

Міністерство освіти і науки України  
Державний вищий навчальний заклад  
“Ужгородський національний університет”  
Юридичний факультет  
Головне управління державної податкової  
служби України у Закарпатській області  
Місцевий осередок ГО  
“Всеукраїнська асоціація ветеранів ДПС України”  
Закарпатської області

**М. Г. Волощук, О. О. Петріченко,  
О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул**

# **ПОДАТКОВЕ ПРАВО КРАЇН ЄС**

*Посібник*

Ужгород  
Видавництво Олександри Гаркуші  
2021

**УДК 347.73 (4–6ЄС) (075.8)**

**П 44**

У посібнику висвітлено базові питання податкових систем країн ЄС: проаналізовано загальні питання податкового права, розкрито механізм основних прямих та непрямих податків у розрізі країн, політику щодо їх гармонізації, наведено структуру податкового адміністрування, а також окремі напрями боротьби з подвійним оподаткуванням.

Посібник може бути корисним для студентів, що вивчають відповідну дисципліну, викладачів вищих навчальних закладів, працівників органів адміністрування податків і зборів, науковців та усіх тих, хто цікавиться податковим правом країн ЄС.

**Рецензенти:**

**Лазур Ярослав Володимирович**, д.ю.н., професор, декан юридичного факультету ДВНЗ “Ужгородський національний університет”,

**Греца Ярослав Васильович**, д.ю.н., професор кафедри господарського права юридичного факультету ДВНЗ “Ужгородський національний університет”.

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
юридичного факультету  
ДВНЗ “Ужгородський національний університет”  
(протокол № 1 від 30.08.2021 року)*

**ISBN 978-617-531-234-6**

© Волощук М. Г., 2021  
© Петріченко О. О., 2021  
© Білаш О. В., 2021  
© Карабін Т. О., 2021  
© Менджул М. В., 2021  
© Видавництво  
Олександрів Гаркуші, 2021

# З М І С Т

## **Тема 1.**

### **ПОНЯТТЯ, ПРЕДМЕТ ТА МЕТОД ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

1. Поняття податкового права .....	5
2. Предмет та метод податкового права .....	6
3. Принципи податкового права .....	8
4. Податково-правові норми .....	12
5. Податкові правовідносини .....	14

## **Тема 2.**

### **ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ПОДАТКІВ**

1. Поняття та функції податку .....	18
2. Елементи правового механізму податку .....	21
3. Класифікація податків .....	23

## **Тема 3.**

### **ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВ**

1. Поняття джерел податкового права .....	26
2. Джерела податкового права країн ЄС .....	27
3. Джерела податкового права України .....	32

## **Тема 4.**

### **ЄВРОПЕЙСЬКА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА**

1. Створення Європейського Союзу .....	37
2. Податкова політика країн ЄС .....	40

## **Тема 5.**

### **НЕПРЯМІ ПОДАТКИ**

1. Поняття непрямих податків .....	52
2. Податок на додану вартість .....	53
3. Акцизний податок .....	61

**Тема 6.**

**ПРЯМІ ПОДАТКИ**

- 1. Податкова політика щодо прямого оподаткування ..... 68
- 2. Корпоративний податок ..... 69
- 3. Податок на доходи фізичних осіб (особисті податки) ..... 73

**Тема 7.**

**МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЇХ ВИДИ ..... 88**

**Тема 8.**

**УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

- 1. Механізм уникнення подвійного оподаткування ..... 97
- 2. Двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування ..... 101
- 3. Досвід України щодо уникнення подвійного оподаткування ..... 107

**Тема 9.**

**ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ**

- 1. Інституційна складова податкового адміністрування ..... 113
- 2. Загальні вимоги до податкового адміністрування ..... 117

**Тема 10.**

**ПОДАТКОВІ СИСТЕМИ КРАЇН, ЩО НЕ ВХОДЯТЬ ДО ЄС**

- 1. Особливості податкових систем окремих країн ..... 128
- 2. Податкові гавані ..... 136

## Тема 1.

# ПОНЯТТЯ, ПРЕДМЕТ ТА МЕТОД ПОДАТКОВОГО ПРАВА

1. Поняття податкового права.
2. Предмет та метод податкового права.
3. Принципи податкового права.
4. Податково-правові норми.
5. Податкові правовідносини.

### 1. Поняття податкового права

Податкове право має на меті ефективне регулювання системи відносин, які виникають у зв'язку із сплатою податків та зборів. Досі у наукових колах тривають дискусії щодо поняття податкового права, а також чи є це окрема галузь права чи підгалузь фінансового права.

Ряд науковців обґрунтовують, що податкове право є інститутом фінансового права, при цьому це складний правовий інститут, який має на меті регулювання формування дохідної частини бюджетів, тобто регулятивна дія його поширена лише на відносини, які виникають при руху коштів від платників податків і зборів до бюджетів різних рівнів<sup>1</sup>. В продовження позиції, що податкове право є інститутом, М. П. Кучерявенко зауважує, що податкове право є предметним інститутом, який регулює окреслене коло відносин (виникають щодо встановлення та сплати податків і зборів, а також їх зміни та скасування). Крім того, науковець вважає, що податкове право є складним інститутом, який включає сукупність своєрідних фінансово-правових норм, а специфіка його визначається відносинами, що охоплюють рух грошових коштів від платників у відповідні фонди (бюджети) у формі податкових платежів<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право. Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. С. 27.

<sup>2</sup> Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник. Х. : Право, 2013. С. 63.

А. І. Берлач пропонує розглядати податкове право і як галузь права, і як підгалузь фінансового права одночасно.<sup>3</sup> Вказана позиція, безумовно, викликає дискусію. І. В. Скороход пропонує податкове право України розглядати як галузь права, норми якої регулюють такі суспільні відносини, які складаються у сфері податкової діяльності (а саме: при встановленні та стягненні загальнообов'язкових платежів, а також здійснення дій щодо дотримання податкового законодавства)<sup>4</sup>.

Нами вже була висловлена позиція, що податкове право є підгалуззю фінансового права, яке становить систему правових норм, що регулюють суспільні відносини щодо справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів, податкового контролю та застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства<sup>5</sup>.

Отже, *податкове право* є системою правових норм, які регулюють податкові відносини, забезпечують можливість здійснення податкового контролю.

## 2. Предмет та метод податкового права

Податкове право має власний предмет та метод правового регулювання. *Предметом податкового права* є сукупність однорідних суспільних відносин, що визначають надходження коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів<sup>6</sup>.

Зустрічається також розуміння предмета податкового права як сукупності суспільних відносин, що виникають між уповноваженими державними органами (податкові, митні, кредитні)

---

<sup>3</sup> Берлач А. І. Податкове право України : Навч. посіб. К. : Університет "Україна", 2006. С. 9.

<sup>4</sup> Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. С. 138.

<sup>5</sup> Фінансове право : навч. посіб. / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вид. 3-тє, допов. та перероб. Ужгород : Видавництво Олександрі Гаркуші, 2017. С. 78.

<sup>6</sup> Там само- С. 78.

та платниками податків щодо надходження коштів від платників податків до відповідних бюджетів, державних цільових фондів у формі податків та зборів (обов'язкових платежів)<sup>7</sup>. І. В. Скороход пропонує до предмету податкового права України включати: податкові правовідносини, податковий контроль та податкову відповідальність<sup>8</sup>.

Предмет податкового права слід відмежовувати від предмета фінансового права. Так, особливістю податкових правовідносин є те, що вони стосуються руху грошей знизу вверху у формі податків і зборів (кошти переходять у державну власність з приватної – від платників податків до бюджетів). Відносини по розподілу коштів, які надійшли від податків та зборів, а також виділення їх на задоволення суспільних та державних потреб не є предметом податкового права, а регулюються фінансовим правом.

Крім того, характерною рисою податкових відносин є їх майновий характер, адже виконання податкового обов'язку означає передання у власність держави коштів. Саме у податкових відносинах, на думку М. П. Кучерявенко, найбільш чітко, порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами, простежуються державно-владна і майнова сторони. Відносини з приводу зборів і податків є владно-майновими<sup>9</sup>. З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів до бюджету. З іншого боку, податкові надходження є одним з основних джерел формування власності держави.

Отже, до *предмета податкового права* відносять ті суспільні відносини, які виникають у зв'язку із сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

За *методом правового регулювання* податкове право мало чим відрізняється від методу фінансового права, в основі якого ле-

---

<sup>7</sup> Фінансове право України : Підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький ; За ред. М. П. Кучерявенка. К. : Юрінком Інтер, 2005. С. 151.

<sup>8</sup> Скороход І. В. Вказ. пр. С. 136.

<sup>9</sup> Кучерявенко М. П. Вказ. пр. С. 69.

жить метод владних розпоряджень. Однак ми погоджуємось з позицією М. П. Кучерявенко, що метод податкового права характеризується своєрідним механізмом регулювання, особливим переплетенням норм, юридичним режимом<sup>10</sup>.

*Метод податкового права* є фінансово-правовим і передбачає використання державно-владних приписів. Цей метод передбачає використання в основному імперативних приписів. Наприклад, застосування санкцій за податкові правопорушення виключає альтернативність дій. Метод, заснований на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, властивий також іншим галузям права, наприклад адміністративному. Водночас метод податкового права має свою специфіку, яка зумовлена специфікою податкових правовідносин, особливостями правового статусу державних органів, що є учасниками таких відносин, а також метою участі суб'єктів у податкових правовідносинах.

*Таким чином, основною рисою методу регулювання податкових відносин є його імперативність, а специфіка методу зумовлена особливостями податкових правовідносин.*

### 3. Принципи податкового права

Термін "принцип" має латинське походження ("principium") і перекладається як "начало, основа". Термін "принцип" доволі часто вживається у таких значеннях: 1) основні засади, вихідні ідеї, які є універсальними та мають загальну значущість, характеризуються вищою імперативністю і відображають суттєві положення теорії, вчення, науки, системи внутрішнього і міжнародного права, політичної, державної чи громадської організації (гуманізм, законність, справедливість, рівність громадян перед законом тощо); 2) внутрішнє переконання людини, що визначає її ставлення до дійсності, суспільних ідей та діяльності<sup>11</sup>; 3) методи мислення<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Кучерявенко М. П. Вказ. пр. С. 70.

<sup>11</sup> Зайчук О. В. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. *Альманах права*. 2012. Вип. 3. С. 22.

<sup>12</sup> John Dewey. Logical Method and Law. *Cornell Law Review*. Volume 10. Issue 1. December 1924. P. 27.



Щодо розуміння поняття принципів податкового права існують різні підходи. Принципи податкового права пропонують розглядати як вихідні загальноправові та нормативно-правові начала, імперативні вимоги, що зумовлюють загальну та конкретну спрямованість правового регулювання, розвитку та побудови системи суспільних відносин у галузі оподаткування.<sup>13</sup> Під системою принципів податкового законодавства пропонують розуміти взаємодіючу множинність основоположних вимог податкового законодавства, які висувають вимоги найвищої міри імперативності до діяльності установчого й регулятивного характеру, що реалізується учасниками податкових відносин<sup>14</sup>.

Наталія Хатнюк до спеціальних принципів податкових правових відносин пропонує відносити: принцип відповідальності держави за формування та реалізацію політики в податковій сфері; принцип відповідальності за виконання прийнятих зобов'язань; принцип свободи відкритої інформації; принцип конструктивності та ефективної взаємодії; принцип законності адміністрування податків і зборів<sup>15</sup>.

Отож, зустрічаються різні терміни у літературі: “принципи податкового права”, “принципи податкового законодавства”, “принципи податкових відносин”. Вказані поняття не тотожні. М. В. Кармаліта слушно зазначає, що принципи податкового права не обмежуються визначеними Податковим кодексом України принципами податкового законодавства, оскільки не лише законодавство є формою зовнішнього виразу норми пра-

---

<sup>13</sup> Храбров А. О. Щодо визначення поняття “принципи податкового права”. *Фінансове право у XXI сторіччі : здобутки та перспективи* : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 4–7 жовтня 2011 року. Ч. II. К. : Алерта, 2011. С. 319.

<sup>14</sup> Руслан Браславський. Система принципів податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 156-157.

<sup>15</sup> Наталія Хатнюк. Принципи податкових правових відносин в Україні: реалізація та шляхи удосконалення. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 2. С. 213.

ва; принципи, сформульовані у процесі правозастосування судовими органами, висновувані доктриною фінансового права, із впевненістю можна зараховувати до принципів податкового права<sup>16</sup>.

Таким чином, *поняття принципів податкового права* – найширше і охоплює поняття принципів податкового законодавства та принципів податкових правовідносин.

Крім того, зустрічається поняття *принципів міжнародного податкового права*. До них відносять принципи: суверенної рівності держав (у податкових правовідносинах повинен поважатися суверенітет кожної держави); податкового суверенітету (в силу цього принципу кожна держава вправі самостійно визначати національну податкову систему); співробітництва (форми співробітництва у сфері оподаткування визначаються державами самостійно); податкової юрисдикції (держава має право поширювати своє право щодо стягнення податків на певну територію та за колом осіб); податкової недискримінації (при оподаткуванні іноземців не допускається дискримінація) та сумлінного виконання зобов'язань, що випливають з норм міжнародного податкового права<sup>17</sup>.

Для регулювання податкових правовідносин важливе значення мають *загальноправові принципи* (принципи верховенства права, справедливості, рівності, гуманізму, законності та ін.).

*Принципи податкового законодавства* містяться у Податковому кодексі України (далі – ПК України). Зокрема, стаття 4 встановлює, що податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

1) загальність оподаткування (кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є);

---

<sup>16</sup> Кармаліта М. В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. *Право та державне управління*. 2020. № 1. Т. 1. С. 61.

<sup>17</sup> Барабаш О. О. Загальна характеристика принципів міжнародного податкового права. *Право і суспільство*. 2016. № 4. С. 92-93.

2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу);

3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) фіскальна достатність (встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями);

6) соціальна справедливість (установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків);

7) економічність оподаткування (установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування);

8) нейтральність оподаткування (установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків);

9) стабільність (зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року);

10) рівномірність та зручність сплати (установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками);

11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів (визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку).

#### **4. Податково-правові норми**

Норми податкового права мають публічний характер, що зумовлено публічною діяльністю по стягненню податкових платежів для загальнодержавних потреб, утримання державних органів та органів місцевого самоврядування, задоволення публічних інтересів.

Норми податкового права є за своєю природою фінансовими, проте у них більшою мірою проявляється імперативність, що дозволяє говорити про їх певну своєрідність.

Л. К. Воронова вважає, що за змістом фінансово-правові норми є загальнообов'язковими приписами компетентних державних органів щодо мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих та децентралізованих фондів, які виражені в категоричній формі й забезпечені примусовою силою держави<sup>18</sup>. А. І. Берлач пропонує під податково-правовими нормами розуміти законодавчо закріплені, суворо регламентовані державою та забезпечені санкційними заходами примусу правила позитивної поведінки учасників податково-правових відносин при встановленні, введенні та справлянні податків і зборів до бюджетної системи, а також в процесі здійснення податкового контролю<sup>19</sup>. О. І. Баїк вважає, що податково-правова норма – це системне утворення загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав та законних інтересів у податковій сфері<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Воронова Л. К. Фінансове право України : Підручник. К. : Прецедент ; Моя книга, 2006. С. 66.

<sup>19</sup> Берлач А. І. Вказ. пр. С. 22-23.

<sup>20</sup> Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дисертація на здобуття наукового ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07. Львів, 2019. С. 296.

Норми податкового права характеризуються такими ознаками: 1) загальнообов'язковість (норми податкового права мають загальний характер, а також обов'язкові до виконання); 2) формальна визначеність (норму податкового права видає держава у визначеній формі); 3) імперативний характер; 4) забезпеченість заходами державного примусу; 5) системність (норми податкового права формують систему, яка ефективно регулює податкові відносини); 6) закріплюють права та обов'язки учасників податкових відносин.

Норми податкового права поділяють за різними критеріями: 1) за змістом (матеріальні; процесуальні); 2) за характером впливу (зобов'язуючі; забороняючі; уповноважуючі); 3) залежно від сфери дії (норми загальної дії, норми обмеженої дії, локальні норми) тощо.

Структура податкової норми така ж, як і інших правових норм і складається з гіпотези, диспозиції та санкції. Гіпотеза як структурний елемент податково-правової норми вказує на життєві умови та обставини, за наявності яких виникають податкові правовідносини. Диспозиція податково-правової норми вказує, на бажану для держави поведінку учасників податкових відносин, за тих фактичних обставин які передбачені гіпотезою. Завершальним структурним елементом правової норми може бути санкція, зміст якої поєднується в юридичній науці, як правило, з негативними наслідками для правопорушника, заходами державного примусу, покаранням.

Податково-правова норма і стаття податкового нормативно-правового акта – не тотожні поняття. Норма податкового права – це правило поведінки в галузі податкових відносин, яке складається з гіпотези, диспозиції та санкції. Стаття нормативно-правового акта, що регулює податкові відносини, є формою виразу податкової правової норми.

Отже, **податково-правові норми** – це загальнообов'язкові, формально визначені, санкціоновані державою та забезпечені примусом правила поведінки, які регулюють дії суб'єктів податково-правових відносин щодо сплати податків і зборів.

## 5. Податкові правовідносини

Податкові правовідносини є особливим видом суспільних відносин, що відображають баланс публічних та приватних інтересів у сфері оподаткування. Окрім того, вони є різновидом фінансових правовідносин, тому мають також майновий та владний характер.

Щодо поняття податкових правовідносин, то А. І. Берлач вважає, що це врегульовані податково-правовими нормами і гарантовані державно-силовим примусом суспільні відносини, що виникають між податковими органами й платниками податків з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до державного і місцевих бюджетів й державних цільових фондів, а також відносини, що виникають в процесі податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягнення до відповідальності за податкове правопорушення. Науковець визначає такі **ознаки податкових правовідносин**:

- 1) відносини є зв'язком, який має індивідуальний, конкретно визначений характер і виникає на основі податково-правових норм;
- 2) є зв'язком, що виявляється через суб'єктивні права і юридичні обов'язки їх учасників;
- 3) мають вольовий характер, оскільки одна із сторін є владною, а інша – підвладною, що сприяє підтримці та гарантії дії носія суб'єктивного права і забезпечує виконання відповідних обов'язків;
- 4) мають грошовий характер;
- 5) перебувають під постійним захистом з боку держави<sup>21</sup>.

В. І. Теремецький вважає, що до суттєвих ознак податкових правовідносин можна віднести: врегульованість нормами податкового законодавства, яке включає в себе комплекс (систему, сукупність) норм різних галузей права; обґрунтованість іс-

---

<sup>21</sup> Берлач А. І. Вказ. пр. С. 32-33.

нуючою системою принципів податкового законодавства; наявність у суб'єктів податкової правосуб'єктності; обов'язкова участь держави та місцевих утворень в особі уповноважених органів; владно-майновий та організаційний характер<sup>22</sup>.

Податкові правовідносини мають як матеріальний, так і юридичний зміст. Матеріальним змістом податкових правовідносин є поведінка суб'єктів, а юридичним – суб'єктивні права і юридичні обов'язки, що встановлені податково-правовими нормами.

**Суб'єктивні права** – це належна суб'єктам податкових правовідносин для задоволення їх інтересів міра дозволеної (можливої) поведінки, забезпечена юридичними обов'язками іншої сторони правовідносин. **Юридичний обов'язок** у податкових правовідносинах – це приписана зобов'язаному суб'єкту і забезпечена можливістю державного примусу міра необхідної поведінки, якої повинен дотримуватися цей суб'єкт<sup>23</sup>.

**Суб'єктами** податкових правовідносин є юридичні та фізичні особи, держава, адміністративно-територіальні утворення в особі уповноважених органів, які можуть бути учасниками податкових правовідносин. **Об'єкт** податкових правовідносин – це кошти, які сплачуються у вигляді податків та зборів та формують бюджети різних рівнів внаслідок реалізації суб'єктивних прав та здійснення обов'язків суб'єктів податкових відносин.

**Підставою** для виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин є юридичні факти – як дії (правомірні та неправомірні), так і події. Правомірні дії як вольова поведінка, яка передбачена податково-правовою нормою, поділяються на: індивідуальні акти (подання податкової декларації); юридичні вчинки (платник податку повідомляє про набуті доходи

---

<sup>22</sup> Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 123.

<sup>23</sup> Фінансове право. : навч. посіб. / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вказ. пр. С. 86.

за кордоном, що підлягають оподаткуванню). Активними діями як юридичними фактами у податкових відносинах можуть бути і неправомірні дії, тобто поведінка, яка суперечить податково-правовим нормам (неправомірне повернення податку на додану вартість).

Класифікувати податкові правовідносини можна за різними критеріями. Так, І. О. Філіпович пропонує податкові правовідносини поділяти за такими критеріями: майнові, організаційні та змішані; такі, що виникають між державою та платниками, державою, з однієї сторони, й органами місцевого самоврядування, контролюючими органами, іноземними державами (юрисдикціями) – з іншої; контролюючими органами та платниками стосовно взаємних прав і обов'язків та механізму їх реалізації; абсолютні та відносні; горизонтальні та вертикальні; активні та пасивні; регулятивні, охоронні та комплексні; матеріальні та процесуальні; короткотривалі та довготривалі; прямого та непрямого оподаткування тощо<sup>24</sup>.

Податкові правовідносини також можна поділяти за такими **критеріями**:

1) залежно від їх функцій (на загальнорегулятивні; конкретно-регулятивні; комплексні; охоронні);

2) залежно від змісту та суб'єктного складу (правовідносини, що виникають між центральними і місцевими податковими органами, з приводу організації та їх функціонування; правовідносини, що виникають між податковими органами та місцевим самоврядуванням, з приводу встановлення місцевих податків і зборів; правовідносини, що виникають між податковими органами та платниками податків, з приводу справляння податків і зборів; правовідносини, що виникають між платниками податків та виконавчими органами місцевого самоврядування, з приводу справляння місцевих податків і зборів;

---

<sup>24</sup> Філіпович І. О. Класифікація податкових правовідносин у доктрині податкового права України. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2020. Т. 31 (70). Ч. 2. С. 138.



правовідносини, що виникають між податковими органами та платниками податків, з приводу організації та здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягнення до відповідальності за податкове правопорушення);

3) залежно від об'єкта податкових правовідносин (майнові; немайнові);

4) залежно від характеру правової норми (матеріальні податково-правові відносини та процесуальні податкові правовідносини) тощо.

Таким чином, **податкові правовідносини** – це врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, які виникають під час сплати податків та зборів до державного і місцевих бюджетів й державних цільових фондів, а також відносини, які виникають в процесі податкового контролю.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке податкове право?
2. Чи існують відмінності між податковим та фінансовим правом?
3. Що таке предмет податкового права?
4. Що таке метод податкового права?
5. Які ви знаєте принципи податкового права?
6. Що таке податково-правові норми?
7. Що таке податкові правовідносини?
8. Хто є суб'єктами податкових правовідносин?

## Тема 2. ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ПОДАТКІВ

1. Поняття та функції податку.
2. Елементи правового механізму податку.
3. Класифікація податків.

### 1. Поняття та функції податку

Виникнення податків пов'язують із необхідністю забезпечення потреб щодо належного функціонування держави, виконання нею суспільно необхідних завдань та функцій. Безумовно, податки з'явилися пізніше, аніж перші держави, фінансова діяльність яких супроводжувалася збиранням митних зборів у сучасному їх розумінні. Наразі, системи оподаткування у різних країнах світу відрізняються за структурою, набором податків, зборів та обов'язкових платежів, методами їх стягнення, податковими ставками, податковими пільгами тощо<sup>25</sup>.

Податок є комплексною категорією з правовим та економічним змістом. При розкритті сутності податку з економічного підходу звертаються як до закономірностей розширеного відтворення, а також окремих його фаз, зокрема розподілу та перерозподілу грошової форми вартості. Вперше поняття податку подав А.Сміт у своїй праці "Про багатство народів" (1770), і визначив його як тягар, який накладається державою у формі закону, що передбачає його розмір та порядок сплати.

М. П. Кучерявенко вважає, що податок — це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що вноситься в бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органа місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Фінансове право : навч. посіб. / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вказ. пр. С. 88.

<sup>26</sup> Кучерявенко М. П. Вказ. пр. С. 119.

Відповідно до ст. 6 ПК України **податком** є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу. **Збором** (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему.

З наукової точки зору М. П. Кучерявенко вважає, що відмінними є поняття "податки", "збори" та "податкові плати". До відмінних ознак науковець відносить:

1. податки є насамперед безумовними і нецільовими платежами, і після їхнього надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів. Збори є цільовими надходженнями, які необхідні для фінансування певних заходів і мають, таким чином, чітке цільове призначення;

2. податки, в основному, надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові фонди.

3. якщо встановлення, зміна і скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є винятковою компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів<sup>27</sup>.

Можна виділити такі *ознаки податків*:

- 1) встановлюються виключно законом (відповідно до п. 4.2 ст. 4 ПК України загальнодержавні, місцеві податки та збори,

---

<sup>27</sup> Кучерявенко М. П. Податок і збір: спільність і відмінності правового режиму. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2002. Вип. 4. С. 61-62.

справляння яких не передбачено кодексом, сплаті не підлягають);

2) обов'язковість (ст. 67 Конституції України встановлює, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом) і встановлення юридичної відповідальності за ухилення від їх сплати;

3) безоплатність, тобто спрямованість коштів від платника до держави за відсутності зустрічних зобов'язань з боку держави;

4) безумовність, тобто сплата податку без виконання будь-яких дій з боку держави;

5) нецільовий характер, а саме відсутність чітких вказівок щодо напрямів використання надходжень від певного податку;

6) безповоротність, тобто кошти, сплачені у вигляді податків, не повертаються до платників;

7) платіж здійснюється у грошовій формі;

8) податки надходять виключно до бюджету відповідного рівня.<sup>28</sup>

Сутність податків, зборів та інших обов'язкових платежів проявляється у їхніх *функціях*, зокрема:

- фіскальній (лат. *fiscus* – державна скарбниця; саме за допомогою податків відбувається наповнення дохідної частини бюджетів усіх рівнів, а також обов'язкові збори важливі для наповнення цільових фондів;

- регулюючій (за допомогою податків та зборів відбувається регулювання різних галузей суспільного виробництва та споживання);

- контрольній (через сплату податків та зборів відбувається контроль з боку держави за дотриманням фінансової дисципліни суб'єктами підприємництва та фізичними особами);

- розподільчій (податки та збори враховуються та визначають розподіл дохідної частини бюджету для фінансування

---

<sup>28</sup> Фінансове право : навч. посіб. / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вказ. пр. С. 89.

функцій та завдань держави та органів місцевого самоврядування);

- стимулюючій (запровадження окремим платникам податків пільг щодо їх сплати стимулює розвиток певних галузей економіки, забезпечує підтримку соціально вразливих представників населення).

## 2. Елементи правового механізму податку

Механізм стягнення податків ґрунтується на відповідних елементах податків. Традиційно елементи правового механізму податку поділяють на **основні** (платник податку, об'єкт оподаткування та ставка податку) та **додаткові** (строк і порядок сплати, податкова звітність тощо).

Відповідно до ст. 7 ПК України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

1. *Платники податку.* Суб'єктами оподаткування, або платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні та фізичні особи, на яких згідно із законами покладено обов'язок: нараховувати, утримувати та сплачувати податки та збори до бюджетів та до державних цільових фондів, вести податковий облік та подавати податкову звітність відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

2. *Об'єкт оподаткування.* Об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти.

3. *База оподаткування* – це конкретно визначена вартісна, фізична чи інша характеристика об'єкта оподаткування, а також визначена податковим законом частина доходів чи майна платника податку, яка враховується при розрахунках податків, зборів (обов'язкових платежів).

4. *Ставка податку* – це розмір податку на одиницю оподаткування. Ставки податку можуть бути виражені у твердому

фіксованому розмірі або у процентному, які у свою чергу поділяються на пропорційні, прогресивні та регресивні. У державах з розвиненими економіками встановлюють часто прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб з метою перерозподілу багатства. При цьому ставки податку на доходи фізичних осіб у світі варіюються від 0 до 60%<sup>29</sup>.

**5. Порядок обчислення податку.**

**6. Податковий період** – це період часу, протягом і після закінчення якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті платником податків. Податковий період встановлюється законом для кожного податку окремо і може дорівнювати календарному року чи становити інший термін, відповідно до характеру й особливостей конкретного податку.

**7. Строк та порядок сплати податку.**

**8. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.**

Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування, які по суті є *додатковими елементами механізму оподаткування*<sup>30</sup>.

*Податкові пільги* – це часткове або повне звільнення юридичних або фізичних осіб від сплати податків. Поширені такі види пільг: неоподатковуваний мінімальний рівень доходів; податкові знижки; повернення раніше сплачених сум податків (податкові амністії); звільнення від сплати податків на певний термін тощо.

---

<sup>29</sup> Ірина Піонтківська. Податки у світі: навіщо нам потрібні податки та як створити ефективну систему оподаткування? *Вісник. Офіційно про податки*. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100016559-podatki-u-sviti-navischo-nam-potribni-podatki-ta-yak-stvoriti-efektivnu-sistemu-opodatkuvannya>

<sup>30</sup> Фінансове право : навч. посіб. / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вказ. пр. С. 89-90.

### 3. Класифікація податків

У літературі мають місце різні підходи до класифікації податків. Податки можна поділяти за такими критеріями:

1. *Залежно від компетенції органа, що встановлює податковий платіж на відповідній території:*

а) загальнодержавні – податки та збори, що встановлені законом і є обов’язковими до сплати на усій території держави;

б) місцеві – податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених законом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень і є обов’язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

2. *Залежно від джерела надходження:*

а) закріплені, які безпосередньо й цілком надходять до конкретного бюджету чи державного цільового фонду;

б) регулюючі (різномірні), які одночасно надходять до бюджетів різних рівнів у пропорціях, визначених чинним законодавством.

3. *Залежно від платника:*

а) податки з юридичних осіб (податок на прибуток підприємств та ін.);

б) податки з фізичних осіб (податок з доходів фізичних осіб та ін.);

в) змішані податки, що справляються як з юридичних, так і з фізичних осіб (податок на додану вартість, акцизний податок, земельний податок, мито та ін.).

4. *Залежно від методу стягнення:*

а) прями податки, – стягуються в процесі придбання та нагромадження матеріальних благ безпосередньо з прибутку або доходу платника податку, спадщини, будівель, землі та ін. (податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб тощо.). При їх справлянні виникають правовідносини, в яких беруть участь два учасники: суб’єкт податку (юридична чи фізична особа, що вносить до бюджету відповідну суму по-

датку) і податковий орган. Прямі податки закладаються в ціну товару ще на стадії виробництва безпосередньо самим виробником, при цьому вони поділяються на:

- особисті, що сплачуються їх платником за рахунок і залежно від розміру отриманого ним доходу чи прибутку (податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб та ін.);

- реальні, що сплачуються їх платником виходячи з розміру майна, що перебуває у його власності, і в подальшому забезпечить платнику цього податку передбачуваний дохід (податок на нерухоме майно та ін.);

б) непрямі податки, що справляються під час витрачання матеріальних благ, визначаються розміром споживання і включаються до ціни товару у вигляді надбавки (націнки) і сплачуються споживачем (податок на додану вартість, акцизний податок та ін.). Тобто у правовідносинах, що виникають при цьому, окрім податкового органу беруть участь юридичний платник податку (суб'єкт, що реалізує товари, роботу, послуги, до ціни яких включає непрямий податок), а також фактичний платник податку, тобто особа, що придбаває дані товари, роботу та послуги для свого кінцевого споживання.

5. *Залежно від методу оподаткування:*

- а) прогресивні;
- б) пропорційні;
- в) регресивні.

6. *Залежно від періодичності справляння:*

а) разові податки, сплата яких пов'язана з подіями, що не мають системного характеру (оподаткування доходу, отриманого платником податку як подарунок або внаслідок прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав);

б) систематичні (регулярні) податки, сплата яких пов'язана з вираженою регулярністю, зазвичай через певні проміжки часу й упродовж усього періоду володіння (користування) чи



діяльності платника. При цьому виділяють податки: декадні; місячні; квартальні; піврічні; річні<sup>31</sup>.

Кожна держава встановлює різні ставки податків та зборів. В Україні встановлено 7 загальнодержавних податків (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, мито) та 4 місцевих податків та зборів (податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір).

У зарубіжних державах запроваджені інші види загальнодержавних та місцевих податків. Наприклад, щодо місцевих податків, то є країни, де доволі широка компетенція місцевих муніципалітетів і значне різноманіття місцевих податків та зборів (Бельгії – близько 100, в Італії – близько 70, у Франції – понад 40).

Незважаючи на відмінності у назвах, в більшості зарубіжних держав спостерігаються подібні підходи до встановлення обов'язкових на рівні держави податків, зокрема оподатковується прибуток юридичних осіб, доходи фізичних осіб, сплачується податок на додану вартість, акцизний податок. Більше відмінностей спостерігається у сфері місцевих податків та зборів.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке податок?
2. Які відмінності між податками та зборами?
3. Які функції податку ви знаєте?
4. Які є види податків?
5. Назвіть елементи правового механізму податку.
6. Хто такі платники податку?
7. Що може бути об'єктом оподаткування?
8. Що таке база оподаткування?
9. Що таке ставка податку?

---

<sup>31</sup> Фінансове право : навч. посіб. / М. Г. Волощук, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Вказ. пр. С. 91-92.

### Тема 3.

## ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВ

1. Поняття джерел податкового права.
2. Джерела податкового права європейських держав.
3. Джерела податкового права України.

### 1. Поняття джерел податкового права

Податкове право є доволі складною системою правових норм, що містяться у різних зовнішніх формах (джерелах) з різною ієрархічністю.

М. П. Кучерявенко вважає, що система податкового права – об'єктивна сукупність суспільних фінансових відносин, що визначає внутрішню структуру податкового права, зміст і особливості розміщення норм, що регулюють податкові правовідносини.<sup>32</sup>

Вже загальноприйнятою позицією є всі норми податкового права систематизувати у загальній та особливій частині. *Загальна частина* містить норми податкового права, які визначають поняття та принципи системи оподаткування, елементи правового механізму податку, відповідальність за порушення податкового законодавства тощо. *Особлива частина* складається з податково-правових норм, які визначають механізми сплати окремих обов'язкових платежів (податків та зборів).

Сукупність податкових норм у їх зовнішньому вияві формують джерела податкового права.

Джерела податкового права у науковій та навчальній літературі поділяють за різними **критеріями**, зокрема:

I. *За владно-територіальною ознакою* (загальнодержавні нормативні акти та місцеві нормативні акти).

II. *За характером*: 1) нормативні – акти, які містять правові норми загального характеру, прийняті компетентними органами у встановленому порядку; 2) індивідуальні – акти, що

---

<sup>32</sup> Кучерявенко М. П. Вказ. пр. С. 71.

містять правові норми не загального характеру, а які визначають права та обов'язки окремих осіб.

III. *За особливостями та формою правового регулювання:* 1) звичай, який санкціонується компетентними органами у встановленому порядку; 2) прецедент (можливий адміністративний та судовий), під яким розуміють рішення компетентного органу, яке містить норму, що може бути застосована при розгляді аналогічних справ. Незважаючи на широке поширення в правових системах англосаксонського типу, прецедент як джерело права застосовується і в романо-германських правових системах; 3) міжнародні договори (конвенції, угоди) важливого значення набувають при врегулюванні подвійного оподаткування; 4) нормативно-правовий акт – це найпоширеніше і для багатьох держав єдине джерело податкового права.

Крім того, в літературі зустрічаються ще такі критерії поділу: галузева належність правових норм (комплексні, містять норми права різних галузей права, а також галузеві, що містять норми тільки податкового права); час дії (постійні та тимчасові, останні діють певний період часу, наприклад у разі “податкових канікул”); суб'єкт нормотворчості (видані законодавчими, виконавчими та судовими органами); характер правової норми (джерела, що містять матеріальні правові норми, та джерела, що містять процесуальні правові норми)<sup>33</sup>.

Таким чином, під *джерелом податкового права* розуміють форму вираження і встановлення чинних податково-правових норм.

## **2. Джерела податкового права європейських держав**

До джерел податкового права держав-членів Європейського Союзу належать:

---

<sup>33</sup> Баїк О. І. Окремі питання у формуванні джерел податкового права України. *Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. Серія: Юридичні науки : збірник наукових праць. 2016. № 850. С. 370-372.

1. *Джерела в рамках ЄС* (положення Договору про заснування Європейської Спільноти, нормативно-правові акти інститутів ЄС, загальні принципи європейського права, що застосовуються до податкових відносин, а також практика Суду Європейського Союзу з податкових питань).

2. *Національні джерела податкового права* (конституція, закони, інші акти законодавства, прецеденти).

Зупинимося на окремих джерелах податкового права в рамках ЄС.

*Договір про заснування Європейської Спільноти* від 25 березня 1957 року у розділі VI “Спільні правила щодо конкуренції, оподаткування та зближення законодавства” містить окремий підрозділ, присвячений податковим положенням. Зокрема, встановлено, що:

1) не допускається державі-члену ЄС, прямо чи опосередковано накладати на продукцію інших держав-членів будь-які внутрішні податки будь-якого типу, що перевищують податки на подібну продукцію національного виробництва (стаття 90);

2) заборонено державі-членові ЄС накладати на продукцію інших держав-членів внутрішні податки, які за своєю суттю надають непрямий захист іншій продукції (стаття 90);

3) якщо продукцію експортовано на територію будь-якої держави-члена, будь-яке відшкодування внутрішнього податку не може перевищувати внутрішнього податку, прямо чи опосередковано накладеного на цю продукцію (стаття 91).

Крім того, стаття 92 стосується акцизних зборів та інших видів непрямого оподаткування, а в статті 93 містяться засади для гармонізації податкового законодавства<sup>34</sup>.

*Директиви та Регламенти* є важливими джерелами податкового права в рамках ЄС, які також забезпечують функціону-

---

<sup>34</sup> Договір про заснування Європейської Спільноти (Договір про заснування Європейського економічного співтовариства) від 25 березня 1957 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_017#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017#Text)

вання єдиного ринку. Серед актів ЄС у сфері оподаткування слід вказати:

- Директива Ради від 17 листопада 1986 року щодо гармонізації законодавства держав-членів, що стосуються податків з обороту - Заходи щодо відшкодування податку на додану вартість платникам податків, не зареєстрованим на території Співтовариства (86/560/ЄЕС)<sup>35</sup>;

- Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про єдину систему податку на додану вартість<sup>36</sup>;

- Директива Ради 2006/79/ЄС від 5 жовтня 2006 року про звільнення від податків імпорту невеликих партій товарів некомерційного характеру з третіх країн<sup>37</sup>;

- Директива Ради 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 року про звільнення від податку на додану вартість та акцизного збору товарів, імпортованих особами, які подорожують з третіх країн<sup>38</sup>;

- Директива Ради 2008/9/ЄС від 12 лютого 2008 року про встановлення детальних правил щодо відшкодування податку на додану вартість, передбаченого Директивою 2006/112/ЄС,

---

<sup>35</sup> Thirteenth Council Directive of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory (86/560/EEC). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:31986L0560&qid=1431509629021>

<sup>36</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>

<sup>37</sup> Council Directive 2006/79/EC of 5 October 2006 on the exemption from taxes of imports of small consignments of goods of a non-commercial character from third countries. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0079&qid=1431527352192>

<sup>38</sup> Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32007L0074&qid=1431527398212>

платникам податків, які не мають установи у державі-члені повернення, але мають місцезнаходження в іншій державі-члені<sup>39</sup>;

- Директива Ради 2009/132/ЄС від 19 жовтня 2009 року про визначення сфери застосування статті 143 (b) та (c) Директиви 2006/112/ЄС щодо звільнення від податку на додану вартість при кінцевому імпорті певних товарів<sup>40</sup>;

- Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄЕС<sup>41</sup>, в яку були внесені зміни Директивою 2014/107/ЄС від 9 грудня 2014 року<sup>42</sup>, Директивою 2015/2376 (ЄС) від 8 грудня 2015 року<sup>43</sup>, Директивою

---

<sup>39</sup> Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32008L0009&qid=1431509487670>

<sup>40</sup> Council Directive 2009/132/EC of 19 October 2009 determining the scope of Article 143(b) and (c) of Directive 2006/112/EC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32009L0132&qid=1431527293042>

<sup>41</sup> Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0016&qid=1628623156458>

<sup>42</sup> Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>

<sup>43</sup> Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32015L2376>

2016/881 (ЄС) від 25 травня 2016 року<sup>44</sup>, Директивою 2016/2258 (ЄС) від 6 грудня 2016 року “Про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо доступу податкових органів до інформації щодо боротьби з відмиванням грошей”<sup>45</sup>, Директивою 2018/822 (ЄС) від 25 травня 2018 року “Про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов’язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування стосовно транскордонних домовленостей, про які йдеться”<sup>46</sup>;

- Регламент (ЄС) 2021/847 Європейського парламенту і Ради від 20 травня 2021 року “Створення програми “Fiscalis” для співробітництва у сфері оподаткування та скасування Регламенту (ЄС) № 1286/2013”<sup>47</sup>.

Крім того, джерелами податкового права кожної держава-члена ЄС є внутрішні національні акти, а саме: конституція (наприклад, у статті 47 Конституції Франції визначено, що саме парламент приймає фінансові закони, у тому числі і щодо оподаткування, стаття 23 Конституції Італії також передбачає, що податки можуть встановлюватися тільки законом), кодекси, закони та інші акти законодавства. Наприклад, у Ні-

---

<sup>44</sup> Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>

<sup>45</sup> Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32016L2258>

<sup>46</sup> Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32018L0822>

<sup>47</sup> Regulation (EU) 2021/847 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2021 establishing the ‘Fiscalis’ programme for cooperation in the field of taxation and repealing Regulation (EU) No 1286/2013. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021R0847&qid=1628623156458>

меччині Податковий кодекс був прийнятий 16 березня 1976 р., останні зміни були внесені 3 грудня 2020 року, і він визначає основні засади оподаткування, порядок встановлення та стягнення податків, відповідальність за порушення податкового законодавства, містить норми податкового процесуального права, а також визначає позасудові засоби правового захисту.

Законодавчі акти країн ЄС на відміну від ПК України є більш-менш стабільними. Найбільші зміни в 2021 році зазнала прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб як за рахунок зміни граничних меж бази оподаткування, так і за рахунок ставок оподаткування (Франція, Німеччина, Іспанія та ін.). Як в Україна, так і в країнах ЄС постійно змінюються місцеві податки, в основному, за рахунок зміни ставок податків.

В Україні найбільш змін до ПК України внесено в 2011, 2014, 2015, 2016 та 2020 роках. Вказаними змінами кількість податкових зборів зменшилась вдвічі (із 22 до 11).

В 2021 році на базі податкової міліції, підрозділів інших правоохоронних органів по боротьбі з економічними злочинами створено єдиний правоохоронний орган – **Бюро економічної безпеки**, який запрацював із 01.09.2021 року.

Отже, до компетенції ЄС у сфері податків належать насамперед регулювання податку на додану вартість (ПДВ) та акцизів, а національним законодавством визначається податкова система, ставки і порядок сплати прямих податків.

### 3. Джерела податкового права України

В Україні джерелами податкового права насамперед є нормативно-правові акти. Основним джерелом податкового права є *Конституція України*. Зокрема, ст. 67 визначає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. За ст. 92 Конституції України, виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. Крім того, територіальні громади села, селища, міста, відповідно до ст. 143 Конституції України, безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону.



Одним із джерел податкового права є *міжнародні договори* з питань оподаткування, зокрема врегулювання подвійного оподаткування, адже чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Державна податкова служба повідомила, що станом на 1 січня 2020 року є чинними міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування між Україною та 70-тма іноземними державами, а саме: Австрією (1999), Азербайджаном (2000), Алжиром (2004), Бельгією (1999), Білорусією (1995), Болгарією (1997), Бразилією (2006), Великою Британією (1993, із змінами від 5 грудня 2019), В'єтнамом (1996), Вірменією (1996), Грецією (2003), Грузією (1999), Данією (1996), Єгиптом (2002), Естонією (1996), Ізраїлем (2006), Індією (2001), Індонезією (1998), Іраном (2001), Ірландією (2015), Ісландією (2008), Італією (2003), Йорданією (2008), Казахстаном (1997), Канадою (1996), Катаром (2019), Кіпром (2013, зі змінами 2019); Киргизстаном (1999), Китаєм (1996), Кореєю (2002), Кувейтом (2004), Латвією (1996), Ліваном (2003), Лівією (2010), Литвою (1997), Люксембургом (2017), Македонією (1998), Мальтою (2017), Марокко (2009), Мексикою (2012), Молдовою (1996), Монголією (2006), Нідерландами (1996), Німеччиною (1996), Норвегією (1996), Об'єднаними Арабськими Еміратами (2004), Пакистаном (2011), Південно-Африканською Республікою (2004), Польщею (1994), Португалією (2002), Росією (1999), Румунією (1997), Саудівською Аравією (2012), Сінгапуром (2009), Сирією (2004), Словаччиною (1996), Словенією (2007), США (2000), Таджикистаном (2003), Таїландом (2004), Туреччиною (1998), Туркменістаном (1999), Угорщиною (1996), Узбекистаном (1995), Фінляндією (1998), Францією (1999), Хорватією (1999), Чехією (1999, зі змінами від 9 грудня 2015), Швейцарією (2002), Швецією (1996).<sup>48</sup>

Визначальне місце в системі джерел податкового права займає *Податковий кодекс України*, прийнятий 2 грудня 2010 р., який регулює відносини, що виникають у сфері управління

---

<sup>48</sup> Лист ДПСУ від 04.02.2020 р. № 1852/7/99-00-09-02-02-07 "Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, чинні у 2020 році". URL: <https://news.dtki.ua/taxation/common/60905>

податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податковий кодекс України (в останній редакції від 1 серпня 2021 р.) містить шістнадцять розділів, зокрема: Розділ I. Загальні положення (ст. 1-39<sup>1</sup>), Розділ II. Адміністрування податків, зборів, платежів (ст. 40-132), Розділ III. Податок на прибуток підприємств (ст. 133-142), Розділ IV. Податок на доходи фізичних осіб (ст. 162-179), Розділ V. Податок на додану вартість (ст. 180-211), Розділ VI. Акцизний податок (ст. 212-233), Розділ VIII. Екологічний податок (ст. 240-250), Розділ IX. Рентна плата (ст. 251-258), Розділ XII. Податок на майно (ст. 265-289), Розділ XIV. Спеціальні податкові режими (ст. 291-300), Розділ XVIII. Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції (ст. 335-340), Розділ XVIII-1. Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист (ст. 341-346<sup>1</sup>), Розділ XIX. Прикінцеві положення, Розділ XX. Перехідні положення.

Важливе місце в системі джерел податкового права займають також закони, укази Президента України, постанови Верховної Ради України, уряду та ін. Наприклад: Закон України "Про Бюро економічної безпеки України" від 28.01.2021 № 1150-IX<sup>49</sup>, Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 № 2464-VI<sup>50</sup>, постанова Кабінету Міністрів України

---

<sup>49</sup> Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>

<sup>50</sup> Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

від 29 грудня 2010 р. № 1244 “Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України”<sup>51</sup>.

Крім того, особливе значення у системі джерел податкового права займають рішення Конституційного Суду України, що мають обов’язкову силу. Зокрема: рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням Кабінету міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України “Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб’єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження” та частини першої статті 19 Закону України “Про інвестиційну діяльність” (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) від 29.01.2002 № 1-рп/2002<sup>52</sup>; рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12 червня 2012 року № 13-рп/2012<sup>53</sup>.

Євроінтеграційна політика України передбачає необхідність внесення змін до національного податкового законодав-

---

<sup>51</sup> Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-%D0%BF#Text>

<sup>52</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України “Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб’єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження” та частини першої статті 19 Закону України “Про інвестиційну діяльність” (справа про оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями) від 29.01.2002 № 1-рп/2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-02#Text>

<sup>53</sup> Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12 червня 2012 року № 13-рп/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-12#Text>

ства з метою його гармонізації з європейським, тому важливим є дослідження та вивчення джерел податкового права в ЄС.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке джерело податкового права?
2. Які є види джерел податкового права?
3. Які ви знаєте джерела податкового права європейських держав?
4. Яке значення Регламентів та Директив у системі джерел податкового права європейських держав?
5. Назвіть джерела податкового права України.
6. Чи є рішення Конституційного Суду України джерелом податкового права в Україні?

## Тема 4. ЄВРОПЕЙСЬКА ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

1. Створення Європейського Союзу.
2. Податкова політика країн ЄС.

### 1. Створення Європейського Союзу

Європейське Співтовариство було засновано на трьох договорах: 18 квітня 1951 року підписано Договір про створення Європейського співтовариства вугілля і сталі, а 25 березня 1957 року ще два: Договір про атомній енергії та Договір про створення Європейського економічного співтовариства.

Останній передбачав:

- створення спільного ринку, гармонізацію і сприяння економічному розвитку членів Європейського співтовариства, підвищення рівня життя;
- введення митного союзу та відміна мита і квот на товари членів Європейського співтовариства;
- створення загальної політики (сільськогосподарської, торговельної, транспортної).

7 лютого 1992 року був підписаний Договір про Європейський Союз, який вступив у дію з 1 листопада 1993 року. Пізніше в Договір було внесено безліч змін (Амстердамський, Ніщський та Лісабонський). Останні зміни внесені 13 грудня 2007 року, вступили у дію 1 грудня 2009 року за Лісабонським договором.

До складу ЄС спочатку увійшло шість країн. Розширення членства відбувалось у п'ять етапів. Найбільше розширення членства відбулось в 2004 році, коли до нього одразу вступили 10 європейських країн. У 2020 році із ЄС вийшла Велика Британія. Таким чином, до ЄС наразі входить 27 держав, а саме: Австрія, Бельгія, Болгарія, Греція, Данія, Естонія, Ірландія, Іспанія, Італія, Кіпр, Латвія, Литва, Люксембург, Мальта, Нідерланди, ФРН, Польща, Португалія, Румунія, Словаччина, Словенія, Угорщина, Фінляндія, Франція, Хорватія, Чехія, Швеція.

Згідно з підписаними договорами до складу Європейського Союзу ввійшли такі інститути як:

- Європейський парламент;
- Європейська рада;
- Рада;
- Європейська комісія;
- Суд Європейського Союзу;
- Європейський центральний банк;
- Рахункова палата.

*Європейський парламент* має права законодавчого органу. До його складу входить 751 євродепутат, які обираються на п'ять років.

*Європейська рада* виконує бюджетні і законодавчі функції. До неї входять представники кожної країни ЄС. Європейська рада також координує економічну політику.

*Європейська комісія* є виконавчим органом і має право законодавчої ініціативи. Вона також виконує наглядові функції, тобто контролює виконання державами-членами ЄС умов договорів і навіть може вести розслідування аж до звернення до суду ЄС.

*Суд Європейського Союзу* знаходиться в Люксембурзі і складається з одного судді від кожного члена ЄС та восьми адвокатів.

*Європейський центральний банк* формує систему Європейських центральних банків у співробітництві з національними центральними банками.

*Рахункова палата* перевіряє доходи і видатки ЄС та здійснює аудиторські перевірки в країнах-членах ЄС.

Нормативно-правові акти, прийняті в рамках ЄС, закріплені в статті 288 Договору про функціонування Європейського Союзу (TFEU), яка розрізняє регламенти, директиви, рішення, рекомендації та думки. Якщо директиви, регламенти і рішення мають обов'язкову силу, то рекомендації і думки імперативної сили не мають.

*Регламент* – це загальний і прямо зобов'язуючий правовий акт, який поширюється на всіх учасників інтеграції. З моменту

прийняття він стає частиною правових систем держав-членів. Якщо регламент суперечить законам держав-членів, він має пріоритет. Регламент має пряму дію – тобто на нього можна посилалися як на закон держави-члена. Він є інструментом уніфікації і використовується, коли необхідно досягти однаковості в змісті і формі закону. Регламенти публікуються в Офіційному журналі ЄС і мають установчу силу. Вищезазначені правові акти використовуються, зокрема, в таких областях як єдина сільськогосподарська політика, конкуренція або єдині митні тарифи.

*Директива* – це правовий акт, який зобов'язує держави-члени вносити зміни в свою національну правову систему, щоб національні законодавства не суперечили одне одному і забезпечували аналогічний рівень захисту. Цей правовий акт є інструментом гармонізації правових систем, проте залишає за державами-членами вибір типу і способу включення нормативних положень у національне законодавство. Саме директиви є інструментом, який використовується для гармонізації податкових систем.

Як правовий акт, *рішення* є обов'язковим, але воно поширюється тільки на держави-члени, компанії або окремих осіб, яким воно адресовано та не має загальної юридичної сили.

*Думки і рекомендації* не є юридично обов'язковими, вони мають тільки політичну вагу. На практиці вони передують ухваленню обов'язкових актів.

З моменту створення ЄС у 1957 році виникло питання гармонізації податкової політики, оскільки від неї залежать національні бюджети, ціноутворення тощо. З метою створення єдиного європейського ринку це питання широко обговорювалось ще у 1964 році, однак Європейська комісія зрозуміла, що здійснити загальну гармонізацію податкових систем неможливо, крім гармонізації непрямих податків.

## 2. Податкова політика країн ЄС

Податкова система будь-якої країни – це сукупність податків і зборів, які надходять до бюджету такої країни.

Особливістю податкової системи країн ЄС є те, що, з одного боку, діюча податкова система повинна бути достатньою для забезпечення необхідними коштами дохідної частини національного бюджету кожної країни, а з іншого – уникнути диспропорцій у рівні податкових надходжень між окремими країнами ЄС.

На перший погляд структура податкових систем країн ЄС та України майже не відрізняється:

Країни ЄС	Україна
1. Непрямі податки, в тому числі: - ПДВ; - акцизи (податок або збори); - мито	1. Непрямі податки, в тому числі: - ПДВ; - акцизний податок; - мито
2. Прямі податки, в тому числі: - корпоративний податок; - податок на прибуток <sup>54</sup> фізичних осіб (особисті податки), включаючи податок на заробітну плату, доходи на нерухоме майно, доходи від продажу майна, спадщину, подарунки, дивіденди, роялті, відсотки та ін.	2. Прямі податки, в тому числі: - податок на прибуток; - податок на доходи фізичних осіб, включаючи податок на заробітну плату, доходи на нерухоме майно, доходи від продажу майна, спадщину, подарунки, дивіденди, роялті, відсотки та ін.
3. Місцеві податки і збори	3. Місцеві податки і збори

Однак насправді бази, ставки, пільги, ставки сплат значно відрізняються, особливо стосовно прямих податків.

Кожна держава ЄС повинна дотримуватись загальноєвропейських принципів в побудові своєї податкової системи, з ме-

---

<sup>54</sup> У подальшому для позначення податку на прибуток фізичних осіб, що стягується у країнах ЄС, буде використовуватися поняття “податок на дохід” аналогічно до українських традицій для того, щоб уникнути збігу із податком на прибуток, що в Україні сплачують юридичні особи.



тою уникнення обмежень при переміщенні товарів на внутрішньоєвропейському ринку і при цьому мати право будувати свою внутрішню податкову політику.

Як наслідок, існують істотні відмінності між податковими системами країн, що входять до ЄС.

Податкові системи країн ЄС розрізняються перш за все *рівнем податкового навантаження*, яке визначається як відношення сплачених податків і обов'язкових соціальних внесків до обсягу валового внутрішнього продукту.

Частка податкових надходжень країн ЄС у ВВП постійно зростає. В 2016 році сума всіх податків, зборів і соціальних платежів до ВВП становила 39,9%, а в 2017 – 40,2%. В розрізі держав податкове навантаження значно відрізняється: у Франції рівень навантаження становить 48,4%, у Бельгії – 47,3, Данії – 46,5, Швеції – 44,9, Фінляндії – 43,4, Австрії та Італії – 43,4, Греції – 41,8, Ірландії – 23,5, Румунії – 25,8, Болгарії – 29,5, Литві – 29,8, Латвії – 31,4% тощо.

Організація з економічного співробітництва та розвитку і Європейська комісія провели дослідження податкового тягря, пов'язаного з трудовою діяльністю у 41 розвинутій країні-члені ОЕСР та Євросоюзу.

В основі дослідження два податки (податок на доходи фізичних осіб і ПДВ) та відрахування до соціальних фондів (ЄСВ).

Дослідження виявили значну розбіжність між граничними податковими ставками: від 29% у Болгарії до 76% у Швеції.

Двадцять країн мають ставку, що перевищує 50%, а середній показник для всіх країн становить 56%.

Крива Лаффера показує залежність між розміром оподаткування та величиною податкових надходжень: пік становить 60-75%.

Більшість країн з розвинутою економікою близькі до піку, або вже перейшли його.

Високі граничні ставки податку впливають на вибір фаху та рішення щодо переїзду до інших країн. Вони також знижують зацікавлення в освіті та підприємстві.

Одинадцять країн застосовують додатково місцевий, або регіональний податок на дохід, інші дванадцять використовують соціальні внески, або інші додаткові нарахування на високі доходи.

Двадцять три країни стягують соціальні внески, а двадцять шість – із роботодавців.

Серед сорока однієї країни найбільш високі податкові навантаження у країнах ЄС (див. табл.)<sup>55</sup>.

Максимально потенційні ставки податку із трьох видів податкових навантажень: податку на доходи фізичних осіб, відрахувань на соціальне забезпечення (ЄСВ) та ПДВ у країнах ЄС:

Швеція	76%
Словенія	73%
Бельгія	73%
Португалія	72%
Фінляндія	71%
Франція	69%
Данія	66%
Австрія	65%
Ірландія	64%
Норвегія	62%
Греція	62%
Нідерланди	59%
Люксембург	59%
Угорщина	57%

---

<sup>55</sup> Лук'янчук С. Чи високі в Україні податки? Порівняння податкових ставок у розвинених країнах світу. URL: <https://texty.org.ua/articles/103913/chy-vysoki-v-ukrayini-podatky-porivnyannya-podatkovykh-stavok-u-rozvyynenyh-krayinah-svitu/>

Німеччина	55%
Естонія	54%
Іспанія	54%
Італія	54%
Польща	51%
Румунія	50%
Латвія	50%
Мальта	48%
Чехія	48%
Кіпр	47%
Швейцарія	46%
Словакія	45%
Болгарія	29%

У розвинених країнах світу, які не входять до ЄС:

Японія	60%
Ізраїль	58%
Канада	55%
Австралія	54%
США	47%
Турція	46%

В Україні, яка намагається адаптувати своє податкове законодавство до відповідного у країнах ЄС, податкове навантаження зростає з кожним роком, проте все ще є нижчим, ніж у країнах Європейського Союзу (близько 50%)<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. *Актуальні проблеми економіки та управління*. 2019. № 13. URL: <http://ape.fmm.kpi.ua/issue/view/8629>

У країн, що входять до ЄС, нема єдиної податкової системи, але є намагання гармонізувати податкову політику, якщо це стосується непрямих податків, та політику зближення законів, якщо це стосується прямих податків.

У сфері податкової політики ЄС існує два напрями розвитку:

1) *підтримувати податкову конкуренцію* (використання урядом певної країни низьких ефективних податкових ставок та створення привабливих умов оподаткування для залучення до неї інвестицій та ділової активності)<sup>57</sup>;

2) *гармонізувати податкові системи*.

Проте, повна гармонізація не завжди вигідна країнам, що входять до ЄС. У країнах ЄС обмежена роль національних банків, а тому єдиним інструментом впливу на економіку залишаються податки (податкова політика). Крім того, окремі країни ЄС, в яких традиційно високі ставки податків, при гармонізації ставок втратили би значну частину доходів своїх бюджетів, що, відповідно, призвело би до суттєвого зниження видатків бюджету.

Натомість податкова конкуренція призводить до зниження податкових ставок, лібералізації економіки. Однак зниження податкових ставок не обов'язково приводить до зниження податкових надходжень, а навпаки, може привести до зростання доходів бюджету.

Разом з тим, податкова конкуренція не може забезпечити ефективний розподіл ресурсів, якщо ринок не працює. Платник податків шукає країну, де вигідно платити податки, користуватися благами і отримувати публічні послуги.

При податковій конкуренції зростає податковий тягар на немобільні фактори (працю), а на високомобільні фактори (капітал) зменшується. Для залучення капіталу в країну держава застосовує різні стимули, включаючи субсидії, дотації тощо.

Відповідно, податкова конкуренція може зменшити податкову базу інших країн. Зниження податків приведе до збіль-

---

<sup>57</sup> Teather R. The Benefits of Tax Competition R. Teather. The Institute of Economic Affairs, 2005. 167 p.

шення притоку товарів, капіталу, робочої сили в країну з більш низькими ставками оподаткування.

При цьому в іншій країні ЄС не тільки зменшиться надходження до бюджету, а й знизиться рівень економічного зростання.

Податкова конкуренція, особливо в частині корпоративного оподаткування, не дає можливість країнам-членам ЄС сповна скористатися перевагами єдиного ринку. У зв'язку з цим, їм важливо домогтися, хоча б частково, гармонізації систем прямого оподаткування, особливо корпоративного податку.

Таким чином, податкова конкуренція може підвищити загальну конкурентноздатність країн ЄС. З іншого боку податкова конкуренція загрожує зниженням доходів бюджетів членів ЄС.

Незважаючи на податкову конкуренцію у сфері прямого оподаткування, за роки від створення ЄС відбулись істотні зміни в структурі оподаткування, викликані розвитком інформаційних національних компаній, лібералізацією ринків капіталів.

Всі ці фактори привели до поступового зменшення податкового тягаря з мобільних факторів (капітал) на немобільні (робоча сила).

Тобто в умовах, коли країни ЄС змушені конкурувати одна з одною за мобільні фактори і знижувати податкове навантаження, а згодом компенсувати за рахунок підвищення податкового навантаження на робочу силу, відбувається перегікання капіталу в країни з більш сприятливим податковим кліматом.

Більше того, одні країни-члени ЄС сплачують податки в країнах з низькими ставками, а користуються суспільними благами в країнах з високими ставками оподаткування. Така податкова конкуренція називається "шкідливою податковою конкуренцією"<sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> Nerudová D. Daňová politika v Evropské unii. 1 vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2017. S. 23.

Попри достатньо низькі ставки корпоративного податку в країнах-членах, ЄС стикнувся з тим, що окремі транснаціональні компанії або зовсім не платять корпоративний податок, або сплачують його за вкрай низькими ставками. Крім того, шкідлива податкова конкуренція між країнами-членами ЄС негативно впливає на інші країни, які входять до ЄС, на світові ціни, обмінні курси тощо.

В останні роки навіть з'явився термін *“агресивне податкове планування”*. Агресивне податкове планування визначається як поведінка, за якої використовуються технічні аспекти податкових систем або невідповідність між двома і більше податковими системами для зниження податкових зобов'язань. До методів агресивного податкового планування відносять:

- трансфертне ціноутворення;
- зловживання з угодами щодо усунення подвійного оподаткування;
- штучна заборона щодо створенню постійного представництва в країні;
- податкові рішення.

Про роль трансфертного ціноутворення, усунення подвійного оподаткування, вплив податкових гаваней і офшорних компаній в ухиленні від сплати податків йдеться у наступних темах.

Європейська комісія у 2016 році опублікувала звіт про результати дослідження агресивного податкового планування в усіх країнах ЄС. Метою дослідження було виявити показники, які дають можливість застосовувати агресивне податкове планування. Дослідження показало, що у всіх держав-членів ЄС розмивання податкової бази відбувається за рахунок фінансових видатків (відсотків).

У 13-ти державах виявлені зловживання з оподаткування дивідендів.

У 14 країнах ЄС не дотримувались правил CFC (Controlled Foreign Company), спрямованих на боротьбу з агресивним податковим плануванням. В усіх країнах ЄС, крім Данії, Іспанії,

Угорщини, не дотримувались правила відповідності податкової кваліфікації компанії в країні походження і за кордоном.

В усіх 14-ти країнах ЄС, які не дотримувались правил ЄС, компанії мали можливість переводити прибуток в дочірні компанії з низьким рівнем оподаткування.

Принагідно варто відмітити, що питання податкової гармонізації та податкової конкуренції піднімаються не тільки в рамках країн ЄС. У 1998 році у рамках ОЕСР було проведено дослідження та виявлено 47 країн з потенційно шкідливими податковими режимами, а ще 35 країн були віднесені до податкових гаваней. У 2004 році цей список скоротився до 5.

Таким чином, після дослідження агресивного податкового планування, 28 січня 2016 року Європейська комісія опублікувала Пакет заходів по боротьбі з ухиленням від сплати податків, який був включений у порядок денний із символічною назвою “Справедливе корпоративне оподаткування в Європейському Союзі”. Пакет містить конкретні заходи щодо запобігання агресивному податковому плануванню, підвищення податкової прозорості та створення рівних умов для всіх підприємств ЄС<sup>59</sup>. Зокрема:

- прийняття Директиви по боротьбі з ухиленням від сплати податків і рекомендації з питань договорів по недопущенню подвійного оподаткування;

- пропозиція по директиві щодо введення так званої “звітності по країнах” (country-by-country reporting CbCR);

- вироблення стратегії зовнішньої комунікації з третіми країнами<sup>60</sup>.

Метою дослідження було також виявлення моделей (схем) агресивного податкового планування у всіх країнах-членах ЄС і на підставі цього визначення показників, які допускають таке планування. Дослідження, проведене у всіх країнах-членах

---

<sup>59</sup> Anti Tax Avoidance Package. URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/anti-tax-avoidance-package\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/anti-tax-avoidance-package_en)

<sup>60</sup> Nerudová D. Daňová politika v Evropské unii. 1 vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2017. S. 25.

ЄС, дало можливість виявити слабкі місця в корпоративному оподаткуванні, які і використовуються для агресивного податкового планування. Серед них:

- офшорна структура для кредитного фінансування;
- структура з гібридними утвореннями;
- структура для безпроцентного фінансування позик та ін;
- структура для фінансування гібридного кредиту.

На підставі цих моделей були визначені індикатори, тобто особливості податкової системи, яка сприяє агресивному податковому плануванню.

Директива ATAD (The Anti Tax Avoidance Directive)<sup>61</sup> стала другою головною частиною Пакету заходів щодо боротьби з ухиленням від сплати податків у п'яти ключових сферах за допомогою таких правил:

1. Правило, що обмежує вирахування відсотків за позиками (правило EBITDA).

2. Правило про вихід із компанії.

3. Загальне правило проти ухилень (GAAR).

4. Правило контрольованої іноземної компанії (CFC або КІК), що належить до якісно нового принципу обміну податковою інформацією між державами, банками та податковими органами.

5. Правило гібридних невідповідностей (hybrid mismatch)<sup>62</sup>.

Перше правило означає, що компанія створює дочірню компанію в країнах з низьким рівнем оподаткування і надає їй позику. Компанія відшкодовує високі проценти дочірній компанії з низькими процентами оподаткування. Свою базу оподаткування компанія зменшує за рахунок виплати високих процентів, а дочірня компанія збільшує свою базу оподаткування і оподатковує за низькими ставками.

---

<sup>61</sup> Directive (EU) 2016/1164. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2016.193.01.0001.01.ENG&toc=OJ:L:2016:193:TOC](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG&toc=OJ:L:2016:193:TOC)

<sup>62</sup> Стадник М. В. Оподаткування за міжнародними правилами: ключові положення ATAD II. НДІ фіскальної політики. Наука оптимальних податкових рішень. URL: <https://www.ndifp.com/1356/>



Директива передбачає, що проценти можуть бути виключені з прибутку в розмірі не більше 30 відсотків прибутку за вирахуванням процентів, податків, амортизації.

Правило про вихід із компанії передбачає, що компанія розробляє новий дороговартісний продукт і переносить його в країну з низьким рівнем оподаткування. У платника в цьому випадку оподатковується вартість переданих активів за ринковою вартістю.

Правило проти зловживань має на увазі перекриття всіх схем по ухиленню від сплати податку.

Правило контрольованої іноземної компанії визначає умови, за яких прибуток не оподатковується в державі-члені та не звільняється від оподаткування в цій державі за певних умов, а саме платник самостійно, або разом з асоційованими підприємствами володіє більше 50% права голосу в організації, або більше 50% її капіталу, або має право на 50% і більше прибутку.

Правило гібридних невідповідностей не допускає подвійного виключення з бази процентів від позик.

Мається на увазі, що компанії з двох країн ЄС створюють нове підприємство в одній із держав. Беруть позику та сплачують проценти і ці сплачені проценти виключають з бази оподаткування компанії в обох країнах.

Діюча податкова система в країнах ЄС була розроблена майже 100 років тому. З розвитком глобальних економік і багатонаціональних корпорацій, розвитком цифрової економіки у компаній з'являються нові можливості для мінімізації податків за рахунок ерозії податкової бази, перетікання прибутку в країни з низькими ставками оподаткування, а також з тим, що додана вартість не оподатковується в країні, де вона створена.

2013 року затверджено *План дій по боротьбі з базовою ерозією і перетіканням прибутків (BEPS)*, в якому передбачено 15 конкретних заходів по недопущенню мінімізації податків<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> International collaboration to end tax avoidance. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

У пакет заходів по боротьбі з ухиленням від сплати податків (BEPS) були включені заходи по обміну інформацією, зокрема про трансфертне ціноутворення транснаціональних корпорацій, місцеву документацію і звіти країн.

Так, материнська компанія транснаціональної компанії, яка створена в ЄС, дохід якої сягає 750 млн євро і більше, буде надавати інформацію про виручку, прибуток, сплачений податок на прибуток, чисельність працюючих, матеріальні активи кожної компанії. Ця інформація надсилається в податкові органи країн, де транснаціональна компанія є резидентом або має об'єкти оподаткування в даній країні.

На даному етапі пріоритетом ЄС та Європейської комісії є підвищення податкової прозорості усфері корпоративного оподаткування з метою встановлення тісного взаємозв'язку між оподаткуванням та реальною економічною діяльністю. У зв'язку з цим, Комісія вважає вкрай важливими пропозиції щодо автоматичного обміну інформацією в частині рішень по забезпеченню прозорості оподаткування.

Це дасть можливість виявляти практику ухилення від сплати податків та нагально вживати заходів (на рік втрати від використання агресивного податкового планування оцінюють в 50-75 млрд євро).

Європейська комісія підкреслювала, що основною метою введення прозорого оподаткування є недопущення ситуації, коли європейські компанії та громадяни, які "грають чесно", змушені платити більш високі податки через компанії, які всіляко уникають сплати податку на прибуток.

Гармонізації податкових систем може сприяти податкова конкуренція, так званий ефект спонтанної гармонізації, коли не потрібно штучно зближувати ставки податків. Але такий ефект спонтанної гармонізації характерний для сусідніх країн.

Навіть створення єдиного ринку не потребує гармонізації. Так, у США існують різні податкові системи при високому ступені інтеграції.

Більше того, податкова конкуренція приводить до зниження ставок податків, зниження податкового тиску і росту економіки країн. Однак перетікання прибутку з одної країни в іншу через низькі ставки оподаткування (агресивне податкове планування) приводить до втрат близько 50-75 млрд євро щорічно, що вимагає проведення в рамках ЄС гармонізації податкової системи хоча б через встановлення мінімальних ставок оподаткування прибутку корпорацій.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Коли було створено Європейське Співтовариство?
2. Які Договори були укладені при утворенні Європейського Співтовариства?
3. Які держави увійшли до складу ЄС?
4. Які функції інститутів, що входять до складу ЄС?
5. У чому полягає сутність податкової політики ЄС?
6. Якими є принципи створення єдиної податкової системи для країн ЄС?
7. Що таке податкова гармонізація?
8. Що таке податкова конкуренція?
9. Які переваги впливу на створення єдиної системи податкової гармонізації перед податковою конкуренцією?
10. Чому не досягнуто намагання Європейського Союзу створити єдину податкову систему країн ЄС?
11. Яких заходів вживає Європейська комісія по запобіганню ухиленню від сплати податків?
12. Що таке шкідлива податкова конкуренція?
13. Що таке агресивне податкове планування?

## Тема 5. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ

1. Поняття непрямих податків.
2. Податок на додану вартість.
3. Акцизний податок.

### 1. Поняття непрямих податків

Всі податки, виходячи з форми оподаткування, поділяють на дві групи: прямі податки та непрямі податки.

До *прямих* належать податки, що справляються з доходів або майна осіб, які безпосередньо є власниками доходів або майна (податок на особисті доходи, податок на прибуток, податок на майно тощо).

*Непрямі* податки не залежать від доходів або майна платників, включаються до ціни товару (акцизний податок) або як надбавка до ціни товару (податок на додану вартість), а платником таких податків є кінцевий споживач. Непрямі податки ще називають податками на споживання.

До непрямих податків належать також мито.

З виникненням держави і, відповідно, податків основним видом наповнення бюджету були універсальні акцизи: на сіль, сірники, алкоголь, тютюн і навіть тканини та інше, залежно від країни. На даному етапі це спирт, алкогольні напої, пиво, пальне, тютюнові вироби, автомобілі тощо.

Згодом універсальні акцизи розділилися на три податки: акцизний податок, податок з продаж та податок на додану вартість (ПДВ).

Податок на додану вартість в більшості європейських країн є основним бюджетоутворюючим показником. В Україні – понад 50 відсотків загальної суми податкових надходжень до державного бюджету складає ПДВ. Питома вага надходжень акцизного податку значно нижча ніж ПДВ (близько 15 відсотків в Україні).

В окремих європейських країнах акцизний податок навіть надходить до місцевих бюджетів (акциз на безалкогольні напої

в Німеччині) чи ПДВ на пиво, алкогольні і тютюнові вироби. В Україні платниками непрямих податків є юридичні та фізичні особи, які ввозять товари (роботи, послуги) на митну територію в обсягах, що перевищують дозволену кількість (вартість) для фізичної особи, визначену в Митному кодексі.

## 2. Податок на додану вартість (ПДВ)

До 1954 року в усіх країнах ЄС застосовувалась кумулятивно-каскадна система оподаткування продажів. Франція перша ввела в 1954 році ПДВ.

*Кумулятивно-каскадний податок* справляється від загальної вартості товару. Чим більше етапів, тим вища вартість і, відповідно, податок з продажу.

*Кумулятивно-каскадна форма розрахунку податку з продажу:*

Товар	Вартість у євро	Податок з вартості (20%)	Податок з продажу в євро
Молоко	1000	200	200
Сметана	2000	400	400
Масло	3000	600	600

*Податок на додану вартість* (ПДВ) виникає окремо на кожному етапі виробництва і обігу товарів (робіт, послуг) від виробника до споживача та залишається незмінним.

У 1954 та наступних роках до створення ЄС Франція була єдиною країною, що запровадила податок на додану вартість, в усіх інших країнах застосовувалась кумулятивно-каскадна система оподаткування продажів. Без гармонізації системи непрямого оподаткування створення єдиного ринку було б неможливим. Застосування різних систем призвело би до конкуренції як всередині країни, так і на зовнішньому ринку.

Перехід на систему ПДВ відбувався в три етапи. Спочатку кумулятивно-каскадна система мала бути замінена на систему податку з продаж. Другий етап – перехід від податку з продаж

до системи податку на додану вартість. Третій етап – стирання податкових кордонів з-поміж членів ЄС.

*Визначення ПДВ на кожному етапі створення доданої вартості:*

Товар	Вартість у євро	ПДВ від вартості товарів (20%) в євро	ПДВ з доданої вартості в євро	Підлягає сплаті у бюджет на кожному етапі в євро
Молоко	1000	200	200	200
Сметана	2000	400	200 (400-200)	200
Масло	3000	600	200 (600-400)	200

На кожному етапі створена додана вартість в сумі 1000 євро, з якої ПДВ – 200 євро (1000x20:100).

Наприклад, кінцевий споживач придбає масло за 3600 євро. (3000+600) і сплатить 600 євро ПДВ (200+200+200), а в бюджет на першому етапі надійде 200 євро, на другому – 200 євро. та на третьому – 200 євро.

У 1967 році була прийнята Перша директива (67/227/ЄС)<sup>64</sup>, яка зобов'язала держави-члени ЄС перейти з 1 січня 1970 року на єдину систему ПДВ. При цьому країнам дозволялось встановлювати ставки ПДВ та пільги зі сплати податку.

Друга директива (67/228/ЄС)<sup>65</sup> визначала об'єкт оподаткування, а саме продаж товарів (послуг) на території держави-члена ЄС та імпорт товарів. Директива дозволяла державам

<sup>64</sup> Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту: Перша Директива Ради 67/227/ЄЕС від 11.04.1967. № 67/227/ЄЕС. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_201#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_201#Text)

<sup>65</sup> Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-en>

встановлювати ставку ПДВ, збільшувати чи зменшувати її залежно від виду товарів (послуг), але при цьому Директива обмежувала застосування нульової ставки та передбачала, що вітчизняні та імпортовані товари повинні оподатковуватись за однією ставкою.

Із запровадженням Першої та Другої Директив була завершена система непрямого оподаткування. Однак при цьому зберігались національні особливості окремих держав.

Найбільш важливою Директивою щодо гармонізації непрямих податків була шоста Директива (77/388/ЄС)<sup>66</sup>, в якій ґрунтовно відображені елементи ПДВ (база, місце призначення, ставки, пільги тощо) та більш детально відображено порядок оподаткування імпорту та відшкодування ПДВ всередині ЄС.

Новітнім документом, що встановлює та врегульовує спільну систему податку на додану вартість країн ЄС, є Директива 2006/112/ЄС<sup>67</sup>. На даний час вона діє із численними змінами та доповненнями. Зокрема, Директивою 2008/8/ЄС визначається порядок оподаткування послуг, а саме послуги оподатковуються там, де знаходиться клієнт, а не постачальник послуг. У разі постачання послуг кінцевим споживачам місцем постачання і надалі буде вважатися те місце, де знаходиться постачальник. Як виняток, спеціальні послуги, такі як готельні, ресторани, спортивні, у сфері науки і освіти, телекомунікації, електричні послуги, оподатковуються по місцю постачання кінцевим споживачам. Також з метою посилення боротьби з ухиленнями від сплати ПДВ було прийнято ще дві Директиви – 2009/162/ЄС та 2010/23/ЄС).

Через ухилення від сплати ПДВ різниця між сплаченими сумами ПДВ і визначеними виходячи із бази оподаткування

---

<sup>66</sup> Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the law of the Member States relating to turnover taxes. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:31977L0388>

<sup>67</sup> Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість.

на рік становить 170 млрд євро, або приблизно 15,2% від бази оподаткування. Найвищий рівень в Румунії – 37,8%, самий низький – 1,24 – у Швеції.

Довгостроковою метою Європейської комісії було запровадження системи оподаткування ПДВ в країні походження. На жаль, для запровадження цього принципу потрібна гармонізація ставок ПДВ, точніше – введення єдиної для всіх країн ставки податку. Понад двадцять років тому Європейська комісія запропонувала членам ЄС варіанти переходу до єдиної ставки за ПДВ:

а) збереження мінімальної ставки ПДВ в розмірі 15 відсотків;  
б) погодження з усіма країнами-членами ЄС переліку товарів з пониженими ставками ПДВ;

в) відміна списку товарів (послуг), на які встановлюються понижені ставки ПДВ;

г) держави самостійно контролюють понижені ставки з тим, щоб не допустити конкуренції між державами та зберегти єдиний ринок.

Якщо країнам ЄС вдалось зробити перший крок, а саме структурну гармонізацію єдиної системи непрямого оподаткування, то здійснити другий крок – *гармонізацію ставок* – не вдається.

Основні причини цього:

- деякі країни вважають гармонізацію ставок втручанням у їхні національні інтереси;

- можливе зниження дохідної частини бюджетів країн, в яких ПДВ займає основну питому вагу;

- небажання Європейської комісії надавати юридичну допомогу національним податковим системам.

Держави-члени ЄС застосовують не тільки різні ставки ПДВ, а й різну кількість ставок. Європейська комісія змушена була переглянути свою позицію щодо податкової гармонізації та зупинитися на позиції податкового зближення країн, що входять до ЄС. При цьому Європейська комісія вирішила обмежитись застосуванням двох ставок: основної і пониженої.



Директивою 91/860/ЄС в 1991 році була відмінена система експорту/імпорту в рамках Союзу та замінена на систему внутрішнього придбання. Приватні особи оподатковувались за придбані товари по місцю їх придбання, а відшкодування ПДВ для осіб інших країн, крім тих, що входять до ЄС, відмінено, крім придбання нового транспортного засобу.

З 1993 року Директивою 92/77/ЄС введені мінімальні ставки ПДВ: 15 відсотків для стандартної та 5 відсотків – для пониженої. Дозволялось застосовувати тільки дві понижені ставки. Останньою Директивою по гармонізації ставок ПДВ була Директива 2010/88/ЄС, згідно з якою ставка ПДВ не могла бути нижчою 15 відсотків.

Чи дотримуються країни ЄС цієї Директиви, продемонструємо в таблиці.

*Ставки ПДВ в державах ЄС:*

Країна	Ставка ПДВ (%)		
	1992 р.	2006 р.	2016 р.
Австрія	20	20	20
Бельгія	19,5	21	21
Болгарія	-	20	20
Греція	18	19	24
Данія	25	25	25
Естонія	10	18	20
Ірландія	21	21	23
Іспанія	13	19	21
Італія	19	20	22
Кіпр	5	15	19
Латвія	-	18	21
Литва	-	18	21
Люксембург	15	15	17

Мальта	-	18	18
Нідерланди	17,5	19	21
Німеччина	14	16	19
Польща	22	22	23
Португалія	16	21	23
Румунія	18	19	20
Словаччина	23	19	20
Словенія	-	20	22
Угорщина	25	20	27
Франція	18,6	19,6	20
Фінляндія	22	22	24
Хорватія	-	22	25
Швеція	25	25	25
Чехія	-	19	31

*Найнижчі ставки ПДВ у Люксембурзі (17%), Мальті (18%), Німеччині (19%). У шести країнах вона становить 20%: Австрія, Болгарія, Естонія, Румунія, Словаччина та Франція.*

*Найвища ставка ПДВ в Угорщині – 27%, але на такі товари як підручники, газети, ноти, ліки та вироби медичного призначення, яйця, молочні продукти та деякі інші діє понижена ставка в розмірі 5%.*

*Високі ставки встановлені ще в 4-х країнах: ставка 25% – у Хорватії, Швеції, Данії та 24% – у Фінляндії.*

*Ставки ПДВ – основні та понижені:*

Країна	Ставка ПДВ (%)	
	Основні	Понижені
Бельгія	21	6; 12
Данія	25	0

Німеччина	19	7
Греція	24	6; 13
Іспанія	21	4; 10
Франція	20	2,1; 5,5; 10
Хорватія	25	5; 13
Ірландія	23	4; 8; 9; 13,5
Італія	22	4; 5; 10
Люксембург	17	3; 8; 14
Нідерланди	21	6
Австрія	20	10,13
Португалія	23	6; 13
Фінляндія	24	10; 14
Швеція	25	6; 12
Чехія	21	10; 15
Словацьчина	20	10
Польща	23	5; 8
Угорщина	27	5; 18
Литва	21	5; 9
Латвія	21	12
Естонія	20	9
Мальта	18	5; 7
Кіпр	19	5; 9

Як свідчать дані таблиці, тільки в одній країні – Данії – діє єдина ставка, але в розмірі 25% (стандартна – 15%). У таких країнах як Франція, Ірландія, Італія, Люксембург, крім основної, діють 3 понижені ставки, а в більшості країн – по дві. Тіль-

ки в чотирьох країнах дотрималися встановленого стандарту, а саме по одній пониженій ставці.

У **Португалії**, наприклад, діють три ставки ПДВ:

1) 23% – основна;

2) 13% – продаж товарів харчування, напоїв тощо;

3) 6% – на товари широкого вжитку(овочі, фрукти, крупи), а також газети, ліки, транспортні послуги та проживання в готелі.

В **Іспанії** також діють три ставки ПДВ:

1) 21% – на товари та послуги;

2) 10% – на пасажирські перевезення, аматорські спортивні змагання, навіть збирання сміття;

3) 4% – основні продукти харчування, ліки, книги та газети.

У Бельгії діють чотири ставки ПДВ:

1) 21% – стандартна ставка на товари та послуги;

2) 12% – на продукти харчування, які подаються в ресторани та соціальних притулках;

3) 6% – на продукти харчування та на водопостачання;

4) 0% – для щоденних та щотижневих видань.

7 квітня 2016 року Європейська комісія опублікувала План дій по ПДВ “на шляху до єдиної Європейської зони ПДВ”<sup>68</sup>. Серед основних заходів виділено: скорочення розриву з ПДВ у розмірі 170 млрд на рік через невідповідність бази ПДВ і сплаченого ПДВ, адаптація системи ПДВ до цифрової економіки, врахування потреб малих і середніх підприємств.

Ініціативи Європейської комісії спрямовані на усунення бар’єрів для **електронної комерції на єдиному ринку ЄС**, оскільки діюча система ПДВ дуже складна для цього бізнесу.

Тому гармонізація ставок ПДВ і створення єдиної системи ПДВ для всіх країн перестала бути метою. Європейська комісія стала розглядати процес гармонізації непрямих податків як процес податкового зближення. Доказом можливості такого було існування національних податкових систем в рамках

---

<sup>68</sup> COM(2016) 148 final on application plan on VAT – Towards a single EU VAT area – Time to decide. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A148%3AFIN>

США. Різниця в податкових ставках на території США з більш високим рівнем інтеграції не перевищує 5%, а отже, не впливає на спільний ринок.

Наміри Європейської комісії відносно гармонізації ПДВ (перейти від принципу країни призначення до принципу країни походження) не збулися саме через неможливість встановлення єдиної стандартної ставки ПДВ.

У Плані дій 2016 року Європейська комісія запропонувала країнам ЄС: або систематично переглядати перелік товарів (послуг), що оподатковуються за пониженими ставками при збереженні мінімальної стандартної ставки в розмірі 15%, або – інший варіант – повну відміну списку товарів (послуг) за пониженими ставками.

Стосовно **України**, то в нашій державі діють чотири ставки ПДВ<sup>69</sup>. Основна ставка – 20% та понижені – 7 та 14%. При експорті продуктів, перевезенні пасажирів, вантажів за межами митних кордонів України та постачанні товарів в магазини безмитної торгівлі застосовується нульова ставка, а отже, діє система бюджетного відшкодування. Відповідно 7% застосовується до операцій з ліками і виробами медичного призначення, а 14% – при постачанні окремих видів сільськогосподарської продукції.

### 3. Акцизний податок

Важливе місце в системі непрямих податків займають акцизи (акцизний податок, акцизні збори). Під акцизним оподаткуванням розуміється обкладення податками у вигляді надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг залежно від напрямів бюджетно-податкової політики окремої держави<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> Тут і надалі інформація по Україні подається згідно з положеннями Податкового кодексу України від 02.12.2010, ЗУ № 2755-VI

<sup>70</sup> Коротун В. І. Акциз неоподаткування в історії фінансової думки. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії* : збірник наукових праць. 2008. Вип. 3 (12): Ч. 2. С. 181.

У країнах ЄС система акцизів як частина спільного ринку була введена із 1 січня 1993 року. Україна також ввела акцизний збір із 1 січня 1993 року. Введення цього податку торкнулося широкого переліку товарів, що включав пиво, алкогольні напої, шоколад, каву, тютюнові вироби, автомобілі, золото, хутро, курятину та деякі інші.

Намагання гармонізувати перелік підакцизних товарів та ставок за ними, завершилися встановленням мінімальних значень ставок з надією, що відбудеться спонтанна гармонізація різних ставок. Однак і до цього часу в країнах ЄС існують різні ставки акцизів (зборів, податків).

Відповідно, діє принцип країни призначення, тобто оподаткування акцизним податком відбувається в країні споживання підакцизних товарів. Часткова гармонізація відбувається за рахунок введення єдиного митного тарифу та **мінімальних податкових ставок**.

Основні групи підакцизних товарів:

1) енергетичні продукти (пальне, електрична енергія, кокс, вугілля);

2) спирт і алкогольні напої:

- пиво;

- вино;

- проміжні продукти;

3) тютюн і тютюнові вироби;

4) легкові автомобілі.

Акциз на спирт і алкогольні напої застосовується до напоїв міцністю понад 22%. Мінімальна ставка акцизу встановлена в розмірі 550 євро за 1 літр чистого спирту.

Понижену ставку акцизу дозволяється застосовувати дрібним виробникам з річним обсягом виробництва не більше 10 гал. чистого спирту на рік.

Європейська комісія також дозволила Франції застосовувати понижену ставку на традиційний ром (не менше 50% від стандартної ставки).

З урахуванням інтересів виробників вин на негазовані вина, міцністю 1,2-15% та 15-18%, ігристі вина, міцністю 1,2-15%, встановлені нульові ставки.

На проміжні продукти, міцністю від 1,2 до 22%, які не можуть бути віднесені до пива і вина, мінімальна ставка встановлена на рівні 45 євро/гал. (Директива Ради 92/84/ЄЕС)<sup>71</sup>. Директива також дозволяє знижувати ставку акцизу на продукти, які містять менше 15% спирту.

Акцизом оподатковується пиво та безалкогольні напої міцністю понад 0,5%.

Мінімальна ставка на пиво становить 0,748 євро/гал.

Понижені ставки (не менше 55% від основної) застосовуються пивоварними заводами з річним обсягом виробництва менше 200 000 гал. (1 гал – 3,8 літра).

*Акцизний податок на пиво, алкоголь і алкогольні напої:*

Країна	Акцизний податок (євро/гал.)			
	Пиво	Вино	Вино ігристе	Алкоголь
Бельгія	2,0043	74,9076	256,3223	2992,7928
Болгарія	0,7669	0,0000	0,0000	562,4300
Чехія	1,1843	0,0000	86,5993	1054,7352
Данія	7,5232	155,9164	200,9051	2014,4233
Німеччина	0,7070	0,0000	136,0000	1303,0000
Естонія	8,3000	111,9800	111,9800	2172,0000
Іспанія	7,4800	0,0000	0,0000	958,9400
Франція	7,4100	3,7700	9,3300	1737,5600
Ірландія	22,5500	424,8400	849,6800	4257,0000

<sup>71</sup> Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 № 92/84/ЄЕС. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_431#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#Text)

Хорватія	5,3296	0,0000	0,0000	706,1676
Італія	3,0200	0,0000	0,0000	1035,5200
Кіпр	6,0000	0,0000	0,0000	956,8200
Латвія	4,2000	74,0000	74,0000	1400,0000
Литва	3,3600	77,8900	77,8900	1353,6900
Люксембург	0,7933	0,0000	0,0000	1041,1528
Угорщина	5,2567	0,0000	53,4103	1081,7866
Мальта	1,9300	0,0000	20,5000	1360,0000
Нідерланди	8,8300	88,3000	88,3000	1686,0000
Австрія	2,0000	0,0000	100,0000	1200,0000
Польща	1,8145	36,8015	36,8015	1328,5817
Португалія	7,9800	0,0000	0,0000	1327,9400
Румунія	0,7415	0,0000	10,6505	743,0603
Словенія	12,1000	0,0000	0,0000	1320,0000
Словаччина	3,5870	0,0000	84,2400	1080,0000
Фінляндія	32,0500	339,0000	339,0000	4555,0000
Швеція	21,0570	272,9073	194,8296	5385,0724

Акциз на тютюн і тютюнові вироби стосується:

- сигарет;
- сигари;
- сигарил;
- тютюну.

Директива 99/81/ЄС доповнює прийняту у 1992 році і дозволяє країнам ЄС застосовувати такі ставки податку:

- *адвалорна* (у відсотках до роздрібної ціни);
- *специфічна* (податок за кількістю штук або кілограмів);
- *змішана* (поєднує обидві ставки).

Мінімальна сума акцизного податку за обома ставками не може бути нижча за мінімальне податкове зобов'язання.



Ставки акцизного податку на:

- сигари і сигарили – 5% роздрібної ціни або 12 євро за 1000 шт. або 1 кг;

- тютюн для куріння – 20 відсотків роздрібної ціни або 22 євро за 1 кг.

Остання Директива щодо гармонізації ставок акцизу в країнах ЄС була введена в дію з 1 січня 2014 року<sup>72</sup>. Вона передбачає, що акцизний податок на сигарети повинен складати не менше 60% від середньозваженої роздрібної ціни продажу. При цьому податок не має бути нижче 90 євро за 1000 сигарет.

*Акцизний податок на тютюнові вироби:*

Країна	Акцизний податок	
	з продажної ціни (у %)	за 1000 шт. (у євро)
Австрія	39,00	134,69
Бельгія	45,84	168,46
Болгарія	27,00	85,90
Кіпр	34,00	121,50
Чехія	27,00	95,11
Німеччина	21,69	157,10
Данія	1,00	n.a
Естонія	30,00	104,98
Іспанія	51,00	131,50
Фінляндія	52,00	211,50
Франція	49,70	210,00

<sup>72</sup> Council Directive 2010/12/EU of 16 February 2010 amending Directives 92/79/EEC, 92/80/EEC and 95/59/EC on the structure and rates of excise duty applied on manufactured tobacco and Directive 2008/118/EC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32010L0012>

Угорщина	36,00	90,86
Хорватія	25,00	89,40
Ірландія	9,50	307,61
Італія	51,03	n.a
Литва	25,00	85,00
Люксембург	46,65	113,95
Латвія	25,00	93,70
Мальта	23,40	165,00
Нідерланди	5,00	n.a
Польща	31,41	97,90

*Акцизний податок на пальне (у євро за 1000 гал.)*

<b>Країна</b>	<b>Бензин свинцевий</b>	<b>Бензин безсвинцевий</b>	<b>Газ</b>	<b>Нафта</b>	<b>LPG (автогаз)</b>
Бельгія	637,67	623,21	507,65	632,53	0,00
Болгарія	424,38	363,02	330,30	330,30	173,83
Чехія	507,38	475,19	405,24	405,24	145,55
Данія	675,23	563,37	419,39	469,49	524,34
Німеччина	721,00	654,50	485,70	654,50	180,32
Естонія	465,00	465,00	448,00	330,10	126,20
Греція	681,00	700,00	410,00	410,00	430,00
Іспанія	457,79	424,69	331,00	330,00	57,47
Франція	683,40	650,70	530,70	476,80	165,00
Хорватія	559,58	514,30	407,71	354,42	13,33

## Питання для самоперевірки:

1. Які є групи податків?
2. Яка різниця між прямими і непрямими податками?
3. Коли виникли непрямі податки?
4. Яка роль непрямих податків у формуванні доходів бюджету країн?
5. Які ви знаєте непрямі податки?
6. Які проблеми гармонізації непрямих податків?
7. Які є ставки ПДВ (найнижчі, найвищі) в країнах ЄС?
8. Яка різниця між каскадно-кумулятивною формою сплати податку та ПДВ?
9. Які перспективи створення єдиної системи ПДВ для всіх країн ЄС?
10. Що таке акцизний податок?
11. Які ви знаєте підакцизні товари, характерні для країн ЄС?
12. За якими ставками оподатковуються тютюнові вироби? Які їх види?
13. Чи бачите ви можливості для гармонізації акцизного податку в країнах ЄС?
14. Чи є істотна різниця між акцизним податком країн ЄС та Україні?

## Тема 6. ПРЯМІ ПОДАТКИ

1. Податкова політика щодо прямого оподаткування.
2. Корпоративний податок.
3. Податок на доходи фізичних осіб (особисті податки).

### 1. Податкова політика щодо прямого оподаткування

До прямих податків належать три основні податки:

- корпоративний податок;
- податок на доходи фізичних осіб (особистий податок);
- податок на доходи від продажу майна, спадщини, подарунків.

На перший погляд здається, що гармонізувати податкове законодавство країн ЄС в частині прямого оподаткування буде простішим завданням, аніж гармонізація непрямих податків, адже, на відміну від непрямих, пряме оподаткування застосовувалося у кожній державі-члені ЄС. Однак, як з'ясувалось, кожна окрема країна застосовувала свою базу оподаткування, по-різному визначала платників податків, ставки оподаткування, пільги тощо.

З метою гармонізації прямого оподаткування Європейська комісія створила спеціальний комітет Рудінга<sup>73</sup>, який запропонував:

- усунути положення податкового законодавства тих країн, які створюють бар'єри, особливо в галузі інвестицій;
- встановити єдині принципи визначення податкової бази;
- встановити мінімальні ставки оподаткування;
- забезпечити прозорість пільг для стимулювання інвестицій;
- уніфікувати строки сплати податків в усіх державах ЄС<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> Члени комітету були незалежними експертами у галузі корпоративного оподаткування і їх очолював колишній міністр фінансів Нідерландів Онн Рудінг.

<sup>74</sup> Nerudová D. Daňová politika v Evropské unii. 1 vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017.

На першому етапі Європейська комісія передбачала мінімальну ставку корпоративного податку в розмірі 30 відсотків як для прибутку так і для розподіленого прибутку у вигляді дивідендів. На другому етапі – 40 відсотків. Всі рішення комітету не досягли успіху і були відкликані.

Насправді розвиток податкової політики в ЄС тісно пов'язаний з інтеграційними процесами. Загальна гармонізація виявилась можливою тільки для непрямих податків (ПДВ, акцизи). Що стосується прямого оподаткування, то тут можлива тільки часткова гармонізація, яка б сприяла нормальному функціонуванню внутрішнього ринку Європейського Союзу.

Загальна гармонізація непрямих і прямих податків позбавляє країни впливу на свої економіки, може призвести до зниження дохідної бази бюджетів тих країн, в яких застосовувались більш високі ставки податків. Наміри Європейського Союзу щодо загальної гармонізації потерпіли фіаско. На початковій стадії гармонізація потрібна була як інструмент створення єдиного ринку, а на сучасному етапі – радше як інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків.

## 2. Корпоративний податок

Під корпорацією (акціонерне товариство, компанія, фірма) у зарубіжних країнах, як правило, розуміють юридичну особу, яка може самостійно продавати і купувати, позичати гроші, виготовляти товари й послуги та вступати у договірні відносини, має право обмеженої відповідальності, відповідно до якого інвестиції кожного із власників корпорації обмежені жорстко певним розміром. Натомість в українських джерелах корпорації переважно відповідають акціонерним товариствам.

**Корпоративний податок** – (податок на прибуток після вирахування з доходу корпорації операційних витрат і амортизаційних відрахувань, процентів, пільг тощо).

Так, у *Німеччині* корпоративний податок є одним із найвищих в Європі. На національному рівні ставка дорівнює 15%. Додаткові місцеві торговельні податки, встановлені муніципа-

літетами, сягають від 7 до 21%. Загальний корпоративний податок в Німеччині коливається від 22,83 до 36,83%.

Для його обрахунку дозволено зменшувати прибуток на 30% суми від сплачених процентів за кредит. У Німеччині з прибутку сплачуються відрахування в різні страхові фонди, на благодійну діяльність і навіть представницьку діяльність.

З 2021 року *Бельгія* скасувала 2-відсоткову надбавку до ставки корпоративного податку, у зв'язку з чим прибуток оподатковується за стандартною ставкою 25%. Оподаткування малих і середніх підприємств, прибуток яких перевищує 300,0 тис. євро, оподатковуються за ставкою 20%. При визначенні бази оподаткування корпоративним податком враховуються операційні видатки, амортизаційні відрахування, благодійні внески (5% від прибутку).

В *Італії* податок на прибуток сплачують з доходу, отриманого як за кордоном, так і в Італії. Крім основної ставки – 24%, діє 3,9% місцевої надбавки.

Не оподатковуються 95% дивідендів, що виплачені іноземними компаніями італійським компаніям. Прибуток компанії також зменшується на суми прискореної амортизації, податкові пільги на інвестиції в пріоритетні галузі економіки чи депресивні регіони.

Корпоративний податок в **Іспанії** становить 25%, для новостворених компаній в перші два роки – 15% і ще може бути знижений на 10% протягом п'яти років. З 1 січня 2021 року уряд Іспанії запровадив податок на фінансові операції та на цифрові послуги.

Корпоративний податок у **Франції** сплачується за ставкою 33,3%. Якщо річна сума доходу нижча 500 000 євро, застосовується ставка податку в розмірі до 28%. Великі компанії сплачують додатковий податок за ставкою 3,3%. Додатковий податок сплачується, якщо податкове зобов'язання перевищує 763 000 євро. Максимальна ставка корпоративного податку становить 34,43%.

В **Угорщині** найвища ставка оподаткування ПДВ (27%), зате корпоративний прибуток оподатковується за ставкою 9%.

В окремих країнах ЄС для підприємств малого та середнього бізнесу діє спрощена система оподаткування.

Наприклад, для суб'єктів малого підприємства в Угорщині передбачена можливість сплачувати податки при дотриманні певних умов в розмірі 25 000, 50 000, 75 000 форинтів щомісячно.

У **Франції** ставка податку для малих підприємств становить 15% (основна ставка 33,33%), у Латвії – 9% (основна ставка 20%), Литві – 5 (основна – 15%).

Для представників малого бізнесу у Франції застосовуються непрямі методи оподаткування. Доходи і податок з них визнається за погодженням платника з податковим інспектором.

*Ставки корпоративного податку (податку на прибуток) в розрізі країн ЄС, у %:*

Австрія – 25, Бельгія – 25, Болгарія – 10, Греція – 24, Данія – 22, Естонія – 20, Ірландія – 12,5, Іспанія – 25, Італія – 24, Кіпр – 12,5, Латвія – 20, Литва – 15, Люксембург – 18, Мальта – 35, Нідерланди – 25, Німеччина – 30-33, Польща – 9-19, Португалія – 21, Румунія – 16, Словаччина – 21, Словенія – 19, Угорщина – 9, Фінляндія – 20, Франція – 33,33, Хорватія – 18, Чехія – 19, Швеція – 8,5.

При такому розмаїтті ставок – від 8,5% у Швеції до 35% корпоративного податку на Мальті важко навіть планувати створення єдиної податкової системи країн ЄС.

Гармонізація корпоративного оподаткування у країнах ЄС здійснюється у двох напрямках: перший – це вирівнювання податкових баз, а другий – це гармонізація ставок корпоративного податку.

Держави-члени, що входять до складу ЄС відрізняються не тільки ставками, а й особливостями визначення бази оподаткування корпоративним податком. Одна з причин – наявність різних систем обліку: податкової та бухгалтерської, у зв'язку з чим база оподаткування корпоративним податком визначається по-різному.

У 2004 році Європейська комісія створила робочу групу для визначення порядку оподаткування основних бухгалтерських операцій, а також механізм розподілу між державами-членами ЄС (CCCTBWG – Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group). Тільки через 7 років, у 2011 році, Європейська комісія опублікувала проект Директиви на базі розроблених стандартів. Компанії, що входитимуть до системи загальної бази корпоративного податку, повинні застосовувати єдині податкові правила і спілкуватися з єдиним податковим органом – контактним пунктом, а отже, не будуть оподатковуватись національним корпоративним податком. Іншою вимогою проекту відповідної директиви є те, що податки утримуватимуться не у джерела виплати, а залишаються в своїй країні.

Якщо в системі непрямих податків на даний час досягнута певна гармонізація, то в системі встановлення прямих податків країни ЄС мають право самостійно вирішувати, які податки і які ставки встановлювати у межах країни, але при цьому не допускати дискримінації та подвійного оподаткування.

Однак у червні 2021 року керівники країн, що входять до Великої сімки, домовились, що мінімальна ставка корпоративного податку для великих технологічних компаній становитиме 15 відсотків. У продовження цього під егідою ОЕСР 31 країна досягли угоди про справедливі права оподаткування та єдину мінімальну ставку корпоративного податку не менше 15 відсотків. Це справжня революція в міжнародному податковому праві. План був ухвалений міністрами фінансів 20 провідних країн із розвинутою економікою та країн з перехідною економікою на останній зустрічі у Венеції 9-10 липня 2021 року.

Ще у березні 2021 року федеральний уряд Німеччини розпочав ряд заходів щодо підвищення податкової справедливості. Мета – усунути податкові гавані та ефективніше боротися з агресивним податковим плануванням.

Також запропоновано оновити законодавство з питань корпоративного оподаткування.

Міністр фінансів Олаір Шольц (Німеччина) на липневій зустрічі у Венеції заявив: “Це велика реформа, яка покладе кі-



нець зловживанням правилами оподаткування та не дозволить великим корпораціям ухилятися від своїх зобов'язань щодо сплати податків. Мета – впровадити нові правила на практиці до 2023 року”<sup>75</sup>.

Міжнародна угода повинна бути ратифікована країнами-учасницями з подальшим внесенням змін у національне податкове законодавство.

Рішення “двадцятки” не мають імперативного характеру, але вони мають політичний вплив і можуть стати поштовхом реформ на національному та наднаціональному рівнях.

Європейська комісія має уважно слідкувати за процесом, щоб забезпечити швидке та однакове впровадження плану в Європейському Союзі.

В **Україні** податок на прибуток оподатковується за базовою ставкою 18%. Крім того, існують ставки оподаткування доходів від страхової діяльності (3%), грального бізнесу (30%), а також ставки оподаткування доходів нерезидентів (0, 4, 5, 6, 15, 18, 20%).

Від оподаткування звільнені юридичні особи, які мають статус неприбутковості: бюджетні організації, профспілки, партійні і громадські організації, благодійні фонди тощо<sup>76</sup>.

### **3. Податок на доходи фізичних осіб (особисті податки)**

До прямих податків належать також податки на доходи фізичних осіб (особисті податки).

Для більшості країн ЄС характерна *прогресивна шкала оподаткування*, при якій податкові ставки збільшуються у міру зростання доходу платника податків. *Пропорційна шкала оподаткування*, при якій податкові ставки встановлюються в єди-

---

<sup>75</sup> Taxation – Federal Ministry of Finance URL: [tesfinanzministerium.de](http://tesfinanzministerium.de)

<sup>76</sup> Про окремі питання пільгових режимів зі сплати відповідних податків див.: Білаш О. В. Основні моделі фінансування церков і релігійних організацій у країнах Європейського Союзу: збірник наукових праць. *Актуальні проблеми держави і права*. Вип/ 73. Одеса: Юридична література, 2014. С. 172-178.

ному відсотку до доходу платника податків незалежно від величини доходу, застосовується лише у Болгарії, Чехії, Естонії, Литві, Латвії, Угорщині та Румунії. У Чехії, крім податку з доходу в розмірі 15%, застосовується додатковий податок у розмірі 7% на доходи, що в 4 рази перевищують розмір середньої заробітної плати.

Решта країн ЄС оподатковують доходи за прогресивною шкалою оподаткування. В кожній країні ЄС вона має свої особливості.

*Шкала прогресивного оподаткування доходів з фізичних осіб у Франції:*

Ставка (%)	Оподатковуваний дохід (євро)
0	0 до 10 084
11	від 10 085 до 25 711
30	від 25 711 до 73 516
41	від 73 517 до 158 222
45	понад 158 222

*Одиницею оподаткування в Франції є сім'я.* Сім'я – це подружжя та особи, які знаходяться на їх утриманні. Для визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, загальний дохід ділиться на кількість осіб. Кожну дитину рахують як половину частки.

*Додатковою ставкою податку для одинаків в розмірі 3 відсотки оподатковуються доходи від 250 000 до 500 000 євро, а доходи понад 500 000 оподатковуються за ставкою 4 відсотки.*

Слід зазначити, що порівняно з 2010 роком ставки податку на доходи у Франції зросли у два рази для доходів у межах від 10084 до 25711, а гранична ставка зросла із 40 відсотків до 45%.

У **Німеччині** оподаткування фізичних осіб здійснюється відповідно до класифікації громадян за їх соціальним статусом:

- 1) неодружені працюючі без дітей;
- 2) неодружені, розлучені, овдовілі;

3) одружені, за умови, що в сім'ї працює один із подружжя, а якщо працюють обоє, то один із них може перейти за спільною угодою до 5-го класу;

4) працюють обоє з подружжя, але оподатковуються нарізно;

5) одружені працюючі, один із них оподатковується за умовами 3-го класу;

6) працюючі, котрі одержують заробітну плату в декількох місцях.

Вказані класи дають можливість одному з подружжя перейти в клас, де ставка оподаткування нижча.

Для спрощення процедури оподаткування розроблено шість податкових таблиць, за якими визначається податок. Податок справляється за прогресивною шкалою оподаткування:

Ставка (%)	Річний дохід (у євро)
0	0 до 9744
14	від 9745 до 14 256
24	від 14 257 до 57 918
42	від 57 919 до 27 4612
45	понад 27 4613

Оподатковуваний період – календарний рік. Строк подання декларації – до 31 липня року, наступного за податковим.

До прикладу, розрахунок податку на доходи фізичних осіб здійснюється наступним чином.

Подружжя пара з двома дітьми до 18 років на утриманні.

Заробітна плата чоловіка 100 000 євро, дружина не має доходу.

Витрати, пов'язані з працевлаштуванням, що не перевищують одноразову допомогу в сумі 1000 євро.

Дохід від оренди одного з подружжя 5000 євро.

Витрати:

- церковний податок (із заробітної плати) – 1205 євро;

- пожертвування – 250 євро.

Розрахунок податку:

1. Зарплата за мінусом витрат на працевлаштування -  
 $100\ 000 - 1000 = 99\ 000$  євро.

2. Оренда - 5000.

3. Чистий дохід  $99\ 000 - 5000 = 94\ 000$ .

4. Відрахування:

- церковний податок - 1205;

- пожертвування - 250.

5. Внески на соціальне страхування - 11 986.

6. Допомога на дітей (8388 на одну дитину) - 16 776.

8. Оподатковуваний дохід - 63 783.

9. Податок на дохід (ставка за прогресивною шкалою) - 11 944.

10. Податок з допомоги на двох дітей - 5256.

11. Доплата солідарності - 0.

12. Церковний податок - 1021.

13. Загальна сума податку із заробітної плати - 19 128.

14. Церковний податок - 1205.

15. Загальна сума сплаченого податку - 20 333.

Термін сплати - місяць з дня подання декларації.

В **Угорщині** пропорційна система оподаткування доходів фізичних осіб:

- від професійної діяльності - 15 відсотків;

- від здійснення підприємницької діяльності на загальній системі - 9 відсотків;

- дивідендів - 15 відсотків.

З доходів суб'єкти малого підприємництва сплачують фіксований податок підприємця в сумі 25 000, 50 000 або 75 000 форинтів залежно від виду діяльності.

Доходи від заняття особистим селянським господарством, які перевищують 10 000 000 форинтів, оподатковуються за ставкою 10 відсотків. Доходи до 10 000 000 форинтів не оподатковуються.

В Угорщині оподатковують доходи фізичних осіб, отримані за кордоном, за ставкою 15 відсотків. Якщо фізична особа сплачувала податок за кордоном, то в Угорщині такі доходи оподатковуються за ставкою 5 відсотків.

Внески на соціальне страхування в Угорщині з особистих доходів громадян та доходів ФОПів сплачуються в розмірі 18,5%. Роботодавець із фонду оплати праці сплачує на соціальне страхування 15,5% та 1,5% збору на професійну підготовку.

В Угорщині існує обов'язкове медичне страхування в розмірі 8000 форинтів щомісячно.

Достатньо жорсткою є шкала оподаткування доходів фізичних осіб в **Італії**:

Ставка (%)	Оподатковуваний дохід (євро)
23	0-15 000
27	15 001-28 000
38	28 001-55 000
41	55 001-75 000
43	75 001 і вище

Неоподатковуваний мінімум доходів в залежності від соціальної категорії особи складає від 3000 до 7500 євро.

Персональна допомога:

- на дорослого – 800 євро;
- на дитину – 1120 євро.

До прикладу, розрахунок податку з доходу в **Італії** здійснюється таким чином.

Працівник з дружиною та двома дітьми на утриманні.

1. Заробітна плата – 35 000.
2. Іпотечні проценти – 3600.
3. Оренда.
4. Внески на соціальне страхування – 3500.
5. Дохід від нерухомості – 368.
6. Загальний дохід – 31 868.
7. Відрахування особисті – 368.
8. Оподатковуваний дохід – 31 500.
9. Податковий кредит (на утриманців – 2592, подружжя, що не працює – 710) – 3986.

10. Податок з іпотечних процентів (10) – 684.

11. Загальний податок з доходу за прогресивною шкалою оподаткування – 4304.

*Шкала оподаткування доходів фізичних осіб у Австрії:*

<b>Ставка (%)</b>	<b>Річний дохід (євро)</b>
0	1-1100
25	11 001-18 000
35	18 001-31 000
42	31 001-60 000
50	60 001-100 000
55	понад 100 000

*Шкала оподаткування доходів фізичних осіб у Фінляндії (включаючи виплату по безробіттю роботодавцям):*

<b>Ставка (%)</b>	<b>Річний дохід (євро)</b>
25	13 000
57	33 000
60	47 000
67	83 000
63	94 000
65	127 000

*Шкала оподаткування доходів фізичних осіб у Іспанії:*

<b>Ставка (%)</b>	<b>Річний дохід (євро)</b>
19	до 12 450
24	від 12 450 до 20 200
30	від 20 200 до 35 200

37	від 35 200 до 60 000
45	від 60 000 до 300 000
47	більше 300 000

У 2021 році ставка податку із заощаджень збільшується на 3%.

Ставки оподаткування можуть збільшуватись на розмір регіональних ставок. Податкова декларація подається за рік від 2 травня до 30 червня.

Сімейна пара із двома дітьми старше трьох років. З сімейної пари тільки один отримує дохід. Подається спільна декларація.

1. Заробітна плата – 150 000 євро.
2. Відсотки – 18 500.
3. Приріст капіталу від передачі активів – 3000.
4. База оподаткування заощаджень (1855+3000) – 21 500.
5. Внески на соціальне страхування – 3101,42.
6. Інші витрати – 2000.
7. Загальна сума зниження – 3400.
8. Чиста оподатковувана база – 141 498,58.
9. База оподаткування заощаджень – 21 500.

10. Ставка оподаткування визначається за прогресивною шкалою:

- допомога на дітей – 5100;
- допомога платнику податків – 5550;
- загальна податкова база – 141 498,58;
- податок за прогресивною шкалою – 54 586;
- податок із заощаджень (19%) – 4395;
- загальна сума податкового зобов'язання – 56 279,58

Особливістю оподаткування фізичних осіб в **Нідерландах** є те, що ставка податку об'єднує податок на заробітну плату та внески на соціальне страхування:

- 0 – 68 508 – 37,10%;
- 68 508 і більше – 49,50%.

Доходи фізичних осіб в **Україні** оподатковуються залежно від джерела їх отримання за пропорційними ставками.

Доходи у вигляді заробітної плати оподатковуються за ставкою 18 відсотків незалежно від розміру отриманого доходу. Доходи від підприємницької діяльності на загальній системі оподаткування також оподатковуються за ставкою 18 відсотків. Доходи від здійснення підприємницької діяльності на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності оподатковуються за вибором платника, видом діяльності та фіксованою ставкою або у відсотках до отриманого доходу (3 або 5%).

2) Фіксовані ставки залежно від обраної платником групи єдиного податку становлять 10 відсотків від прожиткового мінімуму на 1 січня податкового року та 20 відсотків від мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового року.

3) Сільгоспвиробники, в тому числі фермери, сплачують єдиний податок у відсотках від нормативно-грошової оцінки землі (рілля – 0,95 відсотка, багаторічні насадження – 0,57 тощо).

4) Діють різні ставки оподаткування доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, спадщини та подарунків (0, 5, 18%).

5) Крім того, фізичні особи з усіх доходів сплачують військовий збір у розмірі 1,5 відсотка.

Крім особистих доходів фізичних осіб в більшості країн Європейського Союзу оподатковуються дивіденди та відсотки.

Дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою на користь власника корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів.

Відсотки (проценти) – це сума доходу, нарахованого на банківські або ощадні вклади (депозити) вкладників.

Ряд країн, такі як Кіпр, Мальта, Угорщина, Естонія, мають нульову ставку (0%) на дивіденди та відсотки, а Естонія, Люксембург, Німеччина, Фінляндія, Франція та Швеція нульову ставку тільки на відсотки. Натомість Австрія, Бельгія, Франція та Швеція оподатковують дивіденди за ставкою 30 відсотків.



В Україні відсотки оподатковуються за одною ставкою (18 відсотків), а дивіденди – за трьома.

За ставкою 5 відсотків оподатковують дивіденди, виплачені фізичним особам юридичними особами – платниками податку на прибуток. За ставкою 9 відсотків оподатковуються дивіденди, виплачені юридичними особами спрощеної системи оподаткування. Дивіденди, виплачені іншими юридичними особами, оподатковуються за ставкою 18 відсотків.

*Ставки податків у країнах ЄС на особисті доходи, дивіденди та відсотки:*

Країна	Ставки податку на:		
	доходи фізичних осіб	дивіденди	відсотки
Австрія	25-55	30	10
Бельгія	25-50	30	30
Болгарія	10	5	10
Греція	22-45	15	33
Данія	38-65	15-27	25
Естонія	20	0	0-21
Ірландія	20-41	20	20
Іспанія	19-45	19	19
Італія	23-43	26	12,5-26
Кіпр	0-35	0	0
Латвія	23	0	5-10
Литва	15-20	15	10
Люксембург	0-40	15	0
Мальта	15-25	0	0

Нідерланди	0-58	25	10
Німеччина	14-45	35	0
Польща	18-32	19	20
Португалія	14,5-45	25	25
Румунія	10	5	16
Словенія	16-50	15	15
Словаччина	19-25	19-35	19-35
Угорщина	15	0	0
Фінляндія	6-31,25	20	0
Франція	14-45	30	0
Хорватія	24-36	12	15
Чехія	22	15	15
Швеція	0-57	30	0

Крім цих трьох основних видів податку з особистих доходів, фізичні особи сплачують податок з доходів від продажу майна, спадщини, подарунків та деякі інші.

Так, у **Франції** податок з продажу нерухомого майна сплачується за ставкою 30%, **Португалії** – 28.

В **Угорщині** ставка від продажу майна 15%, але лише у разі якщо фізична особа отримує прибуток.

В **Португалії** декілька років назад відмінено податок на спадщину.

Податок на спадщину в **Італії** залежить від того, хто отримує спадщину:

- 4%, якщо спадщину отримує дружина або діти померлого без сплати податку до 1 000 000 євро кожен;

- 6%, якщо спадщину отримують брати або сестри без сплати податку до 100 000 євро кожен та інші родичі померлого до четвертого ступеня незалежно від суми спадщини;

- 8%, якщо це не пов'язані особи, інші спадкоємці, або за наявності дітей-інвалідів, сума, що не оподатковується, становить 1 500 000 євро;

- якщо бізнес або великий пакет акцій у компанії передається у спадок дітям і при цьому вони продовжують господарську діяльність принаймні п'ять років, спадщина не оподатковується.

Оподаткування спадщини і подарунків у *Франції* залежить від вартості отриманого майна.

За нульовою ставкою оподатковуються спадщина та подарунки за умови не перевищення:

- членам сім'ї першого ступеня споріднення, а саме дітям від батьків – 156 974 євро;

- членам сім'ї другого ступеня споріднення – 31 395 євро (від діда чи баби);

- правнукам – 5232 євро.

Інші родичі чи чужі люди за заповітом оподатковуються за підвищеними ставками (45, 55, 60%).

Ставки податку на спадщину в **Німеччині** є незмінними по всій країні. Ними оподатковуються майно, заощадження та інші цінні активи.

Оподаткування спадщини залежить від стосунків спадкоємця з померлим.

*Розрізняють три категорії відносин:*

Категорія	Відносини	Неоподатковувана сума (євро)
1	Чоловік/цивільний партнер	500 000
1	Діти, пасинки, онуки, правнуки	400 000
1	Онуки, правнуки живих дітей	2 000 000
1	Батьки та дідусі	100 000

2	Брати, сестри, племінники, вітчими, родичі за шлюбом, розлучена дружина	20 000
3	Усі інші особи, в тому числі юридичні	20 000

*Ставки податку на спадщину:*

Цінність (євро)	Категорія I (%)	Категорія II (%)	Категорія III (%)
до 75 000	7	15	30
75 000-300 000	11	20	30%
300 000-600 000	15	25	30%
600 000-6 000 000	19	30	30%
6 000 000-13 000 000	23	35	50%
13 000 000-26 000 000	27	40	50%
понад 26 000 000	30	43	50%

Спадкоємці, які отримують спадщину понад 26 000 000 євро, можуть звертатися за зменшенням податку із наявних активів. Активи визначаються як половина вартості спадкованого майна.

Із вартості спадкованого майна виключаються витрати на поховання та деякі інші витрати за наявності підтверджувальних документів – 10 300 євро без підтвердження витрат.

В окремих країнах встановлені специфічні податки, характерні для їх національного менталітету.

Так, у **Італії** запроваджено “етичний” податок на порнографію у розмірі 25 відсотків з доходу. Сюди відноситься перегляд кінофільмів і театральних постановок порнографічного характеру, реалізація певних журналів, дисків, товарів секс-шопів.

Аналогічно, у **Франції** прибуток від виробництва кінофільмів, відеопродукції тощо з елементами порнографії додатково

до основної ставки (33,33 відсотка) оподатковується за ставкою 20 відсотків.

У **Франції** запроваджено податок на багатство або майно, вартість якого перевищує 790 тис. євро.

Ставка (%)	Вартість майна (тис. євро)
0,00	до 790
0,55	від 790 до 1290
0,75	від 1290 до 2580
1,00	від 2580 до 3980
1,3	від 3980 до 7600
1,65	від 7600 до 16 540
1,8	понад 16 540

В **Іспанії** також є податок на багатство. Він визначається в розмірі 3,5% від вартості активів.

У **Бельгії** податок на багатство становить від 1,25 до 2,5% від вартості оренди житла (кадастровий дохід, що визначається місцевою владою).

З 2006 року у **Франції** запроваджено так званий “податковий щит”, який передбачає, що сума чотирьох прямих особистих податків (на доходи, соціальне страхування, на багатство, податки на нерухомість) не повинна перевищувати 50 відсотків оподаткованого доходу за попередній рік. “Податковий щит” захищає тих, хто володіє власністю, але не може сплатити податок з майна, вартість якого постійно зростає (середньовічний замок для престарілого аристократа, наприклад).

До прямих податків відносять *відрахування на соціальне страхування*. Його сплачують роботодавці з фонду заробітної плати і фізичні особи зі своєї заробітної плати.

Ставки відрахувань на соціальне страхування різні, але їх питома вага у ВВП навіть вища, ніж питома вага ПДВ та корпоративного податку:

Країна	Відрахування у фонди соціального страхування (% до ВВП)	ПДВ (% до ВВП)	Корпоративний податок (% до ВВП)
Австрія	14,4	7,7	2,2
Бельгія	13,6	7,3	3,7
Чехія	16,1	6,6	4,8
Данія	1,0	10,2	4,3
Фінляндія	12,1	8,6	3,4
Німеччина	13,7	6,3	2,1
Угорщина	11,9	7,6	2,3
Італія	12,6	6,3	3,4
Нідерланди	14,2	7,3	3,4

В **Україні** відрахування на соціальне страхування сплачується за єдиною ставкою 22 відсотки роботодавцем або фізичною особою – підприємцем. Понижена ставка діє тільки для організацій, які мають у складі інвалідів (7,41%) та громадські організації інвалідів (5,3%), та створені ними підприємства (5,5%).

### Питання для самоперевірки:

1. Які податки належать до числа прямих?
2. Чи можлива гармонізація прямих податків?
3. Роль комітету Рудінга в гармонізації прямих податків.
4. Хто є платником корпоративного податку?
5. Чи існує єдина ставка корпоративного податку?
6. Чи можлива гармонізація корпоративного податку в країнах ЄС? Обґрунтуйте.
7. Яка система ставок оподаткування корпоративним податком?
8. Чи існують пільгові ставки корпоративного податку?

9. Чи зумовлює пільгове оподаткування дискримінацію щодо інших країн?

10. Яка різниця в оподаткуванні корпоративним податком між країнами ЄС та Україною?

11. Які існують системи оподаткування доходів з фізичних осіб?

12. Які системи оподаткування особистих доходів застосовуються в країнах ЄС?

13. В яких країнах найвищі ставки оподаткування, в яких – найнижчі?

14. Особливості оподаткування особистих доходів в окремих країнах.

15. З яких доходів нараховується відрахування на соціальне страхування?

16. Хто сплачує відрахування на соціальне страхування в країнах ЄС?

17. Хто є платником відрахувань на соціальне страхування в Україні?

18. Чи можлива гармонізація податку на особисті доходи в країнах ЄС?

19. Як оподатковуються доходи на спадщину та подарунки?

20. Чи оподатковуються доходи від продажу майна?

## Тема 7. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЇХ ВИДИ

Найбільш характерними для країн ЄС місцевими податками є податок на майно та земельний податок.

У 2014 році податки на майно становили в середньому 4,5% надходжень у 27 європейських країнах. Єдині для всіх податки на майно – це податки на нерухоме майно та землю. Інші види податків на майно включають податки на спадщину та подарунки, податки на багатство та деякі інші. Слід зазначити, що в окремих країнах податки на спадщину належать до федеральних податків, в Україні – до загальнодержавних податків.

В **Естонії** дана сума склала лише 0,6 відсотка від загальних податкових надходжень, у **Литві** - 1%, у **Чехії** та **Словаччині** – по 1,2%.

У 19-ти із 27 країн передбачена можливість зменшувати дохід корпорацій на суму сплаченого податку на нерухоме майно або землю.

Податок на майно існує з часу виникнення держави. Ще у 1070 році Вільгем-завойовник встановив податок на землю, причому у всіх містах та селах. У 1215 році при королі Іоні податок на землю можна було збирати тільки з дозволу баронів: більший – у містах, менший – у сільській місцевості. У XVI столітті оподатковувалась навіть земля, що перебувала у власності короля.

Податок на вартість землі називають ідеальним податком. Багато економістів, починаючи з Адама Сміта та Девіда Рікардо, виступали за цей податок.

Генрі Джордж стверджував, що оскільки сума є фіксованою, місцезнаходження створюється громадами, податок на землю (оренда землі) є найбільш вигідний державі.

Податок на нерухоме майно також має давні традиції.

Так, у **Німеччині** цей податок був запроваджений ще у 1278 році. Його сплачують як юридичні, так і фізичні особи. Пода-



ток на продаж майна, вартість якого перевищує 2500 євро, оподатковується за ставкою 3,5-6,5% залежно від вартості майна.

У **Франції** податок на нерухоме майно включає три податки:

- податок на збудовану нерухомість;
- податок на землю, яка не забудована (не використовується для житлових потреб);

- податок на вивезення побутових відходів.

До збудованої нерухомості відносять:

- будинок;
- квартиру;
- шалле;
- віллу;
- парковки;
- промислові або комерційні об'єкти.

До земельної нерухомості відносять:

- землю та оранжереї;
- водні об'єкти;
- кар'єри, шахти;
- поля для гольфу;
- приватні дороги, сади та парки.

Розрахунок податку на нерухомість у Франції базується на кадастровій вартості оренди майна. Для нерухомих об'єктів – 80 відсотків від кадастрової вартості.

Звільняються від сплати податку:

- нове житло – на 2 роки;
- новобудови з низькою вартістю – на 15 років;
- старі житлові будинки – на 5 років;
- літні власники – 75 років і більше;
- власність держави;
- релігійні об'єкти.

У **Нідерландах** податок на майно справляється лише з власників житлової нерухомості та з осіб, які орендують комерційні приміщення.

Особи, які орендують житло, податок на нерухоме майно не сплачують.

Ставка податку – від 0,1 до 0,3 відсотка від вартості майна.

У **Словаччині** існує три види податків на майно:

- земельний податок;
- податок на будівництво;
- податок на квартири та нежитлові приміщення в багато-квартирному будинку.

Від податку звільнюються:

- ділянки, будівлі, квартири та нежитлові приміщення, що належать державним органам або муніципалітету;
- земельні ділянки та будівлі, що належать іншій державі або використовується особою, що має міжнародні привілеї;
- майно, що належить релігійним громадам;
- майно, що належить освітнім, науковим, медичним закладам, та деякі інші.

У **Греції** податок на нерухоме майно складається з двох частин: основного та додаткового податку.

Основний податок залежить від основних характеристик об'єкта оподаткування (розмір, місцезнаходження, вік тощо). Додатковий податок утримується від загальної вартості майна в розмірі 0,15 – 1,5 відсотка. Додатковий податок не справляється, якщо загальна вартість об'єкта не перевищує 250000 євро.

В **Австрії** не існує податку на нерухоме майно.

У **Фінляндії** діють дві ставки податку на нерухоме майно:

- для земель та будівель, крім постійних житлових будинків;
- для постійних житлових будинків.

Загальна ставка на нерухомість коливається в межах від 0,93 до 2,0 відсотка. Ставка податку на нерухомість для постійних житлових будинків встановлена в розмірі від 0,41 до 1,0 відсотка.

Ставка податку на нерухомість для електростанцій не повинна перевищувати 3,1 відсотка.

Ставка податку на нерухомість для вільних будівельних ділянок становить від 2,0 до 6,0 відсотка, у столичних районах – не менше 3,0 відсотка.

Ставка в розмірі 0 відсотків встановлюється для нерухомого майна, що належить громадськості або використовується для суспільного блага.

В **Ірландії** податок на майно введений тільки 1 липня 2013 року.

Ставка податку на житлову нерухомість від ринкової вартості до 1 млн євро становить 0,18 відсотка. З житлової нерухомості, вартість якої понад 1 млн євро, податок справляється в розмірі 0,25 такого перевищення.

У **Литві** ставка податку на житлову нерухомість визначається муніципалітетом в розмірі від 0,3 до 1 відсотка вартості майна.

З 1 січня 2015 року, якщо вартість майна перевищує 220 000 євро, до суми перевищення застосовується ставка в розмірі 0,5 відсотка.

Крім загальноприйнятих для всіх країн ЄС податку на нерухоме майно та плати за землю, більшість країн встановили місцеві податки, які дуже відмінні у різних країнах ЄС.

Так, у **Німеччині** до складу місцевих податків входить податок на автомобілі, який залежить від потужності двигуна, типу двигуна (дизельний або бензиновий) та екологічної функції.

Для автомобіля з об'ємом двигуна 31, податкова ставка на кожні 100 куб. м. об'єму двигуна становить 12 євро для бензинового двигуна та 29 євро – для дизеля.

Торговий податок на місцевому рівні сплачують бізнес-структури в розмірі 7-17,5 відсотка (на федеральному рівні – 3,5 відсотка).

Існує також податок на прибуток від продажу житла в розмірі 5 відсотків, однак, якщо в ньому проживали 10 і більше років, податок не сплачується.

Німеччина, мабуть, єдина країна, де існує податок на власників собак в розмірі 90-150 євро.

В **Італії** платники, що здійснюють виробничу діяльність, сплачують до місцевих бюджетів 3,9 відсотка з корпоративного прибутку.

Існує також транспортний податок з власників автомобілів (200-500 євро на рік) та податок за в'їзд у великі міста (залежно від типу автомобіля).

Встановлено також муніципальний податок на сміття та відходи. Так, двоє людей, що мешкають у квартирі площею 110 кв. м., сплачують залежно від муніципалітету від 140 до 218 євро на рік.

В **Австрії** кожен муніципалітет визначає податок на нерухоме майно за ставкою від 0,1 до 0,2 відсотка.

На відміну від більшості країн, в Австрії існує гербовий збір. Він сплачується у розмірі 1 відсотка від вартості письмового договору оренди.

У **Люксембурзі** підприємства повинні сплачувати податок на бізнес у розмірі 7,5 відсотка.

До місцевих податків у **Бельгії** відносять податок з прибутку від оренди майна у розмірі від 0,1 до 0,2 відсотка прибутку. Діє гербовий збір – 1 відсоток з вартості договору.

У **Бельгії** нема податку на спадщину, але є податок з майнової угоди на передачу майна: 3,5 та 2 відсотки при передачі майна близьким родичам.

Широкий перелік місцевих податків існує у **Нідерландах**:

- податок на власність;
- на збір відходів;
- на прибирання вулиць;
- туристичний збір;
- податок на канали;
- податок на рухоме майно (човни, кіоски).

З 2022 року буде введено податок на рекламу.

Ставки місцевих податків встановлюють місцеві органи влади. Наприклад, податок на нерухомість становить від 0,1 до 0,3 відсотка від вартості.

Туристичний збір встановлений у розмірі 7 відсотків плюс 3 євро з особи за одну ніч проживання в готелі та 1 євро – за проживання у кемпінгу.

У деяких країнах існує церковний податок. У **Німеччині** він справляється на базі податку на доходи, а платниками є члени релігійних громад. Ставка встановлюється місцевими органами

ми влади. Наприклад, в Німеччині вона становить 8-9 відсотків доходу офіційно зареєстрованих членів церковної громади і використовується на потреби церков.

Навіть короткий огляд місцевих податків свідчить про неможливість їх гармонізації навіть в межах однієї країни.

В Україні до місцевих податків належать два податки та два збори.

До податків відносять:

- єдиний податок;
- податок на майно.

До податку на майно входить три податки:

- плата за землю;
- податок на нерухоме майно, відмінне від земельного податку;
- транспортний податок<sup>77</sup>.

До податкових зборів відносять: туристичний збір та збір для паркування транспортних засобів.

Єдиний податок сплачують платники спрощеної системи оподаткування.

Платниками можуть бути будь-які фізичні особи – підприємці та юридичні особи, крім тих, хто виробляє та реалізує підкацизні товари, видобуває корисні копалини загальнодержавної власності, є нерезидентом, має заборгованість з податків, здійснює фінансову і страхову діяльність (банки, кредитні спілки тощо).

Є чотири групи платників спрощеної системи оподаткування. I-II групи – це фізичні особи-підприємці, III – фізичні особи-підприємці та юридичні особи та IV група – виробники сільгосппродукції та фермери.

Існують обмеження доходів від здійснення діяльності для I-III груп платників єдиного податку та чисельності найманих працівників для II групи (до 10 осіб).

---

<sup>77</sup> Податковий кодекс України : ЗУ від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Ставки єдиного податку фіксовані для I-II груп, пропорційні від доходу – для III групи та пропорційні від нормативної грошової оцінки землі – для IV групи<sup>78</sup>

Група	Обсяг доходу протягом року		База оподаткування	Ставка податку
	Кількість мін. зарплат на 1 січня податкового року	Граничний обсяг доходу (2021 рік)		
I група	167	1 002 000	Прожит. мін. на 1 січня податк. року	До 10%
II група	834	5 004 000	Мін. зарплата на 1 січня податк. року	До 20%
III група	1167	7 002 000	Фактична сума доходу	3%+ПДВ або 5%
IV група	-	-	Нормативно грошова оцінка землі:	
			рілля	0,95
			багаторічні насадження	0,57
			землі водного фонду	2,43
			сільгосп-угіддя в умовах закритого ґрунту	6,33
для земель у гірських районах та поліських землях ставки знижені				

<sup>78</sup> Волощук М. Г., Матьола І. І., Карабін Т. О., Білаш О. В. Становлення та розвиток правової системи України : монографія. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. С. 101.

Транспортний податок сплачують юридичні та фізичні особи, у яких є легковий автомобіль до 5-ти років випуску та вартістю 375 мінімальних зарплат на 1 січня податкового року (в 2021 р. – 2250 тис. грн). Ставка податку – 25 000 грн. на рік.

Плата за землю залежить від категорії земель, площі та їх оцінки. Для земель сільськогосподарського призначення ставки встановлені в розмірі від 1 до 3 відсотків.

Для земель, які мають нормативно-грошову оцінку – до 3 відсотків вартості землі. Податок на землю, грошова оцінка яких не проведена: сільгосппризначення – від 0,3 до 5 відсотків грошової оцінки на ріллі в цілому по області; інші землі – до 5 відсотків нормативної грошової оцінки ріллі по області. Землі, що знаходяться в постійному користуванні, – до 12 відсотків нормативно-грошової оцінки землі.

Податок на нерухоме майно включає податок на житлове та на нежитлове нерухомість.

База оподаткування – кількість квадратних метрів площі нерухомого майна та мінімальна заробітна плата станом на 1 січня податкового року у розрахунку на 1 кв. м. Ставка податку єдина для житлової та нежитлової нерухомості – до 1,5 відсотка бази оподаткування.

При оподаткуванні житлової нерухомості база оподаткування, а саме кількість квадратних метрів квартири, зменшується на 60 кв. м., площа будинку – 120 кв. м. За наявності обох видів нерухомості база оподаткування зменшується на 180 кв. м.

Конкретні ставки місцевих податків, пільги зі сплати податків встановлюють органи місцевого самоврядування.

Ставки туристичного збору встановлені окремо для внутрішнього туризму – в розмірі до 0,5 відсотка та для в'їзного туризму – до 5 відсотків від мінімальної заробітної плати на 1 січня податкового року за одну добу проживання.

Ставка збору для паркування транспортних засобів складає до 0,075 відсотка від бази оподаткування за одну добу. База оподаткування – це кількість квадратних метрів землі, виділених для паркування транспорту, помножена на мінімальну заробітну плату на 1 січня податкового року.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Хто встановлює місцеві податки і збори?
2. Які місцеві податки є в більшості країн?
3. Як визначається база оподаткування податком на нерухоме майно?
4. В яких країнах (країні) нема податку на землю?
5. Які місцеві податки, крім податку на нерухомість та плату за землі, є в країнах ЄС?
7. В якій країні ЄС є транспортний податок?
8. Які місцеві податки було б доцільно, на вашу думку, відмінити?



## Тема 8.

# УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1. Механізм уникнення подвійного оподаткування.
2. Двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування.
3. Досвід України щодо уникнення подвійного оподаткування.

### 1. Механізм уникнення подвійного оподаткування

Бажання держав збільшити податкові надходження стає у суперечність із необхідністю забезпечити рівні умови для усіх суб'єктів господарювання і фізичних осіб, принципу соціальної справедливості, а також створенням сприятливого інвестиційного клімату в межах тієї чи іншої юрисдикції. У рамках Європейського Союзу ця проблема ускладнюється також існуванням спільного ринку, коли діяльність суб'єктів господарювання не обмежується кордонами однієї держави, у той час як питання оподаткування регулюються законодавством конкретної країни. Тому усунення подвійного оподаткування – це сфера зацікавленості не тільки платників, але і держав.

Під подвійним оподаткуванням слід вважати явище, за якого відбувається оподаткування одного податкового об'єкта у окремого платника одним і тим самим (чи аналогічним) податком за один і той самий відрізок часу (частіше всього – податковий період)<sup>79</sup>.

Проблема подвійного оподаткування стосується прямих податків, а саме податків на доходи, прибуток, на багатство, та може мати місце в таких випадках:

1) коли згідно з нормативними положеннями декількох держав зобов'язаний учасник податкових відносин виступає їхнім резидентом, а отже, несе весь комплекс податкових зобов'язань, що визначається законодавством кожної з відповідних держав, стосовно наявних у нього об'єктів оподаткування;

---

<sup>79</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6-ти Т. : Учение о налоге. Харьков : Легас ; Право, 2005. С. 582

2) коли низка держав водночас покладають на одного й того ж суб'єкта податкових відносин, який не є резидентом жодної з них, податкові зобов'язання за об'єктом, що виникає в таких платників у відповідних державах;

3) коли в резидента однієї з держав виникає об'єкт оподаткування на території іншої держави, у зв'язку із чим обидві держави стягують загальнообов'язкові платежі податкового характеру з відповідного об'єкта оподаткування<sup>80</sup>.

Для уникнення подвійного оподаткування використовують такі методи:

1) метод звільнення (виключення): дохід або капітал оподатковується в державі джерела, але звільняється від оподаткування в державі резидента платника податків, але зазвичай враховується при визначенні податкової ставки, яка буде застосовуватися до решти доходів платника податку;

2) метод кредиту (заліку): дохід або капітал оподатковується в державі джерела і також обкладається податком в державі проживання платника податків; податок, сплачений в державі джерела, вираховується від загальної суми податкових зобов'язань платника податків у державі проживання.

Застосування методу кредиту має певні складнощі, зокрема: вимагає співробітництва держав для перевірки достовірності поданої резидентом інформації про сплату податків за кордоном, залежить від ініціативи платника податку, а також стримує господарську діяльність резидентів у державах із низьким рівнем оподаткування, оскільки кредит істотно не впливає на рівень податкового зобов'язання.

У законодавстві України вказівка на метод уникнення подвійного оподаткування є у Податковому кодексі. Так, відповідно до положення п. 13.4 ст. 13 ПК України суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час

---

<sup>80</sup> Браславський Р.Г. Конвенції про уникнення подвійного оподаткування як джерела закріплення принципів податкового права. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 4. С. 52.

розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими Кодексом. У податкових конвенціях, укладених Україною, зазвичай кожна з договірних держав указує свій метод усунення подвійного оподаткування. Однак, якщо держави застосовують один і той самий метод, це положення записується в одному загальному пункті.

Наведені методи уникнення подвійного оподаткування є основними, проте поряд із ними у міжнародній практиці застосовуються також інші механізми, наприклад: зниження ставок податку для доходів з іноземних джерел і різні види податкових пільг у вигляді інвестиційних кредитів, вирахувань і резервів, що не оподатковуються<sup>81</sup>. Також застосовується відстрочка оподаткування іноземних доходів до моменту ввезення їх у державу резидентства.

Особливим методом можна вважати метод “податкового авуару”, що застосовується у Франції. Він є компенсацією подвійного оподаткування утримувачам акцій, оскільки оподатковується дохід від дивідендів фізичних осіб, а також оподатковується дохід акціонерного товариства, що є джерелом виплат дивідендів. Розмір податкового авуару, на який зменшується податок доходу акціонерного товариства, дорівнює половині вартості розподілених дивідендів<sup>82</sup>.

Серед заходів, до яких вдаються для усунення подвійного оподаткування, виділяють такі:

- односторонні заходи, передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою країни без узгодження з іншими державами;
- багатосторонні заходи, які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> Олендер І. Я. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування: постановка проблеми. *Право і суспільство*. № 3. 2019. С. 179.

<sup>82</sup> Кучерявенко Н.П. Вказ. пр. С. 594.

<sup>83</sup> Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 574-578.

Серед недоліків усунення шляхом одностороннього врегулювання відмічають:

- не виправдані втрати бюджету,
- можливі зловживання з боку недобросовісних платників податків,
- перетворення країни постійного місцеперебування на донора тієї країни, де її громадянин (або підприємство) здійснюють економічну діяльність<sup>84</sup>.

Тому найчастіше в міжнародній податковій практиці спостерігається багатостороннє (частіше – двостороннє) усунення подвійного оподаткування. При цьому міжнародні податкові угоди (конвенції) не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують лояльне і надійне поєднання податкових юрисдикцій та національних податкових законодавств, взаємне погодження юридичної інтерпретації фіскальних порушень.

Залежно від договірних сторін, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування можна поділити на:

- двосторонні – коли сторонами договору є дві держави. Вони є найбільш поширеним типом договорів про уникнення подвійного оподаткування;

- багатосторонні – коли в договорі беруть участь більше, ніж дві держави. Вони, як правило обмежені спільним географічним простором. Прикладом такого договору, що на даний час діє, є договір про уникнення подвійного оподаткування між країнами Північної Європи – Північний договір, укладений між Данією, Фінляндією, Ісландією, Норвегією, Швецією і Фарерськими островами в 1996 році, особливістю якого є наявність унікальної статті картування, розвідки і видобутку вуглеводневих покладів.

Загальними цілями угод у сфері уникнення подвійного оподаткування є:

---

<sup>84</sup> Ковальчук К. Ф., Петрова Л. В. Дослідження сучасних проблем у сфері уникнення подвійного оподаткування. *Проблеми економіки та політичної економії*. 2018. № 1. С. 266.

- усунення або зменшення можливості ухилення від сплати податків,
- дозвіл прямої співпраці між податковими адміністраціями договірних держав у вирішенні проблем (наприклад, неформальне вирішення спорів),
- уникнення дискримінації у сфері оподаткування,
- сприяння розвитку економічних, культурних та інших відносин,
- забезпечення справедливого розподілу доходів між договірними державами.

## **2. Двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування**

Намагання виробити спільні принципи, правила, моделі щодо усунення подвійного оподаткування мають свою історію. Ще під егідою Ліги Націй було розроблено 4 моделі типових конвенцій, які були спрямовані на подолання проблеми подвійного оподаткування та стосувались, зокрема, таких питань: а) уникнення подвійного оподаткування спадкового майна; б) уникнення подвійного оподаткування прямими за своїм характером податками та зборами; в) міжвідомчої співпраці (адміністративної допомоги) з питань оподаткування; г) допомоги в стягненні загальнообов'язкових платежів податкового характеру<sup>85</sup>. У подальшому також були сформульовані модельні конвенції: Модельна конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталів (1977)<sup>86</sup>, Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються

---

<sup>85</sup> Воронина Н. В. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблема международного характера. *Все для бухгалтера*. 2007. № 10. С. 33-39.

<sup>86</sup> OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-e>

(1980)<sup>87</sup>, Типова угода про уникнення подвійного оподаткування США (1996).

На даний час в Європейському Союзі не існує єдиної моделі, якій повинні слідувати держави-члени при укладенні угод про уникнення подвійного оподаткування. Однак спроби розробки модельної Європейської конвенції про усунення подвійного оподаткування, заснованої на моделі ОЕСР, здійснювалися та продовжують здійснюватися, проте допоки безрезультатно.

Тому до цього часу країнами ЄС для визначення держави, що має право оподатковувати дохід, використовуються критерії, притаманні різним моделям: переважно модель ОЕСР та – рідше – модель ООН.

Модельна податкова конвенція Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) прийнята 1977 року, проте постійно оновлюється. Останнє оновлення відбулося 2017 року та включало велику кількість змін, що виникли внаслідок Проекту ОЕСР/G20 щодо ерозії та зміни прибутку (BEPS). З моменту своєї появи Єдина модель неухильно поширюється в міжнародних податкових відносинах, оскільки вона дозволяє країнам з різними національними податковими системами застосовувати узгоджені правила при оподаткуванні транскордонної діяльності. Більшість сучасних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування базується саме на тексті Модельної конвенції ОЕСР. Незважаючи на те що положення цієї конвенції розраховані на відносини між членами ОЕСР, на даний час вона використовується також у договорах між двома країнами, які не є членами організації. Про зростаючий вплив моделі свідчить також і той факт, що вона була використана як основа для перегляду моделі ООН 1997 року.

**Двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування** відповідно до моделі, запропонованої конвенцією ОЕСР, мають таку структуру:

---

<sup>87</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, first edition 1980, third edition 2011.

Стаття 1: Особи, на яких поширюється чинність договору,  
Стаття 2: Оплачувані податки,  
Стаття 3: Загальні визначення,  
Стаття 4: Житель,  
Стаття 5: Постійне представництво,  
Стаття 6: Доходи від нерухомого майна,  
Стаття 7: Прибуток від підприємницької діяльності,  
Стаття 8: Міжнародні перевезення (судноплавство, внутрішній водний транспорт і повітряний транспорт),  
Стаття 9: Асоційовані підприємства,  
Стаття 10: Дивіденди,  
Стаття 11: Відсотки,  
Стаття 12: Роялті,  
Стаття 13: Приріст капіталу,  
Стаття 14: виключена,  
Стаття 15: Дохід від трудової діяльності,  
Стаття 16: Гонорари директорів,  
Стаття 17: Художники і спортсмени,  
Стаття 18: Пенсії,  
Стаття 19: Державна служба,  
Стаття 20: Студенти,  
Стаття 21: Інші доходи,  
Стаття 22: Капітал,  
Стаття 23: Усунення подвійного оподаткування  
– 23 а) Метод звільнення,  
– 23 б) Метод кредитування,  
Стаття 24: Заборона дискримінації,  
Стаття 25: Процедура взаємного узгодження,  
Стаття 26: Обмін інформацією,  
Стаття 27: Допомога в зборі податків,  
Стаття 28: Члени дипломатичних представництв і консульських установ,  
Стаття 29: Розширення території,  
Стаття 30: Набуття чинності,  
Стаття 31: Припинення дії.

Модель ОЕСР може передбачати такі стани:

- 1) доходи і майно обкладаються податком без обмежень у країні походження,
- 2) оподаткування доходів і майна у країні походження обмежене,
- 3) доходи і майно не обкладаються податком у країні походження.

Необмежене оподаткування у країні походження може мати місце стосовно таких видів доходів:

- дохід від нерухомого майна, розташованого в цій країні, і дохід від відчуження цього майна,
- прибуток постійних представництв, розташованих в цій державі, прибуток від продажу таких постійних представництв і прибуток від продажу рухомого майна, що формує частину операційних активів постійного представництва,
- дохід від діяльності артистів і спортсменів на території цієї держави,
- дохід від роботи за наймом, що здійснюється на території даної держави, за умови, що період роботи не перевищує 183 днів на рік упродовж 12 послідовних місяців,
- зарплати та інші винагороди, що виплачуються фізичним особам за послуги, надані державі.

Наступні види доходів можуть підпадати під обмежене оподаткування у країні походження:

- дивіденди – держава походження не може оподатковувати більше 15% від загальної суми дивідендів,
- відсотки – держава походження не може оподатковувати понад 10% від загальної суми відсотків.

Наступні види доходів можуть взагалі не обкладатися податком у країні походження, але можуть обкладатися податком у країні проживання платника податків:

- роялті,
- прибуток від вибуття часткою, акцій та інших цінних паперів,
- пенсії,



- платежі, одержувані студентом для оплати освіти,  
- прибуток підприємств, які не здійснюють підприємницьку діяльність в державі джерела через постійне представництво<sup>88</sup>.

Модельна угода ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування також містить ряд спеціальних положень, які стосуються обміну інформацією з метою уникнення подвійного оподаткування та тлумачення положень укладеного договору, обміну інформацією між податковими органами договірних держав, взаємодопомоги в зборі податків, забезпечення повождення з членами дипломатичних місій і консульськими посадовими особами відповідно до міжнародного права.

**Угоди про уникнення подвійного оподаткування** за моделлю ООН мають таку структуру:

- Стаття 1: Особи, на яких поширюється дія договору (сфера дії),
- Стаття 2: Оплачувані податки,
- Стаття 3: Загальні визначення,
- Стаття 4: Житель,
- Стаття 5: Постійне представництво,
- Стаття 6: Доходи від нерухомого майна,
- Стаття 7: Прибуток від підприємницької діяльності,
- Стаття 8: Міжнародні перевезення (судноплавство, внутрішній водний транспорт і повітряний транспорт),
- Стаття 9: Асоційовані підприємства,
- Стаття 10: Дивіденди,
- Стаття 11: Відсотки,
- Стаття 12: Роялті,
- Стаття 13: Приріст капіталу,
- Стаття 14: Незалежні особисті послуги,
- Стаття 15: Залежні особисті послуги,
- Стаття 16: Гонорари директорів,
- Стаття 17: Художники і спортсмени,
- Стаття 18: Пенсії,

---

<sup>88</sup> Nerudová D. Daňová politika v Evropské unii. 1 vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2017, S. 286

Стаття 19: Державна служба,  
Стаття 20: Студенти,  
Стаття 21: Інші доходи,  
Стаття 22: Капітал,  
Стаття 23: а) Метод звільнення, б) Метод кредитування,  
Стаття 24: Заборона дискримінації,  
Стаття 25: Процедура взаємного узгодження,  
Стаття 26: Обмін інформацією,  
Стаття 27: Члени дипломатичних представництв і консульських установ,  
Стаття 28: Набуття чинності,  
Стаття 29: Припинення дії.

Основні відмінності між моделлю ООН і моделлю ОЕСР полягають у положеннях щодо постійного представництва, корпоративного прибутку, дивідендів, інтересу, роялті, прибутку від відчуження майна, інші доходи.

При застосуванні моделі ООН поняття постійного представництва визначається набагато ширше, а тривалість, що дає право на постійне представництво, становить всього шість місяців (12 – при застосуванні моделі ОЕСР). Надання послуг співробітниками або особами, пов'язаними з компанією більше шести місяців, також призводить до утворення постійного представництва (але не при застосуванні моделі ОЕСР).

Прибуток підприємств тісно пов'язаний з наявністю постійних представництв, тому і тут є відмінності. Згідно з моделлю ООН, прибуток підприємства оподатковується лише в державі реєстрації, якщо тільки це підприємство не здійснює свою діяльність в іншій державі через розташоване там постійне представництво. Якщо діяльність здійснюється через представництво, то прибуток підприємства може оподатковуватися в іншій державі в тій мірі, в якій він стосується постійного представництва або продажу в іншій державі тих самих товарів або товарів подібного роду, що і товари, продані через постійне представництво (в моделі ОЕСР податком обкладається тільки прибуток постійного представництва).

Основна відмінність між моделями ООН і ОЕСР щодо дивідендів, відсотків і роялті полягає в тому, що модель договору ООН не містить ставок податку і залишає можливість для двосторонніх переговорів. При застосуванні моделі ООН дозволяється обкладати роялті податком в державі джерела, за умови, що податок, який стягується, не перевищує певний відсоток від загальної суми (в той час як в моделі ОЕСР роялті можуть оподатковуватися тільки в державі проживання одержувача)<sup>89</sup>.

За моделлю ООН інші доходи оподатковуються в державі походження, тоді як за моделлю ОЕСР вони оподатковуються в державі резидентства платника податків, якому вони нараховуються. Саме цим положенням модель ООН є більш цікавою для країн, що розвиваються, які переважно виступають в ролі джерела доходів. Тому положення Типової конвенції ООН є більш адаптовані до українських реалій<sup>90</sup>.

### **3. Досвід України щодо уникнення подвійного оподаткування**

Нашою державою станом на 01.01.2020 р. укладено 74 міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування<sup>91</sup>.

Структура міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування між Україною та іншими країнами близька до послідовності та змістовності Типової модельної податкової конвенції ОЕСР. Проте належне розуміння вигід від використання підходу Типової конвенції ООН демонструє практика укладення договорів про уникнення подвійного оподаткування останніх років. Так, окремі елементи підходу

---

<sup>89</sup> Nerudová D. Daňová politika v Evropské unii. 1 vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2017, S. 287

<sup>90</sup> Буроменська Н. Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування більш адаптована до українських реалій.

<sup>91</sup> Чинні двосторонні міжурядові угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування. <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryadovi-ugodi--konventsii--pro-uniknennya-podviynog/>

експертів ООН використані в договорах України про уникнення подвійного оподаткування з Люксембургом (ратифікований 14.03.2017 р.), Ірландією (ратифікований 15.07.2015 р.) та Мальтою (ратифікований 13.04.2017 р.), проте в жодному з цих договорів у повній мірі підхід ООН не використано<sup>92</sup>.

Загалом структура двосторонніх договорів наступна. Глава I містить статтю 1, яка визначає коло осіб, податкові зобов'язання яких зачіпає відповідний договір (зазвичай резидентів відповідних договірних держав), і статтю 2, яка визначає податки, що охоплюються цим договором (зазвичай податки на доходи й на капітал, що встановлюються договірними державами та їхніми політичними органами).

У главі II наводиться визначення важливих термінів, які використовуються в договорі, включаючи загальні визначення (у статті 3), а також визначення термінів “резидент” (у статті 4) та “постійне представництво” (у статті 5).

У главі III наводяться норми договору, які найчастіше називаються дистрибутивними. Статті 6-21 регулюють оподаткування різних видів отриманого доходу. Ці положення здебільшого визначають, яка з договірних держав є тією, у якій платник податків є резидентом (країна резидентства), або держава, у якій отримується дохід або розташовується його джерело (країна джерела), або ж обидві договірні держави – може оподатковувати дохід податками за умови обмежень у встановленні ставки податку. Далі наводиться список статей і видів доходу:

Стаття 6: Доходи від нерухомого майна.

Стаття 7: Прибуток від комерційної діяльності.

Стаття 8: Дохід від експлуатації морських або повітряних суден при міжнародних перевезеннях і річкових суден при перевезеннях внутрішнім водним транспортом.

---

<sup>92</sup> Див детальніше :Позиція України в сучасному світі податків. <https://ngoipr.org.ua/blog/pozytsiya-ukrayiny-v-suchasnomu-sviti-podatktiv-2/>

Стаття 9: Прибуток асоційованих підприємств і трансфертне ціноутворення.

Стаття 10: Дивіденди.

Стаття 11: Відсотки.

Стаття 12: Роялті.

Стаття 13: Приріст капіталу.

Стаття 14: Дохід від надання професійних послуг та послуг незалежних підрядників.

Стаття 15: Дохід від роботи за наймом.

Стаття 16: Директорська винагорода і винагорода вищих керуючих посадових осіб.

Стаття 17: Доходи, що одержуються артистами (професійними виконавцями) і спортсменами.

Стаття 18: Пенсії та виплати із соціального страхування.

Стаття 19: Дохід державних службовців.

Стаття 20: Дохід учнів, стажистів і практикантів.

Стаття 21: Інші доходи, тобто доходи, які не регулюються статтями 6-20.

Главу IV присвячено оподаткуванню капіталу (не доходу від капіталу).

У главі V описуються два альтернативні методи уникнення подвійного оподаткування: у статті 23a – “Метод звільнення” і у статті 23b – “Метод заліку податку”. Зазвичай, якщо договірна держава, що є джерелом доходу, має право оподатковувати цей дохід згідно з положеннями статей 6-12, то договірна держава, резидентом якої є платник податків, зобов’язана вжити заходів щодо усунення подвійного оподаткування.

Глава VI “Спеціальні положення”. Стаття 24 передбачає захист від різних форм дискримінаційного оподаткування у країнах джерела та резидентства. Статті 25, 26-27 регулюють важливі види адміністративної співпраці між договірними державами: Стаття 25 передбачає процедуру взаємного узгодження для врегулювання спорів у зв’язку із застосуванням договору; стаття 26 регулює обмін інформацією між державами, а стаття 27 містить норми, що регулюють надання допомоги дого-

вірними державами одна одній у збиранні податків. У статті 28 обумовлюється, що ніщо в цьому договорі не зачіпає “податкових привілеїв” дипломатів і консульських працівників на підставі норм міжнародного права або інших міжнародних угод.

У главі VII наводяться норми, що регулюють набуття договором чинності та припинення його дії.

Важливим на сьогодні є те, що застосування двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування здійснюється з огляду на Багатосторонню конвенцію з виконання заходів, що стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутку з-під оподаткування (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS), ратифіковану Законом України від 28.02.2019 р. № 2692-VIII.

Прийняття цієї Конвенції є 15-м кроком виконання Плану протидії BEPS, який полягає у виробленні Multilateral Instrument (MLI). Тому цю Багатосторонню конвенцію у документах часто позначають саме як MLI.

Щодо самого Плану, то Україна взяла на себе зобов'язання запровадити чотири із 15 кроків: крок 2 “Усунення відмінностей в оподаткуванні гібридних інструментів”; крок 6 “Запобігання зловживанням положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування”; крок 7 “Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва”; крок 14 “Поліпшення механізму вирішення спорів”.

Одним з ключових положень Конвенції є Правило (принцип) основної мети (Principal purpose test, PPT), відповідно до якого особа не може скористатися перевагами, передбаченими положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування, якщо отримання таких переваг було основною або однією з основних цілей укладеної такою особою угоди або будь-яких інших дій платника податків. Правило основної мети є одним з ключових положень багатосторонньої конвенції, що направ-

лене на протидію зловживанням при застосуванні міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування<sup>93</sup>.

У Коментарях до Модельної конвенції ОЕСР і Фінальному звіті із застосування кроку 6 Плану протидії BEPS рекомендується при визначенні відповідності тієї або іншої операції/Правила основної мети аналізувати, з якими намірами платник податків скористався податковими пільгами цієї угоди – податковими чи неподатковими. Якщо метою платника податків є в основному отримання податкових преференцій, то слід проаналізувати, чи відповідає це цілям самої угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Багатостороння конвенція – це інструмент, який дозволяє одночасно внести зміни до всіх або деяких чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Вона усуває необхідність проводити двосторонні переговори щодо перегляду кожної такої угоди, про що автори зазначили безпосередньо в преамбулі. У тексті Конвенції передбачаються різні способи та методи її впровадження, проте вона змінює лише ті угоди про уникнення подвійного оподаткування, які діють між сторонами, що приєдналися до Конвенції.

Наша держава 08.08.2019 р. повідомила депозитарія ОЕСР про внесення змін до 76 угод про уникнення подвійного оподаткування та включила низку застережень щодо залишення за собою права не застосовувати деякі положення Конвенції до угод про уникнення подвійного оподаткування<sup>94</sup>. Зокрема, Конвенцією були внесені зміни в угоди між Україною та Бельгією, Фінляндією, Францією, Індією, Ірландією, Ізраїлем, Японією, Литвою, Люксембургом, Мальтою, Польщею, Росією, Сербією, Сінгапуром, Словаччиною, Словенією, Швецією,

---

<sup>93</sup> Інформаційний лист № 4. <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/409367.html>

<sup>94</sup> Боксер І. Ратифікація МЛІ-конвенції: наслідки для України. *Юридична газета онлайн*. 2019. <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkovapraktika/ratifikaciya-mlikonvenciyi-naslidki-dlya-ukrayini.html>

Об'єднаними Арабськими Еміратами, Великою Британією. На сьогодні деякі синтезовані тексти відповідних договорів оприлюднено на офіційному сайті Мінфіну<sup>95</sup>.

Важливим також є те, що положення багатосторонньої конвенції застосовуються до двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною і з такими “популярними” юрисдикціями, як Кіпр, Мальта, Люксембург, Сінгапур тощо.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке подвійне оподаткування? У яких випадках воно виникає?
2. Які є основні методи уникнення подвійного оподаткування?
3. Які додаткові методи ви знаєте?
4. До яких заходів вдаються держави для усунення подвійного оподаткування?
5. Які застосовуються моделі при укладенні угод про уникнення подвійного оподаткування?
6. Які основні риси моделі, запропонованої в рамках ОЕСР?
7. Які основні риси моделі, запропонованої в рамках ООН?
8. В чому полягають відмінності між моделями ООН і ОЕСР?
9. Що таке Multilateral Instrument та яка його роль при укладенні двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування Україною?
10. В чому полягає правило (принцип) основної мети (Principal purpose test), визначений у Багатосторонній конвенції з виконання заходів, що стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутку з-під оподаткування?

---

<sup>95</sup> <https://mof.gov.ua/uk/mli-441>



## Тема 9. ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ

1. Інституційна складова податкового адміністрування.
2. Загальні вимоги до податкового адміністрування.

### 1. Інституційна складова податкового адміністрування

В усіх країнах-членах ЄС контроль за правильністю визначення, повнотою і своєчасністю сплати податків здійснюють податкові органи.

Податкові органи у всьому світі можуть мати різні назви: податкова адміністрація, податкова служба, податкова інспекція, податкова рада тощо.

Назви податкових адміністрацій країн-членів ЄС:

- Міністерство фінансів Австрії;
- Фіскальна служба Бельгії;
- Міністерство фінансів Чехії;
- Податкова адміністрація Болгарії;
- Податкова адміністрація Хорватії;
- Податкова адміністрація Данії;
- Естонська податкова та митні ради;
- Міністерство фінансів Польщі;
- Шведська податкова рада;
- Міністерство фінансів Словенії.

У деяких країнах, що не входять до ЄС, назви податкових адміністрацій вкрай різноманітні:

- Служба внутрішніх доходів США;
- Доходи та митниця Великої Британії;
- Департамент фінансів Швейцарії;
- Служба доходів Південно-Африканської Республіки;
- Орган внутрішніх справ Сінгапуру.

Вважаємо, що найбільш досконала система адміністрування створена у **Німеччині**, яка може слугувати взірцем для інших країн не тільки ЄС, а й світу.

Федеральне міністерство Німеччини відповідає за міжнародну та національну податкову політику і національне податкове законодавство. Крім того, Міністерство відповідає за переговори щодо міжнародних угод<sup>96</sup>.

Відповідальність за оподаткування в Німеччині поділяється між двома агентствами.

Федеральна центральна податкова служба (DZSt) як філія Міністерства фінансів створена на основі нинішнього материнського агентства, федерального Міністерства фінансів з 1 січня 2006 року і налічує приблизно 2200 працівників. Включає такі підрозділи:

- відділ Q: кадри, бюджет, звітність, центр податкової інформації та ін.;
- Податковий департамент I (ПДВ);
- Податковий департамент II (прямі податки);
- Федеральний департамент податкової перевірки I-III, в якому працює приблизно 500 аудиторів.

Друге податкове агентство – (податкова служба) – місцевий орган, який адмініструє податки (за винятком мита);

У Німеччині існує 650 податкових інспекцій, які відповідають за:

- збір податку на прибуток та податок на транспортні засоби;
- розрахунок податку на нерухомість та податок з продаж нерухомого майна;
- збір податку на собак;
- збір торгового податку з бізнесу;
- оформлення річних податкових декларацій;
- реєстрацію нових платників.

На відміну від Німеччини, адміністрування податків в **Італії** здійснюють департаменти Міністерства фінансів, а саме: Агентство державних доходів, Агентство акцизів і ПДВ, Агентство кадастру, реєстрації та оцінки власності, Бюро інформації, Управління податковим боргом та Фінансова гвардія<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> Офіційний сайт. URL: [https://www.bzst.de/DE/Service/Sitemap/sitemap\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Service/Sitemap/sitemap_node.html)

<sup>97</sup> Офіційний сайт. URL: [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)

Адміністративно-територіальний поділ Італії включає 20 регіонів по дві провінції в кожному. До складу провінції і великих міст, які мають статус міських агломератів, входять муніципалітети.

Безпосередньо адміністрування податків здійснюють агентства, наділені функціональною автономією. До складу агентств входять регіональні дирекції та місцеві органи (муніципальні податкові інспекції).

Фінансова гвардія одночасно підпорядковується Міністерству фінансів та за своїм статусом входить до складу збройних сил Італії. Фінансова гвардія – це поліцейське формування, яке виконує багато функцій, в тому числі запобігання, розслідування фактів ухилення від сплати податків.

Крім того, до функцій Фінансової гвардії входить боротьба з контрабандою, наркотрафіком, кіберзлочинністю, виявлення джерел фінансування тероризму та ін.

Особливістю функцій Фінансової гвардії є захист інтересів Євросоюзу в частині ухилення від сплати податків, відмивання коштів та протидія іншим формам фінансової злочинності.

Цікавою є структура Податкової адміністрації *Данії*<sup>98</sup>. Податкова адміністрація є складовою частиною Міністерства фінансів і податків. До складу Податкової адміністрації входить 7 агентств, в тому числі податкове агентство, транспортне агентство, митниця, агентство з оцінки, агентство з управління боргами, адміністрація та сервісне агентство.

Данське податкове агентство також в свою чергу має 7 підрозділів, в тому числі:

- підрозділ, який відповідає за оподаткування фізичних осіб “Особа”;
- підрозділ “Бізнес-Ділова”, який відповідає за оподаткування юридичних осіб, включаючи ПДВ та акцизний податок;
- підрозділ “Компанія”, який відповідає за сплату корпоративного податку;

---

<sup>98</sup> Офіційний сайт. URL: <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2662>

- підрозділ “Спеціальний контроль” несе загальну відповідальність за контроль: протидію з боротьби з ухилянням від сплати податків на національному та міжнародному рівнях, організованою економічною злочинністю, а також організовує ефективне запобігання та контроль у сфері податкового шахрайства та міжнародного ухилення від сплати податків.

Підрозділ повинен запобігати та боротися з різними формами шахрайства, такими як ланцюгове шахрайство та каруселі з ПДВ, ухилення від сплати міжнародних податків, податкові гавані та злочинність банку. Цей підрозділ тісно співпрацює з поліцією, прокуратурою та відповідними міжнародними органами. Він також забезпечує контакт із громадянами та бізнесом, пряме спілкування податкового агентства з платниками податків.

Податкові органи країн ЄС відрізняються підпорядкуванням, структурою, чисельністю, але вони чітко дотримуються правил, визначених Внутрішньоевропейською організацією податкових адміністрацій (Intra-European Organisation of Tax Administrations – IOTA)<sup>99</sup>.

В **Україні** 2021 року завершена реформа державної податкової служби<sup>100</sup>.

На базі Державної фіскальної служби (ДФС) створена Державна податкова служба України (ДПС). Їй підпорядковуються Головні управління в областях (без права юридичної особи), а Головним управлінням в областях – міські та районні податкові інспекції (без права юридичної особи). Безпосередньо ДПС України підпорядковується Офіс великих платників податків.

Державні міські та районні податкові інспекції фактично набули статусу центрів обслуговування платників податків, в яких налічується до 20 працівників.

У ПК України чітко розділені функції податкових інспек-

---

<sup>99</sup> Офіційний сайт. URL: <https://www.iota-tax.org/>

<sup>100</sup> Волощук М. Г., Матьола І. І., Карабін Т. О., Білаш О. В. Вказ. пр. С. 151-163.

цій та ДПС України. Крім того, окремі функції ДПС передані Міністерству фінансів.

## **2. Вимоги до податкового адміністрування**

Ще 1999 року були розроблені орієнтири для країн-претендентів на вступ в ЄС “Шлях до надійної, сучасної та ефективної податкової адміністрації”<sup>101</sup>. Саме ці орієнтири найбільш точно відображають європейську політику щодо створення сучасної податкової адміністрації, здатної ефективно виконувати поставлені завдання. Ці вимоги є також актуальними і для України, оскільки стосуються держав, які мають намір стати членами ЄС.

Положення прийнятого документа визначають, що податкова адміністрація повина мати належний рівень автономії, передбачений законом. Крім того, законом має бути визначена автономія податкової адміністрації щодо організаційної структури, а також розподіл обов’язків органів на центральному, регіональному та місцевому рівні.

В Україні всі ці вимоги закріплені в Податковому кодексі, прийнятому Верховною Радою 2 грудня 2010 року (зі змінами та доповненнями).

Наступна вимога до майбутніх членів ЄС – чітко визначені обов’язки податкової адміністрації та наявність структури і повноважень для виконання своїх обов’язків. ЮТА вважає, що належне виконання податковою адміністрацією покладених на неї завдань, неможливе без достатнього фінансування, а також стабільного податкового законодавства. Податкова адміністрація повинна нести відповідальність за свою діяльність.

В Україні з цією метою діє служба внутрішнього аудиту. Зовнішній аудит проводить вищестоящий орган податкової служби (ДПС України та ГУ ДПС на регіональному рівні).

---

<sup>101</sup> Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration. Luxembourg : Office for Official Publication of the European Communities, 2007. 87 p.

Задля контролю за діяльністю податкових адміністрацій має бути передбачена система звітності з основних показників роботи.

В Україні таким є звіт про надходження податків і зборів, наявність податкового боргу, фінансові, кадрові звіти тощо.

Важливою умовою щодо діяльності податкової адміністрації є встановлення ефективної та дієвої структури, здатної забезпечити виконання покладених на неї завдань.

Головними завданнями у цьому напрямі є:

- здатність податкової адміністрації зрозуміти та задовільнити потреби ключових груп платників податків;

- створення на національному рівні підрозділів великих платників податків (large taxpayer unit – LTU), який адмініструє великі компанії, що забезпечують основну частину надходжень до бюджетів своїх країн. Такі підрозділи виконують усі фіскальні функції, пов'язані з бізнесом, що перевищує значний поріг обороту, визначений на національному рівні;

- адміністрування всіх податків та соціальних внесків єдиним органом, також адміністрування місцевих податків і зборів податковою службою (податковою адміністрацією), а не органами місцевої влади.

Також рекомендується створення в податковій службі штаб-квартири, яка б здійснювала стратегічне планування, розробляла б національні програми та надавала допомогу оперативним підрозділам.

Податкове адміністрування неможливе без спеціального підрозділу, який відповідав би за збір та узагальнення практичного досвіду роботи (управління знаннями). Крім того, податкове адміністрування вимагає чітких правил взаємовідносин між штабом, регіональним та місцевими рівнями.

Діюча організаційна структура податкових органів повинна забезпечити прийняття більшості рішень щодо платників податків на місцевому рівні.

Діяльність податкової адміністрації неможлива без чіткого і прозорого законодавства, в першу чергу – Податкового кодексу. Важливе значення має стабільність податкового законодав-

ства, ознайомлення з податковим законодавством широкого кола платників податків.

Прийняття податкового законодавства, внесення змін до нього є неможливим без участі податкових органів, які мають відігравати особливу роль в цьому процесі.

Податкова адміністрація повинна пам'ятати, що податкове законодавство, судові рішення застосовуються однаково для всіх. В першу чергу податкове законодавство має бути спрямоване на захист платників податків.

Важливу роль в адмініструванні податкового законодавства відіграє людський фактор. Тому керівництво податкових адміністрацій зобов'язане забезпечувати етичну поведінку посадових осіб податкової адміністрації, а саме чесність, неупередженість та професіоналізм з метою підвищення довіри до податкової адміністрації.

Яскравим прикладом податкової адміністрації, що відповідає переліченим вимогам, є Служба державних доходів *Латвії*.

Латвія – країна, де кожен добровільно виконує податкові та митні зобов'язання. Податкова служба, підпорядкована Міністерству фінансів, забезпечує реєстрацію платників податків і зборів, обов'язкових платежів та реалізує митну політику, вирішує митні питання<sup>102</sup>.

Служба державних доходів Латвії сповідує високі цінності:

1) професіоналізм – знання та компетентність на високому рівні, вміння застосовувати їх в роботі, постійний розвиток та висока робоча сила;

2) співпраця – колегіальність та відкритість у виконанні обов'язків, спільне розуміння цілей та їх досягнення;

3) лояльність – довіра в інтересах держави та суспільства;

4) чесність – рівне та справедливе ставлення до клієнтів, ділових партнерів та колег по роботі;

5) відповідальність – ухилення від прийняття рішень та дій, відповідальність за наслідки.

---

<sup>102</sup> Офіційний сайт: <https://www.vid.gov.lv/lv/par-vid-0>

Також важливими є умови працевлаштування працівників. Вони мають бути прозорими з урахуванням об'єктивних критеріїв (кваліфікація, професійні навички, відсутність судимості тощо). Так само мають бути чесними, справедливими умови звільнення внаслідок несумісної роботи чи неналежної поведінки. У разі виявлення шахрайства працівників санкції також мають бути справедливими та адекватними.

Головним завданням будь-якої податкової адміністрації є забезпечення фіскальної функції. З цією метою податкова адміністрація має розробити комплекс заходів щодо забезпечення насамперед добровільної сплати податків платниками.

Важливу роль відіграє наявність у податкової адміністрації високоавтоматизованої системи обліку доходів та ІТ-системи для аналізу та моніторингу системи збору з метою раннього виявлення проблеми та її усунення.

Податкова адміністрація має право повідомляти платників про наявність податкового боргу, надсилати повідомлення та застосовувати примусові заходи для стягнення заборгованості (арешт майна, продаж арештованого майна, примусове списання коштів з рахунку платника) або надавати відстрочку (розстрочку) сум податкового боргу.

Крім того, податкова адміністрація повинна мати можливість застосовувати чіткий порядок списання боргів, у тому числі безнадійних.

Основною метою податкових адміністрацій є підвищення ефективності податкових перевірок на основі надійної законодавчої бази.

Стратегія податкової перевірки визначається на основі оцінки ризиків при визначенні кола платників, що підлягають перевірці, на базі широкого спектра джерел інформації.

Податкова адміністрація має тісно співпрацювати з іншими податковими адміністраціями з метою протидії ухиленню від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування.



Крім того, податкові адміністрації повинні укласти договори з податковими адміністраціями стратегічно важливих країн щодо усунення подвійного оподаткування відповідно до Типового договору (ОЕСР).

Податкові адміністрації зобов'язані не тільки здійснювати податкові перевірки, а й виявляти, розслідувати та притягати до відповідальності платників за податкове шахрайство та умисне ухилення від сплати податків.

Для цього кожна податкова адміністрація повинна мати чітку стратегію боротьби з податковим шахрайством та вживати конкретні заходи по зменшенню фактів навмисного ухилення від сплати податків.

Стратегія боротьби неможлива без:

- відповідної структури податкового органу, здатного боротися із податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків;

- аналізу широкого спектра наявної інформації та звітів;

- оцінки і причин розриву між податковою базою і сумою сплачених податків;

- постійного контролю та вивчення природи податкового шахрайства та заходів ухилення від сплати податків.

Вирішення цих проблем неможливе без наявності чітко визначеної у податковому і кримінальному законодавстві відповідальності за допущені факти податкового шахрайства, достатній ступінь цієї відповідальності, адекватність судових рішень.

Важливе значення має наявність у структурі податкової адміністрації спеціального оперативного розвідувального підрозділу та слідчих підрозділів. Для належного функціонування вказаних підрозділів податковий орган повинен мати банк даних на порушників податкового законодавства, здійснювати постійний моніторинг рівня податкового шахрайства та ухилення від сплати податків, використовуючи моніторинг (внутрішній та міжнародний) результатів податкових перевірок та обміну інформацією між податковими адміністраціями.

Для боротьби з податковим шахрайством податкова адміністрація повинна мати доступ до банківських даних на платника податків.

У зв'язку зі складністю боротьби із злочинністю в податковій сфері податкова адміністрація повинна мати чіткий план захисту оперативних, слідчих працівників та надання їм правової допомоги.

Дуже важливо для податкової адміністрації мати міцне та ефективне співробітництво з іншими правоохоронними органами (поліція, прокуратура, судові органи), проводити спільне навчання, автоматизований обмін інформацією, з можливістю відрядження в інші податкові адміністрації, в тому числі інших держав.

Дотримання прав і обов'язків платників податків є надважливим для кожної податкової адміністрації, щоб платник податків мав впевненість у справедливості податкової системи та усвідомлював наслідки податкового шахрайства чи ухилення від сплати податків.

Для цього податкова адміністрація:

- діє прозоро;
- оприлюднює тлумачення податкового законодавства;
- відповідає вчасно і відповідально на усні та письмові звернення платників;
- сприяє доступу платників до інформації про них;
- здійснює політику відкритості у спілкуванні з бухгалтерами, податковими радниками платників податків;
- дотримується конфіденційності зібраних даних;
- обмін інформацією з податковими адміністраціями інших країн проводить тільки у конкретних випадках, визначених законом, або на підставі угод;
- попереджає про проведення планової перевірки та мотивує таку перевірку, крім випадків податкового шахрайства;
- надає вмотивовані рішення по наслідках перевірки та визначає час, достатній для оскарження рішень;
- забезпечує наявність процедур оскарження рішень, заслуховування платника;

- надає можливість для платника подати апеляційну скаргу або до суду;

- забезпечує можливість припинити сплату податків у разі апеляційного або судового оскарження;

- здійснює своєчасне повернення сплачених податків у випадку задоволення скарги платника.

Платники податків зобов'язані стати на облік в податковій адміністрації. Їх реєстрація здійснюється за єдиним ідентифікаційним номером (юридичні особи та фізичні особи мають різні номери).

Правовий статус має бути однаковим для платників, що застосовують паперові чи електронні записи (звітність, ведення бухгалтерського обліку тощо).

За несвоєчасну реєстрацію, порушення строків подання звітності, сплати податків існує відповідальність (фінансова та адміністративна).

Нарахування штрафів та пені у цьому разі здійснюється без погодження з платником податків.

В кожній податковій адміністрації повинна бути система управління платниками податків. Вона має передбачати:

- наявність реєстру платників податків;

- запровадження комп'ютеризованої системи реєстрації даних з податкових декларацій;

- впровадження комп'ютеризованої системи реєстрації правопорушників та застосування санкцій;

- комплексні системи реєстрації надходжень податків та зборів;

- наявність системи архівування;

- оптимізація робочих процедур з широким використанням нових технологій;

- здійснення відбору періодичних перевірок платників, що перебувають у зоні ризику;

- наявність чітких та простих декларацій платника податків;

- надання платникам попередньо роздрукованих податкових декларацій з необхідними особистими даними та інфор-

мацією, щоб полегшити їх обробку, а головне – визначити податкове зобов'язання.

Для забезпечення основного обов'язку платників податків – добровільної та своєчасної сплати податків – податкова адміністрація повинна всіляко сприяти платнику податків за допомогою:

- надання цільової освіти з врахуванням можливих ризиків;
- надання консультацій, роз'яснень через засоби масової інформації;
- запровадження спрощених систем оподаткування для підприємств малого бізнесу;
- надання консультацій з питань реєстрації, складання декларацій, зміни податкового законодавства;
- використання її у максимально можливому обсязі для підтримки бізнес-стратегії та діяльності податкової адміністрації з допомогою гнучких, стабільних та безпечних систем.

З цією метою державні податкові адміністрації мають забезпечити належний доступ до комп'ютерів, навчання Інтернету. IT-системи мають бути надійними, ефективними та гарантувати конфіденційність. Єдиний менеджер податкової адміністрації несе відповідальність за безпеку та захист даних.

Метою державної податкової адміністрації є відкрите та чесне спілкування з платниками податків через:

- засоби масової інформації;
- запровадження процедури отримання думки платника щодо податкового законодавства, відгуків про діяльність податкової адміністрації;
- організацію зустрічей з платниками, звіт про свою діяльність;
- інформування платників про плани на майбутнє;
- своєчасне надання інформації про зміни податкового законодавства;
- публікація звітів про діяльність податкової адміністрації, відгуки на неї;
- наявність підрозділу, що відповідає за комунікацію.

У кожній податковій адміністрації має бути ефективна система внутрішньої комунікації, зокрема:

- доступ до Інтернету;
- доступ до баз даних про акти перевірки, апеляції, судові рішення;
- ефективний документообмін між різними підрозділами;
- поширення практики ефективної діяльності податкової адміністрації серед персоналу;
- забезпечення працівників відповідним тренінгом з комунікативних та міжособистісних навичок;
- реклама фірмового стилю податкової адміністрації серед її персоналу.

Україна завершила у 2021 році реформу державної податкової служби: вдосконалила структуру, скоротила чисельність, запровадила ряд нових функцій, широко застосовує електронне податкове адміністрування, а в цілому близька до вимог Внутрішньоєвропейської організації податкових адміністрацій (ЮТА) щодо членства в Європейському Союзі.

Стосовно питання адміністрування податків та співробітництва податкових органів слід зупинитися на Регламенті (ЄС) 2021/847<sup>103</sup> “Створення програми “Fiscalis” для співробітництва у сфері оподаткування”. У цьому Регламенті відзначається, що попередній Регламент 2013 року, який створив програму “Fiscalis” 2020, сприяв посиленню співпраці між податковими органами в межах Союзу. Однак зазначається, що вирішити проблеми на найближче десятиліття можна лише в тому разі, якщо держави-члени поглянуть за межі своїх адміністративних територій та інтенсивно співпрацюватимуть із своїми колегами.

---

<sup>103</sup> Regulation (EU) 2021/847 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2021 establishing the ‘Fiscalis’ programme for cooperation in the field of taxation and repealing Regulation (EU) No 1286/2013/. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TEXT/?uri=CELEX:32021R0847>

Відповідно назріла доцільність забезпечити продовження програми “Fiscalis” 2020 шляхом створення нової програми, яка б сприяла підтримці податкової політики та впровадженню законодавств Союзу, що стосується оподаткування; запобіганню та боротьбі з податковими шахрайствами, ухиленням від сплати податків, агресивним податковим плануванням та подвійним оподаткуванням; запобіганню та зменшенню непотрібних адміністративних навантажень для громадян та бізнесу у транскордонних операціях; підтримка більш справедливих та ефективних податкових систем; досягнення повного потенціалу внутрішнього ринку та сприяння чесній конкуренції в Союзі; підтримка розвитку адміністративних можливостей податкових органів, в тому числі шляхом модернізації методів звітності та аудиту, а також навчання персоналу податкових органів.

Програма має бути відкритою для участі країн, що приєднуються до країн-партнерів, що виконують певні умови, а також інших третіх країн.

Регламент встановлює програму “Fiscalis” для співробітництва у сфері оподаткування на період з 1 січня 2021 року до 31 грудня 2027 року, на неї виділено 269 000 000 євро (2021-2027 роки).

У Регламенті застосовуються такі визначення:

1) “оподаткування” – означає питання адміністрування, виконання та дотримання правил, що стосуються таких податків і зборів:

- а) ПДВ (Директива ради 2006/112/ЄС);
- б) акцизні збори на алкоголь (Директива 92/83/ЄЕС);
- в) акцизи на тютюнові вироби (Директива ради 2011/64/ЄС);
- г) податки на енергоносії та електроенергію (Директива 2003/96/ЄС);
- д) інші податки і збори (Директива 2010/24/ЄС);

2) “податкові органи” – означає органи державної влади та інші органи, які відповідають за оподаткування чи пов’язану з

податками діяльність;

3) “Європейська електронна система” – означає електронну систему, необхідну для оподаткування та виконання завдань податкових органів.

Конкретні цілі даної програми полягають у підтримці податкової політики та імплементації законодавства Союзу, що стосується оподаткування, у сприянні співробітництва між податковими органами, включаючи обмін податковою інформацією, а також у підтримці розбудови адміністративної спроможності, в тому числі з точки зору компетентності людей та розвитку і функціонування Європейських електронних систем.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Які органи здійснюють адміністрування податків?
2. Кому підпорядковані органи податкового адміністрування на федеральному, місцевому рівні?
3. Чи є різниця в структурі податкових адміністрацій країн-членів ЄС?
4. Які вимоги ІЮТА до членів щодо створення ефективної податкової адміністрації?
5. Які вимоги щодо податкового законодавства?
6. Хто забезпечує збір доходів та їх облік?
8. Які вимоги до системи погашення боргу?
9. Що таке податковий аудит, його проведення?
10. Що таке податкове шахрайство?
11. Хто виявляє ухиляння від сплати податків?
12. Які права та обов'язки платників податків?
13. Яка відповідальність платників податків?
14. Які є методи спілкування з платниками податків?
15. Чи відповідає податкова система України вимогам ІЮТА?

**Тема 10.**  
**ПОДАТКОВІ СИСТЕМИ КРАЇН,**  
**ЩО НЕ ВХОДЯТЬ ДО ЄС**

1. Особливості податкових систем окремих країн.
2. Податкові гавані.

**1. Особливості податкових систем окремих країн**

Характеристика податкової системи Європейського Союзу неможлива без порівняння з податковими системами інших країн світу:

Країни ОЕСР	Головні податки / ВВП (2006 р.) %					Всі податки (% ВВП)	
	Податок з доходів	Внески в соц. фонди	З прибутків корпорацій	ПДВ	Акцизи	2006 р.	2007 р.
Австрія	11,4	н/д	6,6	3,9	3,6	30,6	н/д
Австралія	9,3	14,4	2,2	7,7	3,2	41,7	41,9
Бельгія	13,1	13,6	3,7	7,3	3,3	44,5	44,4
Канада	12,1	4,9	3,7	3,1	2,9	33,3	33,3
Чехія	4,2	16,1	4,8	6,6	3,7	36,9	36,4
Данія	24,5	1,0	4,3	10,2	5,2	49,1	48,9
Фінляндія	13,2	12,1	3,4	8,6	4,5	43,5	43,0
Франція	7,7	16,3	3,0	7,2	3,2	44,2	43,6
Німеччина	8,7	13,7	2,1	6,3	3,3	35,6	36,2
Греція	4,7	11,1	2,7	7,1	2,8	31,3	н/д
Угорщина	6,8	11,9	2,3	7,6	4,2	37,1	39,3



Ісландія	14,0	3,3	2,4	11,3	4,4	41,5	41,4
Ірландія	8,9	4,3	3,8	7,9	3,2	31,9	32,2
Італія	10,8	12,6	3,4	6,3	3,8	42,1	43,3
Японія	5,1	10,2	4,7	2,6	2,1	27,9	н/д
Корея	4,1	5,6	3,8	4,5	4,0	26,8	28,7
Люксембург	7,5	9,9	5,0	5,6	4,2	35,9	36,9
Мексика	н/д	3,1	н/д	4,2	7,2	20,6	20,5
Нідерланди	7,4	14,2	3,4	7,3	3,5	39,3	38,0
Нова Зеландія	14,9	Немає даних	5,8	9,0	2,3	36,7	36,0
Норвегія	9,1	8,7	12,9	8,0	3,3	43,9	43,4
Польща	4,6	12,2	2,4	8,1	4,2	33,5	н/д
Португалія	5,5	11,4	3,0	8,9	5,1	35,7	36,0
Словаччина	2,5	11,9	2,9	7,6	3,2	29,8	29,8
Іспанія	6,9	12,2	4,2	6,4	2,9	36,6	37,2
Швеція	15,7	12,5	3,7	9,1	3,2	49,1	48,2
Швейцарія	10,5	6,9	3,0	3,9	2,2	29,6	29,7
Туреччина	3,8	5,5	1,5	5,5	6,0	24,5	23,7
Велика Британія	10,6	6,9	3,9	6,7	3,6	37,1	36,6
США	10,2	6,7	3,3	-	1,7	28,0	28,3
<b>Вибрані країни - не члени ОЕСР</b>							
Аргентина	1,0	6,1	4,1	7,2	1,0	25,6	27,3
Болгарія	2,7	8,8	3,6	12,5	5,2	35,1	н/д
Болгарія	2,7	8,8	3,6	12,5	5,2	35,1	н/д
Китай	Немає даних						

Кіпр	4,6	7,8	5,5	10,4	3,9	36,5	н/д
Естонія	5,6	10,2	1,5	9,2	3,4	31,0	н/д
Латвія	6,0	8,7	2,3	8,5	3,3	30,1	н/д
Румунія	2,8	9,8	2,8	7,9	3,2	28,2	29,8

Як свідчать дані таблиці, у більшості країн світу, крім країн Азії, приблизно однакова структура податків, але питома вага загальної суми податків у ВВП, а також окремих видів податків, значно відрізняються.

У деяких країнах світу питома вага податкових надходжень у ВВП нижче 30% (Словаччина – 29,8, Швеція – 29,7, Туреччина – 23,7, США – 28,3, Аргентина – 27,3, Румунія – 29,8%). Натомість, у таких країнах як Данія цей відсоток становить 48,0%, у Швеції – 48,2, Норвегії – 43,4, Ісландії – 41,4, Бельгії – 44,4%.

У 2020 році **Велика Британія** вийшла з складу країн-членів ЄС, тому її податкова система найближча до країн ЄС, але має свої особливості.

ПДВ справляється за основною ставкою – 20% та пониженою – 5%. Діє також нульова ставка при постачанні товарів на експорт, а також на книги, газети, послуги міського транспорту, продукти харчування, дитячий одяг та деякі інші.

Корпоративний податок справляється за ставкою 19%.

Оподаткування особистих доходів фізичних осіб здійснюється за прогресивною шкалою у Англії, Уельсі, Північній Ірландії:

Ставка (%)	Дохід (ф. ст.)
0	12500
20	12501-50000
40	50001-150000
45	Понад 150000

Особиста допомога в сумі 12500 не оподатковується. Розмір податку на доходи самозайнятої особи визначається із загальної суми чистого доходу підприємця та інших особистих доходів за шкалою, що наведена вище.

Цікавою у Великій Британії є система оподаткування спадщини. Майно, залишене у спадщину, вартістю понад 325 тис. ф. ст., оподатковується за ставкою 40%. Менша вартість майна оподатковується за ставкою 20 або 0%.

Податкова система **США**, хоч і є надто складною через адміністративно-територіальний устрій, має багато спільного з податковою системою країн ЄС.

Податки діляються на федеральні, штатні та місцеві. Серед федеральних податків основними є податок на прибуток та податок на доходи з фізичних осіб.

У США нема податку на додану вартість. Замість нього діє податок з продаж. Ставки податку з продаж різні у різних штатах США (до 10 відсотків від вартості товарів). В окремих штатах існують знижені ставки податку з продажу (1-3%) на ліки, продукти харчування. Тільки в одному штаті Мічиган запроваджений податок на додану вартість у розмірі 0,8%, що є об'єднаним з податком на прибуток корпорацій (4,95%) та називається податком на бізнес.

Акцизним податком оподатковується незначний перелік товарів; серед них є і такі, що й у членів ЄС. Це тютюнові вироби, вино, пальне, пиво, спирт. Але є і відмінності: акцизним податком оподатковуються білети на авіапереліт та телефонний зв'язок.

Оподаткування податком доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою, як і в деяких країнах-членах ЄС, залежить від сімейного статусу: подружні пари зі спільною сплатою; подружні пари з самотійною сплатою; самотійні ті глави домогосподарства, та включає 6 ставок – від 15% до 39,6%.

**Об'єднані Арабські Емірати** відрізняються від країн ЄС тим, що в них нема податку на доходи фізичних осіб та на спадщину.

До січня 2018 року не було податку на додану вартість. Ставка ПДВ найнижча серед інших країн – лише 5 відсотків. Крім того, діє нульова ставка:

- на експорт товарів;
- міжнародні перевезення;
- дорогоцінні метали;
- новобудови житлової нерухомості;
- деякі освітні та медичні послуги.

Акцизний податок запроваджено лише в 2017 році. Він встановлений на товари, які уряд вважає шкідливими для здоров'я, а саме: 50 відсотків – на газовані напої, 100 відсотків – на енергетичні напої, 100 відсотків на тютюн та тютюнові вироби.

Туристичний збір стягується за одну ніч проживання від 7 до 20 драмнів залежно від емірату.

Корпоративний податок сплачують лише нафтові компанії та іноземні банки. Окрім емірати можуть вводити податок в розмірі до 55 відсотків з іноземних нафтових компаній та банків.

Нема податку на капітал, зате існує соціальне страхування: роботодавець сплачує 12,5 відсотка від фонду оплати праці, а працівники із заробітної плати – 5 відсотків.

За продаж майна сплачується податок (найвищий в Дубаї – 4 відсотки).

В ОАЕ є 40 зон вільної торгівлі. В цих зонах компанії можуть бути звільнені від сплати податків.

Муніципалітети можуть вводити орендний податок на нерухомість: 5% на житлові приміщення та 10 – на комерційні.

В Абу-Дабі нема податку на нерухоме майно.

У **Швейцарії** існують чотири рівні податків: федеральний, кантонний, муніципальний та церковний. Швейцарські кантони (26) мають право встановлювати власні податки на доходи фізичних осіб, корпоративний податок та податок на багатство. Крім цього, вводяться податки на майно, спадщину та подарунки.

У Швейцарії 2250 муніципалітетів, які вводять місцеві податки: володіння домашніми тваринами, автотранспортом та деякі інші.

ПДВ сплачують компанії з доходом понад 100 000 швейцарських франків. Стандартна ставка – 7,7, понижена – 3,7. На послуги ювілеїв, на книги, газети, харчування – 2,5 відсотка; медичні, освітні та культурні послуги звільняються від ПДВ. Не у всіх кантонах сплачується податок на нерухомість. Введено туристичний збір. В туристичних зонах ставки податку від 0,1 до 0,18 відсотка.

У **Китаї** система оподаткування частково нагадує країни члени ЄС. Податки також поділяють на дві групи: - прями; - непрямі.

У **Китаї** діють два непрямі податки: податок на додану вартість та акцизний податок. Діють три ставки ПДВ: 6, 11, 17%. Акцизним податком оподатковуються: алкоголь (спирт білий і жовтий), пиво, тютюнові вироби, автомобілі.

Ставки корпоративного податку: стандартні – 25 відсотків, для малих підприємств – 20 відсотків, для високотехнологічних – 15.

Податок на доходи фізичних осіб сплачується за прогресивною шкалою (місячний дохід):

Ставка (%)	Дохід (юані)
3	до 3000
10	від 3001 до 12 000
20	від 12 001 до 25 000
25	від 25 001 до 35 000
30	від 35 001 до 55 000
35	від 55 001 до 80 000
40	понад 80 000

У **Сінгапурі** ПДВ становить 7 відсотків.

Корпоративний податок – 17 відсотків.

Податок на доходи фізичних осіб оподатковується за прогресивною шкалою від 9 до 20 відсотків залежно від суми доходу. При цьому дивіденди не оподатковуються.

Податкова система **Південно-Африканської Республіки (ПАР)** включає прями і непрямі податки.

До непрямих податків відносять ПДВ, акцизний податок та мито.

Стандартна ставка податку на додану вартість становить 15 відсотків. Трасти сплачують ПДВ за ставкою 45 відсотків. ПДВ сплачується добровільно або обов'язково.

При обсязі обороту понад 1 000 000 ранди платники – юридичні особи зобов'язані зареєструватись платниками ПДВ.

До підакцизних товарів відносять пальне (бензин та дизельне пальне), алкоголь, тютюнові вироби та предмети розкоші (наприклад, електронне обладнання, косметика).

Ставка податку на пальне, наприклад, становить 40 відсотків і включається у вартість пального.

До прямих відносять податок на доходи фізичних осіб, корпоративний податок, прибуток від капіталу та податок на спадщину. Податок на капітал в ПАР не є окремим податком і оподатковується в складі доходів фізичної особи.

Ставка корпоративного податку в Південно-Африканській Республіці становить 28 відсотків (27 відсотків із 1 квітня 2022 року).

Малий бізнес з річним оборотом до 20 млн. ранд може сплачувати корпоративний податок за прогресивною шкалою (із 31 березня 2021 до 2022 року):

Ставка (%)	Оподатковуваний дохід (в рандах)
0	до 87 300
6	від 87 301 до 365 000
21	від 365 001 до 5 500 000
28	від 5 500 001 і вище

У ПАР також діє податок з обороту, або альтернативна спрощена система оподаткування малого бізнесу, яка заміняє податок на прибуток, прибуток від капіталу, дивіденди та ПДВ. Сплачується податок з обороту за прогресивною шкалою:

Ставка (%)	Оборот (в рандах)
0	до 335 000
6	від 335 000 до 500 000
2	від 500 001 до 750 000
3	від 750 000 і вище

Податок на доходи фізичних осіб оподатковується за прогресивною шкалою.

Ставка (%)	Податок на доходи ФО (в рандах)
18	до 205 900
26	від 205 901 до 321 600
31	від 321 601 до 445 100
36	від 445 101 до 584 200
39	від 584 201 до 744 800
44	від 744 801 до 1 577 300
45	понад 1 577 300

Самозайняті особи також оподатковуються за цією шкалою, тільки з доходів виключаються деякі витрати, наприклад – на утримання домашнього офісу та деякі інші.

Податок з виплачених дивідендів, роялті оподатковується за ставкою 20 відсотків, цінні папери – 0,25 відсотка.

Роботодавці перераховують у Фонд фінансування на випадок безробіття 1 відсоток із загального фонду оплати праці та 1 відсоток – із заробітної плати кожного працівника.

Цікавим є податок, які сплачують роботодавці для підвищення кваліфікації своїх працівників.

Податок сплачується в розмірі 1 відсотка із загального фонду заробітної плати, якщо заробітна плата працівника на рік становить 500 000 ранд. і вище.

Південноафриканський податок на спадщину називається податком на майно і підлягає сплаті з усіх маєтків, чия вартість

перевищує 3 500 000 ранд. Ставка податку на нерухомість вартістю до 30 млн ранд оподатковується за ставкою 20 відсотків, понад 30 млн ранд – за ставкою 25 відсотків.

Якщо померла людина померла людина померла протягом життя майно, податок на таке майно становить 20 відсотків, якщо вартість майна не перевищує 30 млн ранд. При цьому від податку звільняється майно вартістю до 100 000 ранд.

Такий короткий огляд діючих податкових систем в країнах, що не входять до членів ЄС, свідчить про те, що основні податки – прямі і непрямі, за невеликим винятком, ідентичні з податковими системами країн-членів ЄС. Найбільше розбіжностей в оподаткуванні доходів фізичних осіб, спадщини, подарунків, доходів від продажу майна.

Інформації про місцеві податки перелічених вище країн, недостатньо, але, враховуючи адміністративно-територіальний устрій цих держав та право встановлювати ставки муніципалітетами чи іншими органами місцевої влади, місцеві податки взагалі не піддаються порівнянню.

## 2. Податкові гавані

Податковою гаванню називають невеликі держави або території, які здійснюють політику залучення позичкових капіталів, надаючи податкові та інші пільги (зниження оподаткування поширюється лише на деякі види доходів). Так, у Люксембурзі існує пільговий податковий режим для банків, у Швейцарії – для холдингових, посередницьких і торгових компаній, на Багамських островах – звільнення від податку на доходи. В податкових гаванях пільги поширюються як на іноземні, так і на місцеві компанії<sup>104</sup>.

На відміну від цього, в офшорних зонах пільги поширюються лише на іноземні компанії. Тобто **офшор** – це країна чи територія, де встановлено пільговий режим оподаткування для певних категорій компаній, як правило, тих, що здійсню-

---

<sup>104</sup> Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 1. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Видавничий центр "Академія", 2000. С. 676.



ють операції лише з нерезидентами і в іноземній країні реєстрації валюти, тобто практично не здійснюють фінансову та господарську діяльність на території країни реєстрації.

Офшори та податкові гавані є всесвітньою проблемою, таких юрисдикцій по всьому світу є немало. Критерії віднесення тієї чи іншої території до категорії офшорної зони розробляються різними міжнародними інституціями. Зокрема, ОЕСР визначає “податкову гавань” на основі наявності таких ознак:

- нульовий або низький рівень оподаткування;
- відособленість, яка полягає у наявності особливих режимів або пільг для нерезидентів;
- недостатньо ефективний обмін інформацією з іншими країнами;
- недостатня прозорість законодавства та адміністративних процедур<sup>105</sup>.

За критеріями МВФ ознаками офшорних фінансових центрів є:

- велика кількість у юрисдикції фінансових інститутів, які переважно задіяні у бізнесі нерезидентів країни;
- великі обсяги зовнішніх вимог та зобов'язань порівняно з обсягами фінансових операцій на внутрішньому ринку;
- надання хоча б однієї з таких переваг для ведення бізнесу: низький або нульовий рівень оподаткування, прості та лояльні регуляторні процедури у фінансовій діяльності, забезпечення банківськими установами секретності та анонімності<sup>106</sup>.

У нашій державі перелік офшорних зон затверджується урядовим актом<sup>107</sup>. Ними, зокрема, є окремі Британські залежні території: Острів Гернси, Острів Джерсі, Острів Мен, Острів Олдерні;

---

<sup>105</sup> OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris : OECD, 1998. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>

<sup>106</sup> Lane P., Milesi-Ferretti G. Cross-border investment in small international financial centers. *IMF Workingpaper*, 2010. 33 p. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2010/wp1038.pdf>

<sup>107</sup> Lane P., Milesi-Ferretti G. Cross-border investment in small international financial centers. *IMF Workingpaper*, 2010. 33 p. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2010/wp1038.pdf>

у Центральній Америці – Беліз та Панама,  
у Європі – Андорра, Гібралтар, Монако;  
найбільше – у Карибському регіоні: Ангілья, Антигуа і Бар-  
буда, Аруба, Багамські Острови, Барбадос, Бермудські острови,  
Британські Віргінські Острови, Гренада, Кайманові Острови,  
Монтсеррат, Пуерто-Ріко, Сент-Вінсент і Гренадіни, Сент-Кітс  
і Невіс, Сент-Люсія, Співдружність Домініки, Теркс і Кайкос,  
Тринідад і Тобаго;

у Африці – Ліберія, Намібія та Сейшельські Острови;  
у Тихоокеанському регіоні – Вануату, Маршалові Острови,  
Науру, Ніуе, Острови Кука, Самоа, Фіджі; а також Мальдівська  
Республіка у Південній Азії.

Також Кабінетом Міністрів України затверджений Список  
низькоподаткових держав, визначених постановою №1045<sup>108</sup>.  
Це країни, в яких ставки податку на прибуток на 5% менше,  
аніж в Україні, де між державами є проблеми з обміном інфор-  
мацією. Фінансові операції з країнами зі списку цієї постанови  
підлягають контролю. Контролюючі органи можуть прова-  
дити необхідні зустрічні звірки з метою отримання податкової  
інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок  
платників податків.

#### **Характерні риси офшорів:**

- вони з'являються у небагатих маленьких країнах чи на  
островах, для яких низькі податки є основним способом зароб-  
ляти гроші. Кількість населення в цих країнах невелика, тож  
і соціальні питання, якими опікується держава, є помірними.  
На Британських Віргінських Островах, наприклад, зареєстро-  
вано понад 800 тисяч компаній, а проживає 25 тисяч людей;

- історія виникнення офшорів пов'язана із практикою від-  
мивання коштів, отриманих злочинним шляхом у 1930-х роках

---

<sup>108</sup> Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають  
критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту  
39.2 статті 39 Податкового кодексу України : Постанова Кабінету Міні-  
стрів України від 27.12.2017 р. № 1045. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/  
laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text)

у США. Кримінальні гроші вивозилися на близькі до Америки острови (спочатку на Кубу, потім – на Бермуди), де засновувалася компанія, а потім цією компанією гроші відкрито інвестувалися до США. З часом ця схема стала працювати не тільки стосовно кримінальних активів, але і різних сфер економіки.

Останніми роками податкова політика Європейського Союзу стала спрямовуватися не тільки на забезпечення функціонування єдиного ринку, а й на встановлення справедливості в оподаткуванні, щоб податкова система в жодній країні не давала платнику податків несправедливу перевагу перед конкурентами в іншій країні. У зв'язку із цим Європейська комісія у 2012 році прийняла Рекомендацію про заходи щодо стимулювання третіх країн до застосування мінімальних стандартів належного управління<sup>109</sup>. Рекомендація визначає мінімальні стандарти належного врядування у сфері володіння, доступу та обміну інформацією в таких напрямках:

1. Доступність інформації:

- треті країни повинні забезпечити наявність інформації про власність і особи всіх відповідних організацій та механізмів;

- треті країни повинні забезпечити, щоб всі відповідні організації та механізми вели надійну звітність;

- банківська інформація про всіх власників рахунків повинна бути доступною;

2. Доступ до інформації:

- компетентні органи третіх країн повинні мати повноваження отримувати і надавати інформацію, що є предметом запиту, від будь-якої особи, що володіє інформацією, на території юрисдикції;

- права і захист, що застосовуються до осіб в запитуваній третій країні, сумісні з ефективним обміном інформацією.

---

<sup>109</sup> Commission Recommendation C(2012) 8805 of 6 December 2012 regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters.

### 3. Обмін інформацією:

- механізм обміну інформацією з державою-членом ЄС такий, що забезпечує ефективність обміну;
- мережа механізму обміну інформацією з третіми країнами включає всі держави-члени;
- механізм обміну інформацією з третьою країною містить адекватні положення щодо забезпечення конфіденційності інформації, отриманої від держав-членів;
- механізм обміну інформацією в третій країні поважає права і захист платників податків і третіх осіб;
- третя країна своєчасно надає інформацію в рамках мережі з державами-членами.

Рекомендація передбачає, що третя країна відповідає мінімальним стандартам належного податкового адміністрування, якщо:

- а) вона вжила правові, нормативні та адміністративні заходи, спрямовані на дотримання вищевказаних стандартів, і ефективно застосовує їх;
- б) не має шкідливих податкових заходів у сфері оподаткування бізнесу, що в основному визначаються як значно нижчі рівні ефективного оподаткування, включаючи нульове оподаткування.

У нашій державі у березні 2021 року уряд затвердив план заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарської діяльності та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах. План передбачає такі заходи:

- забезпечення оновлення українського переліку офшорних зон з урахуванням правових норм ЄС та даних Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та ОЕСР;
- запобігання незаконному виведенню коштів за кордон, у тому числі до офшорних зон, незаконному переміщенню товарів на підставі підроблених рахунків-фактур (інвойсів);
- подання правоохоронним органам узагальнених матеріалів, сформованих за результатами здійснення моніторингу

фінансових операцій, та виявлення таких, що можуть бути пов'язані з легалізацією доходів від податкових злочинів;

- запровадження автоматичного обміну інформацією з податковими органами інших країн, зокрема – відповідно до Загального стандарту звітності (CRS).

Окрім того, передбачається подальша імплементація Плану дій BEPS шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Які системи оподаткування в інших країнах світу?
2. Чим відрізняються податкові системи світу від податкових систем ЄС?
3. В якій країні світу нема податку на доходи фізичних осіб?
4. Які особливості оподаткування ПДВ в країнах світу?
5. Чи є ПДВ у США?
6. Чи є в інших країнах світу акцизний податок і який?
7. Яка різниця в оподаткуванні спадщини і подарунків в окремих країнах?
8. За якими ставками оподатковується корпоративний податок?
9. Які місцеві податки сплачують у різних країнах світу?
10. Чим відрізняються податкові гавані від офшорів?
11. Які критерії віднесення тієї чи іншої території до категорії офшорної зони?
12. Наведіть приклади країн, що належать до офшорних зон.
13. Які характерні ознаки офшорів виділяють?

## Про авторів



*Волощук Марта Гнатівна* – заслужений економіст України, генерал-лейтенант податкової служби України, голова ради місцевого осередку ГО “Всеукраїнська асоціація ветеранів ДПС України” Закарпатської області, доцентка кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права ДВНЗ “Ужгородський національний університет”.



*Петріченко Олексій Олександрович* – начальник Головного управління ДПС у Закарпатській області. Державний службовець IV рангу.



*Білаш Олександр Володимирович* – кандидат юридичних наук, доктор філософії (PhD.) та доктор теології (ThDr.) Карлового університету в Празі, ліцензіат канонічного права (J.C.L., Папський університет святого Томи Аквінського, Рим), доцент, заступник декана юридичного факультету ДВНЗ “Ужгородський національний університет”.



*Карабін Тетяна Олександрівна* – докторка юридичних наук, професорка, завідувачка кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права ДВНЗ “Ужгородський національний університет”.



*Менджул Марія Василівна* – докторка юридичних наук, професорка кафедри цивільного права та процесу ДВНЗ “Ужгородський національний університет”.

*Наукове видання*

М. Г. Волощук, О. О. Петріченко,  
О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул

## **ПОДАТКОВЕ ПРАВО КРАЇН ЄС**

Посібник

В авторській редакції  
Художньо-технічна редакція *О. Гаркуша*  
Комп'ютерна верстка *О. Гаркуша*

Підписано до друку 10.09.2021  
Формат 60x84/16. Папір офс. Book Antiqua. Друк цифровий.  
Умов. друк. арк. 8,37. Тираж 100 прим. Замовлення № 19-2021.

Видавництво Олександри Гаркуші  
Свідоцтво видавців, виготівників  
і розповсюджувачів видавничої продукції  
Серія 3т № 23 від 06.09.2005 р.  
м. Ужгород, вул. Погорелова, 4  
тел. +38 050 148 65 02  
e-mail: alexxgarkusha@gmail.com  
www.alexgarkusha.com.ua

**П 44** Податкове право країн ЄС [Текст] : посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. – Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. – 144 с. : табл.

**ISBN 978-617-531-234-6**

У посібнику висвітлено базові питання податкових систем країн ЄС: проаналізовано загальні питання податкового права, розкрито механізм основних прямих та непрямих податків у розрізі країн, політику щодо їх гармонізації, наведено структуру податкового адміністрування, а також окремі напрями боротьби з подвійним оподаткуванням.

Посібник може бути корисним для студентів, що вивчають відповідну дисципліну, викладачів вищих навчальних закладів, працівників органів адміністрування податків і зборів, науковців та усіх тих, хто цікавиться податковим правом країн ЄС.

**УДК 347.73 (4–6ЄС) (075.8)**