*, C-100/20, пункт 31; від 30 червня 2022 року, *ARVI ir ko*, C-56/21,

пункт 34). Цей принцип вимагає від держав-членів використовувати засоби, які, дозволяючи їм ефективно досягати мети, переслідуваної національним законодавством, завдають найменшої можливої шкоди принципам, встановленим правом ЄС (рішення Суду ЄС від 14 жовтня 2021 року, *Finanzamt N and Finanzamt G (Повідомлення про рішення про розподіл)*, C-45/20 і C-46/20, пункт 62).

Суд ЄС уже постановив, що національне законодавство, яке в межах загального п'ятирічного строку позовної давності не дозволяє платнику податку, який не вимагав відрахування вхідного податку на додану вартість (ПДВ), виправляти свої декларації з ПДВ за періоди, які вже були предметом податкової інспекції, позбавляючи їх права на вирахування, видається, з огляду на домінуючу позицію, яку право на вирахування займає в загальній системі ПДВ, непропорційною меті, яку переслідує національне законодавство, де немає збитку державного бюджету (рішення Суду ЄС від 26 квітня 2018 року, *Zabrus Siret*, C-81/17, пункт 51). Ця оцінка застосовується, *mutatis mutandis*, до законодавства, що розглядається в основному провадженні.

У світлі всього вищевикладеного, відповідь на запитання полягає в тому, що принцип ефективності та принцип пропорційності, як загальний принцип права ЄС, необхідно тлумачити в контексті реалізації положення, що у четвертому абзаці статті 5 Директиви 2003/96 – яка дозволяє державам-членам застосовувати, за певних умов, диференційовані ставки оподаткування для комерційного та некомерційного використання для енергетичних продуктів та електроенергії, згаданих у цій директиві – як перешкоду національному законодавству, згідно з яким компетентні органи держави-члена зобов'язані автоматично та без винятку відхилити заяву про податкові пільги, подану протягом періоду для нарахування спірного податку, як це встановлено національним законодавством, лише на тій підставі, що заявник не дотримався строку, встановленого цим законом для подання такої заяви.

Відповідно до **рішення Суду ЄС від 13 липня 2017 року у справі C-151/16' *Vakarų Baltijos laivų statykla***

***kla UAB v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*** [23] «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» є литовським підприємством, яке здійснює будівництво морських суден. 7 жовтня 2009 року це підприємство уклало контракт на будівництво вантажного судна для естонської компанії (далі – клієнт). Відповідно до цього контракту це підприємство придбало 80 600 літрів палива, яке було залито безпосередньо в паливні баки відповідного судна, і сплатило акцизний збір щодо цього палива. Частина цього палива була використана при проведенні випробувань на кораблі перед його доставкою клієнту.

Офіційною декларацією про передачу та прийняття від 6 червня 2013 року «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» передало право власності клієнту та всі права та інтереси на судно разом з обладнанням і запасами, наявними на борту, включаючи 73 030 літрів палива, що залишилося після випробувань перед доставкою.

Після доставки судна клієнт організував його плавання без вантажу з порту Клайпеда (Литва) до порту Страслунд (Німеччина), де він прийняв свій перший комерційний вантаж, який потім транспортував за плату в Сантандер (Іспанія).

22 липня 2013 року «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» звернулася до Державної податкової інспекції з проханням відшкодувати акцизний збір щодо палива, залитого в паливні баки відповідного судна та вивезеного клієнтом з території Литви.

Рішенням від 21 серпня 2013 року Державна податкова інспекція відмовилася задовольнити цей запит на тій підставі, що на момент поставки спірного палива клієнту «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» не було заповнено бухгалтерські документи, що задовольняють формальні та істотні умови відповідно до національного законодавства та не мали ліцензії, виданої відповідно до застосовної процедури, що дозволяє їй постачати паливо для суден.

Розглядаючи скаргу на це рішення, *Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Комісія з податкових спорів при Уряді Литовської Республіки) рішенням від 28 листопада 2013 року скасувала рішення Державної податкової інспекції про відмову у відшко-

дуванні акцизного збору, по суті, на тій підставі, що ця відмова ґрунтувалася на формальних міркуваннях.

Державна податкова інспекція подала позов про скасування рішення від 28 листопада 2013 року до *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Регіональний адміністративний суд, Вільнюс, Литва), який своїм рішенням від 9 грудня 2014 року задовольним цей позов.

«*Vakarų Baltijos laivų statykla*» подав апеляцію, вимагаючи скасувати це рішення та залишити в силі рішення від 28 листопада 2013 року.

Саме за таких обставин *Lietuvos vyriausioji administracinis teismas* (Верховний адміністративний суд, Литва) вирішив зупинити провадження та направити такі питання до Суду ЄС для попереднього рішення:

«(1) Чи слід тлумачити статтю 14(1)(с) Директиви 2003/96 так, що акцизний збір не може справлятися з поставок енергетичних продуктів за обставин, таких як у цій справі, за яких ці продукти постачаються як паливо для судна, яке буде використовуватися в навігації у водах [Європейського Союзу] з метою переправити це судно власним ходом від місця, де воно було побудовано, до порту в іншій державі-члені з метою прийняти свій перший комерційний вантаж?»

(2) Чи стаття 14(1)(с) Директиви 2003/96 стоїть на шляху положень національного законодавства держав-членів, які перешкоджають звільненню від сплати податків, передбаченому в цих положеннях у випадку, коли постачання енергетичних продуктів було здійснено з порушенням умов, встановлених державою-членом, навіть якщо таке постачання задовольняє істотні умови для застосування винятку, викладеного в цьому положенні Директиви 2003/96?

*Розгляд поставлених питань*

*Перше запитання*

У своєму першому питанні литовський суд запитує, чи слід тлумачити статтю 14(1)(с) Директиви 2003/96 у значенні того, що виняток, викладений у цьому положенні, застосовується до палива, яке використовується для плавання на судні, без вантажу, з порту держави-члена, у даному випадку того, де було побудовано судно,

до порту іншої держави-члена, щоб прийняти вантаж для транспортування до порту третьої держави-члена.

Як випливає з пунктів 3 до 5 Преамбули Директиви 2003/96, ця директива спрямована на сприяння належному функціонуванню внутрішнього ринку шляхом гармонізації мінімальних рівнів оподаткування енергетичних продуктів на рівні Союзу, щоб зменшити відмінності між національними рівнями оподаткування енергії, що застосовується державами-членами.

Згідно з прецедентною практикою Суду ЄС, положення Директиви 2003/96 щодо винятків повинні отримати автономне тлумачення, засноване на їх формулюванні та на цілях, які переслідує ця директива (рішення Суду ЄС від 1 грудня 2011 року, *Systeme Helmholtz*, C- 79/10, пункт 19).

З формулювання статті 14(1)(с) Директиви 2003/96 випливає, що звільнення, встановлене цим положенням, залежить від вимоги, щоб енергетичні продукти використовувалися як паливо для цілей навігації у водах Європейського Союзу (рішення Суду ЄС від 10 листопада 2011 року, *Sea Fighter*, C-505/10, пункт 20, і від 21 грудня 2011 року, *Haltergemeinschaft*, C-250/10, пункт 21).

Стосовно терміну «судноплавство», згаданого в статті 14(1)(с) Директиви 2003/96, з прецедентної практики Суду ЄС випливає, що вся навігаційна діяльність у комерційних цілях підпадає під дію винятку встановлені цим положенням, незалежно від мети цієї навігації (рішення Суду ЄС від 1 квітня 2004 року, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, пункти 23, 25 і 29; від 1 березня 2007 року, *Jan De Nul*, C-391/05, пункт 36).

Таким чином, мета подорожі судна у водах Європейського Союзу не має значення для застосування цього винятку, якщо ця навігація передбачає надання послуги за винагороду (рішення Суду ЄС від 10 листопада 2011 року, *Sea Fighter*, C-505/10, пункт 17).

У зв'язку з цим Суд ЄС зазначив, що термін «навігація» вимагає, щоб надання послуги за винагороду було невід'ємним елементом подорожі судна (рішення Суду ЄС від 10 листопада 2011 року, *Sea Fighter*, C-505/10, пункт 18).

З виразу «за винятком перевезення пасажирів або вантажів або надання послуг за винагороду», який використовується в статті 14(1)(с), другий пункт Директиви 2003/96, очевидно, що «судноплавство», на яке поширюється виняток, викладений у статті 14(1)(с), стосується використання, коли човен використовується безпосередньо для надання послуг за винагороду (рішення Суду ЄС від 1 грудня 2011 року, *Systeme Helmholz*, C-79/10, пункт 21).

Отже, навігаційні операції, які безпосередньо не використовуються для надання послуг за винагороду, не можуть бути прирівняні до використання човна для комерційних цілей у сенсі та для цілей застосування цього положення, і, відповідно, робити не підпадають під дію цього винятку (рішення Суду ЄС від 1 грудня 2011 року, *Systeme Helmholz*, C-79/10, пункт 27).

Що стосується терміна «води [Європейського Союзу]», згаданого в статті 14(1)(с) Директиви 2003/96, цей термін відноситься до всіх вод, які можуть використовуватися всіма морськими суднами, включаючи ті, які мають найбільшу пропускну здатність подорожувати морськими маршрутами з комерційною метою (рішення Суду ЄС від 1 березня 2007 року, *Jan De Nul*, C-391/05, пункт 32).

Крім того, з мети Директиви 2003/96, відповідно до якої держави-члени повинні оподатковувати енергетичні продукти, впливає, що директива не має на меті встановлення загальних винятків (рішення Суду ЄС від 1 грудня 2011 року, *Systeme Helmholz*, C-79/10, пункт 23, і рішення Суду ЄС від 21 грудня 2011 року, *Haltergemeinschaft*, C-250/10, пункт 23).

Зокрема, виняток, встановлений статтею 14(1)(с) цієї директиви, спрямований на сприяння торгівлі в межах Європейського Союзу переміщенню товарів і свободі надання послуг, які можуть здійснюватися у водах Європейського Союзу. Таким звільненням законодавчий орган ЄС мав на меті сприяти рівності певних умов оподаткування, за яких транспортні підприємства чи інші послуги, які курсують у цих водах, працюють (рішення Суду ЄС від 1 березня 2007 року, *Jan De Nul*, C-391/05, пункти 24 і 25).

У цьому контексті з декларативної частини 23 Директиви 2003/96 випливає, що це звільнення ґрунтується на дотриманні існуючих міжнародних зобов'язань і підтримці конкурентоспроможної позиції підприємств ЄС (рішення Суду ЄС від 1 грудня 2011 року, *Systeme Helmholz*, C-79/10, пункт 24).

Що стосується спору в основному провадженні, слід зауважити, по-перше, що подорож судна з порту Клайпеда до порту Страслунд становила перший необхідний і неодмінний крок навігації з комерційною метою, оскільки єдина мета цієї подорожі полягала у зборі товарів з останнього порту для подальшого транспортування до порту Сантандер, і без цієї подорожі ця послуга з транспортування товарів не могла б бути надана.

Отже, цей рейс слід розглядати як такий, що становить навігаційну діяльність, яка використовується безпосередньо для надання послуг за винагороду, у даному випадку послуг з транспортування товарів, так що паливо, яке використовується для забезпечення судна для здійснення цієї подорожі, використовувалося для «навігації» у значенні статті 14(1)(с) Директиви 2003/96.

Протилежне тлумачення суперечить меті, яку переслідує ця директива, оскільки оподаткування енергетичних продуктів у ситуації, подібній до тієї, що розглядається в основному провадженні, може негативно вплинути на належне функціонування внутрішнього ринку та збереження конкурентоспроможності підприємств ЄС.

По-друге, паливо, яке розглядалося в основному провадженні, використовувалося для навігації «у водах [Європейського Союзу]» за значенням цього положення, оскільки воно дозволяло морському судну плисти з порту в Литві до порту в Німеччині.

Отже, навігаційна діяльність становить «навігацію в межах [Європейського Союзу] води» за змістом статті 14(1)(с) Директиви 2003/96.

У цих обставинах відповідь на перше питання полягає в тому, що статтю 14(1)(с) Директиви 2003/96 слід тлумачити як таку, що звільнення, встановлене цим положенням, застосовується до палива, яке використовується для плавання судна

без вантажу з порту держави-члена, у даному випадку того, де це судно було побудовано, до порту іншої держави-члена, щоб прийняти вантаж для транспортування до порту третьої держави-члена.

#### Друге питання

У своєму другому питанні литовський суд запитує, чи слід тлумачити статтю 14(1) (с) Директиви 2003/96 як таку, що перешкоджає законодавству держави-члена, яке виключає застосування звільнення, встановленого цим положенням, на підставі того, що постачання енергетичних продуктів для судна було здійснено без дотримання формальних вимог, встановлених цим законодавством, навіть якщо це постачання відповідає всім умовам застосування, встановленим відповідно до цього положення.

У цьому відношенні слід зазначити, що як загальна схема, так і мета Директиви 2003/96 базуються на принципі, згідно з яким енергетичні продукти оподатковуються відповідно до їх фактичного використання (рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 року, *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, пункт 33).

Оскільки Директива 2003/96 не встановлює жодного конкретного механізму контролю за використанням палива для навігації, а також заходів щодо боротьби з ухиленням від сплати податків, пов'язаних із продажем палива, державам-членам належить забезпечити такі механізми та такі заходи в їх національне законодавство, відповідно до права ЄС, і встановити умови для винятків, викладених у статті 14(1) цієї директиви (рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 року, *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, пункт 23, і рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 року, *Polihim-SS*, C-355/14, пункт 57).

При цьому Суд ЄС постановив, що на безумовний характер зобов'язання надати виняток не може взагалі вплинути ступінь свободи, наданої державам-членам формулюванням, що міститься у статті 14(1), згідно з яким винятки надаються цими державами «на умовах, які вони встановлюють з метою забезпечення правильного та прямого застосування таких винятків і запобігання будь-якому ухиленню, уникненню або зловживанню» (рішення Суду ЄС від 17 липня 2008 року, *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07, пункт 31).

Крім того, Суд ЄС також постановив, що при здійсненні своїх повноважень встановлювати умови для звільнення від акцизного збору, передбаченого статтею 14(1) Директиви 2003/96, держави-члени повинні дотримуватися загальних принципів права, які є частиною правового порядку Європейського Союзу, включаючи, серед іншого, принцип пропорційності (рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 року, *Polihim-SS*, C-355/14, пункт 59).

Таким чином, відмова національних органів влади звільнити енергетичні продукти від акцизного збору лише на тій підставі, що певні умови, які повинні бути дотримані згідно з національним законодавством, щоб отримати це звільнення, не виконуються, без перевірки, на основі наданих доказів того, чи дотримуються суттєві вимоги, необхідні для використання цих енергетичних продуктів для цілей, що дають право на звільнення, виходять за межі того, що необхідно для забезпечення правильного та прямого застосування цих звільнень і запобігання будь-якому ухиленню, уникненню або зловживанню (рішення Суду ЄС від 2 червня 2016 року, *Polihim-SS*, C-355/14, пункт 62).

Національне законодавство, яке робить застосування винятку, встановленого статтею 14(1)(с) Директиви 2003/96, залежним від наявності у відповідного постачальника палива ліцензії, що дозволяє йому постачання палива для суден і виконання певних формальностей, суперечить загальній схемі та меті цієї директиви, оскільки вона ставить право на це звільнення в залежність від формальних умов, не пов'язаних із фактичним використанням відповідних енергетичних продуктів.

Крім того, такі умови ні в якому разі не є необхідними для забезпечення правильного та безпосереднього застосування цього винятку та для запобігання ухилення, уникнення або зловживання.

Крім того, з документів, наданих Суду ЄС, не видно, що енергетичні продукти, які розглядаються в основному провадженні, використовувалися для цілей, відмінних від тих, що викладені в статті 14(1) (с) Директиви 2003/96, або що вони були поставлені щоб шахрайським або зловживаючим шляхом отримати вигоду від цього звільнення.



Ці енергетичні продукти використовувалися для цілей навігації між морськими портами держав-членів ЄС.

Таким чином, законодавство, яке робить застосування винятку, встановленого статтею 14(1)(с) Директиви 2003/96, залежним від дотримання формальних вимог, не пов'язаних із фактичним використанням відповідних енергетичних продуктів, ставить під сумнів безумовний характер зобов'язання щодо звільнення, встановленого цим положенням, і порушує принцип пропорційності.

За таких обставин відповідь на друге запитання полягає в тому, що статтю 14(1)(с) Директиви 2003/96 слід тлумачити як таку, що виключає законодавство держави-члена, яке виключає застосування звільнення, встановленого цим положенням, на підставі того, що постачання енергетичних продуктів для судна було здійснено без дотримання формальних вимог, встановлених цим законодавством, навіть якщо це постачання відповідає всім умовам застосування, встановленим цим положенням.

**Отже,** наведені вище рішення Суду ЄС показують досить непростий підхід до розуміння та тлумачення окремих положень Директиви 2003/96/ЄС з тих проблем, які виникають на практиці в окремих державах-членах ЄС при застосуванні положень цієї директиви.

Наближення українського законодавства про акцизне оподаткування електричної енергії та пального до права ЄС передбачає розробку та прийняття відповідних законів, спрямованих на забезпечення енергетичної незалежності України, збалансованості ставок акцизного податку на пальне, а також запровадження інформаційних систем як результат цієї гармонізації, для більш точного прогнозування надходжень до державного 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 покращення взаємодії контролюючих органів із платниками податків.

#### 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 року № 984\_011. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011).
2. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf).
3. Buromenskiy, M.W., Monaienko, A.O. & Atamanchuk, N.I. (2022). Harmonisation of Ukrainian legislation on excise taxation of alcoholic beverages with the law of the European Union. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 29(1), 127–138.
4. Валігура В., Герчаківський С. Актуалітети гармонізації акцизного оподаткування енергопродуктів в ЄС та Україні. *Світ фінансів*. 2022. № 3 (72). С. 42–54.
5. 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.
6. Кошук Т. В. Реформування акцизного податку з енергопродуктів та електроенергії в Україні в умовах імплементації Угоди про Асоціацію з ЄС. *Оподаткування та економічна безпека держави в епоху діджиталізації: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу*, (23 лютого 2018 р., м. Ірпінь) Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. С. 40–42.
7. Новицька Н. В. Європейська практика акцизного оподаткування нафтопродуктів. *Трансформація акцизної політики України: монографія/ за заг. ред. В.І. Коротуна – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 448 с.*
8. Атаманчук Н. І., Хатнюк Н. С., Борейко Н. М., Бакай Ю. Ю. Особливості оподаткування акцизним податком пального в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. Випуск 1 (32). С. 76–86.
9. Райнова Л. Б. Зміни в акцизному оподаткуванні енергопродуктів та електроенергії в ЄС у світлі останніх ініціатив з декарбонізації. *Наукові праці НДФІ*. 2022. Вип. 4. С. 112–126.

10. Райнова Л. Б. Проблеми розвитку законодавства ЄС у сфері гармонізації акцизного оподаткування продуктів енергії та електроенергії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 17. С. 39–46.
11. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДНУ "Акад. фін. управління". К., 2017. 448 с.
12. 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.
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>.
14. Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію рамок Співтовариства щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_015-03#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_015-03#Text).
15. Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» від 27 листопада 1995 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_488#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_488#Text).
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>.
17. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації положень актів права Європейського Союзу щодо акцизного податку: Закон України від 18 липня 2024 року № 3878-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3878-20#Text>.
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо запровадження системи контролю за обігом нафти, газового конденсату та розчинників: проект Закону України від 06 листопада 2023 року №10215. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ji10223a?an=2>.
19. Герчаківський С. Д. Акцизне оподаткування енергопродуктів і електроенергії: практика та виклики війни. *Наукові праці НДФІ*. 2022. Вип. 1. С. 45–54.
20. Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави: монографія / А. О. Монаєнко, Н. І. Атаманчук. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2022. 276 с.
21. Рішення Суду ЄС від 16 листопада 2023 року у справі C 391/22 Tüke Busz Közösségi Közlekedési Zrt. V Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=279756&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=164393>.
22. Рішення Суду ЄС від 22 грудня 2022 року у справі C-553/21 Hauptzollamt Hamburg v Shell Deutschland Oil GmbH. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=268795&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=163184>.
23. Рішення Суду ЄС від 13 липня 2017 року у справі C-151/16 Vakarų Baltijos laivų statykla UAB v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=B14F9A4A4A36139B19578C90C4217943?text=&docid=192700&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4975360>.