

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
УДК 347.73

Форсюк Віта Леонідівна

*здобувач кафедри фінансового права юридичного факультету
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

Форсюк Вита Леонидовна

*соискатель кафедры финансового права юридического факультета
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко*

Forsiuk Vita

*External Doctoral Student of the
Financial Law Department of the Faculty of Law
Taras Shevchenko National University of Kyiv*

**ЩОДО ПРИНЦИПУ НЕЙТРАЛЬНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ В
НАЦІОНАЛЬНОМУ ТА МІЖНАРОДНОМУ ПРАВІ
О ПРИНЦИПЕ НЕЙТРАЛЬНОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В
НАЦИОНАЛЬНОМ И МЕЖДУНАРОДНОМ ПРАВЕ
ABOUT THE PRINCIPLE OF NEUTRALITY OF TAXATION IN
NATIONAL AND INTERNATIONAL LAW**

***Анотація.** В статті розкривається сутність принципу нейтральності оподаткування, зокрема вплив вказаного принципу на конкурентоздатність платника податків, прийняття рішень суб'єктами господарювання, його взаємозв'язок із принципом заборони дискримінації, відповідність окремих податків принципу нейтральності оподаткування, способи, якими досягається нейтральність оподаткування тощо. Автором аналізується питання встановлення податкових пільг та преференцій, рекомендації міжнародних установ щодо кваліфікації конкретного відхилення від стандартних умов оподаткування як*

податкової пільги, а також розглядається питання їх впливу на податкове навантаження відповідного сектору економіки. Також розглядаються наслідки порушення принципу нейтральності оподаткування, тобто встановлення економічно необґрунтованих спеціальних превенцій та податкових пільг для окремої групи платників податків.

Автором детально розкрито питання нейтральності оподаткування в законодавстві Європейського Союзу та судовій практиці Суду Справедливості. Зокрема, справи пов'язані із порушенням принципу нейтральності оподаткування переважно виникають в контексті імпорту та експорту в межах Європейського Союзу. Наприклад, деякі країни надають податкові переваги платникам податків (переважно національним товаровиробникам), які виробляють товари, що характеризуються специфічними складовими елементами або ж способом виробництва, що характерний тільки для цієї країни або ж тільки для конкретної групи платників податків. В цьому випадку, Суд Справедливості констатує порушення принципу нейтральності оподаткування та заборони дискримінації, адже на думку Суду, має місце непряма дискримінація.

Ключові слова: *принципи оподаткування, нейтральність оподаткування, заборона дискримінації, непряма дискримінація, конкурентоздатність платника податків.*

Аннотація. *В статті розкривається сутність принципу нейтральності налогообложення, в частині впливу вказаного принципу на конкурентоспособність налогоплательщика, прийняття рішень суб'єктами господарювання, його взаємозв'язок з принципом недискримінації, відповідність окремих податків принципу нейтральності налогообложення, способи, завдяки яким*

достигается нейтральность налогообложения и тому подобное. Автором анализируется установления налоговых льгот и преференций, рекомендации международных организаций относительно квалификации конкретного отклонения от стандартных условий налогообложения в качестве налоговой льготы, а также рассматривается вопрос их влияния на налоговую нагрузку соответствующего сектора экономики. Также рассматриваются последствия нарушения принципа нейтральности налогообложения, то есть установление экономически необоснованных специальных преференций и налоговых льгот для отдельной группы налогоплательщиков.

Автором подробно раскрыты вопросы нейтральности налогообложения в законодательстве Европейского Союза и судебной практике Суда Справедливости. В частности, дела связанные с нарушением принципа нейтральности налогообложения преимущественно возникают в контексте импорта и экспорта в пределах Европейского Союза. Например, некоторые страны предоставляют налоговые преимущества налогоплательщикам (преимущественно национальным товаропроизводителям), которые производят товары, характеризующиеся специфическими составляющими элементами или способом производства, характерный только для этой страны или только для конкретной группы налогоплательщиков. В этом случае, Суд Справедливости констатирует нарушение принципа нейтральности налогообложения и запрета дискриминации, ведь по мнению Суда, имеет место косвенная дискриминация.

Ключевые слова: *принципы налогообложения, нейтральность налогообложения, запрет дискриминации, косвенная дискриминация, конкурентоспособность налогоплательщика.*

Summary. *The article reveals the essence of the tax neutrality principle,*

in particular the influence of the abovementioned principle on the taxpayer's competitiveness and the economic entities' decision making process, its interconnection with the non-discrimination principle, particular methods how it is being achieved and the correspondence between specific taxes and the tax neutrality principle, etc. The author analyzes the issue of tax privileges and preferences establishment, international institutions' recommendations regarding the qualification of a specific deviation from the standard terms of taxation as a tax privilege, and the mentioned tax benefits' influence on the tax burden in the corresponding economy sector. Also, the consequences of the principle of neutrality of taxation violation, ie the establishment of economically unjustified tax privileges and preferences for a specific group of taxpayers, are being considered.

The author describes in detail the issue of tax neutrality in the European Union legislation and the Court of Justice jurisprudence. Particularly, cases related to the tax neutrality principle violation mainly arise in the context of import and export operations within the European Union. Inter alia, a country provides tax benefits to taxpayers (basically national) that produce goods which are characterized by some specific constituent elements or a production method that is specific to that country or a particular group of taxpayers. In such cases, the Court of Justice declares the violation of the tax neutrality and non-discrimination principles due to presence of the indirect discrimination signs.

Key words: *principles of taxation, tax neutrality, non-discrimination, indirect discrimination, taxpayer's competitiveness.*

Постановка проблеми. Відповідно до підпункту 4.1.8 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, нейтральність оподаткування передбачає установаження податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.

Однак у науковій теорії категорія нейтральність оподаткування

пов'язується не лише з впливом податків на конкурентоздатність, але й з впливом на прийняття платниками податків господарських рішень. В ідеальній податковій системі рішення повинні прийматися суб'єктами ринку, керуючись міркуваннями економічної ефективності, а не податковими причинами. Фактично податок не повинен впливати на вартість капіталу, у зв'язку з чим відсутнє викривлення вибору між споживанням та збереженнями, а також між капіталом та працею. Виключенням з цього правила є випадки, коли держава свідомо використовує податки для корегування ринку. Таким чином, дослідження принципу нейтральності оподаткування, його сутності, впливу на суб'єктів господарювання, а також наслідків порушення становлять неабиякий науковий та практичний інтерес.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Найбільшу розробку теорія «нейтральності оподаткування» отримала в межах досліджень науковців, що присвячені проблемам міжнародного оподаткування, зокрема Г. Карлсона, М. Ротбанда, М. Дж. Хомвуда, Р. Масгрейва, П. Масгрейва і т. д. Серед вітчизняних науковців цю тематику досліджували А.М. Жеребних, В.П. Вишневський, А.С. Веткін, А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, Г. М. Білецька, М. Кармаліта і т.д.

Метою цієї статті є дослідження принципу нейтральності оподаткування в національному праві, праві Європейського Союзу та практиці Суду Справедливості, шляхів забезпечення принципу нейтральності оподаткування та податкових пільг і преференцій як порушення принципу нейтральності оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Нейтральність оподаткування розуміються в науковій літературі як механізм забезпечення оподаткування, що не здійснює викривлення рішень суб'єктів щодо інвестування наявних в них ресурсів в межах країни походження капіталу чи за кордоном.

Дискусія з приводу нейтральності оподаткування є одним із центральних елементів спорів щодо запровадження непрямих податків та мита. Будучи по своїй економічній природі податками, що закладаються в ціну товару чи послуг, їх встановлення на відповідні товари чи послуги може або значно зменшити попит чи взагалі його звести до мінімального рівня товари чи послуги. Як наслідок суб'єкти господарювання, що виробляються товари-замінники, отримують значні конкурентні переваги.

Ознака нейтральності оподаткування є однією із основних переваг податку на додану вартість у порівнянні з податком на оборот. Податок на додану вартість виявився нейтральним щодо внутрішньої конкуренції (він не створює переваг для вертикально інтегрованих підприємств, як це мало місце при кумулятивних податках), так і міжнародної конкуренції (структура податку не дозволяє впроваджувати переваги для національної продукції) [1, с. 175].

Порушенням принципу нейтральності оподаткування є встановлення економічно необґрунтованих спеціальних превенцій та податкових пільг.

Експерти держав-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) визначають будь-які відхилення від стандартних умов оподаткування, як податкову пільгу. До таких умов відносять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); правила визначення бази оподаткування; норми міжнародних фіскальних угод. Таким чином, до податкових пільг належать: застосування відмінних від стандартних ставок оподаткування; використання спрощеної системи оподаткування та звітності при визначенні податкових зобов'язань; застосування податкових знижок і вирахування з об'єкта оподаткування, що знижують базу оподаткування; особливі умови оподаткування зовнішньоекономічних операцій, у тому числі і через застосування міжнародних фіскальних угод [2, с. 237].

Основними аргументами критики галузевих податкових пільг в

України є відсутність реального позитивного впливу на відповідний сектор економіки.

Так, А. М. Жеребних, зауважує, що справжній масштаб втрачених доходів, внаслідок встановлення податкових пільг, робить існування таких привілеїв обтяжливим для бюджету. На його думку, розширення податкових пільг серйозно звужує податкову базу і несправедливо переміщує податкове навантаження на більш ефективні підприємства, що не користуються податковим пільгами, а платять податки. Окрім того, податкові пільги викривляють умови конкуренції [3, с. 47–48].

В. П. Вишневський та А. С. Веткін теж досить негативно відносяться до податкових пільг, стверджуючи, що не існує ніяких строго доведених підтверджень тому, що пільги призводять до хоча б якимось позитивних економічних наслідків. А тому, вони вважають доцільним «скасувати всі часткові податкові пільги з податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизному збору, податку на землю незалежно від того, чи вважаються вони такими, що мають соціальний характер, чи ні» [4, с. 83].

Податкові пільги в Україні справедливо вважаються однією з причин ерозії податкової бази, порушення принципів економічної ефективності та соціальної справедливості, нерівномірного розподілу податкового тягара, уникнення податків. При цьому багато нарікань викликають пільги з податку на додану вартість як найчисленніші (становлять понад 80 % від загальної суми пільг, що надаються юридичним особам) та найбільш деформуючі. Обтяжений податковими пільгами ПДВ втрачає більшість своїх переваг [1, с. 192].

Нейтральність оподаткування забезпечується не лише шляхом встановлення однакових ставок, але й механізмом адміністрування.

Так, Мюррей Н. Ротбард наполягає, що вимоги про надання звітності накладають штучні обмеження на малі фірми, що володіють відносно невеликим капіталом, і опосередковано надають привілеї конкуруючими з

ними великим підприємствам [5].

Мюррей Н. Ротбард, вважаючи не можливим досягнення нейтральності оподаткування, вказував, що «мрія багатьох економістів - нейтральний податок, тобто податок, що не вносить викривлень у функціонування ринків, є чистою химерою. Ніякий податок не може бути дійсно нейтральним; кожен з них породжує свої викривлення. Нейтральність може бути реалізована тільки на абсолютно вільному ринку, де доходи держави утворюються виключно в результаті добровільних покупок» [5].

Це пояснюється тим, що на відміну від оподаткування споживання, яке не втручається в оптимальні рішення про заощадження й інвестиції, податок на прибуток зменшує кількість і відповідно граничну ефективність капіталу, що знижує доходи факторів виробництва і спонукає найбільш продуктивні покоління менше часу віддавати роботі. Такий висновок узгоджується з положеннями теорії оптимального оподаткування, в якій вважається, що - податок на доходи не є нейтральним. Взагалі податок на доходи, обкладаючи як заощадження, так і прибуток на заощадження, має тенденцію перешкоджати заощаджень і стимулювати споживання [6, с. 137].

І як обґрунтували Р. Масгрейв і П. Масгрейв, вимога податкової нейтральності щодо одного і того ж потоку доходів двох індивідів, що мають різні схильності до заощаджень, дотримується тільки в тому випадку, якщо під податок потрапляють тільки зароблені доходи (earned income), а не ті, які надходять у вигляді відсотків за раніше зробленим ними заощаджень [7].

Варто звернути увагу на принцип нейтральності в контексті права Європейського Союзу та практики Суду Справедливості.

Метою Статті 90 Договору про заснування Європейської Спільноти (далі - Договір) є доповнення положень щодо вільного руху товарів у

торгівлі між державами-членами через забезпечення вільного конкурування між подібними товарами без неналежного втручання з боку держави та попередження національних протекціоністських заходів. *«Нейтральність національної податкової системи може розглядатися як характеристика загального податкового режиму, впровадженого в країні, за яким нейтральність щодо експорту означає, що експортовані товари не повинні підпадати під подвійне оподаткування, тобто податкова система має бути спрямована на забезпечення того, що ціна товару, що експортується, не зростала в силу самого лише факту експорту такого товару»* [9]. Така нейтральність означає усунення фіскальних бар'єрів експорту. *«Нейтральність щодо імпорту означає, що імпортовані товари мають конкурувати з товарами національного походження на рівних, не викривлених фіскальними заходами, умовах»* [9].

Такий підхід був підтриманий Судом Справедливості. Так, наприклад, у справі Drexl Суд визначив, що обкладення імпорту податком на додану вартість не повинно спричиняти подвійне оподаткування імпортованих товарів, оскільки такий результат суперечить Статті 90 Договору [10].

У випадку експорту нейтральність вимагає повернення сплачених непрямих податків, в той час як у випадку імпорту — обкладення відповідними податками, котрі стягуються з подібних товарів національного походження, що виходять на внутрішній ринок держави імпорту [11]. Нейтральність, отже вимагає від держав-членів прийняття єдиного принципу в сфері обкладення непрямими податками.

Варто зазначити, що загальною метою податкових положень визначених Договором є забезпечення ефективного функціонування спільного ринку, які реалізуються, в тому числі, шляхом дотримання принципу нейтральності оподаткування. В той же час, принципи податкового права пов'язані і існують в тісній взаємодії. Якщо звернути

увагу на практику Суду Справедливості, то принцип нейтральності оподаткування розкривається через принцип заборони дискримінації імпорту та експорту порівняно з національними товарами, що реалізуються на внутрішньому ринку держави.

Яскравими прикладами є рішення Суду ЄС по нейтральності оподаткування в яких Суд констатує наявність прямої чи непрямой дискримінації імпортних товарів (стаття 110 Угоди про функціонування Європейського Союзу).

1. *Humblot v Directeur des Services Fiscaux (Case 112/84) [1985] ECR 1367.*

У цій справі Франція накладала менший податок на автомобілі меншої потужності, ніж на автомобілі більшої потужності. Оскільки автомобілі більшої потужності у Франції не вироблялися, Суд вирішив, що таким чином мала місце непрямая дискримінація імпортних автомобілів більшої потужності, порівняно з автомобілями національного виробництва низької потужності [12].

2. *Commission v Ireland (Excise Payments) (Case 55/79) [1980] ECR 481.*

У цій справі Ірландія дозволяла національним виробникам міцних алкогольних напоїв, пива та вина відстрочення сплати податку до моменту продажу товарів, тоді як імпортери повинні були сплачувати податок при імпорті товару. Було визнано, що хоча ставка податку була однаковою, спосіб у який стягувався податок мав дискримінаційний характер щодо імпортерів [13].

3. *Outokumpu Oy (Case C-213/96) [1998] ECR I-1777.*

Податок, що накладався Фінляндією на виробництво електроенергії національними виробниками, варіювався, залежно від способу її виробництва, тоді як імпортована електроенергія оподатковувалася за єдиною (фіксованою) ставкою, яка при цьому була більшою, ніж

найнижча ставка, встановлена для національних виробників. Судом було постановлено, що різні методи обрахунку податку, що ведуть до більшого оподаткування імпортованої продукції, є дискримінаційними [14].

4. *Chemical Farmaceutici SpA v DAF SpA (Case 140/79) [1981] ECR 1.*

Італією накладався більший податок на виробництво синтетичного алкоголю, аніж на виробництво алкоголю шляхом бродіння. В Італії вироблялося небагато алкоголю синтетичним способом. Таке оподаткування обґрунтовувалося легітимним вибором економічної політики (*legitimate choice of economic policy*), покликаної заохотити виробництво алкоголю способом бродіння, для того, аби етилен використовувався для більш важливих цілей економіки. Суд визнав, що мало місце об'єктивне обґрунтування (*objective justification*). Суд визнав, що об'єктивні економічні причини виправдовували різницю в оподаткуванні, не роблячи таку різницю дискримінаційною щодо імпортованих товарів [15].

Таким чином, можна дійти до висновку, що принцип нейтральності оподаткування порушується у разі встановлення додаткових податків чи зборів щодо окремої групи товарів, платників податків і т.д., що одночасно є порушенням принципу заборони дискримінації.

Однак в даному контексті слід звернути увагу також на співвідношення принципу нейтральності і податкового суверенітету держави. Слід відзначити, що держави-члени ЄС вправі приймати рішення, який тип податку вони хочуть запровадити, якою повинна бути податкова база та ставки податку. Однак вони повинні гарантувати, що економічні цінності не підлягатимуть дискримінації [16, с. 273]. У цьому контексті Суд ЄС стверджує, що держави-члени не можуть посилатися на «втрату доходу» (бюджету), обґрунтовуючи дискримінаційне оподаткування суспільним інтересом (тобто стверджувати, що втрати бюджету суперечать

суспільному інтересу) [17; 18]. Таким чином податковий суверенітет держави повинен реалізуватися у недискримінаційний спосіб.

Висновок. Таким чином, можна констатувати, що сутність принципу нейтральності оподаткування полягає не тільки у впливі на конкурентоспроможність платника податку, а й на прийнятті рішень платником податків, адже останній приймаючи рішення, які стосуються ведення господарської діяльності, має виходити з економічної доцільності, а не з прорахунку схем податкової оптимізації. Важливе значення принцип нейтральності оподаткування має в міжнародному податковому праві, адже дотримання нейтральності імпорту та експорту товарів, а їх дотримання є одним із способів уникнення подвійного оподаткування, є одним із пріоритетних завдань договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Принцип нейтральності оподаткування тісно пов'язаний із принципом заборони дискримінації, яскравим прикладом чого є практика Європейського Суду Справедливості, адже Суд принцип нейтральності оподаткування трактується через принцип заборони дискримінації імпорту та експорту порівняно з національними товарами, що реалізуються на внутрішньому ринку держави-члена ЄС.

Література

5. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін. Київ: Алерта, 2012. 222 с.
6. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду: монографія / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.

7. Жеребних А. М. Реалізація стимулюючої функції податкової системи через надання податкових пільг. *Фінанси, учет, банки. Сб.науч. тр. ДонНУ. Донецьк. Вип. 6. 2009. С. 43–48.*
8. Вишне夫斯基 В. П., Веткин А. С. Уход от уплаты налогов: теория и практика / монография. Донецк: ИЭП НАН Украины, 2003. 228 с.
9. Мюррей Н. Ротбард. Власть и рынок: государство и экономика. Челябинск: Социум, 2019. 415 с. URL: <http://www.sotsium.ru/?link=BOOK&id=14> (дата звернення: 28.05.2019).
10. Carlson G. The Value Added Tax: Structural and Economic Issues and Suggestions for Hungary / *Taxation and Economic Development: A Conference in Hungary. Knoxville, Tennessee: The University of Tennessee, 1988. P. 123-146.*
11. Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice. Fourth ed. New York: McGraw-Hill, 1984. 824 p.*
12. Договір про заснування Європейської Спільноти в консолідованій версії станом на 1 січня 2005 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017 (дата звернення: 28.05.2019).
13. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І. Харків: Консум, 2004. 960 с.
14. The decision of the Court of Justice of the European Union of 25 February 1988. Case 299/86. *Re Drexl* on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94933&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5964634> (дата звернення: 28.05.2019).
15. Opinion of Mr Advocate General Jacobs delivered on 13 November 1997. Case C-213/96. *Outokumpu Oy*, on the interpretation of Articles 9, 12 and

- 95 of the EC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=101166&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5968110> (дата звернення: 28.05.2019).
16. The decision of the Court of Justice of the European Union of 9 May 1985. Case 112/84. Michel Humblot and Directeur des services fiscaux on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93350&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5964981> (дата звернення: 28.05.2019).
17. The decision of the Court of Justice of the European Union of 27 February 1980. Case 55/79. Commission v Ireland (Excise Payments). URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90347&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5968454> (дата звернення: 28.05.2019).
18. The decision of the Court of Justice of the European Union of 2 April 1998. Case C-213/96. Outokumpu Oy, on the interpretation of Articles 9, 12 and 95 of the EC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d5ff63a8f6971b46f0a5abdac9a480e8d1.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuObNf0?text=&docid=101093&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=495447> (дата звернення: 28.05.2019).
19. The decision of the Court of Justice of the European Union of 14 January 1981. Case 140/79. Chemical Farmaceutici SpA v DAF SpA, on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty in relation to Italian legislation concerning a special revenue charge on denatured alcohol. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90551&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5969312> (дата звернення: 28.05.2019).

20. Schön, Wolfgang, Neutrality and Territoriality — Competing or Converging Concepts in European Tax Law? Bulletin for International Taxation April/May 2015; Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. 2015. No. 2015-01. P. 271–293 URL: <https://www.eui.eu/Documents/MWP/ProgramActivities/2017-2018/master-classes/Schoen.pdf> (дата звернення: 28.05.2019).
21. The decision of the Court of Justice of the European Union of 10 April 2014. Case C-190/12. Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company v Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=150785&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5986819> (дата звернення: 28.05.2019).
22. The decision of the Court of Justice of the European Union of 21 September 1999. Case C-307/97. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland and Finanzamt Aachen-Innenstadt URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=44717&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5988394> (дата звернення: 28.05.2019).

References

1. Gharmonizacija podatkovogho zakonodavstva: ukrajinsjki realiji: monoghrafija / Bilecjka Gh. M., Karmalita M. V. Kuc M. O. ta in. Kyjiv: Alerta, 2012. 222 p. [in Ukrainian].
2. Systema podatkovykh piljgh v Ukrajinu v konteksti jevropejsjkogho dosvidu: monoghrafija / A. M. Sokolovsjka, T. I. Jefymenko, I. O. Lunina ta in. Kyjiv: NDFI, 2006. 320 p. [in Ukrainian].
3. Zhrebnykh A. M. Realizacija stymuljujuchoji funkciji podatkovoji systemy cherez nadannja podatkovykh piljgh. Fynansy, uchet, banky. Sb.nauch. tr. DonNU. Donecjk. Vyp. 6. 2009. P. 43–48. [in Ukrainian].

4. Vyshnevskij V. P., Vetkyn A. S. Ukhod ot uplaty nalogov: teoryja y praktyka / monohrafyja. Doneck: YƏP NAN Ukrayny, 2003. 228 p. [in Russian].
5. Mjurrej N. Rotbard. Vlastj y ryнок: ghosudarstvo y ekonomyka. Cheljabynsk: Socyum, 2019. 415 p. URL: <http://www.sotsium.ru/?link=BOOK&id=14> (last accessed: 28.05.2019). [in Russian].
6. Carlson G. The Value Added Tax: Structural and Economic Issues and Suggestions for Hungary / Taxation and Economic Development: A Conference in Hungary. Knoxville, Tennessee: The University of Tennessee, 1988. P. 123-146.
7. Musgrave, Richard A., Musgrave, Peggy B. Public Finance in Theory and Practice. Fourth ed. New York: McGraw-Hill, 1984. 824 p.
8. Treaty establishing the European Community as at 1 January 2005. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017 (last accessed: 28.05.2019).
9. Vovk T. Podatkovi aspekty prava SOT ta acquis JeS. Orientyry podatkovoji reformy v Ukrajinі / Vovk T., Vodjannikov O., Konovalenko I. Kharkiv: Konsum, 2004. 960 p. [in Ukrainian].
10. The decision of the Court of Justice of the European Union of 25 February 1988. Case 299/86. Re Drexl on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94933&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5964634> (last accessed: 28.05.2019).
11. Opinion of Mr Advocate General Jacobs delivered on 13 November 1997. Case C-213/96. Outokumpu Oy, on the interpretation of Articles 9, 12 and 95 of the EC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=101166&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5968110> (last accessed: 28.05.2019).
12. The decision of the Court of Justice of the European Union of 9 May 1985. Case 112/84. Michel Humblot and Directeur des services fiscaux on the

- interpretation of Article 95 of the EEC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93350&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5964981> (last accessed: 28.05.2019).
13. The decision of the Court of Justice of the European Union of 27 February 1980. Case 55/79. Commission v Ireland (Excise Payments). URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90347&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5968454> (last accessed: 28.05.2019).
14. The decision of the Court of Justice of the European Union of 2 April 1998. Case C-213/96. Outokumpu Oy, on the interpretation of Articles 9, 12 and 95 of the EC Treaty. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d5ff63a8f6971b46f0a5abdac9a480e8d1.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuObNf0?text=&docid=101093&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=495447> (last accessed: 28.05.2019).
15. The decision of the Court of Justice of the European Union of 14 January 1981. Case 140/79. Chemical Farmaceutici SpA v DAF SpA, on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty in relation to Italian legislation concerning a special revenue charge on denatured alcohol. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90551&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5969312> (last accessed: 28.05.2019).
16. Schön, Wolfgang, Neutrality and Territoriality — Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin for International Taxation* April/May 2015; Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. 2015. No. 2015-01. P. 271–293 URL: <https://www.eui.eu/Documents/MWP/ProgramActivities/2017-2018/master-classes/Schoen.pdf> (last accessed: 28.05.2019).

17. The decision of the Court of Justice of the European Union of 10 April 2014. Case C-190/12. Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company v Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=150785&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5986819> (last accessed: 28.05.2019).
18. The decision of the Court of Justice of the European Union of 21 September 1999. Case C-307/97. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland and Finanzamt Aachen-Innenstadt URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=44717&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5988394> (last accessed: 28.05.2019).
19. The decision of the Court of Justice of the European Union of 14 January 1981. Case 140/79. Chemical Farmaceutici SpA v DAF SpA, on the interpretation of Article 95 of the EEC Treaty in relation to Italian legislation concerning a special revenue charge on denatured alcohol. URL: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90551&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5969312> (last accessed: 28.05.2019).
20. Schön, Wolfgang, Neutrality and Territoriality — Competing or Converging Concepts in European Tax Law? Bulletin for International Taxation April/May 2015; Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. 2015. No. 2015-01. P. 271–293 URL: <https://www.eui.eu/Documents/MWP/ProgramActivities/2017-2018/master-classes/Schoen.pdf> (last accessed: 28.05.2019).
21. The decision of the Court of Justice of the European Union of 10 April 2014. Case C-190/12. Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company v Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=150785&>

pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5986
819 (last accessed: 28.05.2019).

22. The decision of the Court of Justice of the European Union of 21 September 1999. Case C-307/97. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland and Finanzamt Aachen-Innenstadt URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=44717&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=59883> 94 (last accessed: 28.05.2019).