

Gurzhij T., Mushenok V., Gurzhij A. Pravovij mehanizm zastosuvannja podatkovykh pil'g v Ukraini ta JeS. *Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo*. 2022. № 1. S. 38-52. Serija. Jurydychni nauky. [https://doi.org/10.31617/3.2022\(120\)04](https://doi.org/10.31617/3.2022(120)04)

УДК 347.191.5:(477+4-6ЄС)

ГУРЖІЙ Тарас,

д. ю. н., професор, завідувач кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права Державного торговельно-економічного університету вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
ORCID: 0000-0002-3348-8298
t.gurzhii@knute.edu.ua

МУШЕНОК Віктор,

д. ю. н., професор, професор кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права Державного торговельно-економічного університету вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
ORCID: 0000-0003-0411-7567
v.mushenok@knute.edu.ua

ГУРЖІЙ Анна,

к. ю. н., доцент, доцент кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права Державного торговельно-економічного університету вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
ORCID: 0000-0001-5757-592X
a.gurzhii@knute.edu.ua

DOI: 10.31617/3.2022(120)04

GURZHII Taras,

Doctor of Sciences (Law), Head of the Department of administrative, financial and informational law
State University of Trade and Economics
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine
ORCID: 0000-0002-3348-8298
t.gurzhii@knute.edu.ua

MUSHENOK Viktor,

Doctor of Sciences (Law), Professor, Professor of the Department of administrative, financial and informational law
State University of Trade and Economics
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine
ORCID: 0000-0003-0411-7567
v.mushenok@knute.edu.ua

GURZHII Anna,

PhD (Law), Associate Professor of the Department of administrative, financial and informational law
State University of Trade and Economics
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine
ORCID: 0000-0001-5757-592X
a.gurzhii@knute.edu.ua

**ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ
ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ
ПІЛЬГ В УКРАЇНІ ТА ЄС**

Вступ. В Україні та країнах – членах ЄС наявні правові механізми застосування податкових пільг. Такі пільги в ЄС надаються для забезпечення рівності платників, проте їхнє надання обмежується для уникнення впливу на відносини конкуренції.

Проблема. Запозичення стандартів надання пільг у ЄС може позитивно вплинути на розвиток вітчизняних податкових відносин, що свідчить про актуальність досліджуваної проблеми.

Метою статті є дослідження основних правових механізмів застосування податкових пільг за законодавством України й країн – членів ЄС, а також визначення напрямів інтеграції вітчиз-

**LEGAL MECHANISM FOR
THE APPLICATION OF TAX BENEFITS
IN UKRAINE AND THE EU**

Introduction. Legal mechanisms for the application of tax benefits are available in Ukraine and the EU member states. Such benefits are provided in the EU to ensure equality of payers, but their provision is limited to avoid affecting competition.

Problem. Adopting standards of benefits in the EU can have a positive impact on the development of domestic tax relations, which indicates the relevance of the studied problem.

The aim of the article is to study the main legal mechanisms for the application of tax benefits under the laws of Ukraine and EU member states, as well as to identify areas of integration of

© Гуржій Т., Мушенок В., Гуржій А., 2022

Автори не отримували прямого фінансування для цього дослідження.

Внесок авторів є рівнозначним.

няного законодавства щодо пільгового оподаткування до стандартів ЄС.

Методи. *Методологічною основою є загальнонаукові та спеціально-юридичні методи пізнання, використання яких забезпечило високий ступінь вірогідності отриманих результатів.*

Результати дослідження. *Надано характеристику категорії «податкова пільга» та сформовано перелік підстав, за наявності яких платник може отримати податкову пільгу, а також визначено способи її надання. Обґрунтовано необхідність застосування таких пільг для сприяння розвитку економіки. На підставі аналізу директив ЄС досліджено механізми застосування податкових пільг у країнах-членах. З'ясовано спільні та відмінні риси у побудові правових механізмів застосування податкових пільг в Україні та ЄС. Сформовано обґрунтування щодо європейського вектора розвитку механізму пільг у податковій системі нашої держави.*

Висновки. *Під податковими пільгами в Україні та країнах – членах ЄС розуміють переваги, що надаються окремим категоріям платників у вигляді зниження податкових ставок, застосування додаткових податкових відрахувань, звільнення від сплати податку тощо. На прикладі системи обмежень ЄС щодо застосування пільгового оподаткування та класифікації видів податкових пільг запропоновано внесення змін до законодавства України.*

Ключові слова: міждержавні угоди, податки, податкова пільга, Податковий кодекс України, правовідносини.

JEL Classification K34

Конфлікт інтересів: Автори заявляють, що вони не мають фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не мають відносин з державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що автори працюють в установі, яка є видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в упередженості, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів і редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

Вступ. У системі оподаткування України та країн – членів Європейського Союзу (ЄС) діють специфічні правові механізми встановлення та застосування податкових пільг. Особливістю таких механізмів в Україні є надання преференцій в оподаткуванні міждержавних угод, фінансовій підтримці національного товаровиробника та (особливо) економічно вразливих категорій платників податків тощо. У рамках економічних відносин всередині ЄС пільгове оподаткування застосовується з метою забезпечення рівності платників податків різних країн-членів під час одночасного значного обмеження щодо встановлення інших видів податкових пільг для уникнення негативного фіскального впливу на відносини конкуренції.

Проблема. Максимальне наближення функціональних властивостей вітчизняних правових механізмів пільгового оподаткування до стандартів ЄС може позитивно вплинути на розвиток ділової активності

domestic legislation on preferential taxation to EU standards.

Methods. *The methodological basis is general scientific and special legal methods of cognition, the use of which provided a high degree of reliability of the results.*

Results. *The characteristic of the category «tax benefit» is given and the list of the bases on which existence the payer can receive a tax benefit is formed, and also ways of its granting are defined. The necessity of applying such benefits to promote economic development is substantiated. Based on the analysis of EU directives, the mechanisms of application of tax benefits in the member states are investigated. Common and distinctive features in the construction of legal mechanisms for the application of tax benefits in Ukraine and the EU are identified. The substantiation concerning the European vector of development of the mechanism of privileges in tax system of our state is formed.*

Conclusions. *Tax benefits in Ukraine and EU member states are understood as benefits provided to certain categories of taxpayers in the form of lower tax rates, the application of additional tax deductions, tax exemptions and more. On the example of the EU system of restrictions on the application of preferential taxation and classification of types of tax benefits, it is proposed to amend the legislation of Ukraine.*

Keywords: interstate agreements, taxes, tax benefits, the Tax Code of Ukraine, legal relations.

суб'єктів підприємницької діяльності в Україні та сприяти: залученню інвестицій у різні галузі національної економіки, реалізації інноваційних проектів, розвитку високотехнологічних конкурентних секторів нашої економіки тощо.

Дослідження питань теорії формування та проблем практики реалізації податкових відносин засобами правової науки та оприлюднення результатів таких досліджень беззаперечно позитивно впливає на розвиток суспільно-економічних відносин. З огляду на це у нас сформувався науковий інтерес до детальнішого дослідження функціональної сутності податкової пільги як елемента податкового механізму (поряд з об'єктом, суб'єктом, базою, ставкою, масштабом оподаткування) у вітчизняній та європейській податкових системах.

Аналіз основних досліджень і публікацій. У сучасній науці дослідженню проблематики формування сукупності загальних правил (стандартів) оподаткування присвячені розробки вітчизняних і закордонних дослідників, як-от: Г. Дейвіс [1], Є. Кирєєва [2], Т. Кнепка [3], В. Курило [4–5], О. Радишевська [6] та ін.

Попри доктринальні напрацювання зазначених та інших учених, можна констатувати, що поза їхньою увагою залишилися питання використання сучасних європейських правових механізмів застосування податкових пільг для удосконалення вітчизняної системи оподаткування та активізації розвитку економіко-правових відносин в Україні.

Метою цієї статті є аналіз основних теоретико-правових механізмів застосування податкових пільг в Україні й країнах – членах ЄС, визначення напрямів інтеграції вітчизняного податкового законодавства до стандартів ЄС і формування пропозицій щодо імплементації окремих позитивних зразків європейського пільгового оподаткування у національне законодавство для сприяння стабілізації економічних відносин в Україні.

Методи. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціально-юридичні методи пізнання, використання яких забезпечило високий ступінь вірогідності отриманих результатів щодо сутності окремих механізмів пільгового оподаткування у країнах – членах ЄС, а також способів удосконалення податкових пільг у вітчизняній системі оподаткування та їхньому закріпленні у ПК України. Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти України [7–10] та ЄС [11–18], а також праці вітчизняних і закордонних науковців у галузі права та економіки.

Результати дослідження. Система нормативно-правового регулювання податкових відносин в Україні до 2011 р. не мала законодавчого визначення категорії «податкова пільга». Лише в абз. 2 п. 4.1.3 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181–III від 21.12.2000 р. прописано, що пільга, поряд з доходами та витратами, є елементом податкової бази [8]. Тобто наявність чи відсутність податкової пільги по-різному впливає на базу оподаткування, яка

визначається Податковим кодексом України (далі – ПК України) як «фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка та який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання» [7].

Отже, податкова пільга є інструментом податкового регулювання суспільно-економічних відносин між державою та платниками податків, зборів, інших видів обов'язкових платежів. Матеріальним виразом її застосування є те, що, звільняючи платника від сплати податкового зобов'язання чи зменшуючи розмір такого зобов'язання для окремих категорій платників, законодавець створює умови для одержання реальних доходів під час зменшення податкових вилучень.

У ПК України наведено теоретико-правове визначення категорії «податкова пільга» як «передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору; сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, якими можуть бути особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування або характер і суспільне значення здійснюваних ними витрат» (п. 30.1 ст. 30) [7].

У п.п. 30.2–30.8 ст. 30 ПК України закріплено загальний перелік правових підстав, за наявності яких платник може отримати податкову пільгу (вид діяльності, об'єкт оподаткування, характер і суспільне значення здійснюваних платником витрат); визначено інші елементи механізму податкової пільги (строк використання, право відмови чи зупинення застосування); порядок, підстави та особливості нормативно-правового встановлення; порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених платником до бюджету у зв'язку з отриманням пільг; порядок контролю за правильністю надання, обліку та цільового застосування податкових пільг [7].

Посилаючись на приписи ПК України, проведемо детальніший теоретико-правовий аналіз основних шляхів надання податкової пільги:

- податкове вирахування (знижка) зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- встановлення зниженої ставки податку та збору;
- звільнення від сплати податку та збору (п. 30.9 ст. 30) [7].

Категорії «*вирахування*» та «*знижка*» можна трактувати по-різному. *Вирахування* – це спосіб застосування податкової пільги, яка полягає у виокремленні часток із загального об'єкта оподаткування для зменшення зазначеного об'єкта на величину таких часток у процесі нарахування та сплати податкового платежу. *Знижка* – це спосіб застосування податкової пільги, який базується на зменшенні суми податку на конкретні величини. До того ж сама сукупність величин, що складає основу знижки, визначається сумою витрат платника, які законодавець виводить з-під оподаткування шляхом

зменшення на еквівалентну суму податкової бази. Отже, зазначений вид податкової пільги реалізується здебільшого у механізмах сплати податку на прибуток підприємств (далі – податок на прибуток), податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), чим визначається потреба суспільства у певній діяльності суб'єкта (платника податків) та стимулюються його витрати у запланованому напрямі суспільно-економічного розвитку.

Зменшення податкового зобов'язання – це вид пільги у сфері оподаткування, зокрема податок на додану вартість (далі – ПДВ), тобто якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їхньої вартості, включаючи подальший за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або у разі повернення постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань і податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, здійсненому в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 192.1 ст. 192) [7].

Встановлення зниженої ставки податку та збору – це вид пільги у сфері оподаткування, коли законодавцем для окремих галузей підприємництва (випуск цінних паперів, страхові послуги, перекази та повернення майна за договорами оперативного лізингу) визначається механізм спеціального оподаткування, який передбачає зниження податкових ставок порівняно з базовими (як-от, ПДВ: стандартна ставка – 20 %, знижена – 7 % тощо).

Звільнення як вид податкової пільги – це законна підстава не нараховувати та не сплачувати конкретним платником конкретний платіж за конкретний період. У цьому разі платник звільняється від податкового обов'язку як комплексу обов'язкових заходів щодо: ведення податкового обліку, надання податкової звітності, сплати визначеного податкового зобов'язання. Наприклад, юридичні особи – платники єдиного податку третьої групи звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності (крім окремих випадків, визначених ПК України) з таких податків і зборів: податок на прибуток; ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; податку на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку третьої групи для провадження господарської діяльності (п. 297.1 ст. 297) [7].

Також звільнення платника від сплати податку можливе у повному обсязі або частково, якщо зменшується податкове навантаження («сукупність обчислених у грошовому виразі всіх податків і зборів, обов'язок сплати яких покладено чинним законодавством на платника податків у зв'язку з вчиненням ним конкретних фінансово-

господарських операцій, що утворюють загальну суму коштів, які підлягають вилученню до державного бюджету протягом податкового періоду» [19, с. 261] через зменшення об'єкта (предмета) оподаткування. Звільнюватися може конкретний платник як особливий суб'єкт суспільно-економічних відносин (наприклад, підприємство з іноземними інвестиціями), а також конкретний вид діяльності, яким він займається (як-от, суб'єкт індустрії програмної продукції).

Правове регулювання відносин застосування податкових пільг по конкретних загальнодержавних податках здійснюється у відповідних розділах ПК України, що визначають механізм адміністрування конкретного податку (Розділ III. Податок на прибуток підприємств; Розділ IV. Податок на доходи фізичних осіб; Розділ V. Податок на додану вартість; Розділ VI. Акцизний податок; Розділ VIII. Екологічний податок; Розділ IX. Рентна плата; Розділ XII. Податок на майно) [7] та інших податкових (наприклад, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII) [9] та неподаткових законах (як-от, Закон України «Про ратифікацію Угоди (у формі обміну нотами) між Україною та Європейським Союзом про відновлення дії Угоди між Україною та Європейською Спільнотою про наукове і технологічне співробітництво» від 15 липня 2021 № 1673-IX [10]), що закріплюють принципіві винятки для певних категорій платників чи галузей економіки.

За даними Департаменту методологічної та нормотворчої роботи Державної податкової адміністрації України, наразі в Україні діє розгалужена система пільг (*таблиця*).

Таблиця

Чинні пільги по основних загальнодержавних податках в Україні станом на 01.01.2022 р.

Назва податку	Зміст пільги	Кількість пільг (шт.)
Податок на додану вартість	Усього	78
	Звільнення від сплати податку учасників міжнародних угод	19
	Інші пільги	59
Податок на прибуток підприємств (усього) у т.ч.	Усього	30
	Звільнення від сплати податку учасників міжнародних угод	21
	Інші пільги	9
Акцизний податок з вироблених в Україні товарів	Звільнення від сплати податку учасників міжнародних угод	26
Плата за землю	Усього	9

Джерело: складено авторами за [20].

У сучасній науці існують діаметрально протилежні позиції щодо доцільності застосування податкової пільги як елемента правового механізму оподаткування. Так, Л. Тарангул зазначає, що введення податкових пільг призводить до деформації усталених ринкових норм

в умовах, коли національна економіка дотримується основних ринкових законів [21, с. 256].

Наша позиція щодо цього є менш радикальною. Для розвитку конкретних важливих галузей економіки, підтримки окремих груп платників податків, формування європейського вектора розвитку податкової системи держава має застосовувати традиційні та стабільні звільнення від оподаткування. Проте наразі неможливо удосконалити податкову систему України за європейськими стандартами, враховуючи нестабільну економічну та політичну ситуацію, а також наявність великої кількості пільг, що характеризуються короткочасністю та містять корупційну складову, оскільки регулюють відносини оподаткування конкретних суб'єктів. На думку автора, умови надання податкових пільг мають ґрунтуватися на рівності платників, а основним критерієм їхнього надання має стати матеріальне становище суб'єкта чи специфічні умови існування галузі економіки, поряд з уникненням подвійного оподаткування та невтручанням у відносини ринкової конкуренції.

З метою обґрунтування питання щодо доцільності, ефективності та подальших шляхів застосування податкових пільг у законодавстві України доцільно дослідити відносини оподаткування країн – членів ЄС та здійснити теоретико-правовий аналіз їхньої системи та класифікації податкових пільг.

За Юридичним словником Д. Блека теоретико-правовими механізмами застосування сформованих у країнах – членах ЄС податкових пільг є:

- *податкові відрахування* – суми, які вилучаються (вираховуються) з валового доходу (чи зменшеного валового доходу) під час визначення доходу, який підлягає оподаткуванню [22, с. 286];
- *виключення* – частина доходу, що не включається до валового доходу та відповідно не підлягає оподаткуванню [22, с. 391];
- *звільнення* – суми, що дозволено вилучати зі зменшеного валового доходу для визначення оподатковуваного доходу певним платником [22, с. 397];
- *податковий кредит, інвестиційний податковий кредит* – сума, що вирахована з обчисленого податку, який підлягає сплаті до бюджету [22, с. 537].

За результатами аналізу цієї класифікації основною відмінністю між правовим механізмом надання податкового кредиту та податковим відрахуванням в законодавстві країн – членів ЄС є те, що податкове відрахування зменшує величину оподатковуваного доходу, а податковий кредит – суму податкового зобов'язання платника податків.

Досліджуючи теоретико-правові механізми пільгового оподаткування у країнах – членах ЄС, варто звернути увагу на те, що законодавство цих країн, розглядаючи субсидії та дотації як своєрідну податкову пільгу, обмежує їх використання. Зокрема у Договорі про

функціонування Європейського Союзу прописано про заборону будь-якої форми допомоги, що надається державою-членом у вигляді дотації або через державні ресурси, що порушує конкуренцію шляхом створення сприятливіших умов деяким підприємствам або виробленню деяких видів товарів: «є несумісною з внутрішнім ринком у тій мірі, якою вона торкається торгівлі між державами-членами, допомога, що надається у будь-якій формі державами-членами, або за рахунок державних ресурсів, яка спотворює чи загрожує спотворити конкуренцію шляхом створення переваг для окремих підприємств та виробництв» (ст. 107) [11].

Деталізуючи положення зазначеного договору, зауважимо: така заборона також поширюється на встановлення пільгових податкових режимів для окремих підприємств, що створюють додаткові переваги й впливають на конкуренцію, і не чинить впливу на умови торгівлі настільки, аби це суперечило загальним інтересам.

Прикладом пільгового оподаткування щодо прямих податків у країнах ЄС є оподаткування податком на прибуток материнських і дочірніх компаній, яке регулюється Директивою № 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 р. «Про загальну систему оподаткування, яка застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів» [13]. Зазначена Директива наближає правовий статус материнських і дочірніх компаній, розташованих у різних державах – членах ЄС, до статусу компаній, що є резидентами однієї держави. Такий підхід зрівнює оподаткування угод, що укладені між компаніями різних держав – членів ЄС, з аналогічними операціями, здійсненими в межах однієї держави. Відповідно до Директиви держава, в якій материнська компанія є резидентом, має утриматися від оподаткування прибутку. Зокрема застосувати метод виключення стосовно прибутку, що отримує материнська компанія. Як альтернатива – держава здійснює оподаткування такого прибутку, але надає материнській компанії можливість зменшити податок, що підлягає сплаті, в частині податку на корпорації щодо прибутку, сплаченого дочірньою компанією і будь-якою компанією, в якій бере участь дочірня. Іншими словами, альтернативою методу виключення є податковий кредит щодо корпоративного податку, сплаченого дочірньою компанією. Отже, материнська та дочірня компанії повинні відповідати умовам, зазначеним у Директиві.

Кожен з цих методів застосовується державами залежно від цілей, яких вони хочуть досягти у реалізації податкової політики. Метод виключення дає змогу досягти нейтральності податкової системи стосовно імпорту капіталу, тоді як метод податкового кредиту – відповідно до його експорту. Також відбувається вирівнювання оподаткування дивідентів у державі дочірньої компанії з оподаткуванням доходу на приріст капіталу, що сприяє уникненню подвійного оподаткування.

Ще одним прикладом застосування податкової пільги є звільнення від оподаткування транскордонних операцій у рамках ЄС у разі злиття

.....

та розподілу компаній, що регулюється Директивою Ради від 19 жовтня 2009 р. 2009/133/ЄС «Про загальну систему оподаткування, яка застосовується до злиття, поділу, часткового поділу, передачі активів та обміну акціями щодо компаній різних держав-членів та передачу зареєстрованого офісу *SE* чи *SCE* між державами-членами» [14]. Директива наказує державам – членам ЄС утриматися від оподаткування приросту капіталу, викликаного транскордонною реорганізацією (злиттям, поділом тощо). Дія положень Директиви означає, що оподаткування цілком не виключається, а відбувається своєрідне відтермінування виконання податкового обов'язку, перенесення термінів обчислення та сплати податку. Надалі коли отримуюча компанія реалізовуватиме акції, то податок стягуватиметься з різниці між вартістю реалізації та вартістю для цілей оподаткування. До цієї різниці належать також ті приховані резерви, що сформовані компанією до реорганізації, а фактична сплата податку відкладається у часі завдяки дії Директиви.

Концептуальний підхід країн – членів ЄС щодо *уникнення прямого подвійного оподаткування* містить також Директива Ради № 2003/49/ЄС від 03 червня 2003 р. «Про загальну систему оподаткування відсотків та роялті, виплату яких здійснено між пов'язаними компаніями різних держав-членів» [15]. Зазначений вид оподаткування виникає під час виплати відсотків і роялті, які отримують пов'язані компанії, розташовані в різних державах ЄС. Директива забезпечує одноразове оподаткування відсотків та роялті у державі ЄС через скасування оподаткування в тій державі, що є джерелом виникнення відсотків та роялті. Як наслідок, забезпечується рівність в оподаткуванні внутрішньо державних та транскордонних угод. Це особливо важливо у відносинах між пов'язаними компаніями різних держав-членів та між їхніми постійними представництвами.

Пряме оподаткування накопичень і збережень у вигляді одержуваних відсотків застосовується в разі отримання фізичними особами зазначеного доходу в державі-члені, що різниться від держави їхнього резидентства. Також 03 червня 2003 р. Рада ухвалила Директиву Ради 2003/48/ЄС про оподаткування накопичень заощаджень у формі оплати відсотків [16]. Директива ґрунтується на положеннях Договору про функціонування Європейського Союзу щодо свободи переміщення капіталу. Її метою є забезпечення принципу ефективності оподаткування доходу, отриманого фізичними особами – резидентами однієї держави-члена від джерел, що знаходяться в іншій державі-члені. До того ж застосування названого податку не має порушувати принцип уникнення подвійного оподаткування. Тобто оподатковується дохід як відсоток у країні походження (поблизу джерела) і не оподатковується у країні отримання, тобто у місці знаходження фізичної особи, що є одержувачем доходу.

Розгляд особливостей пільгового оподаткування платників податку на прибуток як виду прямого податку у країнах – членах ЄС

дає підстави для висновку: проаналізовані механізми є інструментами забезпечення інтеграційних недискримінаційних економічних відносин між країнами ЄС та їхніми суб'єктами господарювання. Досліджені пільгові правові механізми прямого оподаткування можуть бути імплементовані до національної системи податкового законодавства під час вступу України до ЄС.

За результатами аналізу встановлених інтеграційним податковим законодавством ЄС механізмів застосування податкових пільг до непрямих податків (акцизи та ПДВ) зробимо короткі узагальнення.

Єдиний механізм стягування ПДВ за принципом країни призначення запроваджено ще у 1973 р. Наразі збереглися істотні розбіжності у податкових ставках, які застосовуються країнами, що не відповідало інтересам єдиного економічного простору [23, с. 214]. Вимога про уніфікацію податкових ставок була в Білій книзі 1985 р., що містить пропозиції щодо зняття податкових бар'єрів у ЄС [24]. З 1987 р. держави мали застосовувати лише дві ставки ПДВ – стандартну в 14–20 % і пільгову – 4–9 %. У 1992 р. межі коливань мінімальної ставки встановлені у 5–9 %, а стандартної – 15–25 % з можливістю їхнього перегляду кожні два роки [23, с. 244].

Нова Директива про ПДВ 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. «Про загальну систему податку на додану вартість» діє з 1 січня 2007 р. та складається з 15 розділів, 12 додатків [17]. Ставки ПДВ (статті 96–100 Директиви) встановлюються державами-членами самостійно, та є однаковими для товарів та послуг. З 1 січня 2011 р. стандартна ставка ПДВ не повинна бути нижчою за 15 %. Держави-члени мають право на застосування зниженої ставки ПДВ тільки до тих категорій товарів і послуг, що закріплені Додатком III до Директиви 2006/112/ЄС, та не можуть вводити таку пільгу з ПДВ для електронних послуг. Знижена ставка не може бути менше ніж 5 %. Європейська комісія кожні два роки зобов'язана переглядати перелік товарів і послуг, що оподатковуються ПДВ за пільговою ставкою. Звіт про оцінку застосування пільгових ставок ПДВ надається Європейському парламенту та Раді Європи; у ньому відбивається вплив ставок ПДВ на створення робочих місць та економічне зростання [17].

Основи інтеграційної політики пільгового оподаткування акцизами операцій з підакцизними товарами (енергетичні продукти та електрика; спирт та алкогольні напої; тютюнові вироби) у законодавстві країн – членів ЄС можна узагальнити у такому вигляді:

- держави-члени вживають необхідних заходів для того, щоб застосовані виключення (пільги) не сприяли ухиленню від сплати податків або іншим податковим та митним зловживанням;
- встановлення пільгових ставок за акцизами суворо обмежене, оскільки зниження рівня споживання тютюнової продукції регулюється підвищенням ставок податків;
- загальний розмір акцизу на тютюнові вироби має становити не менше ніж 57 % від ціни роздрібного продажу [23, с. 243];

• не обмежується встановлення державами своїх національних ставок сплати акцизу, що відображає різні міркування внутрішньої політики тощо.

Отже, у інтеграційній податковій політиці держав – членів ЄС основною метою встановлення пільг прямого та непрямого оподаткування є забезпечення відповідності норм національного законодавства кожної держави інтеграційному законодавству ЄС. Крім того, система податкових пільг, закріплена податковим законодавством держав – членів ЄС, не може мати довільного характеру та має забезпечувати реалізацію фундаментальних свобод, закріплених Договором про функціонування Європейського Союзу: свободи пересування товарів, осіб, послуг і капіталів. Обмеження, встановлені податковим законодавством ЄС щодо застосування податкових пільг з непрямих податків, стосуються максимального розміру ставок податків стосовно акцизів та помірною – щодо ПДВ. Держави-члени мають право вводити ставки, що перевищують закріплені Директивами. Інтеграційним податковим законодавством також регулюються переліки товарів, що звільняються від стягнення непрямих податків з метою створення рівних умов для діяльності суб'єктів господарювання в ЄС.

Висновки. Аналіз національного та закордонного досвіду нормативно-правового регулювання відносин пільгового оподаткування засвідчив певну подібність такого досвіду та наявність низки розбіжностей. Зокрема під податковими пільгами в Україні та країнах – членах ЄС розуміються переваги, що надаються окремим категоріям платників податків у вигляді зниження податкових ставок, застосування додаткових податкових відрахувань, звільнення від сплати податку, надання податкового кредиту тощо. У країнах – членах ЄС сформовано чітку систему обмежень щодо застосування пільгового оподаткування та класифікації податкових пільг, законодавче закріплення яких великою мірою відповідає основам законодавчої техніки та сприяє реалізації принципу нейтральності оподаткування.

Наразі доцільним є удосконалення ПК України у частині розширення теоретико-правового апарату податкових пільг шляхом віднесення до їх системи (п. 30.10, ст. 30) фінансових категорій, як-от: бюджетні субсидії, спеціальні режими оподаткування, спрощена система обліку і звітності, доповнивши також законодавчим визначенням пільгової сутності цих податково-правових категорій. Доцільним є також законодавче закріплення системи обмежень щодо застосування пільгового оподаткування в Україні шляхом доповнення п. 30.11 такими першочерговими загальними для усіх податків обмежувальними елементами: визначення необхідності застосування пільги та результатів цього використання; встановлення у межах бюджетного року терміну дії будь-якої пільги та можливості її припинення; забезпечення цільового характеру використання податкових пільг тощо. Крім того, обмеженню для застосування податкових пільг у нашій державі може сприяти відповідальність платників за порушення умов користування

такими пільгами, яку пропонується запровадити шляхом доповнення ПК України ст. 119 прим. 2 «Порушення встановленого порядку використання податкових пільг».

Перспективою подальших досліджень є вивчення особливостей застосування в країнах – членах ЄС значних обмежень щодо податкових пільг, велика кількість яких у законодавстві України впливає на конкуренцію шляхом створення сприятливіших умов окремим суб'єктам господарювання та виробництву певних видів товарів. Застосування в Україні апробованих механізмів пільгового оподаткування ЄС сприятиме інтеграційному поступу України до європейських фінансово-правових традицій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дейвіс Г. Право внутрішнього ринку Європейського Союзу: монографія. Пер. з англ. Н. Волянюк. Київ: Інтернаука, 2019. 408 с.
2. Киреева Е. Ф. Налогообложение в международной экономической практике: Основы организации международного налогообложения: сборник науч. трудов. 2-е изд. Минск: БГЭУ, 2019. 332 с.
3. Кнепка Т., Mrówczyński M., Hurzhii T., Gurzhii A. Prawo publicznowo becaktualnych problem ówspóecznych i gospodarczych: Monograph. Bydgoszcz: Uniwersytet Kazimier za Wielkiego, 2020. 312 p.
4. Kurylo V., Mushenok V. Place and the role of local taxes in the functioning of united local communities. Organizational and economic mechanisms of development of the financial system: collective monograph. Riga, 2016. P. 36-52.
5. Kurylo V., Gurzhii T., Romanov M., Sliusarenko S. Agribusinessentities' statuty payments to local budgets as a foundation for the financial base of rural territorial. Studies of Applied Economics. 2021. Vol. 39. URL: <https://ojs.ual.es/ojs/index.php/eea/issue/view/309>
6. Radyshevska O., Berlach A., Dshko L. State aud it in modern Ukraine: issues, challenges, perspectives. *Public Policy and Administration*. 2018. № 2. P. 281-298.
7. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>
8. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000. №2181-III. (втрата чинності – 01.01.2011). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14?find=1&text=%D0%BF%D1%96%D0%BB%D1%8C%D0%B3#w1_1
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014. № 71-VIII. *Відомості Верховної Ради*. 2015. № 9. ст. 55.
10. Про ратифікацію Угоди (у формі обміну нотами) між Україною та Європейським Союзом про відновлення дії Угоди між Україною та Європейською Спільнотою про наукове і технологічне співробітництво: Закон України від 15.07.2021 № 1673-IX. *Відомості Верховної Ради*. 2021. № 46, ст. 379.
11. Договір про функціонування Європейського Союзу (вчиненого в Римі двадцять п'ятого дня березня місяця року одна тисяча дев'ятсот п'ятдесят сьомого). Консолідована версія станом на 30.03.2010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text
12. Model Tax. Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 22 July 2010. *OECD Committee on Fiscal Affairs*. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en
13. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different

- Member States. EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32011L0096>
14. Council Directive 2009/133/EU of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States. EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj>
 15. Council Directive 2003/49/EU of 3 June 2003 on the common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52003PC0841>
 16. Council Directive 2003/48/EU of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments. EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32003L0048>
 17. Council Directive on MPE 2006/112/EU of 28 November 2006 on the common system of value tax. EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010SC1214&from=EN>
 18. Consolidated version of the Council Directive on MPE 2006/112/EU of 28 November 2006 on the common system of value tax, 2013-08-13. EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010SC1214&from=EN>
 19. Новік О. І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 756-762.
 20. Довідник пільг від 28.12.2021. Додаток № 106/2. Державні сайти України. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html>
 21. Тарангул Л. Л. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія. Київ: Фенікс, 2012. 532 с.
 22. Black's Law Dictionary. Ed. D. Black., Н. С. 8 edition. West Publishing Co. 2016. 1167 h.
 23. Лещенко С. К. Правовое регулирование налоговых льгот в интеграционном законодательстве Европейского Союза. *Право в современном белорусском обществе: сб. науч. тр. Минск. Белпринт, 2014. Вып. 9. 640 с.*
 24. Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28–29 June 1985). EUR-Lex. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A51985DC0310>

REFERENCE

1. Dejvis, G. (2019). *Pravo vnutrishn'ogo rynku Jevropejs'kogo Sojuzu: monografija*. Per. z angl. N. Voljanjuk. Kyi'v: Internauka [The law of the internal market of the European Union: a monograph. Transl. from English N. Volianiuik. Kyiv: Interscience] [in Ukrainian].
2. Kireeva, E. F. (2019). *Nalogooblozhenie v mezhdunarodnoj jekonomicheskoy praktike: Osnovy organizacii mezhdunarodnogo nalogooblozhenija* [Taxation in international economic practice: Fundamentals of the organization of international taxation] *sbornik nauch.trudov 2-e uzd – collection of scientific works 2nd ed.* Minsk: BGJeU [in Russian].
3. Кнепка, Т., Mrówczyński, М., Hurzhii, Т., & Gurzhii, А. (2020). *Prawo publicznewo becaktualnych problem ówspółecznych i gospodarczych: Monograph*. Bydgoszcz: Uniwersytet Kazimier za Wielkiego [in Polish].
4. Kurylo, V., & Mushenok, V. (2016). *Place and the role of local taxes in the functioning of united local communities. Organizational and economic mechanisms of development of the financial system: collective monograph*. Riga, (pp. 36-52) [in English].

5. Kurylo, V., Gurzhii, T., Romanov, M., & Sliusarenko, S. (2021). Agribusiness entities' statut oryppayments to local budgets as a foundation for the financial base of rural territorial. *Studies of Applied Economics*. (Vol. 39). Retrieved from <https://ojs.ual.es/ojs/index.php/eea/issue/view/309> [in English].
6. Radyshevska, O., Berlach, A., & Deshko, L. (2018). State audit in modern Ukraine: issues, challenges, perspectives. *Public Policy and Administration*, 2, 281-298 [in English].
7. Podatkovyj kodeks Ukraïny: Zakon vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of 02.12.2010 № 2755-VI]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua> [in English].
8. Pro porjadok pogashennja zobov'jazan' platnykiv podatkov pered bjudzhetamy ta derzhavnymy cil'ovymy fondamy: Zakon Ukraïny vid 21.12.2000. №2181–III [On the Procedure for Repaying Taxpayers' Liabilities to Budgets and State Trust Funds: Law of Ukraine of December 21, 2000. №2181 – III]. (expiration – 01.01.2011). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14?find=1&text=%D0%BF%D1%96%D0%BB%D1%8C%D0%B3#w1_1 [in Ukrainian].
9. Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraïny ta dejakyh zakonodavchyh aktiv Ukraïny shhodo podatkovoi' reformy: Zakon Ukraïny vid 28.12.2014. № 71-VIII [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and certain Legislative Acts of Ukraine concerning Tax Reform: Law of Ukraine of December 28, 2014. № 71-VIII]. *Vidomosti Verhovnoi' Rady – Information of the Verkhovna Rada*. (2015), 9 [in Ukrainian].
10. Pro ratyfikaciju Ugody (u formi obminu notamy) mizh Ukraïnoju ta Jevropejskym Sojuzom pro vidnovlennja dii' Ugody mizh Ukraïnoju ta Jevropejs'koju Spil'notoju pro naukovu i tehnologichne spivrobitnytstvo: Zakon Ukraïny vid 15.07.2021 № 1673-IX [On ratification of the Agreement (in the form of an exchange of notes) between Ukraine and the European Union on the renewal of the Agreement between Ukraine and the European Community on scientific and technological cooperation: Law of Ukraine of 15.07.2021 № 1673-IX. *Vidomosti Verhovnoi' Rady – Information of the Verkhovna Rada*. (2021), 46 [in Ukrainian].
11. Dogovir pro funkcionuvannja Jevropejs'kogo Sojuzu (vchynenogo v Rymi dvadcat' p'jatogo dnja bereznja misjacija roku odna tysjacha dev'jatsot p'jatedesjat s'omogo). Konsolidovana versija stanom na 30.03.2010 [Treaty on the Functioning of the European Union (done at Rome on the twenty-fifth day of March in the year one thousand nine hundred and fifty-seven). Consolidated version as of March 30, 2010]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text [in Ukrainian].
12. Model Tax. Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 22 July 2010. *OECD Committee on Fiscal Affairs*. Retrieved from https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en [in English].
13. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. EUR-Lex. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32011L0096> [in English].
14. Council Directive 2009/133/EU of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchange of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States. EUR-Lex. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj> [in English].
15. Council Directive 2003/49/EU of 3 June 2003 on the common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. EUR-Lex. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52003PC0841> [in English].

16. Council Directive 2003/48/EU of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments. EUR-Lex. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32003L0048> [in English].
17. Council Directive on MPE 2006/112/EU of 28 November 2006 on the common system of value tax. EUR-Lex. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010SC1214&from=EN> [in English].
18. Consolidated version of the Council Directive on MPE 2006/112/EU of 28 November 2006 on the common system of value tax, 2013-08-13. EUR-Lex. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010SC1214&from=EN> [in English].
19. Novik, O. I. (2015). Tlumachennja ponjattja «podatkove navantazhennja» u vitchyznjanij ta zarubizhnij literaturi [Interpretation of the concept of «tax burden» in domestic and foreign literature]. *Global'ni ta nacional'ni problemy ekonomiky – Global and national economic problems*, (Issue 6), (pp. 756-762) [in Ukrainian].
20. Dovidnyk pil'g vid 28.12.2021. Dodatok № 106/2. Derzhavni sajty Ukrai'ny. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrai'ny [Directory of benefits from 28.12.2021. Appendix № 106/2. State sites of Ukraine. State Tax Service of Ukraine]. Retrieved from <https://tax.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html> [in Ukrainian].
21. Tarangul, L. L. (2012). Bjudzhetna pidtrymka ta podatkovye stymuljuvannja nacional'noi ekonomiky Ukrai'ny: monografija [Budget support and tax incentives of the national economy of Ukraine: monograph]. Kyi'v: Feniks [in Ukrainian].
22. Black's Law Dictionary. Ed. D. Black., H. C. 8 edition. West Publishing Co. 2016. 1167 h. [in English].
23. Leshhenko, S. K. (2014). Pravovoe regulirovanye nalogovyh l'got v yntegracyonnom zakonodatel'stve Evropejskogo Sojuza [Legal regulation of tax benefits in the integration legislation of the European Union]. *Pravo v sovremennom belorusskom obshchestve: sb. nauch.tr. – Law in modern Belarusian society: col. of scient. pap.* Минск. Белпринт, (Issue 9) [in Ukrainian].
24. Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28–29 June 1985). EUR-Lex. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A51985DC0310> [in English].

Надійшла до редакції 21.01.2022.

Прийнято до друку 24.01.2022.

Опубліковано онлайн 24.02.2022.