

УДК 352:336.2(430)
DOI <https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i5.950>

М. В. Єпур

orcid.org/0000-0002-4203-2225

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри цивільного та трудового права

Навчально-наукового морського гуманітарного інституту

Одеського національного морського університету

В. П. Самойловська

orcid.org/0000-0002-3774-6389

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри морського права

Навчально-наукового морського гуманітарного інституту

Одеського національного морського університету

ВІДМІННОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНСТИТУТУ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЗА УКРАЇНСЬКИМ ТА НІМЕЦЬКИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ

Сплата податків та зборів є основною дохідною частиною державного бюджету всіх економічно розвинених держав Європи. Податки і збори являються однією з головних фінансових гарантій економічної стабільності кожної держави, тому правове регулювання інституту податкового права є актуальною темою науковців і законодавців всіх країн Європи і світу.

Враховуючи те, що Україна вибрала європейський вектор розвитку зовнішньої політики держави, варто дослідити правове регулювання податків та зборів лідера Європейського Союзу – Федеративної Республіки Німеччина (далі – ФРН).

Метою статті є проведення дослідження правового регулювання інституту податкового права за українським та німецьким законодавством, які визначають виникнення та реалізацію податкових прав, а також виявлення відмінностей у правовому регулюванні інституту податкового права обох країн.

Ці питання знайшли своє відображення в Конституції України, Податковому Кодексі України (далі – ПК України), Конституції Німеччини, Законі про «Порядок стягування податків» (далі – Закон ПСП), а також федеральних законах Німеччини.

Правове регулювання інституту податкового права досліджували у своїх наукових працях такі дослідники ФРН, як Отто Майер, Крістіан Вальтхофф, Ральф Майерт, Ганновер і Карен Сурет, Падерборн, Пауль Кірхгоф, Гейдельберг та інші.

ФРН – політичний та економічний лідер серед федеративних держав Європи і світу. Україна за державним устроєм унітарна, натомість Німеччина – федеративна держава, система управління якої складається з трьох ступенів федерального уряду. За німецьким законодавством, бюджетна система Німеччини має три рівні: федеральний, земельний та обципний (муніципальні утворення).

Професор Йоганнес Шмідт у науковій роботі «Німецьке податкове право – найскладніше у світі» вказує, що податкове законодавство ФРН є одним із найскладніших у світі [1].

Податкова система Німеччини налічує близько 45 різноманітних податків і зборів, водночас в Україні ПК України визначено лише 11 видів, з яких 7 загальнодержавних та 4 місцевих.

Також, податкове законодавство Німеччини визначає загальні умови й принципи оподаткування, поняття і види податків, розподіл податкових надходжень між федерацією, землями та общинами [2]. Відповідно до національного податкового законодавства, податки у ФРН можна класифікувати за територіальним устроєм на федеральні, земельні, місцеві (общинні, муніципальні) та спільні.

Загальні основи оподаткування у Федеративній Республіці Німеччина регулюються Законом ПСП. Також Законом §3 ПСП «Податки, додаткові податкові пільги» визначено основні терміни та загальні положення. Зокрема, визначено таке поняття: податки – це грошові виплати, які не є винагородою за певну послугу і стягуються громадою публічного права для отримання доходу для всіх тих, на кого застосовуються ті дії, на які закон покладає зобов'язання щодо виконання; отримання доходу може бути другорядною метою [3].

У законодавстві ФРН визначено, що податками є податок на майно та податок із торгівлі. Прибутковий податок стягується з доходів фізичних осіб.

Своєю чергою прибуток корпорацій спочатку нараховується за низькою ставкою податку, а потім половина оподатковується, якщо вона розподіляється між акціонерами. Дохід від участі в товаристві належить співпідприємцю, що врегульовано ч. 2 ст. 15 Закону «Про податок із продажів» та доповнений спеціальною сферою

діяльності. Залежно від організаційно-правової форми учасника він нараховується на прибуток або податок на прибуток [4]. Саме товариство не є платником податків. Податок на прибуток визначається шляхом застосування прогресивного тарифу до оподаткованого доходу. Нині ставка податку на прибуток становить 25%.

Також ввізне та вивізне мито відповідно до п.п. 20, 21 ст. 5 Митного Кодексу Союзу є податками в розумінні цього Закону. Митний Кодекс Союзу посилається на Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 9 жовтня 2013 року про створення Митного Кодексу Союзу (ОВ L 269 від 10.10.2013 р., с. 1, L 287, с. 90) [3].

Законодавством місцеві органи федеральних земель наділені правом приймати нормативно-правові акти місцевого значення з питань системи оподаткування, чинні у відповідних федеральних землях. Крім того, ради общин і міські ради можуть встановлювати певні податкові закони, сфера дії яких поширюється на території цих общин або міст [5].

Виходячи із законодавства Німеччини, можемо класифікувати податки за адміністративно-територіальним поділом держави та бюджетного надходження й використання за чотирма видами:

– федеральні податки, що надходять до федерального бюджету: податок на тютюнові вироби [6], податок на спирто-горілчані вироби [7], податок на енергоносії; оподаткування закордонного прибутку [8];

– земельні податки, що надходять до бюджетів федеральних земель: податок на власність [9], податок на автотранспорт [10], податок на пивний солод [11], податок за придбання землі, податок на спадкування [12]; – місцеві податки;

– общинні, муніципальні податки, що надходять до бюджетів місцевих органів влади: промисловий податок, земельний податок, податок на собак, податок із розважальних закладів, податок на полювання та рибальство, податок на друге місце проживання, податок на реєстрацію питного закладу, податок із дозволеної торгівлі спиртними напоями;

– спільні податки, податкові надходження від яких розподіляються між бюджетами різних рівнів: прибутковий податок [13], корпоративний податок [14], податок з обігу;

– церковні податки, які збираються церквами з віруючих відповідної конфесії.

Виходячи з класифікації податків за німецьким законодавством, бачимо відмінність між ФРН та Україною, що головним чином полягає у відсутності деяких податків у фіскальній системі України. Наприклад, церковних податків, які збираються церквами з віруючих відповідної конфесії, податку на реєстрацію питного закладу,

оподаткування закордонного прибутку, податку на друге місце проживання тощо.

Така класифікація неможлива у зв'язку з різною правовою системою цих двох держав та адміністративно-територіальним розподілом.

У ст. 1 розділу I «Загальні положення» ПК України визначено регулювання відносин, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначається вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [15].

Також у ст. 4 ПК України визначено основні засади податкового законодавства України. Ст. 6 «Поняття податку та збору» визначає термін «податок». Отже, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [15].

ПК України визначає, що 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, зокрема 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 цим Кодексом порядку, становить податкову систему України.

На складність податкового законодавства ФРН систематично скаржаться. Складність виникає, з одного боку, через численні виняткові обставини, з іншого – через непросту формулу тарифу, що ускладнює обчислення податкового зобов'язання. Усунення цих ймовірних недоліків створить більш справедливе оподаткування, оскільки люди з вищими доходами могли б більше використовувати винятки, ніж ті, хто має нижчі доходи. Однак у процесі детального розгляду помітно, що німецьке податкове законодавство аж ніяк не є особливо складним у міжнародному порівнянні. Крім того, надмірне спрощення податкового законодавства суперечило б іншим принципам оподаткування, перш за все принципу ефективності.

Німецьке податкове законодавство складне не тільки для громадян та юридичних осіб, а й для самих податкових органів, яким проблематично впоратися з постійним оновленням правил.

Податкове законодавство Німеччини із його численними винятками та особливими правилами вважається одним із найскладніших у світі.

Спостерігається сумбур у німецькому законі «Про податок на прибуток», в якому принципи юридичної ясності, загальної зрозумілості, а отже, і справедливості оподаткування, явно були втрачені.

Скарги на те, що німецьке податкове законодавство, яке містить понад 200 законів та майже 100 000 постанов, є непрозорим, дорогим і складним, не є новизною.

Німецький закон «Про податок на прибуток» (у редакції від 25 липня 2014 р.) має 193 параграфи, які в паперовому вигляді викладені на 235 сторінках. Для деяких спостерігачів цей розмір є чіткою ознакою того, що німецьке податкове законодавство є надзвичайно складним і навряд чи може бути зрозумілим пересічному громадянину. На думку багатьох авторів, справедливість оподаткування більше не гарантується, тому пропозиції щодо спрощення податкової системи висуюються знову і знову. Наприклад, у 2011 році Полом Кірхгофом висунуто таку пропозицію щодо федерального податкового кодексу: він має зменшувати стягнення податків із більш ніж десяти до чотирьох (податок на прибуток, податок на спадщину та дарування, податок із продажу, податок на споживання). Так, у його проєкті міститься 31 стаття про податок на прибуток, які охоплюють лише сім друкованих сторінок. Це створює враження величезного потенціалу для спрощення. Питання, однак, полягає в тому, чи насправді складність німецького податкового законодавства настільки надзвичайна і чи заявлений потенціал спрощення має не лише видимий характер.

Вирішенням судових спорів у податковій сфері займаються податкові суди ФРН. Наявні емпіричні дослідження щодо спорів у податкових судах показують, що більшість із них спричинені не так званими винятками, а питаннями сумніву у стандартних випадках: у багатьох спорах йдеться про суму і допустимість ділових витрат або питання щодо оцінки бізнес-активів. Оцінка 5621 рішення Федерального фіскального суду та німецьких податкових судів показала, що майже 1000 рішень стосувалися витрат бізнесу. Ще 830 судових рішень стосувалися проблем бухгалтерської оцінки. Це означає, що майже 40% всіх суперечок стосуються стандартних проблем, які можуть виникнути в будь-якій системі оподаткування і є майже неминучими (докладніше про це в п. 2). Складність тарифної прогресії полягає в тому, що, як і більшість податкових систем, німецька податкова система характеризується прямим прогресуванням, тобто підвищенням граничних податкових ставок. Гранична ставка податку неухильно зростає і не має стрибків (за винятком переходу на так званий «багатий податок», при якому гранична ставка податку зростає з 42% до 45%). Як правило, це не дає

змоги визначити своє податкове зобов'язання, просто знаючи розмір доходу за допомогою простої арифметики. Однак саме в цьому деякі автори бачать важливість міри спрощення. До того ж у колі науковців є таке поняття, як багаторівневий тариф, за допомогою якого можна прямо та легко визначити суму податкового зобов'язання, що також є внеском у спрощення. Просте визначення податкового зобов'язання є обов'язковою умовою для спрощення процедури нарахування податків. Однак виникає питання: чи є це насправді обґрунтованим запереченням з огляду на той факт, що знання формули для розрахунку податкового зобов'язання не є обов'язковим? З одного боку, використовуються програми (зазвичай не дуже дорогі), які полегшують оцінку та розрахунок податкових зобов'язань. З іншого боку, податкове навантаження, пов'язане з доходом кожного платника податків, можна переглянути в таблицях податку на прибуток. Рівневий тариф цього не спростить.

У податковому законодавстві ФРН, безсумнівно, є багато питань, які можна тлумачити як податкові субсидії. Однак фактичне видалення таких статей податкових субсидій призведе до спрощення: якщо субсидія як така є політично бажаною, то найчастіше її легше включити в податкове законодавство, яке має бути інтегроване як окремий закон про субсидії із власними положеннями щодо застосування.

Платники податку на товариства та юридичні особи, як податкові юристи, є платниками податку на прибуток, як і фізичні особи. У принципі на всіх поширюється однакова база нарахування та єдиний тариф. Податок на прибуток підприємств інтегровано в податок на прибуток. Таким чином, суб'єктами податку на прибуток згідно з Кодексом з податку на прибуток є фізичні особи та податкові юристи. Фігура податкового юриста робить кожен юридично зрозумілий економічний організм незалежним і, зрештою, оподатковує отриманий там дохід. Це зосереджує доступ до податків і податкові процедури на цьому джерелі доходу.

Податкова юридична особа в основному визначається цивільним законодавством. Їх оподаткування виправдовується не цивільно-правовою (частковою) правоздатністю, а безпосередньою участю в ринковій економіці. Фізичні особи об'єднуються в акціонерні корпорації, GmbH, асоціації, а також з метою створення товариств та інших об'єднань спільної власності та розвитку прибуткової роботи в цих економічних одиницях. Цивільне та цивільно-процесуальне право надає корпораціям правоздатність, а товариствам – часткову дієздатність. Завдяки цивільно-правовим організаційним актам та участі в ринкових відносинах ці господарські організації є самостійними суб'єктами оподаткування. Вони можуть

бути боржником декларації, платежу або зобов'язання. Організаційним актом та участю на ринку було створено окремих суб'єкт оподаткування, що не залежить від фізичних осіб, які стоять за ним.

Що стосується єдиного податку на прибуток, то він розроблений таким чином, щоб його ефективно запроваджувати з найменшими можливими контрольними та адміністративними зусиллями. У багатьох випадках він стягується за рахунок вирахування з джерела доходів. Дохід від участі остаточно оподатковується податковим юристом.

Внаслідок дослідження податкового законодавства України та Німеччини виявлено відмінності в законодавчому регулюванні податків і зборів, зокрема, в закріпленні термінів «податок» та «збори», процедурі реєстрації платників податків та їх сплати, а також класифікації податків, термінів «податок» та «збір», визначених у ПК України. Податкове законодавство ФРН визначає термін «податок», а термін «збір» зустрічається в законах, але його визначення не закріплено.

Також виявлено відмінність у ставці податків в Німеччині, які залежать від класу спадщини і коливаються від 7% до 50% вартості отриманого майна [4]. В українському законодавстві, відповідно до ст. 174 ПК України, передбачено порядок оподаткування і ставки податку від 0% до 5% залежно від суб'єкта спадкування [15].

Також у податковій системі України та ФРН прослідковується відмінність у державних органах і процедурі правового регулювання інституту податкового права. У Німеччині на законодавчому рівні всі функції регулювання інституту податкового права виконує Федеральний фіскальний суд за спрощеною процедурою, на відміну від України, де зазначені функції виконують районні, районні в містах, міські та міськрайонні суди. Отже, Федеральний фіскальний суд був би доречним в Україні, з огляду на те, що всі функції із врегулювання інституту податкового права виконує один орган, доступний громадянам по своїй процедурі. Але ми бачимо проблему навантаження на суди звичайними податковими справами, які можна вирішити більш спрощеною процедурою.

Ці відмінності необхідно дослідити, виходячи з правових звичаїв та особливостей українського суспільства для акультурації в податкове законодавство України, тому що деякі податки ФРН не актуальні в українському правовому суспільстві.

Література

1. Професор Йоганнес Шмідт: «Німецьке податкове право – найскладніше у світі». URL: <https://steuermythen.de/wp-content/uploads/Mythos14.pdf>. (дата звернення: 13.12.2021).
2. Основний Закон Федеративної Республіки Німеччина від 23 травня 1949 р., останні зміни внесені законом від 11 липня 2012 р. URL: <http://www.bundestag.de/grundgesetz>. (дата звернення: 12.12.2021).

www.bundestag.de/grundgesetz. (дата звернення: 12.12.2021).

3. Про порядок стягування податків : Закон ФРН від 16 березня 1976 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (дата звернення: 14.12.2021).

4. Про податок із продажів : Закон ФРН від 26 листопада 1979 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/index.html (дата звернення: 13.12.2021).

5. Офіційний сайт Міністерства фінансів ФРН. URL: <http://www.bundesfinanzministerium.de>. (дата звернення: 12.12.2021).

6. Про тютюновий податок : Закон ФРН від 15 липня 2009 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/tabstg_2009/index.html (дата звернення: 13.12.2021).

7. Постанова про набуття чинності Законом про податок на алкоголь : Закон ФРН від 1 січня 2018 р. URL: <https://www.buzer.de/s1.htm?g=Alkoholsteuerverordnung+%28AlkStV%29&f=1> (дата звернення: 10.12.2021).

8. Про оподаткування закордонного прибутку : Закон ФРН від 08 листопада 1972 р. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/astg/index.html> (дата звернення: 13.12.2021).

9. Про податок на майно : Закон ФРН від 17 квітня 1974 р. URL: http://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/ (дата звернення: 10.12.2021).

10. Про податок на транспортні засоби : Закон ФРН від 21 грудня 1927 р. URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/kraftstg/> (дата звернення: 13.12.2021).

11. Про податок на пивний солод (пиво) : Закон ФРН від 15 липня 2009 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/bierstg_2009/index.html (дата звернення: 14.12.2021).

12. Про податок на спадщину та подарунки : Закон ФРН від 17 квітня 1974 р. URL: http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/ErbStG.pdf (дата звернення: 12.12.2021).

13. Про торговий податок : Закон ФРН від 1 грудня 1936 р. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/gewstg/index.html> (дата звернення: 09.12.2021).

14. Про корпоративний податок на додану вартість : Закон ФРН від 31 серпня 1976 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/index.html (дата звернення: 11.12.2021).

15. Податковий кодекс України від 21 листопада 2021 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.12.2021).

Анотація

Спур М. В., Самойловська В. П. Відмінності правового регулювання інституту податкового права за українським та німецьким законодавством. – Стаття.

Метою статті є проведення дослідження правового регулювання інституту податкового права за українським та німецьким законодавством, які визначають виникнення та реалізацію податкових прав, а також виявлення відмінностей у правовому регулюванні інституту податкового права обох країн.

У статті встановлено відмінності правового регулювання інституту податкового права за німецьким та українським законодавством. Показано, що проблеми правового регулювання інституту податкового права є не тільки в Україні, а і в лідера Європейського Союзу Німеччини.

Встановлено, що податкова система Німеччини налічує близько 45 різноманітних податків і зборів, разом із тим в Україні ПК України визначено лише 11 видів, з яких 7 загальнодержавних та 4 місцевих.

Виходячи з дослідження податкової системи за німецьким законодавством, бачимо відмінність між ФРН та Україною, що головним чином полягає у відсутності деяких податків у фіскальній системі України. Наприклад, церковні податки, які збираються церквами з віруючих відповідної конфесії, податок на реєстрацію питного закладу, оподаткування закордонного прибутку, податок на друге місце проживання та інші.

Внаслідок дослідження податкового законодавства України та Німеччини доведено відмінності в законодавчому регулюванні податків і зборів. Зокрема, в закріпленні термінів «податок» та «збори», процедури реєстрації платників податків та їх сплати, а також класифікації податків, термінів «податок» та «збір», визначених у ПК України. Податкове законодавство ФРН визначає термін «податок», а термін «збір» зустрічається в законах, але його визначення не закріплене.

Доведено відмінності у державних органах і процедурі правового регулювання інституту податкового права. У Німеччині на законодавчому рівні всі функції регулювання інституту податкового права виконує Федеральний фіскальний суд за спрощеною процедурою, на відміну від України, де зазначені функції виконують районні, районні в містах, міські та міськрайонні суди.

Ці відмінності необхідно дослідити, виходячи з правових звичаїв та особливостей українського суспільства для акультурації в податкове законодавство України, тому що деякі податки ФРН неактуальні в українському правовому суспільстві.

Ключові слова: Закон ПСП, інститут податкового права, ПК України, податки, збори, законодавство.

Summary

Yepur M. V., Samoiloyska V. P. Differences in the legal regulation of the institute of tax law under Ukrainian and German law. – Article.

The aim of the article is to conduct a study of the legal regulation of the institute of tax law under Ukrainian

and German legislation, which determine the origin and implementation of tax rights, as well as identify differences in legal regulation of the institute of tax law of both countries.

The article establishes the differences between the legal regulation of the institute of tax law under German and Ukrainian law. It is shown that the problems of legal regulation of the institute of tax law are not only in Ukraine, but also in the leader of the European Union, Germany.

It is established that the German tax system has about 45 different taxes and fees, however, in Ukraine, the PC of Ukraine identified only 11 types, of which 7 national and 4 local.

Based on a study of the tax system under German law, we see a difference between Germany and Ukraine, which is mainly due to the lack of some taxes in the fiscal system of Ukraine. For example, church taxes collected by churches from believers of the respective denomination, the tax on the registration of a drinking establishment, the taxation of foreign income, the tax on second residence and others.

As a result of the study of the tax legislation of Ukraine and Germany, the differences in the legislative regulation of taxes and fees have been proved. In particular, in the consolidation of the terms “tax” and “fees”, the procedure for registration of taxpayers and their payment, as well as the classification of taxes, the terms “tax” and “fee”, defined in the Tax Code of Ukraine. The tax legislation of Germany defines the term “tax”, and the term “collection” occurs in the law, but its definition is not fixed.

The difference in state bodies and the procedure of legal regulation of the institute of tax law is proved. In Germany, at the legislative level, all functions of regulating the institution of tax law are performed by the Federal Fiscal Court under a simplified procedure, in contrast to Ukraine, where these functions are performed by district, district in cities, city and city district courts.

These differences need to be explored based on the legal customs and characteristics of Ukrainian society for acculturation in the tax legislation of Ukraine, because some German taxes are irrelevant in the Ukrainian legal society.

Key words: PSP Law, Institute of Tax Law, Tax Code of Ukraine, taxes, fees, legislation.