
**ПОДАТКОВЕ
ПРАВО
ЄВРОПЕЙСЬКОГО
СОЮЗУ
ЯК ЦІННІСТЬ**

монографія

Міністерство освіти і науки України
Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича

ПОДАТКОВЕ ПРАВО ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЯК ЦІННІСТЬ

Колективна монографія

*За редакцією доктора юридичних наук,
професора Гаврилюк Р. О.*



Чернівці

Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича
2024

УДК: 347.73 (4-6 ЄС) (075.8)

П-88

Рекомендовано Вченою радою
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича
(Протокол №7 від 29 квітня 2024 р.)



*Публікація підготовлена за фінансової підтримки Європейського Союзу.
Її зміст є виключною відповідальністю авторів колективної монографії і не обов'язково
відображає позицію Європейського Союзу.*

Рецензенти:

Ваолевська Леся Анатоліївна, доктор юридичних наук, професор, керівник Дослідницької служби Верховної Ради України, Заслужений діяч науки і техніки України;

Музика-Стефанчук Оксана Анатоліївна, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Заслужений юрист України;

Мазаракі Наталія Анатоліївна, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри міжнародного, цивільного та комерційного права Київського національного торговельно-економічного університету, Заслужений юрист України, член Науково-консультативної ради при Верховному Суді.

П-88 **Податкове право Європейського Союзу як цінність** : колективна монографія / Р. О. Гаврилюк, П. С. Пацурківський, В. В. Хохуляк та ін.; за ред. проф. Гаврилюк Р. О. Чернівці : Чернівецьк. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. 2024. 808 с.

ISBN 978-966-423-852-3

У виданні здійснено системний аналіз податкового права ЄС як цінності. Відображено ціннісні витоки та засадничі контексти цього права, творчо переосмислено новітні концептуальні підходи до сучасної європейської доктрини податкового права. Досліджено філософію податкового права ЄС та його основоположні принципи, взаємодію фіскального суверенітету держав-членів і податкових повноважень ЄС, джерела цього права і місце прецедентного податкового права Суду ЄС та Європейського суду з прав людини серед них. Висвітлено правове регулювання прямого та непрямого оподаткування, оподаткування ІТ діяльності в ЄС, цінності податкового права ЄС для України.

Розрахована на вітчизняного законодавця; державних службовців та експертне середовище, до функцій яких належить імплементація податкового законодавства ЄС в Україні, науковців, юристів-практиків, науково-педагогічних працівників, студентів, аспірантів закладів вищої освіти, а також на широкий загал громадянського суспільства.

ISBN 978-966-423-852-3

УДК: 347.73 (4-6 ЄС) (075.8)

© Гаврилюк Р.О., 2024

© Пацурківський П.С., 2024

© Хохуляк В.В., 2024

© Бабін І.І., 2024

© Вдовічена Л.І., 2024

© Рарицька В.Б., 2024

© Тараненко К.Ю., 2024

© Солодан К.В., 2024

© Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2024

АВТОРИ

Гаврилюк Руслана Олександрівна, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (*передмова та розділ 2*);

Пацурківський Петро Станіславович, доктор юридичних наук, професор, професор кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (*передмова та розділ 1*);

Хошуляк В'ячеслав Віссаріонович, доктор юридичних наук, доцент, суддя Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду (*розділ 3*);

Бабін Ігор Іванович, кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (*розділ 6*);

Вдовічена Лідія Іванівна, кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (*розділ 5*);

Рарицька Вікторія Борисівна, кандидат юридичних наук, асистент кафедри права, професійної та соціально-гуманітарної освіти, заступник директора навчально-наукового інституту заочної і дистанційної освіти Закладу вищої освіти «Подільський державний університет», адвокат (*розділ 8*);

Тараненко Катерина Юрійівна, кандидат юридичних наук, головний спеціаліст відділу укладення міжнародних договорів про правову допомогу Управління міжнародної правової допомоги Департаменту міжнародного співробітництва та представництва Міністерства юстиції України (*розділ 4*);

Солодан Катерина Володимирівна, доктор філософії, асистент кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (*розділ 7*).

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	12
РОЗДІЛ 1. ФІЛОСОФІЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС ЯК ЦІННОСТІ	19
1.1 Ціннісна матриця податкового права ЄС	19
1.1.1. Ціннісні витоки і контексти податкового права ЄС.....	19
1.1.2. Природа свободи як сокровеного сенсу податкового права суб'єктів податкових правовідносин в ЄС.....	39
1.1.3. Природа справедливості за податковим правом ЄС	53
1.1.4. Природа добросовісності за податковим правом ЄС	70
1.1.5. Природа розумності за податковим правом ЄС.....	82
1.2. Субстантивний дуалізм європейського податкового права, або Європейське податкове право між Скільою держав-членів і Харибдою ЄС	103
1.2.1. Субстантивні парадокси податкового суверенітету держав-членів ЄС.....	103
1.2.2. Функціональні парадокси податкових повноважень Євросоюзу	127
1.2.3. Ціннісні парадокси принципів субсидіарності та пропорційності в податковому праві ЄС	146
1.3. Висновки до розділу	159
РОЗДІЛ 2. ОСНОВОПОЛОЖНІ ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС ЯК ЦІННІСТЬ	166
2.1. Природа основоположних принципів податкового права ЄС	166
2.1.1. Вступні міркування.....	166
2.1.2. Традиційний підхід до розуміння природи права ЄС і його принципів	180
2.1.3. Інноваційний підхід до розуміння природи права ЄС і його принципів	187
2.1.4. Система основоположних принципів податкового права ЄС.....	199
2.1.5. Висновки до підрозділу 2.1	204

2.2. Принцип гармонізації податкового права ЄС і його держав-членів	206
2.2.1. Правова визначеність як сенс принципу гармонізації податкового права ЄС.....	206
2.2.2. Загальна характеристика принципу гармонізації податкового права ЄС і його держав-членів	211
2.2.3. Рамкова гармонізація податкового права ЄС у сфері непрямого оподаткування.....	224
2.2.4. Мінімальна гармонізація податкового права держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування.....	234
2.2.5. Висновки до підрозділу 2.2.....	250
2.3. Принцип податкової недискримінації у праві ЄС	252
2.3.1. Загальні положення	252
2.3.2. Плюралізм концептуальних підходів до розуміння принципу податкової недискримінації у праві ЄС: доктрина і практика Суду Справедливості.....	257
2.3.3. Властивість рівності як світоглядна і методологічна матриці принципу податкової недискримінації у праві ЄС...266	
2.3.4. Пряма податкова дискримінація за правом ЄС.....	279
2.3.5. Непряма податкова дискримінація за правом ЄС.....	289
2.3.6. Зворотна податкова дискримінація за правом ЄС.....	301
2.3.7. Заборона податкового протекціонізму у праві ЄС	310
2.3.8. Висновки до підрозділу 2.3.....	318
2.4. Висновки до розділу	320

***РОЗДІЛ 3. РІШЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ
З ПРАВ ЛЮДИНИ ЯК ЦІННІСНИЙ ОРІЄНТИР
ПРИ РОЗГЛЯДІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ*** 324

3.1. Загальна характеристика рішень Європейського суду з прав людини проти України у податкових спорах	324
3.1.1. Презумпція переваги найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платника податків	324
3.1.2. Презумпція правомірності дій платника податків за наявності суперечливих нормативних актів	330
3.1.3. Принцип «справедливого балансу» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном.....	337

3.2. Застосування Верховним Судом практики Європейського суду з прав людини при розгляді податкових спорів.....	345
3.2.1. Вимога забезпечення правової визначеності в контексті рішень Європейського суду з прав людини	345
3.2.2. Формалізм та надмірний формалізм крізь призму правової визначеності.....	354
3.2.3. Вимога якості закону.....	360
3.2.4. Принцип легітимного очікування на отримання активу ..	366
3.2.5. Принцип індивідуальної юридичної відповідальності	377
3.2.6. Принцип належного урядування.....	382
3.3. Висновки до розділу	389

РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЯК ЦІННІСТЬ

4.1. Податок на додану вартість у праві ЄС.....	393
4.1.1. Гармонізована система податку на додану вартість ЄС	393
4.1.2. Юридична конструкція податку на додану вартість за правом ЄС.....	410
4.1.3. Висновок до підрозділу 4.1	434
4.2. Акциз у податковому праві ЄС	435
4.2.1. Природа акцизного збору за податковим правом ЄС...435	
4.2.2. Правове регулювання акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.....	447
4.2.3. Правове регулювання акцизних зборів із тютюнових виробів	455
4.2.4. Правове регулювання акцизних зборів з енергетичних продуктів та електроенергії	464
4.2.5. Висновки до підрозділу 4.2.....	468
4.3. Мито у податковому праві ЄС.....	469
4.3.1. Дуальна природа митних зборів у праві ЄС. Види митних зборів за правом ЄС	469
4.3.2. Основні елементи митно-тарифного регулювання в ЄС	478
4.3.3. Висновки до підрозділу 4.3.....	494

4.4. Правове регулювання прямого оподаткування в податковому праві ЄС	495
4.4.1. Особливості оподаткування у випадку перетворення компаній.....	495
4.4.2. Оподаткування прибутку материнських і дочірніх компаній	501
4.4.3. Загальні засади оподаткування процентів і роялті	506
4.4.4. Особливості оподаткування доходів фізичних осіб	511
4.4.5. Висновки до підрозділу 4.4.....	518
4.5. Висновки до розділу	519
<i>РОЗДІЛ 5. ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС ЯК ЦІННІСТЬ</i>	526
5.1. Правова природа джерел права ЄС	526
5.1.1. Критерії визначення джерел права ЄС та їх властивості	526
5.1.2. Ієрархічність системи джерел права ЄС і характер зв'язків між ними.....	531
5.1.3. Види джерел податкового права ЄС	537
5.2. Установчі договори ЄС як джерело податкового права	545
5.2.1. Установчий договір як власне первинне джерело податкового права ЄС	547
5.2.2. Установчий договір як акт визначення та встановлення вторинних джерел податкового права.....	557
5.2.3. Установчий договір як змістовне джерело регулювання податкових правовідносин у межах ЄС	565
5.3. Директиви ЄС як джерело податкового права	573
5.3.1. Правова природа директив ЄС	573
5.3.2. Вертикальна, горизонтальна, пряма, непряма дії директив ЄС.....	581
5.3.3. Про-директивне тлумачення.....	588
5.4. Висновки до розділу	595
<i>РОЗДІЛ 6. ПРЕЦЕДЕНТНЕ ПОДАТКОВЕ ПРАВО СУДУ ЄС</i>	603

6.1. Правовий статус та юрисдикція Європейського суду Справедливості	603
6.1.1. Становлення та правовий статус Європейського суду Справедливості	603
6.1.2. Юрисдикція Європейського Суду Справедливості	607
6.1.3. Висновки до підрозділу 6.1	615
6.2. Рішення Європейського Суду Справедливості як джерело (форма) податкового права ЄС	616
6.2.1. Загальна характеристика рішень Європейського Суду Справедливості у сфері податкового права ЄС	616
6.2.2. Особливості рішень Суду Справедливості ЄС у сфері податкового права ЄС	624
6.2.3. Висновки до підрозділу 6.2	627
6.3. Правотлумачна діяльність Європейського Суду Справедливості у сфері податкового права	629
6.3.1. Загальні зауваження до правотлумачної практики Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права	629
6.3.2. Особливості правотлумачної практики Європейського Суду Справедливості в сфері прямого оподаткування	633
6.3.3. Особливості правотлумачної практики Європейського Суду Справедливості в сфері непрямого оподаткування	641
6.3.4. Висновки до підрозділу 6.3	649
6.4. Проблеми застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права на прикладі Республіки Польща	650
6.4.1. Загальні питання застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права	650
6.4.2. Застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права на прикладі податкових органів Республіки Польща	657
6.4.3. Застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права на прикладі адміністративних судів Республіки Польща	669
6.4.4. Висновки до підрозділу 6.4	676
6.5. Висновки до розділу	677

**РОЗДІЛ 7. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ
ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В ЄС ЯК ЦІННІСТЬ 681**

**7.1. Правове регулювання оподаткування
електронної комерції в ЄС 681**

7.1.1. Податок на додану вартість з електронної комерції
в державах-членах ЄС 682

7.1.2. Система єдиного вікна (One stop shop) як інструмент
сплати податку на додану вартість в ЄС 687

7.1.3. Прямі податки з електронної комерції
в державах-членах ЄС 692

7.1.4. GAFA Tax та глобальний мінімальний податок
у сфері цифрової економіки ЄС 698

**7.2. Правове регулювання оподаткування
криптовалюти в ЄС 702**

7.2.1. Правова природа криптовалюти в ЄС 702

7.2.2. Нормативне регулювання криптовалюти
в державах-членах ЄС 705

7.2.3. Справа «Хедквіст проти Швеції» як ключовий
прецедент у сфері оподаткування криптовалюти в ЄС 719

7.3. Висновки до розділу 722

**РОЗДІЛ 8. ЦІННІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС
ДЛЯ УКРАЇНИ 725**

**8.1. Юридичні конструкції податкового права ЄС
як ціннісні матриці трансформування
податкового права України 725**

8.1.1. Поняття конструктивності за податковим правом ЄС 725

8.1.2. Юридичні конструкції необґрунтованої
вигоди за правом ЄС 740

8.1.3. Юридичні конструкції трансфертного
ціноутворення за правом ЄС 755

8.1.4. Юридичні конструкції у сфері протидії офшорному
бізнесу за правом ЄС 772

8.1.5. Висновки до підрозділу 8.1 783

**8.2. Прецедентне право Суду ЄС у сфері оподаткування
як світоглядний та методологічний орієнтири
реформування податкового права України 785**

8.2.1. Світоглядний потенціал прецедентного права Суду ЄС у сфері оподаткування і його значення для України.....	785
8.2.2. Методологічний потенціал прецедентного права Суду ЄС у сфері оподаткування і його значення для України.....	793
8.2.3. Висновки до підрозділу 8.2.....	804
8.3. Висновки до розділу.....	805

Шановний читачу!

Україна подала заяву на членство в Європейському Союзі через чотири дні після повномасштабного вторгнення РФ на її суверенну територію. Вже 23 червня 2022 року Україна набула статус держави-кандидата на вступ до Європейського Союзу, а 14 грудня 2023 року Європейська Рада ухвалила рішення про початок перемовин з приводу вступу України в Євросоюз. Таке стратегічно важливе рішення для країни ознаменує не лише початок офіційного процесу вступу в ЄС, а й великий масив роботи в контексті приведення українського законодавства у відповідність до законодавства ЄС, та зміни інституційного мислення згідно з європейськими стандартами та цінностями.

Проект ЄС «Право-Justice», який реалізується Expertise France, вже десять років сприяє розвитку верховенства права в Україні. З початку отримання Україною статусу кандидата, Проект активно почав допомагати органам влади у процесі наближення законодавства та надання іншої необхідної допомоги в рамках переговорного процесу за Розділом 23 «Правосуддя та фундаментальні права».

У цьому контексті Проект ЄС «Право-Justice» спрямовує зусилля і на поглиблення знань з різних галузей права Європейського Союзу, зокрема і податкового. Наразі увага до секторального законодавства ЄС від наукової спільноти та експертного середовища та державних службовців України є надзвичайно актуальною, тому поява монографії групи українських вчених «Податкове право Європейського Союзу як цінність» є як ніколи вчасною і важливою.

Оксана Цимбрівська
Керівниця Проєкту ЄС «Право Justice» в Україні

ПЕРЕДМОВА

Україна – автохтонна європейська держава, невід’ємна не тільки географічно, а й історично, культурно, ментально частина Європи. Її європейськість, як уже доводилося зазначати одному з авторів цієї передмови у спеціальному дослідженні, «сягає не тільки Київської Русі, але й значно глибших пластів людської історії»¹. Проте на певному етапі еволюції українського етносу цю європейськість розвитку України було перервано на довгий історичний період спершу монголо-татарським, а пізніше московитсько-російським та іншим іноземним поневоленням. Нинішня повномасштабна російсько-українська війна є не тільки намаганням агресора повернути колесо історії України назад, до нового поневолення українців, але й тотальним їх геноцидом і знищенням суверенної та незалежної Української держави. Народ України це усвідомлює і самовіддано бореться за свою свободу і незалежність, право на життя і гідність.

Із прийняттям 16 липня 1990 року Декларації про державний суверенітет Україна стала на шлях відродження власної європейської моделі розвитку, соціокультурного відновлення, повернення до національних антропосоціокультурних кодів подальшої еволюції, вивільнення від насильно нав’язаних їй етимологічно і семантично, ціннісно в цілому чужих соціальних конструктів. Підписанням та ратифікацією Європарламентом і парламентом України у вересні 2014 року Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом де-юре завершилося повернення України до власних європейських цивілізаційних витоків². До речі, саме тоді не тільки зародилася ідея цього монографічного дослідження, але й розпочалася робота з його підготовки. Вищезазначена Угода набула чинності у повному обсязі з 1 вересня 2017 р. і стала універсальною та всеохоплюючою парадигмальною матрицею інтеграції України у європейський економічний, соціокультурний та правовий простір.

Про вистражданість цього вибору Українського народу впродовж багатьох століть його боротьби за власну свободу і гідність

¹ Гаврилук Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. С. 437.

² Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

найкрасномовніше свідчить Революція Гідності кінця 2013 – початку 2014 років, одним з вагомих наслідків якої і стало підписання вищезазначеної Угоди. Про ставлення тодішніх державницьких еліт України до цього вибору Українського народу переконливо свідчить, зокрема, той факт, що вже наступного дня після підписання і ратифікації вищезазначеними суб'єктами цієї Угоди Уряд України видав розпорядження «Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони»¹.

Цей історичний вибір Українського народу вітчизняний конституцієдавець зафіксував в лютому 2019 року у формі конституційної конструкції, «підтверджуючи європейську ідентичність Українського народу і незворотність європейського та євроатлантичного курсу України»², в Преамбулі Конституції України. Власне курс на набуття Україною повноправного членства в ЄС знайшов тоді ж своє додаткове закріплення також і в ряді статей Основного Закону держави: у ст. 85 Конституції України повноваження Українського Парламенту щодо визначення засад внутрішньої і зовнішньої політики було доповнено положенням про реалізацію стратегічного курсу держави на набуття нею повноправного членства в Євросоюзі і в Організації Північноатлантичного договору; у ст. 102 Конституції України Президента України визначено гарантом з реалізації стратегічного курсу держави на набуття Україною повноправного членства в ЄС і в НАТО; у ст. 116 Конституції України забезпечення реалізації цього курсу покладено на Уряд України³.

Парадигмально нових вимірів інтеграція України в політико-правовий, економічний, культурний, безпековий та ціннісний в цілому простір Євросоюзу набула з початком повномасштабної російсько-української війни. Вона не просто стала найбільш пріоритетною за всіма вищезазначеними показниками, а в прямому сенсі цього слова

¹ Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Розпорядження КМУ від 17 вересня 2014 р. N 847-р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KR140847>

² Конституція України. Верховна Рада України. Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

³ Там само.

виявилася однією з ключових умов стійкості й виживання нашої держави у боротьбі з агресором. На третьому році війни цей фактор став ще вагомішим. Тому рух України в ЄС набув характеру незворотності та прискорився в геометричній прогресії.

Уже 28 лютого 2022 р. Україна подала заяву на членство в Євросоюзі. На початку березня цього ж року заяву України щодо членства в ЄС підтримав Європарламент, а невдовзі Європейська рада звернулася з клопотанням до Єврокомісії надати офіційний висновок щодо заяви України на набуття членства в ЄС. В результаті 23 червня 2022 р. Україна одержала статус держави-кандидата на вступ до Європейського Союзу, а 14 грудня 2023 р. Європейська Рада ухвалила рішення про безпосередній початок перемовин щодо вступу України до ЄС.

Як зазначають чеські автори «Коментаря до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС», це «відкрило кардинально новий етап відносин України з Європейським Союзом»¹. У зв'язку з усім вищевикладеним перед Україною постала гостра необхідність різко активізувати діяльність усіх державних інституцій, експертного середовища по підготовці та здійсненню імплементації законодавства ЄС у вітчизняне законодавство. Хоча в цьому напрямку попередньо була проведена велика робота, все ж одержані результати ще не відповідають тим вимогам, які постали наразі перед Україною у зв'язку з відкриттям перемовин про вступ в ЄС.

Попри те, що до початку повномасштабної російсько-української війни, як зазначається компетентними аналітиками, нашою державою було виконано понад 60 відсотків зобов'язань за Угодою про асоціацію між Україною і Європейським Союзом², останнє не свідчить про таку ж за питомою вагою адаптацію українського законодавства до законодавства Євросоюзу. Це певною мірою пояснюється тим, що законодавство ЄС динамічно розвивається й у зв'язку із цим частина вже виконаних Україною зобов'язань перестала бути актуальною, оскільки законодавство Євросоюзу оновилося. Окрім

¹ Tomášek M., Šmejkal V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR, 2024, С. 1745.

² Пульс Угоди. Моніторинг реалізації плану заходів з виконання Угоди. 25 Жовтня 2017. URL: <https://pulse.kmu.gov.ua/ua/docs/plan-zahodiv-z-vykonannya-ugody-pro-asociaciyu>

того, адаптація українського законодавства до законодавства ЄС відбувається нерівномірно у різних його галузях. До прикладу, як звертають увагу згадувані нами вище коментатори первинного права Європейського Союзу, найбільш проблемними з поміж усіх галузей законодавства ЄС продовжують залишатися за ступенем їх імplementованості в законодавство України такі галузі, як європейське законодавство у сфері фінансів і запобігання шахрайству, особливо податкове законодавство¹. А без його адекватного врахування подальша інтеграція України в ЄС неможлива.

У листопаді 2023 року в одному з аналітичних матеріалів газети «Європейська правда», підготовленому на основі звітів Європейської Комісії за 2023 рік, наголошувалося, що Україна та Молдова мають найгірші показники з імplementації законодавства ЄС у сфері оподаткування в національне законодавство. Зокрема, відповідно до стандартів Євросоюзу, індекс імplementації законодавства Союзу в національне законодавство має дев'ять рівнів: 1) початковий рівень; 2) початковий рівень / деяка відповідність; 3) *деяка відповідність*; 4) *деяка / помірна відповідність*; 5) *помірна відповідність*; 6) *помірна / добра відповідність*; 7) *добра відповідність*; 8) *добра відповідність / просунутий рівень*; 9) *просунутий рівень*. Наразі Україна досягла *третього* з дев'яти вищезазначених рівнів імplementації податкового законодавства ЄС в національне податкове законодавство².

Причин такого стану речей у надзвичайно важливій, більше того, в одній із ключових сфер інтеграції України в ЄС чимало. До найвагоміших із них, на переконання авторів цього монографічного дослідження, належить і складність, навіть контрверсійність податкового права Євросоюзу, його особлива контекстуальність та динамічність. Для багатьох представників українських державницьких і політичних, ділових еліт, державних службовців, що мають безпосередній стосунок до імplementації в національне законодавство України податкового законодавства ЄС, останнє продовжує залишатися більшою мірою *terra incognita*, ніж бути добре відомою річчю. У світлі вищевикладеного не потребує додаткової аргументації

¹ Tomášek M., Šmejkal V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. С. 1755.

² Кандидатські перегони: хто випереджає Україну на шляху до ЄС та чи реально їх наздогнати. Європейська правда. 13 листопада 2023. URL: <https://www.euointegration.com.ua/articles/2023/11/13/7173415/>

актуальність підготовленого колективом авторів дослідження «Податкове право Європейського Союзу як цінність».

На завершення цієї не вельми розлогої передмови вважаємо за необхідне детальніше пояснити характер та природу нашого дослідження. За критеріями його змісту і форми, способу постановки і вирішення пізнавальних задач, новизни та обґрунтованості його базових положень, узагальнень, оцінок та висновків, інноваційності більшості запропонованих гіпотез це – непересічна наукова монографія з надзвичайно злободенної як у теоретичному, так і практичному сенсах проблематики. Водночас за критерієм мети дослідження, який у цьому випадку, на нашу думку, визначальний, підготовлене колективом авторів дослідження є *особливим інноваційним дослідницьким проектом* з податкового права Європейського Союзу. У ньому з пізнавальних позицій аксіологічного, антропосоціокультурного, генетичного, системного і функціонального підходів усебічно аналізується первинне й похідне (вторинне) право ЄС у сфері оподаткування, розглядається його взаємодія з податковим правом держав-членів. Чільне місце відведено аналізу численної європейської літератури та новітніх ідей з податкового права, досвіду рамкової гармонізації податкового законодавства Союзу у сфері непрямого оподаткування та мінімальної гармонізації цього ж законодавства у сфері прямого оподаткування.

Чи не найбільшою родзинкою цього дослідницького проекту та його інновацією водночас є осмислення філософії податкового права Євросоюзу як цінності, його ідейних предтеч та соціокультурного контексту. Це осмислення здійснено крізь призму ціннісної матриці даного унікального пласту правової матерії. Зокрема, розглянуто та визначено природу свободи як сокровенного сенсу податкового права ЄС, а також природу справедливості, добросовісності й розумності за податковим правом Європейського Союзу. Предметом спеціального аналізу в пропонованому дослідницькому проекті став особливо складний для користувачів і навіть аналітиків податкового права ЄС його субстантивний дуалізм, унаслідок якого європейське податкове право зазвичай набуває властивостей, близьких за їх природою до квантових явищ і нерідко інтерполюється в такому контексті між Скільною податкового права держав-членів і Харибдою цього ж права Євросоюзу. Цей його аспект розкрито за допомогою рефлексивного осмислення *субстантивних парадоксів* фіскального суверенітету

держав-членів ЄС, *функціональних парадоксів* податкових повноважень Європейського Союзу та *ціннісних парадоксів* принципів субсидіарності й пропорційності в податковому праві ЄС. Філософія податкового права Євросоюзу є основоположним методологічним ключем до адекватного пізнання та ефективного застосування цього унікального пласту правової матерії.

Не менш інноваційне в монографії осмислення основоположних принципів податкового права ЄС як цінності. З такого пізнавального підходу ці принципи ще не досліджувалися в доктрині податкового права Євросоюзу, незважаючи на те, що саме основоположні принципи європейського податкового права лежать в основі всіх його юридичних конструкцій та визначають їх сенс. У монографії ґрунтовно розкрито базові положення так званих традиційного й інноваційного підходів цієї доктрини до розуміння природи податкового права ЄС і його принципів, обґрунтовано систему основоположних принципів податкового права Євросоюзу. Особливу увагу приділено аналізу доктринальних проблем та практики застосування принципів гармонізації податкового права ЄС і його держав-членів та податкової недискримінації в праві Євросоюзу, які де-факто є його несучими юридичними конструкціями.

У науковому виданні всебічно та глибоко розкрито прецедентне податкове право Суду ЄС, роль і місце цього Суду в еволюції податкового права Євросоюзу в цілому. Це право Суду ЄС без перебільшення виступило основним джерелом для продукування більшості дослідницьких гіпотез авторами дослідницького проєкту та їх наступного обґрунтування або заперечення. Аналіз прецедентного податкового права Суду ЄС є одним із ключових наскрізних сюжетів цього дослідження та охоплює більшість розділів.

Ще більшої вагомості та оригінальності, практичної значимості надає дослідницькому проєкту виокремлення в ньому спеціального розділу, в якому осмислюються рішення Європейського Суду з прав людини як ціннісні орієнтири при розгляді Верховним Судом податкових спорів в Україні. Ці так звані орієнтири уже давно набули характеру базових ціннісних матриць ЄСПЛ, якими він послуговується при вирішенні податкових спорів. Вищезазначені ціннісні матриці розкриваються у дослідницькому проєкті через виведення й обґрунтування презумпції переваги найбільш сприятливого тлумачення Верховним Судом національного законодавства на користь платника податків, презумпції правомірності дій платника податків

за наявності суперечливих нормативних актів, а також принципів: справедливого балансу між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном; легітимного очікування платника податків на отримання активу; індивідуальної юридичної відповідальності платника податків та належного врядування публічного суб'єкта і ряду інших принципів.

Дослідження «Податкове право Європейського Союзу як цінність» розраховане: насамперед на національного законодавця в особі Верховної Ради України, від осмислених і цілеспрямованих зусиль якого на цьому етапі найбільшою мірою залежатиме імплементація податкового законодавства Євросоюзу в національне податкове законодавство; на державних службовців та експертне середовище, до роду діяльності яких належить безпосередня та опосередкована робота з підготовки до імплементації податкового законодавства Євросоюзу в національне податкове законодавство; на науковців та науково-педагогічних працівників – фахівців у сфері податкового і європейського права; а також на аспірантів і студентів, яким наразі випало зробити найвагоміший внесок у перетворення податкового законодавства ЄС з *terra incognita* в добре знайоме та бажане явище; на широкий загальний громадянський суспільства, кого цікавить ця проблематика.

*Руслана Гаврилюк, доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри публічного права
юридичного факультету
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича*

*Петро Пацурківський, доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри публічного права
юридичного факультету
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича*

РОЗДІЛ 1. ФІЛОСОФІЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС ЯК ЦІННОСТІ

1.1 Ціннісна матриця податкового права ЄС

1.1.1. Ціннісні витoki і контексти податкового права ЄС

*«Щоб осягнути майбутнє, озирайся назад у минуле!»
Лейбніц*

Сучасний науковий дискурс щодо податкового права ЄС займає у Західній правовій пізнавальній традиції особливе місце. В епіцентрі цього дискурсу природно перебувають дослідження європейських вчених. Вони продукують левову частку знань про податково-правову дійсність ЄС. Якщо спробувати збагнути квінтесенцію цих знань в цілому, то можна помітити, що вони за їх змістом де-факто поділяються на дві надзвичайно непропорційні частини і можуть бути образно зображені як підводна і надводна частини айсберга. Ці знання репрезентують собою увесь блиск і злиденність цього дискурсу. Перший, незрівнянно більший його пласт, являє собою героїчний міф про податкове право ЄС, який захоплює та переконливо зображує його у всіх кольорах веселки та їх неконтрастних, пластичних взаємопереходах.

За більш як піввікове існування цей міф уже набув власних традицій і навіть канонів постановки та розв'язання найскладніших теоретичних і методологічних проблем оподаткування в ЄС. Він вражає різноманітністю жанрів наукових пошуків, неприхованістю цілей їх авторів та їх евристичних підходів, вільною конкуренцією концептуальних і доктринальних інструментів щодо пізнання податкового права ЄС, обґрунтованістю одержаних результатів наукових пошуків, а також сміливістю постановки нових пізнавальних проблем для подальшого розвитку цього дискурсу. Основоположним предметом наукових пошуків європейських вчених у межах цього міфу є так зване об'єктивне податкове право у всьому багатстві його конкретних проявів, тексти нормативних актів первинного і похідного (вторинного) податкового права Євросоюзу, законодавство

держав-членів у сфері оподаткування, прецедентне податкове право Суду Справедливості ЄС, відповідна податково-правова практика.

Яскравою і водночас переконливою практичною ілюстрацією цього міфу може бути, до прикладу, так званий дослідницький посібник з податкового права Європейського Союзу за редакцією Крістіани Х.Х.І. Панайї, Вернера Хаслехнера і Едоардо Траверси¹. Термін «посібник» у його назві хіба що вказує на те, що у ньому може почерпнути фундаментальні знання про податково-правову дійсність ЄС будь-хто, кого вона зацікавила – від студента або експерта з податкового права Євросоюзу до маститого вченого – визнаного фахівця у цій сфері знань. Насправді ж цей посібник є своєрідною інвентаризацією, а за потреби й ревізією попередніх наукових досягнень його авторів, а також багатьох інших дослідників податкового права ЄС, глибоким переосмисленням здобутих результатів крізь призму нових викликів податковому праву Євросоюзу, прецедентного права Суду Справедливості щодо податків та безпосередньо податково-правової дійсності, а також інноваційною постановкою нових проблем, що стали найневідкладнішими у цій царині знань. У його створенні взяли участь провідні вчені, що працюють у сфері досліджень податкового права ЄС – всього кількадесятків професіоналів. Переважна більшість із них продемонстрували податкове право Європейського Союзу як самоцінність, що розвивається головне під впливом його внутрішніх чинників, як річ в собі.

Водночас вищезазначений дослідницький посібник де-факто вельми адекватно, як крапля морської води відображає ціле море, демонструє наявність і сенс також іншого міфу у науковому дискурсі європейських вчених щодо податкового права ЄС. Цей міф полягає у явному дистанціюванні із різноманітних причин переважної більшості вчених, що його досліджують, від такого ж глибокого пізнання, яким є пізнання ними об'єктивного податкового права Євросоюзу, також його генетичних, історичних, світоглядних, культурних і ціннісних в цілому контекстів, від осмислення взаємозв'язку цих контекстів із суттю та змістом податкового права ЄС, більше того – їх впливу на це право, нерідко вирішального.

¹ Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020.

Принагідно зазначимо, що це явище властиве й публічному праву ЄС в цілому, на що, зокрема, нещодавно звернув увагу в постановочній статті Сігне Релінг Ларсен, науковий співробітник з права Магдален Коледжу Оксфордського університету. Він поставив собі за мету «виправити фундаментальний недолік дебатів про європейську інтеграцію та право Європейського Союзу: майже повну відсутність (за його словами. – П. П.) порахунку зі спадщиною імперії та імперіалізму»¹. На нашу думку, у публічному праві ЄС в цілому міф дистанціювання дослідників цього пласту права від його ціннісних контекстів уже усвідомлюється, але поки що незначною частиною його аналітиків. Про це свідчить, наприклад, наявність деяких праць, автори яких осмислено враховують ціннісний контекст публічного права ЄС². Звичайно, це ще не перша ластівка, що приносить на своїх крилах весну, але крига почала скресати. На теренах пізнання ціннісних аспектів податкового права ЄС ця крига ще міцна і її рух, схоже, поки що не розпочався.

Які ж причини лежать в основі такого дистанціювання дослідників податкового права ЄС, а також інших пластів його публічно-правової матерії? Вважаємо, їх слід шукати в історичному та культурному минулому Європи. Якщо ж спробувати вказати на ці причини найбільш точно і стисло, то їх витoki ведуть до європоцентричної картини світу, яка донедавна була панівною. Як переконують спеціальні наукові дослідження, ця картина почала формуватися ще до настання осьового часу в людській історії³, який, як відомо, охопив собою період від восьмого до другого століття до н.е. і у своїх класичних формах найбільше проявився у Європі, точніше – у Стародавній Греції.

¹ Signe Rehling Larsen. European public law after empires. *European Law Open*. №1. 2022. P. 6. doi:10.1017/elo.2021.8

² Peo Hansen and Stefan Jonsson. *Eurafrica: The Untold History of European Integration and Colonialism*. Bloomsbury Publishing Plc. 2014; Giuliano Garavini. *After Empires: European Integration, Decolonization, and the Challenge from the Global South, 1957–1985*. Oxford University Press. 2012; Kalypso Nicolaïdis et al. *Echoes of Empire: Memory, Identity and Colonial Legacies*. IB Tauris. 2014. pt III: *From Imperial to Normative Power: the EU Project in a Post-Colonial World*; Rebecca Adler-Nissen and Ulrik Pram Gad, *European Integration and Postcolonial Sovereignty Games: The EU Overseas Countries and Territories*. Routledge. 2013.

³ Diamond Jared. *Guns, Germs, and Steel: The Fates of Human Societies*. W.W. Norton & Company. 1997.

Унікальність природи давньогрецької цивілізації один із найвідоміших європейських філософів ХХ ст. К. Ясперс пояснював темпоральним збігом виникнення поліса як типу суспільства з настанням осьового часу в розвитку людської цивілізації як «виключно духовного явища»¹. Цей збіг у часі обох унікальних цивілізаційних феноменів мав глибинні і довготривалі історичні наслідки, а його сенс К. Ясперс передав словами «великий поворот»². Цей поворот, на його думку, «відбувся в той період, коли, починаючи із VIII ст. до н.е., в Греції з'явилася *свобода думки, свобода людей, свободу полісу*»³ як способу співбуття цих людей. К. Ясперс пояснює, що «поліс заклав основу всього західного усвідомлення свободи – як реальності свободи, так і її ідей... Вона висвітлює всю нашу історію, з нею пов'язані усі домагання Заходу... вільні протодержавні утворення конституювали грецький дух й утворили величезні можливості, але й водночас небезпеки для людини. Відтоді у світі, – резюмував К. Ясперс, – з'явилася можливість свободи»⁴. Отже, найпершою на європейському континенті, ще античною ціннісною цивілізаційною матрицею досконалого суспільного устрою як вершиною саморозвитку на тривалий історичний період часу постав давньогрецький поліс.

У західній пізнавальній традиції уже давно звернули уваги на те, що проблема природи давньогрецького полісу найскладніша серед усіх проблем античної історії⁵. Єдине, в чому найбільше збігаються погляди її дослідників, – це те, що його духовним і фактичним

¹ Jaspers K. Vom Ursprung und Zeit de Gesichte. Zürich: Artemis-Verlag. 1949. S. 49.

² Ibidem.

³ Ibidem.

⁴ Ibidem.

⁵ Snodgrass A.M. 'Archaeology and the Study of the Greek Polis' in City and Country in the Ancient World. (Leicester-Nottingham Studies in Ancient Society). Vol. 2. London; New York: Routledge, 1992. P. 1-24; Hansen M. H., Raaflaub K. (ed.). Studies in the Ancient Greek Polis (Historia-Einzelschriften, H. 95). Stuttgart, 1995. 218 p.; Hansen M. H. Raaflaub K. (ed.). More Studies in the Ancient Greek Polis (Historia-Einzelschriften, H. 108). Stuttgart, 1996. 196 p.; Murray O. Price S. (ed.). The Greek City from Homer to Alexander. – Oxford: Oxford University Press, 1991. 400 p.; Nielsen Th. H. (ed.). Even More Studies in the Ancient Greek Polis (Historia-Einzelschriften, H. 162). Stuttgart, 2002. 305 p.; Rhodes P. J. The Greek City States. A Source Book. Cambridge: Cambridge University Press, 1986. 356 p.; Walter Biemel. Heidegger. Selbstdarstellung. Reinbek bei Hamburg., 1973. Biemel V. Heidegger in Selbstzeugnissen und Bilddokumenten. Reinbeck bey Hamburg: Rovogltis Monografien, 1975. 175 p.; Sass H.M. Heidegger. Bibliographic. Meisen am Glan, 1969.

епіцентром виявився давньогрецький громадянин-особистість. Цей тип особистості з'явився на давньогрецьких теренах унаслідок Особистісної революції середини першого тисячоліття до н.е. Вона за мірою свого впливу на весь хід людської історії виявилася чи не найфундаментальнішою з усіх відомих людству антропосоціокультурних революцій. Ця революція породила і ключову ціннісну матрицю спершу європейської, а згодом й усієї людської цивілізації «Людина міра всіх речей». З часу її появи ця матриця і є одним з наріжних каменів європоцентризму як світогляду.

У давньогрецькій полісній цивілізації з'явилася також перша на європейських теренах довершена ціннісна матриця податкового права як права людини. Податкове право давньогрецьких полісів постійно перебуває в полі зору багатьох пізнавальних традицій як минулого, так і сучасності. Вони прагнули в минулому і прагнуть дотепер пізнати його природу з різних методологічних підходів та з різними евристичними цілями. Не дивно, що і одержані їх представниками результати пошуків виявилися не просто суперечливими, але й зазвичай неспівзставними. На нашу думку, з найбільш адекватних природі цього права пізнавальних позицій підійшла до його всебічного осмислення Руслана Гаврилюк. Зокрема, як зазначає сама авторка, вона застосувала до пізнання природи податкового права давньогрецьких полісів антропосоціокультурний підхід в усьому багатстві його евристичних інструментів¹.

В результаті Р. Гаврилюк було обґрунтовано інноваційний висновок про те, що податкове (перерозподільне) право є наслідком дуальної природи людини – психобіологічної та соціальної. Безпосередньою причиною його появи, згідно із цією концепцією, є одвічні потреби людини, тому вчена обґрунтовано позиціонує податкове право як природне право індивідів на кооперування їх можливостей задля задоволення спільних з іншими (публічних) їх потреб. Р. Гаврилюк резонно застерігає, що саме властивість спільності цих потреб для соціалізованих індивідів і робить їх публічними, а не визнання їх державою. Звідси очевидно, підкреслює дослідниця, що податкове право субстантивно пов'язане не з державою, а саме із суспільством як саморегулюючою процесуальною системою соціальної взаємодії індивідів. Адже сама держава, відповідно до цього підходу, також є

¹ Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т. 2014. С. 17-22, 160-185.

похідною субстанцією від людини, виступає технологією буття людини в суспільстві, а тому за власною природою приречена бути людиновимірною. Вельми переконливим видається й твердження Р. Гаврилук про те, що історично першою ціннісною матрицею податкового права людини в державно організованому суспільстві виявилось реципрокне податкове право громадян давньогрецьких полісів¹. Це право матеріалувалося спершу в юридичній конструкції права громадянина полісу на податки, а в пізніші історичні епохи пройшло надзвичайно складну і тривалу трансформацію, щоб стати сенсом податкового суверенітету всіх інструментальних держав, зокрема й держав-членів ЄС. Право людини на податки можна без особливих труднощів розглядіти у метафорі *жодного оподаткування без представництва*, яка нині є одним із фундаментальних принципів податкового права ЄС².

Ще одним ціннісним витоком європоцентризму як світогляду, а також податкового права ЄС є давньоримська цивілізаційна спадщина. Починаючи з імператорського періоду розвитку Стародавнього Риму, вона у всьому як субстантивно, так і парадигмально протилежна відповідній давньогрецькій цивілізаційній спадщині. Так, якщо весь буттєвий простір давньогрецького полісу, за численними свідченнями літописців того часу, зазвичай можна було охопити поглядом його пересічного громадянина, що давало такому громадянину незрівнянне відчуття атрибутивної особистої причетності до всього, що там відбувається, то просторовий вимір Давньоримської імперії, яка виявилася найбільшою з усіх імперій світу, які коли-небудь існували на Землі, був у принципі незбагненим такому ж пересічному її громадянину, і він відчував себе в ньому закинутою, нікому не потрібною піщинкою.

Якщо у давньогрецькому полісі його громадянин був ціннісним епіцентром цього полісу, його альфою і омегою, справжнім Космосом полісу, то у Давньоримській імперії такою альфою і омегою

¹ Гаврилук Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право. Національна академія прокуратури України. Київ. 2015. С. 402-403.

² The Power to Tax in Europe. Swedish Studies in European Law. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Hart Publishing. Bloomsbury Publishing Plc. 2023.. P.130.

її існування стала держава, яка ототожнювалася передусім з імператором, а також з державно-бюрократичним апаратом. Якщо найвищим покликанням громадянина давньогрецького полісу було прагнення якомога повніше реалізувати себе, бути найкращим серед рівних, то відповідним покликанням Давньоримської імперії стало нескінченне просторове розширення, примноження власної території аж доти, поки це не розвалило її саму навпіл, а також нарощування свого впливу на все й усіх як у межах імперії, так і поза ними. Це так званий синдром імперіалізму.

Одним із найфундаментальніших наслідків цих процесів виявилося перетворення громадян Давньоримської імперії на її підданих, поява найвиразніше в імперській еліті, а також значною мірою і в давньоримського плебсу імперської ментальності, більше того, навіть певного імперського соціокультурного коду. Він виявився надзвичайно живучим та пластичним і був успадкований більш чи менш повно більшістю імперій, а також чималою кількістю національних держав, які в післяримський період поставали на європейському континенті одна за одною або водночас.

Навіть сучасним європейським лідерам, як резонно зауважив у своєму есе-бестселері «Омріяний Рим» Боріс Джонсон, у їх прагненні до економічного й політичного союзу властиво звертатися, хоча й опосередковано, до надбань Риму¹. Сама ідея Риму, на його переконання, «досі живе в колективному несвідомому західної цивілізації... наша культура має на собі глибокий, закономірний слід Римської імперії, – продовжує авторитетний політик. – Гадаю, цей зачасний колективний спогад про те, яким колись давно був наш континент, спогад про разючі здобутки римлян у створенні відчуття єдності, процвітання й миру серед народів упродовж майже 400 років і є саме тим, що Карл Юнг називав архетипом»².

Атрибутивною частиною соціокультурної спадщини Давньоримської імперії є також її податкове право. На відміну від зазвичай неписаного податкового права давньогрецьких полісів, воно вражає, як правило, довершеністю і тотальністю своїх юридичних конструкцій, від досяжності яких немає порятунку. Давньоримське податкове право імперського періоду залишило по собі багато оригінальних джерел. Одним з них, до прикладу, є трактат Ульпіана «Про цензи».

¹ Джонсон Б. Омріяний Рим. Пер. з англ. Б.Превіра. Харків : Віват, 2020. С. 39.

² Там само. С. 45.

Його фрагменти були знайдені на схилі позаминуло століття у Ватиканській бібліотеці в її каталозі, який стосується джерел до X ст. В цьому трактаті у формі викладу чинних тоді норм податкового права розкривається сутність податкової реформи імператора Октавіана Августа. Зокрема, Ульпіан зазначає: «У приписі про проведення цензу передбачається, що відомості про землеволодіння записуються так: найменування окремого подвір'я, до якої общини воно належить і в якому місці знаходиться, хто є його двома найближчими сусідами; кількість моргенів орних земель, які будуть засіяні у найближчі десять років; скільки виноградних лоз нараховують виноградники; скільки моргенів землі та дерев нараховують оливкові плантації; скільки моргенів лугів буде скошено у найближчі десять років; скільки моргенів у приблизному підрахунку відводиться під пасовища; рівно і як лісові ділянки, здатні давати ділову деревину. Заявник повинен все оцінити самостійно»¹. В іншому фрагменті цього трактату Ульпіан пише: «Якщо ж хтось викорчовував виноградні лози чи маслини, він повинен вказати кількість таких у податковій декларації, якщо він не може навести чиновникові поважних причин їх викорчовування»².

Навіть із цих невеликих уривків текстів Ульпіана можна схопити сенс філософії податкового права Давньоримської імперії. На противагу добровільному податковому праву громадян давньогрецьких полісів податкове право Давньоримської імперії було правом держави та обов'язком його платників. Податки справлялися імперією в обов'язковому порядку з усіх, хто володів об'єктами оподаткування. Щоб дізнатися про це, держава проводила періодичні податкові цензи, тобто декларування всіма потенційними платниками податків об'єктів оподаткування, які перебували у їх власності. Декларування мало особистий характер з метою юридичного закріплення і збільшення персональної відповідальності кожного за стан фіскальної казни. Справедливість в оподаткуванні по-давньоримському зводилася головне до обов'язкового охоплення ним всіх власників пропорційно до їх майнового статку. Відповідальність за несплату податків, як

¹ Cnaeus Domitius Ulpianus: *Institutiones de Censibus* (Scriptores iuris Romani, 8) Italian Edition, L'Erma Di Bretschneider. 2021. 401 p.

² Ibidem. *Roman Rule and Civic Life: Local and Regional Perspectives Proceedings of the Fourth Workshop of the International Network Imp Act of Empire (Roman Empire, C. 200 B.C. - A.D. 476)* Leiden, June 25 - 28, 2003 Edited By L. De Ligt E. A. Hemelrijk H.W. Singor. Amsterdam: J.C. Gieben, Publisher 2004. P. 277-298.

дослідила Р. Гаврилюк¹, мала не компенсаційний, а каральний характер і була навіть у ціннісних вимірах того далеко не гуманного періоду людської історії жорстокою.

Саме на основі римського податкового права як системи Давньоримська імперія збудувала у власних територіальних межах і свій публічний правовий порядок у цілому. Він виявився ортодоксально європоцентричним і як світогляд, і як спосіб буття, а його квінтесенцію являв собою абсолютний державний суверенітет його носія. Після краху імперії парадигмальна матриця цього порядку і її дух не щезли разом з нею, а були підхоплені більшістю інших державних утворень, починаючи від Священної Римської імперії (Другого Риму) і завершуючи європейськими імперіями ХХ ст. Усі вони прагнули збудувати «власний Рим», оскільки метафора Риму незмінно ототожнювалася ними із силою та успіхом. Проте і цим проектам «власного Риму» історія винесла смертельний вирок. Його виконала Друга світова війна. За її підсумками світ перестав бути європоцентричним, а глобальні центри впливу перемістилися до США і срср. Європа в особі національних держав опинилася біля розбитого історичного корита і виявилася неспроможною самостійно впоратися із багатьма власними проблемами.

Водночас ідея Риму не померла разом з крахом європейських імперій. Вона продовжувала розбурхувати уяву чималої частини інтелігенції, політичних і державницьких еліт повоєнних суспільств Європи. Над ними самими і їх державами продовжував висіти Домоклів меч подальших реваншистських воєн, оскільки впродовж попередніх століть виробилася погана європейська традиція, яка полягала в тому, що будь-які підсумки попередньої із воєн імпліцитно містили у собі причини воєн наступних. Ще однією смертельною загрозою європейській цивілізації в нових історичних умовах стало її безпосереднє сусідство з срср, який не приховував своїх агресивних намірів щодо тієї частини Європи, яку він ще не встиг окупувати. Європейські держави, як переможців, так і переможених у війні, ці обставини, а також багато інших, не менш гострих проблем спонукали до активних пошуків виходу з нової історичної ситуації, в якій вони опинилися на середину ХХ ст.

¹ Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. С. 192, 216-218.

І такий інноваційний вихід було знайдено європейськими державами. Він, як не парадоксально, полягав у побудові ними їх «нового власного Риму», спершу як Європейського Співтовариства держав-членів, а пізніше і як Європейського Союзу цих держав. Неприхована іронія вищезазначених історичних процесів полягає в тому, що Європейське Співтовариство держав-членів було засноване у 1957 р. саме Римським Договором¹. Це не просто зовнішня символіка. Зокрема, на початку ХХІ ст. колишній глава Уряду Італії, що стала однією з держав-засновниць, а згодом і глава Європейської Комісії Романо Проді зазначив, що в цьому й полягає «генетичний код проєкту», оскільки Рим є «душею Європи»². Однак публічний правовий порядок цього проєкту «будівництва Риму» кардинально відрізняється від того публічного правового порядку, який виробила і залишила своїм нащадкам Давньоримська імперія.

Сучасний «Рим» уже не будується на засадах абсолютного суверенітету держав-членів, оскільки не може бути збудованим у такій якості в принципі. Договір про заснування Співтовариства не є також звичайним міжнародним договором його держав-членів, оскільки держави – його засновниці відразу ж самі суттєво обмежили свій суверенітет і свідомо та добровільно передали чималу його частину інституціям Співтовариства. Це знайшло своє відображення передусім у його первинному праві, яке є правовим фундаментом Співтовариства. Отже, уже з моменту своєї появи Співтовариство держав-членів постало як принципово новий публічний правовий порядок, аналогів якому у світі немає, як ще одна реалізована версія «побудови Риму» в сучасному світі.

Фундаментальною особливістю цього нового публічного правового порядку на перших порах його існування було відверте позиціонування ним пріоритетів позалюдських чинників у його розвитку, передусім створення внутрішнього ринку Співтовариства та утвердження його основоположних економічних свобод. Однак починаючи із середини 80-х років ХХ ст. ця тенденція почала змінюватися на протилежну. Зокрема, у 1986 р. в Єдиному Європейському Акті вперше

¹ Treaty establishing the European Economic Community. Rome, 25 March 1957. URL:

https://www.cvce.eu/en/obj/treaty_establishing_the_european_economic_community_rome_25_march_1957-en-cca6ba28-0bf3-4ce6-8a76-6b0b3252696e.html

² Романо Проді. Задум об'єднаної Європи. Пер. К. Тищенко. Київ : «К.І.С.», 2002. С. 41, 45.

закріплено повагу до основоположних людських прав як загальний принцип права ЄС¹. Це відразу ж проявилось як нова очевидна властивість розвитку права ЄС². Свідченням незворотності інноваційних тенденцій стало прийняття у 2000 р. Хартії основних прав Європейського Союзу³, якій Лісабонським договором ЄС було надано силу обов'язкового юридичного інструменту найвищої сили⁴. У європейській літературі з права ЄС зазначається, що ухвалення вищезазначеної Хартії ЄС стало кульмінацією цього правового курсу⁵. В її преамбулі, зокрема, йдеться про те, що: «Союз засновано на неподільних, універсальних цінностях людської гідності, свободи, рівності та солідарності»⁶. Очевидно, що ключовий тут термін «неподільність». Він означає, що людські гідність і права та свободи є неподільним феноменом і будь-яка штучна їх категоризація несумісна з їх природою. Прийняття Хартії прав ЄС по-новому висвітлило повноваження та обов'язки держав-членів та унійних інституцій Євросоюзу.

Історична і ціннісна новизна правового публічного порядку ЄС полягає також в тому, що він позиціонує себе як суто європейський регіональний проєкт, а не як новий європоцентризм у світі. Він є складним еволюційним синтезом правового публічного порядку давньогрецьких полісів і відповідного порядку Давньоримської імперії. Чи не найпотужніша тенденція розвитку правового публічного порядку Євросоюзу – очевидне переважання у ньому загальноунійних тенденцій і таке ж звуження суверенних прав держав-членів. Найпереконливішими свідченнями цього стало обґрунтування у прецедентному праві Суду Справедливості Європейського

¹ Single European Act [1987] OJ L169/1.

² Olivier De Schutter. *The European Pillar of Social Rights and the Role of the European Social Charter in the EU Legal Order* // Council of Europe 2018. P. 14.

³ European Union, *Charter of Fundamental Rights of the European Union* [2012] OJ C 326, Art 23.

⁴ European Union, *Treaty of Lisbon Amending the Treaty on European Union and the Treaty Establishing the European Community* [2007] OJ C 306 (Treaty of Lisbon).

⁵ Kenner J. 'Economic and Social Rights in the EU Legal Order: The Mirage of Indivisibility' in Hervey T. and Kenner J. (eds). *Economic and Social Rights under the EU Charter of Fundamental Rights: A Legal Perspective*. Hart Publishing. 2003. P. 1–4.

⁶ European Union, *Treaty of Lisbon Amending the Treaty on European Union and the Treaty Establishing the European Community* [2007] OJ C 306 (Treaty of Lisbon).

Союзу принципів прямої дії¹ та верховенства права ЄС². Суд безпосередньо звернув увагу на те, що ці принципи «сформували конституційний устрій Європейського Союзу», дозволили правовій системі ЄС стати в дійсності новим правовим порядком³. Кожен із цих принципів, як принцип прямої дії⁴, так і принцип верховенства права⁵,

1 Case 26/62 Van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration (1963) ECLI:EU:C:1963:1, 12.

2 Case 6/64 Costa v E.N.E.L. (1964) ECLI:EU:C:1964:66, 593.

3 Court of Justice of The European Union. 50th Anniversary of the Judgment in Van Gend en Loos (1963-2013) Conference Proceedings & Luxembourg, 13 May 2013. Url: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_95693/en/; Van Gend & Loos ruling, see B. de Witte, 'The continuous significance of Van Gend en Loos' in Miguel Poiarés Maduro and Loïc Azoulai (eds), *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. Hart. 2010. P. 9; Ziller J. *Relire van Gend en Loos (Reading Van Gend en Loos once again)*. *Il Diritto dell'Unione europea*. 2012. № 3. P. 513; Claes M. 'The impact of Van Gend en Loos beyond the scope of EU law' in A Tizzano, J Kokott, and S Prechal (eds), *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos: 1963–2013: Actes du colloque //Office des Publications de l'Union Européenne*. 2013. P. 103; Weiler J.H.H. 'Revisiting Van Gend en Loos: Subjectifying and objectifying the individual' in Tizzano A., Kokott J. and Prechal S. (eds), *50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos: 1963–2013: Actes du colloque //Office des publications de l'Union européenne* 2013. P. 11; Chalmers D. and Barroso L. What Van Gend en Loos stands for. *International Journal of Constitutional Law*. 2014. Vol.12. № 1. P. 105, 106; Weiler J.H.H. Van Gend en Loos: The individual as subject and object and the dilemma of European legitimacy. *International Journal of Constitutional Law*. 2014. Vol. 12. №1. P. 94.

⁴ Case 8/81 Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt (1982) ECLI:EU:C:1982:7; Case 103/88 Fratelli Costanzo SpA v Comune di Milano (1989) ECLI:EU:C:1989:256; Case C-430/04 Finanzamt Eisleben v Feuerbestattungsverein Halle eV (2006) ECLI:EU:C:2006:374; Case C-194/94 CIA Security International SA v Signalson SA and Securitel SPRL (1996) ECLI:EU: C:1996:172; Case C-72/95 Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV e.a. v Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland (1996) ECLI: EU:C:1996:404; Case C-435/97 World Wildlife Fund (WWF) and Others v Autonome Provinz Bozen and Others (1999) ECLI: EU:C:1999:418; Case C-443/98 Unilever Italia SpA v Central Food SpA (2000) ECLI:EU:C:2000:496; Case C-61/11 Hassen El Dridi (2011) ECLI:EU:C:2011:268.

⁵ ECJ 2 April 2004, Case T-337/03, Bertelli Galvez v Commission, EU:T:2004:106, para. 15; the Opinion of AG Tanchev in ECJ 24 June 2019, Case C-619/18, Commission v Poland (Independence of the Supreme Court), EU:C:2019:325, para. 50 regarding the relationship between Art. 258 TFEU and Art. 7 TEU; ECJ 23 April 1986, Case 294/83, Parti écologiste 'Les Verts' v European Parliament, EU: C:1986:166; ECJ 25 July 2002, Case C-50/00 P, Unì'on de Peque~nos Agricultores v Council, EU:C:2002:462, para. 44; and ECJ 1 April 2004, Case C-263/02 P, Commission v Jégo Quéré, EU:C:2004:210, para. 36; ECJ 3 October 2013, Case

знайшов свій розвиток у багатьох наступних рішеннях Суду ЄС, а також всебічний аналіз у правовій доктрині ЄС. Зокрема, якщо вести мову про принцип прямої дії права ЄС, то він переважно розглядається в доктрині у його широкому розумінні¹. Водночас чимало авторів досліджують його і у вузькому (прямому) розумінні цього терміна². Для обох цих підходів, як і для аналізу принципу

C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami et al., EU: C:2013:625, para. 98; ECJ 29 April 2004, Case C-496/99 P, Commission v CAS Succhi di Frutta, EU:C:2004:236, para. 63; ECJ 12 November 1981, Joined Cases C-212 to 217/80, Amministrazione della finanze dello Stato v Salumi, EU:C:1981:270, para. 10; ECJ 15 May 1986, Case 222/84, Johnston, EU:C:1986:206, para. 18; ECJ 21 September 1989, Joined Cases C-46/87 and 227/88, Hoechst v Commission, EU:C:1989:337, para. 19.

¹ ECJ 19 December 2019, Case C-502/19, Oriol Junqueras, EU:C:2019:1115, para. 63; Annex I 'The Rule of Law as a foundational principle of the Union' to the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, 'A new framework to strengthen the Rule of Law', COM(2014)158 final, 11 March 2014, p. 2-3; and von Danwitz, supra n. 6, p. 155-169; ECJ 29 April 2004, Case C-496/99 P, Commission v CAS Succhi di Frutta, EU:C:2004:236, para. 63; ECJ 15 May 1986, Case 222/84, Johnston, EU:C:1986:206, para. 18; ECJ 21 September 1989, Joined Cases C-46/87 and 227/88, Hoechst v Commission, EU:C:1989:337, para. 19; ECJ 22 December 2010, Case C-297/09, DEB, EU:C:2010:811, para. 58; and ECJ 19 November 2019, Joined Cases C-585/18, C-624/18 and C-625/18, A.K., EU:C:2019:982, para. 124; Art. J(1) Maastricht Treaty, Art. 6(1) Amsterdam Treaty and Art. 6(1) Nice Treaty; Daniele Gallo. Rethinking direct effect and its evolution: a proposal. *European Law Open*. 2022. № 1. P. 576–605 doi:10.1017/elo.2022.33; Prechal S. 'Direct effect, indirect effect, supremacy and the evolving constitution of the European Union' in Barnard C. (ed), *The fundamentals of EU law revisited: Assessing the impact of the constitutional debate*. Oxford University Press 2007. P. 35, 37–38.

² Farra T.D. L'invocabilità des directives communautaires devant le juge national de la légalité. *Revue trimestrielle de droit européen*. 1992. Vol.28 (4). P. 631; Simon D. La directive européenne. Dalloz. 1997. P. 95–6; Alland D. L'applicabilité directe du droit international considérée du point de vue de l'office du juge: des habits neufs pour une nouvelle dame? *Revue générale de droit international public*. 1998. Vol.102 (1) P. 203, 235–7; Amadeo S. L'efficacia "obiettiva" delle direttive comunitarie ed i suoi riflessi nei confronti dei privati. Riflessioni a margine delle sentenze sui casi Linster e Unilever. *Il Diritto dell'Unione europea*. 2001. Vol.1. P.95; Amadeo S. Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni. Giuffrè. 2002. P. 168–9; La Pergola A. Il giudice costituzionale italiano di fronte al primato e all'effetto diretto del diritto comunitario: note su un incontro di studio. *Giurisprudenza costituzionale*. 2003. Vol.48 (4) P. 2419; Wathelet M. 'Du concept de l'effet direct à celui de l'invocabilité au regard de la jurisprudence récente de la Cour de justice' in Hoskins M. and Robinson W.(eds). *A True European: Essays for Judge David Edward*. Oxford University Press. 2004. P.367; Lenaerts K. and Corthaut T. Of birds and hedges: The role of primacy in invoking norms of EU Law. *European Law*

верховенства права ЄС в європейській правовій доктрині¹ характерне їх позиціонування як методологічних інструментів у правозастосовній практиці національних судів держав-членів ЄС. Революція у сфері прецедентного права Суду ЄС мала вирішальне значення для створення нового правового порядку в Євросоюзі.

Відповідно до вищезазначених основоположних субстантивних принципів права ЄС, держави-члени навіть у правових ситуаціях, в

Review. 2006. Vol. 31 (3). P. 310; Dickson J. Directives in EU legal systems: Whose norms are they anyway? *European Law Journal*. 2011. Vol.17 (2). P. 190, 199–206; Cannizzaro E. *Il diritto dell'integrazione europea* (3rd edn). Giappichelli. 2020. P.152–3; Villani U. *Istituzioni di diritto dell'Unione europea* (5th edn). Cacucci. 2020. P. 264–5; Galmot Y. and Bonichot J.-C. La Cour de Justice des Communautés européennes et la transposition des directives en droit national. *Revue française de droit administrative*. 1988. Vol.4 (1). P. 2–7; J.A. Winter, Direct applicability and direct effect. Two distinct and different concepts in community law. *Common Market Law Review*. 1972. P.425, 438.

¹ Kochenov D. and Pech L. Monitoring and Enforcement of the Rule of Law in the EU: Rhetoric and Reality. *EuConst*. 2015. Vol.11. p. 520; Müller J.W. Should the EU Protect Democracy and the Rule of Law inside Member States? *European Law Journal*. 2015. Vol. 21. p. 141 at p. 145; Schroeder W. 'The European Union and the Rule of Law – State of Affairs and Ways of Strengthening', in Schroeder W. (ed.), *Strengthening the Rule of Law in Europe: From a Common Concept to Mechanisms of Implementation*. Bloomsbury Publishing. 2016. p. 3 at p. 4; Danwitz T. Von. 'The Rule of Law in the Recent Jurisprudence of the ECJ' in Schroeder W. (ed.), *Strengthening the Rule of Law in Europe: From a Common Concept to Mechanisms of Implementation*. Bloomsbury Publishing. 2016. p. 155 at p. 155; Claes M. and Visser M. De. 'The Court of Justice as a Federal Constitutional Court: A Comparative Perspective' in Cloots E. et al.(eds.). *Federalism in the European Union*. Hart Publishing. 2012. p. 83; Elsuwege P. Van. Upholding the Rule of Law in the Common Foreign and Security Policy: H v. Council. *CMLR*. 2017. Vol.54 (3). p. 855; Gerven W. Van. *The European Union. A Polity of States and Peoples*. Hart Publishing. 2005. p. 118; Bárd P. and Śledzińska-Simon A. Rule of Law infringement procedures: a proposal to extend the EU's Rule of Law toolbox. *CEPS Papers in Liberty and Security in Europe*. 2019. № 09. p. 1 at p. 14; Peter Van Elsuwege and Femke Gremmelprez, Protecting the Rule of Law in the EU Legal Order: A Constitutional Role for the Court of Justice. *European Constitutional Law Review*. 2020. Vol.16. P. 8–32; Uroš Čemalović. 'Supremacy of Eu Law Over National Legislation and Supreme Jurisdictions of the Member States – a Quest for a New Balance' in Europe in Changes: The Old Continent at a New Crossroads. Katarina Zakić and Birgül Demirtaş (eds.). Institute of International Politics and Economics, Belgrade. 2021. Article 3. p. 63–78 https://doi.org/10.18485/iipe_echanges.2021.ch3; Justin Lindeboom. Why EU Law Claims Supremacy. *Oxford Journal of Legal Studies*, Volume 38, Issue 2, Summer 2018, Pages 328–356, <https://doi.org/10.1093/ojls/gqy008>

яких йдеться про реалізацію ними власної прямої компетенції, повинні здійснювати свої повноваження, які навіть за первинним правом Євросоюзу належать тільки їм, у повній відповідності до права Євросоюзу, особливо, якщо це стосується людських прав і свобод. Щоправда, при цьому йдеться лише про ті людські права і свободи, які передбачені Європейською хартією прав людини 2000 р. Суд ЄС розглядає їх як мінімальні стандарти процесуальних прав платників податків¹. В цьому явищі неважко розгледіти хоча й віддалений у часі, тим не менш реальний ціннісний вплив на право ЄС парадигмальних матриць публічного правового порядку давньогрецьких полісів та публічного правового порядку Давньоримської імперії. Ці матриці виступають тут не прямими (безпосередніми) правовими моделями належної поведінки суб'єктів права, а як системоутворюючі контекстуальні чинники права ЄС, як частини його соціокультурного коду в цілому.

Особливо чітко це простежується у податковому праві Євросоюзу. Воно у його віддаленій історичній ретроспективі сягає одним своїм ціннісним витокком гуманістичного буттєвого податкового права громадян давньогрецьких полісів, яке зазвичай було ще неписаним та не знало принципу «жодного оподаткування без представництва», а керувалося принципом вільної згоди інших громадян полісу на внесення їх співгромадянином особистих ресурсів на задоволення публічних потреб. Іншим його ціннісним витокком є позитивне (писане) податкове право Давньоримської імперії. Воно внаслідок великої сукупності фактів знайоме сучасникам незрівнянно більше, ніж попереднє право. Давньоримське позитивне право досі вражає довершеністю і тотальністю своїх юридичних конструкцій, від досяжності яких не було порятунку. Очевидно, в цьому полягає головне пояснення його унікальної ефективності, яка опісля більше ніколи не була досягнута жодною державою у світі. Зокрема, Б. Джонсон у своїй особливій манері переконувати зазначає, що «попри все, щоб збирати податки, Рим мав не так вже й багато чиновників – приблизно одного на 400 000 осіб»². А питома вага податків в усіх державних надходженнях Давньоримської імперії,

¹ ECJ C-279/93; ECJ C-5/88; ECJ C-260/89. Mihaela Elvira Pătrăuș & Tudor Dumitru Vidrean – Căpușan. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside. The European Union? *Athens Journal of Law*. 2023. Vol. 9. P. 1-13 <https://doi.org/10.30958/ajl.X-Y-Z>

² Боріс Джонсон. Омріяний Рим. Пер. з англ. С. 147-148.

продовжує він, «становила 5-10 відсотків від ВВП, якщо не менше»¹. Наразі в державах-членах ЄС ця частка складає в середньому понад 40 відсотків.

Ці фундаментальні ціннісні витоки-контексти податкового права ЄС потужно впливають на його сучасну природу та зміст. Зокрема, вони вирішальною мірою посприяли тому, що податкове право Євросоюзу, ціннісними предтечами якого є неподільне податкове право громадян давньогрецьких полісів і таке ж неподільне податкове право Давньоримської імперії, стало у Європейському Союзі де-юре і де-факто субстантивно розділеним податковим правом між платниками податків, державами-членами і Євросоюзом. Уже в момент заснування Співтовариства держави-члени залишили за собою формально безроздільно пряме оподаткування та поділили зі Співтовариством податки з обігу, акцизів та інші непрямі податки. Окрім того, в сфері прямого оподаткування держави-члени також обмежили свій податковий суверенітет, взявши на себе зобов'язання не обкладати прямо чи побічно продукцію своїх партнерів за Установчими Договорами більш високими внутрішніми податками, ніж ті, якими безпосередньо або опосередковано обкладається подібна їх продукція. Вони також зобов'язалися не обкладати продукцію інших держав-партнерів за цими Договорами внутрішніми податками, які б побічно захищали інші види їх національної продукції².

У подальшому, як зазначається багатьма дослідниками податкового права ЄС, має місце процес постійного зростання сфери дії права ЄС й аналогічне скорочення сфери дії права держав-членів в царині оподаткування³. Цьому істотно сприяє створення особливого правового порядку у межах ЄС, передусім принципи прямої дії та верховенства права Євросоюзу. Внаслідок цього, як зазначає, до

¹ Боріс Джонсон. Омріяний Рим. Пер. з англ. С. 147-148.

² Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. Київ : Ред. журн. «Право України. 2013. С. 76.

³ Amtenbrink F. and Vedder H.H.V. *Recht van de Europese Unie*, 6th revised edition. The Hague, Boom Juridische Uitgevers, 2013; Amtenbrink F. and Raulus H. 'The Semi-Detached Sovereignty of Member States in the European Union', in Jansen J.J.M. (ed.), *Tax Sovereignty in the European Union Context*. Deventer, Kluwer Law International, 2010, Chapter 1.

прикладу, Антуан Воше, «дедалі більше інституцій де-факто перебирають на себе регуляторні повноваження на рівні ЄС»¹. Отже, у податковому праві ЄС з моменту його появи і впродовж усього періоду подальшого існування та розвитку має місце **субстантивний дуалізм**. Водночас він виступає і одним з найфундаментальніших контекстуальних чинників сучасного податкового права держав-членів та Євросоюзу в цілому.

У ціннісних парадигмальних межах цього субстантивного дуалізму вищезазначених пластів податкового права навіть з'явилася так звана «антисуверенна теорія»². Зазвичай за її допомогою описують фіскальну дисципліну, смисловим та реальним епіцентром якої позиціонують право ЄС. Воно, як зазначають прихильники цієї теорії, містить у собі легітимні обмеження податкових повноважень держав-членів та водночас репрезентує де-факто квазіфіскальний суверенітет Євросоюзу. Цей квазісуверенітет переслідує мету створення загальноунійної податкової системи, що ґрунтується на спільних для усіх суб'єктів цього публічного правового простору принципах. Тобто ЄС можна розглядати як своєрідний «антисуверен», який не тільки вислизає від суверенітету держав-членів ЄС, але й обмежує його, залишаючи остаточний вибір в питаннях оподаткування на розсуд внутрішнього ринку ЄС та фундаментальних прав і свобод, визнаних у публічному правовому порядку Євросоюзу. В європейській літературі це явище описується як «парадокс суверенітету»³. Його квінтесенція полягає в тому, що податковий суверенітет держав-членів по відношенню до Євросоюзу зазнає незворотних метаморфоз: ці держави добровільно віддають частину своїх податкових повноважень ЄС, але з чітко визначеною метою – щоб він міг координувати та контролювати їх на наднаціональному рівні.

¹ Antoine Vauchez. Dialoguing with Carol Harlow on «The limping legitimacy of EU lawmaking. A barrier to integration». *European Papers*, 2017. P. 3. hal-02859998

² Boria P. *Diritto tributario europeo*. Giuffrè. 2015. P. 425 ff.

³ Cipollina S. I confini giuridici nel tempo presente: Il caso del diritto fiscale. Giuffrè. 2003. 17 ff; Cerioni L. The European Commission Proposal for a 3% «Call Rate» as a New Suggestion for a EUCIT: An Assessment Against the Criteria for a Fair Taxation. *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. P. 237; Peeters B. EUCIT: For How Much Longer Will Political Objections Outweigh the Advantages? *EC Tax Review*. 2015. Vol.24. P. 128; Arachi G. and Casalone G. Trends in European Taxation. *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*. 2011. Vol.3 P. 332; Ceriani V. CCCTB and the Financial Sector. *EC Tax Review*. 2008. Vol.17. P. 159.

Ще одним глибинним контекстом податкового права ЄС є його **концептуальний дуалізм**, який найочевидніше проявляється в **еволюціоністській** та **інтервенціоністській** його традиціях¹. Це два світоглядно протилежних підходи до розуміння та реалізації базових ціннісних матриць цього права, дві його різних філософії. Проте їм властиві і деякі спільні характерні риси. До останніх належать передусім основні етапи еволюції податково-правової традиції ЄС. Зокрема, у перший період розвитку податкового права Євросоюзу, який тривав, за оцінками різних доктринальних підходів, до середини або кінця 80-х років минулого століття, домінував послідовний лібералізм у цій сфері суспільних відносин, який поєднувався з яскраво вираженою національною податковою автономією та ледь помітною рамковою гармонізацією у сфері непрямого оподаткування в ЄС. Упродовж 1990-х – першої половини 2000-х років ці філософії розвивалися під домінуючим впливом неоліберальних політичних і правових ідей, унаслідок чого у межах правового простору ЄС відбулися гармонізація законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування і, відповідно, глибока інтеграція внутрішнього ринку ЄС, але без помітної гармонізації податку на прибуток у державах-членах. Після фінансової кризи початку XXI ст. у податковому праві Євросоюзу безпрецедентної уваги набуло регулювання податкової конкуренції у межах внутрішнього ринку Євросоюзу, але не чіпаючи при цьому внутрішніх ринків держав-членів. Це також період явного випередження ідеологічної компоненти оподаткування перед його юридичною компонентою².

¹ Jussi Jaakkola, Taming the Leviathan or dismantling democratic government? Evolving political ideas on spontaneous income tax integration in the European Union. *European Law Open*. 2023. Vol. 2. P. 575–615 doi:10.1017/elo.2023.43

² Slobodian Q. *Globalists. The End of Empire and the Birth of Neoliberalism*. Harvard University Press. 2018. P. 55–145; Biebricher T. and Ptak R. *Soziale Marktwirtschaft und Ordoliberalismus. Zur Einführung*. Junius 2020. P. 28–76; Biebricher T. *The Political Theory of Neoliberalism*. Stanford University Press. 2019. P. 29–108; Hayek F.A. *Law, Legislation and Liberty. A New Statement of the Liberal Principles of Justice and Political Economy*. Volume 3: *The Political Order of a Free People*. Routledge. 2013 [1979]. P.469; Buchanan J.M. *Federalism and Individual Sovereignty*. *Cato Journal*. 1995. Vol. 15. P. 259, 266; Streit M.E. *Competition among Systems, Harmonisation and Integration*. *Journal des Economistes et des Etudes Humaines*. 1998. Vol.8. P. 239; Streit M.E. and Mussler W. 'Wettbewerb der Systeme und das Binnenmarktprogramm der Europäischen Union' in Gerken L.(ed). *Europa zwischen Ordnungswettbewerb und Harmonisierung*. Europäische

До найсуттєвіших відмінностей цих філософій податкового права ЄС слід віднести те, що прихильники еволюціоністської філософії вбачали подвійну роль права у його розвитку. Загальноунійне право виступало зазвичай нездоланим фільтром та захистом від постійного тиску на податкове право національних законодавчих органів держав-членів. Отже, спонтанна інтеграція правових порядків держав-членів мала обмежену амплітуду коливань і первинне право ЄС не давало їй можливості «вийти з берегів». З іншого боку, на національному рівні постійно ініціювалися динамічні зміни правових матриць їх податкового права, що забезпечувало правове регулювання оподаткування в межах ЄС від стагнації і застою¹.

Інтервенціоністська філософія як висхідні начала обрала соціал-демократичні ідеї і концепти та переважно соціально орієнтовані форми ліберальних підходів. Вони не заперечували ринкової конкуренції як системоутворюючого фактору податкового права ЄС, проте, на їх переконання, ринкова конкуренція згубна без коригуючого втручання у неї. Максимою цього філософського підходу до еволюції оподаткування в ЄС була така його вимога: *соціал-демократична держава має діяти як партнер платників податків, а не як заміна законів ринкової економіки*². Ще на зорі появи цієї доктрини у податковому праві ЄС К. Полані резюмував, що в інтервенціоністській моделі оподаткування «економічна система

Ordnungspolitik im Zeichen der Subsidiarität. Springer. 1995. P. 75; Streit M.E. and Mussler W. 'Evolution of the Economic Constitution of the European Union' in Newman P.(ed). The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law. Palgrave Macmillan. 1998. P. 98–110; Streit M.E. and Mussler W. The Economic Constitution of the European Community: From 'Rome' to 'Maastricht'. *European Law Journal*. 1995. Vol.1. P. 5.

¹ Mussler W. 'Intra-EU Systems Competition' in KM Meessen et al (eds), *Economic Law as an Economic Good. Its Rule Function and Its Tool Function in the Competition of Systems*. Otto Schmidt/De Gruyter. 2009. P.337, 338; Whyte J. 'The Invisible Hand of Friedrich Hayek: Submission and Spontaneous Order' *Political Theory*. 2019. Vol.47. P.156, 172; Brennan G. and Buchanan J.M. *The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press. 1980. P. 168–86; Sinn S. *The Taming of Leviathan: Competition Among Governments*. *Constitutional Political Economy*. 1992.Vol.3. P.177.

² Przeworski A. *Capitalism and Social Democracy*. Cambridge University Press. 1987; Cough I. *The Political Economy of the Welfare State*. Macmillan. 1983. P. 3; Jessop B. *The Future of the Capitalist State*. Polity. 2002. P. 55–94; Scharpf F.W. *Crisis and Choice in European Social Democracy*. Cornell University Press. 1991. P. 22–25.

перестає встановлювати закони для суспільства і забезпечується верховенство держави над цією системою»¹.

Отже, ціннісна матриця податкового права ЄС закорінена передусім у його глибинних культурних витоках і контекстах. Ці контексти сягають антропосоціокультурного коду податкового права громадян давньогрецьких полісів та соціокультурного коду податкового права Давньоримської імперії, які після краху відповідних суверенів були різною мірою успадковані методом діалектичного зняття та критичного переосмислення більшістю наступних податкових суверенів, що постали на теренах Європи. Особливо яскраво та зримо це проявилось у сучасному податковому праві ЄС. Йому властиві як субстантивний, так і концептуальний дуалізм.

Перший з них найбільшою мірою проявляється у податковому суверенітеті держав-членів та податковій компетенції (повноваженнях) Євросоюзу. Цей субстантивний дуалізм, успадкований Євросоюзом історично, став одним з соціокультурних кодів та контекстуальних чинників сучасного податкового права держав-членів та ЄС загалом. Його квінтесенція полягає в тому, що вже в момент заснування Співтовариства держави-члени залишили за собою формально безроздільно пряме оподаткування і поділили власні повноваження зі Співтовариством щодо податків з обігу, акцизів та інших непрямих податків. У сфері прямого оподаткування держави-члени також обмежили свій фіскальний суверенітет. Окрім того, вони зобов'язалися здійснювати його у строгій відповідності із загальноунійними цінностями та вимогами законодавства ЄС. Упродовж усього періоду існування Євросоюзу спостерігається збільшення сфери дії законодавства ЄС й аналогічне звуження сфери дії законодавства держав-членів у царині оподаткування. У європейській доктрині з податкового права це явище ідентифікується як «парадокс суверенітету».

Концептуальний дуалізм податкового права ЄС найочевидніше проявляється в його еволюціоністській та інтервенціоналістській традиціях. Це два протилежних підходи до розуміння і реалізації базових ціннісних матриць цього права, дві різних його філософії. Відповідно до першої з них загальноунійне право, передусім первинне право Установчих Договорів, виступає зазвичай фільтром

¹ Polanyi K. The Great Transformation. The Political and Economic Origins of Our time. Beacon. 1957 [1944]. P. 251.

(захистом) від перманентного спонтанного тиску на податкові повноваження національних законодавчих органів держав-членів. Квінтесенція інтервенціоналістської філософії податкового права найбільш стисло втілена в її максимі *держава має діяти як партнер платника податків, а не як замітник законів ринкової економіки*.

Поза ціннісними контекстами, лише із так званого «об’єктивного» (позитивного) податкового права держав-членів та Євросоюзу в цілому, його неможливо ні адекватно збагнути, ні коректно застосовувати. В цьому й полягає одна з найважливіших особливостей цього публічного правового порядку.

1.1.2. Природа свободи як сокровенного сенсу податкового права суб’єктів податкових правовідносин в ЄС

Історичний досвід переконує, що дослідження податків і податкового права було і продовжує залишатися однією з найзлюбоденніших проблематик людського пізнання. Неупереджений аналітик може побачити, що в основі цього явища лежить цілий вузол чинників. До прикладу, за загальним визнанням представників європейської доктрини податкового права, до них належать безумовна складність податків і податкового права як об’єктів та предметів наукового пізнання, їх унікальна важливість для кожного без винятку суспільства, надзвичайно висока динамічність податків і податкового права та цілий ряд інших їх властивостей¹.

На нашу думку, до числа найвпливовіших чинників, поряд із вищезазначеними, які негативно позначаються до нашого часу на мірі пізнання природи податків і податкового права, належать також похибки парадигмального гатунку дослідників податкового права та податків при обранні ними висхідних світоглядних і методологічних підходів до пізнання цих явищ дійсності.

Так, домінуюча наразі позитивістська традиція дослідження природи податків і податкового права виходить з того аксіоматичного припущення, що податки безальтернативно є обов’язком їх платників, а податкове право також безумовно належить системоутворюючому в податкових відносинах публічному суб’єкту, зазвичай державі.

¹ Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I.Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020; The Power to Tax in Europe. Swedish Studies in European Law. Volume 14.Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Hart Publishing. Bloomsbury Publishing Plc. 2023.

Такий підхід характерний не лише для представників європейської доктрини податкового права, але й для всієї західної доктрини права. Вони виводять ці свої максими з так званого «публічного характеру податкового права»¹, а також з того, що «податки – це кров держави»², або що «податки – це сухожилля держави»³. Як додаткові аргументи на підтвердження своїх вищезазначених постулатів представники європейської та західної в цілому доктрин податкового права наводять також твердження про те, що почуття приватної власності, яка зазнає «вторгнення» податкового права, належить до найдавніших вроджених, а не набутих в процесі соціальної адаптації інстинктів⁴. Більше того, як наголошує чимала частина послідовників позитивістського підходу до розуміння податкового права і витоків права приватної власності, воля щодо набуття, примноження і захисту приватної власності закорінена в кожній людині на підсвідомому рівні, тому без примусу тут публічний суб'єкт не може реалізувати «своє» податкове право⁵.

¹ Abreu, Alice G., and Richard K. Greenstein Denning Income. *Florida Tax Review*. 2012. Vol.11. P. 295-348; Baker Tom, Alon Harel, and Tamar Kugler. The Virtues of Uncertainty in Law: An Experimental Approach. *Iowa Law Review*, 2004. Vol. 89, p. 443-487; Richard M. Bird & Sally Wallace, «Is it Really so Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes», Contributions to Economic Analysis, in: Taxing the Hard-to-tax: Lessons from Theory and Practice. Emerald Group Publishing Limited. 2005. p. 121-158; Blank Joshua and Leigh Osofsky. Simplicity: Plain Language and the Tax Law. *Emory Law Journal*. 2017. Vol. 66. P.189-264; Dorado Anna Paula. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law-Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective. In *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 2011. pp. 15-38; Evans Chris. Judith Freedman, and Richard Krever. Preface. In *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 2011. p. V.; Feria Rita de la. Harmonization Anti-Tax Avoidance Rule. *EC Tax Review*. 2017. Vol.26. P. 110-11.

² Snape John. The «Sinews of the State» Historical Justifications for Taxes and Tax Law. In *Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2017. pp. 9-34.

³ Ibidem.

⁴ Pipes Richard E. Property and Freedom. New York: Alfred A. Knopf. 1999; Schauer Frederick. Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life. New York: Oxford University Press. New York: Oxford University Press. 1993.

⁵ Tittle Martin. Principles vs. Rules: Toward a More Fundamental Formulation of Tax Law. *Tax Notes International*. 2006. Vol. 42. P.769-70; Tridimas Takis. The General Principles of EU Law. Oxford: Oxford University Press. 2006; van Hoeck Mark. Laws as Communication. Oxford: Hart Publishing. 2002; Vanistendael Frans. The Role of (Legal) Principles in EU Tax Law. In *Function, Status and Impact in EU Tax Law*.

Антропосоціокультурна концепція податкового права, навпаки, виходить із того, що воно за його природою є правом людини. Це право укорінене в співбутті людей в процесі їх трансцендентального обміну публічними благами, а тому воно об'єктивне в його розумінні як соціального конструкту та інтерсуб'єктивне. Податкове право є продуктом онтологічного та аксіологічного примату потреб людини в порівнянні з її правами і зумовлене цими потребами, а також апріорі враховує життєві потреби інших людей. Антропосоціокультурний підхід до розуміння природи податкового права виходить із того історично доведеного факту, що тільки обираючи задоволення публічних потреб, індивід робить себе особистістю, трансформується із психобіологічної істоти в людину – істоту суспільну¹.

Публічні потреби як умови існування людей і збереження їх співтовариств відповідно до їх іманентної природи, наділені якостями взаємних вимог. Останні ґрунтуються не на абстрактних моральних уявленнях про справедливість, розумність і добросовісність, а на дуальній антропосоціокультурній природі людини як істоти, яка нероздільно поєднує в собі індивідуальне та суспільне начала. Саме наявність незнищених в парадигмальних межах людини як виду взаємопроникних трансцендентальних потреб і породжуваних ними взаємних вимог людини до людини, котрі не тільки атрибутивно потребують задоволення, але й фактично породжують трансцендентальний обмін правом взаємних вимог і вимагають створення таких самих взаємних можливостей їх задоволення, відповідно до людиноцентристської концепції податкового права, і є найголовнішим доказом наявності у людини права на податки як перерозподільні суспільні відносини. Адже лише в такий спосіб з'являється можливість створення публічних благ, достатніх для задоволення розумних публічних потреб кожної людини, які конкретно-історично та соціокультурно зумовлені².

Amsterdam: IBFD, 2014. pp. 29-50; Vasconcellos Roberto P. Vague Concept and Uncertainty in Tax Law: The Case of Comparative Tax Judicial Review. 2007. URL: http://works.bepress.com/roberto_vasconcellos/1, p. 13-16, 24, 32.

¹ Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т. 2014. С. 69-79.

² Гаврилюк Руслана Олександрівна. Природа податкового права : антропосоціокультурний підхід. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. Київ. Національній академії прокуратури України. 2015. С. 25-26.

Отже, людиноцентризм як парадигмально новий пізнавальний підхід до пояснення природи податкового права найбільшою мірою проявився в зміні його онтології, а також методології його пізнання. Ця концепція розглядає право людей на податки як основоположний спосіб кооперування індивідів задля забезпечення власних публічних (спільних з іншими) потреб. Таке їх кооперування задля досягнення вищезазначеної мети, з одного боку, з неминучістю передбачає необхідність здійснення відповідної формалізації цього процесу в певних автономних правових конструкціях. Після появи останніх вони відіграють роль парадигмальних матриць податкового права людини, гарантують автономний статус платника податку. З іншого боку, як зазначає відомий норвезький філософ Ларс Фр. Г. Свендсен, «автономія персони» уможливорює «її спроможності ставити собі цілі, прагнути їхнього досягнення, самостійно приймати рішення та нести за них відповідальність»¹. Саме в автономії і відповідальності персони, як зазначає у цій же праці Л. Фр. Г. Свендсен, і полягає квінтесенція людської свободи².

Поняття свободи належить, за загальним визнанням її дослідників як явища, до найбільш граничних понять, що виробило людство у пізнанні ним дійсності. Ще у минулому столітті один із найавторитетніших теоретиків свободи Ісайя Берлін у своєму хрестоматійному есеї «Дві концепції свободи» зазначав, що існує понад двісті задокументованих визначень терміна *свобода*³. Наразі їх кількість незрівнянно більша. Це створює підґрунтя як для істотних непорозумінь між дослідниками концепту «свобода», так і для появи навіть протилежних світоглядних і методологічних підходів до пояснення її природи.

Уже згадуваний нами вище Л. Фр. Г. Свендсен із цього виводу зауважував: «Коли двоє людей дискутують про свободу, вони не обов'язково мають на увазі *одне й теж саме* поняття. Навряд чи можна знайти якісь неупереджені засади, які б допомогли нам дати визначення, чим є «справжня» свобода. Визначення, що його дає

¹ Свендсен Л.Фр.Г. Філософія свободи /Ларс Фр. Г.Свендсен; пер. з норвезьк. Львів: Вид-во Анетти Антоненко; Київ: Ніка-Центр. 2016. С. 8

² Там само.

³ Isaiah Berlin, To begreper om frihet. Svendsen I. L. F. H. (Red.), Liberalisme. Politisk frihet fra John Locke til Amartya Sen. Universitetsforlaget. 2009; Isaiah Berlin, Two Concepts of Liberty, 1958; Four Essays on Liberty, Oxford University Press, London, 1969; Berlin I. Five Essays on Liberty: Introduction. Hardy I.H. (Red.), Isaiah Berlin: Liberty.Oxford University Press. 2000.

поняттю «свобода» окрема людина, залежить від цінностей, яким вона надає значення»¹.

Одначе переважна більшість дослідників феномену свободи сходяться у тому, що вона є властивістю людини. Найочевидніше ця людська властивість проявляється не тільки у прагненні людини до власних цілей у її бутті, але й в обранні таких цілей. Квінтесенція ж ідеї про свободу особистості – це її автономія та відповідальність. У них вміщується весь простір явища людської свободи, від її альфи до омеги, а також принцип поваги до людської особистості та її гідності, вся персональна етика свободи. Як не парадоксально, цією ціннісною матрицею свободи охоплюється і формула Г. Гегеля про свободу як усвідомлену необхідність.

У податковому праві свобода особи проявляється в її спроможності ставити собі цілі, усвідомлено прагнути їх досягнення, самостійно приймати рішення щодо останніх і нести за це відповідальність. Тобто свобода особи в податковому праві не безмежна, а детермінована. Вона полягає у здійсненні персоною вчинків відповідно до передусім чуттєво, а згодом і раціонально пізнаної нею необхідності. Сенсом цієї необхідності для людини є безальтернативна вимога її ества щодо задоволення нею ж її екзистанційних потреб для того, щоб залишитися людиною. Ця вимога не нав'язана людині кимось ззовні, а спонтанна, іманентно властива їй. Отже, свободу індивіда у податковому праві можна визначити як пізнану ним необхідність діяти відповідно у суспільних відносинах щодо перерозподілу його приватної власності на її публічну і приватну частини.

Найпоширеніші контраргументи проти такого трактування свободи особи в податковому праві зазвичай зводяться до тверджень про те, що за даних обставин людина, маючи можливість як сплатити податок, так і не сплатити його, обиратиме, як правило, другий із двох можливих варіантів поведінки, тобто не віддаватиме свою сокровенну приватну власність на загальні потреби. Історія держав-членів ЄС, тим більше України, знає безліч конкретних підтверджень такого явища! Проте більш поглиблений та неупереджений аналіз цих прикладів засвідчує, що до аналогічних вчинків людина як платник податків вдається головно тоді, коли публічний суб'єкт як технологічний агент особи у сплаті нею податків обертає їх не на публічні блага людини, а протиправно приватизує ці ресурси сам або

¹ Свендсен Л.Фр.Г. Філософія свободи /Ларс Фр. Г.Свендсен; пер. з норвезьк. С. 26.

спільно з іншими суб'єктами, що вчиняють такі ж протиправні дії по відношенню до платників податків.

Це вельми поширене явище у практиці оподаткування, проте не безальтернативна його неминучість. Той же історичний досвід переконує, що в інструментальних демократичних державах Європи та світу, зокрема й у державах-членах ЄС, добровільно, без застосування будь-якого зовнішнього примусу, сплачує податки лєвова частка їх платників. Проте це має місце тільки тоді, коли платники податків насправді мають повну свободу їх волевиявлення щодо податків відповідно до природи останніх, включаючи і право голосування податків. Зокрема, це є домінуючим явищем у державах-членах ЄС, чіє податкове право, а також податкове право Євросоюзу як інституції в цілому, є найбільше та найпослідовніше персонентристськими, а свобода суб'єктів податкових відносин у ньому унормована відповідно до високих демократичних стандартів права ЄС.

Свобода як сокровенний сенс податкового права суб'єктів оподаткування за законодавством ЄС на його первинному – особистісному – рівні найадекватніше втілена в правовому статусі людини і громадянина в праві ЄС, а також у праві внутрішнього ринку Євросоюзу, інакше кажучи, в його фундаментальних економічних свободах. Зокрема, уже з моменту заснування Європейського економічного співтовариства у 1957 р. статтею 48 Договору про заснування ЄЕС для економічно активних індивідів і членів їх сімей було передбачено право на вільне пересування в межах території держав-членів, а також заборону дискримінації за національною ознакою. Через деякий час цього виявилось недостатньо для динамічного розвитку Співтовариства. Усвідомлення цієї необхідності державами-членами й інституціями ЄС знайшло своє вираження мовою юридичних документів в Акті про вибори до Європарламенту від 20.09.1975 р., у Єдиному Європейському Акті від 17.02.1986 р., в Директиві про право на проживання у межах держав-членів 90/364 ЄЕС, а також у ряді інших нормативних актів.

Першим нормативним актом Євросоюзу, який офіційно запровадив громадянство ЄС, став Договір про Європейський Союз в редакції Маастрихтського договору від 7.02.1992 р. Він не тільки став символом європейської єдності, але й виявився потужним інноваційним інструментом посилення захисту прав і свобод громадян держав-членів. Принагідно зазначимо, що громадянство Євросоюзу почало надавати тільки додаткові права та захист його носіям і не

замінювало національного громадянства, а, навпаки, базувалося на ньому. Питання набуття національного громадянства держав-членів, як зазначалося в Маастрихтському договорі, залишилося у виключній компетенції держав-членів відповідно до їх законодавства про громадянство.

Фундаментальні положення Маастрихтського договору про розширення прав і свобод людини та громадянина за правом ЄС знайшли свій подальший розвиток і конкретизацію в Амстердамському договорі держав-членів 1997 р., в Директиві Ради ЄС 93/109/ЄС, у Директиві 2004/38/ЄС Європейського Парламенту і Ради, у рішеннях Суду Справедливості ЄС в справах: C-184/99 Grzelczyk від 20.09.2001 р.; C-200/02 Chen від 19.10.2004 р.; C-145/04 Spain v. United Kingdom від 12.09.2006 р. та деяких інших його рішеннях.

Особливо важлива роль в укоріненні людських прав і свобод громадян ЄС, в тому числі їх свобод у податковому праві, належить Хартії основоположних прав ЄС 2000 року. Хартія має своєю основною метою захист людини і громадянина Євросоюзу від свавілля наддержавних інститутів ЄС. У її другому розділі «Свободи» йдеться про такі людські свободи громадян ЄС, як їх право на свободу й особисту недоторканність, право на свободу приватного та сімейного життя, свободу вираження думок, свободу мистецтва та науки, свободу власності, свободу професійної діяльності, свободу праці та деякі інші свободи. Свобода податкового права ЄС охоплюється більш широким явищем свободи власності. Принагідно зауважимо, що, відповідно до ст. 6 Договору про Європейський Союз Хартія основоположних прав ЄС 2000 р. має таку ж юридичну силу, як і Установчі Договори (первинне право) Євросоюзу. З часу появи Хартії вона стала застосовуватися Судом ЄС як ключовий критерій при перевірці податкового права ЄС в цілому та держав-членів на предмет його недискримінації стосовно платників податків.

Ще повніше та послідовніше свобода податкового права особи за законодавством ЄС проявляється у фундаментальних економічних свободах внутрішнього ринку Євросоюзу. Створення і розвиток внутрішнього ринку ЄС як єдиного інтегрованого явища, що охоплює собою ринки держав-членів і надає їм нової якості, були основною метою Співтовариства з моменту його появи. Правове поняття *спільного ринку* вперше сформулював Суд ЄС в його рішеннях у справі

207/83 *Commission v. UK* (Origin Marking)¹. Згодом Лісабонським Договором це поняття було замінено на поняття *внутрішнього ринку*².

Принагідно наголосимо, що основоположні свободи внутрішнього ринку неприпустимо ототожнювати з фундаментальними людськими правами. Для того, щоб збагнути технологію впливу цих свобод на податкове право платників податків, потрібно не забувати їх головного призначення – сприяння транскордонній економічній діяльності в ЄС. Платники податків завдяки цьому одержують можливість обирати собі найсприятливіший податковий режим для власної підприємницької діяльності. Отже, по суті йдеться не про ухилення особи від оподаткування – останнє за правом ЄС розцінюється як свавілля у сфері податкових відносин – а про правомірну оптимізацію платником податків своєї підприємницької діяльності.

Основоположні економічні свободи поділяються за правом ЄС на таких дві фундаментальні групи, як право вільного пересування об'єктів у межах внутрішнього ринку (це товари, послуги і капітал) і таке ж право вільного пересування у вищезазначеному правовому просторі громадян ЄС та осіб без громадянства, які є працівниками внутрішнього ринку, включно зі свободою заснування. Таку класифікацію цих свобод дозволяє зробити аналіз цілого ряду рішень Суду ЄС, у яких знайшло своє обґрунтування прецедентне право цього Суду в царині основоположних свобод внутрішнього ринку Євросоюзу³. Інколи в науковій літературі з податкового права ЄС

¹ Case 207/83. Judgment of the Court of 25 April 1985. *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Measures having equivalent effect - Indications of origin*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0207>

² OJ C 306, 17.12.2007. Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007. 12007L/TXT. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A12007L%2FTXT>

³ CJEU 31 January 1984, C-286/82 and C-26/83, *Luisi and Carbone*, paras. 21–22; 14 July 1988, C-308/86, *Lambert*, paras. 10–14; 14 December 1995, C-163/94, C-165/94, C-250/94, *Sanz de Lera*, para. 17; CJEU 5 May 2011, C-384/09, *Prunus*, para. 20: ‘unlimited territorial scope’; CJEU 14 December 1995, C-163/94, C-165/94, C-250/94, *Sanz de Lera*, para. 4 in conjunction with paras. 17 et seq.; CJEU 5 May 2011, C-384/09, *Prunus*, para. 25; CJEU 7 July 1994, C-130/93, *Lamaire*, para. 15; CJEU 3 October 2006, C-290/04, *Scorpio*, paras 62–69; see also CJEU 3 October 2006, C-452/04, *Fidium Finanz*, para. 25; CJEU 30 November 1995, C-55/94, *Gebhard*, para. 22.

цей сегмент прецедентного права Суду ЄС називають його «старим прецедентним правом», оскільки воно сформувалося значно раніше від інших сегментів цього права¹.

Як не парадоксально, найчастіше виникали порушення прав платників податків серед усіх вищезазначених свобод внутрішнього ринку у сфері вільного руху капіталів. Зокрема, станом на осінь 2018 р. Суд ЄС ухвалив понад 130 рішень та наказів на користь платників податків щодо вищезазначених порушень². В цьому переконує також аналіз окресленої проблематики у європейській доктрині податкового права³.

Правовий режим вільного руху товарів, передбачений статтями 34 і 35 Договору про функціонування Європейського Союзу, як резонно зауважив Суд ЄС, застосовується тільки «між державами-

¹ Karoline Spies. 'The external dimension of the fundamental freedoms and taxation' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. P. 566.

² Див.: <http://curia.europa.eu/juris>

³ Steffen Hindelang. The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment. The Scope of Protection in EU Law. Oxford: Oxford University Press, 2009. Pp. 448; Smit Daniël S. 'EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation'. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2012; Spies Karoline. Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten. Vienna: Lexis Nexis, 2015; Schön W. 'Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht', in: Schön W. (ed) Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Cologne: Otto Schmidt, 1997, p.743; Flynn Leo. Coming of Age: the Free Movement of Capital Case Law 1993–2002. *CMLR*. 2002. №39. P.773; Ståhl Kristina. Free Movement of Capital between Member States and Third Countries. *EC Tax Review*. 2004. №13. P. 47-56; Schön W. 'Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten und das Internationale Steuerrecht', in Gocke/Gosch/Lang (eds) Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – FS Wassermeyer zum 65. Geburtstag, Munich: Beck, 2005, p. 489; Cordewener A., Kofler G.W., Schindler C.P. Free Movement of Capital, Third Country Relationship, and National Tax Law: an Emerging Issue before the ECJ. *ET* 2007. №47. P. 107; Cordewener A., Kofler G.W., Schindler C.P. Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with Lasertec, A and B and Holböck. *ET*. 2007. № 47. P. 371; Panayi H.J.I. The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives. *ET*. 2008. №48. P. 571; Dourado Ana Paula. The EU Free Movement of Capital and Third Countries: Recent Developments. *Intertax*. 2017. №45. P. 40; Dourado Ana Paula, Wattel Peter Jacob. 'Third States and External Relations' in: Sjoerd Douma, Peter Jacob Wattel, Otto C. R. Marres, Hein Vermeulen, Dennis Manolito Weber (eds). *European Tax Law, Volume 1*, Kluwer, 2018, p. 179.

членами»¹. Тому на порушення безпосередніх прав платників податків як суб'єктів податкових правовідносин він впливає значно менше. До того ж він не передбачає жодних обмежень щодо його застосування на рівні конкретних персон – як реалізаторів, так і споживачів цих товарів. Ними можуть бути, зокрема, і громадяни та резиденти не держав-членів ЄС, проте лише у випадках, коли товари уже перебувають у вільному обігу в правовому просторі внутрішнього ринку ЄС.

Власні особливості демонструє свобода надання послуг в межах внутрішнього ринку Євросоюзу. Основи її правового режиму регламентуються статтею 56 Договору про функціонування Європейського Союзу. Ця свобода має подвійний прояв – вона забезпечує вільний рух в правовому просторі внутрішнього ринку власне об'єкта «послуга», а також осіб, які надають і отримують такі послуги. На відміну від вільного руху товарів в ЄС, свобода надання послуг поширюється, як зазначає Суд Євросоюзу, тільки на «громадян держав-членів, які засновані в державі-члені» з боку їх постачальника². Цю свою правову позицію Суд ЄС підтвердив і у його рішенні в справі *Scorpio*, а також у рішеннях з деяких інших справ³. Проте практика Суду ЄС в аналогічних справах непослідовна і навіть суперечлива. Зокрема, громадяни третьої країни – отримувачі послуг – також можуть підпадати під правовий режим послуг у межах внутрішнього ринку, якщо вони одержують таку послугу саме у ньому⁴.

Близький до правового режиму надання послуг за правом ЄС і правовий режим, який регламентує вільне пересування осіб в правовому просторі внутрішнього ринку Євросоюзу. Передусім зазначимо, що загальне право на вільне пересування і проживання осіб в межах вищевказаного правового простору, відповідно до статті 21 Договору про функціонування Євросоюзу, гарантується тільки громадянам ЄС. Це підтверджує і Суд Справедливості Євросоюзу⁵. Визначення умов і процедур набуття громадянства ЄС,

1 CJEU 7 July 1994, C-130/93, Lemaire, para. 15.

2 CJEU 5 May 2011, C-384/09, Prunus, para. 25.

3 CJEU 3 October 2006, C-290/04, Scorpio, paras 62–69; see also CJEU 3 October 2006, C-452/04, Fidium Finanz, para. 25; CJEU 30 November 1995, C-55/94, Gebhard, para. 22.

4 CJEU 30 November 1995, C-55/94, Gebhard, para. 22; AG Léger, opinion, Scorpio, C-290/04, points 115–119; AG Léger, opinion, Svensson and Gustavson, point 41.

5 CJEU 8 March 2011, C-34/09, Ruiz Zambrano, paras 42–45.

відповідно до його первинного права, належить до компетенції держав-членів. Водночас варто підкреслити, що наявність громадянства третьої країни додатково до громадянства ЄС не є перешкодою для користування свободами внутрішнього ринку¹. Правова матриця свободи пересування осіб «в межах Союзу» поширюється завдяки рішенням Суду ЄС і на тих громадян Євросоюзу, котрі працюють за межами ЄС, але зберігають при цьому «достатньо тісний зв'язок з Євросоюзом»². У своєму рішенні в іншій справі з цього ж приводу Суд Справедливості пояснив, що такий зв'язок має місце тоді, коли роботодавець та працівник є резидентами Євросоюзу, а їх трудовий договір укладено згідно із законодавством будь-якої держави-члена ЄС³.

Ще одна свобода внутрішнього ринку Євросоюзу – свобода заснування має основою своєї юридичної конструкції ст. 49 Договору функціонування ЄС. Ця свобода «поширюється тільки на громадян держави-члена», які засновують свої підприємницькі структури на «території іншої держави-члена». До такого «засновника ставиться подвійна вимога – щоб він був громадянином ЄС, а його комерційний осередок був «заснований на території будь-якої держави-члена»⁴. Причому особиста свобода заснування поширюється на «компанії або фірми, утворені відповідно до законодавства держави-члена, які мають зареєстрований офіс, центральне управління або основне місце діяльності в межах Євросоюзу»⁵. Резиденство і громадянство акціонерів не береться до уваги при оцінці того, чи має право компанія або фірма посилатися на свободу заснування⁶. Тобто свободою заснування можуть скористатися і негромадяни Євросоюзу, оскільки корпорації Європейського Союзу при створенні вторинних установ – філій, дочірніх компаній тощо – в іншій державі-члені вправі покладатися на ст. 49 Договору про функціонування ЄС. Так, у своєму рішенні за однією зі справ Суд ЄС ухвалив, що «компанія із місцем перебування у Великобританії може успішно оскаржити

¹ CJEU 7 July 1992, C-369/90, *Micheletti*, para. 10.

² CJEU 27 September 1989, C-9/88, *Lopes da Veiga*, para. 15; 28 February 2013, C-544/11, *Petersen*, para. 41.

³ CJEU 28 February 2013, C-544/11, *Petersen*, para. 42; 19 March 2015, C- 266/13, *Kik*, para. 44.

⁴ CJEU 1 April 2014, C- 80/12, *Felixstowe*, para. 40; 7 September 2017, C- 6/16, *Eqiom*, para. 48.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*.

британські правила корпоративного оподаткування, навіть якщо кінцевий акціонер британської компанії знаходиться в Гонконзі»¹. Цей самий Суд в іншій справі ухвалив рішення про те, що компанія, зареєстрована за законодавством третьої країни (не держави-члена ЄС), не має права покладатися на свободу заснування, якщо навіть місце управління нею перебуває в межах ЄС².

Отже, однією з головних цілей фундаментальних свобод внутрішнього ринку ЄС, поряд із поглибленням інтеграції держав-членів, є гарантування платникам податків можливостей вибору ними оптимальних правових режимів їх оподаткування. Це одна з найважливіших складових свободи як сокровенного сенсу їх податкового права за законодавством ЄС. Свободи внутрішнього ринку Євросоюзу спрямовані на його розвиток і в такій же мірі переслідують мету сприяння діяльності суб'єктів цього ринку. Вони дієві тільки у межах правового простору цього ринку і втрачають свої субстантивні властивості, якщо їх реальним вигодонабувачем може опинитися не суб'єкт правової системи Європейського Союзу.

Ще одним субстантивним виявом свободи як сокровенного сенсу податкового права за законодавством ЄС є податковий суверенітет держав-членів. Він – один із конкретних проявів загального суверенітету цих держав. Саме спираючись на власний суверенітет, держави-члени заснували шляхом укладення Установчих Договорів Європейський Союз та наділили його, як ідеться в ч. 1 ст. 1 Договору про Європейський Союз, «компетенцією для досягнення спільних цілей»³. А в ч. 2 ст. 5 цього ж Договору зазначається, що «повноваження, не надані Союзу цими Договорами, залишаються у держав-членів»⁴. Отже, відповідно до вищезазначених Договорів, ЄС не є ні суверенною державою, ні податковою юрисдикцією. Його фінанси базуються майже виключно на так званих ресурсах Євросоюзу, які, як неодноразово зазначалося у європейській літературі з податкового права, не є власне податками⁵.

¹ CJEU 1 April 2014, C- 80/12, Felixstowe, paras 6–15 and 40.

² CJEU 11 Septembre 2014, C-47/12, Kronos, paras 43 et seq.

³ Зібрання актів європейського права. Київ : Ред. журн. «Право України», 2013. С. 13.

⁴ Там само. С. 15.

⁵ Kofler G. «Das Steuerregime für Bedienstete der EU», in: Schaumburg H. and Englisch J. (eds), *Europäisches Steuerrecht*. Otto Schmidt, Cologne, 2019; Plasschaert S. *Towards an Own Tax Resource for the European Union? Why? How? And When?*

Звичайно, первинне право ЄС має реальний вплив на податкові системи держав-членів. Більше того, Євросоюз навіть наділений конкретними повноваженнями щодо обов'язкової гармонізації податкових систем держав-членів, але це не призводить до появи у нього фіскального суверенітету. Не випадково Європейська Комісія, спеціально дослідивши питання податкового суверенітету за правом ЄС, резюмувала у 1980 р., що «цей суверенітет є одним із фундаментальних компонентів національного суверенітету в цілому, і в даний час всі держави-члени надають великого значення недоторканності національного суверенітету. Тут важливо пам'ятати, – підсумувала свій висновок ЄК, – що однією з фундаментальних прерогатив національних парламентів є право голосу податків»¹. Наразі нічого не змінилося в цій царині. Фіскальна влада держави залишається де-юре неподільною і являє собою, за визначенням Суду ЄС, «суворий виняток суверенітету»².

В цьому проявляється свобода держав-членів у податковому праві Євросоюзу за законодавством ЄС. Щоб глибше збагнути природу цієї свободи, принагідно зазначимо, що державою є публічно-владним чином (ієрархічно) організований народ. Ще не так давно у різних пізнавальних традиціях, починаючи із давньогрецької, державу ототожнювали із сукупністю платників податків³. Згідно із загальними закономірностями розвитку людської цивілізації, на кожную державу покладено обов'язок та відповідальність задовольняти публічні (спільні для усього суспільства або для його більшості) потреби, які усвідомлені відповідним соціумом як найзлободенніші та найневідкладніші. Не є винятком із цього ряду і держави-члени ЄС. Тобто їх фіскальний суверенітет також є втіленням усвідомленої необхідності, а отже і свободи, проте свободи вже не окремо взятих

European Taxation. 2004. № 44. pp. 470–9; Lang M., Pistone P., Schuch J., and Staringer C. (eds). *EU-Tax*. Linde, Vienna, 2008.

¹ Report from the Commission to the Council on the «Scope for Convergence of Tax Systems in the Community», COM(80)139 final = Bulletin Supplement 1/80, para. 5.

² Opinion of Geelhoed A.G. February 23, 2006, Case C-374/04, ACT Group Litigation, [2006] ECR I-11673, para. 32 with note 33.

³ Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право. Національна академія прокуратури України. Київ. 2015. С. 84-105.

платників податків, а всього відповідного суспільства, яке складається не тільки із платників податків. Квінтесенція цієї формули розуміння податкового права як свободи втілена у максимі *жодного оподаткування без представництва*. Вона постає однією з констант податкового права інструментальних держав, а усі держави-члени ЄС є саме такими.

Як відомо, ця константа вперше була усвідомлена й осмислена сповна американськими платниками податків під час так званої «революції на користь уряду» у США. Вона завершилася появою федерального податкового суверенітету США наприкінці XVIII ст., унаслідок чого ця федерація стала не лише процвітаючою державою, але й домінуючим центром впливу у всьому світі¹. Історичною ж предтечею максими *жодного оподаткування без представництва* на теренах Європи є загальновідома Велика Хартія вольностей. У ній, зокрема, йшлося про те, що податки, не схвалені повноважним зібранням легітимно обраних баронів, які у цій якості уособлювали собою весь народ Англії, не чинні, а тому не підлягають сплаті, оскільки порушують особисті свободи і право власності їх платників².

На завершення сюжету про свободу як сокровенну сутність податкового права за законодавством ЄС необхідно зазначити, що ця свобода приватних осіб-платників податків та держав-членів за законодавством ЄС не безмежна. Головний критерій легітимного обмеження цієї свободи вищезазначених суб'єктів в Європейському Союзі – необхідність захисту публічного інтересу. Передусім ідеться про досягнення балансу публічного та приватного інтересу публічних суб'єктів і платників податків. Саме в цьому полягає квінтесенція розумності податкового права за законодавством ЄС. Це альфа і омега податкового права, навколо яких вибудовується вся його даність. Спеціально це питання буде досліджено нами в окремому субпідрозділі.

Отже, сокровенним сенсом податкового права платників податків і держав-членів за законодавством ЄС є їх свобода як суб'єктів податкових правовідносин. Ця свобода являє собою іманентну властивість кожного з них. Вона проявляється назовні як пізнана й усвідомлена ними необхідність їх поведінки в парадигмальних межах податкового правовідношення. Свавільне ухилення платника податків від виконання ним його податкового зобов'язання жодною мірою не виступає проявом цієї свободи, а, навпаки, є її відвертим

¹ Edling, M. A Revolution in Favor of Government: Origins of the U.S. Constitution and the Making of the American State. Oxford: Oxford University Press. 2003.

² William H. Dunham, Jr. 'Magna Carta & British Constitutionalism' in The Great Charter: four essays on Magna Carta and the history of our liberty. Samuel E. Thorne; William H. Dunham; Philip B. Kurland; Ivor Jennings. New York: Pantheon. 1965. P. 25.

порушенням, так само як не постає виявом свободи протиправне порушення її меж публічним суб'єктом податкового правовідношення. Поза свободою, як засвідчує етимологія цього поняття, податкового права немає, оскільки у платника податків не буде можливості проявити свою волю до їх сплати та нести за порушення цієї свободи персональну відповідальність.

1.1.3. Природа справедливості за податковим правом ЄС

*«Справедливе по відношенню до іншого,
власне кажучи, є рівністю».*
Аристотель

Людина – істота суспільна, а отже, в усіх проявах її буття тією чи іншою мірою задіяна справедливість. Адже справедливість – це спосіб ставлення людини до іншої особи або людиновимірного феномену, опосередкований їх ставленням до благ, на які вони претендують. Податки особливо чутливі до відносин справедливості, оскільки з ними атрибутивно пов'язане добровільне або примусове позбавлення особи частини її власності, тобто певне звуження її можливостей самореалізації. В податках і податковому праві перетинаються найрізноманітніші особисті та суспільні інтереси, тому податкові правовідносини, по-перше, належать до особливо конфліктних, по-друге, відношення і розуміння справедливості у них винятково багатогранні, по суті невичерпні.

Наразі це переконливо демонструє стан дискусій у європейській та західній в цілому доктрині права щодо розуміння природи і сенсу справедливості за податковим правом ЄС. Якщо спробувати охопити єдиним поглядом увесь цей дискусійний простір до самого горизонту, то можна помітити, що під податково-правовою справедливістю у ньому розуміють: рівність (не зазначаючи, яку або в чому)

і платоспроможність платників податків та нейтральність оподаткування¹; недискримінацію платників податків²; податкову справедливість по-сесівськи³; як правовий принцип в оподаткуванні⁴; процедурну і розподільну врівноваженість прав платників податків¹;

¹ Gianluigi Bizioli and Ekkehart Reimer. 'Equality, ability to pay and neutrality' in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2020. P. 51–74; Asa Gunnarsson, Yvette Lind. Swedish (Tax) Constitutionalism. Through the Lens of Equality and Fairness. *Review of International & European Economic Law*. 2023. Vol. 2 No. 3. Retrieved from <https://www.rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/51> ; Shu-Chien Jennifer Chen. Neutrality as Tax Justice: The Case of Common Consolidated Corporate Tax Base under the EU Law. *European Studies - The Review of European Law, Economics and Politics*. 2018. Vol. 5. P. 33-66; Hasen, D. M. Tax Neutrality and Tax Amenities. *Florida Tax Review*, 2012, vol. 12, no. 2, pp. 57–125; Kahn, D. A. The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or are They Mutually Exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, 1990, vol. 18, no. 1, pp. 1–18; Rothbard M. N. The Myth of Neutral Taxation. *Cato Journal*, 1981, vol. 1, no. 2, pp. 519–564; Herbain A. H. VAT Neutrality. Cork: Primento Digital Publishing, 2015, pp. 1–235; Schön, W. Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin for International Taxation*, 2015, Vol. 69, no. 4/5, pp. 271-293.

² Miroslav Štrkolec, Ladislav Hrabčák. Tax Fairness in the Context of the Digital (Industrial) Revolution 4.0. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2022. vol. 31, №4, P. 155-174.

³ Anne Van de Vijver. Open and dynamic approach to tax fairness in the European Union. Research Group Business and Law Member of the Management Committee of Antwerp Tax Academy Co-supervisor of DigiTax Research Centre anne.vandevijver@uantwerpen.be European Parliament 12 February 2021. URL : chromeextension://efaidnbmninnibpcapjcgclcfndmkaj/https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/229952/Anne%20Van%20de%20Vijver%20statement.pdf; Poiars Pessoa Maduro, Luis Miguel, Woźniakowski Tomasz P. Why fiscal justice should be reinstalled through European taxes that the citizens will support : a proposal // Policy Analysis. European University Institute. STG Policy Briefs; 2020/07. P. 1-11; Cerioni L. The European Union and Direct Taxation: A Solution for a Difficult Relationship, New York: Routledge, 2015, pp. 1–254; De Boer N. Fundamental Rights And The EU Internal Market: Just How Fundamental Are The EU Treaty Freedoms? A Normative Enquiry Based On John Rawls' Political Philosophy. *Utrecht Law Review*, 2013, vol. 9, no. 1, pp. 148–168; De La Feria R. The EU VAT System and the Internal Market. Amsterdam: IBFD, 2009, pp. 1–382; Englisch J. Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ. In: Lang M. et al. (eds.). Horizontal Tax Coordination. Amsterdam: IBFD, 2012, p. 3–22; Andersson K. An Optional Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union. In: Andersson K., Eberhartinger E., Oxelheim L. (eds). National Tax Policy in Europe: To Be or Not to Be? Berlin: Springer, 2007, pp. 86–90.

⁴ Hemels Sigrid, Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law? (August 20, 2013). Hemels S.J.C., 'Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?' in: C. Brokelind, Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, IBFD Amsterdam 2014, p. 413-437., URL: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2276626> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2276626>

законність²; заборону зловживання правами платниками податків³; визначеність податкового права⁴; дотримання прав людини в оподаткуванні⁵; вигоду і партнерство в оподаткуванні⁶ та чимало інших її інтерпретацій⁷.

¹ Sugin L. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. *Fordham Law Review*, 2004, vol. 72, no. 5, pp. 1991–2014; Sejdefa Dzaghe. Evaluation of the Principle of Tax Fairness in the Tax on Income of Natural Persons in The Republic of North Macedonia. *Journal of Liberty and International Affairs*. Vol. 9. no 2. P. 261-274. <https://doi.org/10.47305/JLIA2392320dz>; Małgorzata Niesiołowska. Relations Between Procedural Fairness, Tax Morale, Institutional Trust and Tax Evasion. *Journal of Social Research & Policy*. 2014. Vol. 5, Issue 1; Małgorzata Niesiołowska & Sabina Kołodziej. The fair process effect in taxation: the roles of procedural fairness, outcome favorability and outcome fairness in the acceptance of tax authority decisions. *Current Psychology*. 2020. Vol.39. P.246-253.

² Jonathan Farrar, Morina Rennie and Linda Thorne. Fairness, Legitimacy and tax compliance. *eJournal of Tax Research*. 2022. Vol. 19. No 2. P. 186-212.

³ Lilian Faulhaber. Sovereignty, Integration, and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance. *Columbia Journal of Transnational Law*. 2010. Vol.8. p. 177. Boston University School. Working Paper No. 10-46; Edoardo Traversa. The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting? *Studi Tributari Europei*. 2019. Vol.9. P. 1-14; Sean Bray. What the EU Gets Wrong About «Tax Fairness» and How Principled Tax Policy Can Help. October 13, 2022. URL: <https://taxfoundation.org/blog/principled-eu-tax-policy/>

⁴ Alice Pirlot. The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'. *Intertax*, 2020. Volume 48, Issue 4. P. 402-415.

⁵ Reuven S. Avi-Yonah, Gianluca Mazzoni. 'Taxation and Human Rights: A Delicate Balance' in Tax, Inequality, and Human Rights, edited by P. Alston and Nikki R. Reisch. Oxford, 2019. P. 259-277; Asa Gunnarsson, Yvette Lind. Swedish (Tax) Constitutionalism. Through the Lens of Equality and Fairness. *Review of International & European Economic Law*. 2023. Vol. 2 No. 3. Retrieved from <https://www.riecel.com/index.php/riecel/article/view/51>; European Tax Law and Multinational Corporations Balancing Fair Taxation with Fundamental Freedoms. URL: <https://www.dirittotributario.eu/european-tax-law-and-multinational-corporations-balancing-fair-taxation-with-fundamental-freedoms/>

⁶ Avi-Yonah R. S., XU H. Evaluating BEPS: A Reconsideration of the Benefits Principle and Proposal for UN Oversight. *Harvard Business Law Review*, 2016, vol. 6 no. 2, p.185–238; Bird-Pollan Jennifer. The Philosophical Foundations of Wealth Transfer Taxation. In: Bhandari M. (eds.). *Philosophical Foundations of Tax Law*, Oxford: Oxford University Press, 2017, pp. 217–232; Cooper G. The Benefit Theory of Taxation. *Australian Tax Forum*, 1994, vol. 11, no. 4, pp. 397–509; De Wilde M. Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market. Amsterdam: IBFD. 2017, pp. 1–798; Dodge J. M. Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles. *Tax Law Review*, 2005, vol. 58, no. 4, pp. 399–461; Murphy L., Nagel T. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2002, pp.1–228.

⁷ Fleming J. C., Peroni R. J., Shay S. Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income. *Florida Tax Review*, 2001, vol. 5, no. 4,

Принагідно зазначимо, що проблематика справедливості в оподаткуванні за законодавством ЄС особливо актуалізувалася впродовж останнього десятиліття, коли перед Євросоюзом постали особливо масштабні виклики щодо захисту прав його громадян, передбачених Лісабонським Договором. У попередній період розвитку ЄС переважно зосереджувався на проблематиці розвитку внутрішнього ринку. Саме тому в новітній період розвитку Євросоюзу яскраво викристалізувалися деякі нові особливості дискурсу про справедливість в оподаткуванні. Зокрема, якщо впродовж тривалого попереднього періоду життєдіяльності ЄС як ціннісного простору майже всі учасники вищезазначеного дискурсу зосереджували свою увагу на питанні, чи податок справедливий по відношенню до його платника, то наразі цей дискурс парадигмально змістився і розділився на два світоглядно та методологічно різних підходи. Більше того, він навіть вступив в ідеологічний конфлікт із ліберально-демократичною системою цінностей суспільств держав-членів Євросоюзу.

Так, держави-члени та офіційні інституції ЄС, зокрема Рада Євросоюзу і Європейська Комісія, дедалі очевидніше тлумачать справедливість в оподаткуванні під таким кутом зору, щоб платник податків сповна віддавав у публічний фонд «свою справедливу частку», тобто робив «достатній податковий внесок»¹. Чи не найвідвертіше про це заявив у своєму виступі «Досягнення прогресу в

pp. 299–354; Nagel T. The Problem of Global Justice. *Philosophy & Public Affairs*, 2005, vol. 33, no. 2, pp. 113–147; Nozick R. *Anarchy, State, and Utopia*. Oxford: Blackwell, 1974, pp.1–357. Piketty T. *Capital in the Twenty-First Century*. Cambridge: Harvard University Press, 2017, pp.1–793. Pogge T., Mehta K. (eds.). *Global Tax Fairness*. Oxford: Oxford University Press, 2016, pp. 1–384; Vogel K. Taxation of Cross-border Income, Harmonization, and Tax Neutrality Under Euro bypean Community Law: An Institutional Approach. Alphen aan de Rijn: Kluwer, 1994, pp. 1-50.

¹ Council conclusions on fair and effective taxation in times of recovery, on tax challenges linked to digitalisation and on tax good governance in the EU and beyond. Brussels, 27 November 2020 (OR. en). 13350/20. FISC 226. ECOFIN 1097. URL: [https://doi.org/10.47305/JLIA2392320dz](https://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13350-2020-INIT/en/pdf; Sejdefa Dzagche. Evaluation of the Principle of Tax Fairness in the Tax on Income of Natural Persons in The Republic of North Macedonia. <i>Journal of Liberty and International Affairs</i>. Vol. 9. no 2. P. 261-274. <a href=); Petr Barton. EU Has Given a New Meaning To The Idea Of «Fair Taxes». URL: <https://en.irefeurope.org/publications/online-articles/article/eu-has-given-a-new-meaning-to-the-idea-of-fair-taxes/>; Pascal Van Hove. CJEU rules Belgian «fairness tax» incompatible with EU law. URL:

європейській податковій політиці: на шляху до більшої справедливості та більшої конкуренції» в Дубліні у 2013 р. Комісар ЄС з питань оподаткування Альгїрдас Шемета: «Суть справедливості полягає в тому, – резюмував він, – щоб держави-члени могли збирати належні податки, а всі платники повною мірою сплачувати свою законну частку»¹.

У європейській податковій доктрині дискурс щодо справедливості в оподаткуванні сфокусований на відносинах між платниками податків та їх очікуваннях, що виникають між ними. Цей принцип упродовж тривалого періоду часу називався у європейському податково-правовому просторі *принципом взаємних обмежень*. Він по суті зводився не стільки до ретельного аналізу самих податкових систем держав-членів, скільки до з'ясування того, як певні групи платників податків використовують податкову систему у власних інтересах, змушуючи в такий спосіб інших, законослухняних платників податків платити більше, ніж це могло б бути при послідовному дотриманні справедливості в оподаткуванні усіма платниками податків. Як резонно зауважив Сігрід Хемельс, «сама ця концепція справедливості є домінуючою в нинішніх публічних дебатах про справедливість [оподаткування]»². Отже, цей дискурс атрибутивно пов'язаний із моральністю оподаткування, точніше, із так званим *поведінковим оподаткуванням*, взаємодією, хоча й не прямою, платників податків між собою.

Наскільки правомірна, а отже і справедлива ця їх взаємодія? Чи дозволяє її практика і досвід нам стверджувати, що у податковому праві Євросоюзу як сукупності прав та обов'язків усіх його суб'єктів визнається і діє принцип справедливості оподаткування? Сене питання в тому, чи наявні у первинному і похідному (вторинному) праві ЄС, інших пластах його правової матерії, взятих разом,

<https://www.taxathand.com/article/6874/Belgium/2017/CJEU-rules-Belgian-fairness-tax-partly-incompatible-with-EU-law>.

¹ Algirdas Šemeta. Speech – Making Progress On European Tax Policy: Towards More Fairness And Greater Competitiveness. Dublin, 11 January 2013. Commissioner responsible for Taxation and Customs Union, Audit and Anti-fraud. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_13_11

² Hemels Sigrid, Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law? (August 20, 2013). Hemels S.J.C., 'Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?' in: C. Brokelind, Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, IBFD Amsterdam 2014, p. 413-414.

достатні підстави для того, щоб визнати справедливність правовим принципом податкового права ЄС? Очевидно, пошук відповідей на нього необхідно розпочати зі з'ясування домінуючих у правовому просторі Євросоюзу філософсько-правових концепцій справедливості як явища та податково-правової справедливості зокрема. Це необхідно для того, щоб зробити можливим врахування не тільки положень так званого об'єктивного податкового права (текстів відповідних правових норм та юридичних конструкцій податкового права), але і його контекстів, так званого неписаного податкового права, його духу, що включає набуту практику оподаткування, передусім прецедентне судове право ЄС у цій царині, податково-правову ментальність суб'єктів податкових правовідносин та податкову культуру загалом.

У сучасних європейських та західних філософському й філософсько-правовому дискурсах про справедливність більшість їх учасників відштовхуються, як правило, від розуміння природи і сенсу цього явища Девідом Г'юмом та Джоном Стюартом Міллем. Перший з них стверджував, що «первісним мотивом встановлення справедливості» є «особисті інтереси» суб'єктів суспільних відносин¹. А другий пояснював, що зобов'язання справедливості виникають в цих суб'єктів тоді, коли окремі особи та групи осіб інтерсуб'єктивно взаємодіють заради взаємної вигоди та добровільно займаються діяльністю, що вимагає спільного внеску та обмеження свободи цих суб'єктів².

Розвиваючи ці методологічні підходи до пізнання справедливості, Г. Л. А. Гарт в середині ХХ ст. дійшов висновку, що коли й існують насправді природні людські права, то принаймні одним з них є рівне право усіх людей бути вільними. Під цим правом він мав на увазі ситуацію, коли за відсутності виняткових умов будь-хто з дорослих людей, здатних до вибору, має природне право на те, щоб усі інші люди не застосовували до нього примусу або обмеження, окрім як для того, аби перешкоджати такому ж примусу або обмеженню з боку інших людей. Водночас, на його думку, людина вільна вчиняти будь-яку дію (тобто, вона не зобов'язана й утримуватися),

¹ Г'юм Девід. Трактат про людську природу: Спроба запровадження експериментального методу міркувань про об'єкти моралі. За ред. та з передм. Е.К.Мосснера; 3 англ. пер. П.Насада. Київ : Вид. дім «Всесвіт», 2003. С. 445.

² Міл Джон Стюарт. Про свободу: Есе / Пер. з англ. Київ : Вид. Соломії Павличко «Основи», 2001. С. 19.

яка не є примусовою або обмежувальною, чи такою, що має на меті нашкодити іншим особам¹. Проте можливість на втручання у свободу іншої особи Г. Л. А. Гарт виправдовує, оскільки ця інша особа, реалізуючи власне природне право на свободу, вільно створила таку претензію.

Свій дискурс щодо природи справедливості він продовжує таким міркуванням: «... коли декілька осіб здійснюють будь-яку спільну діяльність відповідно до правил і в такий спосіб обмежують власну свободу, ті, що підкорилися цим обмеженням, коли це було необхідно, мають право на аналогічне підкорення з боку тих, хто отримав вигоду від їх спільної діяльності»². Тобто, як резюмує Г. Л. А. Гарт: «У випадку взаємних обмежень ми фактично говоримо, що ця вимога втручатися в свободу іншого виправдана тому, що вона справедлива; а *справедлива* вона тому, що тільки так буде *однаковий* розподіл обмежень, а отже, і свободи серед цієї групи людей»³. Як бачимо, за Г. Л. А. Гартом *справедливість є рівністю* людей у їх сутнісних буттєвих проявах.

Концепція *справедливості як чесності* Джона Ролза, яка з'явилася у Західному дискурсивному просторі дещо пізніше від *концепції справедливості як рівності* Г. Л. А. Гарта, сутнісно, тобто світоглядно і методологічно, не відрізняється від неї. Зокрема, Дж. Ролз стверджував, що справедливість може проявлятися або не проявлятися у відносинах між людьми, які, не маючи влади один над одним, співпрацюють чи конкурують між собою⁴. Вона відбувається за певними правилами, що її визначають, а також встановлюють обсяг взаємних прав та обов'язків цих осіб. Їх взаємодія буде здаватися особам справедливою, якщо жодна її сторона не відчує, що в її парадигмальних межах Інший отримує вигоду чи, навпаки, буде змушений поступатися вимогам, які він не вважає законними⁵. Квінтесенція цієї концепції справедливості полягає в тому, що взаємодіючі сторони добровільно, без будь-якого акту чи договору, пропонують та приймають рівномірні обмеження їх свободи⁶. Важлива вказівка

1 Hart H.L.A. Are There Any Natural Rights? *The Philosophical Review*, 1955. Vol. 64, No. 2. P. 175.

2 Ibidem. P. 185.

3 Ibidem. P. 191.

4 John Rawls, Justice as Fairness. *The Philosophical Review*. 1958. Vol. 67, No. 2 P. 178.

5 Ibidem. P. 179.

6 Ibidem. P. 179.

Дж. Ролза на поняття несправедливості у такій взаємодії людей – це не стільки порушення певного правила іншим, що у випадку оподаткування є відвертим правопорушенням, скільки застосування неоднозначностей або інших лазівок у правилах, використання особливих обставин, що з'явилися несподівано, наполягання на трактуванні правил на власну користь, тобто дії всупереч заявленим намірам¹. Максима цієї концепції справедливості полягає в тому, що *ти не повинен обманювати*.

Дослідження феномену справедливості Г. Л. А. Гартом та Дж. Ролзом не стосуються безпосередньо його проявів у податковому праві. Однак, оскільки вони глибоко розкривають ціннісний контекст справедливості як явища в цілому, вищезазначені концепції також мають фундаментальне значення і для оподаткування. Зокрема, справедливість ідентифікована у них як рівність і чесність людей у їх сутнісних буттєвих проявах. Отже, у них обґрунтована ціннісна матриця розуміння справедливості у контексті європейської культури, атрибутивною частиною якої є культура оподаткування за правом ЄС. Це одна з найважливіших підвалин для розуміння справедливості у податковому правовому просторі держав-членів та ЄС в цілому.

Незрівнянно предметніший дискурс про справедливість в оподаткуванні запропонували Деніел Салліван, Річард Дж. Арнесон та Джордж Клоско. Зокрема, Д. Салліван обґрунтував так звані *умови застосовності аргументу справедливості* в дискурсі про справедливість у податковому праві. Першою з цих умов, на його думку, є наявність загальної практики, незалежної від окремих волевиявлень її учасників: «податки необхідно сплачувати». Друга умова дискурсу про справедливість в оподаткуванні за Д. Салліваном вказує на те, що від вищезазначеної практики одержують вигоду всі, навіть ті, хто не співпрацює із загалом усвідомлено. Нарешті, ще одна з цих умов полягає в тому, що необхідна поведінка («податки потрібно сплачувати») має розцінюватися відповідним суб'єктом як обтяжлива для нього: частина приватної власності, призначена для сплати податків, не може бути використана ним на суто приватні потреби. Д. Салліван переконаний, що правила оподаткування створюють платнику податків моральні зобов'язання, недотримання яких і породжує несправедливість. Згідно з його переконанням, в

¹ John Rawls, Justice as Fairness. *The Philosophical Review*. 1958. Vol. 67, No. 2 P. 178.

оподаткуванні – це важливий моральний принцип, а не проста констатація того факту, що правил необхідно дотримуватися¹. Цей підхід згодом було розвинуто німецькою практичною філософією².

Концепція розуміння справедливості у податковому праві Р. Арнесона демонструє її яскравий генетичний зв'язок з концепціями справедливості Г. Л. А. Гарта та Дж. Ролза. Вона з'явилася як реакція на критику останніх Робертом Нозіком за їх так звану надмірну абстрактність³. Ця концепція знайшла свій найбільш стислий виклад у його дослідженні «Принцип справедливості і проблеми безбилетників». У ній, зокрема, зазначається, що «там, де створена схема співпраці, що забезпечує колективну вигоду, гідну її вартості для кожного одержувача, де тягар праці справедливо розподілений, але неможливо забезпечити добровільне дотримання схеми за допомогою додаткових приватних вигод і де колективна вигода є або добровільно прийнятою, чи такою, що добровільне прийняття її неможливе, ті, хто вносить свою визначену справедливу частку витрат схеми, мають право по відношенню до решти бенефіціарів вимагати, щоб вони також сплачували свою справедливу частку»⁴. Це переглянуто Р. Арнесоном формулювання концептів справедливості Г. Л. А. Гарта та Дж. Ролза зберігає їх ключову ідею про те, що прийняття чи навіть просто отримання вигод від кооперативної співпраці зобов'язує особу робити внесок задля її підтримки навіть за умови, що вона не давала на це своєї персональної згоди.

Дж. Клоско також світоглядно і методологічно спирається на концепції справедливості Г. Л. А. Гарта та Дж. Ролза. Він обґрунтовує у своєму підході так званий «обмежувальний аргумент», який, з його погляду, суттєво звужує застосування принципу справедливості в оподаткуванні, однак не спростовує його повністю. Квінтесенція «тези про справедливість» в оподаткуванні Р. Арнесона полягає в тому, що індивіди охочіше сплачують податки, коли вони вірять, що всі інші суб'єкти оподаткування також сплачують ці

1 Daniel Sullivan, Rules, Fairness and Formal Justice. *Ethics*. 1975. Vol. 85, No. 4. P. 325-326.

2 Філософія прав людини. За ред. Ш.Госепата та Г.Ломанна; Пер. з нім. О.Юдіна та Л.Доронічевої. 2-ге вид. Київ : Ніка-Центр, 2012. 320 с.

3 Robert Nozick, *Anarchy, State and Utopia*. Basic Books, New York, 1974.

4 Richard J. Arneson, The Principle of Fairness and Free-Rider Problems. *Ethics*, 1982. Vol. 92, No. 4. P. 623.

податки¹. Це, на його думку, пояснюється властивостями публічних благ, які фінансуються за рахунок податків. Зокрема, Ліам Мерфі та Томас Нейгел писали, що цими благами є ті, «які не можуть бути надані нікому, якщо вони не надані всім»².

Заслугує на особливу увагу в загальному дискурсі про справедливість в податковому праві також аргумент Р. Арнесона про те, що проживання або діяльність платника податків в певній податковій юрисдикції передбачає отримання ним вигод від неї, а тому вже самим цим фактом зобов'язує таку особу робити внески в публічні фонди грошових коштів цієї юрисдикції незалежно від того, чи погодився він із чинними у ній правилами оподаткування. Він переконаний, що це також само по собі розв'язує проблему платників податків-нерезидентів, зазвичай не представлених в парламенті відповідної держави-члена. Підсумковий вердикт Р. Арнесона щодо справедливості в оподаткуванні зводиться до того, що вона атрибутивно наявна в ньому, проте в якій саме якості, він не пояснює.

Водночас останнє не означає, що така ж невизначеність правової природи справедливості в оподаткуванні властива усьому європейському філософсько-правовому дискурсові з цієї проблематики. Зокрема, Річард Гаппе вважає, що справедливість є правовим принципом, проте особливим, якісно відмінним від інших правових принципів оподаткування. Адже цей принцип насамперед накладає зобов'язання на платників податків стосовно один одного. Він також зазначає, що з метою дотримання цього принципу платникам податків слід стримувати себе у використанні задля власних цілей лагун в податковому законодавстві. А перед урядами держав-членів ЄС стоїть «завдання забезпечити, щоб громадяни дотримувалися принципу справедливості в податковому праві»³. Цей принцип вимагає, на думку Р. Гаппе, активного захисту «мовчазної більшості»

¹ George Klosko, *The Principle of Fairness and Political Obligation*. *Ethics*, 1987. Vol. 97, No. 2. P. 354. George Klosko, *Presumptive Benefit, Fairness, and Political Obligation*. *Philosophy & Public Affairs*. 1987. Vol. 16, No. 3. P. 244.

² Liam Murphy and Thomas Nagel, *The Myth of Ownership*. *Taxes and Justice*. Oxford University Press. New York. 2002. P. 46.

³ Richard Happé. 'Belastingethiek: een kwestie van fair share' in: *Belastingen en ethiek*. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 243. Kluwer, Deventer 2011. P. 3-69, 52-53.

платників податків від «незрівнянно меншого гурту» «недобросовісних ухіялянтів»¹.

Чи знайшли вищезазначені доктринальні концепти розуміння справедливості у податковому праві в законодавстві Євросоюзу, а якщо так, то в якій саме формі та мірі? Аналіз первинного і похідного (вторинного) права ЄС переконує, що у тому ціннісному контексті, в якому тлумачить справедливість у податковому праві філософсько-правова доктрина, а саме, що це принцип захисту добросовісних платників податків від їх недобросовісних партнерів по справі оподаткування, вищезазначені пласти правової матерії не розглядають.

Очевидно, причинами цього явища є те, що як первинне, так і похідне (вторинне) право ЄС в своїй основі сформувалися головню до того часу, коли питання справедливості оподаткування у правовому просторі Євросоюзу ще не набули особливої гостроти й актуальності, а домінуючими цілями ЄС були економічні, передусім утворення і розвиток спільного (внутрішнього) ринку, який би функціонував як національні ринки держав-членів.

Не менш вагомою причиною вищезазначеного явища, на нашу думку, є і та обставина, що ЄС не має власної прямої компетенції оподатковувати, тому вважає цей сегмент його правового простору безроздільно належним державам-членам.

Ще одним суттєвим чинником пасивного ставлення майже всіх суб'єктів податкового права ЄС, за винятком платників податків, до захисту справедливості у податковому праві є криза верховенства права в цілому в європейському правовому просторі.

Проте у сфері захисту справедливості як принципу податкового права у тому його розумінні, яке наразі домінує у відповідному європейському дискурсі, є і суттєві позитивні здобутки. До них передусім необхідно віднести, на нашу думку, практику оподаткування особистих доходів громадян в державах-членах ЄС. Парадигмальною матрицею цієї практики виступає досі чинна ст. 13 Декларації прав людини і громадянина 1789 р. як складової Конституції Франції. У ній йдеться, зокрема, про те, що «для утримання публічних інституцій та для адміністративних витрат необхідний

¹ Richard Happé. Multinationals, enforcement covenants and fair share. *Intertax*. 2007. 35(10). P. 540.

загальний внесок: він повинен бути рівномірно розподілений між усіма громадянами *відповідно до їхніх можливостей*»¹.

Наразі ця парадигмальна матриця імплементована більшістю конституцій європейських держав, зокрема й держав-членів. У деяких з них, як от у Конституціях Австрії, Німеччини, Польщі, зроблено наголос на необхідності дотримання принципу рівності в оподаткуванні, що є лише окремою інтерпретацією принципу справедливості податкового права. Конституційна імплементація цього принципу має багатоаспектні і далекосяжні фундаментальні наслідки. Один із них – утвердження в податкових доктринах держав-членів так званого принципу платоспроможності. Він дозволяє обґрунтовано звільняти від оподаткування певний, неоднаковий для різних країн, рівень доходу платника податку, потрібний для його гідного існування. Це так звана безкоштовна податкова пільга. Держава не має права позбавити особу визначеного в такий спосіб рівня її благополуччя, більше того, в разі необхідності зобов'язана надавати відповідній особі цільову допомогу².

Федеральний Конституційний Суд Німеччини пішов ще далі в утвердженні принципу справедливості в податковому праві, обґрунтувавши сутнісну перевагу самостійно заробленого доходу платником податку над трансфертними виплатами йому, в разі необхідності, із фондів соціального забезпечення³.

Водночас слід зазначити, що поза межами дотримання конституційного принципу врахування платоспроможності платників податків державами-членами ЄС принцип справедливості в податковому праві у його розумінні європейськими філософсько-правовою та податково-правовою доктринами ними не любіюється. Останні, передавши Євросоюзу деякі власні повноваження у сфері непрямого оподаткування, відповідно до їх своєрідної мовчазної згоди де-факто самоусунулися від всебічного дотримання принципу справедливості у податковому праві. Це стало їх своєрідною «компенсацією» за

¹ Declaration of the Rights of Man – 1789. Approved by the National Assembly of France, August 26, 1789. URL: https://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp

² Englisch J. Ability to Pay, in Brokelind C.(ed.). Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. Amsterdam: IBFD. 2014. Online Books. § 19.2.1; Utz S. Ability to Pay // Whittier Law Review. 2002. Vol. 23. P.867, at p.875; Simons H.C. Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy. London: University of Chicago Press. 1938. P.49-50.

³ Bundesverfassungsgericht of 25 September 1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91 –, BVerfGE 87, 153.

самообмеження ними власного податкового суверенітету. Принагідно зауважимо, що держави-члени мають рацію в тому, що проблема справедливості податкового права відзначається загальноунійним характером і може бути успішно розв'язана тільки на рівні ЄС¹.

Наразі найповнішою мірою, судячи з результатів практичної діяльності унійних інституцій, це найглибше усвідомила Європейська Комісія (далі – ЄК). Не випадково у науковій літературі з права ЄС відзначається, що ЄС «Найбільшою мірою з-поміж інших інституцій [ЄС] втілює в собі дух нової Європи»². Так, відповідно до положень первинного права Євросоюзу, Комісія може давати рекомендації і робити висновки як із зазначених в Установчих договорах питань, так і за власною ініціативою. Ці акти ЄК не є документами обов'язкового характеру, однак, як зазначив Суд ЄС, вони все ж таки мають юридичне значення³.

Поворот ЄК до проблематики справедливості у податковому праві пов'язують із заходами запобігання кризі легітимності Євросоюзу в середині десятих років ХХІ ст., а також з необхідністю повернення довіри громадян Євросоюзу до унійних інституцій. Принагідно зазначимо, що юридичного мандату на опікування питаннями справедливості у податковому праві в ЄК як не було у попередні періоди її діяльності, так і немає нині. ЄК тут, очевидно, керувалася моральним обов'язком інтегрувати проблематику податкової справедливості у свій порядок денний.

Перше безпосереднє посилення Європейської Комісії на концепцію податкової справедливості в новітній період її діяльності відбулося в 2011 р. у формі пропозиції ЄК щодо Директиви Ради про спільну систему податку на фінансові операції і внесення змін до Директиви 2008/7ЄС. У ній ставилася вимога до держав-членів «забезпечити, щоб фінансові установи робили справедливий внесок

¹ The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing, 2023. 280 p.

² Кернз В. Вступ до права Європейського Союзу. Навч. посіб. Пер. з англ. Київ: Тов. «Знання». КОО. 2002. С. 49. Commission Staff Working Document. Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law. Brussels, 13.6.2023. SWD(2023) 212 final. URL: [https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=SWD\(2023\)0212&l=en](https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=SWD(2023)0212&l=en)

³ Case 322/88, Grimaldi v Fonds des maladies professionnelles (1989) ECR 4407 at 4421.

у покриття витрат, пов'язаних з нещодавною кризою, та гарантувати рівні умови з іншими секторами економіки з точки зору оподаткування¹.

У 2015 р. ЄК дійшла висновку, що податкові рішення, винесені Бельгією, Люксембургом, Ірландією і Нідерландами на користь відомих американських компаній Amazon, Apple та Starbucks, несумісні із законодавством ЄС про державну допомогу². У висновку Європейської Комісії зазначалося, що відповідальні платники податків не мають оплачувати рахунки, що залишаються неоплаченими компаніями, які уникають добросовісної сплати податків.

На початку 2016 р. ЄК обґрунтувала пропозиції до Директиви Ради АТАД I щодо протидії ухиленню від сплати податків у державах-членах³, а у 2017 р. ще додаткові пропозиції до уже зміненої Директиви Ради АТАД II, у яких йшлося про так звані «гібридні невідповідності податкових зобов'язань різних груп платників податків»⁴. При цьому ЄК виходила з «імперативу відновлення довіри до справедливості податкових систем і надання урядам можливості ефективно реалізовувати свій податковий суверенітет»⁵.

¹ European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common System of Financial Transaction Tax and Amending Directive 2008/7/EC, COM/2011/0594 final (28 Sept. 2011).

² European Commission, Commission Decision of 21 October 2015 on State Aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) Which Luxembourg Granted to Fiat, C(2015) 7152 final (21 Oct.2015); European Commission, Commission Decision of 21 October 2015 on State Aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) Implemented by the Netherlands to Starbucks, C(2015) 7143 final (21 Oct. 2015); European Commission, Commission Decision of 11 January 2016 on the Excess Profit Exemption State Aid Scheme, SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), C(2015) 9837 final (11 Jan. 2016); European Commission, Commission Decision of 30 August 2016 on State Aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Implemented by Ireland to Apple, C(2016) 5605 final (30 Aug. 2016); European Commission, Commission Decision of 4 October 2017 on State Aid SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) Implemented by Luxembourg to Amazon, C(2017) 6740 final (4 Oct. 2017).

³ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193/1 (19 July 2016) [hereafter ATAD I]; Dourado A. P. The EU Anti-Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*. 2016. Vol. 44. no 6/7. p.441.

⁴ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, OJ L 144/1 (7 June 2017).

⁵ European Commission, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal

Також у 2016 р. ЄК доопрацювала й відновила свою пропозицію щодо вдосконалення спільної консолідованої бази корпоративного податку. Перша версія цієї пропозиції не одержала згоди держав-членів ще у 2011 р. Оскільки в 2016 р. повністю оновився персональний склад Комісії, було змінено ключову мету оновленої пропозиції Комісії на «підвищення справедливості податкової системи»¹. Ця мета конкретизувалася у таких завданнях, як зменшення можливостей для транскордонного податкового планування, забезпечення сплати компаніями справедливої частки податкового навантаження, підвищення моралі платників податків та деяких інших. Тобто завдяки поступкам ЄК у обсязі завдань ця її пропозиція і була прийнята державами-членами.

Ще однією спробою Європейської Комісії лобювати справедливість у податковому праві ЄС стала її пропозиція щодо Директиви Ради про загальну систему податку на цифрові послуги². У ній смислові акценти були поставлені на потреби забезпечення достатніх надходжень від цих податків у публічні фонди грошових коштів, а також на дотриманні принципу платоспроможності. Його сенс ми розкрили вище у цьому ж дослідженні.

Заслуговує на увагу ще одна версія розуміння податкової справедливості Європейською Комісією. Зокрема, у 2019 р. вона оприлюднила повідомлення про необхідність відмови держав-членів від принципу однакості у прийнятті рішень з питань оподаткування та запровадження принципу кваліфікованої більшості у цій царині. Вона пояснила потребу останнього так: «Усунення безпосередньо обраного Європейського Парламенту від прийняття рішень у такій

Market, COM (2016) 26 final (28 Jan. 2016), point 1.4.3. 'The trust of the public, citizens and taxpayers in general to the fairness of the tax systems will be strengthened'.

¹ European Commission, Commission Staff Working Document, Impact Assessment, Accompanying the document, Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), SWD(2016) 341 final (25 Oct. 2016), at 23 ('3.1. General Objectives') [hereafter: CCCTB Impact assessment 2016].

² European Commission, Commission Staff Working Document, Impact Assessment, Accompanying the Document, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence and Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, SWD(2018) 81 final/2 (21 Mar. 2018), at 4 [hereafter: Digital Economy Impact Assessment 2018].

важливій сфері політики, як оподаткування, суперечить демократичним цілям Союзу. Перехід до звичайної законодавчої процедури закряє цей дефіцит демократії»¹.

Аналіз цих повідомлень та пропозицій ЄК щодо посилення справедливості у податковому праві ЄС переконає передусім у невизначеності позиції самої Комісії щодо суті та змісту цього концепту. Щонайменше ця позиція ЄК перебуває у світоглядному і методологічному конфлікті із тлумаченням принципу справедливості податкового права європейськими філософсько-правовою та податково-правовою концепціями.

Особливий підхід до розуміння і тлумачення феномену справедливості у податковому праві Євросоюзу виробив Суд ЄС. Він розглядає дотримання чи порушення податкової справедливості за допомогою застосування критерію платоспроможності. Найвідомішим його рішенням в цьому ряду є рішення Суду у справі *Schumacker*. У ньому Суд ЄС виробив своєрідне *правило принаймні одного*, відповідно до якого «особисті і сімейні обставини платника податків повинні бути взяті до уваги державами-членами принаймні один раз»². Тобто тут Суд ЄС тлумачить справедливість у податкових правовідносинах як принцип, проте, на думку Суду, він проявляється або відсутній у відносинах платника податків та держави-члена як податкового суверена.

Цей же підхід до розуміння справедливості у податковому праві Суд ЄС підтримав та розвинув у його рішеннях в справі *Impfeld*³, а також у його рішеннях щодо ряду інших справ⁴.

Додатковим підтвердженням незмінної світоглядної та методологічної правових позицій Суду ЄС щодо розуміння справедливості у податковому праві свідчить також аналіз насправді репрезентативної

¹ Alice Pirlot. The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'. *Intertax*. 2020. Vol. 48 (4). P. 402-415.

² 78 CJEU, 14 February 1995, case C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, in Reports p. I-225.

³ CJEU, 12 December 2013, case C-303/12, Guido Imfeld and Nathalie Garcet v État belge.

⁴ CJEU, 11 August 1995, case C-80/94, G.H.E.J. Wielockx v Inspecteur der directe belastingen, in Reports p.I-2493; 14 September 1999, case C-391/97, Frans Gschwind v Finanzamt Aachen-Außenstadt, in Reports p.I-5451 and 1 July 2004, case C-169/03, Florian W. Wallentin v Riksskatteverket, in Reports p.I-6443; CJEU, 18 July 2007, case C-182/06, État du Grand Duchy of Luxemburg v Hans Ulrich Lakebrink and Katrin Peters-Lakebrink, in Reports p.I-6705; 16 October 2008, case C-527/06, R. H. H. Renneberg v Staatssecretaris van Financiën, in Reports p.I-7735.

підбірки його рішень з податкових справ, зроблений Сігрідом Хемельсом. Він переконливо продемонстрував, що Суд розглядає справедливість у податковому праві як *інструмент захисту платника податків від держави*. Водночас, як резонно зауважує С. Хемельс, Суд «не вимагає справедливості від платників податків по відношенню один до одного»¹, як її тлумачить європейська доктрина розуміння принципу справедливості в податковому праві.

Отже, питання про те, чим є за її природою справедливість у податковому праві за законодавством Європейського Союзу та держав-членів, наразі залишається контраверсійним. Європейська і західна в цілому філософсько-правові доктрини безальтернативно визнають справедливість у податковому праві правовим принципом та вважають, що сферою його дії є інтерсуб'єктивні відносини платників податків щодо виконання ними їх податкових зобов'язань. Держави-члени також визнають справедливість у податковому праві правовим принципом, але у його тлумаченні роблять акцент на зобов'язанні платників податків сплачувати останні достатною мірою, але в межах їх платоспроможності. Первинне і похідне (вторинне) право ЄС залишає поза своєю увагою феномен справедливості у податковому праві. Основною причиною цього є відсутність власної податкової компетенції Євросоюзу, що в цілому утримує його від активної гри на чужому полі. Прецедентне право Суду ЄС тлумачить справедливість в податковому праві ЄС в парадигмальному руслі розуміння її державами-членами, проте робить при цьому акцент на справедливості як інструменті захисту прав платників податків від державних посягань на них. Ціннісні витoki цього світоглядного і методологічного плюралізму в розумінні природи справедливості в податковому праві ЄС сягають своїми коренями неналежного врегулювання на парадигмальному рівні відносин податкового суверенітету в цьому правовому порядку між державами-членами і Євросоюзом в цілому.

¹ Sigrid Hemels. Fairness: a legal principle in EU tax law? *Paper for the 8th GREIT Annual Conference 'Principles of Law: Function, Status & Impact in EU tax law'*, Lund, 19-20 June 2013. P.16.

1.1.4. Природа добросовісності за податковим правом ЄС

Природа феномену *добросовісності* за податковим правом ЄС ще більше контраверсійна, навіть парадоксальна, ніж природа принципу справедливості податкового права в цьому правовому порядку. Об'єктом нашої рефлексії щодо сенсу добросовісності за податковим правом Євросоюзу ми обрали податок на додану вартість як загальноунійну систему (далі – ПДВ), оскільки саме в ній найбільш повно і послідовно, навіть, можна сказати, *тотально* втілена цінність добросовісності в інтерсуб'єктивних відносинах контрагентів ПДВ. На юридичній мові нормативних актів ЄС ця цінність знайшла своє вираження у понятті нейтральності ПДВ.

Незважаючи на просякнутість наскрізь усієї системи податку на додану вартість добросовісністю як його правовою сутністю, ця система як така взагалі не знає *нормативного поняття добросовісності*. Зокрема, законодавець Європейського Союзу жодного разу не використовує його в тексті чинної Директиви про ПДВ, не кажучи уже, що він не дає його юридичної дефініції¹. Марно також шукати юридичне визначення добросовісності за податковим правом ЄС й у нормативних актах Євросоюзу, що попередньо регулювали податок з обороту в Європейському Союзі, який темпорально передував ПДВ. Більше того, добросовісність як правовий феномен взагалі не розглядалася в податковому законодавстві ЄС. Проте, як переконує практика еволюції цього правового порядку, було б субстантивно недостовірним та методологічно хибним сприймати ці явища як вияв негативного ставлення у ньому до податкової добросовісності. Навпаки, податково-правова дійсність ЄС переконує, що добросовісність є об'єктивною реальністю застосування юридичних норм, які регулюють суспільні відносини щодо ПДВ в Євросоюзі.

Ще один фундаментальний парадокс природи добросовісності як правового феномену, зі світоглядних і методологічних підходів юридичного позитивізму, полягає в тому, що добросовісність як інструмент правового регулювання суспільних відносин і як правова цінність в цілому є, згідно з його постулатами, надбанням тільки приватного права з його горизонтальними відносинами, тоді як податкові відносини являють собою класичні вертикальні відносини у суспільстві. Насправді обидва твердження однокі, світоглядно

¹ Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість (OJ EU.L.2006.347.1).

та методологічно хибні. Це нескінченну кількість разів уже спростовувала і продовжує заперечувати суспільна практика.

Як переконують акти римського права, передусім Кодекс, Дигести (Пандекти), Інституції і Новели Юстиніана¹, праці таких давньоримських авторів, як Марк Туллій Цицерон, Марк Антістій Лабен, Марк Фабій Квінтіліан, Тіт Лівій, Емілій Папініан, Юлій Павел, Доміцій Ульпіан та багато інших тогочасних дослідників і творців доктрини римського права, відомих вчених-романістів нового часу А. фон Брінзи, К. А. фон Вангерова, Б. Віндшейда, Х. Ф. фон Савіньї, Н. Д. Фюстеля де Куланжа, вчених-романістів – вихованців Київського університету Святого Володимира Л. І. Петражицького та І. О. Покровського, українських романістів О. А. Підпригори, Є. О. Харитонова, нинішніх вітчизняних дослідників концептів доброчесності та добросовісності, їх генези і парадигми сучасної рецепції Ф. П. Шульженко, І. М. Шаркової та О. О. Гайдюліна², багатьох інших, природно-правові принципи добросовісності і доброчесності, які набули форм класичної зрілості ще у Стародавньому Римі, були від самого початку базовими не тільки для суб'єктів цивільних прав і обов'язків, але й визначальними для суб'єктів публічного права тієї доби, зокрема, для учасників судового процесу – преторів, суддів, юрисконсультів та інших. У такій самій якості вони продовжують розглядатися і сучасними представниками європейського публічного³ та приватного⁴ права.

¹ The Digest of Justinian, Translation, Edited by Alan Watson. Volume 1 [Books 1-15], Volume 2 [Books 16-29], Volume 3 [Books 30-40], Volume 4 [Books 41-50]. Philadelphia: University of Pennsylvania Press. 1998. 3072p.

² Шульженко Ф.П., Шаркова І.М., Гайдюлін О.О. Морально-правові принципи доброчесності та добросовісності: генеза і парадигма сучасної рецепції: монографія. Київ : Юрінком Інтер. 2024. 428 с.

³ Paweł Grzybowski. Dobra wiara podatnika w konstrukcji wspólnego systemu. Rozprawa doktorska. Poznań. Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Wydział Prawa i Administracji. 2018. 320 p.; Carvajal L. Arenas, Good Faith in Commercial Matters in the Western Legal Tradition, *Revista de estudios histórico-jurídicos*, 36/2014, S. 345-364; Dajczak W. Doświadczenie prawa rzymskiego, a pojęcie dobrej wiary w europejskiej dyrektywie o klauzulach niedozwolonych w umowach konsumenckich, *Zeszyty Prawnicze UKSW* 1/2001 s.89-90; Doliwa K. Dobra wiara jako wyrażenie języka prawnego. *Monitor Podatkowy*, 2008, nr 6, s. 3.

⁴ Janiszewska B. Pojęcie dobrej wiary w rozumieniu obiektywnym, a zasady współżycia społecznego, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*. 2003, nr 9, s. 2; Gajda J. Pojęcie dobrej wiary w przepisach Kodeksu cywilnego. *Studia Prawnicze*,

Сучасна європейська правова доктрина знаходить чимраз нові переконливі аргументи щодо необхідності застосування концепту добросовісності в європейському правовому порядку саме в тому неспотвореному часом і багатьма поколіннями його інтерпретаторів сенсі, який йому надавала безпосередньо давньоримська доктрина права¹. В основі цього підходу лежить спільна для всіх держав-членів культурно-цивілізаційна спадщина, яка є фундаментом сучасних європейських цінностей. Зокрема, Ернест Ренан, один із новочасних європейських дослідників цієї спадщини, акцентував увагу на тому, що глибинний сенс культурно-цивілізаційної ідентичності Європи полягає в такій формулі: «Європа є грецькою, коли йдеться про філософську думку і мистецтво; римською, коли йдеться про право, і юдейсько-християнською з точки зору [релігійної] традиції»².

Аналіз правового порядку Європейського Союзу, історії його становлення і розвитку, особливо правової системи ЄС в цілому та правових систем держав-членів, сенсу первинного і похідного (вторинного) права Євросоюзу переконує, що спосіб правового мислення, притаманний давньоримським юристам, має безперечний вплив на розуміння права і його розвиток в ЄС. Зокрема, у його доктрині, як і в класичній давньоримській доктрині права, у змісті феномену добросовісності виділяють як суб'єктивну, так і об'єктивну складові. Добросовісність в об'єктивному сенсі за правом ЄС вимагає від суб'єктів правової системи наявності лояльного і чесного стандарту їх поведінки як при виконанні власних обов'язків, так і при здійсненні своїх прав. Цей стандарт функціонально спрямований на захист раціональної довіри та інтересів іншої сторони, яка на це заслуговує³.

1997, zeszyt 2(132), s. 39; Miller A.D., Perry R. Good Faith Performance. *Iowa Law Review*, 2013, vol. 98(2), s. 690; Schwartz A., Scott R.E. Rethinking the laws of good faith purchase. *Columbia Law Review*, 2011, vol. 111, s. 1332 i nast.; Viven-Wilksch J. The adventures of good faith. *Alternative Law Journal*, 2015, vol. 40 (2), s. 89-92.

¹ Цитовано за: Dajczak W. Dobra wiara jako symbol europejskiej tożsamości prawa. *Poznań*. 2006, s. 5-24.

² Schramm T. Granice i podziały Europy, *Klio. Czasopismo poświęcone dziejom Polski i powszechnym*, 2013. t. 26 (3). s. 81-115.

³ Bettina Hürlimann-Kaup and Jörg Schmid, Einleitungsartikel des ZGB und Personenrecht. Basel: Schulthess, 2. Auflage, 2010. 70; Simon Whittaker and Reinhard Zimmermann. 'Good Faith in European Contract Law: Surveying the Legal Landscape' in *Good Faith in European Contract Law*, ed. Simon Whittaker and Reinhard Zimmermann. Cambridge: Cambridge University Press. 2000. 7-63, p. 30.

Повертаючись до осмислення поки що хрестоматійної класифікації податкових правовідносин як вертикальних, а приватно-правових як горизонтальних, також необхідно визнати не просто хибний, а світоглядно й методологічно помилковий характер такого їх поділу. Адже неупереджений аналіз системи ПДВ за законодавством Євросоюзу переконує, що переважаючими за обсягом відносинами щодо сплати цього податку є горизонтальні диспозитивні відносини між його платниками-партнерами по виробничому ланцюгу. Це тим більше впадає у вічі, якщо аналізувати ПДВ не зі світоглядних підходів юридичного позитивізму, а з пізнавальних позицій людиноцентризму (антропосоціокультурний підхід). Такі імперативи концептуального підходу до з'ясування природи ПДВ.

Практичний підхід до осмислення цієї природи демонструє Суд ЄС. Він винятково важливий, оскільки ні в первинному, ні в похідному (вторинному) праві Євросоюзу і згадки немає про феномен добросовісності у податковому праві ЄС. Як переконує досвід, фактичне правове регулювання цих відносин (відносин добросовісності) здійснюється на основі прецедентного податкового права Суду ЄС. Початок формування цього права покладено рішенням Суду у справі *Genius Holding* від 13.12.1989 р. Поява цього права виявилася безпосередньо пов'язаною із тлумаченням Судом ЄС умов отримання платниками податку з обороту одного з можливих їх прав, що мають істотне значення для визначення остаточної суми цього податку для конкретного платника. Прикметно, що саме завдяки тлумаченню Судом деяких положень Шостої директиви Ради від 17.05.1977 р. щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно вищезазначеного податку він зміг обґрунтувати умови, дотримання яких платниками ПДВ давало їм таке право. Суд, зокрема, резюмував, що можливість правомірного виправлення платником ПДВ допущеної ним механічної помилки в рахунку-фактурі залежить виключно від того, чи діяв відповідний платник податку при цьому добросовісно¹.

Згодом ця правова позиція Суду ЄС була уточнена і розвинута в процесі обґрунтування ним рішень в інших подібних справах, але парадигмально її сенс певний період часу залишався незмінним – в

¹ Case C-342/87. *Genius Holding v Staatssecretaris van Financiën*. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 13 December 1989. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-342/87>

усіх подібних випадках платник ПДВ мав діяти добросовісно. Вважаємо за необхідне звернути увагу на той факт, що в усіх без винятку випадках при з'ясуванні у межах вищезазначеного парадигмального підходу Суд виводив добросовісність або недобросовісність платника ПДВ виключно з аналізу дотримання таким платником загальної системи приписів ПДВ як єдиної правової системи оподаткування цим податком. Як бачимо, тут і згадки немає про запозичення цієї правової конструкції Судом ЄС – добросовісності/недобросовісності платника ПДВ – із приватного права, а йдеться про внутрішню систему ПДВ.

На цю принципово важливу сторону обґрунтування Судом ЄС юридичної природи добросовісності за законодавством про ПДВ в Євросоюзі доречно звернув увагу в одному зі своїх висновків Генеральний адвокат Мацей Шпунар. Він, зокрема, зазначив, що «принцип добросовісності», обґрунтований Судом ЄС в його рішеннях у справах щодо сплати ПДВ, є наслідком власне юридичної конструкції цього податку і ніяк не пов'язаний із приватним правом¹.

Оскільки система ПДВ має горизонтальний вимір як одну зі своїх субстантивних властивостей, діяти добросовісно або недобросовісно можуть також партнери платника цього податку. Саме такий випадок розглянуто Судом ЄС в об'єднаній справі *Optigen and Others*. У своєму висновку в цій справі Суд назвав факт порушення системи ПДВ контрагентом його платника безпрецедентним, хоча насправді це було відвертим перебільшенням, оскільки однією з характерних ознак правопорушень платниками системи ПДВ є так звані групові або колективні правопорушення з їх боку. Перевірка добросовісності конкретного платника податку в цій справі зумовлена виявленим податковим шахрайством з боку його контрагента².

¹ Opinia Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawiona w dniu 11 września 2014 r.(1); Case C-131/13, Case C-163/13 i Case C-164/13. Staatssecretaris van Financiën (C-131/13) Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof i Turbu.com BV (C-163/13), Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13) Staatssecretaris van Financiën URL: https://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=8A6E9D13187ADA34D372964E72CFF525?docid=157560&text=&doclang=PL&pageIndex=0&cid=7153813

² Case C-354/03. *Optigen and Others*. Judgment of the Court (Third Chamber) of 12 January 2006. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-354/03>

Отже, якщо у попередніх рішеннях Суду йшлося про запобігання можливому (потенційному) порушенню платником ПДВ податкового законодавства ЄС, то у цьому випадку Суд був змушений протидіяти податковому шахрайству і зловживанням, які вже відбулися. Тут добросовісність платника податку проявляється в так званій пасивній формі. Тобто Суд ЄС розширив тлумачення ним обсягу добросовісності за податковим правом ЄС. Принагідно зазначимо, що таке розширення обсягу поняття добросовісності у системі ПДВ відбувалося з боку Суду ЄС багаторазово в минулому¹ і не може бути вичерпанам в принципі відповідно до його природи. Цей аспект природи властивості добросовісності знайшов певну увагу та відображення і в податково-правовій доктрині ЄС².

Водночас очевидно, що феномен добросовісності в усіх вищезазначених випадках залишався елементом системи ПДВ, який в той чи інший спосіб впливав на її юридичну конструкцію. Звичайно, при цьому мається на увазі відповідна нормативна модель ПДВ, передбачена законодавцем Євросоюзу у змісті відповідних Директив, якими впроваджувався цей податок. Отже, правова природа властивості добросовісності за системою ПДВ відповідно до законодавства ЄС має своїм джерелом не приватне право або його окремі конструкції, а іманентну спільну систему податку на додану вартість. Вона спонтанна, а не інкорпорована іззовні, що неможливо за визначенням.

Із вищепроаналізованих рішень Суду ЄС також очевидно, що добросовісною відповідно до загальної системи ПДВ є тільки та особа, яка насправді не знала чи, проявляючи належну обачність, і не могла знати про свою мимовільну участь у шахрайських схемах або інших зловживаннях системою ПДВ. За такою особою

¹ Case C-504/10 Tanorach, paragraph 50, LEX No. 969346; Halifax and Others, paragraph 71, LEX No. 175869, judgment of July 6, 2006 in Cases C-439/04, C-440/04 Axel Kittel and Recolta Recycling, paragraph 54, LEX No. 187186.

² Swinkels J. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*. 2008. Vol.3-4. s. 104; Brederode R.F. van, Pfeiffer S. Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT. *International VAT Monitor*. 2015. Vol. 5-6. s. 147; Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Transakcje wewnątrzwspólnotowe ze szczególnym uwzględnieniem transakcji trójstronnych i łańcuchowych oraz identyfikacja oszustw karuzelowych w handlu wewnątrzwspólnotowym, Warszawa 2010, s. 78; Lejeune I., Maeijer S. de, Vermeire L. Quick reaction mechanism against EU VAT fraud. *International VAT Monitor*. 2013. Vol.3-4. s. 94; Lind K. VAT Fraud and the Fight against It in Estonia: Laws and the Practice of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court. *Juridica International*. 2011. nr XVIII s. 153.

залишається право застосування легітимних механізмів системи ПДВ, передбачених для добросовісних платників цього податку. Якщо ж особа діє недобросовісно, сама вчинила правопорушення чи зловживання, знала або повинна була знати, що бере участь у протиправних діяннях, вона згідно з прецедентним податковим правом Суду ЄС, втрачає правомірні підстави претендувати на реалізацію спеціальних прав за системою ПДВ, передбачених для добросовісних його платників.

Відповідно до концепції добросовісності за системою ПДВ, виробленої Судом ЄС, участь платника податку на додану вартість у сумнівних операціях, через можливість зловживання ним правилами загальної системи цього податку, має передбачати можливість оскарження відповідними суб'єктами її права на застосування стимулюючих механізмів оподаткування ПДВ, оскільки в протилежному випадку це спотворювало б його нейтральну природу¹. Необхідність цього впливає також з іншої максими Суду ЄС, відповідно до якої ніхто за жодних обставин не має права посилалися на приписи законодавства Євросоюзу з метою вчинення будь-яких правопорушень або зловживань правами².

Отже, наявні достатні підстави зазначити як проміжний висновок, що концепція добросовісності, яка застосовується Судом ЄС щодо аналізу та розуміння системи ПДВ, безпосередньо впливає на юридичну конструкцію цього податку. Передусім це зумовлено тим, що залежно від фактичних обставин, які щоразу неповторні в деталях, але сутнісно однотипні, ця концепція не просто реально впливає на зміст правового ефекту, але й по суті визначає його, дозволяючи або забороняючи платнику ПДВ застосовувати бажаний для нього заохочувальний механізм цього податку. Тобто, за загальним правилом, у разі будь-яких правопорушень, здійснених платником ПДВ щодо його системи, властивість добросовісності змінює відповідно ті або інші положення цієї системи на негативні для такого його платника і карає в такий спосіб правопорушника, оскільки юридична конструкція ПДВ стає дисфункціональною. Проте було б світоглядно та методологічно помилковим вважати, що система

¹ Case C-504/10 Tanorach, para. 50, LEX no. 969346; Judgment of February 21, 2006 in Halifax. para 71, LEX no. 175869, judgment of July 6, 2006. in Cases C-439/04, C-440/04 Axel Kittel and Recolta Recycling, paragraph 54, LEX No. 187186.

² Case C-373/97 Diamantis, paragraph 33, LEX No. 82729; of 12 September 2006 in Case C-196/04 Cadbury Schweppes, paragraph 35, OJ C 281 as of 18.11.2006, p. 5.

ПДВ автоматично, сама по собі, забезпечує вищезазначені наслідки для всіх суб'єктів цього податку. Вона тільки створює потенційні можливості для цього, а використання їх чи нехтування ними однаковою, за великим рахунком, мірою залежать як від зусиль платників цього податку, так і від цілеспрямованої діяльності його публічного суверена.

Спільною проблемою для обох цих типів суб'єктів загальної системи ПДВ, як переконує аналіз прецедентного податкового права Суду ЄС, є невизначеність як явища, так і поняття добросовісності в ПДВ. Ця невизначеність передусім стосується формально-юридичного аспекту прецедентного податкового права Суду ЄС. Остання зумовлюється як казуїстичним характером добросовісності, який у кожному випадку порушення загальної системи ПДВ проявляється по-особливому у своєму змісті та деталях, так і мірою усвідомлення платниками ПДВ своєї участі у відповідній операції цієї податкової системи, за наслідками якої він отримує чи не отримує певне конкретне право.

Можливість отримання цього права платником ПДВ прямо пропорційно залежить від його обізнаності із системою податку на додану вартість і алгоритмом його належних дій. При цьому Суд ЄС виходить із презумпції невинуватості платника податку. Тобто він вважає, що платник ПДВ, який не знав про правопорушення чи зловживання щодо системи цього податку, є добросовісним платником податку. Але такий платник податку повинен також продемонструвати належну міру обачності, що є однозначно оціночним поняттям. Суд, як переконує аналіз його практики¹, прагне до встановлення певних правил застосування критерію належної обачності, проте в дійсності такі правила виявляються не системними, а здебільшого особливими, які постають наслідками вирішення ним конкретних казуїстичних випадків. Це одна з найбільш укорінених причин дискусійності розуміння сенсу та змісту добросовісності за її концепцією Суду ЄС.

¹ Joined cases C-439/04, C-440/04 *Axell Kittel v. Belgium and Belgium v. Recolta Recycling*, paragraph 56, LEX No. 187186; CJEU judgment of June 21, 2012 in Joined Cases C-80/11 and C-142/11 *Mahagében and Péter Dávid*, para. 46, LEX no. 1165797; CJEU judgment of December 6, 2012 in Case C-285/11 *Bonik EOOD*, paragraph 39, LEX no. 1229752; CJEU judgment of October 22, 2015 in Case C-277/14 *Stehcemp*, paragraph 49, LEX no. 1814891.

Квінтесенція концепції Суду ЄС щодо добросовісності в системі ПДВ за законодавством Євросоюзу – захист прав і законних інтересів платників цього податку. На це резонно звертається увага в європейській літературі з податкового права¹. Вищезазначені дослідники також переконані, що саме такий підхід Суду ЄС повною мірою враховує послідовну й наполегливу вимогу права Євросоюзу щодо реалізації при справлянні цього податку принципів пропорційності та правової визначеності. Інколи при цьому висловлюється контраверсійна думка про важливість пріоритетного врахування фінансового аспекту цієї проблеми, під яким зазвичай мається на увазі великий обсяг втрат бюджетних ресурсів у масштабах Євросоюзу внаслідок порушення вимог добросовісності при сплаті ПДВ². Проте у прецедентному податковому праві Суду ЄС на цьому ніколи не наголошувалося. Правова позиція Суду ЄС щодо розуміння і тлумачення ним необхідності дотримання добросовісності у справлянні ПДВ на рідкість незмінна й послідовна – Суд виводить необхідність захисту добросовісних платників цього податку із природної потреби дотримання у процесі застосування правил загальної системи ПДВ принципів європейського правопорядку в цілому³.

Отже, Суд Справедливості Євросоюзу де-факто і де-юре наділяє концепцію добросовісності при справлянні ПДВ функцією захисту передусім прав і законних очікувань платників цього податку. Мета цього захисту – запобігання негативному впливу на них діянь їх недобросовісних контрагентів. Ця функція добросовісності з огляду на її природу має фундаментальне значення для всієї правової системи Європейського Союзу, а не тільки для її податкового права.

¹ Wesolowska A. Glosa do wyroku TS z dnia 22 października 2015 r., C-277/14, LEX online 2015; Brederobe R.F. van. Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU. *International Tax Journal*, 2008. nr 1-2. s. 38; Lejeune I., Vandenberghe S., Racquet T. Limited Third-Party Liability in EU VAT Matters// *International VAT Monitor*. 2012. nr 11-12. s. 398.

² Study and Reports on the VAT Gap in the EU - 28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131 p. 8. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

³ In Case C-642/11 Stroj Trans EOOD; paragraph 52 of the judgment in Case C-409/04 Teleos; paragraph 19 of the judgment in Case C-271/06 Netto Supermarkt; paragraph 54 of the judgment in Case C-643/11 ŁWK - 56 EOOD; paragraph 28 of the judgment in Case C-492/13 Traum; paragraph 60 of the judgment in Joined Cases C-131/13, C-163/13 and C-164/13 Italmoda.

Зокрема, в первинному праві Євросоюзу мета добросовісності безпосередньо пов'язується із принципом лояльності, нормативно прописаному у ст. 4(2) Договору про функціонування ЄС. Суд виводить із цього принципу зобов'язання держав-членів діяти добросовісно. Це зобов'язання породжує в суб'єктів права Євросоюзу, в тому числі і платників ПДВ, легітимне очікування відносин, які б базувалися на солідарності та щирій співпраці, відповідно до принципів справедливості, розумності й добросовісності. Отже, в первинному праві ЄС добросовісність позиціонується у термінах, властивих передусім міжнародному праву.

На цю її семантичну особливість звернув увагу і Суд ЄС. Він незмінно застосовує концепцію добросовісності як методологічну засаду реалізації принципу нейтралітету у системі відшкодування ПДВ за фактичними наслідками передбаченої правом ЄС підприємницької діяльності. Зокрема, саме такий підхід застосовано Судом у його рішеннях в справах *INZO*¹, *Rompelman*² та *Fini H*³. Пов'язавши в цих рішеннях атрибутивно можливість надання платнику ПДВ права на компенсацію йому відповідних коштів за системою цього податку в пряму залежність від задекларованого ним добросовісного наміру поводитися певним чином, Суд ЄС цим самим завчасно акцентував його увагу на важливості дотримання принципу нейтральності. При цьому Суд наполягає, що, незважаючи на те, що навіть якщо в загальному ланцюгу сплати ПДВ мають місце порушення цієї системи рядом контрагентів добросовісного платника, він сам, залишаючись добросовісним, не втрачає свого права на належні йому за законодавством ЄС преференції і до нього не можуть бути застосовані в такому разі обмеження за законодавством про ПДВ⁴.

В усіх вищепроаналізованих нами рішеннях Суду ЄС, як і в багатьох інших, він виводить поняття добросовісності за системою

¹ Case C-110/94. *Intercommunale voor zeeewaterontzilting (INZO) v Belgian State*. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 29 February 1996.

² Case 268/83. *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën*. Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 February 1985.

³ Case C-32/03. *I/S Fini H v Skatteministeriet*. Judgment of the Court (Third Chamber) of 3 March 2005.

⁴ Joined cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03. *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) and Bond House Systems Ltd (C-484/03) v Commissioners of Customs & Excise*. Judgment of the Court (Third Chamber) of 12 January 2006.

ПДВ із принципу нейтральності цього податку. Причому Суд наголошує, що нейтральність ПДВ відповідно до його природи не може мати жодних винятків, адже в протилежному випадку, відповідно до правової позиції Суду ЄС, це означало б виправдання зловживань у цій системі правовідносин¹. Нейтральність системи ПДВ є його іманентною фундаментальною структурною особливістю, стороною його природи.

Один із важливих аспектів юридичної нейтральності системи ПДВ, відповідно до концепції Суду ЄС, полягає у тому, що при оцінці наявності або відсутності факту поставки товару Суд однозначно висловився у своїх рішеннях в справах *Auto Tase Holland BV*², *Dieter Armbrecht*³ та *X v. Skatteverket*⁴ про перевагу економічного критерію перед юридичним. У них, зокрема, наполегливо наголошується, що при цьому не мається на увазі передача права власності від одного контрагента цього податку іншому його контрагенту у формах, передбачених національним законодавством держав-членів. Поняття постачання включає у себе будь-яку реальну дію, що зводиться до фактичної передачі матеріального блага однією стороною іншій, яка де-факто одержує при цьому право розпоряджатися набутим благом. Така передача права розпорядження відповідним у контексті поставки товарів за системою ПДВ суб'єктам правомірна лише тоді, коли її здійснює один суб'єкт оподаткування цим податком іншому такому ж суб'єкту. В протилежному випадку вищезазначена передача блага не відповідатиме критеріям законодавства ЄС про оподаткування операцій, а отже не буде підпадати під дію правил загальної системи ПДВ. У такому разі наяву достатні підстави розцінити її як своєрідний «замах» на нейтральність загальної системи ПДВ.

¹ Case C-255/02. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006.

²Case C-185/01. Auto Lease Holland BV v Bundesamt für Finanzen. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 6 February 2003; Case C-320/88. Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 8 February 1990.

³Case C-291/92. Finanzamt Uelzen v Dieter Armbrecht. – Reference for a preliminary ruling: Bundesfinanzhof – Germany. – VAT – Taxable transactions. Judgment of the Court of 4 October 1995.

⁴ Case C-84/09. X v Skatteverket. Judgment of the Court (Second Chamber) of 18 November 2010.

Крайнім, найбільш агресивним проявом такого посягання на нейтральність загальної системи ПДВ є не такі вже й рідкісні навіть у правовому просторі Євросоюзу операції, що здійснюються з використанням юридичної конструкції ПДВ, однак виключно з метою отримання неправомірної податкової вигоди. Суд ЄС неодноразово розглядав такі справи. Зокрема, у своєму рішенні в справі *Halifax* від 21.02.2006 р. він визнав такі діяння позбавленими економічного сенсу та спрямованими тільки на зловживання податковим законодавством ЄС¹. Принагідно зазначимо, що Суд Справедливості має великий досвід розгляду справ щодо зловживання різними суб'єктами своїми правами, втім числі і суб'єктами приватного права². Однак його рішення у вищезазначеній справі виявилось першим, яке стосувалося зловживання податковим правом Євросоюзу. Найголовнішим об'єктивним критерієм віднесення подібних операцій до проявів податкового шахрайства Суд назвав повну відсутність у них економічного змісту, що порушує принцип нейтральності загальної системи ПДВ.

Проте вияв недобросовісності платником ПДВ, зловживання ним податковим правом Євросоюзу, відповідно до концепції добросовісності Суду ЄС, в жодному разі не може презюмуватися. Вона тільки може бути доведеною відповідним органом публічної влади. Навпаки, Суд ЄС у всіх своїх рішеннях в подібних справах виходить виключно з презумпції добросовісності платника ПДВ. Ця презумпція об'єктивно вибудовує природне співвідношення між принципом заборони зловживання платником податку своїм податковим правом і принципом його добросовісності в такий спосіб, що саме остання зумовлює необхідність застосування на практиці принципу заборони зловживання платнику ПДВ податковим правом, а не навпаки, як можна було б припустити, беручи за основу реальну хронологію подій у сфері протидії найрізноманітнішим ухилянням з боку платників ПДВ від його сплати належною мірою.

¹ Case C-255/02. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006.

² C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH vs. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*; ECJ judgment of December 3, 1974 in Case C-33/74 *Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*; ECJ judgment of May 2, 1996 in Case C-206/94 *Brennet AG v. Vittorio Paletta*; judgment of ECJ of March 9, 1999 in Case C-212/97 *Centros Ltd v. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*.

Отже, добросовісність відповідно до загальної природи ПДВ є властивістю його платника. Вона закорінена в нейтральності цього податку. Її парадоксальність полягає в тому, що ця властивість зазвичай перебуває в неактуалізованому (прихованому) стані й починає давати знати платнику податку про себе тільки в разі порушення ним у будь-якій формі нейтральності ПДВ. Таке порушення з боку контрагента платника податку може залишатися непомітним для останнього впродовж тривалого періоду часу й уможлиблювати цим самим зловживання відповідним контрагентом потенціалом загальної системи ПДВ. Природа добросовісності платника податку на додану вартість спонтанна, жодною мірою не є імплементацією конструкції добросовісності із приватного права, а виступає іманентною цінністю ПДВ.

Юридичну конструкцію добросовісності платника ПДВ розробив Суд ЄС як стандарт та інструмент його захисту від його ж недобросовісних контрагентів, а також як спосіб забезпечення публічного інтересу при справлянні податку на додану вартість. Квінтесенція цієї конструкції знайшла своє найбільш концентроване втілення в презумпції добросовісності платника ПДВ, а остання – у його належній обізнаності й обачності у вищезазначеній царині. Юридична конструкція добросовісності платника податку на додану вартість для того, щоб бути придатною для її застосування в кожній новій конкретній справі з метою оцінки характеру участі його платника в реалізації загальної системи цього податку, щоразу потребує уточнення її нормативних меж, закорінених у конструктивній нейтральності ПДВ у цілому. Ця концепція виявилася одним із найбільш інноваційних надбань судової доктрини європейського податкового права.

1.1.5. Природа розумності за податковим правом ЄС

Феномен розумності права є однією з його найуніверсальніших властивостей, оскільки право атрибутивно пов'язане з людиною як істотою розумною. Саме тому властивість розумності пронизує всі пласти правової матерії. Не вільне від відповідності цьому критерію й податкове право Європейського Союзу. Все, що не відповідає у ньому критерію розумності, не є у строгому розумінні цього поняття податковим правом ЄС. То в чому ж тоді конкретно полягає природа розумності податкового права Євросоюзу?

Як переконує аналіз європейської податкової доктрини зокрема, а також правової доктрини ЄС в цілому, тлумачення властивості

розумності податкового права Євросоюзу в них ще більш контраверсійне, ніж розуміння його властивості справедливості. З особливою очевидністю це явище проявилось на межі XX – XXI століть, охопивши сфери як праворозуміння, так і правотворення. Зокрема, починаючи з кінця минулого століття у так званій новоевропейській правовій культурі з’явилися її носії, з національними правовими доктринами включно, які стали розширено тлумачити феномен розумності права, мимовільно чи свідомо включаючи в його змістовий обсяг і явище добросовісності. Відповідно до їх тверджень, тест на *добросовісність* суб’єкта права поглинається *тестом розумної особи*¹.

Найпоследовнішими прихильниками цього підходу на рівні національної доктрини права стали, наприклад, творці Цивільного кодексу Нідерландів. Вони у 1992 р. повністю вилучили з його тексту загальне застереження про добросовісність приватного права, замінивши його універсальним критерієм розумності, який, на їх думку, дозволяє найбільш об’єктивно оцінювати приватно-правові відносини, аналізувати зобов’язання, що постають у них перед сторонами, та балансувати взаємні інтереси². Однак значного поширення ця новація не набула і, як зазначили деякі її дослідники, не збагатила нідерландську доктрину приватного права, а навпаки, звузила її ціннісний потенціал³.

¹ Ewa Rott-Pietrzyk. Wzorzec rozsądnej osoby w świetle Konwencji wiedeńskiej o umowach międzynarodowej sprzedaży towarów. *Rejent*, 2005. no. 9. P. 202–222; Ewa Rott-Pietrzyk. Pojęcie rozsądku w projekcie Europejskiego Kodeksu Cywilnego, 705; Andrzej Bierć. Zarys prawa prywatnego. Część ogólna, 106; Natalia Bukowska. Klauzula rozsądku w anglosaskim prawie ubezpieczeniowym oraz Restatement of European Insurance Contracts. URL; <https://docplayer.pl/7021643-Klauzula-rozsadku-w-anglosaskim-prawie-ubezpieczeniowym-oraz-restatement-of-european-insurance-contracts.html>; Monika Münnich. Application of the General Clause of Reasonableness and Criterion of Rationality in Polish Tax Law. *Review of European and comparative law*. 2020. Volume XLIII. ISSUE 4, pp. 1-16. DOI: <https://doi.org/10.31743/recl.5698>

² Burgerlijk Wetboek Boek 1. Geraadpleegd op 07-03-2024. URL: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002656/2024-01-01>

³ Krzysztof Amiełańczyk. W poszukiwaniu antycznej genezy klauzul generalnych, czyli o wartościach i wartościowaniu w prawie rzymskim. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia*. 2016. no. 2. P.32; Ewa Rott-Pietrzyk. «Pojęcie rozsądku w projekcie Europejskiego Kodeksu Cywilnego», in *Rozprawy prawnicze*. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana, eds. Wojciech Papiolek, Leszek Ogiegła, Maciej Szpunar. Cracow: Zakamycze, 2005. 706.

Аналіз семантики термінів *розумність* і *добросовісність* у найпоширеніших європейських мовах, а також їх тлумачення найвпливовішими європейськими правовими доктринами переконує, що хоча ці феномени парадигмально близькі між собою, проте змістовно нетотожні, навіть різні. По-різному тлумачиться як властивість добросовісності, так і властивість розумності за податковим законодавством Євросоюзу й у європейській податково-правовій доктрині.

Більше того, деякі представники цієї доктрини демонструють протилежний, так званий суто інструментальний (звужувальний) підхід до тлумачення властивості розумності в податковому праві, що є повною альтернативою вищенаведеному розширювальному підходу¹. Спільне для них усіх кардинальне обмеження субстантивних (матеріальних) вимірів податкового права як проявів його розумності та гіперболізація уваги на його прикладних та часткових процесуальних і процедурних аспектах, всіляких «правилах» застосування податкового права, як-от: тест на обґрунтованість дій платника податків; тест на з'ясування істинної мети платника податків; тест на повністю штучну домовленість платника податків; правило витягнутої руки; правило переважання економічного змісту над юридичною формою в оподаткуванні; правило поважних комерційних причин; правила розумності тлумачення дій платника податків; правила інтерпретації власне критерію розумності в податковому

¹ O'Shea T. Tax Avoidance and Abuse of EU Law. *EC Tax Journal*. 2011. Vol.11. p. 77; Feria R. de la. Prohibition of Abuse (Community) Law – The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax. *Common Market Law Review*. 2008. Vol.45. p.395; Broe L. De. International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies. IBFD. 2008. pp.755; Arnull A. 'What Is a General Principle of EU Law?' in R. de la Feria and S. Vogenauer (eds), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law. Oxford, Hart Publishing. 2011. P. 7 – 24; Sørensen K.E. Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric? *Common Market Law Review*. 2006. Vol.43. p.423; Monika Münnich. Application of the General Clause of Reasonableness and Criterion of Rationality in Polish Tax Law. *Review of European and comparative law*. 2020. Volume XLIII. ISSUE 4, pp. 1-16. DOI: <https://doi.org/10.31743/recl.5698>; Dennis Weber. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. *ELR*. August 2017. No. 1. P. 48-59. doi: 10.5553/ELR.000081; Kokolia E.; Chatziioakeimidou E. BEPS Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Behaviour. *European Taxation*, 2015. Volume 55. No. 4. P.155.

праві; правила розумного висновку у податковому праві та багато інших правил. Ними усіма, навіть узятими в сукупності та взаємодії, аж ніяк не вичерпується зміст і тим більше суть властивості розумності податкового права Євросоюзу. То в чому ж саме полягає глибинний сенс цієї властивості поза крайнощами його розуміння?

Телеологічний аналіз доктрини податкового права ЄС, первинного і похідного (вторинного) права Євросоюзу, законодавства держав-членів та прецедентного податкового права Суду ЄС дозволяє з достатньою мірою ймовірності припустити, що існують три кити, на яких тримається властивість розумності податкового права Євросоюзу: 1) фіскальна демократія, яка найбільш концентрована втілена у максимі *жодного оподаткування без представництва*; 2) правова визначеність податкового законодавства; 3) заборона зловживання суб'єктами податкових правовідносин податковим правом. Кожна із цих основ атрибутивно необхідна для того, щоб властивість розумності у податковому праві не зникла, а навпаки, створила останній можливість проявитися сповна. На нашу думку, було б світоглядною і методологічною помилкою вибудовувати їх певну апріорну ієрархію між собою. Проте із суто практичних міркувань така їх ієрархія не тільки можлива, але й необхідна. Системоутворююча роль серед вищезазначених опор властивості розумності податкового права належить способу надання йому легітимності, інакше кажучи, його появи. Людиноцентризм та юридичний позитивізм як протилежні типи підходів до розуміння природи податкового права вирішують цю дилему по-різному.

Людиноцентризм у поясненні природи податкового права виходить з тієї визначальної засади, що право людей на податки укорінене у їх співбутті між собою щодо трансцендентального обміну їх публічними благами, а тому воно апріорне, інтерсуб'єктивне та об'єктивне в розумінні його як соціального конструкту. Тобто, відповідно до цієї концепції розуміння природи податкового права, воно є буттєвим породженням онтологічного та аксіологічного пріоритету людських потреб в порівнянні з людськими правами, зумовлене цими потребами, враховує публічність цих потреб і жодної додаткової легітимації для свого буття не потребує. Існує лише функціональна потреба в інструментальній державі для забезпечення високої ефективності реалізації індивідами їх вродженого

податкового права¹. Один із предтеч появи антропосоціокультурної концепції розуміння природи податкового права Іммануїл Кант ще понад двісті років тому наголошував, що громадяни не оподатковуються урядом чи короною, а «народ сам себе обкладає податками»² із життєвої необхідності. Але людиноцентризм в розумінні природи податкового права ще не став дійсністю публічного правового порядку Євросоюзу.

Наразі в ЄС в цілому та у державах-членах домінує позитивістська доктрина податкового права, але не в її крайній формі податкового етатизму, а у формі ліберального податкового права. Оподаткування і фіскальна демократія перебувають в них у взаємозв'язку. Процедурне значення цього явища полягає в тому, що демократичний політичний процес є атрибутивною передумовою для раціонального оподаткування, а його змістовий аспект проявляється у максимі *жодного оподаткування без представництва*³. Цей відомий ще з XVIII ст.⁴ конституційний принцип оподаткування постає однією з несучих конструкцій *властивості розумності* за податковим правом ЄС⁵. Як зазначається в доктрині податкового

¹ Гаврилук Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід. Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. 12.00.07. – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Київ. 2015. С. 24.

² Immanuel Kant. Die Metaphysik der Sitten, in Werke In Sechs. Bänden. Band Iv: Schriften Zur Ethik Und Religionsphilosophie 445. Wilhelm Weischedel ed., 2016. (1797).

³ Ana Paula Dourado. ‘Chapter 10: No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes’ in Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. Cécile Brokelind (eds). IBFD. 2014. P. 205-234; Jussi Jaakkola. A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal* (2019), 20, pp. 660–678; Michael Herb, Taxation and Representation, *STUD. COMP. INT'L DEV.* 2003. №38. 3, 22; Knut Wicksell, A New Principle of Just Taxation, in *Classics In The Theory Of Public Finance* 72, 87, 89–90, 95, 117–18 (Richard A. Musgrave & Alan T. Peacock eds., James M. Buchanan trans. 1958) (1896); Florian Schui, Zum Begriff des Steuerstaats, in *Sprachvollzug Im Amt. Kommunikation Und Verwaltung Im Europa Des 19. UND 20. Jahrhunderts* 107, 118-26 (Peter Becker ed., 2011). doi:10.1017/glj.2019.55;

⁴ Jean-Jacques Rousseau, *Discourse On Political Economy And The Social Contract* 25-42 (Christopher Betts trans., Oxford Univ. Press 1999) (1755).

⁵ Attard R. The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications, in *Human Rights and Taxation in Europe and the World* G. Kofler, M. Poiaras Maduro & P. Pistone eds., IBFD. 2011. pp. 401-410; Dourado A.P. and Silva Dias A. Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of

права Євросоюзу, ця його властивість не тільки відображає суспільні передумови оподаткування, але й неодмінно спричинює його суспільні наслідки¹. Її квінтесенція, за словами Джона Локка, полягає в тому, що тільки платники податків безпосередньо або через своїх законно обраних представників можуть уповноважувати публічну владу на прийняття законів щодо оподаткування. В протилежному випадку такі дії публічної влади порушуватимуть фундаментальний «закон власності» і підірватимуть засади публічного врядування². Це відбувається тому, що суспільство приватних громадян організовується за принципом свободи³. Саме так влаштовані спільноти Європейського Союзу. Як переконує аналіз їх еволюції, в цих суспільствах в епіцентрі уваги постійно перебувають питання легітимності й дієвості їх парламентів, а також правомірності делегованого законодавства державам-членам та відповідним уніїним інституціям.

Податкове законодавство легітимне, розумне і чинне, коли воно суспільно прийняте, тобто якщо воно набуває легітимності завдяки публічному обговоренню і належній аргументації, неминучим розбіжностям та компромісам в парламенті у контекстах світоглядного, методологічного і політичного плюралізму. Як переконує досвід функціонування різноманітних систем податкового права у публічному правовому просторі Євросоюзу в цілому, вони раціональні,

Art. 6(1) of ECHR, in Kofler, Poirares Maduro & Pistone eds., op. cit., at pp. 131-141; Besson S. The Human Rights Competence in the EU. The State of the Question after Lisbon, in Kofler, Poirares Maduro & Pistone eds., op. cit., at pp. 37-55; Englisch J. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – The German Experience, in Kofler, Poirares Maduro & Pistone eds., op. cit., at pp. 285-302; Raz J. The Authority of Law: Essays on Law and Morality. Clarendon Press. 1979. pp. 210-229; Hart H.L.A. Essays in Jurisprudence and Philosophy. Clarendon Press. 1983. pp. 350-352; Dworkin R. Philosophy, Morality and Law: Observations Prompted by Professor Fuller's Novel Claim. *University of Pennsylvania Law Review*, 1965 Vol. 113. no5, p. 668; Dourado A.P. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective, in The Delicate Balance – Tax, Discretion and the Rule of Law. C. Evans, J. Freedman & R. Krever eds., IBFD 2011 p. 17.

¹ Peter Dietsch & Thomas Rixen. Global Tax Governance: What It is and Why It Matters, in Global Tax Governance: What Is Wrong With It And How To Fix It. Peter Dietsch & Thomas Rixen eds., 2016. Vol.1. p. 10.

² John Locke, Two Treatises Of Government. Peter Laslett ed., Cambridge Univ. Press 1988. P. 324-325, 350. 360–62

³ Dieter Grimm. Ursprung und Wandel der Verfassung, in Die Zukunft Der Verfassung Ii: Auswirkungen Von Europäisierung Und Globalisierung. 2012. Vol.11. p. 31.

оскільки у них існують узгоджені практики осіб публічного права та судів, посадових і приватних осіб, котрі визначають дійсність податкових законів відповідно до прилюдно легітимованих критеріїв та застосовують їх згідно з наданими їм повноваженнями і компетенцією¹, а також тому, що ці системи автентично репрезентують розуміння податкового законодавства юридичними спільнотами відповідних соціумів і дозволяють здійснити раціональний вибір стратегій і тактик підприємницької діяльності платникам податків². Принагідно зазначимо, що вищенаведені поняття вжиті тут у їх габермасівському розумінні³.

По великому рахунку не впливає негативно на сенс принципу *жодного оподаткування без представництва*, а отже, і не звужує обсягу властивості розумності податкового права і факт делегування певних функцій податкового законодавця виконавчій владі, якщо таке делегування здійснюється легітимно, відповідно до конституційно передбаченої процедури. Зокрема, серед держав-членів ЄС така практика існує в Італії, Німеччині і Португалії. І хоча делеговане виконавчій владі податкове законодавство має інакшу правову природу, ніж її підзаконні акти у сфері оподаткування, проте так званий юридичний тип податку – його об'єкт, платник і очікувана сума податку, яка залежить від бази оподаткування, його ставок, пільг, кредитів і наявності чи відсутності права на звільнення від сплати податку, все ж таки повинен визначатися відповідно до Конституції всіх трьох вищезазначених держав парламентським законом⁴. Тобто і в цьому випадку колективним правовим суб'єктом

¹ Raz J. *The Concept of a Legal System – An Introduction to the Theory of Legal System*, 2nd edn., Clarendon Press. 1980. pp. 197-200; Raz J. *The Authority of Law: Essays on Law and Morality* chaps. Clarendon Press 1979. 1-2

² Dourado A.P. *Is This a Pipe? Validity of a Tax Reform for a Developing Country*, in *Tax, Law and Development*. Y. Brauner and M. Stewart eds., Edward Elgar Publishing Ltd. 2013. pp. 134 et seq.

³ Habermas J. *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Suhrkamp Verlag. 1992. pp. 192-194; Waldron J. *Law and Disagreement*. Oxford University Press. 2004 [1999]. ch. 2.

⁴ Costituzione Della Repubblica Italiana. URL: <https://www.quirinale.it/page/costituzione>; Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG). URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/index.html>; Constituição da República Portuguesa. URL: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>; Federico L. del, Castiglione R. and Miconi F. *Relationship between the parliament and the tax authorities: The Influence of the Tax Authorities on Tax Legislation*, in

фіскальної демократії залишається державно організований демос, точніше кажучи, сукупність громадян. У цьому сенс так званої першої парадигмальної матриці прояву властивості розумності податкового права держав-членів Євросоюзу.

Отже, в контексті держав-членів ЄС має місце реальна раціональна фіскальна демократія. В європейській доктрині податкового права її розглядають як *процедурну передумову* для законного встановлення податків самими їх платниками, які виступають безпосередньо як виборчий електорат. Оскільки наразі цей електорат являє собою не просто ядро громадянської спільноти національної держави, але і її більшість, доктрина податкового права ЄС пропонує ідентифікувати його як «політичний колектив фіскальної демократії»¹. Саме буття платників податків таким колективом й уможливило обґрунтоване сприйняття оподаткування як справи дійсно представницької національної фіскальної демократії. Як резонно зауважив свого часу Рональд Дворкін, оподаткування в ліберальних державах, а саме такими є держави-члени ЄС, не тільки ґрунтується на раціональних демократично легітимних процесах, але й в свою чергу, мультиплікує ці процеси та умови для прямої і опосередкованої участі платників податків та громадян в цілому в егалітарних демократіях².

Наразі особливо дискусійного характеру набуло питання про те, чи витримується принцип *жодного оподаткування без представництва* у діяльності ЄС в цілому та його інституцій в сфері оподаткування. Представники доктрини податкового права ЄС за критерієм відповідей на нього розділилися майже навпіл. Одні з них прагнуть сприймати й аналізувати цю проблему з підходу *де-юре*. Вони не втомлюються зазначати, що ЄС відповідно до Установчих Договорів не має власної компетенції оподатковувати, а тому цей принцип і не

Dourado Ana Paula (ed.), Separation of power in Tax Law. 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela (4-6 June 2009). *EATLP Internationsl Tax Series*. Volume 7. pp. 129-130; Dourado A.P. O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação. Almedina. 2007. pp. 103-125; A. Carlos dos Santos & P. Nogueira da Costa, Portugal, in in Dourado Ana Paula (ed.), Separation of power in Tax Law. 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela (4-6 June 2009). *EATLP Internationsl Tax Series*. Volume 7. pp. 181-182.

¹ Jussi Jaakkola. A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*. 2019. № 20. p. 666.

² Ronald Dworkin, *Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality* (4th ed). 2002. P. 185–190.

повинен поширюватися на Європейській Союз як явище в цілому та на його інституції зокрема¹. Цей підхід можна оцінити як намагання його прибічників не загострювати ще більше і так надзвичайно складну, парадигмального рівня проблему, інакше кажучи, не гукати вовка з лісу. Проте, як загальновідомо, вовк і сам приходить до людей, коли дуже зголодніє. Тож чи варто віддавати йому ініціативу?

¹ Jussi Jaakkola. A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*. 2019. №20, P. 660-678; Philipp Genschel, Steuerwettbewerb Und Steuerharmonisierung In Der Europäischen Union. Schriften aus dem Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung, Band 44. Frankfurt a.M.: Campus Verlag. 2002. p.128–141, 156–189; Easson A. J. Taxation In The European Community. Athlone Press. 1993. p.184–188; Commission's Action Programme For Taxation, At 1–2, COM (75) 391 Final (July 23, 1975); Agustín José Menéndez. 'Neumark Vindicated: the Three Patterns of Europeanisation of National Tax Systems and the Future of The Social and Democratic Rechtsstaat' in the End of the Eurocrats' Dream: Adjusting to European Diversity. Damian Chalmers, Markus Jachtenfuchs & Christian Joerges Eds.. Cambridge University Press. 2016. p.78, 81–82; Taxation in the European Union, At 3–6, SEC (1996) 487 Final (Mar. 20, 1996); Sven Steinmo, The End of Redistribution? International Pressures and Domestic Tax Policy Choices. *Challenge*. 1994. Vol.37. 9; William E. Oates, Fiscal Competition and European Union: Contrasting Perspectives. *Regional Sci. & Urb. Econ*. 2001. Vol.31. P.133, 142–143; Renaud Dehousse. Integration V. Regulation? On The Dynamics Of Regulation In The European Community. *J. Common Mark. Stud*. 1992. Vol.30. p.383, 393–399; Daniel Innerarity. The Inter-Democratic Deficit of The European Union, in Beyond the Crisis: the Governance of Europe's Economic, Political, and Legal Transformations. Mark Dawson, Henrik Enderlein & Christian Joerges Eds., 2015. P.173; Jürgen Neyer. Europe's Justice Deficit: Justification And Legitimacy in the European Union, in Political Theory of the European Union. Jürgen Neyer & Antje Wiener Eds., 2011. P.169; Alexander Somek. The Darling Dogma of Bourgeois Europeanists. *EUR. L.J.* 2014. Vol.20. P. 688; Sijbren Cnossen. 'Introduction, in Tax Coordination' in The European Community. Sijbren Cnossen Ed., 1987; Giandomenico Majone. Europe's Democratic 'Democratic Deficit': The Question of Standards. *EUR. L.J.* 1998. Vol.4. p.5; Andrew Moravcsik. In Defence of the 'Democratic Deficit': Reassessing Legitimacy in the European Union. *J. Common Mark. Stud*. 2002. Vol. 40. P. 603; Erik Oddvar Eriksen & John Erik Fossum. 'Reconstituting Democracy in Europe' in How to Reconstitute Democracy in Europe? Erik Oddvar Eriksen ed., 2007. P.7, 19–22; Miriam Ronzoni. Global Tax Governance: The Bullets Internationalists Must Bite—And Those They Must Not. *Moral PHIL. & POL*. 2014. Vol. 1. P. 37, 43; Ana Paula Dourado. 'Chapter 10: No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes' in Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. Cécile Brokelind (eds). IBFD. 2014. P. 205-234.

Прибічники підходу *де-факто* до сприйняття та аналізу вищезазначеної дилеми наполягають на тому, що, всупереч Установчим Договорах ЄС, Союз та його окремі інституції уже давно стали реальними суб'єктами оподаткування, але діють при цьому всупереч *принципу ніякого оподаткування без представництва*. Такий стан речей, на їх думку, підриває загальні засади публічного правового порядку Євросоюзу, перебуває в антагоністичному конфлікті (такому, що його неможливо залагодити у нинішніх парадигмальних межах ЄС) з основоположними європейськими цінностями. Згідно з їхніми переконаннями, Євросоюз як політико-правовий феномен невідкладно потребує чергового логічного кроку у своєму становленні як федеральної фіскальної демократії, яка повинна прийти на заміну національним фіскальним демократіям¹.

¹ Philipp Genschel & Markus Jachtenfuchs. How the European Union Constrains the State: Multilevel Governance of Taxation. *EUR. J. POL. RES.* 2011. Vol.50. p. 293–94; Philipp Genschel & Markus Jachtenfuchs. 'The European Integration of Core State Powers. Patterns and Causes' in *Beyond the Regulatory Polity? The European Integration of Core State Powers*. Philipp Genschel & Markus Jachtenfuchs eds., 2013. P.249–255; Alan S. Milward, *the European Rescue of the Nation State*. 2000. P.1–45; Joseph H. Weiler. 'The Transformation of Europe' in *The Constitution of Europe: «Do the New Clothes Have an Emperor?» and Other Essays on European Integration*. 1999. P. 10, 16–39; Dieter Grimm. *The Democratic Costs of Constitutionalisation: The European Case*. *EUR. L. J.* 2015. Vol.21. p. 460; Jukka Snell & Jussi Jaakkola. *Economic Mobility and Fiscal Federalism: Taxation and European Responses in a Changing Constitutional Context*. *EUR. L. J.* 2016. Vol. 22. Pp.772, 779–786.; Armin von Bogdandy. *Supranationale Union als neuer Herrschaftstypus: Entstaatlichung und Vergemeinschaftung in staatsrechtlicher Perspektive*. *Integration*. 1996. Vol. 16. Pp.210, 220–221; Philip G. Cerny. *The Changing Architecture of Politics: Structure, Agency, and the Future of the State*. SAGE Publications Ltd. 1990. P.53; Ronen Palan. *Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty*. *INT'L ORG.* 2002. Vol.56. p.151; Agustín José Menéndez. 'Another View of the Democratic Deficit: No Taxation without Representation' in *What Kind of Constitution for What Kind of Polity? Responses to Joschka Fischer*. Christian Joerges, Yves Mény & Joseph H. Weiler eds., 2000. P.125, 131–135. Michael Zürn. 'Democratic Governance beyond the Nation-State' in *Democracy Beyond the State? The European Dilemma and the Emerging Global Order*. Rowman & Littlefield Publishersp. 2000. 91, 92–94; Reuven S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*. *HARV. L. REV.* 2000. Vol.113. 1573. Pp.1611–1612, 1616–1625; Agustín José Menéndez. *Taxing Europe: Two Cases for European Power to Tax (with Some Comparative Observations)*. *COLUM. J. EUR. L.* 2004. Vol. 10. Pp.297, 314–26; Fritz W. Scharpf, *The Joint-Decision Trap: Lessons from German Federalism and European Integration*.

Ще одним субстантивним проявом властивості розумності за податковим законодавством ЄС є принцип його правової визначеності, що належить до основоположних принципів права в цілому, без забезпечення якого воно не спроможне здійснювати жодної зі своїх функцій. Специфіка принципу правової визначеності у податковому праві зумовлена такими його властивостями, як інструментальне призначення цього пласту правової матерії для активного втручання з його допомогою суб'єктів публічного права у відносини власності й у міру свободи приватного власника повноправно здійснювати усі свої повноваження щодо неї, постійність і масовість (тотальність) застосування податкового права, пряма причетність до його здійснення звичайних (пересічних) громадян-платників податків, особливий зв'язок цього права з публічними благами і приватними потребами та рядом інших.

Не менш багатогранна, по суті невичерпна правова визначеність податкового законодавства і в його відповідних даностях, у яких воно постає перед суб'єктами податкових правовідносин. Зазвичай ця визначеність передбачає міру врегулювання вищезазначених правовідносин у відповідних нормативних актах, чіткість щодо визначення правового типу податку та його юридичних конструкцій, однозначність і вичерпність формулювань структурних елементів податково-правових норм, усебічність економічних податкових відносин та ще багато інших атрибутивних складових. Неповнота їх юридичного врегулювання може мати своїм наслідком правову невизначеність у відповідній сфері суспільних відносин. Водночас Суд ЄС резонно зауважив, що правова визначеність не еквівалентна якомога детальнішим податково-правовим нормам, призначеним для врегулювання наперед визначених типів правових ситуацій. Адже податково-правова дійсність динамічна і плинна (процесуальна), а тому оподаткування на основі принципів права зазвичай більш визначене, ніж вичерпний перелік ряду типових випадків, оскільки воно відкрите для врахування нових ситуацій, які неможливо було завчасно передбачити за допомогою вичерпного переліку випадків, що підпадають під відповідне врегулювання. Як приклад

останнього Суд ЄС навів Директиву Ради про материнські та дочірні компанії в редакції 1990 р. з додатками до неї¹.

Повна правова визначеність податкового права, як і права в цілому, є недосяжним ідеалом унаслідок процесуальної природи останнього. Проте максимально можливе за конкретних обставин наближення до цього ідеалу належить до найголовніших цілей правового регулювання оподаткування в ЄС. З цією метою податкове законодавство Євросоюзу застосовує цілий ряд принципів права. Особлива роль серед них належить *принципу територіальності*, оскільки носіями податкового суверенітету в Євросоюзі були і продовжують залишатися держави-члени. Поза обов'язковим врахуванням цього доконаного факту дійсності податкове право за законодавством ЄС не може вважатися визначеним, а отже, і розумним.

Розуміння і тлумачення принципу територіальності за податковим правом ЄС пройшло складну й нерідко суперечливу еволюцію, яка визначалася головно цілями, що поставали у відповідний період розвитку перед Євросоюзом. Ключова заслуга в цьому не доктрини податкового права Євросоюзу, хоча вона має безперечні здобутки в цій царині², не позитивного права Союзу, яке також потужно долучилося до розвитку концепції принципу територіальності оподаткування в правовому просторі Співтовариства³, а Суду ЄС. Правові

¹ DE: ECJ, 1 Oct. 2009, Case C-247/08, *Gaz de France – Berliner Investissement SA v. Bundeszentralamt für Steuern*, paras. 25-44, ECJ Case Law IBFD.

² Schön W. *Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?* *Bulletin for International Taxation*. 2015. Vol. 69. P. 271; K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, Kluwer Law International, 1997, 3rd ed., pp.11–12; Englisch J., Vella J. and Yevgenyeva A. *The Financial Transaction Tax Proposal under the Enhanced Cooperation Procedure: Legal and Practical Considerations..* *British Tax Review* 2013. Vol. 2. pp.236–40; Lang M. *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word.* *European Taxation. Journals IBFD*. 2006. Vol.46 pp.59–60; Marres O. *The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation.* *Intertax*. 2011. Vol. 3., p.113; Monsenego J. *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market.* *Online Books IBFD*. 2012, p.60.

³ Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, OJ L 269 10.10.2013, p.1. Comp. with article 52 TEU and article 355 TFEU; Council Decision 2014/335/EU of 26 May 2014 on the system of own resources of the European Union, OJ L 168, 7.6.2014, pp.105–11; Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, p.1; Council Directive

позиції Суду щодо розуміння і тлумачення ним принципу територіальності за податковим правом Євросоюзу пройшли у своїй еволюції кілька якісно відмінних між собою етапів.

На першому етапі функціонування Євросоюзу Суд вбачав своє основне завдання в тому, щоб не дозволяти державам-членам здійснювати їх компетенцію у сфері оподаткування в спосіб, який би підривав на унійних теренах верховенство і пряму дію права Євросоюзу. Особливо ретельно і послідовно Суд захищав ті положення Установчих Договорів, які репрезентували бачення принципу територіальності, діаметрально протилежне його розумінню державами-членами. Йдеться передусім про заборону митних зборів та податків, які мали еквівалентну дію¹. Сенс цієї заборони полягав у тому, щоб якомога системніше та послідовніше зняти внутрішні фіскальні бар'єри з метою створення єдиного митного простору. Саме з цією

2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, OJ L 009, 14.1.2009, p.12, article 5; Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to 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, OJ L 310, 25.11.2009, pp.34–46; 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, OJ L 345, 29.12.2011, pp.8–16; Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ 2003 L 157, p.49; Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market OJ L 193, 19.7.2016, pp. 1–14.

¹ ECJ, *Commission v. Italy*, 1 July 1969, C-24/68, para. 9; ECJ, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders and SA Ch. Brachfeld & Sons*, 1 July 1969, joined cases C-2 and 3/69, paras 15–18; ECJ, *W.J.G. Bauhuis and The Netherlands State*, 25 January 1977, C-46/76, paras 10–11; ECJ, *Administration des douanes et droits indirects v. Léopold Legros and Others*, 16 July 1992, Case C-163/90; ECJ, *Lancry and Others v. Direction générale des douanes and Others*, 9 Aug. 1994, joined cases C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 and C-411/93; *Simitzi v. Dimo Kos*, 14 September 1995, joined cases C-485/93 and C-486/93; ECJ, *Commission v. Belgium*, 17 May 1983, C-132/82, para. 8; ECJ, *Fazenda Pública & UCAL*, 17 September 1997, C-347/95, para. 18; ECJ, *Kapniki Mikhailidis AE & Idrima Kinonikon Asphaliseon (IKA)*, 21 September 2000, C-441/98 and C-442/98, paras 22–36.

метою класичне тлумачення державами-членами принципу територіальності зазнало парадигмальної трансформації і було замінено новим поняттям територіальності в ЄС – митною територією¹.

На другому етапі, із середини 80-х років ХХ ст. до середини 2000-х років, Суд ЄС повернувся до захисту суверенних прав держав-членів ухвалювати закони з податкових питань на їх фіскальній території на власний розсуд і водночас обмежив це їх право фундаментальними свободами внутрішнього ринку Євросоюзу. Найістотнішим наслідком цього обмеження виявилось те, що намагання держав-членів запровадити податкові правила, які б визнавали відмінності між внутрішніми і транскордонними ситуаціями саме для оподаткування, на практиці зазвичай відхилялися Судом. Це переконливо демонструє спеціальний аналітичний огляд прецедентного судового права Суду ЄС за період з 1986 по 2010 роки².

Із середини 2000-х років Суд ЄС став на шлях запровадження так званої концепції «збалансованого розподілу податкових повноважень», яка зі змінами і доповненнями реалізується ним по даний час. Метою цього підходу Суду до розуміння ним принципу територіальності у податковому праві Євросоюзу є спроба знайти динамічний баланс між потребами внутрішнього ринку у фіскальній політиці і фінансовими інтересами держав-членів. Правовий зміст цієї концепції полягає у спробі Суду знайти новий компроміс між принципами територіальності та зловживанням за критеріями Євросоюзу податковим правом з боку держав-членів. Особливим завданням цієї концепції став судовий захист принципу територіальності у податковому праві Євросоюзу, передусім в гармонізованих податкових сферах.

Процеси рамкової гармонізації у сфері непрямого оподаткування та мінімальної гармонізації в сфері прямого оподаткування докорінно змінили фіскальний суверенітет держав-членів у територіальному вимірі. Питома вага і реальний вплив так званої європейської територіальності істотно зросли. Але наразі ще продовжують функціонувати не узгоджені між Євросоюзом в цілому і державами-членами сфери податково-правового простору, за опанування якими

¹ ECJ, Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara, 9 September 2004, C-72/03, para. 23.

² Malherbe J., Malherbe P., Richelle I. and Traversa E. The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, requested by the European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, 1st edition: April 2008, 2nd edition: November 2011, available on www.europarl.eu.

і йде перетягування канату між вищезазначеними суб'єктами, а Суд ЄС виступає арбітром між ними. При цьому він прагне залишатися неупередженим і нейтральним при розгляді справ щодо податкових спорів.

Вперше такий підхід Суду ЄС був застосований у його рішенні в справі *Gilly*¹ та підтверджений у його рішенні в справі *Schempp*² та в ряді інших рішень Суду³. На перший погляд, це суперечить основоположним свободам внутрішнього ринку ЄС, які, відповідно до первинного права Євросоюзу, повинні користуватися постійною та всебічною підтримкою всіх його інституцій. Не заперечуючи принципової важливості такої підтримки вищезазначених свобод, Суд ЄС вважає, що ця мета повинна досягатися передусім гармонізуючими і координуючими правовими інструментами типу податкових директив⁴. Саме в цей період Суд ЄС неодноразово у своїх рішеннях відкрито визнавав право держав-членів здійснювати їх податкові повноваження на власній території без зайвих обмежень⁵.

Однак таке трактування принципу податкової територіальності Судом ЄС не можна абсолютизувати, в чому переконує його наступна судова практика. Частково вона вже була піддана спеціальному аналізу в доктрині податкового права Євросоюзу⁶. Крім того,

¹ ECJ, *Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, 12 May 1998, Case C-336/96, paras 23–35.

² ECJ, *Schempp*, 12 July 2005, C-403/03, para. 45.

³ ECJ, *Block*, 12 February 2009, C-67/08; ECJ, *Kerckhaert Morres*, 14 November 2006, C-513/04; ECJ, *Damseaux*, 16 July 2009, C-128/08, §27; Traversa E. 'Le droit européen et la double (non-) imposition internationale: quand l'espoir renaît', in J. Wildemeersch and P. Paschalidis (eds), *L'Europe au présent, Liber amicorum Melchior Wathelet*. Larcier. 2018, pp.967–992.

⁴ ECJ, 7 September 2004, C-319/02, *Manninen*, at paras 20-54. Vanistendael F. 'General report', in F. Vanistendael (ed.), *EU Freedoms and Taxation*. IBFD. 2004. p.191; Thiel S. van. 'Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment and a Prohibition of Double Taxation', in D. Weber, *The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments*. Wolters Kluwer. 2007. p.75.

⁵ ECJ, 18 July 2007, C-231/05, *Oy AA*, para. 54; ECJ, 8 November 2007, C-379/05, *Amurta*, para. 58; ECJ, 18 June 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, para. 66; ECJ, 10 May 2012, *Santander Asset Management SGIIC and Others*, joined cases C-338/11 to C-347/11, para. 47; ECJ, 21 February 2013, C-123/11, *A*, para. 41.

⁶ Traversa E. *Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States*. *World Tax Journal*. 2014. 6(3). P. 315.

тлумачення Судом ЄС принципу територіальності в контексті оподаткування міститься також у його рішеннях в справах *Bosal*¹, *Argentia*², *Jobra*³, *Tankreederei*⁴, *Weidertand Paulus*⁵, *Impfeld and Garcet*⁶, *Schwarz*⁷, *Zanotti*⁸, *Missionswerk Werner Heukelbach*⁹, *Persche*¹⁰ та в ряді інших. В них усіх Суд ЄС послідовно відхилив аргументи держав-членів, засновані на принципі територіальності, і певною мірою вгамував цим самим так звані їх фіскальні апетити.

Головним здобутком рішень Суду у вищезазначених справах деякі представники європейської податкової доктрини вважають усталеність сприйняття принципу територіальності в оподаткуванні платниками податків, тобто його правову визначеність¹¹. По суті до такого ж висновку прийшла і Генеральний адвокат Кокотт¹². Вольфганг Шон, навпаки, побачив у вищезазначеній еволюції тлумачення Судом ЄС принципу територіальності в оподаткуванні «сейсмічний

¹ ECJ, 18 September 2003, C-168/01, *Bosal*, para. 38; Wattel P.J. *Corporate Tax Jurisdiction in the EU with Respect to Branches and Subsidiaries; Dislocation Distinguished from Discrimination and Disparity; a Plea for Territoriality*. *EC Tax Review*. 2003. Vol. 12. P. 194.

² ECJ, 13 March 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, para. 75.

³ ECJ, 4 December 2008, C-330/07, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH v. Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs*.

⁴ ECJ, 22 December 2010, C-287/10, *Tankreederei I SA v. Directeur de l'administration des contributions directes*.

⁵ ECJ, 15 July 2004, C-242/03, *Jean-Claude Weidert and Élisabeth Paulus v. Ministre des Finances*.

⁶ ECJ, 12 December 2013, C-303/12, *Impfeld and Garcet*, para. 68 and the case law cited.

⁷ ECJ, 11 September 2007, C-76/05, *Herbert Schwarz und Marga Gootjes-Schwarz v. Finanzamt Bergisch Gladbach*.

⁸ ECJ, 20 May 2010, Case C-56/09, *Emiliano Zanotti v. Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2*.

⁹ ECJ, 10 February 2011, C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach eV v. État Belge*.

¹⁰ ECJ, 27 January 2009, C-318/07, *Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*; ECJ, 14 September 2006, C-386/04, *Centro de Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften*.

¹¹ Schön W. 'Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?' *Bulletin for International Taxation*. 2015. Volume 69. No. 4/5. p.283; Thiel S. van. *The Direct Income Tax Case Law of the European Court of Justice: Past Trends and Future Developments*. *Tax Law Review*, New York University School of Law. 2008. Vol. 62. p.159 et seq.

¹² Opinion of Advocate General Kokott, *Oy AA*, C-231/05, para.53.

зсув у бік фіскальних інтересів держав-членів»¹, а Едоардо Траверса – «збалансований розподіл податкових повноважень між державами-членами»².

Такий світоглядний і методологічний плюралізм у розумінні сенсу і природи принципу територіальності за податковим правом ЄС не є чимось парадигмально новим для доктрини податкового права ЄС в цілому. Він почасти зумовлений онтологічним плюралізмом власне цього явища у правовому просторі ЄС, належністю різних представників доктрини податкового права Євросоюзу до проєвропейського чи традиціоналістського підходів з огляду на розуміння ними потреб і перспектив розвитку податкового права у цьому правовому просторі. Не меншою мірою цей плюралізм можна пояснити й еклектичністю та суперечливістю трансформаційних процесів у межах європейського правового простору. Нарешті, у вищепродемонстрованих доктринальних підходах позначилася також плюралістичність європейської податково-правової дійсності, яка не сприяє домінуванню в ній окремих типів розуміння принципу правової визначеності.

Третім субстантивним проявом властивості розумності у податковому праві ЄС є принцип заборони зловживання ним його суб'єктами. Незважаючи на концептуальну відмінність цього принципу від принципу територіальності у податковому праві Євросоюзу, він є не менш ефективним інструментом для з'ясування міри повноти податкового права та його адекватності, а отже, і розумності. Заборона зловживання правами суб'єктам податкових правовідносин насамперед стосується транскордонних ситуацій як для держав-членів, так і для платників податків. Вона постає збалансованим правовим інструментом, оскільки, з одного боку, дозволяє державам-членам обґрунтовувати необхідність внутрішніх заходів, метою яких є обмеження свобод платників податків, які їм гарантує внутрішній ринок ЄС, у ситуаціях наявності ризиків, що вони за певних умов

¹ Schön W. 'Neutrality and Territoriality- Competing or Converging Concepts in European Tax Law?', supra, p.282; Kaye T. Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal*. 2012. Vol. 35. P.1237.

² Edoardo Traversa. 'Territoriality, abuse and coherence' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. pp. 75-92.

унікатимуть звичайного податкового тягаря, а з іншого боку, уможливіть ефективний захист самих цих платників податків від фіскального свавілля держав-членів. Ще однією метою заборони зловживання правами суб'єктом оподаткування є збалансованість розподілу податкових повноважень між державами-членами. Адже у сфері ПДВ вони не просто мають право самостійно застосовувати принцип заборони зловживання власними правами в царині оподаткування, але й повинні робити це відповідно до законодавства Євросоюзу.

Як і в утвердженні правової визначеності в податково-правовому просторі ЄС, у сфері заборони зловживаннями правами суб'єктами податкових правовідносин у цій царині найефективнішими виявилися рішення Суду ЄС. Зокрема, Суд виробив загальну парадигму, що «законодавство Європейського Союзу не може використовуватися для зловживань або шахрайства», а також що «запобігання можливому ухиленню від сплати податків, уникненню оподаткування та зловживанню є метою, визначеною законодавством ЄС»¹.

Ця парадигма вперше застосована Судом ЄС як світоглядний і методологічний критерій для обґрунтування його рішень щодо заборони зловживання податковими правами у справах *Halifax, University of Huddersfield* та *Emsland-Starke*². При цьому Суд наголосив, що заборона зловживання податковими правами повинна розглядатися як обмеження їх загальноновизнаної свободи обмежувати свої податкові зобов'язання, у зв'язку з чим, на думку Суду, «особи, які підлягають оподаткуванню, як правило, вільні у виборі організацій-

¹ ECJ, 29 April 2004, joined cases C-487/01 and C-7/02, *Gemeente Leusden and Holin Groep BV v. Staatssecretaris van Financien*, para. 76; ECJ, 21 February 2006, C-255/02, *Halifax and Others*, para. 71; ECJ, 21 June 2012, joined cases C-80/11 and C-142/11, *Mahagében and Dávid*, para. 41; ECJ, 6 December 2012, C-285/11, *Bonik*, paras 35 and the case law quoted; ECJ, 31 January 2013, C-643/11, *LVK 56*, para. 58; ECJ, 19 December 2013, C-563/12, *BDV Hungary Trading Kft., in liquidation v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, para. 33.

² ECJ, 21 February 2006, C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v HMRC* and ECJ, 21 February 2006, C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation v Commissioners of Customs & Excise*. ECJ, 14 December 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, paras 52 to 54. As for customs duties, see also ECJ, 13 March 2014, *SICES and Others*, C- 155/13, EU: C: 2014: 145, para. 33; 9 July 2015, *Cimmino and Others*, C- 607/13, EU: C: 2015: 448, paragraph 65; 14 April 2016, *Cervati and Malvi*, C- 131/14, EU: C: 2016: 255, para. 4.

них структур та форм угод, які вони вважають найбільш прийнятними для своєї економічної діяльності та з метою обмеження свого податкового тягара»¹. Саме так Суд ЄС розуміє доцільність заборони зловживання правами платником податків – щоб не вихолощувався при цьому сенс їх податкового права як свободи в оподаткуванні. Згодом Суд у своєму рішенні в справі *Kofoed* прямо визнав, що заборона зловживання податковими правами є загальним принципом податкового права Євросоюзу². Тому його застосування було обмежене ситуаціями, які підпадають під сферу дії цього права, а на неузгоджені сфери оподаткування вищезазначений принцип не поширюється³.

На основі прецедентного податкового права Суду ЄС сформувався цілісна доктрина зловживання податковими правами. Чільне місце у ній належить обґрунтуванню Судом ознак, наявність яких є достатніми умовами для висновку про те, що відповідні трансакції є не чим іншим, як зловживанням. До цих ознак Суд ЄС відніс одночасну наявність щонайменше двох таких елементів: податкові операції повинні мати своїм неодмінним наслідком отримання відповідним суб'єктом податкового права податкової вигоди, надання якої суперечить загальним засадам оподаткування, а також має бути очевидним з низки об'єктивних чинників, що головною або навіть виключною метою відповідних операцій суб'єкта податкового права є отримання податкової вигоди, а не ділового результату⁴. Наявність чи відсутність цих чинників у спірних ситуаціях, відповідно до правової позиції Суду ЄС, спершу повинні з'ясувати податкові адміністрації на основі «об'єктивних критеріїв»⁵. Принагідно зазначимо, що податковий орган згідно із правом ЄС немає права «вимагати від платника податків надання навіть *prima facie* доказів ухилення від сплати податків або уникнення оподаткування»⁶. Це конкретний прояв загального принципу невинуватості.

¹ ECJ, 22 December 2010, C- 277/09, RBS Deutschland Holdings , para. 53.

² ECJ, 5 July 2007, C-321/05, Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet , para. 38.

³ ECJ, 29 March 2012, C- 417/10, 3M Italia; Zalasiński A. The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case// European Taxation. 2012. Vol.52.p. 453.

⁴ ECJ, 21 February 2006, C-255/02, Halifax and Others, paras. 74 and 75 and ECJ, 21 February 2008, C-425/06, Part Service, para. 42.

⁵ ECJ, 21 February 2006, C-255/02, Halifax and Others, para. 81.

⁶ CJEU, Case C-318/10, SIAT, [2012] ECLI: EU: C: 2012: 415, para. 55.

У своїх рішеннях останнього періоду у справах, що стосувалися зловживання правами, Суд ЄС відійшов від послідовного та неухильного застосування власного ж двокрокового тесту на зловживання й почав розглядати як достатню підставу для прийняття рішення тільки один із вищезазначених елементів. При цьому Судом ЄС частіше віддається перевага так званому об'єктивному елементу. Зазвичай це відбувається у випадках, коли відповідні податкові операції кваліфікуються ним як «повністю штучні домовленості»¹, або як «домовленості, які не відображають економічну реальність»². Принагідно зауважимо, що вимога штучності стосується не власне платників податків, а створених ними схем задля зловживання своїми податковими правами. Аналіз Судом цих схем переслідує мету виявити наявність або відсутність розумної пропорції між обсягом економічної діяльності платника податку і величиною його прибутку, що підлягає оподаткуванню. Видається цікавим й алгоритм розгляду Судом створюваних платниками податків штучних схем для уникнення оподаткування чи його зменшення. Коли за оцінкою Суду йдеться про повністю штучну домовленість, то він зазвичай послуговується терміном «єдина мета», тоді як при описі ним суб'єктивного елементу поняття зловживання податковим правом Суд, як правило, надає перевагу терміну «суттєва мета»³.

Такі основні положення доктрини заборони зловживання податковими правами Суду ЄС. Як зазначають цілий ряд представників європейської науки податкового права⁴, основне призначення

¹ Case C- 162/07 *Ampliscentifica and Amplifin* , para. 28; Case C- 504/10 *Tanoarch* [2011], para. 51.

² Case C- 196/04 *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* [2006] ECR I- 7995, para. 55; Lang M. *The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base. European Taxation*. 2011. Vol. 51. P. 223, 225

³ ECJ, 22 November 2017, *Cussens* , C-251/16, ECLI: EU: C: 2017: 881; CJEU, Case C-318/10, *SIAT*, [2012] ECLI: EU: C: 2012: 415 and Case C-282/12, *Itelcar*, [2013], ECLI: EU: C: 2013: 629, para. 44.

⁴ Kiekebeld B. *Anti-Abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?* *EC Tax Review*. 2009. Vol.181. p.44–45; Vanistendael F.A. *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?* *EC Tax Review*. 2006. Vol.15. p. 195; Martin Jimenez A. *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law. Bulletin of International Taxation*. 2012. vol. 66. IBFD. P. 270; Cordewener A. *Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards*

цієї доктрини полягає в тому, що вона є світоглядним і методологічним орієнтиром для визнання або невизнання податкових заходів держав-членів, які обмежують транскордонний рух в неузгоджених сферах, сумісними з основоположними свободами внутрішнього ринку ЄС. За цим критерієм платники податків, які вдаються до зловживань своїми податковими правами, вважаються такими, що порушують правові межі відповідної свободи. На цій підставі вони позбавляються правового захисту їх з боку Євросоюзу від національних заходів, спрямованих на запобігання ухиленням від сплати податків, що вживаються державами-членами.

Отже, явище розумності податкового права субстантивно і концептуально близьке до його феномену свободи і так само за своєю природою постає властивістю податкового права. Як і властивість свободи податкового права, властивість його розумності допомагає збагнути, яким саме має бути податкове право, щоб якомога повніше відповідати людській природі. У феномені розумності податкового права якнайповніше втілена його функціональна природа, хоча він не позбавлений і субстантивних якостей. Властивість розумності податкового права репрезентує його практичну раціональність, починаючи від способів появи цього пласту правової матерії до його іманентної здатності проявлятися як право, убезпечуватися від його найрізноманітніших деформацій, перетворення податкового права внаслідок зловживання ним в його антипод – свавілля у сфері оподаткування. Властивість розумності пронизує всі пласти податково-правової матерії.

Отже, як ми вже зауважували, телеологічний аналіз доктрини податкового права Євросоюзу, аксіологічний, генетичний і системний аналіз його первинного і похідного (вторинного) права, законодавства держав-членів та прецедентного податкового права Суду ЄС засвідчує, що існують три кити, на яких тримається властивість розумності податкового права цього правового порядку: 1) фінансова демократія, яка найбільш концентровано втілена у принципі *жодного оподаткування без представництва*; 2) *правова визначеність податкового законодавства*; 3) *заборона зловживання суб'єктами податкових правовідносин їх податковим правом*.

**1.2. Субстантивний дуалізм європейського податкового права,
або Європейське податкове право
між Скільою держав-членів і Харидбою ЄС**

**1.2.1. Субстантивні парадокси податкового суверенітету
держав-членів ЄС**

У європейському податковому праві найфундаментальнішою (системоутворюючою) юридичною конструкцією є правова конструкція податкового суверенітету. Саме за її допомогою розкривається його обсяг і зміст, межі та еволюція фіскального суверенітету держав-членів ЄС; обґрунтовується відсутність фіскального суверенітету Євросоюзу у сферах прямого і непрямого оподаткування, а також можливі перспективи та шляхи набуття ним цього суверенітету; аналізується відмінність між податковим суверенітетом держав-членів та податковими повноваженнями ЄС; податковий суверенітет виступає методологічним ключем для адекватного розуміння і розкриття принципів субсидіарності і пропорційності в європейському податковому праві; він є однією із несучих конструкцій усього первинного права Європейського Союзу як *sui generis*. Саме у податковому суверенітеті як в юридичному феномені найбільш повно і очевидно проявляється більшість парадоксів цього правового порядку. То в чому ж саме квінтесенція фіскального суверенітету?

Як переконує аналіз європейської доктрини права в цілому та європейської доктрини податкового права зокрема, феномен фіскального суверенітету, особливо його ключовий сенс та обсяг, належить у цих пізнавальних традиціях до найбільш дискусійних питань, унаслідок чого склався, за дотепним спостереженням деяких його дослідників, «Вавилон визначень» цього суверенітету¹. Однак пізнати фіскальний суверенітет із самого себе неможливо. Для цього його необхідно зіставити з більш широким поняттям суверенітету в цілому, яке також виявляється не менш дискусійним². Дослідження

¹ Morrone A. *Sovranita*. *Rivista AIC*, 2017. Vol. 3. P. 2; Brauner Y. 'An Essay on BEPS, Sovereignty and Taxation' in SA Rocha and A Christians (eds), *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Wolters Kluwer. 2017. P. 74; Lanchester F. L'erosione della sovranita nazionale. *Rassegna parlamentare*, 1998. Vol.2. p. 413.

² Farri F. *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*. Routledge. 2020. P. 9; P.Nagan Winston and M.Haddad Aitza. *Sovereignty in Theory and Practice*. *San Diego International Law Journal*. 2012. Vol.13. p. 429, available at:

зазначених доктринальних джерел засвідчує, що домінуюче в сучасній європейській теоретичній юриспруденції тлумачення суверенітету як верховенство й незалежність політичної влади. При цьому зазвичай розрізняють суверенітет народний, а у межах останнього за потреби виділяють національний суверенітет. Принагідно зазначимо також, що усі ці явища розглядаються як видові прояви загального феномену суверенітету.

Більш ретельний аналіз вищезазначених видових проявів суверенітету переконує, що всі вони субстантивно пов'язані з певними спільнотами людей, а суверенітет останніх постає не чим іншим, як реалізацією ними свого природного права на самовизначення як відповідно самоорганізованих суспільств, тобто реалізацією ними їх буттєвого права обирати самостійно правила власного громадянського життя. Це їх іманентне (суверенне) право також включає можливість виокремити і делегувати назовні функцію встановлення правил їх співбуття їх же в публічно-владний спосіб (ієрархічно) створеним інституціям, тобто органам політичної влади. Звідси очевидно, що оподаткування також атрибутивно пов'язане із суверенітетом відповідних спільнот.

Як переконливо довела Р. О. Гаврилук, суверенітет людських спільнот ще у додержавний період їх буття проявлявся, зокрема, у їх податковому праві. Дослідниця підкреслює, що це їх право було людиновимірним, оскільки публічні потреби належать до атрибутивних якостей людей і поза ними не існують. Ці потреби, відповідно до концепції природи податкового права Р. О. Гаврилук, є внутрішньою потребою людей в певних речах, умовах зовнішнього середовища, впливах і міжлюдській комунікації, тобто вони зумовлюються способом взаємодії людських спільнот між собою, а також із зовнішнім середовищем. Саме тому, пояснює авторка, їм належить універсальна регулятивна роль в мотивації, виробленні і забезпеченні належної поведінки людей, в тім числі й кооперуванні їх

scholarship.law.ufl.edu/facultypub/293/; Europe and sovereignty: Reality, limits and outlook, Conference report by F Frigot and E Bonadonna. Robert Schuman Foundation. 2016, available at: www.robert-schuman.eu/en/european-issues/0410-europe-and-sovereignty-reality-limits-and-outlook; Stanford Encyclopedia of Philosophy, available at: plato.stanford.edu/entries/sovereignty/; Dietsch P. Rethinking sovereignty in international fiscal policy. *Review of International Studies*. 2011. Vol.32. p. 2109.

спільних зусиль щодо здійснення інтерсуб'єктивного обміну між ними публічними благами, а також правами на ці блага¹.

Розкриваючи властивість конструктивності додержавного податкового права людей, Р. О. Гаврилюк довела, що воно породжується колективними інтенціональними установками людей і їх практичними діями згідно з ними ж виробленими правилами в процесі їх життєдіяльності. Відповідно до концепції фіскального суверенітету Р. О. Гаврилюк, у конструюванні додержавної податково-правової реальності чітко проявлявся пріоритет безпосередніх соціальних дій (вчинків) над появою та існуванням правових інститутів, процесу над кінцевим продуктом. Розкриваючи природу конструктивності права людських спільнот на податки, Р. О. Гаврилюк продемонструвала, як саме суб'єктивні права кожної людини на податки в процесі їх осмислення набувають характеру об'єктивної соціальної фактичності, а також обґрунтувала, що останнє відбувається у повній відповідності до спеціальних правил конструювання соціальної, втім числі й правової реальності. Останні ж, в свою чергу, також є загальнообов'язковими соціальними конструктами. Вони докорінно відрізняються від будь-яких угод, адже угоди допускають довільність їх конструювання, а це неприпустимо, як переконує суспільна практика, в разі конструювання інтерсуб'єктивного права людських спільнот на податки².

Ще однією властивістю суверенності людського права на податки, згідно з концепцією цього права Р. О. Гаврилюк, виявилось те, що ця суверенність відзначається її атрибутивною контекстуальністю. Остання вирішальною мірою зумовлена тим, що додержавне податкове право людей відповідно до його природи було динамічною системою символічних текстів та контекстів, являло собою процесуальну множину конкретних правових ситуацій, які були в своїй основі типовими, проте змістовно відмінними між собою, контекстуальними, у які виявилися спонтанно включеними у буттєвій реальності переважна більшість або всі індивіди. Саме останні з їх публічними потребами, як зазначає авторка, виявилися основоположною умовою контекстуальності додержавного податкового права людських спільнот. Р. О. Гаврилюк звертає увагу на необхідність

¹ Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. С. 80-93.

² Там само. С. 94-108.

врахування обидвох аспектів контекстуальності цього права: його контекстуальності як залежності цього права від змісту плінних людських потреб та аналогічних можливостей їх задоволення; контекстуальності додержавного податкового права людських спільнот у цілому як його явленості у формі певних податково-правових інститутів¹.

Таке розлоге розкриття базових властивостей явища фіскального суверенітету людських спільнот у додержавний період його розвитку нам знадобилося для того, щоб продемонструвати об'єктивну закоріненість цього суверенітету не у державно-правовій матерії, а в потребовому способі співбуття індивідів у суспільстві, в іманентних якостях саме цього суспільства. Отже, феномен фіскального суверенітету, як обґрунтовано резюмує Р. О. Гаврилюк, є наслідком дуальної природи людини, наявності у неї поряд з приватними також і публічних потреб, властивих усім членам спільноти або їх більшості, а також саморегулюючої процесуальної системи соціальної взаємодії індивідів².

Держава, як довела Р. О. Гаврилюк, яка з'явилася тільки на певному етапі зрілості суспільства, а також власного розвитку, проти-правно заволоділа податковим суверенітетом суспільства³. Проте вона, попри титанічні зусилля упродовж багатьох десятиків століть так і не змогла змінити природи вищезазначених речей, а саме викоринити з ментальності та суспільної пам'яті людських спільнот традиційне людиноцентристське розуміння ними генетичних витоків і зав'язків фіскального суверенітету із громадянами, як і розуміння цими ж спільнотами інструментальної (сервісної) природи держави. Виведення природи фіскального суверенітету із природи людських суспільств виявилось одним із найстійкіших архетипів європейського праворозуміння. У своєму формальному вимірі воно впродовж понад двох тисячоліть пройшло певну еволюцію і наразі позиціонується де-юре переважно як фіскальний суверенітет держави. Проте де-факто усе повертає на свої усталені місця наступна формула розуміння природи державного суверенітету, вироблена також впродовж цього періоду часу цими ж людськими спільнотами

¹ Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. С. 109-121.

² Там само. С. 33-50.

³ Там само. С. 188-217.

– що носієм державного суверенітету є народ, тобто суспільство в цілому, оскільки власного буттєвого укорінення держава не має.

Зокрема, аналіз чинних конституцій сучасних європейських держав переконує, що більшість із них виводить суверенітет останніх із народного суверенітету, який є генетично первинним і неподільним феноменом. Про це йдеться, зокрема, у конституціях Австрійської Республіки, Угорської Республіки, Греції, Іспанії, Ірландії, Італійської Республіки, Литовської Республіки, Республіки Польща, Португальської Республіки, Румунії, Республіки Сан-Марино, Республіки Словенії, Французької Республіки, Чеської Республіки, Швеції, Естонської Республіки, в Основному Законі Фінляндії. Так, наприклад, в Основному Законі Федеративної Республіки Німеччини народний суверенітет розкривається через «недоторканні і невідчужувані людські права як основи будь-якого суспільства»¹. У Конституції Республіки Хорватія конституційна конструкція народу як носія суверенітету розкривається через формулу «співдружності вільних і рівноправних громадян»². У Конституції Словацької Республіки прямо зазначено, що «державна влада походить від громадян»³. Найбільш довершено з позицій антропосоціокультурного підходу формулу суверенітету містить Конституція Республіки Македонія: «В Республіці Македонія, – зазначається у ній, – суверенітет походить від громадян і належить громадянам»⁴. Такі константи європейської конституційної доктрини суверенітету як явища в цілому.

Європейський Союз засновано не народами відповідно до вищезазначених констант їх суверенітету, а державами-членами, які не мали на це спеціального мандату своїх народів, а діяли в парадигмальних межах їх звичайних прерогатив у сфері міжнародного

¹ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG). URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/index.html>

² Конституції країн світу: Республіка Болгарія, Румунія, Угорщина, Республіка Хорватія / переклад Т. В. Руденко / О. В. Коротюк, О. В. Лавринович. Київ : ОВК, 2021. С. 193-249.

³ Конституція Словацької Республіки від 1 вересня 1992 року в ред. Збірник Законів Словацької Республіки. Річник 1992. URL: https://www.slovakia.sk/documents/10184/493489/460_1992_1.pdf/716c7f51-7b5b-416f-9fbc-f09b4dcb2127

⁴ Конституції країн світу: Республіка Словенія, Боснія і Герцеговина, Республіка Північна Македонія/ Переклад Т. В. Руденко / О. В. Коротюк, О. В. Лавринович. Київ : ОВК, 2021. С. 99-161.

права. І у випадках, коли політика певних держав у межах Євросоюзу як правового порядку суперечила суверенним інтересам їх народів, ці народи відразу ж відкрито заявляли про це – і попередні кроки їх держав анулювалися. Так було, до прикладу, із Конституцією для Європейського Союзу від 29 жовтня 2004 р., яку народи Нідерландів і Франції не підтримали на всенародних референдумах, а пізніше народ Великобританії також на референдумі анулював попереднє рішення Британської держави про вступ у ЄС. Такі фундаментальні відмінності між субстантивним (матеріальним) суверенітетом народу та функціональним суверенітетом держави.

З огляду на широкий розмах та стійкий характер дискусій, які ведуться впродовж останнього десятиліття в європейській доктрині податкового права щодо можливості і навіть необхідності наділення фіскальним суверенітетом Євросоюзу як феномену в цілому, вважаємо за необхідне звернути увагу на те, чому та за яких саме умов і у який спосіб у Давньоримській імперській державі з'явився так званий фіскальний суверенітет, а у давньогрецьких держав-полісів його не було. Адже обидва ці феномени є ціннісними предтечами Євросоюзу.

Давньогрецькі держави-поліси, відповідно до їх правової природи, були інструментальними державами (якими, до речі, наразі є і держави-члени ЄС), а тому вони не мали власного буттєвого укорінення, а набували його виключно через буттєве укорінення їх громадян-індивідів. Давньогрецька держава-поліс, інакше кажучи, була стороною поліса як соціуму певним його функціональним типом. Метою існування давньогрецької держави-поліса було забезпечення спільного буття громадян поліса і власних потреб вона не мала. Інструментальна держава, отже, є публічно-владним способом (ієрархічно) організованим суспільством її громадян, яким і належав безроздільно фіскальний суверенітет. До речі, такі самі властивості були притаманними й Давньоримській республіці.

Зі зникненням цих держав у період пізньої Античності відбулися так звані світоглядний, ментальний та цивілізаційний перевороти. Їх квінтесенцією стало, зокрема, витіснення людиноцентристських цінностей у населення Стародавнього Риму і утвердження в його свідомості етатистських цінностей. Один із фундаментальних наслідків цих процесів стала трансформація (переродження) громадян Давньоримської республіки у *підданих* Давньоримської імперської

держави, їх публічні потреби як самостійне явище трансформувалися в потреби Давньоримської імперської держави. Цей історичний процес і являв собою квінтесенцію давньоримського рестрибутивного (фіскального) перевороту.

Принципово важливим елементом цього перевороту стало юридичне прикріплення платників податків до об'єктів оподаткування. Це нормативно закріпило переродження індивідів-громадян Давньоримської імперської держави із суб'єктів в об'єкти її податкового права у його державно-правовому розумінні¹. Отже, тільки внаслідок цілої системи вищезазначених глибинних суспільних субстантивних трансформацій з'явився їх юридичний (формальний) наслідок – так званий давньоримський імперський фіскальний суверенітет. Його сенс полягав у протиправному заволодінні державою фіскальним суверенітетом суспільства. Відповідно до його правової природи, це – найфундаментальніший парадигмальний парадокс фіскального суверенітету держави.

Відтоді на європейських політико-правових теренах цей так званий фіскальний суверенітет юридично пов'язують із суверенітетом держави в цілому. Зокрема, із так званим давньоримським імперським фіскальним суверенітетом існує нерозривний генетичний зв'язок і фіскального суверенітету держав-членів Європейського Союзу. Про це йдеться й у деяких дослідженнях представників європейської доктрини податкового права². Насправді субстантивний суверенітет, в тому числі й у фіскальній сфері, у всіх його конкретних проявах атрибутивно пов'язаний з індивідами та людськими спільнотами, із народом (суспільством) загалом, що продемонстровано нами вище. Деякі європейські дослідники пояснюють сприйняття фіскального суверенітету через «державні окуляри» так званим «відтінком державності» чи «нальотом державності» в останньому через його юридичне проявлення у формі законодавства³. Концептуально такому його розумінню сприяє також загальновідома

¹ Гаврилук Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. С. 188-217.

² Quaglioni D. *La sovranita*. Laterza. 2004. P.120; Galli C. *Apologia della sovranita*. 2019. Vol.2. Limes. P.159; Galli C. *Sovranita*. Il Mulino. 2019.

³ Hensel A. *Steuerrecht*. Springer. 1933; Ingrosso M. 'Tributo e sovranita' in L. Perrone and C. Berliri (eds), *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Edizioni Scientifiche Italiane. 2006.

максима «жодного оподаткування без представництва»¹. Проте ця максима не змінює і не може змінити в принципі буттєвої природи суверенітету як даності. Більше того, своїм змістом (а не формою) вона якраз і постулює атрибутивність фіскального суверенітету людським спільнотам.

Фіскальні правові конструкції, які лягли в основу заснування і функціонування Європейського Союзу, як уже зазначалося, постає втіленням давньоримського розуміння природи податкового суверенітету, а саме, що носіями останнього є держави-члени. Мовою сучасної європейської теоретичної юриспруденції це праворозуміння зазвичай називається позитивістським². Принагідно зазначимо, що самі творці європейської доктрини права вказують на те, що, незважаючи на понад півстолітню історію еволюції ЄС, ця доктрина продовжує залишатися на відносно ранньому етапі своєї зрілості. Вони також зауважують при цьому, що європейська правова доктрина, будучи «спільною мовою європейського права», «здається все ще своєрідним суржилом, – її терміни походять з багатьох національних правових систем, її граматики недостатньо складна, а багато її концепцій розпливчасті»³. З більшістю наведених оцінок цієї правової доктрини, за винятком того, що вона «недостатньо складна», можна погодитися.

Фундаментальне світоглядне і методологічне значення для адекватного розуміння природи та змісту фіскального суверенітету

¹ Isaac G. (ed), *Ressources financières de la Communauté européenne*. Paris. 2004. P.75.

² Jan Smits. 'What is Legal Doctrine? On the Aims and Methods of Legal-Dogmatic Research' in *Rethinking Legal Scholarship: A Transatlantic Dialogue*. Rob van Gestel, Hans Micklitz & Edward Rubin eds., 2017. P. 207, 210; Aleksander Peczenik. *A Theory of Legal Doctrine. Ratio Juris*. 2001. Vol.14. p. 75; Armin von Bogdandy. *National Legal Scholarship in the European Legal Area: A Manifesto. INT'L J. CONST. I*. 2012. Vol.10. p. 614; Stanley Fish. *Is There A Text In This Class? The Authority Of Interpretive Communities*. Harvard University Press. 1980; Kaarlo Tuori. *Critical Legal Positivism*. London: Routledge. 2002. P.300–303; Aulis Aarnio. *Essays on The Doctrinal Study of Law*. LAPS, volume 96. Springer. 2011. P.178; Menachem Mautner. *Three Approaches to Law and Culture. CORNELL L. REV.* 2011. Vol. 96. P. 839; Ulrich Haltern. *The Dawn of the Political: Rethinking the Meaning of Law in European Integration. Schweizerische Zeitschrift Für Internationales Und Europäisches Recht*. 2004. Vol. 5. P.585, 608–09.

³ Nils Jansen. 'Making Doctrine for European Law' in *Rethinking Legal Scholarship: A Transatlantic Dialogue*. Rob van Gestel, Hans Micklitz & Edward Rubin eds., 2017. p. 224, 224

держав-членів за правом Євросоюзу має ст. 5 Договору про Європейський Союз (далі – ДЕС). Так, згідно з ч. 1 цієї статті, межі повноважень ЄС визначаються принципом надання йому повноважень державами-членами. Відповідно ж до другого речення ч. 2 ст. 5 ДЕС, повноваження, яких не надано Союзові згідно з Установчими Договорами, залишаються за державами-членами¹. Як переконали системний аналіз ДЕС, окремі аспекти цього принципу уточнені в першому абзаці ст. 1, в ч. 6 ст. 3, у ч. 1 ст. 4 та в ч. 2 ст. 13 вказаного Договору.

Крім того, ч. 1 ст. 3 Договору про функціонування Європейського Союзу (далі – ДФЄС) до його виключних повноважень віднесено повноваження щодо забезпечення функціонування митного союзу². Як зазначається у «Коментарі до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС», цей факт має такі основні наслідки: по-перше, держави-члени не можуть діяти самостійно у цій сфері, навіть якщо Союз ще не діяв у ній; по-друге, у цій сфері не застосовується принцип субсидіарності, хоча Союз тим не менше зобов'язаний дотримуватися принципу пропорційності; по-третє, у цій сфері не застосовується принцип посиленого співробітництва держав-членів³.

Суд Європейського Союзу вважає принцип наділення державами-членами повноваженнями Союзу, поряд із принципами верховенства права і прямої дії, а також деякими іншими принципами права ЄС, однією із фундаментальних структурних особливостей Євросоюзу та несучих конструкцій усієї правової системи ЄС⁴.

Тобто, згідно з принципом наділення повноваженнями, державами-членами передано Європейському Союзу фіскальний суверенітет тільки у митній справі. Фіскальний суверенітет у сфері прямого і не-

¹ Договір про Європейський Союз. Зібрання актів Європейського права. Київ : Ред. журн. «Право України». 2013. Т. 1. С. 15.

² Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 41-42.

³ Tomášek M., Šmejkal V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага : Wolters Kluwer ČR, 2024, С. 17.

⁴ Opinion 2/13 Accession of the European Union to the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, п. 158, п. 164–167; Opinion 1/91 regard to the EEA Agreement, п. 35; Opinion 1/09 European and Community Patents Court, п. 89.

прямого оподаткування з деякими його функціональними обмеженнями де-юре залишився у держав-членів. Це відповідає основоположній ціннісній парадигмальній матриці Євросоюзу та загальноунійній філософії цього правового простору. Хоча він і самоідентифікований та визнаний іншими суб'єктами міжнародного права як особливий порядок *sui generis*, проте він не є ні конфедерацією, ні, тим більше, федерацією з необхідним набором атрибутів. Ключовими акторами у нинішніх парадигмальних межах правового порядку Євросоюзу були і продовжують залишатися держави-члени, а їх активними партнерами щодо здійснення основоположних прав і свобод – громадяни цих держав, які є водночас і громадянами ЄС.

Про зміст і обсяг фіскального суверенітету держав-членів Євросоюзу сказано своєрідною езопівською мовою, якщо спробувати позначити цей «залишок» безпосередньо, у статтях 110-113 глави 2 «Податкові положення» розділу VII «Спільні правила конкуренції, оподаткування і зближення законодавств» ДФЄС. При цьому держави-члени, укладачі цих правил, керувалися при їх формулюванні аксіомою Європейського правового порядку, що оподаткування є вищим проявом суверенітету, а тому компетенція у його сфері належить саме їм, а міра охоплення відповідних суспільних відносин їх фіскальним суверенітетом була безпосередньо пов'язана із видом оподаткування – прямим або непрямим. Держави-члени розглядають пряме оподаткування – тобто податки на доходи, капітал фізичних або юридичних осіб та на їх майно – як один зі своїх ключових привілеїв, тому їх зацікавленість у гармонізації цієї сфери суспільних відносин мізерна.

Це пов'язано з тим, що прямі податки, з одного боку, дають державам-членам відчуття своєї незамінності у відповідних соціумах та прямої причетності до вирішення їх проблем, а з іншого боку, прямі податки у їх сприйнятті не є нездоланими бар'єрами для розвитку вільної торгівлі між відповідними державами. Опір держав-членів щодо гармонізації непрямих податків – ПДВ, акцизів, екологічних, енергетичних та ряду інших податкових платежів – виявився незрівнянно меншим у порівнянні з попереднім випадком, тому у правовому просторі ЄС щодо них діє парадигма рамкової гармонізації. Проте, це не вияв відмови держав-членів від їх фіскального суверенітету щодо цих податків чи його істотне юридичне

звуження. Йдеться тільки про надання необхідної пластичності фіскальному суверенітету держав-членів щодо вищезазначених податкових платежів.

Спільною методологічною засадою для усіх статей гл. 2 розділу VII ДФЄС є принцип заборони дискримінації суб'єктів підприємницької діяльності, закріплений у ст. 18 цього Договору. У європейській доктрині податкового права він зазвичай ототожнюється із принципом нейтральності податкового права¹. Саме тому правові норми, що містяться у статтях цієї глави, врегульовують такі аспекти оподаткування: ст. 110 ДФЄС забороняє дискримінаційне і протекціоністське оподаткування усім державам-членам; ст. 111 ДФЄС не дозволяє надання будь-яких дискримінаційних переваг вітчизняним продуктам при їх експорті до інших держав-членів; ст. 112 ДФЄС врегульовує можливе застосування державами-членами прямих податкових заходів у формі звільнень чи відшкодувань у випадках експорту національних продуктів до інших держав-членів. Причому останні заходи, згідно з правом ЄС, мають визначений термін дії і повинні щоразу затверджуватися Радою Євросоюзу. А ст. 113 ДФЄС виступає правовою матрицею для гармонізації непрямих податків держав-членів відповідно до потреб внутрішнього ринку ЄС.

Ці питання у європейській доктрині податкового права спеціально досліджували, зокрема, П. Наган Вінстон і М. Хаддад Аїца. Вони дійшли переконливого висновку, що жодна з вищезазначених статей Договору про функціонування Європейського Союзу не має метою хоча б якогось юридичного обмеження фіскального суверенітету держав-членів². Отже, де-юре цей суверенітет, за парадигмою податкового права ЄС у межах його первинного права, є недоторканим у тому обсязі, у якому він залишився державам-членам після наділення ними Євросоюзу повноваженнями у сфері регулювання митних платежів.

¹ Knobbe-Keuk B. The Ruding Committee Report: An Impressive Vision of European Company Taxation for the Year 2000. *EC Tax Rev.* 1992. at 1, 30; Gouthière B. Removal of Discrimination: A Never-ending Story. *Eur. Taxn.* 1994. at 302; Vanistendael F. The Limits To the New Community Tax Order. *Common Mkt. L. Rev.* 1994. P. 314; Englisch J. The European Treaties' Implications for Direct Taxes. *Intertax.* 2005. P. 326; C-35/98, Verkooijen, 6 June 2000, para. 43.

² Nagan Winston and M. Haddad Aitza, Sovereignty in Theory and Practice// San Diego International Law Journal. 2012. Vol.13 p.429, available at: scholarship.law.ufl.edu/facultypub/293/.

Прийняття Хартії основоположних прав ЄС та надання їй правочинності акту, рівного за своєю правовою силою Установчим Договорам, ніяк не впливає на достовірність вищезазначеного висновку. Концептуальне обґрунтування цього факту правової реальності ЄС можна знайти ще у Г.Є.Еллінека¹, а у більш сучасному його викладі – в одного із представників європейської доктрини податкового права Євросоюзу В.Шона. Останній, зокрема, зазначає, що «рішення (фіскальні), прийняті народом, який діє як однорідний «орган» держави у розумінні Руссо, не мають жодного концептуального зв'язку з індивідуальною згодою платника податків або групи його однодумців, як це вимагається в локківському світі»².

Аж ніяк не ставить під сумнів зміст та обсяг фіскального суверенітету держав-членів за первинним правом ЄС і доктринальне уточнення його тлумачення, нещодавно запропоноване Франческо Фаррі у його спеціальному дослідженні цієї проблеми. Він, зокрема, дійшов висновку, що не тільки делегування повноважень сувереном третім особам, але і його рішення відмовитися від реалізації своїх певних суверенних прав є актом прояву відповідного суверенітету. Ця відмова, як резонно зауважує дослідник, відповідно до принципу наділення повноваженнями за первинним правом ЄС, не поширюється на залишок суверенних прав, яким би великим або малим він виявився³. У випадку, що нами розглядається, обсяг цього залишку у порівнянні із цілісним феноменом фіскального суверенітету можна образно порівняти із відносним обсягом підводної частини айсберга в його порівнянні з айсбергом у цілому.

Отже, де-юре в держав-членів Євросоюзу наразі залишається їх неподільна суверенна компетенція на всі прямі податки, на які, відповідно до права ЄС, поширюється тільки мінімальна гармонізація і по суті така ж суверенна компетенція на гармонізовані у рамковому форматі непрямі податкові платежі. Проте де-факто зміст та обсяг реального фіскального суверенітету у держав-членів у сфері прямого і особливо непрямого оподаткування суттєво відрізняються у

¹ Jellinek G. *Allgemeine Staatslehre*, vol. III. Springer. 1929. ch 12, para 4,

² Schön Wolfgang. *Taxation and Democracy*. *Tax Law Review*. 2018. Vol. 72. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2018 – 13. section IV.

³ Francesco Farri. 'Between Form and Substance: At the Root of the Limits of the EU Taxing Powers' in *The Power to Tax in Europe*. Swedish Studies in European Law. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford: Hart Publishing. 2023. P. 90.

меншу сторону від юридично задекларованого його змісту та обсягу. Саме в цьому й полягає ще один субстантивний парадокс фіскального суверенітету держав-членів ЄС за його податковим правом. Він зумовлений фундаментальними особливостями публічного правового порядку Європейського Союзу як *sui generis*. У цьому субпідрозділі нашого дослідження ми проаналізуємо максимально стисло вплив на зміст і обсяг фіскального суверенітету держав-членів лише двох із цих особливостей, а саме дію на нього прецедентного права Суду ЄС та законодавчо визначених повноважень Євросоюзу у сфері оподаткування.

Перший із двох вищезазначених нами чинників має неоціненне значення для цього правового порядку Євросоюзу. Більше того, сам цей правопорядок значною мірою є результатом інтерпретаційної діяльності Суду ЄС, створеного ним його прецедентного судового права. Передусім маються на увазі такі якості публічного правового порядку Європейського Союзу, як його органічна цілісність, пластичність і динамізм правової системи ЄС в цілому, а також її податкового права зокрема. Ці її якості не були передбачені ні первинним, ні похідним (вторинним) законодавством Євросоюзу, а стали наслідком унікальної та безпрецедентної інноваційної діяльності Суду ЄС. Її результати виявилися настільки неочікуваними, що більшість представників європейської доктрини права оцінили їх як революційні за своїм змістом і значенням для правового порядку Євросоюзу, а деякі дослідники навіть називають ці результати «юридичною авантюрою, що окупилася»¹. Передусім тут мається на увазі обґрунтування Судом ЄС принципів верховенства права та прямої дії права ЄС у його легітимних межах.

Принципу прямої дії ще як доктрини прямої дії випало першому торувати шлях до його визнання одним із найфундаментальніших універсальних правових інструментів тлумачення права ЄС в цілому та вирішення спорів у європейському правовому просторі. Суд ЄС ще у 1963 р. концептуалізував цю доктрину у процесі розгляду ним справи *Van Gend end Loos* проти Нідерландської податкової адміністрації. Вже тоді Суд збагнув, що ця доктрина дозволяє правовій

¹ Адам Лазовскі. Верховенство права Європейського Союзу: юридична авантюра, що окупилася. *Право України*. 2019. № 6. С. 35.

системі Євросоюзу стати «новим правовим порядком»¹. Згодом доктрина прямої дії набула свого подальшого розвитку і, як зазначається у європейській правовій доктрині², набула всіх властивостей одного з основоположних принципів права Євросоюзу. Квінтесенція принципу прямої дії полягає в тому, що вона уможливило для фізичних та юридичних осіб-платників податків безпосереднє посилання при захисті своїх прав і законних інтересів на первинне і похідне (вторинне) право Євросоюзу в цілях оскарження положень законодавчих актів держав-членів, зокрема й у національних адміністраціях та юрисдикціях. Родзинка принципу прямої дії права Євросоюзу полягає в тому, що цей принцип, ставлячи апріорі фізичних і юридичних осіб в епіцентр правової системи ЄС, визначає тим самим її автономність та оригінальність, а пряма дія при цьому постає як рушійна сила й сенс цієї системи.

Більше того, як згодом резюмував Суд ЄС, його рішення щодо принципу прямої дії права Євросоюзу в справі *Van Gend end Loos* повинно розглядатися усіма його користувачами як «джерело і основа принципів, що сформували конституційний устрій Європейського Союзу»³. Цей інноваційний висновок Суду ЄС всебічно та ґрунтовно проаналізований у ряді досліджень європейського права⁴.

¹ Case 26/62 *Van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration* (1963) ECLI:EU:C:1963:1, 12.

² Pescatore P. The doctrine of “direct effect”: An infant disease of community law. *European Law Review*. 1983. P. 155, 157; Clément-Wilz L. (eds), *Le rôle politique de la Cour de justice de l’Union européenne*. Bruylant. 2019; Daniele Gallo. Rethinking direct effect and its evolution: a proposal. *European Law Open*. 2022, vol. 1. P.577. doi:10.1017/elo.2022.33

³ Court of Justice of The European Union. 50th Anniversary of the Judgment in *Van Gend end Loos*. 1963-2013. Conference Proceedings & Luxembourg, 13 May 2013. http://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_95693/en/

⁴ Witte B. de. ‘The continuous significance of *Van Gend en Loos*’ in Miguel Poiras Maduro and Loïc Azoulai (eds), *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. Hart. 2010. P. 9; Ziller J. Relire *van Gend en Loos* (Reading *Van Gend en Loos* once again). *Il Diritto dell’Unione europea*. 2012. Vol. 3. P.513; Claes M. ‘The impact of *Van Gend en Loos* beyond the scope of EU law’ in A. Tizzano, J. Kokott, and S. Prechal (eds), 50ème anniversaire de l’arrêt *Van Gend en Loos*: 1963–2013: Actes du colloque. Office des Publications de l’Union Européenne. 2013. P.103; Weiler J.H.H. ‘Revisiting *Van Gend en Loos*: Subjectifying and objectifying the individual’ in A. Tizzano, J. Kokott, and S. Prechal (eds), 50ème anniversaire de l’arrêt *Van Gend en Loos*: 1963–2013: Actes du colloque. Office des publications de l’Union européenne. 2013. P.11;

Якщо ж мати на увазі принцип прямої дії права ЄС в цілому, то він розглядається у спеціальній літературі головним чином як ефективний інструмент інтеграції європейського права¹. При цьому зазначається, що пряма дія – це концепція-хамелеон, а не щось незмінне, «висічене в камені»².

Завершуючи експрес-аналіз квінтесенції принципу прямої дії, як його витлумачив Суд ЄС під час вирішення справи *Van Gend en Loos*, звернемо увагу на основний спосіб здійснення цього принципу. Він проявляється зазвичай у наданні відповідній фізичній чи юридичній особі права, передбаченого правовим порядком Євро-союзу. Це, інакше кажучи, *суб'єктивний* вимір принципу прямої дії. Водночас, як переконує аналіз ряду рішень Суду ЄС в інших

Chalmers D. and Barroso L. What Van Gend en Loos stands for. *International Journal of Constitutional Law*. 2014. Vol. 12 (1). P.105, 106; Weiler J.H.H. Van Gend en Loos: The individual as subject and object and the dilemma of European legitimacy. *International Journal of Constitutional Law*. 2014. Vol.12 (1). P. 94.

¹ Bobek M. 'Van Gend en Loos _50: The changing social context of direct effect' in A. Tizzano, J. Kokott, and S. Prechal (eds), 50ème anniversaire de l'arrêt Van Gend en Loos: 1963–2013: Actes du colloque. Office des Publications de l'Union Européenne. 2013. P. 181, 182; Edward D. 'Direct effect: Myth, mess or mystery?' in J.M. Prinssen and A. Schrauwen (eds), *Direct Effect: Rethinking a Classic of EC Legal Doctrine*. Europa Law Publishing, 2002. 1, 3; Lenaerts K. and Corthaut T. Of birds and hedges: The role of primacy in invoking norms of EU Law. *European Law Review*. 2006. Vol.31(3). p. 287, 297; Eijsbouts T. 'Direct effect, the test and the terms' in J.M. Prinssen and A. Schrauwen (eds), *Direct Effect: Rethinking a Classic of EC Legal Doctrine*. Europa Law Publishing, 2002. P. 237, 240; Bengoetxea J. 'Is direct effect a general principle of European law?' in U Bernitz, J. Nergelius, and C. Cardner (eds), *General Principles of EC Law in a Process of Development*. Wolters Kluwer. 2008. P.3; Prechal S. 'Direct effect reconsidered, redefined and rejected' in J.M. Prinssen and A. Schrauwen (eds), *Direct Effect: Rethinking a Classic of EC Legal Doctrine*. Europa Law Publishing, 2002. P. 15, 23.

² Prechal S. 'Direct effect reconsidered, redefined and rejected' in JM Prinssen and A Schrauwen (eds), *Direct Effect: Rethinking a Classic of EC Legal Doctrine*. Europa Law Publishing, 2002. P.15, 23; Steiner J. 'Direct applicability in EEC Law – A chameleon concept. *Law Quarterly Review*. 1982. Vol. 98. P.229; Steiner J. From direct effects to Francovich: Shifting means of enforcement of community law. *European Law Review*. 1993. Vol. 18(1). P. 2; Kovar R. 'La contribution de la Cour de justice à l'édification de l'ordre juridique communautaire. Cours général de droit communautaire' in *Recueil des Cours de l'Académie de Droit Européen*. Kluwer Law International. 1995. P.15, 68.

справах, у яких він також звертається до цього принципу¹, пряма дія права ЄС не завжди проявляється у закріпленні за фізичними або юридичними особами прав, передбачених правовим порядком Євросоюзу, і так само не завжди має своїм наслідком «ефект заміщення», коли норма права ЄС замінює юридичну норму національного законодавства. Пряма дія нерідко виступає об'єктивним критерієм, коли у зіставленні з нею визначається законність юридичної норми національного права держав-членів. Це так званий об'єктивно-протилежний прояв принципу прямої дії. Як переконає аналіз вищезазначених рішень Суду ЄС, особи у таких випадках посилаються на відповідну норму права ЄС не з метою реалізації закріпленого у ній права, а задля перегляду законності норми національного законодавства, застосованого до них адміністративного заходу чи винесеного судового рішення. Тобто у випадках цього ряду по суті йдеться про відмову відповідних осіб від певного права або обов'язку, що надається їм національним законодавством держав-членів з метою захисту пріоритетного для цих осіб права чи інтересу, гарантованого європейським правопорядком. Це так званий *широкий підхід* до тлумачення принципу прямої дії.

На функціональну та методологічну плюралістичність принципу прямої дії, точніше кажучи, на його дихотомію суб'єктивно-суб'єктивного та об'єктивно-протилежного, також неодноразово звертали увагу генеральні адвокати². Це далеко не вичерпний перелік їх правових позицій.

¹ Case 8/81 Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt (1982) ECLI:EU:C:1982:7; Case 103/88 Fratelli Costanzo SpA v Comune di Milano (1989) ECLI:EU:C:1989:256; Case C-430/04 Finanzamt Eisleben v Feuerbestattungsverein Halle eV (2006) ECLI:EU:C:2006:374; Case C-194/94 CIA Security International SA v Signalson SA and Securitel SPRL (1996) ECLI:EU: C:1996:172; Case C-72/95 Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV e.a. v Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland (1996) ECLI: EU:C:1996:404; Case C-435/97 World Wildlife Fund (WWF) and Others v Autonome Provinz Bozen and Others (1999) ECLI: EU:C:1999:418; Case C-443/98 Unilever Italia SpA v Central Food SpA (2000) ECLI:EU:C:2000:496; Case C-61/11 Hassen El Dridi (2011) ECLI:EU:C:2011:268.

² Case C-271/91 Marshall v Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (1993) ECLI:EU:C:1993:30, Opinion of AG van Gerven; Case C-316/93 Vaneetveld v Le Foyer SA (1994) ECLI:EU:C:1994:32, Opinion of AG Jacobs; Case C-91/92 Faccini Dori v Recreb Srl (1994) ECLI:EU:C:1994:45, Opinion of AG Lenz; Case C-287/98 Grand Duchy of Luxemburg v Berthe Linster and Others (2000) ECLI:EU:C:2000:3, Opinion of AG Léger; Joined Cases C-240/98 to C-244/98,

Принагідно зазначимо, що *широкий підхід* Суду ЄС до тлумачення ним принципу прямої дії було започатковано в його рішеннях у справі *Becker*. В ньому йшлося, зокрема, про ст. 13, ч. В, літера d Шостої Директиви 77/388/ЄЕС про гармонізацію законодавства держав-членів у сфері податку з обороту. В цьому рішенні Суду чітко зазначено, що на положення Директиви, яким властива безумовність і належна точність, можна «посилатися проти будь-якого національного положення, як несумісного з директивою, або тією мірою, у якій ці положення визначають правила, які особи можуть відстоювати перед національною державою»¹. До цієї формули Суд ЄС неодноразово звертався у своїй подальшій діяльності².

Принципу верховенства права ЄС також немає ні у його первинному, ні в похідному (вторинному) праві. Як і принцип прямої дії, його виплекав у своїй інтерпретаційній діяльності Суд ЄС. Як зазначається у європейській правовій доктрині, це також сталося «дуже швидко»³, майже одночасно із винайденням принципу прямої дії, а його «судове освячення було прогресивним»⁴. Найперше визначення того, що Суд ЄС назвав *пріоритетом права Сніттовариства*, міститься у його хрестоматійному рішенні *Flaminio Costa v. ENEL* від 15.07.1964 р., у якому Суд дійшов висновку, що «право, яке впливає з Договору, що є незалежним джерелом права, не може, з огляду на його особливий і оригінальний характер, бути відмінним внутрішньодержавними правовими положеннями, як би вони не

Océano Grupo Editorial (1999) ECLI:EU:C:1999:620, Opinion of AG Saggio; Case C-343/98, Renato Collino and Luisella Chiappero v Telecom Italia SpA (2000) ECLI:EU:C:2000:23, Opinion of AG Alber; 5 October 2004, Pfeiffer, Joined Cases C-397/01 to C-403/01 (2004) ECLI:EU:C:2003:245, Opinion of AG Colomer; Case C-555/07 Seda Küçükdeveci v Swedex GmbH & Co. KG (2009) ECLI:EU:C:2009:429, Opinion of AG Bot; Case C-384/17 Doole Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistic N&N v Budapest Rendőrfőkapitánya (2018) ECLI:EU:C:2018:494, Opinion of AG Bobek; Case C-573/17 Openbaar Ministerie v Daniel Adam Popławski (2018) ECLI:EU:C:2018:957, Opinion of AG Sánchez-Bordona; Case C-205/20 NE v Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (2021) ECLI:EU:C:2021:759, Opinion of AG Bobek.

¹ Case 8/81 Ursula Becker. para 25.

² Case 103/88 Fratelli Costanzo. para 13; Case C-430/04 Finanzamt Eisleben. para 28.

³ Rideau J. Droit institutionnel de l'Union et des Communautés européennes. Paris, LGDJ. 2006. P. 913.

⁴ Ćemalović, U. & Vukadinović, A. The Specificity of European Union's Legal System – Aspects Related to the Principles of Primacy and Direct Effect. *Journal of Social Sciences*. 2018. Vol.1 (10), P. 40.

були сформульовані, без позбавлення його характеру права Співтовариства»¹.

Цьому висновку Суду ЄС, як і його вердикту щодо прямої дії права Євросоюзу в цьому правовому порядку, випало стати однією з найфундаментальніших опор усієї конструкції права Євросоюзу. Він знайшов своє логічне продовження і завершення аж через шість років, у рішенні Суду ЄС в справі *Internationale Handelsgesellschaft*, ухваленому ним 17.12.1970 р. В цьому рішенні Суд обґрунтував верховенство права Євросоюзу над національними конституційними положеннями держав-членів². Як зазначає Урош Чемалович, цим своїм рішенням Суд Справедливості започаткував нову еру у відносинах між національними внутрішніми порядками, з одного боку, та правовим порядком Європейського Союзу – з іншого³.

На цьому не було припинено розвиток принципу верховенства права ЄС, до того ж його еволюція не відзначалася безсистемністю. Суд ЄС зосередив свої зусилля на пошуку відповідей на питання, яким повинен бути статус того пласту національного законодавства держав-членів, яке виявилось не сумісним з правом Євросоюзу. Так, вже у рішенні Суду ЄС у справі *Simmenthal* від 9.03.1978 р. сформульовано положення про те, що національний суд держави-члена зобов'язаний «в межах здійснення своєї юрисдикції застосовувати положення права ЄС та забезпечувати повну реалізацію цих положень, відмовляючись застосовувати будь-яке положення національного законодавства, яке може призвести до винесення судом рішення, яке суперечитиме праву ЄС»⁴. Воно майже дослівно відтворене у рішенні цього Суду в справі *Association France Nature Environment* у 2016 р.⁵

Ще одним дієвим інструментом впровадження принципу верховенства права ЄС в повсякденну практику, який виробив Суд, стало системне лобювання ним так званого *принципу ефективності*

¹ ECJ, judgment *Flaminio Costa v. ENEL* (case 6/64), 1964, Col. p. 1160

² ECJ, judgment in *Internationale Handelsgesellschaft GmbH v. Einfuhr-und fur Vorratsstelle Getreide und Futtermittel*, 1970 (case 11-70), Col. p. 532.

³ Uroš Čemalović. 'Supremacy of Eu Law Over National Legislation and Supreme Jurisdictions of the Member States – a Quest for a New Balance' in *Europe in Changes: The Old Continent at a New Crossroads*. Issued by Faculty of Philology, University of Belgrade. 2021. p. 63–78.

⁴ ECJ's judgment of 9 March 1978 in *Simmenthal* (106/77, para. 21-23).

⁵ CJEU, judgment in *Association France Nature Environnement v. Premier minister*, 2016, (C-379/16).

права Євросоюзу. Особливо помітно це стало здійснюватися Судом ЄС починаючи із середини 90-х років ХХ ст. Згідно з цим принципом, інституціям держав-членів, якщо вони діяли навіть у межах їх компетенції, заборонялося реалізувати її в такий спосіб, щоб «унеможливити на практиці чи надмірно ускладнити здійснення прав, наданих правопорядком Європейського Союзу»¹. І в наступні періоди своєї діяльності Суд не полишав поза своєю увагою цього інструменту утвердження принципу верховенства права ЄС².

Європейська правова доктрина також послідовно стоїть на захисті принципу верховенства права, сприяючи його послідовній еволюції³. У ній домінує думка про те, що цей принцип – як жоден інший інструмент права Євросоюзу – насправді забезпечує «рівність держав-членів перед законом, не дозволяючи кожній країні ЄС вибирати, які положення ЄС їй подобаються, а які ні»⁴.

Отже, немає підстав не погодитися з вердиктом Суду ЄС щодо того, що оподаткування не є «островом поза межами досяжності права [ЄС]»⁵. Більше того, законодавець ЄС має право накладати обмеження навіть на те, як держави-члени реалізують свої повноваження і у сфері справляння прямих податків, які вважаються зоною їх виключного фіскального суверенітету. Передусім Суд ЄС послідовно дотримується позиції, що «хоча пряме оподаткування належить до їхньої компетенції, держави-члени повинні здійснювати цю компетенцію відповідно до права ЄС»⁶. Повноваження ЄС у сфері оподаткування, зокрема й у сфері прямого оподаткування, постійно перебувають в центрі уваги європейської доктрини податкового права⁷.

¹ Peterbroeck (C-312/93, para.12) and Preston and Others (C-78/98, para. 31).

² CJEU, judgment in Inter-Environnement Wallonie ASBL, Terre wallonne ASBL v. Regionwallonne, 2012, (C-41/11).

³ Craig, P. & de Burca, G. (2020). *EU Law – Text, Cases and Materials*. Oxford, Oxford University Press. P. 317.

⁴ Fabbrini, F. After the OMT Case: The Supremacy of EU Law as the Guarantee of the Equality of the Member States. *German Law Journal*. 2015. Vol.16(4), p. 1003.

⁵ Opinion of A.G. Tesouro in Decker, C-120/95, EU: C: 1997: 399, para. 17; Koen Lenaerts. *Federalism and the Rule of Law: Perspectives from the European Court of Justice*// *Fordham Int'l L.J.* 2009–10. Vol.39. p.1338.

⁶ Judgment of 24 October 2019, *Belgian State (Tax exemption for disability allowances)*, C-35/19, EU: C: 2019: 894, para. 31.

⁷ Smit D.S. “The Influence of EU Tax Law on the EU Member States’ External Relations,” in: W. Haslechner, G. Kofler, and A. Rust (eds), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2017. p.215; Wattel P. Szudoczky

Але оскільки цей пласт правової матерії особливо динамічний, у ньому постійно з'являється і *terra incognita*. Щодо врегулювання відносинами суверенітету цього інноваційного пласту податково-правової матерії в доктрині та правозастосовній практиці податкового права Євросоюзу перманентно ведуться між інституціями ЄС і державами-членами гострі так звані компетенційні спори і дискусії.

Потужний та системний вплив на зміст і обсяг фіскального суверенітету держав-членів мають також законодавчі повноваження Євросоюзу з питань здійснення податкової політики й податкових правовідносин у цілому. У європейській літературі з податкового права ці повноваження дістали влучну назву «приписаної компетенції»¹, тобто компетенції, наданої Євросоюзу Установчими Договорами. Так, у сфері оподаткування, як уже зазначалося, Євросоюзу належать кілька виключних повноважень, передусім у сфері Митного союзу, де він уповноважений приймати закони та інші юридично обов'язкові акти, тоді як держави-члени мають право роботи це тільки за наявності повноважень від ЄС або на виконання його актів. Окрім того, Євросоюз має чимало спільних з державами-членами повноважень у сфері оподаткування.

У європейській доктрині з податкового права резонно зауважується, що податкова компетенція Євросоюзу передусім слугує інструментом для запобігання викривленню конкуренції і створенню та функціонуванню внутрішнього ринку². Ця компетенція принципово

R. and Weber D. 'Constitutional Foundations' in: P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds), *European Tax Law*. Volume 1, 7th edn. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2018. p.28; Harris C.M. *The European Community's Parent-Subsidiary Directive*. *Fla. J. Int'l L.* 1994. Vol. 9. p.111; Graaf A. de. *Avoidance of International Double Taxation: Community or Joint Policy?* *EC Tax Rev.* 1998. Vol. 7. p.258; Graaf A. de and Visser K.-J. *ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*. *EC Tax. Rev.* 2016. Vol.25. p.199; Smit D.S. 'The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations' in: W. Haslehner, G. Kofler, and A. Rust (eds), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2017. p.215; Wattel P., Szudoczky R. and Weber D. 'Constitutional Foundations' in: P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds), *European Tax Law*, Volume 1, 7th edn. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2018. p.34.

¹ Craig P. and Върса G. de. *EU Law: Text, Cases and Materials*, 7th edn. Oxford University Press. 2020. P.106.

² Spangenberg U., Mumford A. and Daly S. 'Navigating taxation towards sustainability: Contradictions between social, gender, environmental, and economic

відрізняється, коли йдеться про пряме та непряме оподаткування. Гармонізація останнього постійно вважалася атрибутивною умовою створення спільного ринку¹. Отже, наяву достатні підстави для висновку про те, що ст. 113 Договору про функціонування Європейського Союзу передбачає повну та пряму законодавчу владу Євросоюзу над державами-членами щодо гармонізації у сфері непрямого оподаткування, чим істотно обмежує їх фінансовий суверенітет.

Окрім того, відповідно до законодавства ЄС, фінансовий суверенітет держав-членів повинен поважати основоположні свободи суб'єктів внутрішнього ринку з метою його належного функціонування². Незважаючи на це так зване «негативне» європейське оподаткування, що проявляється в легітимному обмеженні фінансового суверенітету держав-членів, воно не має своїм наслідком «позитивне оподаткування», оскільки Євросоюз не має власного фінансового суверенітету, яким би міг уможливити створення також власної податкової системи на тільки їй притаманних принципах. Тобто ЄС діє зі світоглядних та методологічних підходів своєрідного *антисуверена*. Він обмежує де-факто фінансовий суверенітет держав-членів і часто залишає вибір поведінки у податкових питаннях по суті на розсуд ринку, а також на імперативи його фундаментальних свобод.

У європейській правовій доктрині це явище одержало назву *парадоксу суверенітету*, внаслідок якого податковий суверенітет держав-членів по відношенню до податкових повноважень Євросоюзу зазнає сутнісних метаморфоз³. Як зазначають дослідники цього явища, держави-члени добровільно, під впливом власних цілей та інтересів віддають частину своїх податкових повноважень Європейському Союзу по суті тільки для того, щоб останній міг контролювати їх на наднаціональному рівні⁴. З іншого боку, ЄС

ambitions, obligations and governance capacities in the European tax law'. FairTax Working Paper. 2018. Series 16. p. 6.

¹ Neumark Report (unofficial translation by Dr H Thurston), in the EEC Reports on Tax Harmonization: the fiscal report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the Sub-groups A, B and C. IBFD. 1963.

² Pietro Boria. Diritto tributario europeo. Giuffrè. 2015. P. 425 ff.

³ Cipollina S. I confini giuridici nel tempo presente: Il caso del diritto fiscale. Giuffrè. 2003. P.17 ff.

⁴ Cerioni L. The European Commission Proposal for a 3% "Call Rate" as a New Suggestion for a EUCIT: An Assessment Against the Criteria for a Fair Taxation. *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. p.237; Peeters B. EUCIT: For How Much Longer Will Political Objections Outweigh the Advantages? *EC Tax Review*. 2015. Vol. 24. P.

переважно регулює транскордонні аспекти оподаткування передусім щодо корпорацій¹. Нерідко він здійснює це також за допомогою інструментів «м'якого права», які в незрівнянно меншою мірою позначаються на реальному обмеженні фіскального суверенітету держав-членів.

Наразі найбільшою мірою Євросоюз реалізував свої нормативно передбачені повноваження щодо гармонізації непрямого оподаткування у сфері ПДВ², акцизних зборів³, податку на залучений капітал⁴ і податку на великовантажні транспортні засоби⁵. У реалізації вищезазначених цілей інституції Євросоюзу спираються на постійну і системну підтримку їх зусиль з боку Суду ЄС⁶.

У сфері прямого оподаткування можливості впливу Євросоюзу на реалізацію державами-членами їх фіскального суверенітету незрівнянно менші, ніж у сфері непрямого оподаткування, але все ж реальні. Вони зазвичай найчастіше проявляються у формі нормативних заборон на певні податкові заходи держав-членів, якщо такі

128; Arachi G. and Casalone G. Trends in European Taxation. *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*. 2011. Vol.3. p.332; Ceriani V. CCCTB and the Financial Sector. *EC Tax Review*. 2008. Vol.17. p.159.

¹ Dourado A.P. The Commission proposal to replace unanimity with a qualified majority in the case of tax matters. *Intertax*. 2020. Vol.48. p. 341. Nouwen M.F. The Market Distortion Provisions of Articles 116–117 TFEU: An Alternative Route to Qualified Majority Voting in Tax Matters? *Intertax*. 2021. Vol.. p.14 ff; Englisch J. Article 116 TFEU: The Nuclear Option for Qualified Majority Tax Harmonization? *EC Tax Review*. 2020. Vol.29. p.58. Hagemann S. 'The EU Budget and Balance of Powers between the European Parliament and the EU Governments. *European Policy Analysis*. 2014. Vol.3. p.1.; Pistone P. 'A Plea for Qualified Majority Voting and the Ordinary Legislative Procedure in European Tax Law' in S. Van Thiel, P. Valente and S. Raventys-Calvo (eds), *CFE Tax Advisers Europe – 60th Anniversary Liber Amicorum*. IBFD. 2019. P.23

² Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [2006] OJ L347.

³ Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC [2009] OJ L009.

⁴ Council Directive 2008/7/EC of 12 February 2008 concerning indirect taxes on the raising of capital [2008] OJ L46.

⁵ Directive 1999/62/EC of the European Parliament and of the Council of 17 June 1999 on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures [1999] OJ L187.

⁶ Case C-200/90 Dansk Denkavit ApS and P Poulsen Trading ApS, supported by Monsanto-Searle A/S v Skatteministeriet, EU:C:1992:152; Case 283/84, Trans Tirreno Express SpA v Ufficio provinciale IVA, EU:C:1986:31, para 20.

заходи можуть мати своїм наслідком порушення фундаментальних свобод внутрішнього ринку, наприклад, вільного руху осіб, товарів, капіталів і послуг¹. Це корелює, зокрема, зі статутним принципом щирої співпраці держав-членів, відповідно до якого останні зобов'язані вживати належних заходів задля виконання власних зобов'язань за договорами, а також утримуватися від будь-яких заходів, спроможних поставити під загрозу досягнення цілей Союзом у цілому². Отже, навіть маючи потужний фіскальний суверенітет, держави-члени не можуть здійснювати їх податкові компетенції без врахування податкових повноважень, наявних у Європейського Союзу. Саме таке також бачення співвідношення фіскального суверенітету держав-членів і податкових повноважень Євросоюзу Судом ЄС³.

Ще одним дієвим правовим інструментом, який дозволяє Євросоюзу реально впливати на обсяг та зміст фіскального суверенітету держав-членів, є передбачена у ст. 107(1) ДФЄС заборона державної допомоги суб'єктам підприємницької діяльності, оскільки така допомога має своїм наслідком викривлення податкової конкуренції. У європейській доктрині податкового права ці питання активно досліджуються. Автори, зокрема, дійшли переконливого висновку, що наявність широкого спектра заходів, які можуть бути за їх природою державною допомогою, дозволяє інституціям Євросоюзу значною мірою впливати на фіскальний суверенітет держав-членів⁴.

Отже, фундаментальне світоглядне і методологічне значення для адекватного розуміння природи і змісту фіскального суверенітету держав-членів за правом Євросоюзу має стаття 5 Договору про Європейський Союз. Відповідно до неї, межі повноважень ЄС визначаються принципом надання йому повноважень державами-членами, а їх компетенції, які не передані Союзові згідно з Установчими Договорами, залишаються за державами-членами. Згідно з цим принципом, державами-членами передано Європейському Союзу

¹ Kemmeren E.C.C.M. 'Sources of EU Law for European Tax Integration: Well-Known and Alternative Legal Instruments' in Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration. GREIT Series. IBFD. 2010. section 2.4.

² Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 15.

³ Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, EU:C:1995:31, para 21.

⁴ Pelekis D. Taxation and state aid: the notion of fiscal state aid and the Commission's new approach. University of Edinburgh Law thesis and dissertation collection. 2021. p. 29, available at: era.ed.ac.uk/handle/1842/38109.

фіскальний суверенітет тільки у митній справі. Податковий суверенітет у сфері прямого і непрямого оподаткування з деякими його функціональними обмеженнями де-юре залишився у держав-членів. Відповідно до парадигми податкового права ЄС, він – недоторканий. Це відповідає основоположній ціннісній парадигмальній матриці Євросоюзу і загальноунійній філософії цього правового простору. Хоча він і самоідентифікований та визнаний іншими суб'єктами міжнародного права як особливий порядок *sui generis*, проте він не є федеративним чи конфедеративним державним утворенням. Ключовими акторами в нинішніх межах правового порядку Євросоюзу були від початку його створення і продовжують наразі залишатися держави-члени, а їх активними партнерами щодо здійснення основоположних прав і свобод, зокрема й у сфері оподаткування, виступають громадяни цих держав, які є водночас і громадянами ЄС.

Найбільший та найочевидніший субстантивний парадокс фіскального суверенітету держав-членів Євросоюзу полягає в тому, що конституцієдавці більшості із цих держав виводять суверенітет останніх у цілому, в тому числі їх фіскальний суверенітет з народного суверенітету, який генетично є первинним явищем. Такому його розумінню концептуально сприяє й загальновідома максима податкового права цих держав-членів *жодного оподаткування без представництва*. Усім своїм змістом вона постулює атрибутивність податкового суверенітету людським спільнотам. Проте де-юре цей суверенітет позиціонується державами-членами як їх фіскальний суверенітет.

Ще один субстантивний парадокс фіскального суверенітету держав-членів ЄС полягає в тому, що де-юре у них наразі залишається їх неподільна компетенція на всі прямі податки, на які, відповідно до права ЄС, поширюється тільки мінімальна гармонізація і по суті така ж компетенція на гармонізовані у рамковому форматі непрямі податкові платежі. Хоча де-факто зміст і обсяг реального фіскального суверенітету держав-членів у сфері прямого й особливо непрямого оподаткування суттєво відрізняється в менший бік від юридично задекларованого його змісту та обсягу. Це зумовлено фундаментальними особливостями публічного правового порядку Європейського Союзу як *sui generis*, передусім тим, що держави-члени можуть здійснювати свої суверенні повноваження тільки згідно з вимогами права ЄС.

Євросоюз імпліцитно діє зі світоглядних і методологічних підходів своєрідного антисуверена. Особливо глибоко і всебічно це проявляється у сфері захисту основоположних свобод суб'єктів внутрішнього ринку. Цей захист де-факто обмежує фіскальний суверенітет держав-членів і часто залишає вибір поведінки суб'єктів податкових правовідносин в питаннях оподаткування по суті на розсуд цього ж внутрішнього ринку та його фундаментальних свобод. У європейській правовій доктрині це явище одержало назву *парадоксу суверенітету*, внаслідок якого податковий суверенітет держав-членів зазнає сутнісних метаморфоз по відношенню до податкових повноважень Євросоюзу. Передусім держави-члени під впливом їх же власних цілей та інтересів добровільно віддають значну частину своїх податкових повноважень Європейському Союзу лише для того, щоб останній міг контролювати їх на наднаціональному рівні.

1.2.2. Функціональні парадокси податкових повноважень Євросоюзу

Європейський Союз у тому статусі, в якому він був створений і наразі функціонує, з юридичної точки зору не належить до інституцій, заснованих в результаті волевиявлення суверенних народів, які прагнуть створити федерацію або конфедерацію їх держав. ЄС заснований державами-членами з метою об'єднання їх зусиль для досягнення спільних цілей у чітко визначених сферах суспільного буття. Як зазначено у ст. 1 Договору про заснування Євросоюзу, одним із наслідків цього об'єднання *може бути* «дедалі тісніший союз між народами Європи»¹. У європейській правовій доктрині резонно наголошується, що ЄС продовжує залишатися виключно міжнародною організацією, хоча і з особливим правопорядком, який постійно еволюціонує, а «прості договори самі по собі не створюють нової спільноти»². Звідси очевидно, що Європейський Союз не має власного, зокрема й фіскального, суверенітету³.

Водночас, як переконує досвід функціонування ЄС, останній, відповідно до його первинного і похідного (вторинного) права, наділений виключною фіскальною компетенцією у сфері митного союзу

¹ Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 13.

² Sodano A. Per una nuova Europa. Libreria Editrice Vaticana. 2009. P.23.

³ Farri F. Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy. Routledge. 2020. P.96 ff; Francesco Farri. Tax Sovereignty Today. *Revista Técnica Tributaria*. 2020. № 2 p. 157, 166.

держав-членів, спільною з державами-членами компетенцією у сферах непрямого і деяких питаннях прямого оподаткування, що дає йому можливість реального впливу на зміст та обсяг фіскального суверенітету цих держав, а за трансфертною системою фінансових відносин Євросоюз має право неподаткових вимог до держав-членів, з яких атрибутивно постають уже податкові вимоги останніх до їхніх платників податків. Отже, йдеться про так званий *опосередкований функціональний фіскальний суверенітет ЄС*. Якість функціонального цього суверенітету надає наділення ЄС компетенцією державами-членами для досягнення чітко визначених цілей і водночас обмеження цієї компетенції у фіскальній сфері тільки тими повноваженнями, які надані Євросоюзу державами-членами в Установчих Договорах.

Найбільшим функціональним парадоксом є фіскальний суверенітет ЄС у сфері митних зборів, щодо яких держави-члени повністю відмовилися на користь Євросоюзу від їх власного фіскального суверенітету в цій сфері суспільних відносин. Методологічний ключ до адекватного розуміння природи фіскального суверенітету ЄС у сфері митних платежів міститься в п. 1 ст. 2 ДФЄС, у якому зазначається, що в разі надання Союзові Установчими Договорами виключних повноважень у певній сфері життєдіяльності ЄС тільки Союз може здійснювати щодо неї законодавчу діяльність і ухвалювати юридично обов'язкові акти. При цьому держави-члени мають право діяти самостійно в цій сфері тільки за умови отримання від Союзу належних повноважень або для впровадження правових актів ЄС.

Відповідно до ч. 6 ст. 2 ДФЄС, обсяг і механізм здійснення повноважень Євросоюзом у сфері митних зборів визначені у статтях 3, 28, 31 і 33 вищезазначеного Договору. Зокрема, у ст. 3 ДФЄС йдеться про те, що ці повноваження належить до виключних. З огляду на предмет нашого дослідження, зауважимо, що держави-члени більше не мають суверенного права встановлювати експортні та імпорتنі збори і мита, які мають еквівалентну дію між ними. Вони також втратили їх суверенні права встановлювати в односторонньому порядку збори і мита, які мають еквівалентну дію до митних зборів на експорт та імпорт з третіх країн. Ці заборони прямо передбачені ч. 1 ст. 28 Договору про функціонування Європейського Союзу.

Ставки Спільного митного тарифу, відповідно до ст. 31 ДФЄС, встановлює Рада Європейського Союзу за пропозицією Європейської Комісії. Як переконує аналіз пов'язаної судової практики Суду

ЄС¹, Рада із міркувань зручності використовує з цією метою підзаконні нормативно-правові акти. Тобто спільний митний тариф за його правовою природою має характер джерела вторинного законодавства. До входження у Митний союз держави-члени зазвичай врегульовували митні тарифи у межах їх первинного законодавства. В цьому можна розглядіти ще один функціональний парадокс фіскального суверенітету Євросоюзу у сфері митних платежів і зборів: одержавши виключне право врегульовувати їх, ЄС понизив рівень їх правового регулювання.

Важливою функціональною особливістю реалізації Євросоюзом своїх виключних повноважень у сфері митних платежів і зборів є те, що ЄС не створив власних інституцій для їх адміністрування. Митне адміністрування у правовому просторі ЄС продовжує здійснюватися митними адміністраціями держав-членів, які функціонують незалежно одна від одної та рішення яких не підлягають перегляду центральними інституціями Євросоюзу. Як засвідчує аналіз пов'язаної судової практики Суду ЄС, тільки у виняткових випадках Європейська Комісія має право ухвалювати рішення щодо додаткового стягнення митних зборів, коли це необхідно для забезпечення однакового застосування права Євросоюзу². За цих умов Європейський Парламент і Рада, діючи відповідно до вимог Установчих Договорів та звичайної законодавчої процедури, вживають системних заходів задля зміцнення співпраці держав-членів та Європейської Комісії у сфері Митного союзу. Ключовим нормативним актом, що вносить у їх співпрацю, є Регламент № 952/2013, який встановлює Митний кодекс Європейського Союзу³.

На противагу чіткому алгоритму здійснення Євросоюзом фіскальних повноважень у сфері митних платежів і зборів, протилежним за характером і мірою визначеності є врегулювання його повноважень у сфері загального оподаткування, включно з визначенням рамок компетенції Союзу у сфері прямого оподаткування. Воно

¹ 227/84 Texas Instruments v. Hauptzollamt München-Mitte, EU:C:1985:461; C-213/09 Chabo, EU:C:2010:716; T-191/14 Lubrizol France v Council, EU:T:2017:90.

² Case C-375/07 – Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading. Judgment of the Court (Second Chamber) of 20 November 2008. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-375/07>

³ Tomášek, M., Šmejkal, V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR, 2024, С. 139.

передбачене насамперед статтями 113, 115, 192 і 194 Договору про функціонування Євросоюзу, але не тільки ними. У цьому кварталі статей системоутворююча і водночас парадоксальна роль належить, за визнанням Суду ЄС, ст. 115 ДФЄС, оскільки потенційно вона впливає на все первинне і похідне (вторинне) право Євросоюзу і не містить «майже додних обмежень, з точки зору суті, щодо компетенції, якою користуються Співтовариство або Європейський Союз»¹ відповідно до цієї статті.

Принагідно зазначимо, що ст. 115 ДФЄС передбачає загальну компетенцію «видавати директиви для наближення законів, підзаконних актів чи адміністративних положень держав-членів, які безпосередньо впливають на створення або функціонування внутрішнього ринку»². Така претензія цієї статті на всеохопність регулювання податкового суверенітету держав-членів спровокувала у європейській доктрині податкового права жваву дискусію щодо того, чи може бути застосована як альтернатива вищезазначеній статті ст. 116 ДФЄС, яка також потенційно спроможна розширювати повноваження ЄС у сфері оподаткування³. Системний і телеологічний аналіз ДФЄС дозволив деяким представникам доктрини податкового права ЄС також припустити можливість появи повноважень Союзу щодо прямого оподаткування у сфері руху капіталу з третіми країнами⁴, захисту

¹ Opinion, A.G.J. Kokott, January 28, 2016, C-122/15, C, EU: C: 2016: 65, para. 52.

² Opinion of A.G. Geelhoed, February 23, 2006, Case C-374/04, ACT Group Litigation, [2006] ECR I-11673, para. 32 with note 33.

³ Terra B. and Wattel P. *European Tax Law*, 6th edn. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2012. p.23; Panayi C. H.J.I. *European Union Corporate Tax Law*. Cambridge University Press. 2013. p.4; Smit D.S. 'The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations' in: W. Haslehner, G. Kofler, and A. Rust (eds), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2017. p.215; Wattel P. 'Taxation in the Internal Market' in: P. Koutrakos and J. Snell (eds), *Research Handbook on the Law of the EU's Internal Market*. Edward Elgar. Cheltenham. 2017. p.319; Pistone P. *The Impact of Community Law on Tax Treaties—Issues and Solutions*. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2002. p.59; Opinion of the Economic and Social Committee on Taxation in the European Union—Report on the development of tax systems, [1997] OJ C 296/37.

⁴ Smit D.S. 'The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations' in: W. Haslehner, G. Kofler, and A. Rust (eds), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2017. p.215.

навколишнього середовища¹, енергетичної політики², прямих іноземних інвестицій³, шахрайства⁴ та цілей прямого оподаткування в цілому⁵.

Однак широка матеріальна сфера дії ст. 115 ДФЄС ефективно зрівноважується на процесуальному рівні. Так, хоча пропонувати ухвалення законодавства відповідно до цієї статті є прерогативою Європейської Комісії, стаття виступає водночас і своєрідним обмежувачем суверенітету ЄС, оскільки вона уможливило появу тільки *директив як юридичного інструменту*, вимагає задля їх ухвалення *одностайності всіх держав-членів у Раді*, а також передбачає *реалізацію спеціальної законодавчої процедури*, відповідно до якої з Парламентом здійснюється тільки консультування, при цьому Рада де-факто не пов'язана позицією Парламенту. Стисло всю вищезазначену складну процедуру реалізації положень ст. 115 ДФЄС у європейській доктрині податкового права зазвичай називають *спрощено правилом одностайності*, хоча оцінюють його роль по-різному⁶. Це

¹ Leible S. and Schröder M. in: R. Streinz (ed.), EUV/AEUV. 2nd edn. C.H. Beck, Munich. 2012. Art.114.

² Opinion, A.G. J. Kokott, January 28, 2016, C-122/15, C, EU: C: 2016: 65, para. 44.

³ Smit D.S. 'The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations' in: W. Haslechner, G. Kofler, and A. Rust (eds), EU Tax Law and Policy in the 21st Century. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2017. p.215.

⁴ Wattel P. Szudoczky R. and Weber D. 'Constitutional Foundations' in: P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds), European Tax Law. Volume1. 7th edn. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2018. p.28.

⁵ Harris C.M. The European Community's Parent-Subsidiary Directive // Fla. J. Int'l L. 1994. Vol.9. p.111; Graaf A. de. Avoidance of International Double Taxation: Community or Joint Policy? *EC Tax Rev.* 1998. Vol. 7. p.258; Graaf A. de. and Visser K.-J. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax. Rev.* 2016. Vol. 25. p.199; Smit D.S. 'The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations' in: W. Haslechner, G. Kofler, and A. Rust (eds), EU Tax Law and Policy in the 21st Century. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2017. p.215; Wattel P. Szudoczky R. and Weber D. 'Constitutional Foundations' in: P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds). European Tax Law. Volume1. 7th edn. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2018. p.34.

⁶ Lehner M. Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung? *Internationales Steuerrecht.* 2005. Vol. 14. pp.397, 398; Lehner M. A Significant Omission in the Constitution of Europe. *British Tax Review.* 2005. Vol.52. p.337, 338; Kemmeren E. After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The EU Objective of Eliminating Double Taxation Can Be Applied More Widely. *EC Tax Rev.* 2008. Vol. 17 p.156; Vanistendael F. The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC. *Intertax.* 2009. Vol. 37. p.602; Cerioni L. Double Taxation and the Internal

правило фактично гарантує кожній державі-члену *право вето* на запровадження будь-яких податкових інновацій Європейським Союзом. Воно не втратило своєї чинності дотепер.

Аналіз суперечливого досвіду застосування інституціями ЄС ст. 115 ДФЄС засвідчує, що воно зосереджене головно навколо питань, пов'язаних із поліпшенням функціонування внутрішнього ринку¹. Однак цей взаємозв'язок вельми особливий. Так, виявлення звичайних невідповідностей між податковим правом держав-членів і можливими ризиками порушення внаслідок його реалізації фундаментальних свобод внутрішнього ринку чи спотворення конкуренції на ньому, які можна углядіти на кожному кроці, як переконують ухвалені рішення Суду ЄС щодо цього², зазвичай недостатні для належного обґрунтування необхідності застосування саме ст. 115 ДФЄС як парадигмальної матриці врегулювання колізійних відносин³. Здебільшого законодавчий орган Євросоюзу застосовує цю статтю у випадках, коли наявні очевидні відмінності між різними національними податковими правилами, які або явно перешкоджають свободам внутрішнього ринку і внаслідок цього негативно позначаються на ньому, або реально спотворюють конкуренцію між державами-членами та суб'єктами господарювання, що нерідко має своїм наслідком переміщення економічної діяльності в інші юрисдикції. При цьому Суд ЄС підкреслює, що вищезазначені ризики та правопорушення мають бути насправді очевидними, а відповідний захід має передбачати саме запобігання появи або подолання таких загроз або

Market: Reflections on the ECJ's Decisions in Block and Damseaux and the Potential Implications. *Bulletin for International Taxation*. 2009. Vol. 63. p.543; Hofmann H. 'Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law' in: A. Rust (ed.), *Double Burdens within the European Union*. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2011. p.75; Wattel P., Szudoczky R. and Weber D. 'Constitutional Foundations: EU Tax Competences; Treaty Basis for Tax Integration; Sources and Enactment of EU Tax Law' in: P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds), *European Tax Law*, Volume 1. 7th edn. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2018. p.19–20.

¹ ECJ, 12 December 2006, C-380/03, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2006: 772, para. 37; ECJ, 8 June 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 32.

² ECJ, 5 October 2000, C-376/98, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2000: 544, paras 84 and 106; ECJ, June 8, 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 32.

³ Schrauwen A. 'Sources of EU Law for Integration in Direct and Indirect Taxation' in: D. Weber (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*. Amsterdam. IBFD. 2010. chapter 1.2.

порушень¹. Суд ЄС також вимагає, щоб мотивація вжитого інституцією Євросоюзу заходу, до якого вона вдалася на основі парадигмальної матриці ст. 115 ДФЄС, містила належну й достатню аргументацію, зрозумілу для всіх сторін конфлікту².

Ми навели у вищезазначеному аналізі лише деякі приклади повноважень Євросоюзу у сфері податкового права, передусім у сфері прямого оподаткування, обґрунтовані ним за допомогою методологічного та інструментального потенціалу ст. 115 ДФЄС. У європейській літературі з податкового права перелік аналогічних повноважень ЄС незрівнянно більший³. До нього належать, зокрема, компетенції ЄС у сфері прямого оподаткування, закріплені в ряді директив – Директиві про податок на прибуток підприємств, Директиві про материнські і дочірні компанії, Директиві про відсотки і роялті та деяких інших директивах. За допомогою директив Євросоюз уже домігся значною мірою створення мінімального стандарту захисту платників податків, на що резонно звернув увагу Суд ЄС⁴. Ціною цього результату виявилось деяке обмеження фіскального суверенітету держав-членів. Зокрема, в останній із вищезазначених Директив звернуто увагу, що «на єдиному ринку, який має характеристики внутрішнього ринку, операції між компаніями різних держав-членів не повинні підлягати менш сприятливим податковим умовам, ніж ті, що застосовуються до тих самих операцій, що здійснюються між компаніями тієї самої держави-члена»⁵. Це, до речі, піддає

¹ ECJ, December 12, 2006, C-380/03, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2006: 772, para. 38, ECJ, June 8, 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 33.

² ECJ, September 25, 2003, C-58/01, Océ van der Grinten, EU: C: 2003: 495, paras 90–103 (concerning Article 7(2) of the Parent-Subsidiary Directive).

³ Schrauwen A. 'Sources of EU Law for Integration in Direct and Indirect Taxation' in: D. Weber (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*. Amsterdam. IBFD. 2010. chapter 1.2; Anschütz U. *Harmonization of Direct Taxes in the European Economic Community*. *Harv. Int'l. L. J.* 1972. Vol. 13. p.1; Hosson F. de. *The Parent-Subsidiary Directive*. *Intertax*. 1990. Vol. 18. p.414; Harris C.M. *The European Community's Parent-Subsidiary Directive*. *Fla. J. Int'l L.* 1994. Vol. 9. p.111.

⁴ ECJ, October 17, 1996, C-283/94, C-291/94 and C-292/94, Denkavit, VITIC, Voormeer, EU: C: 1996: 387; ECJ, June 4, 2009, C-439/07 and C-499/07, KBC Bank NV, EU: C: 2009: 339; ECJ, March 8, 2017, C-14/16, Euro Park Service, EU: C: 2017: 177; ECJ, September 7, 2017, C-6/16, Eqiom SAS, EU: C: 2017: 641; ECJ, December 20, 2017, C-504/16 and C-613/16, Deister Holding and Juhler Holding, EU: C: 2017: 1009.

⁵ Point 1 of the Preamble to the Interest-Royalties Directive, [2004] OJ L 168/35.

обґрунтованому сумніву один із усталених стереотипів податкового права Євросоюзу, що гармонізація законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування практично неможлива і окреслює теоретичні перспективи того, як далеко може зйти ця гармонізація.

Проте вкотре зазначимо, що така гармонізація, як і розширення повноважень ЄС у сфері прямого оподаткування, надзвичайно контраверсійна, оскільки зачіпає глибинні сенси і навіть антропосоціокультурний код фіскального суверенітету держав-членів. Це переконливо демонструє, наприклад, завершення чергового важливого етапу на шляху гармонізації корпоративного податку в ЄС, зокрема його бази. Ця ідея вперше з'явилася ще у 1969 р., пройшла ряд етапів у своєму формуванні й визріванні, а наразі вже реалізована. До речі, цього результату знову ж таки досягнуто у правових межах парадигмальної матриці ст. 115 ДФЄС. Проте гармонізовано лише базу корпоративного податку, оскільки ця інновація, як ще раніше зазначалося в літературі, «спрямована на полегшення ведення бізнесу в межах ЄС шляхом підпорядкування платників податків єдиному зведенню правил законодавства про корпоративний податок, який застосовується на всьому внутрішньому ринку»¹. Але податкові ставки при цьому залишилися не гармонізованими, оскільки вони вважаються у всьому правовому порядку Євросоюзу «основою сфери національної компетенції у сфері оподаткування компаній»².

Окрім вищезазначеного, Європейський Союз тлумачить власну компетенцію у сфері прямого оподаткування на основі правової парадигмальної матриці ст. 115 ДФЄС і як таку, що уможливило застосування ним юридичних інструментів для протидії уникненню оподаткування, ухиленню від сплати податків і навіть агресивному податковому плануванню. Ці свої повноваження у сфері оподаткування ЄС виводить, зокрема, ще з попередньої Резолюції Ради про заходи, яких належить вживати Співтовариству в цілях запобігання

¹ Helminen M. EU Tax Law—Direct Taxation. Amsterdam. IBFD. 2017. Chapter 1.4.2.1; Haslehner W. ‘EU–US Relations in the Field of Direct Taxes from the EU Perspective: A BEPS-Induced Transformation?’ in: P. Pistone and D. Weber (eds), Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study. Amsterdam. IBFD. 2018. p. 37.

² Szudoczky R. ‘Is the CCCTB Proposal in Line with the Principle of Subsidiarity? Negative Opinions Submitted by National Parliaments in the ‘Yellow Card Procedure?’ in: D. Weber (ed.), CCCTB: Selected Issues. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn. 2012. p.93.

міжнародним уникненням оподаткування й ухиленням від сплати податків від 10.02.1975 р.¹, а також із цілого ряду директив, пов'язаних з оподаткуванням: Директиви Ради 77/799/ЄЕС про взаємну допомогу компетентних органів держав-членів у сфері прямого оподаткування від 19.12.1977 р.²; Директиви Ради 2011/16/ЄС щодо обміну фінансовою інформацією між державами-членами від 15.02.2011 р.³; Директиви Ради 2014/107/ЄС щодо мінімізації витрат і адміністративного тягаря для податкових адміністрацій та для економічних операторів від 09.12.2014 р.⁴; Директиви Ради (ЄС) 2016/881 щодо узгоджених правил із зобов'язань відносно прозорості при складанні звітів про транскордонний рух товарів, осіб, послуг і капіталів та обміну ними між державами-членами від 25.05.2016 р.⁵ та ряд інших. Таке обґрунтування повноважень ЄС у сфері оподаткування, пов'язаного із функціонуванням внутрішнього ринку, має складну, щоразу дещо відмінну аргументацію, нерідко містить неоднозначні щодо їх юридичної природи положення, плинні цілі та світоглядні засади розуміння сенсу правової природи фіскального суверенітету держав-членів та їх контрагентів. Зокрема, саме в цьому методологічному ключі пояснювалася необхідність розширення фіскальних повноважень Євросоюзом у сфері запобігання так званому агресивному податковому плануванню в інтересах передусім «підприємств, які відмовляються брати участь у цій незаконній діяльності»⁶.

Цілеспрямовані й системні зусилля різних інституцій Євросоюзу, спрямовані на розширення його фіскальних повноважень у межах внутрішнього ринку за допомогою інноваційних інтерпретацій ст. 115 ДФЄС, дали підставу деяким дослідникам європейського податкового права для припущення, що таке її тлумачення замість того, щоб впливати на транскордонне оподаткування шляхом

¹ Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance, [1975] OJ C 35/1.

² Council Directive of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (77/799/EEC), [1977] OJ L 336/15.

³ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011, [2011] OJ L 64/1.

⁴ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014, [2014] OJ L 359/1.

⁵ Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016, [2016] OJ L 146/8.

⁶ Graaf A. de and Visser K.-J. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax. Rev.* 2016. Vol. 25. p.199.

усунення податкових бар'єрів і перешкод у межах усталених податкових повноважень Євросоюзу, уже фактично ініціювало зміну податково-правової парадигми на нову, «згідно з якою пряма податкова гармонізація повинна фактично призвести до нового або розширеного [європейського] оподаткування в державах-членах»¹. Останнє ж є не чим іншим, як звуженням фіскального суверенітету держав-членів на користь розширення функціональних податкових повноважень Євросоюзу. З іншого боку, вищевикладене також засвідчує, що точні межі та обсяг ст. 115 ДФЄС у сфері прямого оподаткування насправді невловимі. Звідси очевидно, що перетягування каната щодо фіскальних повноважень держав-членів і ЄС у сфері прямого оподаткування продовжиться.

Отже, теоретично Європейський Союз має досить широкі повноваження щодо здійснення заходів внутрішньої гармонізації в царині прямого оподаткування. Значну частину з них він уже неодноразово реалізував практично, особливо з метою створення і забезпечення ефективного функціонування внутрішнього ринку. Переважна більшість цих повноважень Євросоюзу може бути успішно здійснена лише в парадигмальних межах нечітко визначеного правового змісту та обсягу статті 115 Договору про функціонування Європейського Союзу. З огляду на те, що ЄС є динамічною правовою реальністю, ця особливість ст. 115 ДФЄС належить радше до її фундаментальних достоїнств, оскільки вона забезпечує належну функціональну адаптивність та сумісність податково-правових систем держав-членів і Євросоюзу.

Не позбавлений Євросоюз реальних повноважень і у сфері міжнародного оподаткування, проте вони не настільки різноманітні та очевидні, як його фіскальні повноваження щодо забезпечення функціонування внутрішнього ринку. Наприклад, ЄС, відповідно до ст. 47 ДФЄС, наділений правосуб'єктністю й має вправо укладати різноманітні угоди як з державами, що не є членами ЄС, так і з міжнародними організаціями. Причому, згідно зі статтею 216(2) вищезазначеного Договору, «угоди, укладені Союзом, обов'язкові для інституцій Союзу і його держав-членів»². Крім того, відповідно

¹ Graaf A. de and Visser K.-J. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax. Rev.* 2016. Vol. 25. p.199.

² Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 119.

до рішень Суду ЄС, «ці угоди є частиною єдиної правової системи Союзу»¹, а тому «можуть мати і пряму дію»². У літературі з європейського податкового права питання видів, змісту та обсягу повноважень ЄС у сфері прямого міжнародного оподаткування належить до вельми дискусійних³. У центрі цих дискусій несподівано опинився неодноразовий висновок Суду ЄС щодо того, що «за відсутності будь-яких уніфікуючих чи гармонізуючих заходів, ухвалених Європейським Союзом, держави-члени зберігають повноваження визначати, за допомогою договору або в односторонньому порядку, критерії для розподілу своїх податкових повноважень з метою усунення подвійного оподаткування»⁴.

Повноваження ж ЄС укладати міжнародні договори з третіми державами та міжнародними організаціями, зокрема й у сфері оподаткування, спершу обґрунтував Суд ЄС. Ідеться, зокрема, про такі випадки: 1) «якщо це передбачено Договорами» (тут мовиться про принцип делегування повноважень)⁵; 2) «якщо укладення угоди необхідне для досягнення в межах політики Союзу однієї з цілей, зазначених в Договорах»⁶; 3) якщо це «передбачено юридично

¹ ECJ, April 30, 1974, 181/73, R. & V. Haegeman, EU: C: 1974: 41; ECJ, December 12, 1972, 21/72 to 24/72, International Fruit Company, EU: C: 1972: 115.

² ECJ, October 26, 1982, 104/81, C.A. Kupferberg, EU: C: 1982: 362; ECJ, September 30, 1987, 12/86, Meryem Demirel, EU: C: 1987: 400; Kofler G. 'Direct Effect and Direct Applicability' in: C. Brokelind (ed.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. Amsterdam. IBFD. 2014. p.273.

³ Dashwood A. and Maresceau M. (eds), Law and Practice of EU External Relations. Cambridge. Cambridge University Press. 2008; Holdgaard R. The European Community's Implied External Competence after the Open Skies Cases. *European Foreign Affairs Review*. 2003. Vol. 8 pp.365–394; Govaere I. Setting the International Scene: EU External Competence and Procedures Post-Lisbon Revisited in the Light of ECJ Opinion 1/13. *Common Market Law Review*. 2015. Vol.52 pp.1277–1308; Rosas A. EU External Relations: Exclusive Competence Revisited. *Fordham Int'l L. J.* 2015. Vol. 38, p.1073–1196.

⁴ ECJ, July 13, 2016, C- 18/15, Brisal, EU: C: 2016: 549, paras 35–36; see also, e.g., ECJ, May 12, 1998, C-336/96, Gilly, EU: C: 1998: 221, para. 24; ECJ, January 23, 2014, C- 164/12, DMC, EU: C: 2014: 20, paras 46–47; ECJ, April 16, 2015, C-591/13, Commission / Germany, EU: C: 2015: 230, para. 64; ECJ, May 21, 2015, C- 657/13, Verder LabTec, EU: C: 2015: 331, para. 42.

⁵ ECJ, October 14, 2014, Opinion 1/13 («Convention on the civil aspects of international child abduction»), EU: C: 2014: 2303, para. 67.

⁶ ECJ, April 26, 1977, Opinion 1/76 («laying-up fund for inland waterway vessels»), EU: C: 1977: 63, paras 3–4; ECJ, March 19, 1993, Opinion 2/91 («ILO»), EU: C:

обов'язковим актом Союзу»¹ та 4) якщо це «може вплинути на загальні правила чи змінити сферу їх застосування»². За рішенням Лісабонського договору вони були внесені у статті 3(2), 216(1) і 218 ДФЄС. Але і тут їх реалізація пов'язана з неминучістю застосування ст. 115 ДФЄС.

Як зазначається у спеціальних дослідженнях компетенції ЄС, у зовнішній сфері вона суттєво відрізняється від його компетенції у внутрішній сфері. Найголовніша відмінність полягає в тому, що наявність зовнішньої виключної компетенції ЄС унеможливило будь-які дії держав-членів щодо ініціативного врегулювання ними відповідних правовідносин. Як зазначив Суд ЄС, за таких умов укладення міжнародної угоди державою-членом для врегулювання відповідних відносин являтиме собою порушення Установчих Договорів Союзу³. За ЄС також залишається переважне право на здійснення спільної міжнародної компетенції⁴. Якщо ж Союз не скористався спільною компетенцією, то держави-члени, за умови неухильного дотримання ними принципу лояльної співпраці, можуть скористатися зі свого права у вищезазначеній сфері⁵. Але при цьому їм заборонено брати на себе зобов'язання, які б суперечили первинному або похідному (вторинному) праву ЄС⁶.

Якісно відмінні від вищезазначених функціональні парадокси фіскальних повноважень ЄС містить компетенція Євросоюзу у сфері непрямого оподаткування. Найбільш стисло і ємнісно ці парадокси

1993: 106, para. 7; ECJ, February 7, 2006, Opinion 1/03 («New Lugano Convention»), EU: C: 2006: 81, para. 115.

¹ ECJ, November 15, 1994, Opinion 1/94 («WTO»), EU: C: 1994: 384, para. 95; ECJ, March 24, 1995, Opinion 2/92 («OECD»), EU: C: 1995: 83, para. 33.

² ECJ, March 31, 1971, 22/70, Commission/Council («European Agreement on Road Transport»; ERTA), EU: C: 1971: 32, paras 17–18; see also, e.g., ECJ, July 14, 1976, 3, 4, and 6/76, Kramer, EU: C: 1976: 114; ECJ, November 15, 1994, Opinion 1/94 («WTO»), EU: C: 1994: 384, para. 96; ECJ, November 5, 2002, C-467/98, Commission/Denmark, EU: C: 2002: 625, paras 77–80; ECJ, October 14, 2014, Opinion 1/13 «Convention on the civil aspects of international child abduction», EU: C: 2014: 2303, paras 69–74; ECJ, May 16, 2017, Opinion 2/15 («Singapore»), EU: C: 2017: 376, paras 170 et seq.

³ ECJ, November 5, 2002, C-475/98, Commission/Austria, EU: C: 2002: 630, para. 116.

⁴ Opinion, A.G. M. Szpunar, April 24, 2017, C- 600/14, Germany/Council, EU: C: 2017: 296, paras 70–72 and 77.

⁵ ECJ, November 5, 2002, C-467/98, Commission/Denmark, EU: C: 2002: 625, para. 112.

⁶ ECJ, November 5, 2002, C-467/98, Commission/Denmark, EU: C: 2002: 625, para. 140

знайшли своє втілення у ст. 113 Договору про функціонування Європейського Союзу. «Рада, діючи одностайно згідно зі спеціальною законодавчою процедурою та після проведення консультацій з Європейським Парламентом та Економічно-соціальним комітетом, – йдеться у ній, – ухвалює положення щодо гармонізації законодавства стосовно податків з обороту, акцизних зборів та інших форм непрямого оподаткування тією мірою, якою така гармонізація необхідна для забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку та для уникнення спотворення конкуренції»¹.

Цій статті належить унікальна світоглядна і методологічна роль у регулюванні податкового права на теренах Євросоюзу як стосовно фіскального права власне ЄС, так і щодо держав-членів. У ній сфокусована його парадигмальна матриця. Вона є без жодного перебільшення ціннісним епіцентром усієї системи податкового права Євросоюзу. Це зумовлено передусім тим, що ст. 113 ДФЄС має метою забезпечення відповідності цього права Установчим Договорам як юридичній Конституції ЄС та вимогам створення і функціонування його внутрішнього ринку як економічній Конституції Євросоюзу. У вищезазначену статтю державами-членами ЄС закладено соціокультурний код податкового права Європейського Союзу.

Методологічними ключами до розкодування цього коду виступають субстантивна ієрархія відповідних норм податкового права власне ЄС і норм національного податкового права держав-членів, а також ухвалені Євросоюзом положення щодо гармонізації законодавства у сфері непрямих податків відповідно до потреб створення та функціонування внутрішнього ринку Євросоюзу і запобігання спотворенню конкуренції у його межах. Інакше кажучи, йдеться саме про атрибутивні функціональні парадокси фіскальних повноважень ЄС та фіскального суверенітету держав-членів у сфері гармонізації відповідних сегментів їх податкового права.

Першим кроком на шляху розкодування соціокультурного коду податкового права Євросоюзу у сфері непрямого оподаткування постає з'ясування природи його гармонізації – чим саме вона є в дійсності. Попри значну дискусійність цього питання в європейській доктрині податкового права, автор цього дослідження вважає доречним скористатися із тлумачення явища гармонізації законодавства

¹ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 76.

ЄС Європейською Комісією, оскільки саме таким тлумаченням неодноразово послуговувався Суд ЄС: «...гармонізацію законодавства можна розуміти як обґрунтування принципу вільного руху товарів (а також реалізації всіх інших основоположних свобод внутрішнього ринку. – П.П.) шляхом встановлення фактичних прав та обов'язків, які повинні виконуватися»¹ у відповідних конкретних випадках. «Таким чином, – резюмує ЄК – будь-яка проблема, що охоплюється гармонізацією законодавства, повинна бути проаналізована у світлі таких конкретних термінів, а не відповідно до широких принципів, закріплених у Договорі»².

Виходячи з того, що гармонізація законодавства в Євросоюзі й податкового законодавства зазвичай здійснюється актами похідного (вторинного) права, для нашого дослідження важливе методологічне значення має положення, обґрунтоване Генеральним адвокатом Крусом Вільялоном у контексті справи Суду ЄС, яка стосувалася Директиви про гармонізацію загальних положень у сфері акцизних зборів. Зокрема, він дійшов висновку, що усьому похідному (вторинному) законодавству ЄС презюмується його відповідність Установчим Договорами та цілям внутрішнього ринку, поки не буде доведено у легітимний спосіб протилежне: «Коли законодавчий орган Європейського Союзу впроваджує свободу пересування (або будь-яку іншу свободу внутрішнього ринку. – П.П.) за допомогою вторинного законодавства, він зважає на інтереси держав-членів, зацікавлених осіб та цілі інтеграції. Таким чином, положення вторинного права законодавчо розмежовує правові рамки, що стосуються конкретного європейського ринку. Справа не в тому, що положення вторинного права замінює свободу, – резюмує він, – а в тому, що воно просто переносить в правову базу конкретного ринку вимоги, що випливають зі свободи, гарантованої Договором. Відповідно, на положення вторинного законодавства поширюється презумпція не лише його відповідності Договору, але й вірності цілям інтеграції, що застосовуються до конкретного ринку»³.

¹ Free Movement of Goods – Guide to the application of Treaty Provisions Governing Free Movement of Goods (Articles 28-30 EC), Commission Staff Working Document, SEC(2009) 673 final, 12 May 2009, at 8-9, see De la Feria, *supra* note 212, p. 283.

² *Ibidem*.

³ Opinion of Advocate General Cruz Villalon, 19 December 2012, Case C-216/11 Commission v France, para. 43.

У європейській літературі з податкового права резонно зауважується, що вищезазначений висновок К. Вільялона стосується лише класичних ситуацій, у яких відповідний похідний (вторинний) закон, а це зазвичай директива ЄС, має метою здійснення *повної гармонізації* у сфері його застосування¹. У доктрині європейського права, а також у правозастосовній діяльності Суду ЄС для опису цього типу гармонізації застосовуються також терміни «*вичерпна гармонізація*» та «*тотальна гармонізація*». Зокрема, Суд ЄС тлумачить їх як синоніми². Деякі дослідники податкового права ЄС поділяють такий же підхід³.

Принагідно зазначимо, що, відповідно до прецедентного права Суду ЄС, сформульованого ним за результатами вирішення спорів у сфері гармонізації непрямого оподаткування в Європейському Союзі, повна гармонізація означає субстантивно, що відповідний сегмент податково-правових відносин повністю врегульовується правом Євросоюзу, яке не залишає жодної легітимної можливості для застосування щодо нього законодавства держав-членів. Інакше кажучи, у таких випадках має місце повне домінування фіскальних повноважень ЄС над фіскальним суверенітетом держав-членів у відповідній сфері податкових відносин. У цьому й полягає один із парадоксів функціональних фіскальних повноважень Євросоюзу у сфері непрямого оподаткування.

Як зазначається у європейській літературі з податкового права, на відміну від нього, мінімальна гармонізація, яка має місце у сфері прямого оподаткування, залишає державам-членам можливість підтримувати або запроваджувати суворіші вимоги (стандарти), ніж передбачені відповідним правом ЄС. Тобто у цьому випадку переважає фіскальний суверенітет держав-членів, але він неповний, оскільки

¹ Szudoczky R. The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation. Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam. P. 199.

² ECJ, 13 February 1979, Case 101/78 Granaria BV v Hoofdprodukschap voor Akkerbouwprodukten, paras. 4-5; ECJ, 1 April 1982, Case 11/81 Firma Anton Dyrbeck v Commission, para. 17; ECJ, 26 February 1987, Case 15/85 Consorzio Cooperativo d'Abruzzo v Commission, para. 10; ECJ, 15 June 1994, Case C-137/92 P Commission v BASF and Others, para. 48; ECJ, 8 July 1999, Case C-245/92 P Chemie Linz v Commission, para. 93.

³ Kofler G. and Tenore M. Fundamental Freedoms and Directives in the Area of Direct Taxation, in: Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration. D. Weber ed. IBFD. 2010. pp. 311-360.

держави-члени не мають права самостійно анулювати правила навіть мінімальної гармонізації, передбачені законодавством Євросоюзу. Інакше це б порушувало принципи прямої дії і верховенства права ЄС.

Аналіз рішень Суду ЄС у справах щодо гармонізації податкового законодавства держав-членів у сфері непрямого оподаткування засвідчує, що на різних етапах становлення й розвитку цього сегмента прецедентного права Суду в ньому по-різному обґрунтовувалось і тлумачилось співвідношення фіскального суверенітету держав-членів і фіскальних повноважень ЄС у вищезазначеній сфері. Так, у цілому ряді справ Суд перевіряв на відповідність положення податкового законодавства держав-членів виключно методом порівняння їх зі вторинним правом ЄС¹, тоді як в інших справах він здійснював подвійний їх аналіз, задіюючи як ще один критерій їх відповідності також первинне право Євросоюзу². У зв'язку з цим методологічно важливим є висновок Генерального адвоката Гелхуда, зроблений ним під час розгляду справи *Комісія проти Австрії*: «...бажано, якщо певне питання підпадає під дію повністю гармонізованих правил на рівні Співтовариства, оцінювати відповідні національні положення, охоплені Директивою, що розглядається, у світлі цього вторинного законодавства Співтовариства, а не у світлі положень первинного права Співтовариства. Тільки тоді, коли національне правило беззаперечно має розглядатися як таке, що виходить за межі сфери дії директиви, правомірне будь-яке обґрунтування для його оцінки відповідно до положень Договору»³. Згодом, коли практика Суду ЄС щодо розгляду спорів у сфері гармонізації податкового законодавства держав-членів у царині непрямого оподаткування набула більш усталеного характеру, Суд також дійшов висновку, що «у сфері, яка була вичерпно гармонізована на рівні Співтовариства,

¹ ECJ, 12 October 1995, Case C-85/94 *Groupement des Producteurs, Importateurs et Agents Gynïraux d'Eaux Minïrales Etrangïres, VZW (Piageme) and others v Peeters NV*; ECJ, 14 July 1998, Case C-385/96 *Criminal proceedings against Hermann Josef Goerres*; ECJ, 26 October 1995, Case C-51/94 *Commission v Germany*; ECJ, 12 December 1990, Case 241/89 *SARPP v Chambre syndicale des raffineurs et conditionneurs de sucre de France and others*.

² ECJ, 18 June 1991, Case C-369/89 *Piageme and others v BVBA Peeters*; ECJ, 5 April 2001, Case C-123/00 *Christina Bellamy v English Shop Wholesale SA*; ECJ, 14 July 1988, Case 298/87 *Proceedings for compulsory reconstruction against Smanor SA*. Opinion of Advocate General Geelhoed, 4 July 2002, Case C-221/00 *Commission v Austria*, FN 30, 31.

³ Opinion of Advocate General Geelhoed, Case C-221/00 *Commission v Austria*, para. 44.

національний захід повинен оцінюватися у світлі положень цього гармонізованого заходу, а не положень первинного права»¹.

Отже, у вичерпно гармонізованих сферах вторинне право Союзу по суті витісняє його первинне право як критерій перевірки сумісності податкового законодавства держав-членів у сфері непрямого оподаткування з фіскальними повноваженнями ЄС у цій сфері. Однак передумова щодо того, що свободи первинного права при цьому не задіюються як додатковий критерій, справедлива тільки тоді, коли законність заходів із гармонізації ніким не ставиться ні під який сумнів у світлі цих свобод. Якщо ж виникають хоча б якісь перестороги щодо цього, ці свободи атрибутивно повертаються у повністю гармонізований правовий простір і відіграють функцію стандарту для перегляду акту вторинного права. Це зумовлено в кінцевому рахунку, як йдеться у висновку Генерального адвоката К.Вільялона, конституційною природою первинного права Євросоюзу². Звідси функціональний пріоритет похідного (вторинного) права у вичерпно гармонізованих сферах непрямого оподаткування за законодавством ЄС є не більше, як *процесуальним правилом*, яке жодною мірою не змінює субстантивну ієрархію вищезазначених пластів права у правовому порядку Євросоюзу, а також не впливає на істинне співвідношення фіскального суверенітету держав-членів та фіскальних повноважень ЄС у цій сфері.

Якщо Рада після здійснення нею консультацій з Європарламентом і Економічно-соціальним комітетом буде діяти одностайно відповідно до спеціальної законодавчої процедури, тобто якщо всі держави-члени ЄС, представлені у ній, погодяться на обмеження ними самими їх же фіскального суверенітету у сфері непрямого оподаткування, то гармонізація цього законодавства відбудеться. В протилежному випадку очікуваних Євросоюзом результатів досягнуто не буде. В цьому й полягає квінтесенція ще одного функціонального парадоксу податкових повноважень Євросоюзу щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту, акцизних зборів, інших форм непрямого оподаткування. Тому й у гармонізації непрямого оподаткування за законодавством Європейського Союзу

¹ Case C-210/03 Swedish Match, EU: C: 2004: 802, para. 81. See also Case C-37/92 Vanacker and Lesage, EU: C: 1993: 836; para. 9; Case C-324/99 DaimlerChrysler, EU: C: 2001: 682, para. 32; Case C-313/05 Brzeziński, EU: C: 2007: 33, para. 44.

² ECJ, Joined Cases C-24/93 and C-48/93 Brasserie du Pêcheur v Germany.

ключова роль належить фіскальному суверенітету держав-членів, а фіскальним повноваженням ЄС у цій сфері залишається виключно функціональний пріоритет, який проявляється у його праві *ініціювати* постановку та вирішення цих питань.

Отже, Європейський Союз, будучи заснованим державами-членами з метою об'єднання їх зусиль для досягнення спільних цілей в чітко визначених сферах суспільного буття, не має і не може мати власного, зокрема фіскального, суверенітету. Водночас, як переконує досвід його функціонування, він, відповідно до його первинного і похідного (вторинного) права, наділений виключною фіскальною компетенцією у сфері митного союзу держав-членів, спільною з державами-членами компетенцією у сферах прямого і непрямого оподаткування. Це дає йому можливість реального впливу на зміст і обсяг фіскального суверенітету вищезазначених держав, а за трансфертною системою фінансових відносин Євросоюз – право неподаткових вимог до держав-членів, з яких атрибутивно постають податкові вимоги останніх до їх платників податків. Таким чином, йдеться про опосередкований функціональний суверенітет Євросоюзу. Якість *функціонального* цього суверенітету надає наділення ЄС компетенцією державами-членами для досягнення їх визначених спільних цілей і водночас обмеження цієї компетенції у фіскальній сфері тільки тими функціями, які надані Євросоюзу державами-членами в Установчих Договорах.

Найбільшим функціональним парадоксом є фіскальний суверенітет ЄС у сфері митних зборів, щодо яких держави-члени повністю відмовились на користь Євросоюзу від їх власного фіскального суверенітету. Методологічний ключ до адекватного розуміння природи функціонального податкового суверенітету ЄС у сфері митних платежів міститься в п. 1 ст. 2 ДФЄС. В ньому йдеться про те, що в разі надання Союзові Установчими Договорами виключних повноважень в певній сфері функціонування ЄС тільки Союз може здійснювати щодо неї законодавчу діяльність і ухвалювати юридично обов'язкові акти. При цьому держави-члени мають право діяти самостійно в цій сфері тільки в разі отримання від Союзу належних повноважень або для впровадження правових актів ЄС.

На противагу чіткому алгоритму здійснення Євросоюзом фіскальних повноважень у сфері митних платежів і зборів протилежним за характером і мірою визначеності є врегулювання його повноважень у сфері загального оподаткування, включно з визначенням

рамок компетенції Союзу у сфері прямого оподаткування. Воно передбачене передусім статтями 113, 115, 192 і 194 ДФЄС. В цьому квартеті статей системоутворююча і водночас парадоксальна роль належить ст. 115 ДФЄС. Вона потенційно впливає на все первинне й похідне (вторинне) право Євросоюзу і по суті не містить істотних обмежень щодо компетенції, якою користується Європейський Союз відповідно до цієї статті у сфері матеріального права. Широка матеріальна сфера дії ст. 115 ДФЄС ефективно врівноважується на процесуальному рівні, оскільки вона уможлиблює появу тільки директив як юридичного інструменту, вимагає задля їх ухвалення однастайності всіх держав-членів у Раді, а також передбачає реалізацію спеціальної законодавчої процедури, відповідно до якої з Парламентом ЄС здійснюються лише консультації, при цьому Рада практично не пов'язана позицією Парламенту.

Якісно відмінні від вищезазначених функціональні парадокси фіскальних повноважень Євросоюзу містить компетенція ЄС у сфері непрямого оподаткування. Найбільш стисло і смісно ці парадокси знайшли своє втілення у ст. 113 ДФЄС. У ній йдеться про те, що Рада, діючи однастайно відповідно до спеціальної законодавчої процедури, після проведення консультацій з Європейським Парламентом і Економічно-соціальним комітетом, ухвалює положення щодо гармонізації законодавства у сфері непрямого оподаткування тією мірою, якою ця гармонізація необхідна для забезпечення створення та функціонування внутрішнього ринку і для уникнення спотворення конкуренції.

Цій статті належить унікальна світоглядна і методологічна роль в регулюванні податкового права на теренах Євросоюзу як стосовно фіскального права власне ЄС, так і податкового права держав-членів. В ній сфокусована його парадигмальна матриця. Вона без жодного перебільшення є ціннісним епіцентром усієї системи податкового права Євросоюзу. Це зумовлено насамперед тим, що дана стаття має метою забезпечення відповідності цього права Установчим Договорами як юридичній Конституції ЄС, а також вимогам створення і функціонування його внутрішнього ринку як економічній Конституції Євросоюзу. У вищезазначену статтю держави-члени ЄС заклали соціокультурний код податкового права Європейського Союзу.

1.2.3. Ціннісні парадокси принципів субсидіарності та пропорційності в податковому праві ЄС

Феномени субсидіарності і пропорційності – ровесники людської цивілізації. Вони імпліцитно пов'язані з людськими спільнотами як буттєві правила їх устрою і функціонування. З часу їх появи субсидіарність і пропорційність були неодмінними атрибутами еволюції цих спільнот, хоча далеко не завжди проявлялися в їх класичних формах та перебували на видноті, існували як усвідомлені й осмислені явища. Навіть у випадку з Європейським Союзом ці феномени від початку його появи були покладені в основу його устрою і функціонування, проте як усвідомлені його принципи заявили про себе значно пізніше. Зокрема, термін *субсидіарність* уперше з'явився лише у Маастрихтському Договорі без претензій на якісь нові правові наслідки цього факту, а радше всього як акцентування уваги на необхідності дещо відмінного від попередніх прочитання та застосування відповідних положень Установчих договорів.

Принципи субсидіарності і пропорційності, будучи суспільними феноменами, не існують у чистому вигляді, а щоразу втілюють певною мірою інші суспільні явища, зокрема, властивості антропності, конструктивності, контекстуальності, історизму та деякі інші. Для того, щоб адекватніше зрозуміти і розкрити поняття та природу принципів субсидіарності і пропорційності ЄС, необхідно мислиннево повернутися якомога ближче до їх витоків та їх *первісного значення*. Проте вже тут на нас очікують світоглядні і методологічні пастки – де саме і за якими ознаками шукати ті пласти суспільної матерії, у яких субсидіарність і пропорційність проявлялися в їх так званому первісному, нетрансформованому значенні?

На нашу думку, як методологічним ключем до пошуку обґрунтованих і належних відповідей на вищезазначені питання доцільно скористатися з того очевидного факту, що сучасний ренесанс концепцій субсидіарності та пропорційності припав на історичний період, коли класична модель держави як ієрархічно організованого народу піддається чимраз гострішій критиці й обґрунтованим сумнівам. Із вищезазначеним явищем також збіглися у часі такі парадигмально споріднені явища, як необхідність подолання тотального розчинення індивідів у масах-натовпах, потреба переутвердження свободи особи в суспільстві, необхідність подолання патерналізму й утвердження персональної відповідальності особи за себе, людиноцентризм як світоглядний переворот та як принцип існування держави, поява

медіації як альтернативного судочинства способу вирішення конфліктів (спорів)¹ та ряд інших.

Тобто йдеться про основоположні зміни в найрізноманітніших сферах людського буття, які вже сталися або відбуваються. В європейських гуманітарних та суспільних науках, зокрема у німецькій практичній філософії², ці тектонічні зміни нерідко позиціонуються як *перевідкриття людини, її потенціалу і потреб*. В українській науці податкового права вищезазначене перевідкриття людини і людських потреб та можливостей знайшло своє яскраве втілення в обґрунтуванні Р. О. Гаврилюк антропосоціокультурної концепції податкового права³.

Отже, ідеї субсидіарності і пропорційності атрибутивно пов'язані з політичною філософією, яка виходить із того, що системоутворюючим ядром суспільства, епіцентром усіх його цінностей є людина. Витоки цієї рефлексії сягають ще давньогрецької філософії, яка визначала політику як *мистецтво управління вільними людьми*⁴. Тобто вищезазначені ідеї пов'язані не з цілями суспільного розвитку, а із засадами (принципами) організації та функціонування соціуму. Квінтесенція принципів субсидіарності й пропорційності полягає в тому, що політична влада покликана втручатися у життєдіяльність соціуму тільки тоді й тією мірою, коли та якою суспільство і його якісно виокремлені складові, з індивідом включно, не змогли задовольнити своїх потреб власними зусиллями. Отже, субсидіарність та пропорційність виходять за межі звичайного принципу інституційної організації соціуму. Вони застосовуються спершу до відносин між особою та суспільством, а вже після цього до відносин між спільнотою

¹ Всесвітня декларація прав людини ООН 1948 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015#Text; Європейська конвенція з прав людини і основоположних свобод 1950 року URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text; Андрій Баумейстер. Біла джерел мислення і буття. Вибрані філософські етюди. Київ : Дух і літера. 2012. 473 с.; Аренд Х. Джерела тоталітаризму. Пер. з англ. Київ : Дух і літера. 2002. 539 с.; Гаврилюк Р.О., Пацурківський П.С. Медіація як цінність : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т ім.Ю.Федьковича. 2023. 466 с.

² Томас Ренч. Конституція моральності. Трансцендентальна антропология і практична філософія. Пер. з нім. В.Приходько. Київ : Дух і літера. 2010. С. 99, 104 та ін.

³ Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т. 2014. 636 с.

⁴ Аристотель. Політика. Пер. з давньогрец. та передм. О.Кислюка. Київ: Основи. 2000. 238 с.; Платон. Держава. Пер. з давньогрец. Д.Коваль. Київ : Основи. 2000. 355 с.

та її інституціями. Особливим проявом субсидіарності та пропорційності є відносини щодо повноважень, за метафоричним висловом папського юриста Альтузія, «між основою та вершиною»¹.

В енцикліці папи Пія XI *Quadragesimo Anno* дається досить цікаве тлумачення принципу субсидіарності: «Цей найсерйозніший принцип соціальної філософії не можна змінювати чи підривати: так само як *не можна забирати у людей повноваження, які вони здатні здійснювати за власною ініціативою і власними засобами, і передавати їх громаді*, – йдеться у ньому, – так само було б несправедливістю і серйозно порушило б соціальний порядок *забирати у нижчих груп і передавати ширшій спільноті вищого рангу функції, які вони здатні виконувати самі*. Природна мета будь-якого соціального втручання – *допомогти* членам суспільства, а не знищити чи поглинути їх»². Саме в цьому й полягає *парадигмальна матриця* так званого первісного значення принципу субсидіарності.

Як пояснює один із найвідоміших її популяризаторів Жак Делор, термін *субсидіарність* увійшов в сучасні європейські пізнавальні традиції з латинської мови, від слова *subsidium*³. Воно має кілька значень, передусім військових, наближених до держави чи іншого публічного феномену: 1) тилловий ешелон, резерв; 2) допоміжний загін, підкріплення⁴. Семантика цих термінів полягає в тому, що вища інстанція може втручатися у перебіг визначених подій лише тоді і тією мірою, коли та якою цього потребуватиме нижча інстанція. Як зазначено у Звіті «Визначення та межі застосування принципу субсидіарності», підготовленому для Керівного комітету з питань місцевих і регіональних влад у Європі, «це перше значення (терміна *subsidium*. – П.П.) є основою принципу невтручання держави і щонайменше передбачає визначення умов, за яких його

¹ Definition and Limits of the Principle of Subsidiarity. Report prepared for the Steering Committee on Local and Regional Authorities (CDLR) Local and regional authorities in Europe, No. 55. P. 8.

² Pius XI, «*Quadragesimo Anno*» in *The Papal Encyclicals 1903-1939*. Raleigh; McGrath Publishing Company, 1981.

³ Delors Jacques, et al. *Subsidiarity: The Challenge of Change*. Maastricht; European Institute of Public Administration. 1991. P. 32.

⁴ Чуракова Л.П. Латинсько-український та українсько-латинський словник (понад 25 тис. слів та словосполучень). Київ : Чумацький шлях. 2009. С. 258.

застосування може вважатися законним або бажаним»¹. Тобто де-факто принцип субсидіарності є не юридичним, а ціннісним принципом обмеження ієрархічно вищої влади, а конкретні умови його застосування відкриті й можуть змінюватися залежно від обставин місця і часу.

Друге значення латинського терміна *subsidium* перекладається українською мовою як *допомога, підтримка, захист*². Семантично у всіх цих словах закладена ідея активного втручання одного суб'єкта у сферу компетенції іншого. Причому наголос тут робиться не на тому, чи має вища інстанція право на втручання, а на її *обов'язку* здійснити таке втручання. Саме на цьому наголошує і Жак Делор, зазначаючи, що «субсидіарність – це не тільки обмеження втручання вищої влади у справи особи або спільноти, які можуть діяти самостійно, але й *обов'язок* цієї влади діяти по відношенню до відповідної особи чи спільноти в такий спосіб, щоб *дати* їй засоби для самореалізації»³. Змістовно збагачує це тлумачення субсидіарності Ж. Делором і таке його уточнення: «...субсидіарність впливає з морального захисту, який робить повагу до *гідності та відповідальності індивідів, з яких* воно складається, метою кожного суспільства»⁴. Сенс коментарів Ж. Делора в тому, щоб звернути увагу кожного, хто зацікавився субсидіарністю як цінністю, на її системоутворюючу властивість: *субсидіарність* є таким типом допомоги, який *стимулює та санкціонує автономію того, кому вона адресована*.

Отже, як перший проміжний висновок необхідно зазначити, що принцип субсидіарності є передусім ціннісним мірилом, яке має насамперед фундаментальне світоглядне значення. Він може мати і юридичне визнання та значення, а також утилітарне застосування як методологічного інструменту для аналізу співвідношення повноважень різних рівнів публічної влади та можливого їх перерозподілу. З інституційної точки зору цей принцип переважно стосується організації та здійснення публічної влади, а не її цілей. Він може бути однаково успішно задіяний як для обґрунтування необхідності

¹ Definition and Limits of the Principle of Subsidiarity. Report prepared for the Steering Committee on Local and Regional Authorities (CDLR) Local and regional authorities in Europe, No. 55. P. 9.

² Чуракова Л.П. Латинсько-український та українсько-латинський словник. С. 258.

³ Delors Jacques, et al. Subsidiarity: The Challenge of Change. Maastricht; European Institute of Public Administration. P.8.

⁴ Ibidem. P. 9.

переходу на інституційно вищий рівень публічної влади, так і для її збереження на попередньому рівні чи навіть повернення на рівень, найближчий до громадян.

Як уже зазначалося, *субсидіарність* і *пропорційність* імпліцитно містяться у самій конструкції Євросоюзу з моменту його появи. Відповідно до його первинного права, вони є принципами устрою і діяльності ЄС, зокрема, відіграють роль своєрідного *соціокультурного коду* при з'ясуванні питань, чи повинен Союз реалізовувати надану йому компетенцію державами-членами чи ні, а якщо так, то в який спосіб і якою мірою. Тобто їх істинним призначенням у правовому порядку Євросоюзу є регулювання здійснення повноважень саме на рівні ЄС шляхом збалансування їх із повноваженнями держав-членів у відповідній сфері. Логіка застосування цих принципів полягає в тому, що з міркувань справедливості і демократії відповідна діяльність повинна здійснюватися на найближчому до людей рівні влади, яких вона безпосередньо стосується. І тільки тоді, коли неможливо у чинний спосіб досягти необхідного рівня ефективності, право здійснення повноважень повинно передаватися на вищий рівень.

Вважається, що принцип субсидіарності без його прямої згадки був уперше запроваджений як спеціальний правовий інструмент у правовий порядок Євросоюзу Єдиним європейським актом 1987 р. у зв'язку із заходами щодо охорони навколишнього середовища¹. А як цілісну парадигмальну матрицю принцип субсидіарності впроваджено в первинне право Євросоюзу Маастрихтським договором 1993 р². Його нова квінтесенція проявилася в тому, що у сферах, які не належать до виключної компетенції Союзу, останній «вживає заходів... тільки якщо і тією мірою, в якій цілі запропонованих заходів не можуть бути достатньою мірою досягнуті державами-членами, а з огляду на масштаб чи наслідки запропонованих дій можуть бути краще досягнуті Співтовариством»³.

Амстердамським договором 1999 р. затверджено Протокол №2, рівний за його юридичним статусом із Договором, про застосування юридичних принципів субсидіарності та пропорційності. Цей Протокол встановив, зокрема, що будь-яке законодавство Співтовариства

¹Single European Act, Article 130r.4. 1986.

²Article 3b in the Treaty establishing the European Community (TEC) as set out in the Maastricht Treaty. Text as adopted in 1992. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:JOC_1992_224_R_0001_01&from=EN

³ Ibidem.

має бути належно обґрунтоване на предмет його субсидіарності та пропорційності. Протокол №2 також визначив критерії, яких слід дотримуватися при оцінці обґрунтованості дій Співтовариства, а саме, що питання, яке розглядається, по-перше, повинно містити транснаціональні аспекти; по-друге, що відсутність дій Співтовариства чи дії держав-членів поодиночки суперечитимуть цілям Договору; по-третє, що дії на рівні Співтовариства забезпечать очевидні переваги у порівнянні з діями на рівні держав-членів, враховуючи їх масштаб та/або ефективність¹.

Нарешті, Лісабонським договором внесено зміни до принципу субсидіарності в частині сфери його застосування, а саме додано чітке посилання на його регіональні і місцеві виміри (відтоді став необхідним розгляд ефективності поряд з європейськими та національними параметрами також і регіональних/місцевих дій, спрямованих на досягнення запланованих цілей), а також правозастосування (йдеться про створення нових юридичних механізмів контролю за дотриманням принципу субсидіарності національними парламентами як його «сторожовими вежами», які з огляду на контекст Євросоюзу вважаються такими, що мають найбільший зв'язок із громадянами їх країн)².

Принагідно звернемо увагу на колізію, внесену в розуміння принципу субсидіарності Лісабонським Договором. Так, у ч. 2 ст. 2 Договору про функціонування Європейського Союзу читаємо: «Якщо Договори надають Союзу компетенцію, спільну з державами-членами у визначеній сфері, то і Союз, і держави-члени можуть здійснювати законодавчу діяльність і ухвалювати юридично обов'язкові акти у цій сфері. Держави-члени реалізують свою компетенцію у разі, коли Союз не здійснює свою компетенцію. Держави-члени також реалізують свою компетенцію у разі, коли Союз вирішив припинити здійснення своєї компетенції»³.

Автори ж «Коментаря до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС» резонно

¹Протокол №2 про застосування принципів субсидіарності та пропорційності. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 167-169.

²European Union, Treaty of Lisbon Amending the Treaty on European Union and the Treaty Establishing the European Community [2007] OJ C 306 (Treaty of Lisbon).

³Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 41.

зауважили, що «у сферах субсидіарної... компетенції», які «є результатом історично сформованого компромісу, який було уточнено лише в Лісабонському договорі і який на практиці часто викликає проблеми із застосуванням... навіть у випадках, коли ЄС має невиключну компетенцію, саме держави-члени насамперед зобов'язані діяти і досягати поставлених цілей»¹. Коментатори, зокрема, наголошують, що на самому початку застосування принципу субсидіарності при розв'язанні конкретної проблеми необхідно проаналізувати, чи спроможні держави-члени досягти поставлених цілей власними силами. На наступному етапі слід з'ясувати, як стверджують вони, чи забезпечать дії ЄС у відповідній сфері настільки значну перевагу в порівнянні з діями держав-членів, що обмеження сфери компетенції останніх, яке з неминучістю станеться при цьому, буде виправданим².

Ця на перший погляд незначна зміна акцентів аналізу принципу субсидіарності, кута зору на розуміння його природи в ЄС не тільки засвідчує насправді *коперниканський переворот у його розумінні*, але й непрямо, проте не менш переконливо демонструє вкрай суперечливий характер внутрішньої еволюції Європейського Союзу як правового порядку. Усе вищезазначене, разом узятє, сповна проявилось в реалізації принципів субсидіарності та пропорційності в сферах прямого й непрямого оподаткування, які опосередковано і безпосередньо належать до внутрішнього ринку, а отже, є відповідною мірою спільною компетенцією Союзу з державами-членами.

На системну та постійну контраверсійність принципів субсидіарності та пропорційності у сфері прямого оподаткування доречно звернув увагу ще на початку ХХІ ст. П. Пістоне. Він, зокрема, зазначив, що хоча пряме оподаткування як таке не є політикою ЄС, а належить до компетенції держав-членів, останні, проте, повинні здійснювати цю компетенцію відповідно до права Євросоюзу, особливо у сфері фундаментальних свобод³. Ситуація, за якої держави-члени при здійсненні їх технічно виключних повноважень у сфері оподаткування виявляються значно обмеженими правом ЄС, у

¹ Tomášek M., Šmejkal V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR, 2024, С. 1296.

² Там само.

³ P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties—Issues and Solutions*. Kluwer, Alphen aan den Rijn. 2002. p.97.

європейській доктрині податкового права отримала назву «зворотної субсидіарності»¹.

Саме такий підхід до розуміння природи повноважень ЄС у сфері прямого оподаткування є також усталеною позицією Суду ЄС. Спільну правову матрицю, яка охоплює й повноваження ЄС у сфері прямого оподаткування, містить ст. 115 Договору про функціонування Європейського Союзу. У ній ідеться про загальну компетенцію ЄС видавати директиви для наближення законів, підзаконних актів та інших нормативних положень держав-членів, які безпосередньо впливають на створення та функціонування внутрішнього ринку². Причому дотримання Євросоюзом принципів субсидіарності та пропорційності під час здійснення ним своєї компетенції у сфері прямого оподаткування щоразу підлягає перевірці Судом ЄС³. Така перевірка зводиться, як переконує прецедентне право Суду ЄС, до з'ясування субстантивної сумісності заходів Євросоюзу із принципом субсидіарності, а також міри обґрунтованості застосування цього принципу в конкретному випадку⁴. Тут мова йде про перевірку виваженості звернення ЄС до принципу субсидіарності як до інструменту його податкової політики постфактум.

По суті до аналогічних самоперевірок вдається Євросоюз ще до запровадження відповідних заходів. З огляду на це, а також виходячи з предмета нашого дослідження, неабиякий інтерес викликають так звані юридичні техніки і технології перевірки Євросоюзом сумісності його очікуваних заходів на відповідність їх принципам субсидіарності та пропорційності. З цієї метою відповідні інституції ЄС зазвичай вдаються до так званого двостороннього тесту. Його сенс в тому, щоб завчасно з'ясувати, на якому рівні слід вжити необхідних заходів – на рівні Євросоюзу чи держав-членів – щоб

¹ Christiana H.J.I. Panayi. Reverse Subsidiarity and EU Tax Law: Can Member States be Left to their Own Devices? *Reprinted from British Tax Review*. Sweet & Maxwell 100 Avenue Road Swiss Cottage London NW3 3PF (Law Publishers). 2010. № 3. P. 1-38.

² Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 78.

³ ECJ, December 10, 2002, C-491/01, *British American Tobacco (Investments) Ltd*, EU: C: 2002: 741, paras 177–185; ECJ, June 8, 2010, C- 58/08, *Vodafone Ltd*, EU: C: 2010: 321, paras 72–79.

⁴ ECJ, March 17, 2011, C-221/09, *AJD Tuna*, EU: C: 2011: 153, para. 58; Opinion of AG J. Kokott, December 23, 2015, C- 477/14, *Pillbox 38 (UK) Limited*, EU: C: 2015: 854, para. 173.

вони виявилися найефективнішими з огляду на розв'язання конкретної проблеми¹. Якщо на рівні держав-членів виявляється неможливим реалізувати достатньою мірою передбачені Договорами цілі (через транскордонний характер проблеми або через наявність так званого «міжнародного контексту»), то відповідно до принципу субсидіарності повинен діяти ЄС². В протилежному випадку мають реалізувати власну компетенцію держави-члени³.

Аналіз практики застосування податкового права в Євросоюзі переконує, що найважливішим аргументом при ухваленні рішення щодо запровадження заходів у сфері прямого оподаткування зі світоглядних і методологічних підходів принципу субсидіарності зазвичай виступає так звана *питома вага доданої вартості* для внутрішнього ринку Євросоюзу. Відповідно до філософії принципу субсидіарності, вона має щоразу, за можливості, оцінюватися як за кількісними, так і за якісними параметрами⁴. Такі базові положення класичної парадигмальної матриці принципу субсидіарності за правом ЄС при реалізації Євросоюзом його повноважень у сфері прямого оподаткування.

Особливим випадком принципу субсидіарності, згідно з первинним правом ЄС, вважається так зване *положення про гнучкість*. Воно нормативно закріплене у ст. 352 Договору про функціонування Європейського Союзу. Його сенс, відповідно до вищезазначеного Договору, в тому, що в разі необхідності здійснення Союзом певних дій, які відповідають цілям Установчих Договорів, проте для вчинення їх ЄС не наділений необхідними повноваженнями, він «ухвалює належні заходи. Якщо заходи, про які йдеться, ухвалюються Радою відповідно до спеціальної законодавчої процедури»⁵ (а це саме наш випадок. – П.П.), то вона при цьому діє одностайно за

¹ Opinion of AG J. Kokott, 23 December 2015, C- 477/14, Pillbox 38 (UK) Limited, EU: C: 2015: 854, paras 135–139.

² Ibidem.

³ Opinion of AG J. Kokott, December 23, 2015, C- 358/14, Poland/Parliament and Council, EU: C: 2015: 848, paras 153–154; ECJ, December 10, 2002, C-491/01, British American Tobacco (Investments) Ltd, EU: C: 2002: 741, paras 182–183, and ECJ, July 12, 2005, C-154/04 and C-155/04, Alliance for Natural Health, EU: C: 2005: 449, paras 106 and 107.

⁴ Opinion of AG J. Kokott, December 23, 2015, C- 358/14, Poland/Parliament and Council, EU: C: 2015: 848, para. 164.

⁵ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 161.

пропозицією Європейської Комісії і після отримання згоди Європейського Парламенту. Такі дії Євросоюзу ДФЄС співвідносить, як зазначено у ч. 2 ст. 352 цього Договору, із парадигмальною матрицею принципу субсидіарності, проте не безпосередньо, а опосередковано, оскільки у вищенаведеному положенні первинного права ЄС ідеться не більше як про «моніторинг принципу субсидіарності»¹.

Інакше кажучи, як резонно зауважили автори «Коментаря до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС», Європейська Комісія при цьому має тільки спеціальний обов'язок звернути увагу національних парламентів держав-членів на застосування нею *положення про гнучкість*, а також зобов'язана передати цим парламентам проекти відповідних правових актів, підготовлених нею². Тобто ст. 352 ДФЄС, як резонно звернув увагу Суд ЄС, *не зобов'язує* Євросоюз вжити необхідних заходів, а тільки *надає йому таку можливість*³. І якщо навіть ЄС захоче скористатися з такої можливості або у нього справді буде така необхідність, відповідні дії Союзу вирішальною мірою залежатимуть від держав-членів. У цьому й полягає ще один ціннісний парадокс принципів субсидіарності та пропорційності в податковому праві ЄС: незважаючи на те, що «держави-члени не можуть належно досягти цілей запропонованого заходу на центральному, регіональному або місцевому рівні»⁴, вирішальне слово у розв'язанні цієї дилеми все-таки залишається за ними. Це детерміновано природою ЄС як правового утворення.

Зворотною стороною принципу субсидіарності є принцип пропорційності. Між цими обома принципами існує діалектичний взаємозв'язок. Зокрема, як зазначає Р.Алексі, за допомогою принципу пропорційності встановлюється співвідношення заходів, яких необхідно вжити для досягнення мети, визначеної за допомогою принципу субсидіарності. При чому це співвідношення повинно відповідати приймні таким критеріям: бути корисним, необхідним та пропорційним *sensu stricto* (у спеціальному розумінні цього

¹ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 161.

² Tomášek M., Šmejkal V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. С. 1222-1223.

³ ECJ, 22/70 AETR, C-370/12 Pringle.

⁴ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 161.

поняття). Критерій корисності виконується, якщо за допомогою певного заходу можна досягти легітимної мети. Критерій необхідності реалізується, якщо не існує іншого заходу, який забезпечує ще ефективніше досягнення поставленої мети та якщо він є водночас найощадливішим за його впливом на охоронювані законом цінності. Нарешті, критерій пропорційності *sensu stricto* вважається дотриманим, якщо баланс блага, яке захищається, та блага, яким при цьому жертвують, позитивні¹. Більш прагматично і спрощено квінтесенцію принципу пропорційності можна визначити у контексті нашого дослідження як питання про те, який характер та інтенсивність повинна мати діяльність ЄС щодо реалізації принципу субсидіарності у сфері оподаткування.

Дотримання принципу пропорційності підлягає судовому контролю, оскільки у його реалізації інституції ЄС наділені повноваженнями ухвалювати рішення на власний розсуд. Особливо широкою свободою дій Євросоюз користується при застосуванні принципу пропорційності у сферах, де ці дії пов'язані із відповідним ціннісним вибором у сфері внутрішнього ринку та основоположних свобод, а також у випадках, коли ЄС постає перед необхідністю здійснювати при цьому складний аналіз відповідної ситуації та оцінку котраверсійних перспектив при її вирішенні². Це майже щоразу має місце при оподаткуванні. Особливо ретельно Суд ЄС контролює, чи обґрунтував законодавчий орган Євросоюзу пропорційність вжитих заходів на основі об'єктивних критеріїв³, а також чи співвідніс він при цьому здобутки і втрати для відповідних суб'єктів внутрішнього ринку⁴.

Повноцінну парадигмальну матрицю, за допомогою якої можна з'ясувати ці, а також інші важливі питання, пов'язані з принципом пропорційності, являє собою ст. 5 Протоколу № 2 «Про застосування принципів субсидіарності та пропорційності». Зокрема, у ній міститься вимога до норм матеріального права в контексті принципів субсидіарності та пропорційності, яким повинні відповідати проекти Європейської Комісії щодо цих питань. Так, кожен такий проект має містити детальне обґрунтування, на підставі якого стає можливою

¹ Alexy, R. A Theory of Constitution Rights, Oxford: Oxford University Press, 2002. P. 66.

² ECJ, December 10, 2002, C-491/01, British American Tobacco (Investments) Ltd, EU: C: 2002: 741, para. 122; ECJ, June 8, 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 51.

³ ECJ, June 8, 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 53.

⁴ ECJ, June 8, 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 52.

оцінка його на відповідність принципам субсидіарності та пропорційності. Атрибут такого обґрунтування – оцінка ймовірного фінансового впливу можливого законодавчого акту, а якщо йдеться про директиву, то оцінка її можливих наслідків для держав-членів¹.

У цій статті наголошується, що аргументи на користь вирішення відповідного питання на рівні Євросоюзу, а не держав-членів, повинні базуватися на якісних та, за можливості, кількісних показниках. Проекти законодавчих актів мають враховувати необхідність забезпечувати такий стан справ, резюмується у цій статті, «за якого будь-який фінансовий або адміністративний тягар, що покладається на Союз, національні уряди, регіональні чи місцеві органи, господарюючих суб'єктів і громадян, якомога нижчі й співмірні меті, якої слід досягти»².

Принагідно зазначимо, що в європейській літературі з податкового права нерідко висловлюються критичні зауваження щодо недотримання передусім Європейською Комісією, іншими інституціями Євросоюзу, на думку відповідних авторів, принципу пропорційності у виробленні ними пропозицій державам-членам щодо надання Союзу додаткових повноважень, а також щодо того, що Суд ЄС не піддає жодному сумніву такі дії вищезазначених суб'єктів, коли йдеться про необхідність неухильного дотримання ними принципу пропорційності³. До речі, Суд ЄС схиляється в цьому питанні до тієї думки, що законність таких заходів з боку інституцій ЄС може бути порушена тільки тоді, якщо вони явно не відповідатимуть меті, яку прагне досягти законодавець Євросоюзу.

Такий певний ухил на користь Євросоюзу в розумінні його інституціями принципу пропорційності насправді має місце. Він є передусім закономірним наслідком еволюції цього правового

¹ Протокол №2 про застосування принципів субсидіарності та пропорційності. Зібрання актів європейського права. Т. 1. С. 168.

² Там само.

³ Graaf A. de and Visser K.-J. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax. Rev.* 2016. №25. p.99 (at pp.204 et seq.); Ooppel F. BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen. *Internationales Steuerrecht.* 2016. № 25. p.797 (at pp.798–9); Staringer C. 'Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie: Gesamtwürdigung aus steuerpolitischer Sicht' in: M. Lang, A. Rust, J. Schuch, and C. Staringer (eds), *Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie.* Linde, Vienna, 2017. p.1 (at pp.11 et seq.); Binder N. Braun. *Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern.* Mohr Siebek. Tübingen. 2017. pp.92–94.

порядку, зокрема, перманентного посилення в ньому повноважень Союзу в процесі євроінтеграції, що чималою мірою знайшло своє відображення і в первинному праві ЄС. Наразі ці інновації, на нашу думку, досягли кількісного порогу, за яким дедалі очевидніше заявляють про себе потенційні якісні трансформації у співвідношенні національного суверенітету держав-членів та делегованих повноважень ЄС у сфері оподаткування в бік посилення останніх. Однак це питання перебуває за предметними межами нашого дослідження.

Отже, принципи субсидіарності та пропорційності є передусім фундаментальними мірилами здійснення демократичної влади, які можуть мати і юридичне втілення та значення. Їх квінтесенція полягає не лише в обмеженні втручання ієрархічно вищої влади в справи особи чи спільноти, які можуть реалізуватися самостійно, але й в обов'язку цієї влади діяти по відношенню до цієї особи або спільноти, щоб дати їм засоби для самореалізації. Ці принципи імпліцитно містяться у самій конструкції Євросоюзу з моменту його появи. Відповідно до його первинного права, вони є принципами устрою і діяльності ЄС, відіграють у ньому роль своєрідного соціокультурного коду при з'ясуванні питань, чи повинен Євросоюз реалізовувати надану йому компетенцію державами-членами чи ні, а якщо так, то в який спосіб і якою мірою. Істинним призначенням цих принципів у правовому порядку Євросоюзу є регулювання здійснення повноважень саме на рівні ЄС шляхом збалансування їх із повноваженнями держав-членів у відповідній сфері. Логіка застосування цих принципів полягає в тому, що з міркувань справедливості та демократії відповідна діяльність повинна здійснюватися на найближчому до людей рівні влади, яких вона безпосередньо стосується. І лише тоді, коли неможливо у чинний спосіб досягти необхідного рівня ефективності, право здійснення повноважень має передаватися на вищий рівень.

Особлива котраверсійність і навіть парадоксальність принципів субсидіарності і пропорційності має місце у сфері прямого оподаткування, яке хоча повністю належить до компетенції держав-членів, проте останні повинні здійснювати його відповідно до права Євросоюзу, особливо у сфері фундаментальних свобод.

Ще один ціннісний парадокс принципу субсидіарності пов'язаний із так званим положенням про гнучкість, закріпленим у ст. 352 ДФЄС, відповідно до якого Європейська Комісія має лише спеціальний обов'язок звернути увагу національних парламентів держав-

членів на пропозицію застосування нею цього положення, проте саме за цими державами залишається право прийняти чи відхилити пропозицію Європейської Комісії навіть у випадку реальної необхідності наділення ЄС додатковими повноваженнями.

Зворотною стороною принципу субсидіарності є принцип пропорційності. Між цими обома принципами існує атрибутивний взаємозв'язок. Наразі має місце суттєвий ухил на користь Євросоюзу в розумінні його сенсу інституціями ЄС. Це закономірний наслідок еволюції чинного правового порядку, зокрема, перманентного посилення в ньому повноважень Євросоюзу в процесі євроінтеграції. Це значною мірою знайшло своє відображення у первинному праві ЄС, а також в прецедентному праві Суду ЄС. Наразі зазначена інновація досягла кількісного порогу, за яким дедалі очевидніше заявляють про себе потенційні якісні трансформації в співвідношенні суверенітету держав-членів та делегованих повноважень ЄС у сфері оподаткування в бік посилення останніх. В цьому полягає ще один ціннісний парадокс принципу пропорційності в податковому праві Євросоюзу.

1.3. Висновки до розділу

Філософія податкового права Європейського Союзу сягає своїми витокami антропосціокультурного коду податкового права давньогрецьких полісів і соціокультурного коду податкового права Давньоримської імперії. Ці коди після зникнення вищезазначених суверенів унаслідок закономірних історичних процесів були різною мірою успадковані та критично переосмислені більшістю із держав, що постали на теренах Європи в наступні історичні періоди її еволюції, взяті за основу інтегрованої ціннісної матриці податкового права спадкоємців античного податкового права. Особливо яскраво ця матриця проявилася в сучасному податковому праві Євросоюзу та його держав-членів. Їх податковому праву властиві чіткість та витонченість його юридичних конструкцій і ціннісний контекстуалізм, субстантивний та концептуальний дуалізм.

Субстантивний дуалізм європейського податкового права найбільшою мірою проявляється в податковому суверенітеті держав-членів, з одного боку, і одночасній наявності податкової компетенції (повноважень) ЄС, з іншого боку. Він успадкований ними історично, є наразі одним із соціокультурних кодів, системотворюючих контекстуальних чинників сучасного податкового права держав-членів

та Євросоюзу в цілому. Його квінтесенція полягає в тому, що вже в момент заснування Співтовариства держави-члени залишили за собою формально безроздільно фіскальний суверенітет щодо прямого оподаткування та поділили власні повноваження зі Співтовариством у сфері податків з обігу, акцизів та інших непрямих податків. Проте й у сфері прямого оподаткування фіскальний суверенітет держав-членів реалізується в строгій відповідності із загальноунійними цінностями та вимогами законодавства Євросоюзу.

Концептуальний дуалізм податкового права ЄС найочевидніше та найпоширеніше проявляється в його еволюціоністській та інтервенціоністській традиціях. Це два протилежних підходи до розуміння і реалізації базових ціннісних матриць цього права, дві різних його філософій. Відповідно до першої з них загальноунійне право, передусім первинне право Установчих Договорів та Хартії основоположних прав Євросоюзу, виступає фільтром (захистом) від перманентного спонтанного тиску на податкові повноваження законодавчих органів держав-членів з боку інституцій Євросоюзу. Квінтесенція інтервенціоністської філософії європейського податкового права найбільш стисло втілена в її максимі *державна має діяти як партнер платника податків, а не як мультиплікатор законів ринкової економіки*.

Поза ціннісними контекстами, тільки із так званого «об'єктивного» (позитивного) податкового права держав-членів та Євросоюзу в цілому, його неможливо ні адекватно збагнути, ні коректно застосувати. В цьому й полягає одна з найважливіших особливостей публічно-правового порядку ЄС та його філософії.

Ще одним фундаментальним проявом філософії європейського податкового права як цінності є сприйняття останнього його суб'єктами як прояву їх свободи, а не зовнішнього примусового обов'язку. Саме в цьому й полягає сокровений сенс податкового права платників податків і держав-членів за законодавством ЄС. В свою чергу, ця свобода є іманентною властивістю кожного з них. Вона проявляється назовні як пізнана й усвідомлена ними необхідність їх поведінки в парадигмальних межах податкового правовідношення. Свавільне ухилення платника податків від виконання ним його податкового зобов'язання жодною мірою не є проявом цієї свободи, а навпаки, виступає її відвертим порушенням. Так само не постає виявом свободи будь-яке протиправне порушення її меж публічним суб'єктом податкового правовідношення. Поза свободою

податкового права немає, оскільки у платника податків не буде можливості проявити свою волю до їх сплати та нести за порушення цієї свободи персональну відповідальність, а держава не зможе виконати свою сервісну роль посередника у задоволенні публічних потреб суспільства в цілому та найрізноманітніших його якісно виокремлених груп. У розумінні і тлумаченні свободи як сокровенного сенсу європейського податкового права має місце якщо не повний консенсус, то хоча б концептуальна близькість підходів різних його суб'єктів та пізнавальних традицій.

Протилежна ситуація домінує в розумінні й тлумаченні природи справедливості за податковим законодавством Європейського Союзу. Європейська і Західна в цілому філософсько-правові доктрини безальтернативно визнають справедливість у податковому законодавстві правовим принципом і вважають, що сферою його дії є інтерсуб'єктивні відносини платників податків у процесі виконання ними їх податкових зобов'язань. Держави-члени також визнають справедливість у податковому законодавстві правовим принципом, але у його тлумаченні роблять акцент на зобов'язанні платників податків сплачувати останні достатньою мірою, але в межах їх платоспроможності. Первинне і похідне (вторинне) право ЄС залишає поза своєю увагою феномен справедливості у податковому праві. Основною причиною цього є відсутність власної податкової компетенції Євросоюзу, що й утримує його від активної гри на чужому полі. Прецедентне право Суду ЄС тлумачить справедливість у податковому законодавстві ЄС у парадигмальному руслі розуміння її державами-членами, але при цьому наголошують на справедливості як інструменті захисту прав платників податків від державних посягань на них. Ціннісні витоки цього світоглядного і методологічного плюралізму в розумінні природи справедливості у податковому законодавстві ЄС сягають своїми коренями неналежного врегулювання на парадигмальному рівні відносин податкового суверенітету в цьому правовому просторі між державами-членами і Євросоюзом в цілому.

Природа феномену добросовісності за податковим законодавством ЄС ще більш контраверсійна, навіть парадоксальна у порівнянні з природою принципу справедливості податкового законодавства в цьому правовому порядку. Добросовісність, відповідно до загальної природи податку на додану вартість, тотально втілена в інтерсуб'єктивних відносинах його контрагентів, є їх властивістю, а

найбільш глибоко вона закорінена в нейтральності цього податку. Парадоксальність добросовісності як властивості платників ПДВ полягає в тому, що вона зазвичай перебуває в неактуалізованому (прихованому) стані і починає давати знати платнику цього податку про себе тільки в разі порушення ним в будь-якій формі нейтральності ПДВ. Природа добросовісності платника ПДВ спонтанна, жодною мірою не є імплементацією приватного права, а виступає іманентною цінністю ПДВ. Юридичну конструкцію добросовісності платника ПДВ розробив Суд ЄС як стандарт та інструмент його захисту від його ж недобросовісних контрагентів, а також як спосіб узбезпечення публічного інтересу при справлянні ПДВ. Квінтесенція цієї конструкції знайшла своє найбільш концентроване втілення в презумпції добросовісності платника цього податку, а остання – в його належній обізнаності й обачності у вищезазначеній царині.

Явище розумності податкового права субстантивно та концептуально близьке до його феномену свободи і так само за своєю природою є властивістю податкового права. Як і властивість свободи податкового права, властивість його розумності допомагає збагнути, яким саме повинно бути податкове право, щоб якомога повніше відповідати людській природі. В явищі розумності податкового права якнайповніше втілена його функціональна процесуальна природа, хоча воно не позбавлене й субстантивних якостей. Властивість розумності податкового права репрезентує його практичну раціональність, починаючи від способів появи цього пласту правової матерії до його іманентної здатності проявлятися як право, убезпечуватися від його найрізноманітніших деформацій, від перетворення податкового права внаслідок зловживання ним в його антипод – свавілля у сфері оподаткування. Властивість розумності податкового права пронизує всі пласти податково-правової матерії.

Європейському податковому праву властивий субстантивний дуалізм. Воно перманентно перебуває між Скільлою фіскального суверенітету держав-членів і Харибдою податкових повноважень ЄС. У нинішніх парадигмальних межах цього права вищезазначений субстантивний дуалізм незнищений. Він є джерелом цілого ряду його фундаментальних парадоксів, які надають цьому правовому порядку унікальності та особливої динаміки. Найочевидніший субстантивний парадокс фіскального суверенітету держав-членів Євросоюзу полягає в тому, що конституцієдавці більшості із цих держав виводять суверенітет останніх у цілому, зокрема їх

фіскальний суверенітет, з народного суверенітету, який генетично є первинним явищем. Такому його розумінню концептуально сприяє й загальновідома максима податкового права цих держав *жодного оподаткування без представництва*. Всім своїм змістом вона постулює атрибутивність податкового суверенітету людським спільнотам. Проте де-юре цей суверенітет позиціонується державами-членами як їх властивість.

Ще один субстантивний парадокс фіскального суверенітету держав-членів ЄС полягає в тому, що де-юре у них наразі залишається їх неподільна компетенція на всі прямі податки, на які, відповідно до права Євросоюзу, поширюється тільки мінімальна гармонізація й по суті така сама компетенція на гармонізовані в рамковому форматі непрямі податкові платежі. Проте де-факто зміст і обсяг реального фіскального суверенітету держав-членів у сфері прямого й особливо непрямого оподаткування суттєво відрізняються в менший бік від юридично задекларованих його змісту та обсягу. Це зумовлено фундаментальними особливостями публічного правового порядку ЄС як *sui generis* тим, що держави-члени можуть здійснювати свої суверенні повноваження лише відповідно до вимог права ЄС.

Євросоюз імпліцитно діє зі світоглядних і методологічних підходів своєрідного *антисуверена*. Особливо глибоко і всебічно це проявляється у сфері захисту основоположних свобод суб'єктів внутрішнього ринку. Цей захист фактично обмежує фіскальний суверенітет держав-членів і часто залишає вибір поведінки суб'єктів податкових правовідносин в питаннях оподаткування по суті на розсуд власне внутрішнього ринку і його фундаментальних свобод. В європейській правовій доктрині це явище одержало назву *парадоксу суверенітету*, внаслідок якого податковий суверенітет держав-членів зазнає сутнісних метаморфоз по відношенню до податкових повноважень Євросоюзу.

Парадигмальна матриця податкових повноважень Євросоюзу породжує також ряд їх функціональних парадоксів. Найбільшим з них є реальний фіскальний суверенітет ЄС у сфері митних зборів, відповідно до якого тільки Союз може здійснювати в цій царині законодавчу діяльність й ухвалювати інші юридично обов'язкові акти, а за державами-членами залишилося право діяти самостійно у цій сфері лише в разі отримання від ЄС відповідних повноважень або з метою впровадження правових актів Євросоюзу. У сфері прямого оподаткування парадоксальна роль належить ст. 115 ДФЄС.

Вона потенційно має вплив на все первинне і похідне (вторинне) право Євросоюзу і по суті не містить істотних обмежень щодо компетенції, якою користується ЄС у сфері матеріального податкового права. Водночас ця стаття ефективно врівноважується на процесуальному рівні, оскільки уможливорює появу тільки директив як юридичного інструменту, вимагає одностайності держав-членів задля їх ухвалення, а також передбачає реалізацію спеціальної законодавчої процедури.

Якісно відмінні від вищезазначених функціональні парадокси фіскальних повноважень Євросоюзу містить компетенція ЄС у сфері непрямого оподаткування. Найбільш стисло і ємно ці парадокси втілено у ст. 113 ДФЄС, відповідно до якої Рада, діючи одностайно згідно зі спеціальною законодавчою процедурою, після її консультацій з Європарламентом та Економічно-соціальним комітетом, ухвалює положення щодо гармонізації законодавства у сфері непрямого оподаткування тією мірою, якою ця гармонізація необхідна для забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку та для уникнення спотворення конкуренції.

Статті 113 ДФЄС належить унікальна світоглядна та методологічна роль у регулюванні податкового права на теренах Євросоюзу як стосовно фіскального права власне ЄС, так і щодо податкового права держав-членів. У ній сфокусована його парадигмальна матриця. Вона є істинним ціннісним епіцентром всієї системи податкового права Євросоюзу. Це зумовлено головно тим, що дана стаття має на меті забезпечення відповідності цього права Установчим Договорами як юридичній Конституції ЄС, а також вимогам створення і функціонування його внутрішнього ринку як економічній Конституції Євросоюзу. В зазначену статтю держави-члени ЄС заклали соціокультурний код податкового права Європейського Союзу.

У податковому праві Євросоюзу також мають місце і ціннісні парадокси його принципів субсидіарності та пропорційності. Істинне призначення цих принципів – регулювання здійснення повноважень саме на рівні ЄС шляхом збалансування їх із повноваженнями держав-членів у відповідній сфері. Особливою контраверсійністю і навіть парадоксальністю застосування принципів субсидіарності та пропорційності відзначається пряме оподаткування, яке хоча й повністю належить до компетенції держав-членів, проте останні повинні здійснювати його відповідно до права ЄС, особливо у сфері фундаментальних свобод. Ще один сутнісний ціннісний парадокс

принципу субсидіарності пов'язаний із так званим *положенням про гнучкість*, відповідно до якого Європейська Комісія має тільки спеціальний обов'язок звернути увагу національних парламентів держав-членів на її пропозицію щодо застосування цього положення. Однак саме за цими державами залишається право прийняти або відхилити пропозицію ЄК навіть у випадку реальної необхідності наділення Союзу додатковими повноваженнями.

Зворотною стороною принципу субсидіарності є принцип пропорційності податкового права. Між цими обома принципами наявний атрибутивний взаємозв'язок. Водночас спостерігається суттєвий ухил на користь ЄС в розумінні сенсу принципу пропорційності інституціями Союзу. Це закономірний наслідок розвитку такого правового порядку в цілому, який позначився як на первинному праві ЄС, так і на прецедентному праві Суду ЄС. Наразі ця інновація досягла кількісного порогу, за яким дедалі очевидніше заявляють про себе потенційні якісні трансформації у співвідношенні суверенітету держав-членів і делегованих повноважень ЄС у сфері оподаткування в бік посилення останніх. В цьому полягає ще один ціннісний парадокс принципу пропорційності в податковому праві Євросоюзу.

РОЗДІЛ 2. ОСНОВОПОЛОЖНІ ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС ЯК ЦІННІСТЬ

2.1. Природа основоположних принципів податкового права ЄС

«Знання деяких принципів легко замінює незнання деяких фактів».
Гельвецій

2.1.1. Вступні міркування

Найфундаментальнішою особливістю податкового права Європейського Союзу є те, що в основі його онтологічної укоріненості, світоглядного, функціонального та концептуального потенціалу лежать основоположні принципи цього права. Це парадигмально відрізняє його від податкового права держав-членів, укоріненого в їх фіскальному суверенітеті. Євросоюз власного суверенітету, зокрема й у сфері податкового права, немає. Як зазначено у ч. 1 ст. 5 Договору про Європейський Союз, межі його повноважень визначаються принципом надання повноважень. Союз має право здійснювати їх «згідно з принципами субсидіарності та пропорційності»¹.

Тобто Договір про Європейський Союз розрізняє сам факт визначення повноважень, наданих ЄС як своєрідний дар державами-членами відповідно до принципу надання повноважень, і здійснення цих повноважень, яке регулюється принципами субсидіарності та пропорційності. Усі три вищезазначені принципи нерозривно пов'язані між собою та доповнюють один одного. Але кожному з них випало виконувати різні функції в унікальному правовому порядку Союзу в цілому та в його податковому праві зокрема. Принцип наділення повноваженнями безпосередньо стосується факту наявності відповідних повноважень в Євросоюзі. Принцип субсидіарності визначає алгоритм використання Союзом його повноважень у визначеній сфері, є повноцінною парадигмальною правовою матрицею застосування цих повноважень. А принцип пропорційності, який є за його природою своєрідною зворотною стороною принципу субсидіарності, визначає міру застосування Європейським Союзом його повноважень, одержаних від держав-членів. Повноваження, не надані ЄС Установчими Договорами, залишаються у держав-членів².

¹ Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права. Вип. 1. Київ : Ред. журн. «Право України», 2013. С. 15.

² Там само.

У статтях 110, 111, 112 і 113 Договору про функціонування Європейського Союзу по суті визначено основоположні принципи податкового права Євросоюзу. В них йдеться, зокрема, про *принцип гармонізації податкового права ЄС і його держав-членів*, а також *принцип податкової недискримінації за правом Європейського Союзу*¹. Для того, щоб збагнути, чому саме цим принципам податкового права ЄС випала така роль, необхідно насамперед звернутися до контексту цього пласту правової матерії. Останній же, як зазвичай буває у праві, не відразу і не в прямій формі заявляє про себе, а внаслідок власної природи являє себе через нескінченну сукупність інших даностей, пов'язаних із податковим правом, передусім із його атрибутивною людиновимірністю.

Одна з найприкметніших рис сучасного правознавства – позиціонування права чимраз більшою частиною його пізнавальних традицій як певної людиновимірної даності, закоріненої в людському бутті. Це буття як феномен *ось тут* парадоксальне. Воно, з одного боку, очевидне, а тому зрозуміле у своїй явленості кожному *таким, як є*; з іншого боку, це буття через безмежну свою плюралістичну проявленість в індивідах та їх спільнотах, незбагненне. Така його властивість набуває особливої значущості внаслідок того, що в міру своєї тяглості в часі людське буття містить квінтесенцію минулого, пласти сучасності (сьогодення) та паростки майбутнього.

Усе вищевикладене властиве й праву як явищу, укоріненому в людському бутті. Особливо концентровано ця даність права проявляється у його принципах як несучих конструкціях права, які, на думку О. Ю. Водянікова, вказують на певну «правову метафізику»² останнього. Чимало інших вітчизняних дослідників права та його принципів також вбачають у цих принципах їх певну метафоричність. Зокрема, у сприйнятті С. П. Погребняка принципи права є «згустками правової матерії»³, у В. О. Гацелюка вони виступають

¹ Tomášek M., Šmejkal V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага : Wolters Kluwer ČR. 2024. С. 482-487.

² Водяніков Олександр. Теорія принципу у міжнародному праві. *Український щорічник міжнародного права*. Київ : Вид-во «Фенікс». 2014. С. 149.

³ Погребняк С.П. Основоволожні принципи права: дис... докт. юрид. наук. 12.00.01. Харків. 2009. С. 50.

«своєрідними «білими карликами» правової матерії»¹, в О. Федорчук – «душею права»², тобто, постають явищами, якісно відмінними від решти правової матерії.

Мас місце й докорінно інший підхід до розуміння сутності та природи принципів права – як явищ, що перебувають поза ним і водночас функціонують у взаємозв'язку з правом. Зокрема, такої позиції дотримувався відомий німецький філософ права з особистим суддівським досвідом, А. Кауфман. Він ототожнював принцип права із природним законом³.

А суддя Верховного суду Ізраїлю М. Чешин репрезентує цей підхід по-особливому промовисто та образно. «Усе це – принципи, цінності, доктрини [права], – пише він, – є *prima facie* (на перший погляд) надправовими [феноменами], але вони *служують якорем для права* (виділено мною. – Р.Г.) – для кожного закону – і жоден закон не може бути переказаний (витлумачений. – Р.Г.) без них. Закон без такого якоря схожий на будинок без фундаменту; позаяк він не може встояти без нього, теж саме й закон, який спирається сам на себе, «схожий на повітряний замок»»⁴.

Проте кількісно явно переважає підхід до розуміння і пізнання природи принципів права, послідовники якого розглядають ці принципи у межах правової матерії.

Принципи права як його даності, непомітні на перший погляд неозброєному оку суб'єкта права, не дані нам і в інших відчуттях. Однак у разі їх найменшого порушення вони моментально сигналізують кожному, хто його допустив, як про сам факт порушення принципів права, так і зазвичай водночас про його потенційні або реальні наслідки. Цю властивість принципів як феномену надзвичайно майстерно «схопив» та образно продемонстрував священник Анатолій Жураковський у своїй оповіді про Юду Іскаріотського і його шлях до зради:

¹ Гацелюк В.О. Реалізація принципу законності кримінального права України (загальні засади концепції): дис. ... канд. юрид. наук. Луганськ. 2004. С. 43.

² Федорчук О. Принципи права у системі гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків. *Право України*, 2003. №9. С. 35.

³ Kaufmann A. Rechtsphilosophie im Wandel. Frankfurt/M.: Stationen eines Weges, 1972. S. 133.

⁴ С.А. 7325/95, Yediot Aharonot Ltd. v. Kraus, 52 (3) P. D. 1, 72 (Isr.) (Cheshin, J., dissenting).

«Якось Юді наснився сон: разом з іншими учнями Христа він летить у запаморочливій височині, аж раптом там далеко внизу його увагу привернула крихітна чорна цяточка: то був «маленький виноградник, родовий спадок батьків, котрий він залишив, коли пішов за Вчителем». І ось – «на мить, тільки на мить, начебто жаль за отим виноградником, за споминами, пов’язаними з ним, штрикнув йому в серце»; саме цієї миті і трапилася “катастрофа”»¹.

Віктор Малахов пояснює, що саме з того миттєвого «начебто жалю» за мирським з погляду беззастережного служіння Богу, яке вимагає абсолютної прозорості перед Господом, і розпочалося жахливе падіння Юди Іскаріотського, яке й визначило його подальшу долю². Саме в цьому й полягає одна з субстантивних властивостей принципу як феномену в цілому та принципу права зокрема: він у своїх парадигмальних межах не допускає компромісу з будь-яким своїм антиподом.

Більшість дослідників принципів права солідарні в тому, що останні перебувають у складному вертикальному та горизонтальному взаємозв’язку між собою. Кожна з найпоширеніших пізнавальних традицій права виробила власні критерії як ієрархічного (вертикального), так і горизонтального ранжування принципів. До прикладу, найпоширеніша поки що в Україні позитивістська традиція їх пізнання таким критерієм вбачає нормативний акт позитивного права, у якому закріплено відповідний принцип. Тобто де-факто прихильники позитивізму вбачають творця принципів права у державі. С. П. Погребняк делікатно називає це явище «надмірним раціоналізмом»³, хоча у ньому не меншою мірою наявні волюнтаризм та інші неправові явища.

Світоглядно та методологічно протилежний вищезазначеному людиноцентристський підхід до розуміння і тлумачення принципів права. Наразі найбільш стисло і водночас повно він представлений в інноваційному (дослідницькому) підручнику «Загальна теорія права» за редакцією М. І. Козюбри. Зокрема, автор відповідного розділу С. П. Погребняк зауважує, що принципи права, як і право в цілому, є «продуктом людської діяльності» і що становлення їх відбувалося

¹ Цитовано по: Малахов Віктор. Право бути собою. Київ : Дух і Літера, 2008. С. 289.

² Там само.

³ Загальна теорія права : підручник / за заг. ред. М.І.Козюбри: Київ : Ваіте, 2015. С. 66.

разом зі становленням права у процесі «комунікації між людьми»¹. Він виділяє серед принципів права *основоположні*, до яких, відповідно до його концепції, належать *фундаментальні вимоги*, що лежать в основі права як соціального регулятора (справедливість, рівність, свобода та гуманізм), і *загальні принципи права*, які є у його розумінні *вихідними ідеями*, властивими праву в цілому та його якісно виокремленим сегментам (це принципи добросовісності, правової визначеності, пропорційності, розумності та ін.). С. П. Погребняк також зазначає, що поряд з основоположними та загальними принципами права у системі права мають місце і міжгалузеві та галузеві принципи права, принципи підгалузеві права й правових інститутів. Автор стверджує, що основою цієї ієрархії принципів права є їх якісно виокремлений об'єктивний зміст та питома вага відповідного виду принципу у правовому регулюванні².

На нашу думку, поділ принципів права на основоположні та загальні, очевидно, можна пояснити фундаментальними відмінностями тих цінностей, які лежать в їх основі та які відповідні принципи покликані захищати. Більш предметно це можна продемонструвати на прикладі Конституції держави та її принципів. Вона, як відомо, поєднує у собі три різних пласти правової матерії, якісно відмінні один від одного: 1) природне право як незалежну систему вроджених та невідчужуваних прав (саме вони як цінність і лежать в основі *основоположних* конституційних принципів права); 2) позитивне конституційне право, що репрезентується текстом Конституції (воно є основою *загальних* принципів конституційного права); 3) конституційні традиції та конституційне правокористування, які безпосередньо межують з історичним і соціокультурним контекстом, що породив відповідну конституцію. Вони складають підґрунтя ще одного ряду принципів конституційного права. Із подібних пластів правової матерії складається і будь-який інший якісно виокремлений сегмент правової дійсності.

Необхідно зазначити, що, відповідно до природно-правового розуміння і тлумачення принципів права, усім принципам права притаманні й деякі спільні фундаментальні властивості, а саме антропність, контекстуальність та конструктивність. Зокрема, нами

¹ Загальна теорія права : підручник / за заг. ред. М.І.Козюбри: Київ : Ваіте, 2015. С. 67.

² Там само. С.66-79

спеціально досліджувалася проявленість цих властивостей у додержавному податковому праві людини та його принципах¹. Як відомо, Аристотель зазначав у «Логіці», що під властивістю слід розуміти те, що характерне для всіх репрезентантів певного роду чи виду, виступає специфічним тільки для них. В етимології сучасної української мови термін *властивість* пояснюється як «якість, ознака, характерні для кого-небудь, чого-небудь»².

У спеціальній науковій літературі, присвяченій пізнанню феномену властивості, наголошується на тому, що йому притаманна певна універсальність та що поза властивостями неможливо охарактеризувати будь-яке явище об'єктивної реальності. Автори досліджень властивості як феномену зазвичай постулюють, що властивість – це атрибут відповідного явища дійсності, який робить його саме тим, чим воно є насправді, виокремлює його з-поміж інших явищ, характеризує відповідне явище саме по собі. А, зосібна, Г. Дж. Берман наголошував на тому, що можливості права та його принципів як цінностей закорінені саме в їх властивостях³.

Сучасний український теоретик права Є. О. Романюк, яка спеціально досліджувала властивості права і його принципів у контексті природно-правового і позитивістського праворозуміння, дійшла висновку про те, що сутність права та його принципів полягає у внутрішній цілісності їх багатограних властивостей, а ці властивості, в свою чергу, є їх іманентними якостями, що й визначають їх природу⁴. В цілому ми поділяємо здійснене Є. О. Романюк тлумачення поняття властивості принципу права і саме в цьому світоглядно-методологічному ключі окреслимо всі три вищезазначені спільні основоположні властивості принципів права.

¹ Див.: Гаврилук Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький національний ун-т. 2014. С. 80-121.

² Див.: Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов)/ Уклад. і голов. ред. В.Т.Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун». 2005. С. 194.

³ Harold J. Berman. Law and Revolution. The Formation of the Western Legal Tradition. Cambridge, Massachusetts, London: Harvard University Press. 1983. P. 27, 31, 33, 75, 77, 141-142.

⁴ Див.: Романюк Є.О. Основні властивості права в контексті природноправового та позитивістського праворозуміння: дис... канд.юрид.наук: 12.00.01. Київ. 2013. С. 19, 45, 50.

Квінтесенція *властивості антропності принципів права* полягає в її *людиновимірності*. Остання ж реалізується в парадигмальних межах інтерсуб'єктивного відношення носія права та його принципів з Іншим, оскільки ще з періоду Античності відомо, що правовий порядок встановлюється *самими людьми для себе*. Зокрема, це знайшло своє найбільш концентроване втілення у *праві особи на право*. Як свідчать новітні наукові дослідження давньогрецького права, зміст вищезазначеної правової конструкції (*формули права* в іншій термінології) полягав у діалогічній єдності первісного домагання особи на її право і вторинного прийняття цього домагання Іншим у сподіванні на майбутню взаємність¹. З часом ця буттєва правова матриця була взята за основу всією Західною традицією права. Вона переконливо демонструє властивість антропності права і його принципів зокрема.

Властивість конструктивності принципів права є конкретним проявом явища соціального конструктивізму в цілому як загального онтологічного припущення, що спирається на буттєві факти дійсності, наділені процесуальною природою. Історично першим ефективним засобом пізнання процесуальної дійсності виявилася фундаментальна феноменологія Едмунда Гуссерля. Він у своїх «Логічних дослідженнях» переконливо показав, що фундаментально-феноменологічне пізнання є по суті розкриттям способу, за допомогою якого являє себе дійсність, але не самої цієї дійсності².

Цією світоглядною та методологічною рекомендацією свого Вчителя одним із найперших успішно скористався його учень Адольф Райнах. Він відкрив за допомогою фундаментальної феноменології апріорні засади цивільного права. Ці засади, як з'ясував А. Райнах, пов'язані саме з людиною як суб'єктом соціальної дії. Він продемонстрував, що соціальні акти, які породжує інтерсуб'єктивність людей – обіцянки, зобов'язання і їм подібні, мають своїм неминучим наслідком появу апріорного права як явища об'єктивного, тобто буттєво укоріненого³.

¹ An Inventory of Archaic and Classical Poleis / ed. by Mogens Herman Hansen and Thomas Heine Nielsen. Oxford : Oxford University Press, 2004. P. 17, 31.

² Edmund Gustav Albrecht Husserl. Logical Investigations, trans. J.N. Findlay. London : Routledge. 1900/1901; 2nd, revised edition 1913.

³ Adolf Reinach. The A Priori Foundations of the Civil Law: Along With the Lecture «Concerning Phenomenology» (Realistische Phänomenologie / Realist Phenomenology). Heusenstamm : Ontos Verlag, 2012. 191 p.

Якщо до А. Райнаха упродовж кількох тисячоліть жодна з концепцій права так і не змогла пояснити парадоксального на перший погляд наслідку, який постає з акту обіцянки, а саме відчуття зобов'язаності адресанта обіцянки перед її адресатом, то він неспростовно довів, що останній і є таким насправді – зобов'язаним. Породження цього зобов'язання і являє собою своєрідну субстанцію акту обіцянки. Це сутнісно така ж сама буттєва матриця права особи на право, про яку йшлося у зв'язку з аналізом людиновимірності давньогрецького права, тільки порівнянно з нею асиметрично породжена. Вона постає ще одним переконливим свідченням невичерпності як витоків (начал) права та його принципів, так і їх проявів. Власне принцип права тут полягає в тому, що дана адресантом адресату обіцянка у людиноцентристському ціннісному контексті праворозуміння стала правовим зобов'язанням першого й уже внаслідок цього підлягає обов'язковому виконанню.

Методологічний підхід А. Райнаха до пізнання апіорного права дозволив йому виявити ще одну властивість права та його принципів, а саме їх *спонтанність*. Але він не побачив у відкритих ним *правових утвореннях* явища *соціального конструкту*, створеного інтенціональністю людей, а позиціонував їх лише як соціальні акти, без яких неможливий жоден соціум. Причиною останнього був обмежений евристичний ресурс фундаментальної феноменології як пізнавального інструменту. Вона виявилася спроможною забезпечити знаходження відповіді на питання *як існує соціальне*, зокрема право і його принципи, однак поза евристичною спроможністю цього методу залишилися відповіді на питання, *хто* або *що* саме запускає процес правотворення та *як* воно відбувається насправді.

Знаходження та обґрунтування відповідей на ці питання правопізнання уможливило фундаментально-онтологічний метод М. Гайдеггера. На його думку, Е. Гуссерль зупинився там, де дослідження необхідно було продовжити за допомогою переходу від феноменології свідомості до феноменології буття, що й зробив М. Гайдеггер. Шукаючи відповіді на питання про сенс буття і про його спосіб, він несподівано для самого себе, за його ж зізнанням, побачив цей сенс та спосіб у «тому суцшому, яким завжди ми є самі»¹, інакше кажучи, в буттєвому устрої людини в його феноменологічній

¹ Heidegger M. Sein und Zeit. 7. Aufl. Tubingen, 1953. S. 7.

реальності, який М. Гайдеггер позначив терміном *Dasein*. Цим самим було фактично покладено початок антропологічному повороту у філософській рефлексії над дійсністю, зокрема правовою.

Світоглядна і методологічна перевага заново поставленого М. Гайдеггером буттєвого питання полягає передусім в тому, що вона зробила можливим послідовне дослідження двох основоположних структур *Dasein* – *буття-в-світі* (пізніше переінтерпретоване у німецькій практичній філософії на *людську автономію* як одну зі смислових умов людського буття¹) та *буття-з-Іншим*, або *співбуття* (переінтерпретоване у німецькій практичній філософії на *комунікативну солідарність*²). На підставі вищевикладеного М. Гайдеггер резюмував, що людина укорінена в соціальному світі, а тому соціально *достеменна*³. Саме ця соціальна достеменність людини, згідно з М. Гайдеггером, й означає її справжнє (істинне) *буття-з-Іншим у праві* та за допомогою *права*, буття власне цього права з усіма його атрибутами. Проте з'ясування того, завдяки чому це право *є* та як саме воно *є*, виявилось поза межами евристичного потенціалу фундаментально-онтологічного методу М. Гайдеггера.

Знаходження відповідей на ці та чимало інших споріднених питань – як саме індивіди конструюють соціальну реальність, які правила цього конструювання, чому агенти цих правил, зазвичай не усвідомлюючи їх, по суті завжди дотримуються їх вимог тощо – уможливила загальна теорія онтології соціальних фактів та соціальних інститутів Дж. Р. Серля. Він з'ясував, що соціальні факти та соціальні інститути бувають двох типів – так звані *конвенційні* та *грубі*. Перші з них, до яких належить і право, *є* такими виключно завдяки людським угодам (конвенціям) про визнання їх у цій якості, а другі не потребують такого визнання. Для пояснення природи соціальної дійсності Дж. Р. Серль спеціально виробив відповідний категорійно-понятійний апарат: *поняття призначення (накладення) функції* (ця функція залежить не від об'єктивної природи речі, а тільки від спостерігача або користувача); *поняття колективної інтенціональності* («Це такі випадки, – пояснює він, – коли *Я* роблю щось тільки як частку того, що *ми робимо*»⁴) та *поняття конструктивних правил* (які принципово відрізняються від правил регулятивних,

¹ Див.: Томас Ренч. Конституція моральності. Трансцендентальна антропологія і практична філософія. Пер. з нім. В.Приходько. Київ : Дух і Літера, 2010. С. 226.

² Там само.

³ Heidegger M. Sein und Zeit. 7. Aufl. Tubingen, 1953. S.31.

⁴ Searle J.R. The Construction of Social Reality. New York : Free Press, 1995. P. 26.

що застосовуються до апріорно існуючих феноменів і призначені для фіксації чогось). Як переконливий та показовий приклад конструктивних правил Дж. Р. Серль наводить правила гри у шахи, правила всіх інших ігор, які власне й уможливають відповідну гру¹. Правила соціального конструювання права та його принципів, що уможливають людське буття, аналогічні.

Отже, у цій традиції правопізнання *правом та його принципами є те, що визнає такими колективна (суспільна) інтенціональність відповідно до конструктивних правил*. Саме в цьому й полягає квінтесенція конструктивності права та його принципів. Один із важливих аспектів цієї проблеми розглядає у своїй докторській дисертації на прикладі загальноприйнятих правил поведінки людей О. М. Омельчук, а саме історичний аспект конструювання інституційних фактів². Його аналіз вищезазначених правил вкотре засвідчив, що *граматична форма іменника «правило»* приховує від нас той факт, що в цьому випадку пріоритет належить *процесу конструювання вищезазначених «правил»* у порівнянні з ними самими. Отже, усі соціальні об'єкти, включно із правом та його принципами, щоразу конструюються соціальними діями індивідів та їх спільнот, які в свою чергу є наслідками їх відповідних ментальних та інших ціннісних людських установок.

Зворотна сторона властивості конструктивності права і його принципів – їх *властивість контекстуальності*. Вона, як і попередня властивість *конструктивності* права та його принципів, також перебуває в нерозривному зв'язку з їх властивістю *антропності*. Відповідно до етимології сучасної української мови, термін *контекст* «розглядається як ціле, яке зв'язує і пояснює будь-які явища, факти і т.ін.»³. Якщо скористатися цим тлумаченням терміна *контекст* як методологічним ключем до розуміння природи контекстуальності феномену соціального загалом та права і його принципів зокрема, то логічно припустити, що у контекстуальності права і його принципів є дві рівносильні сторони: а) їх атрибутивна зв'язаність із певним цілим (ним зазвичай виступають цінності відповідного соціуму);

¹ Searle J.R. The Construction of Social Reality. New York : Free Press, 1995. P. 28, 30.

² Див.: Омельчук О.М. Поведінка людини: філософсько-правовий вимір: дис. ... докт.юрід.наук: 12.00.12. Львів. 2012. 340 с.

³ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов)/ Уклад. і голов. Ред. В.Т.Бусел. Київ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. С. 567.

б) їх «зітканість» із цілого ряду конкретних інститутів права та груп принципів, що сформувалися історично і являють собою щоразу їх квантово-дискретну єдність і цілісність. Причому як суспільні цінності, так і даності на відповідний момент часу інститутів права та система його принципів, в свою чергу, є явищами контекстуальними, плинними у їх розумінні як конкретно-історично та культурно зумовленими феноменами.

Відомий дослідник контекстуальності права США П. Шлаг щодо цього аспекту зазначає таке: «Абсолютний простір незмінних правил та непорушних прецедентів, які характеризували традиційну юриспруденцію, відійшов. На його місці ми маємо «життєвий простір» з багатьма «сферами цінностей». Усе, що переходить від однієї сфери до іншої (правило-прецедент чи виклад обставин справи), змінює свою вагу, форму та напрямок відповідно до «стану геодезії» тієї сфери... Взаємодія між текстом і контекстом дозволяє множині перспектив бути використаними, щоб впливати на вираження і вирішення правових питань...»¹.

На особливу увагу заслуговує підсумкове резюме П. Шлага щодо природи контекстуалізму у праві. У ньому, зокрема, йдеться про те, що жодна правова модель, принцип права, правова норма не спроможні контролювати і тим більше визначати контекст права чи відповідного його феномену із самих себе. Окрім того, зазначає він, інтерпретація будь-якого феномену права, включно з його архетипом, повинна змінюватися відповідно до змін його контексту, оскільки будь-яка правова реальність, із принципами права включно, процесуальна за своєю природою. П. Шлаг стверджує, що не існує і в принципі не може з'явитись хоча б якийсь, за його словами, «привілейований контекст», виходячи з якого будь-який феномен права міг би бути зрозумілим апріорно. Нарешті, він наголошує, що навіть будь-яка спроба використати якийсь *текст* права з метою надання переваги його певному *контексту* вже само по собі щоразу постає результатом випадкового вибору, який, однак, не гарантує досягнення бажаної мети².

Такі випадковості, як переконає практика, щоразу проявляються внаслідок найрізноманітніших причин у правотворенні. Найчастіше вони зустрічаються при намаганні імпортувати (запозичити)

¹ Schlag P. Rules and Standards. *UCLA L. Rev.* 1985. V. 33. P. 402.

² Ibidem. P. 405-406.

певну норму, інститут або принцип права з однієї системи права в іншу, що має якісно інший ціннісний контекст. До прикладу, саме у такий спосіб у ч. 1 ст. 8 Конституції України потрапило таке положення: «В Україні визнається і діє принцип верховенства права»¹. Чимало конкретних прикладів підтверджують реальність цього припису. Проте в цілому, як переконає прецедентна судова практика ЄСПЛ, це ще не відповідає повною мірою дійсності, а залишається бажаною перспективою.

Нерідко при конструюванні норм та принципів права правотворча інституція через різні причини не враховує всього багатства їх ціннісного контексту, а інколи навіть найістотніших його сенсів. Так сталося, зокрема, з ухваленням установчих документів ЄС – Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу. Ці договори разом із додатками і протоколами до них та договорами і рішеннями, які змінюють або доповнюють Установчі Договори, а також договори ЄС та держав-членів з третіми державами або міжнародними організаціями разом із загальними принципами права ЄС являють собою його первинне право². Зокрема, як відомо, ЄС постав на основі спільної ціннісної спадщини європейських народів – поваги до людських прав, верховенства права та плюралістичної демократії, солідаризму та співпраці, що склалися історично – з метою, як йдеться у першому із вищезазначених документів, примноження спільних зусиль «відповідно до принципів добросовісної співпраці» Союзу і держав-членів «на засадах повної взаємоповаги»³. Однак власне текстуального формулювання цих принципів Договір про Європейський Союз не містить.

Неможливо знайти хоча б переліку цих же принципів і в частині першій «Принципи» Договору про функціонування Європейського Союзу. Щоправда, у ст. 14 цієї частини Договору зазначено, що «Європейський парламент і Рада, які діють шляхом ухвалення регламентів згідно зі звичайною законодавчою процедурою, встановлюють

¹Конституція України від 28 червня 1996 р. із змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

² Mastenbroek E. The Politics of Compliance: Explaining the Transposition of EC Directives in the Netherlands: Doctoral thesis / Ellen Mastenbroek. Leiden, 2007. P. 16.

³ Договір про Європейський Союз. Збірник актів європейського права. Вип. 1. Київ : Ред. журн. «Право України», 2013. С. 15.

ці принципи...»¹. Можливо, як йдеться в одному зі спеціальних досліджень права ЄС, це було суто «політичним рішенням» держав-членів ЄС². Проте в будь-якому випадку це слід розцінити як неналежну юридикацію основоположних та загальних принципів права ЄС за їх формою.

За таких умов, як зазначає Волтер Кернз, загальні принципи, що випливають із природи права ЄС, виводить Суд ЄС. Зокрема, на думку цього автора, вищезазначений Суд як такі принципи вивів принцип рівності (вперше був сформульований Судом в одному зі своїх пілотних рішень³) та принцип солідарності (сформульований під час розгляду Судом ЄС справи 39/72⁴). Сенс першого із цих принципів полягає в тому, що він забороняє нерівне ставлення до сторін у рівних правових ситуаціях та рівне ставлення до них у нерівних правових ситуаціях за умов, що таке розрізнене ставлення не є наслідком дії належних об'єктивних причин. Принцип солідарності вимагає, що оскільки члени ЄС користуються перевагами членства, то вони зобов'язані дотримуватися і його правил⁵. На рівні законодавства держав-членів солідарність проявляється у його зближенні (гармонізації).

Принцип гармонізації законодавства ЄС із законодавством його держав-членів, як й інші основоположні принципи права Європейського Союзу, яскраво демонструє всі вертикальні (ієрархічні) прояви контекстуальності відповідної системи права. В його епіцентрі перебувають втілення та гарантування основоположних європейських цінностей держав і спільнот, що утворили ЄС – людських прав, верховенства права та плюралістичної демократії. Цей пласт цінностей безпосередньо укорінений та спирається на інший їх пласт, а саме на рівність, солідарність, правову визначеність, легітимні очікування, пропорційність та ряд інших. Він також породжує відповідні принципи європейського права. В свою чергу,

¹ Договір про Європейський Союз. Збірник актів європейського права. Вип. 1. Київ : Ред. журн. «Право України», 2013. С. 44.

² Maher I. 'Competition Law Modernization: an Evolutionary Tale?' in *The Evolution of EU Law*. Edited by P. Graig, G. de Burca. Oxford University Press, 2011. p. 724.

³ Case 8/57, *Hauls Foumeaux et Acieries Beiges v High Authority* (1958) ECR 245 at 256.

⁴ Case 39/72, *Commission v Italy* (1973) ECR 101.

⁵ Кернз В. Вступ до права Європейського Союзу: навч. посібник; пер. з англ. Київ : Т-во «Знання»; КОО, 2002. С. 104, 105.

вищезазначена вершина європейських цінностей та принципів європейського права укорінена у невичерпній множині конкретних цінностей і правових ситуацій і принципів їх буття, які у своєму змісті суттєво відрізняються, певною мірою навіть оригінальні й неповторні в їх проявах, насправді *контекстуальні*. Саме вони безпосередньо регламентують процеси задоволення власних потреб індивідами як персонально, так і в складі їх найрізноманітніших соціальних об'єднань.

На цьому базовому рівні вертикальна контекстуальність права та його принципів перетинається та поєднується з їх горизонтальною контекстуальністю, яка, з одного боку, є неминучим наслідком співбуття індивідів у соціумі, а з іншого – ще більше примножує, мультиплікує цю соціальність. Отже, основоположною умовою контекстуальності права та його принципів є ціннісна невичерпність людини та її потреб. Вона ж є і найвищою метою, квінтесенцією цієї контекстуальності.

Зі світоглядних та методологічних позицій більш широкого – антропосоціокультурного підходу до розуміння контекстуальності права і його принципів вона є атрибутивною умовою і водночас закономірним наслідком плюралістичності (інваріантності) антропосоціогенезу. Історичний досвід переконує, що не був ідентичним цивілізаційний поступ жодного суспільства у його порівнянні з таким же розвитком будь-якого іншого соціуму. Фахівці налічують кілька десятків самих лише типів людських цивілізацій. А конкретних їх проявів було і є на порядки більше. Іще строкатіша внаслідок дії об'єктивних причин та суб'єктивних чинників внутрішня контекстуальність кожного окремо взятого суспільства на різних етапах його еволюції, яка щоразу породжувала раніше і продовжує продукувати нині відповідні соціальні цінності, а на їх основі правові норми і принципи, цілі патерни соціальних регуляторів. Водночас жоден із вищезазначених феноменів у своїй контекстуальності за мірою її прояву неспівмірний із невичерпністю контекстуальності людини, яка і є в кінцевому підсумку творцем права та його принципів.

Такі в їх найзагальніших проявах основоположні властивості права та його принципів – їх антропність (людиновимірність), конструктивність і контекстуальність – безвідносно до їх тлумачення в національному законодавстві держави чи будь-якого іншого правотворця. Щодо перших двох із вищезазначених властивостей права і

його принципів таке їх розуміння можна вважати загалом універсальним та залежним тільки від світоглядних і методологічних уподобань чи пріоритетів відповідної пізнавальної традиції. До прикладу, *властивість антропності* у доктрині приватного права глумачиться як його буттєва даність, яка є наслідком вродженості і невід'ємності людських прав особи, а в позитивізмі – як його якість, створена та гарантована державою.

Властивість конституальності права і його принципів не належить такою ж мірою до універсальних, як дві попередніх, тому що вона має атрибутивну прив'язку до певного пласту передусім ціннісно, а тому і якісно виокремленої правової матерії, зокрема, до прецедентного права, або європейського континентального права, чи міжнародного права, або права ЄС тощо. Це переконливо продемонстрував у ряді своїх досліджень Г. Дж. Берман¹.

2.1.2. Традиційний підхід до розуміння природи права ЄС і його принципів

То якою ж саме є ціннісна прив'язка, точніше кажучи, природа права ЄС та його принципів? Це питання з певного періоду часу стало одним із найдискусійніших у цій царині знань. У різноманітності підходів до пошуку відповідей на нього найочевидніше виокремлюються системністю своїх аргументів два підходи до його вирішення – традиційний та інноваційний. Перший із них вбачає у праві ЄС один з яскравих проявів звичайних регіональних автономій у міжнародному праві, яка не змінює міжнародно-правової природи цього пласту правової матерії. Квінтесенція другого підходу полягає в тому, що право ЄС – це принципово новий правовий порядок, який по-новому вибудовує не тільки свої внутрішні правовідносини, але й стосунки із традиційним (класичним) міжнародним правом. Наразі правова доктрина України, на нашу думку, якщо взяти до уваги її в цілому, перебуває саме на екваторі її переходу від переважно традиційного до, як правило, інноваційного підходу до розуміння природи права ЄС та його принципів.

¹ Harold J. Berman. Law and Revolution. The Formation of the Western Legal Tradition. Cambridge, Massachusetts, London: Harvard University Press. 1983. 657 p.; Harold Joseph Berman. The interaction of law and religion. Nashville: Abingdon Press. 1974. 174 p.; Harold Joseph Berman. Faith and Order: The Reconciliation of Law and Religion. Mich.: William B. Eerdmans Publishing Co. 1993. 415 p.

Очевидно, тут доцільно дати можливість висловитися із цього приводу безпосереднім фахівцям у цій царині знань про відповідну правову матерію. Зокрема, ще у 2013 р. такі авторитетні фахівці з права ЄС, як В. І. Муравйов, О. М. Шпакович, К. В. Смирнова, О. В. Святун, І. А. Березовська, Н. Б. Мушак, Я. М. Костюченко та Ю. А. Крук, у «Коментарі до «Зібрання актів європейського права» зазначили таке: «Практика функціонування Євросоюзу свідчить про те, що його установчі документи за своєю формою і способом ухвалення є міжнародними договорами – статутами регіональних (європейських) міжнародних об'єднань. За своєю природою вони не відрізняються від інших міжнародних договорів, які створюють міжнародні міждержавні організації або міжнародні органи, і які підпадають під дію Віденської конвенції з права міжнародних угод 1969 та 1986 рр., а також основних принципів сучасного міжнародного права»¹.

Зі світоглядних та методологічних позицій репрезентантів цього підходу право ЄС не є чимось унікальним у правовій дійсності, а являє собою одне із численних явищ очевидної фрагментації міжнародного права в цілому. Враховуючи його відносну історичну новизну, у вчених-міжнародників ще не сформувалися усталені підходи до пояснення його природи. Наразі має місце певний плюралізм їх підходів до його осмислення. Проте цей плюралізм не призвів до появи світоглядно і методологічно протилежних підходів до розкриття квінтесенції вищезазначеної автономії, як це давно уже проявилось, наприклад, при пізнанні права доктринами природного права та юридичного позитивізму.

Зокрема, дослідницька група Комісії ООН з міжнародного права дійшла висновку, що так звані автономні режими сучасного міжнародного права – це по суті географічно або функціонально виокремлені договірні системи. «Фрагментація міжнародного соціального середовища, – резюмувала ця Комісія, – отримує правову значимість, оскільки вона супроводжується появою спеціалізованих та відносно автономних норм або норм-комплексів, правових інститутів і галузей юридичної практики. Те, що колись регулювалося

¹ Зібрання актів європейського права. Вип. 1: Європейський Союз/ Упорядник К.В.Смирнова; за заг.ред. В.І.Муравйова. Київ : Ред. журн. «Право України», 2013. С. 948.

«загальним міжнародним правом», стало сферою дії таких спеціалізованих систем, як ... «європейське право» ... кожна з яких володіє власними принципами та інструментами»¹.

Це положення в сукупності з багатьма іншими аналогічними доктринальними твердженнями та практикою Міжнародного Суду ООН стало О.Водянікову підставою для його висновку про те, що в системі міжнародного права автономні режими за своїм статусом є спеціальним правом у сенсі принципу *lex specialis derogate legi generali*². Однак такі режими, як зазначає він, не повністю ізольовані від дії загального міжнародного права³.

Комісія ООН з міжнародного права у своєму коментарі до ст. 55 Акту щодо відповідальності держав за міжнародні протиправні дії виділила такі види автономних режимів у міжнародному праві: «слабкі форми *lex specialis*, такі як спеціальні договірні положення з окремого аспекту» і «сильні форми *lex specialis*, які включають те, що часто називається як автономні режими»⁴. Право Європейського Союзу за його природою належить до другого виду автономних міжнародно-правових режимів.

У зв'язку з вищевикладеним у контексті дослідження природи принципів податкового права ЄС значний інтерес являє собою теорія принципу в міжнародному праві О. Водянікова. Він поставив собі за мету проаналізувати на основі сучасних теорій і практик міжнародного права «юридичний зміст поняття принципу як системоутворюючої категорії в міжнародному праві»⁵, а за основу своїх положень, узагальнень, оцінок і висновків узяв насамперед практику міжнародних судових установ. Цей його підхід необхідно визнати не лише методологічно обґрунтованим, але й змістовно раціональним, оскільки він дозволяє дослідити в числі інших питань поняття та

¹ Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law // Report of the International Law Commission : Fifty-eighth session (1 May-9 June and 3 July-11 August 2006) / General Assembly Official Records, Sixty-first session, Supplement No. 10 (A/61/10). New York: United Nations, 2006. p. 404.

² Водяніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві С. 163.

³ Там само. С. 164.

⁴ Document A/56/10: Report of the International Law Commission on the work of its fifty-third session (23 April-1 June and 2 July-10 August 2001). *Yearbook of the International Law Commission*. 2001. Vol. II, Part 2: Report of the Commission to the General Assembly on the work of its fifty-third session. p. 140.

⁵ Водяніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 105.

співвідношення принципів у міжнародному праві та норм *jus cogens*, а також переосмислити теорію принципів у міжнародному праві крізь призму так званої фрагментації міжнародного права, одним з конкретних проявів якої і стала поява права Європейського Союзу.

О. Водянніков доводить, що принципи не завжди були даністю як національного, так і міжнародного права і що вони почали з'являтися у ньому лише на певному етапі його зрілості та відігравати спершу спільну роль із нормами права і тільки згодом набули самостійного значення. Зокрема, перші принципи права, які наразі достеменно відомі правознавству та юридичній практиці, як вважає О. Водянніков, постали у формі *правових максимумів* ще у період Античності (С.Шевчук позиціонує їх як *прообрази* нинішніх принципів права¹) та «генетично стали наслідком, – зазначає він, – віднайдення в римській судовій практиці аналогії в праві»².

Середньовіччя не привнесло, як доводить О. Водянніков, якісних зрушень у людські знання про принципи права в цілому та міжнародного права зокрема. Проте вже Новий час зусиллями знову ж таки судової та арбітражної практики збагатив правознавство і юриспруденцію такими поняттями, як «загальні принципи права націй», «загальні принципи права, спільні для сучасних держав», «принцип універсального правосуддя», «принципи міжнародного публічного права», «загальні принципи права» та цілим рядом інших термінів цього ряду³. Причому, як резонно зауважує О. Водянніков, на цей же період часу припадають перші «спроби провести розрізнення між принципами як загальними засадничими правоположеннями та загальними принципами як джерелом права»⁴. Нас, звичайно, цікавлять принципи міжнародного права як його засадничі правоположення та їх природа, тому звернемо увагу на ще одне резонне спостереження О. Водяннікова – що принципи міжнародного публічного права, як виявила арбітражна практика, відмінні від загальних принципів права за їх джерелом, причому функція останніх полягає в заповненні прогалин у чинному міжнародному праві⁵.

¹ Шевчук С.В. Судова правотворчість у контексті застосування принципів права // Вісник Академії правових наук України. 2007. № 4 (51). С. 54-55.

² Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 107.

³ Там само.

⁴ Там само. С. 108.

⁵ Там само.

Особливо ретельно О. Водянніков простежує еволюцію доктринальних, нормативних та судових підходів до зміни розуміння впродовж ХХ ст. природи міжнародного права та у зв'язку з цим його принципів і їх місця у відповідному правопорядку, співвідношення останніх із загальними принципами права. Ці останні, як зазначає він, є окремим джерелом міжнародного права, становлять юридичні засади його існування як системи. Їх родзинкою є те, що вони не залежать від волі суб'єктів міжнародного права, а тому їх не можна оминати. Загальні принципи права, на його думку, є основними елементами міжнародного правопорядку, спрямованими на досягнення загальної ідеї права – забезпечення справедливості в суспільних відносинах через право¹. Таке позиціонування загальних принципів права стосовно міжнародного права поділяють інші його дослідники².

Аналізуючи питання появи та становлення ідеї ієрархічності у міжнародному праві, О. Водянніков зауважує, що на доктринальному рівні вперше було визнано існування імперативних норм міжнародного права (*jus cogens*) у 1969 р. на Віденській конференції з права міжнародних договорів. Тобто концепція норм *jus cogens* з'явилася раніше за концепцію *erga omnes*³. Проте, як відомо, Міжнародний Суд ООН визнав *jus cogens* у міжнародному праві тільки у 2006 р. у справі *Democratic Republic of the Congo v. Rwanda*, що означало, за оцінкою цього ж Суду, «фактичне підтвердження існування нормативної ієрархії міжнародного права»⁴. У зв'язку з вищевикладеним О. Водянніков резюмував, що саме з цього моменту «концепція імперативних норм остаточно утвердилася в міжнародному праві»⁵.

Досліджуючи принципи міжнародного права, він порівнює їх із загальними принципами права, на основі чого констатує, що коли

¹ Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 122.

² Degan V.D. Sources of International Law. The Hague, Boston, London : Martinus Nijhoff Publishers, 1997. p. 95.

³ Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 123.

⁴ I.C.J. Armed Activities on the Territory of the Congo (New Application: 2002) (Democratic Republic of the Congo v. Rwanda), Judgment of February 3rd, 2006 (Jurisdiction and Admissibility), Separate Opinion of Judge ad hoc Dugard. *I.C.J. Reports*. 2006. p. 87, para. 4.

⁵ Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 124.

загальні принципи права виступають логічними передумовами системи міжнародного права, то власне принципи міжнародного права, не будучи окремим його джерелом, мають ціннісне навантаження та визначають змістовний характер системи міжнародного права¹. Однак лише принципи загального міжнародного права, як резонно звертає увагу дослідник, на відміну від принципів «договірних режимів», за його словами, не мають конвенційного або договірної характеру². Лише у них, на думку автора, закладена ідея ієрархічності й саме тому вони визначальні для норм міжнародного права. Функціональне призначення принципів міжнародного права – спрямовувати тлумачення і застосування норм міжнародного права задля досягнення певної мети або результату – визначає відповідну правову матрицю цієї взаємодії між його принципами та нормами. Останнє, в свою чергу, зазначає О. Водянніков, формує правовий режим відповідного принципу міжнародного права³.

О. Водянніков поділяє принципи міжнародного права на когентні й некогентні та звертає увагу на плюралістичність тлумачення у доктрині міжнародного права *феномену когентності*. Він солідарний із фахівцями щодо цього питання в міжнародному праві, які вбачають мету *jus cogens* в охороні найважливіших, фундаментальних цінностей та інтересів міжнародного співтовариства в цілому⁴. Останні, на думку О. Водяннікова, є по суті моральним порядком міжнародного права, який за його природою можна порівняти з аналогом публічного порядку в національному праві⁵. До речі, основоположні цінності та інтереси Європейського Союзу – його публічний правовий порядок – захищаються принципами *jus cogens* права ЄС⁶.

¹ Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 126.

² Там само. С. 129.

³ Там само. С. 131.

⁴ Див. напр.: Orakhelashvili A. *Peremptory Norms in International Law*. Oxford: Oxford University Press, 2006. p. 46; von Verdross A. *Jus Dispositivum and Jus Cogens in International Law*. *American Journal of International Law*. 1966. Vol. 60, No. 1. p. 58; Virally M. *Réflexions sur le «jus cogens»*. *Annuaire français de droit international*. 1966. Vol. 12. p. 21; Charlesworth H. *Chinkin Ch. The Gender of Jus Cogens*. *Human Rights Quarterly*. 1993. Vol. 15, No. 1. p. 65.

⁵ Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 140.

⁶ Ксенія Смирнова, Ірина Березовська. Розвиток доктрини прямої дії міжнародних угод у праві Європейського Союзу. *Право України*. 2019. №6. С. 15-34.

О. Водянніков доречно наводить при розгляді вищезазначених питань думку гуру міжнародного права Г. Лаутерпахта про те, що принципи *jus cogens* «не обов'язково повинні кристалізуватися у явно прийнятні норми права»¹. Як відомо, у праві ЄС такої сили надав цим принципам Суд ЄС. Принагідно зазначимо, що розуміння О. Водянніковим природи когентних принципів міжнародного права синонімічне до їх тлумачення й іншими авторитетними дослідниками міжнародного права².

На основі ґрунтовного аналізу тлумачення принципів права у міжнародному праві зарубіжними і вітчизняними вченими, вивчення підходів до розуміння принципів міжнародного права міжнародними судовими інституціями, а також думок відповідного експертного середовища О. Водянніков пропонує таке визначення цих принципів: «принципи в міжнародному праві – це узагальнення, що становлять основу міжнародного правопорядку, відображають (узагальнюють) основоположні засади (ідеї) та наділені (1) спеціальною нормативною загальністю, (2) стабільністю та (3) особливим значенням»³. Він пояснює при цьому, що *спеціальна нормативна загальність* інформує про те, що ці принципи не стосуються конкретного адресата, застосовуються в необмеженій кількості випадків до невизначеного кола предметів правового регулювання. *Стабільність принципів у міжнародному праві* означає, що вони являють собою аксіологічну, історичну і структурну основу системи міжнародного права (міжнародний правопорядок), який формується еволюційно традицією цієї системи. Внаслідок цього зміна принципів і їх змісту відбувається у межах складнішого процесу, ніж це має місце при утворенні норм міжнародного права. *Особливе значення ці принципи отримують*, як пояснює О. Водянніков, унаслідок покладених в їх основу цінностей

¹ Document A/CN.4J63: Report by Mr. H. Lauterpacht, Special Rapporteur. Yearbook of the International Law Commission. 1953. Vol. II: Documents of the fifth session including the report of the Commission to the General Assembly. p. 155.

² Див.: Simma B. From Bilateralism to Community Interest in International Law. *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*. 1994. Tome 250 (VI). p. 293-294; Gaja G. Jus Cogens beyond the Vienna Convention. *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*. 1981. Tome 172 (III). p. 281; Frowein J. Reactions by not Directly Affected States to Breaches of Public International Law. *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*. 1994. Tome 248 (IV). p. 405-406.

³ Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 154.

– чим вагоміша така цінність, тим вагомішого значення набуває відповідний принцип. Саме тому при вирішенні колізійних ситуацій між принципами пріоритет надається на основі їх порівняння вагомішому принципу. З іншого боку, поліваріантність цінностей, зумовлена їх контекстуальністю, мультиплікує і поліваріантність принципів¹.

2.1.3. Інноваційний підхід до розуміння природи права ЄС і його принципів

Прихильники інноваційного підходу до пояснення природи права ЄС та його принципів виходять з того, на їх думку, ключового факту, що останні є докорінно іншим, якісно новим пластом правової матерії, який має власну природу та функціонує відповідно до неї. Принагідно зазначимо, що ці питання почали активно обговорюватися в європейських наукових колах ще із середини 60-х років ХХ ст. Це зумовлено кількома чинниками, серед яких, на нашу думку, найпливовішими були нові ціннісні виклики праву Європейського Співтовариства, стрімка трансформація його Установчих Договорів, котрі до цього в правовій доктрині розцінювалися як класичні міждержавні домовленості, а також ряд насправді революційних рішень Суду справедливості Європейського Союзу (далі – Суд ЄС). В епіцентрі вищезазначених обговорень опинилися питання конституціоналізації як права ЄС, так і конституціоналізації права як феномену в цілому. Ця концепція, як відомо, навіть стала предметом дискусій у світовій теоретичній юриспруденції².

Як доречно звернув увагу Ю. Волошин, консолідуючою позицією для більшості учасників цієї дискусії було те, що квінтесенцією конституціоналізації являє собою надання певним правовим нормам «конституційної сили». Він також зазначає, що в орбіту конституціоналізації було втягнуто і міжнародне право, яка змінювала його

¹ Водянніков Олександр. Теорія принципу в міжнародному праві. С. 154, 155.

² Див.: Барабаш Ю. Державно-правові конфлікти в теорії та практиці конституційного права. Харків : Право, 2008; Савчин М. Конституціоналізм і природа конституції: монографія. Київ : Ліра, 2009. С. 259-262; Подорожна Т. Теоретико-прикладні засади конституціоналізації правової системи та модернізація Конституції України: монографія. Київ : ПАІС, 2014. С. 200-236 та ін.

характер і природу¹. Т. Комарова згодом констатувала, що конституціоналізація міжнародного права породила ефект трансформації окремих його норм у принципи, що мало значення «для всієї [відповідної] правової системи», сприяла «їхньому ефективному втіленню у правопорядок»².

Особливо важко торувала собі шлях ідея конституціоналізації права ЄС. Так тривало до ухвалення Судом ЄС його деяких революційних рішень. Зокрема, в рішенні Суду ЄС у справі *Parti ecologiste «Les Verts» v. European Parliament* глибоко проаналізовано правову природу Установчих Договорів ЄС, унаслідок чого Суд Справедливості дійшов висновку, що їм об'єктивно належить статус та роль своєрідної *конституційної хартії* Європейського Союзу. Саме так, а не як звичайні міжнародні договори, на переконання Суду ЄС, вищезазначені акти і повинні тлумачитись. Їм імпліцитно належить пріоритет при вирішенні будь-яких колізійних питань у праві ЄС, а головне – вони є парадигмальною матрицею основоположних принципів права ЄС як загального характеру, так і спеціальних (галузевих) принципів цього права³.

Сутність двох інших не менш революційних рішень Суду ЄС полягає у визнанні ним принципу верховенства права ЄС у порівнянні з правом держав-членів ЄС у чітко визначеному правовому сегменті, а також у прямій дії у ньому ж права ЄС. Одним із найвідоміших серед них є рішення Суду ЄС у справі *Costa v. E.N.E.L.* У мотивувальній частині до нього Суд, зокрема, констатував таке: «З усіх цих спостережень (ідеться про аналіз Судом неминучих фундаментальних загроз основоположним цінностям Унії в разі нехтування будь-ким її найважливішими установчими цінностями, що уже стало на час судового розгляду відкрито проявлятися. – Р.Г.) про те, що право, впливаючи з Договору незалежного джерела права, не може, через свою особливу та автентичну природу, бути

¹ Див.: Волошин Ю. Конституційно-правове забезпечення європейської міждержавної інтеграції: теоретико-методологічні аспекти. Київ : Логос, 2010. С. 41, 43 та ін.

² Тетяна Комарова. Роль Суду справедливості Європейського Союзу у формуванні доктрини конституціоналізації права ЄС. *Право України*. 2019. №6. С. 71.

³ Case 294/83, (*Parti ecologiste «Les Verts» v. European Parliament*), Judgment of 23rd April 1986, ECR. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61983J0294:EN:HTML>, P.1365.

скасованим внутрішніми правовими положеннями (держав-членів ЄС. – Р.Г.), як би вони не були оформлені, без того, щоб не бути позбавленим свого характеру як права Співтовариства і без того, щоб правова основа самого Співтовариства не підпала під сумнів¹.

У результаті вищезазначеного аналізу Суд ЄС дійшов такого висновку: «Передача державами від своїх правових систем правовій системі Співтовариства прав та обов'язків, які виникають на підставі Установчого Договору, веде за собою постійне обмеження їх суверенних прав, над котрими не може превалювати жодний наступний односторонній акт, не сумісний з основами Співтовариства»². Принагідно зазначимо, що, як зауважує І. Яковюк, цей висновок Суду справедливості ЄС свідчить про об'єктивно наявний власний «суверенітет» Євросоюзу, який впливає із права реалізації ним суверенних прав і окремих повноважень, переданих йому урядами держав-членів³.

Вищенаведене рішення Суду ЄС про верховенство права ЄС у чітко визначеній сфері правовідносин Європейського Союзу не залишилося блискучим, але поодиноким прецедентом. Навпаки, воно започаткувало собою вагомий ряд аналогічних за своєю суттю рішень Суду в найрізноманітніших контекстуальних ситуаціях, який уже став вражаючою множиною. Спільне для них усіх постулювання того факту, що принцип верховенства права Співтовариства є породженням та закономірним наслідком самої природи цього права.

Квінтесенцію принципу верховенства права Європейського Союзу Суд ЄС найадекватніше схопив та сформулював у його рішенні в справі *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*: «Відповідно до принципу верховенства права Співтовариства співвідношення між приписами Установчого договору та актами інститутів, що підлягають безпосередньому застосуванню, з одного боку, та національним правом, з другого боку, є таким, – йдеться у цьому рішенні, – що з моменту набрання чинності цих положень вони не тільки автоматично роблять такою, що не підлягає застосуванню, будь-яку чинну норму національного права, яка їм супере-

¹ Case 6/64, *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* (1964). *European Court Reports*. P. 585.

² *Ibidem*. P. 594.

³ Яковюк І. Правові основи інтеграції до ЄС: загальнотеоретичний аналіз. Харків: Право, 2013. С. 285.

чить, але й перешкоджає правомірному прийняттю нових національних законодавчих актів тією мірою, якою вони будуть несумісними із приписами [права] Співтовариства»¹.

Причому цей принцип поширюється на будь-які акти національного права держав-засновниць ЄС із їх конституціями включно. Щоб надати принципу верховенства права ЄС у межах його відповідного предмета регулювання ще більш переконливого звучання, Суд ЄС нерідко визначає Установчі Договори про створення і функціонування ЄС як «внутрішню конституцію» ЄС або як «конституційну хартію, засновану на верховенстві права»² ЄС чи щось інше у цьому ж роді³. Особливо очевидним останнє явище стало з набуттям чинності Лісабонським договором, завдяки якому правосуб'єктність ЄС була закріплена на рівні його Установчих Договорів⁴. У зв'язку з вищевикладеним відомий зарубіжний дослідник природи права ЄС А. Стоун Світ небезпідставно резюмував, що еволюція ЄС пройшла шлях від «традиційної державоцентристської «міжнародної організації» дипломатів і «режиму» вчення про міжнародні відносини» до появи «унікального наднаціонального об'єднання, сфокусованого на правах приватних осіб»⁵. А Адам Лазовскі, професор Школи Права Вестмінстерського університету (Лондон, Великобританія) уточнив, що право ЄС, завдяки обґрунтованому Судом ЄС принципу його верховенства, стало «новим правовим порядком»⁶, а власне цей принцип він назвав «юридичною авантюрою, що окупилася»⁷.

¹ Case 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA [1978]. European Court Reports 629.

² Opinion 1/76, Draft Agreement establishing a European laying-up fund for inland waterway vessels Ltd. [1977]. European Court Reports 741

³ Case 294/83, Parti ecologiste «Les Verts» v. European Parliament Ltd [1986]. European Court Reports 1339.

⁴ Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union – Consolidated version of the Treaty on European Union – Protocols – Declarations annexed to the Final Act of the Intergovernmental Conference which adopted the Treaty of Lisbon, signed on 13 December 2007. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012M%2FTXT>

⁵ A. Stone Sweet. 'European integration and the legal system' in The State of the European Union. Oxford University Press. 2013. P. 18.

⁶ Лазовскі Адам. Верховенство права Європейського Союзу: юридична авантюра, що окупилася. *Право України*. 2019. №6. С. 38.

⁷ Там само. С. 36.

Отже, квінтесенція принципу верховенства права ЄС полягає в тому, що, по-перше, в разі, коли певні правові явища підпадають одночасно під дію норм права ЄС і національного права, то національний суд чи інший юрисдикційний орган держави-члена зобов'язаний застосувати правову норму ЄС, по-друге, з метою запобігання протиріччям чи задля їх уникнення національні суди мають тлумачити норми національного права відповідно до норм права ЄС.

Другий революційний висновок Суду ЄС, який згодом став трактуватися як ще один основоположний принцип права Європейського Союзу – про *прямую дію останнього*, що є по суті зворотною стороною принципу верховенства права ЄС, за часом своєї появи навіть передував йому. Зазвичай, відповідно до доктрини міжнародного права пряма дія норм не притаманна міжнародному публічному праву. Водночас у праві ЄС пряма дія його норм у визначеній предметній сфері стала одним з основоположних принципів. Серед іншого це є свідченням унікальності правової системи ЄС.

Ідейні, світоглядні і методологічні витоки принципу прямої дії права ЄС можна відшукати у його установчих Договорах, хоча безпосередньо він у них не закріплений. Проте ст. 288 Договору про функціонування ЄС закріплює принцип прямої дії його регламентів¹. Багаторазово звертаючись до цього витоку, а також виходячи із природи Європейського Союзу як явища, Суд ЄС крок за кроком обґрунтував всеосяжний принцип прямої дії права Європейського Союзу. Науковці-дослідники права ЄС вбачають у цьому принципі одну з основоположних засад всього інтеграційного права Європейського Союзу та водночас переконливе свідчення унікальності цієї правової системи².

Уперше принцип прямої дії права ЄС у його буквальному розумінні обґрунтовано Судом Справедливості Європейського Союзу в його рішенні в справі 26/62 *Van Gend en Loos* (далі – *V G L*). У ньому

¹ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. Європейський Союз, ЄЕС; Договір, Міжнародний документ, Протокол від 07.02.1992, 25.03.1957. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#doc_info

² Див.: Ксенія Смирнова, Ірина Березовська. Розвиток доктрини прямої дії міжнародних угод у праві Європейського Союзу. *Право України*. 2019. №6. С. 15-34; Тетяна Комарова. Роль Суду справедливості Європейського Союзу у формуванні доктрини конституціоналізації права ЄС. *Право України*. 2019. №6. С. 75.

Суд ЄС спершу посилається на мету Договору про заснування ЄС та на його особливу природу, на власне найголовніше завдання, яке, відповідно до тодішньої ст. 177 Договору про функціонування Європейського Союзу, полягало в забезпеченні однакового тлумачення Договору національними судами держав-членів ЄС. Після цього Суд Справедливості резюмував, що «Співтовариство засновує *новий міжнародний правопорядок* (виділено мною – Р. Г.), на користь якого держави обмежили свої суверенні права у певних галузях і суб'єктами якого є не тільки держави-члени, але і їх громадяни. Право Співтовариства незалежно від законодавства держав-членів не лише накладає зобов'язання на приватних осіб, а й наділяє їх правами, які стають частиною їхнього правового статусу. Ці права виникають не тільки у тому випадку, коли вони прямо виражені у Договорі, але й унаслідок зобов'язань, які Договір у чітко визначеному порядку накладає на приватних осіб, як і на держави-члени та інститути Співтовариства»¹.

Важливо наголосити, що саме необхідність забезпечення досягнення основоположних цілей Установчих Договорів і лежала в основі обґрунтування Судом ЄС принципу прямої дії права Європейського Союзу. Це ж саме стало визначальним фактором і того явища, як зазначають вітчизняні теоретики права ЄС, що принцип прямої дії як де-юре, так і де-факто опинився в самісінькому ціннісному епіцентрі всього правопорядку Євросоюзу².

Принцип прямої дії права ЄС поступово було поширено й на правові акти окремих інститутів ЄС, а в чітко визначених випадках – на директиви та міжнародні угоди ЄС. Зокрема, відповідно до висновків Суду ЄС у справі *Grad*, 1970 р. доктрина прямої дії права Європейського Союзу була поширена, до прикладу, на цілий ряд нових статей установчих договорів ЄС. Зокрема, це нинішні статті 34, 45, 63, 101, 102, 110, 157 та деякі інші Договору про функціонування Європейського Союзу (на час поширення на них принципу прямої дії це були статті 30, 48, 73(b), 85, 86, 95, 119 і деякі інші). Це ж саме стосується й не імplementованих у передбачений спосіб національним

¹ Case 26/62, *Van Gend en Loos v Administratie der Belastingen*. [1965]. (2012) 1. 204-9. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-26/62>

² Див.: Європейське право: право Європейського Союзу: підручник. Кн. Третя: Право зовнішніх зносин Європейського Союзу. За заг. ред. В.Муравйова. Київ : Ін Юре, 2015. С. 68.

законодавством держав-членів директив після закінчення встановленого для цього терміну (висновок Суду ЄС у справі C-208/90 *Emmott* (1991 р.)¹. До речі, Директива щодо ПДВ чи не найчастіше від інших директив ставала предметом судових спорів у правопорядку ЄС².

Істотною особливістю принципу прямої дії права ЄС був його диференційований характер, наслідком чого стало його неуніверсальне застосування. Зокрема, К. Смирнова та І. Березовська зазначають, що визнання прямої дії за певною нормою права ЄС залежить як від її змісту, так і від джерела, у якому вона закріплена³. Для оцінки змісту таких норм Суд ЄС виробив і послідовно застосовує в якості методологічної платформи для аналізу, інакше кажучи, його парадигмальної матриці так звані *критерії прямої дії*, яким повинні відповідати правові норми, щоб могли мати пряму дію. Передусім такі норми повинні містити у собі чіткі й однозначні зобов'язання, щоб могли породжувати такі ж індивідуальні права. По-друге, ці норми приречені бути вичерпними (безумовними), інакше кажучи, не вимагати додаткових актів для своєї імплементації у право Євросоюзу, а також не обумовлюватися застереженнями з боку держав-членів ЄС⁴. Ці ж вимоги були підтвержені й у рішенні Суду ЄС в справі *Defrenne v. SABENA*, що є свідченням стабільності світоглядних та методологічних підходів Суду справедливості Європейського Союзу⁵.

Деякими вітчизняними правознавцями резонно звернуто увагу на триваючу до нині в європейській доктрині права ЄС дискусію щодо необхідності розрізнення термінів *пряма дія* та *пряме застосування*. Суд ЄС в цілому ряді його відповідних рішень послідовно послуговується терміном *пряме застосування*. На думку більшості учасників вищезазначеної дискусії, термін *пряме застосування* доречно вживати тільки стосовно тих положень права ЄС, які не потребують жодних дій з боку національних правотворчих інституцій для

¹ Див.: Ксенія Смирнова, Ірина Березовська. Розвиток доктрини прямої дії міжнародних угод у праві Європейського Союзу. С. 19.

² Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006, L 347/1.

³ Ксенія Смирнова, Ірина Березовська. Розвиток доктрини прямої дії міжнародних угод у праві Європейського Союзу. С. 19.

⁴ Case C-128/92 H. J. Banks & Co. Ltd. [1994] ECR I-01209.

⁵ Case 43/75, *Defrenne v SABENA* [1976] European Court Reports 455.

їх впровадження в національні правовпорядки держав-членів ЄС¹. Як зазначають інші вітчизняні дослідники права ЄС, із цим пов'язана ще одна важлива складова принципу прямої дії, а саме що такі положення права ЄС навіть без будь-яких дій з боку держав-членів можуть надавати їм громадянам права, які національні суди зобов'язані захищати².

На завершення розгляду принципів верховенства права Європейського Союзу та його прямої дії у визначеній предметній сфері вважаємо за необхідне звернути увагу на те, що ще однією архіважливою гарантією їх реальності й ефективності є наявність механізмів правового захисту інтеграційного права ЄС. Зокрема, відповідальність держав-членів перед ЄС передбачена у статтях 258-260 Договору про функціонування Європейського Союзу³. Окрім того, доктрина відповідальності держави за порушення права ЄС розроблена в рішенні Суду ЄС у справі *Francovich and Others v. Italian Republic*⁴. Її квінтесенція полягає у зобов'язанні держави відшкодувати збитки, що стали наслідком порушення нею права ЄС. Особливо ретельно Суд ЄС прописав механізм відшкодування державою збитків, завданих приватним особам унаслідок порушення нею права ЄС, оскільки не всі правові норми Євросоюзу мають пряму дію, через що не всіма ними приватні особи можуть скористатися для захисту своїх прав у національних судах.

Отже, здійснений нами вище системний і телеологічний аналіз обґрунтованих Судом Справедливості Європейського Союзу принципів верховенства права ЄС та його прямої дії містить достатні підстави для висновку про те, що ці принципи об'єктивно є несучим каркасом всього права Євросоюзу. Вони виведені з Установчих Договорів про створення та функціонування ЄС і стали одним із вирішальних чинників функціонування цього унікального феномену

¹ Див.: Іван Брацук. Вплив Суду ЄС на формування та розвиток принципу прямої дії права Європейського Союзу. *Юридична Україна*. 2010. №2. С. 129-132.

² Ксенія Смирнова, Ірина Березовська. Вказана праця. С. 18.

³ Детальніше про це див.: Т. Комарова. Припинення невиконання зобов'язання державами-членами ЄС. *Проблеми законності*. 2007. №91. С. 173; Комарова Т. Юрисдикція Суду Європейського Союзу. Харків: Право, 2010. С. 90-121.

⁴ Joined cases 6/90, 9/90, *Francovich and Others v Italian Republic* [1991]. European Court Reports 1-5357.

правової дійсності як «єдиного цілого»¹. За оцінкою Генерального адвоката Ф. Дж. Джейкобса, «...значною мірою саме завдяки застосуванню цих принципів Суд зміг перетворити Договори та законодавство Співтовариства на цілісний правовий порядок»². А висновок Р. Шудоцького, обґрунтований у його дослідженні джерел Права ЄС та їх взаємозв'язку, ще радикальніший і ще більш адекватно відображає характер і зміст еволюції права Євросоюзу завдяки цілеспрямованим зусиллям Суду ЄС, передусім його інноваційним рішенням. Він полягає в тому, що наразі право Європейського Союзу є *цілісною системою принципів, норм, інститутів та галузей*, а не просто функціональним утворенням або функціональним правопорядком і що воно містить такі пласти правової матерії, як: первинне право; похідне (вторинне) право (яке в свою чергу є складним явищем); «м'яке право»; судова практика³.

То чим же є насправді за їх правовою природою інноваційні рішення Суду ЄС, передусім обґрунтовані ним парадигмально значимі висновки і принципи, проаналізовані нами вище, завдяки яким вирішальною мірою сформувався цілісний докорінно новий правопорядок Європейського Союзу, який не повторює жоден з інших відомих у світі правопорядків? Інакше кажучи, яка справжня правова природа рішень Суду Справедливості ЄС? На нашу думку, це питання наразі вже перестало бути гостро дискусійним для основного загалу європейських та західних у цілому вчених-правознавців і водночас за великим рахунком ще не стало таким для вітчизняної теоретичної юриспруденції внаслідок зрозумілої її ціннісної віддаленості до недавніх пір від викликів праву ЄС. Але історичний час останнього вже добігає свого кінця і на порядок денний українського правознавства дедалі активніше виносять питання, які турбували нещодавно або збурюють наразі уми європейських правознавців.

¹ Stephen Day, Jo Shaw. 'The Evolution of Europe's transnational political parties in the Era of European citizenship' in *The State of the European Union: Law, Politics, and Society*. Vol. 6. Oxford University Press. 2003. P. 150.

² F.G. Jacobs, *The Evolution of the European Legal Order*, 41 *Common Market Law Review (CMLRev)* 2 (2004), pp. 303-316, at p. 312.

³ Szudoczky R. *The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation*. PhD thesis. Amsterdam Center for Tax Law (ACTL) of Faculty of Law (FdR). 2013. P. 15-28.

Грунтовний аналіз європейської літератури з проблематики правової природи рішень Суду ЄС засвідчує, що, на переконання її авторів, ці рішення мають природу прецедентного права вищезначеного Суду. На це прямо вказують у своїх дослідженнях, зокрема, Джанлуїджі Бізіолі та Еккехарт Реймер¹, Рита Шудоцьки², Александр Мейтро де ла Матт³, Йоганна Гей⁴, Сігрід Гемельс⁵, Малкольм Гаммі⁶, Аліса Пірлот⁷, Крістіна Трента⁸, Нільс Брамменс⁹

¹ Gianluigi Bizioli and Ekkehart Reimer. 'Equality, ability to pay and neutrality' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 51-74.

² Rita Szudoczky. 'The relationship between primary, secondary and national law' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 93-118.

³ Alexandre Maitrot de la Motte. 'Taxation of business in the EU: General issues' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 178-193.

⁴ Johanna Hey. 'Taxation of business in the EU: Special problems of crossborder losses and exit taxation' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P.194-223.

⁵ Sigrid Hemels. 'Charitable organizations Sigrid Hemels' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 248-269.

⁶ Malcolm Gammie. 'Corporate tax harmonisation – Stage I: The struggle for progress' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 270-293.

⁷ Alice Pirlot. 'Exploring the impact of EU law on energy and environmental taxation' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 359-389.

⁸ Cristina Trenta. 'Reconceptualising the Principle of Equality in EU Tax Law' in The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing. 2023. P. 169.

⁹ Niels Bammens. The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law. Thesis submitted to the Katholieke Universiteit Leuven (Belgium) in

та багато інших дослідників природи правових позицій та висновків Суду ЄС. Крім того, С.Кінгстон зробив висновок про «повноліття прецедентного права Суду ЄС у сфері прямого оподаткування»¹, а Педро Відаль Матос констатує, що «Суд ЄС розробив значний масив прецедентного права з питань прямого оподаткування»². Цей ряд інноваційних оцінок природи та характеру рішень Суду ЄС щодо питань оподаткування можна без особливих труднощів ще довго продовжувати. Навіть сам Суд ЄС вважає, що існує його «усталене прецедентне право»³.

Проте найпереконливішим аргументом того, що Суд ЄС творить своїми рішеннями його прецедентне право, поряд з наведеними нами вище висновками авторитетних вчених і навіть самого Суду, є безпосередньо самі ці висновки Суду ЄС. Найреволюційніші з них, які стали справжнім ціннісним епіцентром всього права ЄС, також були проаналізовані вище. Цей аналіз переконує, що масив прецедентного права Суду ЄС еволюціонує кількісно і якісно, зростає за його питомою вагою і роллю в усьому правопорядку Євросоюзу, надає правовій системі ЄС стійкості, динаміки та пластичності. Наразі прецедентне право Суду ЄС стало таким самим атрибутом права ЄС у цілому, як і його первинне та похідне (вторинне) право та інші пласти правової матерії ЄС.

Існують також інші погляди на природу рішень Суду ЄС, його правових позицій і висновків. Зокрема, деякі західні правознавці розуміють природу рішень Суду ЄС як *res interpretate*, розглядаючи

fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Laws (PhD). Degree awarded on 18 October 2011. IBFD. Volume 24. Doctoral Series. P. 521-558.

¹ S. Kingston. *A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence*. *Common Mkt. L. Rev.* 2007, at 1335

² Pedro Vidal Matos. *Reverse Discrimination and Direct Taxation in The EU. Business & Economics School. Instituto Superior de Gestao*. Vol. 03/44. 2021. URL: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/44_2_pmatos_reverse-disc_f44.pdf

³ C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue and The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, November 13, 2012, ECLI: EU: C: 2012: 707, para. 94. Recently, see C-6/16, *Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v. Ministre des Finances et des Comptes publics*, September 7, 2017, ECLI: EU: C: 2017: 641; and *Joined Cases C- 504/16 and C- 613/16, Deister Holding AG and Juhler Holding A/S v. Bundeszentralamt für Steuern*, December 20, 2017, ECLI: EU: C: 2017: 1009, paras 76 to 85.

її крізь призму французької доктрини права¹. Так, Р. Ціммерманн не зовсім визначено пише, що Суд ЄС здійснює «судовий розвиток права»².

Відомий український вчений-правознавець С. Шевчук зазначає, що рішення Суду ЄС за їх правовою природою є «прецедентом тлумачення»³ і що вони внаслідок цього не відіграють самостійної ролі, а з моменту їх постановлення стають призмою розуміння юридичного положення, яке ним тлумачиться⁴.

О. Ю. Водянніков у дечому прямує в методологічному руслі С. Шевчука, зауважуючи, що: «Статус рішення Суду у праві ЄС залежить передовсім від того традиційного джерела права ЄС, яке ним застосовується чи тлумачиться. І в цьому сенсі воно є неавтономним джерелом права»⁵. Але тут же цей автор уточнює, що «визнання за рішенням Суду неавтономного значення є лише доволі спрощеним розумінням ролі цього джерела права»⁶, тому що «значення має не власне судові рішення, а формулювання (у ньому. – Р.Г.) принципу права»⁷. При цьому О. Ю. Водянніков стверджує, що «переважна більшість дослідників помилково намагається досліджувати роль прецеденту у праві ЄС»⁸, маючи на увазі аналіз ними саме природи рішень Суду ЄС. Але в чому саме полягає ця «помилковість», О. Ю. Водянніков не пояснює. Наприкінці аналізу цього сюжету

¹ Troper M. Precedent in France / Michel Troper, Christophe Grzegorzczak. *Interpreting Precedents: A Comparative Study* / MacCormick N., Summers R. eds. Aldershot: Dartmouth Publishing Co., 1997. P. 126 ; MacCormick D., Summers R. Further General Reflections and Conclusions / D. Neil MacCormick, Robert S. Summers // *Interpreting Precedents: A Comparative Study* / MacCormick N., Summers R. eds. Aldershot: Dartmouth Publishing Co., 1997. P. 540-541.

² Zimmermann R. Statuta Sunt Stricte Interpretanda? Statutes and the Common Law: A Continental Perspective. *Cambridge Law Journal*. 1997. No. 56, Issue 02. P. 315-328.

³ Шевчук С. Судова правотворчість: світовий досвід і перспективи в Україні. Київ : Реферат, 2007. С. 482.

⁴ Там само.

⁵ Водянніков Олександр Юрійович. Принцип податкової недискримінації в праві СOT та ЄС: порівняльний аналіз. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. 12.00.11 – Міжнародне право. Київ, 2016. С. 116.

⁶ Там само.

⁷ Там само.

⁸ Там само. С. 117.

автор стверджує про «правотворчу функцію практики (виділено мною. – Р.Г.) Суду»¹.

На нашу думку, світоглядна і методологічна помилковість підходів до розуміння рішень Суду ЄС не як його прецедентного права, а як просто «судової практики», «неавтономного джерела права», «інтерпретаційного права» тощо була всебічно розкрита і спростована в процесі вищенаведеного здійсненого аналізу революційних висновків Суду, в яких і було обгрунтовано Судом і послідовно викладено парадигмальну матрицю прецедентного права Суду ЄС. Ці рішення Суду Справедливості уможливили, зокрема, й обгрунтування системи основоположних принципів податкового права ЄС.

2.1.4. Система основоположних принципів податкового права ЄС

Знання факту багатозаровості права ЄС має винятково важливе світоглядне і методологічне значення для істинного розуміння його системи та є водночас одним із методологічних ключів для визначення основоположних принципів податкового права ЄС. Зокрема, такими принципами не можуть бути основоположні принципи права ЄС в цілому – його верховенство та пряма дія, хоча вони пронизують наскрізь усю правову матерію Євросоюзу. Адже ці принципи відображають найзагальніший рівень його ієрархічної будови і не «заземлені» на «схоплення» всього багатства змісту та специфіки перерозподільних відносин у сфері публічних фінансів ЄС, які і є квінтесенцією його податкового права.

З іншого боку, факт багатозаровості права ЄС зобов'язує до пошуку основоположних принципів податкового права ЄС саме в його первинному праві, а не в інших пластах його правової матерії, оскільки в протилежному випадку це суперечило б засадничій природі самих цих принципів як визначальних начал. На це вже було акцентовано увагу деякими дослідниками принципів права ЄС². Як

¹ Водяніков Олександр Юрійович. Принцип податкової недискримінації в праві СOT та ЄС: порівняльний аналіз. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. 12.00.11 – Міжнародне право. Київ, 2016. С. 117.

² Див.: Ховтун О.С., Домбровська О.В. Принципи права Європейського Союзу: сучасне визначення. *Право і суспільство*. 2022. №5. С. 295; Szudoczky R. The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation. PhD thesis. Amsterdam Center for Tax Law (ACTL) of Faculty of Law (FdR). 2013. P. 162.

засвідчує аналіз цього пласту правової матерії Євросоюзу, засадничі положення для виведення основоположних принципів податкового права ЄС містяться в обох його установчих договорах. Зокрема, уже в ст. 1 «Договору про Європейський Союз» (далі – ДЄС) стверджується, що він заснований «для досягнення спільних цілей»¹, а у ст. 3 цього ж Договору йдеться про «створення внутрішнього ринку»² як одну з найфундаментальніших спільних цілей та що «Союз підтримує економічну, соціальну й територіальну згуртованість і солідарність держав-членів»³. Стаття 5 ДЄС зазначає, що межі компетенції ЄС встановлюються на основі принципу наділення його повноваженнями і що використання Союзом цієї компетенції здійснюється «на основі принципів солідарності і пропорційності»⁴. Окрім того, як Євросоюз та його інститути, так і держави-члени задля досягнення статутних цілей дотримуються принципів субсидіарності і пропорційності⁵.

Ці найзагальніші засадничі положення, що визначають життєдіяльність Євросоюзу, знайшли свою предметну конкретизацію у «Договорі про функціонування Європейського Союзу» (далі – ДФЄС), зокрема, у його розділі VII «Спільні правила конкуренції, оподаткування і зближення законодавств». З огляду на цілі нашого дослідження ключовою у цьому розділі є глава 2 «Положення про оподаткування», в якій сформульовані – не у прямій формі, а через наведення відповідного контексту – принципи заборони дискримінації у податковому праві та принцип гармонізації законодавства щодо непрямих податків. Через легітимні правові механізми ЄС другий принцип охоплює своїм впливом і прями податки та податкове право держав-членів у цілому.

Як зазначив Суд ЄС у справі *Molkerei-Zentrale v. Hauptzollamt Paderborn*, «в першій частині статті [110] міститься заборона дискримінації, що являє собою чітке і безумовне зобов'язання. Це зобов'язання нічим не обумовлене і не вимагає для свого застосування вживання жодних заходів з боку установ Співтовариства або держав-членів. Тому ця заборона повна, юридично чітка і, відповідно, здатна мати пряму дію у правовідносинах між державами-

¹ Договір про Європейський Союз. Зібрання актів Європейського права. Вип. 1. С. 13.

² Там само. С. 14.

³ Там само.

⁴ Там само. С. 15.

⁵ Там само.

членами і особами, які перебувають під їх юрисдикцією. Той факт, що ця стаття визначає держави-члени як такі, що мають зобов'язання щодо недискримінації, не означає, що особа не може безпосередньо скористатися її положеннями¹. У спеціальній науковій літературі також йдеться про те, що положення статті 110 є втіленням *загального принципу недискримінації* і безпосередньо інкорпорують його у сферу оподаткування². Хоча у самій статті 110 вищезначеного акту йдеться не безпосередньо про принцип недискримінації, а лише про контекст, який розкриває цей принцип³.

Так само у непрямій формі, через розкриття відповідного контексту, формулюється у статті 113 цього ж акту і *принцип гармонізації законодавства ЄС щодо податків з обігу, акцизів й інших непрямих податків* «такою мірою, якою така гармонізація необхідна з метою забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку й недопущення спотворення конкуренції»⁴. Проте самої природи та суті фактичного принципу гармонізації законодавства ЄС щодо непрямих податків, який би відповідав основоположним унійним цінностям, контекстуальна форма його вираження не змінила. Такий спосіб «перетворення політичних, соціальних та економічних питань на юридичні» О. Ю. Водянніков називає «ефектом юридикалізації»⁵.

На нашу думку, принцип гармонізації податкового законодавства ЄС із податковим законодавством його держав-членів та принцип недискримінації платників податків належать до основоположних принципів податкового права ЄС, оскільки вони пронизують усі пласти його правової матерії: первинне право; похідне (вторинне) право; типові правові акти обов'язкового характеру – регламенти, директиви та рішення; рішення Суду ЄС. Вважаємо за необхідне

¹ Case 28/67 Firma Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH, Trockenmilchwerk v. Hauptzollamt Paderborn. Judgment of the Court of 3 April 1968. *European Court Reports*. 1968. P. 153.

² Weatherill S. *EU Law. The Essential Guide to the Legal Workings of the European Union* / Stephen Weatherill, Paul Beaumont. [3rd edn.]. London: Penguin Books, 1999. P. 466.

³ Див.: Договір про функціонування Європейського Союзу. Збірник актів Європейського права. Вип. 1. С. 76.

⁴ Там само.

⁵ Водянніков О. Ю. Демократія і конституція: приховані парадокси // Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. Вип. 87. Одеса : Гельветика, 2020. С. 37.

уточнити, що у науковій літературі терміни *похідне законодавство* та *вторинне законодавство* вживаються як взаємозамінні, проте це не зовсім відповідає букві та духу законодавства ЄС. Суд ЄС віддає перевагу терміну *похідне законодавство*. Як пояснює В.Кернз, останнє поняття адекватніше суті цього пласту юридичної матерії ЄС, оскільки поняття *похідного законодавства* охоплює й нормативні акти, які за їх природою аж ніяк не вторинні, започатковуючи нерідко цілі напрямки політики та функціонування ЄС¹. Таке уточнення вищезазначених понять особливо важливе для адекватнішого розуміння і тлумачення права ЄС, оскільки воно, як резонно зауважив той самий В.Кернз, все-ж «більше нагадує систему континентального права»², яку нерідко безспідставно називають «юриспруденцією понять».

Не можемо оминати увагою «розробку вражаючого набору правових принципів» «податкового права ЄС», за словами авторів Вступу до дослідницького посібника з податкового права ЄС Крістіани Х. Д. І. Панайї, Вернера Хаслехнера та Едуардо Траверси, оприлюдненого за їх же редакцією. Вони лише у Вступі до цього посібника називають декілька десятків загальних принципів податкового права, а всього у вищезазначеному дослідженні йдеться про щонайменше півсотню принципів податкового права: загальноунійні принципи податкового права, принципи окремих інститутів і субінститутів податкового права ЄС; принципи матеріального і процесуального податкового права; принципи м'якого податкового права; принципи податкового права держав-членів ЄС тощо. Самі ж автори вищезазначеного Вступу відзначають не однопорядковість, а *різноманітність цих принципів*, чим по суті й унеможливають віднесення їх усіх до основоположних принципів податкового права ЄС³.

Ще одним безспірним критерієм і водночас методологічним ключем віднесення принципів податкового права ЄС до основоположних у відповідній ціннісній системі є власне *ціннісний контекст*, який продукує ці принципи, а також їх суголосність (відповідність) основоположним статутним цілям Євросоюзу, про які вже неодноразово йшлося в цьому дослідженні. Спільний внутрішній ринок

¹ Кернз В. вступ до права Європейського Союзу: навч. посібник: пер. з англ. С. 95.

² Там само. С. 38.

³ Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H J I Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. 672 p.

держав-членів виступав і продовжує залишатися не найпріоритетнішою цінністю серед цих цілей. Передусім Євросоюз мав на меті гарантувати мир і добробут своїм народам, захист їх спільних цінностей – повагу людської гідності і людських прав та свобод включно із правами осіб, які належать до меншин, верховенства права і плюралістичної демократії. Це було спільним історичним надбанням усіх народів держав-членів ЄС. Союз прагнув забезпечити своїм громадянам реальний простір свободи, безпеки та справедливості та рішуче протидіяти всім їх антиподам¹. Усе вищевикладене було *правовими цінностями* і потребувало для свого захисту та здійснення не лише скоординованих зусиль держав-членів Союзу, але й якісно нового єдиного *правового простору*. Держави-члени ЄС та їх суспільства це глибоко усвідомлювали і саме тому вони в цілому сприйняли як необхідність і даність обґрунтовані Судом ЄС принципи верховенства права Євросоюзу та принцип його прямої дії².

При обґрунтуванні цих принципів судді Суду ЄС прямо посилалися на принцип незалежності первинного права ЄС як на його автономію від національного права держав-членів Союз і від міжнародного публічного права, виробили доктрину виключної компетенції ЄС у європейському правопорядку³. Ця доктрина й була покладена в основу принципу субординації первинного та похідного (вторинного) права ЄС у цілому та податкового права Євросоюзу зокрема. Метою цієї доктрини було завдання зробити первинне право ЄС

¹ Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права. Вип. 1. С. 13, 14.

² F. Snyder. 'The Unfinished Constitution of the European Union: Principles, Processes and Culture' in Weiler J. and others, *European Constitutionalism Beyond the State*. Cambridge University Press. 2003. P. 62-3.

³ Opinion 2/13 of the Court of 18 December 2014: Accession by the Union to the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, ECLI:EU:C:2014:2454, para. 169. Див. далі, alia, D. Halberstam, «It's the Autonomy, Stupid!» A Modest Défense of Opinion 2/13 on EU Accession 1 ECHR, and the Way Forward'. *German Law Journal*. 2015. № 16 p.105; C. Krenn, 'Autonomy and Effectiveness as Common Com A Path to ECHR Accession After Opinion 2/13'. *German Law Journal*. 2015. №16 P. 147; S. Oby Johansen, 'The Reinterpret of TFEU Article 344 in Opinion 2/13 and its Potential Consequences'. *German Law Journal*. 2015. №16. P. 169; A. Lazowsk R. Wessel, 'When Caveats Turn into Locks: Opinion 2/13 on Accession of the European Union to the ECHR'. *German Law Journal*. 2015. №16. 3. 179; S. Peers, 'The EU's Accession to the ECHR: The Dream Becomes a Nightmare'. *German Law Journal*. 2015. №16. P. 213.

вищим не тільки над внутрішніми актами Європарламенту, але й над національними конституціями. Цього можна було досягти, тільки забезпечивши насправді дотримання чинного права установчих Договорів, його виняткової інтеграційної функції. Цій меті вирішальною мірою сприяв *принцип лояльного співробітництва*, який вимагав від держав-членів вжиття всіх необхідних та достатніх заходів для гарантованої реалізації основоположних цілей Союзу¹. Ось чому положення і було взято за основу так званої *парадигми застосування права ЄС*.

Отже, до основоположних принципів податкового права ЄС можна віднести на основі вищевикладених аргументів такі субстантивні (матеріальні) принципи: 1) принцип гармонізації податкового права ЄС та держав-членів; 2) принцип недискримінації у податковому праві ЄС. Цим принципам податкового права ЄС, як і усім іншим принципам права Європейського Союзу, притаманні властивості *антропності (людиновимірності), конструктивності й контекстуальності*. Адекватно зрозуміти їх істинну природу можливо лише у парадигмальних межах праворозуміння Західної традиції права, відповідно до якої, за словами Г. Дж. Бермана, засадничі принципи – це радше *неписане право*, ніж *писане право*. І навіть після їх фіксації у позитивному праві вони постають як *записане право*, проте не як *право писане*, оскільки в їх основі лежить об'єктивний у розумінні соціального конструкту характер відповідної правової дійсності.

2.1.5. Висновки до підрозділу 2.1

Основоположні принципи права і відповідні пласти правової матерії поєднують між собою їх спільні властивості – антропність (людиновимірність), конструктивність і контекстуальність – безвідносно до їх тлумачення в національному законодавстві держави-члена чи будь-якого іншого правотворця. Щодо перших двох із вищезазначених властивостей права та його основоположних принципів наяву достатні підстави вважати таке їх розуміння універсальним і залежним тільки від світоглядних та методологічних уподобань або пріоритетів відповідної пізнавальної традиції. Властивість контекстуальності певного пласту права і притаманних йому основоположних принципів не належить такою ж мірою до універсальних, як дві

¹ Klamert M. The Principle of Loyalty in EU Law. Oxford University Press. 2014. P. 37.

попередні, тому що вона має також атрибутивну прив'язку до певного пласту передусім ціннісно, а тому й якісно виокремленої правової матерії – до прецедентного права, або європейського континентального права, чи міжнародного права, або права ЄС тощо.

Право ЄС і його основоположні принципи, відповідно до інноваційного підходу до пояснення їх природи, є новим правовим порядком, якісно новим пластом правової матерії, який має власну природу, тільки йому притаманні основоположні принципи і функціонує у відповідності з ними. Згідно з висновком Суду ЄС, Установчим Договором ЄС належить статус і роль конституційної хартії Європейського Союзу. Їм імпліцитно властивий пріоритет при вирішенні будь-яких колізійних питань у праві ЄС, вони є парадигмальною матрицею як основоположних принципів права ЄС в цілому, так і галузевих (спеціальних) принципів цього права. Суд ЄС також обґрунтував, що основоположними принципами права Євросоюзу є принцип верховенства права ЄС та принцип його прямої дії. Вони є плодом прецедентного права Суду ЄС. Вони відіграють роль несучого каркасу всього права Євросоюзу.

Природа основоположних принципів податкового права ЄС суголосна з природою усіх решти його основоположних принципів – галузевих, міжгалузевих, загальноправових тощо. Вони всі, разом взяті, є за своєю суттю явищами правової матерії, її даностями, в яких втілено найфундаментальніші вимоги, що лежать в основі права як регулятора співбуття індивідів та їх нарізноманітніших груп у соціумі. Різні, якісно відмінні між собою групи основоположних принципів відрізняються одна від одної не тільки мірою їх загальності, просторової та інтерсуб'єктивної проявленості, що зумовлені місцем того чи іншого пласту правової матерії у загальноправовій дійсності, котру відповідні основоположні принципи права репрезентують, але й властивим тільки їм антропосоціокультурним кодом. Цей код і є способом взаємозв'язку та взаємодії певного пласту правової матерії та адекватних (відповідних їй) основоположних принципів права.

До основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС належать: 1) принцип гармонізації податкового права ЄС та держав-членів; 2) принцип недискримінації у податковому праві ЄС. Адекватно зрозуміти їх істинну природу можна лише у парадигмальних межах праворозуміння Західної людиноцентристської традиції права.

2.2. Принцип гармонізації податкового права ЄС і його держав-членів

«Починай з початку, – дуже серйозно сказав король, – і йди, поки не дійдеш до кінця, а потім зупинись».
Льюїс Керролл («Аліса в країні чудес»)

2.2.1. Правова визначеність як сенс принципу гармонізації податкового права ЄС

Таким початком, відправною точкою для принципу гармонізації податкового права ЄС і відповідних держав-членів, його стартовою позицією є мета, сформульована у ст. 3 Договору про заснування Євросоюзу – у ній йдеться про загальну компетенцію ЄС гармонізувати національне законодавство держав-членів із тим, щоб створити внутрішній ринок¹. Цей ринок, відповідно до вже зазначеної статті ДЄС та ст. 26 Договору про функціонування Європейського Союзу², визначається як простір без внутрішніх кордонів, у якому забезпечується вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу згідно з положеннями вищезазначених Договорів. Цього «простору свободи» можна досягти тільки знаходженням і впровадженням у практику *спільної для всіх його суб'єктів міри правової визначеності*, зокрема й у податковому праві. Принцип гармонізації податкового права ЄС та його держав-членів є одним з ключових інструментів досягнення цієї мети.

Правова визначеність як одна з основоположних якостей права толерується всією європейською та західною в цілому його пізнавальними традиціями. Як зазначає італійський філософ права Бруно Леоні, однозначність, точність, повнота та послідовність норм права забезпечують правову уніфікацію та гармонізацію, тобто повсюдно однакове розуміння й застосування права всіма суб'єктами правовідносин. Він наголошує, що правова держава в її класичному сенсі може існувати тільки за умов гарантованої визначеності закону, оскільки лише в цьому випадку у фізичних та юридичних осіб з'являється можливість планувати власну життєдіяльність³. Аналогічну

¹ Див.: Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права. Вип. 1. С. 14.

² Там само. С. 48.

³ Див.: Bruno Leonì. Freedom and the Law. Los Angeles: Nash Publishing. 1972. P. 114-115.

світоглядну і методологічну позицію демонструє також класик усієї Західної теоретичної юриспруденції Ф. А. Гаск. Він переконливо довів, що визначені й чіткі правові норми іманентно необхідні кожному вільному суспільству, заснованому на цінностях лібералізму та ринкової економіки¹.

Суддя Верховного Суду США А. Скалія резонно відзначає, що невизначеність правових норм несумісна з принципом верховенства права, наголошує, що елементарна справедливість вимагає, аби суб'єкти правовідносин розуміли, чого вимагає від них законодавець². Продовжуючи і примножуючи ціннісний підхід А. Скалія до розуміння і тлумачення права, О. Раббан звертає увагу на те, що правова визначеність, уможливлюючи суб'єктам права завчасне планування та вибудовування їх поведінки, максимізує їх свободу³.

Стосовно ж значення визначеності у податковому праві його класик, родоначальник новочасної наукової думки про мистецтво оподаткування Адам Сміт писав, що точна визначеність терміну сплати, способу платежу та його суми, яку кожна окрема особа має платити, в питаннях оподаткування видається справою такої великої ваги, «що вельми значний ступінь нерівномірності, як це... впливає з досвіду усіх народів, є набагато меншим злом, ніж дуже мала міра невизначеності»⁴.

Але як же досягти належної міри такої затребуваної правової визначеності, коли ще давньоримські юристи дійшли висновку, що «*non possunt amnes articuli singillatim aut legibus comprehendendi*»⁵ – неможливо всі окремі випадки охопити законом. Об'єктивні передумови правової невизначеності в цілому зумовлюються передусім семантикою юридичної мови – юридичного тексту як особливої символічної системи, яка у кожному конкретному випадку потребує «розкодування» і тлумачення. Тому вести дискусію про визначеність

¹ Hayek F. A. *The Constitution of Liberty*. Chicago, 1960. P. 148-176.

² Scalia A. *The Rule of Law as a Law of Rules*. *The University of Chicago Law Review*. 1989. Vol. 56, № 4. P. 1179

³ Rabban O. *The fallacy of legal certainty: why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism*. *Boston University Public Interest Law Journal*. 2010. Vol. 19, № 175. P. 179.

⁴ Сміт А. *Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй*. Київ : Port-Royal, 2001. С. 505, 506.

⁵ Ross A. *On Law and Justice*. London. 1958. P. 32.

правових норм правомірно тільки зі світоглядних і методологічних позицій умовності та відносності, враховуючи абстрактність правових приписів. Норми європейського податкового права не є винятком із цього ряду.

За словами Г. Л. А. Гарта, правові норми і навіть цілі юридичні конструкції завжди наділені тим, що у Західному праві та правознавстві (а податкове право ЄС є його частиною) називають відкритою структурою (*open texture of law*)¹. Роберт Алексі наголошує з цього приводу, що «зони невизначеності позитивного права властиві кожній правовій системі»². На його думку, оскільки будь-яка правова «норма є результатом типізації відповідних суспільних відносин, то певна невизначеність правової норми закладена уже в її природі, є атрибутивною властивістю права в цілому та його структурних елементів зокрема»³.

Є й інші, ще об'єктивніші чинники невизначеності правових норм. Як зазначає Марк Ван Хук, це передусім процесуальна природа соціальної загалом та правової зокрема дійсності, єдиним способом буття якої є її перманентна змінюваність. Законодавство в силу його природи не спроможне схопити саме цей її аспект⁴. По-друге, згідно з твердженням відомого американського теоретика права Фредеріка Шауера, навіть найдосконаліші правила потенційно завжди неточні, поза як недосконалі наші знання про світ, а також обмежені наші можливості передбачати майбутнє⁵. Саме тому навіть найточніша податково-правова норма, на думку нідерландського теоретика податкового права Ганса Грібнау, виявляється невизначеною при її зіткненні, з одного боку, з конкретною податково-правовою ситуацією, яка випадково опиняється у сфері її дії та яку законодавець був неспроможний передбачити на час встановлення цієї норми, з іншого боку, якщо ця норма потрапляє у дещо відмінний ціннісний контекст, скажімо, у правове поле іншої держави, оскільки ця норма насправді відносно визначена⁶.

¹ Hart H.L.A. *The Concept of Law*. 2nd ed. Oxford. 1997. P. 127-128.

² Robert Alexy. *Begriff und Geltung de Rechts*. München: Verlag Karl Alber Freiburg. 2005. S. 87.

³ Ibidem.

⁴ Hoeck M. van. *Laws as Communication*. Oxford; Portland; Oregon, 2002. P. 54-55.

⁵ Schauer F. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford, 1993. P. 36.

⁶ Gribnau H. *Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands. Legisprudence*. 2007. Vol. I, № 3. P. 317.

Разом з тим вищенаведена типова модель дії правової норми вказує на можливість і навіть на необхідність ефективного використання у праві навіть відносно визначених юридичних засобів, як більш пластичних і компромісних. Про це, до речі, пишуть і зарубіжні дослідники правових засобів регулювання суспільних відносин¹. Зокрема, уже згадуваний нами вище американський правознавець О. Раббан обґрунтовано стверджує, що у деяких випадках саме загальні правові стандарти (одним із них і є принцип гармонізації податкового права ЄС та держав-членів) можуть забезпечувати більшу визначеність та передбачуваність у правовому регулювання суспільної дійсності в порівнянні з надзвичайно конкретно сформульованими та однозначними правовими приписами².

На перший погляд парадоксальне спостереження за дією правових норм зробив Дж. Крісті, дійшовши висновку, що саме семантична мовна невизначеність і навіть плюралістичність уможлиблює здійснення правом більшості з його регулятивних функцій³. Він резонно зауважує, що застосування у праві загальних понять та принципів з відкритим змістом, яке досі продовжує критично сприйматися більшістю правознавців, насправді є не тільки неминучістю, але й необхідністю. Саме це, на його думку, дозволяє праву бути пластичним та адаптивним. У протилежному випадку, резюмує він, праву загрожує маргіналізація та втрата ним ролі соціального регулятора⁴.

Стосовно ж податкового права, з погляду англійця Дж. А. Джонса, пошуки якомога більшої його визначеності на шляху все ретельнішої та детальнішої регламентації податкових відносин уже перебувають на межі розумного і при подальших зусиллях правотворчих інституцій у цьому ж напрямку загрожують настанням протилежного ефекту, оскільки, як зазначає він, деталізація і визначеність не

¹ Osofsky L. The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty. *Tax Law Review*. 2011. Vol. 64 #4. P. 501-550.

² Rabban O. The fallacy of legal certainty: why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism. *Boston University Public Interest Law Jour.* 2010. Vol. 19, № 175. P. 177, 179.

³ Christie G.C. Vagueness and Legal Language. *Minnesota Law Review*. 1964. Vol. 48. P. 885.

⁴ P. Christie G.C. Vagueness and Legal Language. *Minnesota Law Review*. 1964. Vol. 48. P. 885, 911.

завжди одне й те ж саме¹. Прагнення передбачити законодавчу відповідь на кожне питання, яке спроможна породити правозастосовна практика, уже зумовило появу велетенських териконів невживаних норм податкового права. Дж. А. Джонсон називає це явище «безглуздя податково-правових норм» і вбачає раціональний засіб його подолання у запровадженні динамічної системи «абстрактних принципів податкового права»². Цю позицію в цілому поділяють й інші дослідники податкового права³.

Досягти належної міри визначеності у податковому праві надзвичайно важко, адже воно, з одного боку, є сегментом процесуальної реальності, способом буття якої є неодмінна її плінність, а з іншого – ця процесуальність зростає у геометричній прогресії ще й від того, що податкове право покликане врегулювати зазвичай парадигмально протилежні інтереси його суб'єктів – публічні і приватні – у такій фундаментальній царині, як право особи на власність.

Відомий американський дослідник податкового права виділяє такі архетипи невизначеності у податковому праві цивілізованих держав Західної цивілізації, невід'ємною складовою якого є і податкове право ЄС: 1) невизначеність в частині семантичного сенсу податково-правових норм; 2) невизначеність у зв'язку із вищезазначеним в частині застосування податково-правової норми до неповторної конкретної фактичної ситуації; 3) невизначеність у сфері доказування необхідних фактів⁴. У податковому праві ЄС вищезазначені пласти невизначеності мультиплікуються ще й внаслідок зіткнення та перетинання відмінних між собою правових традицій і узвичаєнь в оподаткуванні різних його суб'єктів, способів формулювання податково-правових приписів, рівнів податково-правової культури платників податків держав-членів тощо.

¹ Jones J.A. Tax Law: Rules or Principles. *Fiscal Studies*. 1996. Vol. 17, N 3. P. 65, 69, 78-79, 87-88.

² Ibidem. P. 69.

³ Weisbach D.A. Formalism in the Tax Law. *The University of Chicago Law Review*. 1999. Vol. 66, № 3. pp. 860-886; Braithwaite J. Making tax law more certain: A theory. *Working Paper*. 2002. # 44; Tittle M.B. Principles vs. Rules: Toward a More Fundamental Formulation of Tax Law. *Tax Notes International*. 2006. Vol. 42, № 9. pp. 769-770.

⁴ Givati Y. Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings. *Virginia Tax Review*. 2009. Vol. 29, Forthcoming. P. 144.

Гармонізація податкового права ЄС і є зменшенням вищезазначеної його невизначеності, оптимізації національних податково-правових режимів на спільних ціннісних засадах та формуванням особливого податково-правового розуміння і правозастосування у сфері оподаткування, укорінення у свідомості всіх платників податків держав-членів ЄС нової культури оподаткування, що базується на позиціонуванні *людини та європейського публічного порядку* як ключових цінностей податкового права ЄС.

2.2.2. Загальна характеристика принципу гармонізації податкового права ЄС і його держав-членів

Найдієвішим інструментом такої гармонізації і водночас її наслідком наразі є відповідний категорійно-понятійний апарат податкового права ЄС, який адекватно репрезентує суголосні інститути і субінститути цього права, породжені практикою його гармонізації. Не дивно, що він такий же плюралістичний, як і податково-правова дійсність, що його породила і в якій він укорінений. Аналіз численних досліджень зарубіжних, передусім європейських та деяких українських вчених податкового права ЄС, судової практики Європейського Суду Справедливості дозволяє виділити щонайменше такі інститути та субінститути гармонізації податкового права ЄС і відповідні їм категорії і поняття: «мінімальна гармонізація у сфері прямого оподаткування» і «рамкова гармонізація у сфері непрямого оподаткування»¹, «гармонізація національних правових систем з правом ЄС»², що включає у себе і податково-правову гармонізацію; «гармонізація

¹ Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing, 2020. P. 12.

² Кравчук І.В. Гармонізація національних правових систем з правом ЄС. Київ : Слово, 2004. 320 с.

податкових систем держав-членів»¹; «гармонізація прямого оподаткування»²; «повна гармонізація податкового законодавства ЄС»³; «гармонізація оподаткування доходів фізичних осіб»⁴; «гармонізація корпоративного податку»⁵; «гармонізація як подолання фрагментованості внутрішнього ринку»⁶; «горизонтальна (спонтанна) координація і вертикальна (імперативна) гармонізація»⁷; «гармонізація як приведення територій з єдиним національним податковим режимом до «рівних для всіх правил гри»»⁸; «міждержавна гармонізація»⁹;

¹ Georg Kofler. 'EU power to tax: Competences in the area of direct taxation' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 20.

² Kofler G. and Tumpel M. «Recent EU Initiatives in Direct and Indirect Taxation», in: W. Haslechner, G. Kofler, and A. Rust (eds), EU Tax Law and Policy in the 21st Century. Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2017. pp.279; Wattel P. «Taxation in the Internal Market», in: P. Koutrakos and J. Snell (eds), Research Handbook on the Law of the EU's Internal Market. Cheltenham: Edward Elgar, 2017. p.319 (pp.324 et seq.).

³ Helminen M. EU Tax Law – Direct Taxation. Amsterdam: IBFD, 2017. chapter 1.4.2.1; Haslechner W. «EU–US Relations in the Field of Direct Taxes from the EU Perspective: A BEPS-Induced Transformation?» in: P. Pistone and D. Weber (eds), Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study. Amsterdam: IBFD, 2018. p. 37 (at pp. 39–42).

⁴ See ECJ, January 28, 1992, C-204/90, Bachmann, EU: C: 1992: 35, para. 26.

⁵ Commission's «Tax harmonization programme», Bulletin Supp 8/1967, and, e.g., the recommendations in the Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (1992) («Ruding Report»), pp.32 et seq.

⁶ Anschütz U. Harmonization of Direct Taxes in the European Economic Community. *Harvard International Law Journal*. 1972. № 13. p.1 (at pp.3–6); F. de Hosson. The Parent-Subsidiary Directive. *Intertax*. 1990. № 18. p.414 (at p. 416); C.M. Harris. The European Community's Parent-Subsidiary Directive. *Florida Journal of International Law*. 1994. №9. p.111 (at pp.127–9).

⁷ Gianluigi Bizioli and Ekkehart Reimer. 'Equality, ability to pay and neutrality' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 51-74.

⁸ Vanistendael F. The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States. *EC Tax Review*. Volume 12. Issue 3. 2003. pp. 136 et seq., at p.139.

⁹ European Parliament Report on Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations (2007/2144(INI)).

«гармонізація як фіскальний союз»¹; «гармонізація як збалансованість розподілу податкових повноважень»²; «гармонізація правил визначення вартості товарів, робіт, послуг»³; «гармонізація ПДВ»⁴ і «гармонізація акцизів»⁵, «гармонізація систем оподаткування компаній і податків на дивіденди, що справляються біля джерела виплати»⁶; «гармонізація податкових збитків підприємств на майбутні періоди»⁷; «гармонізація з метою уникнення подвійного оподаткування»⁸; «гармонізація як узгодження бази оподаткування»⁹;

¹ Now based on the 1992 Customs Code (Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 (OJ L 302 of 19 October 1992, p.1, as amended).

² See among others ECJ, *Commission v. Italy*, 1 July 1969, C-24/68, para. 9; ECJ, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders and SA Ch. Brachfeld & Sons*, 1 July 1969, joined cases C-2 and 3/69, paras 15–18; ECJ, *W.J.G. Bauhuis and The Netherlands State*, 25 January 1977, C-46/76, paras 10–11; ECJ, *Administration des douanes et droits indirects v. Léopold Legros and Others*, 16 July 1992, Case C-163/90; ECJ, *Lancry and Others v. Direction générale des douanes and Others*, 9 Aug. 1994, joined cases C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 and C-411/93; *Simitzi v. Dimo Kos*, 14 September 1995, joined cases C-485/93 and C-486/93; ECJ, *Commission v. Belgium*, 17 May 1983, C-132/82, para. 8; ECJ, *Fazenda Pública & UCAL*, 17 September 1997, C-347/95, para. 18; ECJ, *Kapniki Mikhailidis AE & Idrima Kinonikon Asphaliseon (IKA)*, 21 September 2000, C-441/98 and C-442/98, paras 22-36.

³ Steven Peeters, *Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool*. *EC Tax Rev.* Vol. 26 (3). 2017. p. 122 (123),

⁴ Malcolm Gammie. ‘Corporate tax harmonisation – Stage I: The struggle for progress’ in *Research Handbook on European Union Taxation Law* research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. P. 270-293.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*.

⁷ *Ibidem*.

⁸ Brokelind C. *The Proposed Amendments to the Parent-Subsidiary Directive: Some Progress?* *European Taxation* 2003. Volume 43. No. 12. P. 451–156; Benecke A. and Schnitger A. *Final Amendments to the Merger Directive: Avoidance of Economic Double Taxation and Application to Hybrid Entities: Two Conflicting Goals*. *Intertax*. Volume 33, Issue 4. 2005. pp. 170-178.

⁹ Weber D. *The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect*. *Intertax*. Volume 44, Issue 2. 2016. P. 114.

«гармонізація правил боротьби з ухиленням від сплати податків»¹; «гармонізація ПДВ на європейському рівні»²; «гармонізація ПДВ в Європейському Союзі»³; «гармонізована система ПДВ»⁴ і т.д.

Особливо плюралістичною та багатоаспектною виявилася гармонізація податкового права ЄС, пов'язаного із транскордонним співробітництвом держав-членів. Це зумовлено, по-перше, тим, що держави-члени ЄС у сфері прямого оподаткування зберегли за собою власний податковий суверенітет. По-друге, вони виявилися не зовсім вільними у реалізації цього суверенітету, оскільки принципи верховенства права ЄС та його прямої дії, як і основоположні цінності Євросоюзу в цілому, зобов'язують їх керуватися у своїй внутрішній політиці, зокрема й податковій, загальноунійними інтересами та пріоритетами, не руйнувати конкретну взаємодію різних суб'єктів права між собою, а консолідувати внутрішній ринок ЄС. Такий же обов'язок покладає на них, як зазначає В.Кернз, і принцип солідарності⁵. Цей принцип належить до загальних принципів права ЄС. Квінтесенцію цього принципу дуже чітко сформулював Суд ЄС у його рішенні в справі 39/72 *Commission v. Italy* (1973) ECR 101. Вона полягає в тому, що позаяк держави-члени Євросоюзу користуються перевагами членства у ньому, то вони зобов'язані водночас дотримуватись його правил⁶.

¹ Jens Schönfeld. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive. *EC Tax Review*. Volume 26, Issue 3. 2017. pp. 145 – 152, at 150; R. de la Feria. Harmonising Anti-Tax Avoidance Rules. *EC Tax Review*. Volume 26, Issue 3. 2017. pp. at 110-111.

² Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value-added tax: uniform basis of assessment. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>

³ Charlene A. Herbain. 'Origin and merits of EU value added tax: A critical appraisal' in Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. P. 320-339.

⁴ 5th recital Resolution n° 2631/63 of 17 October 1963 embodying Parliament's opinion on the proposal for a Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, minutes of the meeting [1963] OJ.

⁵ Кернз В. Вступ до права Європейського Союзу. Навч. посібник. Пер. з англ. С. 105.

⁶ Case 39/72 *Commission v. Italy* (1973) ECR 101.

Як зазначається у численній літературі та джерелах судової практики, йдеться про інститути «гармонізації оподаткування приросту капіталу в транскордонному співробітництві»¹, «гармонізацію оподаткування транскордонних страхових платежів фізичних осіб»², «гармонізацію у сфері уникнення подвійного оподаткування»³, «гармонізацію оподаткування транскордонних пенсійних доходів»⁴ та ряд інших проявів гармонізації податково-правових аспектів транскордонної взаємодії держав-членів у правовому просторі Європейського Союзу.

Чи не найбільш резонансною у царині гармонізації транскордонного оподаткування видається проблематика уніфікації відшкодування транскордонних збитків фізичних і юридичних осіб – платників податків. Це, зокрема, яскраво демонструє стан і характер дискусій з цього питання у науковій літературі. Не вдаючись у детальний аналіз полеміки щодо цього, оскільки він не є безпосереднім предметом нашого дослідження, зазначимо, що в цю дискусію впродовж значного періоду часу виявилися втягнутими багато дослідників податкового права ЄС⁵.

¹ Loes Brilman. The Effect of Taxation on Business Mobility in the European Union: The Case of the Netherlands. *Bull. Intl. Taxn.* Vol. 69 (8). 2015. p. 442.

² See ECJ, January 28, 1992, C-204/90, Bachmann, EU: C: 1992: 35, para. 26.

³ EC Law and Tax Treaties. TAXUD E1/FR DOC(05)2306, para. 14, paras 14 and 58. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/eclawtaxtreaties_en.pdf;

G. Kofler. Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht. Vienna, Linde. 2007. pp.295 et seq.

⁴ Opinion AG J. Kokott, January 28, 2016, C-122/15, C, EU: C: 2016: 65, para. 46.

⁵ Axel Cordewener and Ingmar Dörr. Case C-446/03, Marks & Spencer plc. v. David Halsey (HM Inspector of Taxes), Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 13 December 2005. *Common Market Law Review.* Vol. 43 (3). 2006, pp. 855–884; Michael Lang. The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word. *Eur. Taxn.* Vol. 46 (2). 2006, pp. 54–67; Melchior Wathelet. Marks & Spencers plc v Halsey: Lessons to Be Drawn. *British Tax Rev.* 2006 (2), pp. 128–33; Gerard T.K. Meussen, The ECJ’s Judgement in Krankenhaus – The Last Piece in the Cross-Border Loss Relief Puzzle? *Eur. Taxn.* Vol. 49 (7). 2009, pp. 361–3; Reinout Kok. Domestic and Cross-Border Loss Relief in the European Union. *International tax review.* Vol. 38 (120). 2010. p. 663–672; Violeta Ruiz Almendral. An Ever Distant Union: The Cross-Border Loss Relief Conundrum in EU Law. *Intertax.* Vol. 38 (10). 2010. pp. 476–501; Servaas van Thiel and Marius Vascega, X Holding: Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren. *European Taxation.* 2010. Volume 50. No. 8. pp. 334–349; Maarten F. de Wilde. On X Holding

and the ECJ's Ambiguous Approach towards the Proportionality Test. *EC Tax Rev.* Vol. 19 (4). 2010, pp. 170–182; Axel Cordewener. Cross-Border Loss Relief and the 'Effet Utile' of EU Law: Are We Losing It? *EC Tax Rev.* Vol. 20 (2). 2011, pp. 58–61; Bruno da Silva. From Marks & Spencer to X Holding – The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union. *Intertax.* Vol. 39 (5). 2011, pp. 257–265; Dennis Weber and Bruno da Silva (ed.), From Marks & Spencer to X Holding. The Future of Cross-Border Group Taxation. 2011 (with contributions by Bruno da Silva, Joachim Englisch, Paul Farmer and Alison Last, Otto Marres, Thies Sanders, Rupert Shiers, Servaas van Thiel, Dennis Weber); Otto Marres. The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation. *Intertax.* Vol. 39 (5). 2011, pp. 112–125; Frederik Boulogne and Nana Sumrada Slavnic. Cross-Border Restructuring and 'Final Losses'. *Eur. Taxn.* Vol. 52 (10). 2012, pp. 486–495; Enken Cohrs. Unresolved Issues in the ECJ's Case Law on Cross-Border Intra-Group Loss Relief in the Light of A Oy. *Eur. Taxn.* Vol. 53 (7). 2013, pp. 345–350; Roel Monteiro and Martje Kiers, The Court's Position on Cross-Border Losses: A Quest for the Well-Being of EU Citizens? *EC Tax Rev.* 2013, pp. 92–99, Vol. 22 (2); Christiana HJI Panayi, Chapter 5: Tax obstacles to the cross-border movement of companies: Direct Investment, European Union Corporate Tax Law. Cambridge University Press, 2013. pp. 171–228; Isabelle Richelle. Cross-Border Loss Compensation: State and Critique of the Jurisdiction, in: Allocating Taxing Powers within the European Union. Richelle, Schön & Traversa, eds., Springer, 2013. pp. 101–122; Thomas Ronfeldt. Lawfulness of the Restriction of Losses – On the European Union (EU) Law Impact on the Deduction of Losses Incurred Abroad. *Intertax.* Vol. 41 (6/7). 2013, pp. 360–374; Marcel Schaper. 'Chapter 9: Revisiting Marks & Spencer, The Structure and Organization of EU Law' in the Field of Direct Taxes. IBFD. 2013; Christian Kahlenberg. Recognition of Final Losses of Permanent Establishments. *Eur. Taxn.* Vol. 54 (9). 2014, pp. 414–417; Michael Lang. Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? *Eur. Taxn.* Vol. 54 (12). 2014, pp. 530–540; Gerard T.K. Meussen. European Union: No Cross-Border Loss Relief for Losses from Passive Investment by Private Individuals in the Event of a Disparity. *Eur. Taxn.* Vol. 54 (4). 2014, pp. 160–164; Domenico Pezzella. Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach. *Eur. Taxn.* Vol. 54 (2/3). 2014, pp. 71–80; Yariv Brauner, Ana Paula Dourado and Edoardo Traversa. Ten Years of Marks & Spencer. *Intertax.* Vol. 43 (4). 2015, pp. 306–314; Melissa Danish. What Remains of the Marks & Spencer Exception for Final Losses? – Examining the Impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13). *Eur. Taxn.* Vol. 55 (9). 2015, pp. 417–422; Raul-Angelo Papotti and Carlomaria Setti. The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle. *Eur. Taxn.* Vol. 56 (6). 2016, pp. 246–254; Ivo Vande Velde. How Does the CJEU's Case Law on Cross-Border Loss Relief Apply to Cross-Border Mergers and Divisions? *EC Tax Rev.* Vol. 25 (3). 2016, pp. 132–145; Axel Cordewener. Cross-Border Loss Compensation and EU Fundamental Freedoms: The 'Final Losses' Doctrine is Still Alive! *EC Tax Rev.* Vol. 27 (5). 2018, pp. 230–236.

Генеральний адвокат Коккотт у своєму висновку від 23 жовтня 2014 р. в справі *Marks v. Spencer II* (С – 172/13, виноска 6) зазначила аж 142 наукових англомовних дослідження з вищезазначеної проблематики¹. Якщо додати німецькомовну, франкомовну та іншу відповідну літературу, то кількість усіх досліджень гармонізації відшкодування транскордонних збитків фізичних та юридичних осіб – платників податків виявиться значно більшою.

В епіцентрі згаданої дискусії опинилося рішення Суду ЄС у справі *Marks v. Spencer*. За словами Майкла Ланга та інших вчених дослідників податкового права ЄС в цілому та його сегменту, що врегулює гармонізацію транскордонного співробітництва юридичних і фізичних осіб держав-членів ЄС передусім, очікування зацікавлених сторін від цього рішення були великими, а розчарування, яке настало після нього, виявилось «просто величезним»². В дійсності не справдилися очікування від рішення Суду ЄС у цій справі як тих, хто сподівався, що Суд і тут виступить у ролі активного промоутера гармонізації транскордонного співробітництва держав-членів і створить для цього нову правову базу, щоб надати цій гармонізації чергового потужного імпульсу³, так і тих, хто залишався переконаним, що це не справа Суду ЄС⁴. Обидві сторони

¹ *Marks v. Spencer II*. Case C-172/13. para 6.

² See Michael Lang, *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?* *Eur Taxn.* Vol. 46 (9). 2006, p. 421 (427), Vol. 46 (9); Melchior Wathelet. *Marks & Spencers plc v Halsey: Lessons to be Drawn.* *British Tax Rev.* 2006 (2), p. 128 (131); Paul Farmer & Alison Last. *The Marks & Spencer Group Relief Litigation: The No Possibilities Test*, in: *From Marks & Spencer to X Holding*. Weber, da Silva, eds., Wolters Kluwer, 2011. p. 95 (108); Axel Cordewener and Ingmar Dörr. Case C-446-03, *Marks & Spencer plc v. David Halsey* (HM Inspector of Taxes). *Common Market Law Review*. Vol. 43 (3). 2006, p. 855 (872); Pim Smit. *Marks & Spencer – The Paradoxes.* *Eur. Taxn.* Vol. 46 (9). 2006, p. 411.

³ Axel Cordewener and Ingmar Dörr. Case C-446-03, *Marks & Spencer plc v. David Halsey* (HM Inspector of Taxes). *Common Market Law Review*. Vol. 43 (3). 2006, p. 855 (880 et seq); Michael Lang. *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word.* *Eur. Taxn.* Vol. 46 (2). 2006, pp. 54–67; Melchior Wathelet. *Marks & Spencers plc v Halsey: Lessons to Be Drawn.* *British Tax Rev.* 2006 (2), pp. 128-133.

⁴ Dennis Weber. *Eight Points as to Why the X Holding Judgment Is Incorrect*, in: *From Marks & Spencer to X Holding*. Weber, da Silva, eds., Wolters Kluwer, 2011, pp. 25–49; Maarten de Wilde. *On X Holding and the ECJ's Ambiguous Approach towards the Proportionality Test.* *EC Tax Rev.* Vol. 19 (4). 2010, pp. 170–182; Axel

зійшлися у думці, що Суд не вніс додаткової ясності у гармонізацію транскордонного співробітництва¹. На думку Йоханна Гея, вищевикладене стало свідченням того, що вчені опинилися в заручниках політизації гармонізації правового регулювання проблем транскордонних збитків та оподаткування при переміщенні товарів, капіталів чи робіт або послуг з однієї країни в іншу².

Згодом, можливо, і під впливом вищезазначеної критики Суд ЄС у своєму рішенні в справі *Timac Agro Deutschland* визначив легітимний алгоритм бажаного транскордонного відшкодування збитків фізичних та юридичних осіб – платників податків. Особливо важливим виявилось внесення необхідної правової визначеності у тлумачення остаточності відповідних збитків: «Збитки можуть бути охарактеризовані як остаточні, – йшлося у рішенні Суду, – тільки якщо постійне представництво більше не отримує доходу в державі-члені, у якій воно розташоване, оскільки поки воно продовжує отримувати навіть мінімальний дохід, існує ймовірність того, що завдані збитки можуть бути компенсовані майбутніми прибутками, отриманими в цій державі-члені або самим представництвом, або третью особою»³.

Зі світоглядних і методологічних підходів вищезазначеного рішення Суду ЄС де-факто набуло логічного характеру і його попереднє рішення у справі *National Grid Indus*⁴. У ньому Суд дійшов обґрунтованого висновку, що в інтересах гармонізації між правом на оподаткування прибутку і можливістю врахування збитків після

Cordewener. Cross-Border Loss Relief and the 'Effet Utile' of EU Law: Are We Losing It? *EC Tax Rev.* Vol. 20 (2). 2011, pp. 58-61.

¹ Michael Lang, Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? *Eur. Taxn.* Vol. 54 (12). 2014, p. 530 (539); Isabelle Richelle. Cross-Border Loss Compensation: State and Critique of the Judicature, in: *Allocating Taxing Powers within the European Union*. Richelle, Schön & Traversa, eds., Springer, 2013, p. 101 (121); Advocate General Manuel Campos Sánchez-Bordona, Opinion of 17 January 2018, Case C-650/16, Bevola and Jens Trock, paras. 36–40.

² Johanna Hey. 'Taxation of business in the EU: Special problems of crossborder losses and exit taxation' in *Research Handbook on European Union Taxation Lawresearch Handbooks in European Law*. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 194-223.

³ ECJ, 17 Dec. 2015, Case C-388/14, *Timac Agro Deutschland*, ECLI: EU: C: 2015: 829, para. 55.

⁴ ECJ, 29 Nov. 2011, Case C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI: EU: C: 2011: 785, para. 58.

моменту, коли держава-член ЄС походження (відправлення) об'єкта оподаткування втрачає фіскальний зв'язок з відповідним платником податків, то зникає і необхідність подальшого коригування податкової бази для податку на виведений капітал. Причому останнє, на думку Суду Справедливості, ніскільки не залежить від того, враховуються чи ні збитки платника податків у новій приймаючій державі-члені ЄС.

Прикметно, що доктринальна рефлексія вчених-дослідників права Євросоюзу на практику Суду Справедливості у сфері оподаткування відповідних об'єктів при їх вибуванні (переміщенні) з податкової території держави походження не така суперечлива та більш толерантна, ніж на його практику розгляду спорів щодо транскордонного відшкодування збитків¹. Як основоположна причина вищезазначеної відмінності рефлексивного сприйняття якісно різних підходів

¹ See Dennis Weber. Exit Taxes on the Transfer of Seat and the Applicability of the Freedom of Establishment after Überseering. *Eur. Taxn.* Vol. 43 (10). 2003, pp. 350–354; Gert-Jan Vossestein. Exit Restrictions on Freedom of Establishment after Marks & Spencer. *EBOR.* Vol. 7 (4). 2006, pp. 863–78; Hans van den Hurk and Jasper Korving. The ECJ's Judgement in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union. *Bull. Intl. Taxn.* Vol. 64 (4). 2007, pp. 150–158; Ana Paula Dourado and Pasquale Pistone. Looking beyond Cartesio: Reconciliatory Interpretation as a Tool to Remove Tax Obstacles on the Exercise of the Primary Right of Establishment by Companies and Other Legal Entities. *Intertax.* Vol. 37 (6–7). 2009, pp. 342–5; Christiana H.J.I. Panayi. Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes. *Bull. Intl. Taxn.* Vol. 63 (10). 2009, pp. 459–73; Hermann Schneeweiss. Exit Taxation after Cartesio The European Fundamental Freedoms Impact on Taxing Migrating Companies. *Intertax.* Vol. 37 (6/7). 2009, pp. 363–74; Tiiu Albin and Fernando de Man. Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFEU: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe? *Intertax.* Vol. 39 (12). 2011, pp. 613–25; Christiana H.J.I. Panayi. Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, Vol. 13. 2011, pp. 245–81; Daria Zernova. Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market. *Intertax.* Vol. 39 (10). 2011, pp. 471–93; Reinout Kok. Compatibility of Exit Taxes and Community Law. *EC Tax Rev.* Vol. 20 (2). 2011, pp. 62–74; Jan van Daele. Tax Residence and the Mobility of Companies: Borderline Cases under Private International Law and Tax Law. *Eur. Taxn.* Vol. 51 (5). 2011, pp. 190–200; Thomas Biermeyer. The Compatibility of Corporate Exit Taxation with European Law – Case 371/10 National Grid Indus. *ECFR.* Vol. 9 (1). 2012, pp. 101–10; Francesco Capita & Giulia Letizia. National Grid Indus Case: Consequences under an Italian Perspective. *EC Tax Rev.* Vol. 21 (5). 2012, pp. 277–282; Katia Ceije. Emigration Taxes – Several Questions,

Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and Beyond. *Intertax*. Vol. 40 (6–7). 2012, pp. 382–399; Reinout Kok. Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus. *EC Tax Rev.* Vol. 21 (4). 2012, pp. 200–206; Christiana HJI Panayi. Case Notes – National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam: Exit taxes in the European Union revisited. *British Tax Rev.* 2012 (1), pp. 41–9; Ottmar Thömmes. Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate. *Intertax*. Vol. 40 (8/9). 2012, pp. 485–493; Réka Világi. Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law. *Eur. Taxn.* Vol. 52 (7). 2012, pp. 346–354; Luca Cerioni. The ‘Final Word’ on the Free Movement of Companies in Europe Following the ECJ’s VALE Ruling and a Further Exit Tax Case? *Eur. Taxn.* Vol. 53 (7). 2013, pp. 329–340; Christiana H.J.I. Panayi. Reorganisations under EU Tax Law EU Law Merger Directive Exit Taxes, European Union Corporate Tax Law. Cambridge University Press 2013, pp. 282–332; Henk van Arendonk. National Grid Indus and Its Aftermath. *EC Tax Rev.* Vol. 22 (4). 2013, pp. 170–181; Klaus van Brocke and Stefan Müller. Exit Taxes: The Commission versus Denmark Case Analysed against the Background of the Fundamental Conflict in the EU: Territorial Taxes and an Internal Market without Barriers. *EC Tax Rev.* Vol. 22 (6). 2013, pp. 299–304; Hans van den Hurk. Harm van den Broek and Jasper Korving, Final Settlement Taxes for Companies: Transfer of Seats, Interest Charges, Guarantees and Step-Ups in Value. *Bull. Intl. Taxn.* Vol. 67 (4/5). 2013, pp. 257–267; António Frada de Sousa. Cross-Border Transfer of Seat and Companies’ Freedom of Establishment in the EU – Where Are We Now? in: Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds, pp. 57–84 (A.P. Dourado ed.), IBFD. 2014; Richard Lyal. Taxation of Unrealized Profits on the Occasion of a Transfer of Company Seat or Assets in: Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds, pp. 189–202 (A.P. Dourado ed.), IBFD. 2014; Otto Marres. Exit Taxes on Companies, in: Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds, pp. 171–188 (A.P. Dourado ed.), IBFD. 2014; Pasquale Pistone. Daniel Gergely Szabo and Karsten Engsig Sorensen, Mobility of Companies in the European Union: A Jigsaw of Company Law and Tax Law, Case Law and Secondary Law Falls into Place?, in: Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds, pp. 135–170 (A.P. Dourado ed.), IBFD. 2014; Erik Pinetz and Erich Schaffer. Exit Taxation in Third-Country Situations. *Eur. Taxn.* Vol. 54 (10). 2014, pp. 432–438; Olga Sendetska. ECJ Case Law on Corporate Exit Taxation: From National Grid Indus to DMC: What Is the Current State of Law? *EC Tax Rev.* Vol. 23 (4). 2014, pp. 230–237; Michael Tell. Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11). *Eur. Taxn.* Vol. 54 (2/3). 2014, pp. 47–55; Thomas Kollruss. Third State Migration and Corporate Exit Tax: Fundamental Lack of Member States’ Legislation. *British Tax Rev.* 2016 (2), pp. 232–46; María Teresa Soler Roch. Exit Tax: A Fair Balance?, in: Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in Honour of Manfred Mössner, pp. 483–98 (H. Jochum et al. eds), IBFD. 2016;

Суду ЄС у європейській науковій літературі з оподаткування вказується той факт, що у другому випадку де-юре йдеться про розподіл податкових повноважень, визначених у нормативних актах ЄС. В їх основі лежить територіальна приналежність об'єкта оподаткування або платника податку, проте де-факто це перешкоджає рівному ставленню до внутрішніх і транскордонних переміщень. При цьому у науковій літературі з податкового права, на нашу думку, піддається обґрунтованій критиці практика Суду ЄС, відповідно до якої держави-члени мають велику дискрецію (свободу дій) в забезпеченні і виконанні податкових вимог¹. Це зонайменше суперечить основоположним цілям та цінностям Євросоюзу як принципово новому правовому порядку (простору) в цілому і негативно позначається на всіх видах гармонізації податкового права ЄС, особливо на його транскордонній гармонізації².

Неможливо оминати увагою і деякі ще складніші, субстантивні проблеми, що постають перед ЄС та державами-членами у сфері гармонізації їх податкового права. Одну з них озвучив та переконливо продемонстрував у своєму виступі на міжнародній науковій конференції IFS в Оксфорді у 1995 р. професор Дж. Кей. За словами Малкольма Гаммі, він назвав її «нерозв'язною проблемою». Скористаємося викладом суті цієї проблеми, наведеним в одному зі своїх досліджень податкового права ЄС М. Гаммі: «Дозвольте мені запропонувати вам подумати про міжнародну фармацевтичну кампанію, можливо, швейцарську, яка має дослідницьку лабораторію в Англії,

¹ Steven Peeters. Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool. *EC Tax Rev.* Vol. 26 (3). 2017, p. 122; Loes Brilman. The Effect of Taxation on Business Mobility in the European Union: The Case of the Netherlands. *Bull. Intl. Taxn.* Vol. 69 (8). 2015, p. 442; Ottmar Thömmes. Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate. *Intertax.* Vol. 40 (8/9). 2012, p. 485; Michael Tell. Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11). *Eur. Taxn.* Vol. 54 (2/3). 2014, p. 47 (50 et seq); Paulo Arthur Calvalcante Koury. The End of the 'Luxembourg Effect': An Analysis of the Protection of Fundamental Freedoms Regarding Exit Taxes and Implementation of Anti-BEPS Measures by the European Union. *Eur. Taxn.* Vol. 58 (11). 2018, p. 505 (508).

² Ben Terra and Peter Wattel. *European Tax Law.* Wolters Kluwer. 6th edition 2012, p. 514; Loes Brilman. The Effect of Taxation on Business Mobility in the European Union: The Case of the Netherlands. *Bull. Intl. Taxn.* Vol. 69 (8). 2015, p. 442 (444).

де вона створює препарат, який опісля виробляє в Бельгії і продає у США, – зазначає професор Кей. – Єдине, в чому ми згодні в цьому наборі транзакцій, – продовжує він, – це те, що різниця між собівартістю виробництва в Бельгії та ціною продажу в Сполучених Штатах цього препарату дуже велика. В якій із цих країн або в якій комбінації цих країн – Англії, Швейцарії, Бельгії чи США – виникає прибуток від цих транзакцій? І я хочу підкреслити той факт, – резюмував доповідач, – що це питання, на яке в принципі немає розумної відповіді і в якому немає відповідних критеріїв, які або існують, або були висунуті для відповіді на це питання»¹.

Змодельована професором Дж. Кеєм ситуація є насправді типовим явищем, яке внаслідок інтернаціоналізації та глобалізації виробництва суспільно-корисного продукту набуло тотального поширення і продовжує розвиватися. На цій підставі М. Гаммі робить загалом песимістичний висновок про те, що навіть у випадках належного документування кожної конкретної операції з виробництва продукції вищезазначеного роду все одно існує надто велика ймовірність неможливості раціонально розрахувати звичайні ціни чи задовільно визначити прибуток суб'єкта господарювання на основі окремого обліку кожного конкретного елемента такого виробництва у межах певної юрисдикції².

Аналіз досвіду гармонізації податкового права ЄС засвідчує, що в цілому її суб'єкти постійно здійснюють активні пошуки у принаймні двох наступних напрямках можливого виходу із вищезазначеної на перший погляд безвихідної ситуації. Перший із них передбачає досягнення певного рівня інтеграції податкових систем держав-членів. Його квінтесенція полягає в тому, що останні стоять перед необхідністю домовитись про справляння податків на загальних для усіх них підставах та виробити критерії розподілу між собою сукупних податкових надходжень. Принципова перевага цього підходу бачиться в тому, на нашу думку, що у довготривалій перспективі він

¹ Виступ професора Дж.Кей на конференції IFS в Оксфорді 1995 року див.: M. Gammie. Taxing Corporate Profits in a Global Economy [2013] BTR 42; John Kay, Tax Reform: A Perspective Longer than the Life of One Parliament, in *The Irish Dilemma: How to Achieve Fiscal Reform*, Proceedings of the Ninth Annual Conference of the Foundation for Fiscal Studies (Dublin), p.17.

² Gammie M. 'Arm's Length or Formulary Apportionment? A European Union Perspective' in Arnold, Sasseville and Zolt (eds), *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*. Canadian Tax Foundation. 2003.

потенційно вигідний як бізнесу, так і зацікавленим державам-членам. Водночас цей підхід містить і великий ризик того, що не всі держави-члени можуть погодитися заради вищезазначеної віддаленішої в часі перспективи на короткострокову ймовірність скорочення їх податкових надходжень унаслідок об'єктивної кон'юнктури ринку. Така логіка існування політичних інституцій, передусім так званий резон держави. Цей чинник стає особливо значним, якщо інтереси відповідних держав-членів у вищезазначеній сфері і їх бізнес-еліт збігаються або хоча б належать до одновекторних. Переконалим свідченням останнього може бути, до прикладу, нинішнє блокування вільного руху товарів на митних кордонах деяких держав-членів ЄС та України зусиллями суб'єктів із відповідних держав-членів Євросоюзу та прихована поки що підтримка цього блокування цими ж державами.

Другий можливий вихід із парадоксальної ситуації, виявленої професором Дж. Кеєм, полягає в тому, щоб держави-члени ЄС менше поклалися на податки, що дедалі важче акумулюються у публічних фондах їх фінансових ресурсів і переходили на податки, принципово простіші в їх адмініструванні¹. До останніх насамперед належать податки на працю і споживання. Вони укорінені у відносно легко спостережуваних, оцінюваних та реєстрованих операціях, що мають конкретну прив'язку до певної території, суб'єкта оподаткування і нейтральні за своїм впливом на бізнес. Суб'єкти податкового права ЄС по суті постали перед необхідністю системного переходу від концептуально складних та затратних в адмініструванні податків до концептуально простіших і значно дешевших в адмініструванні податків. Про це свідчить, зокрема, факт того, що у Євросоюзі в цілому існує двадцять сім найрізноманітніших податків на прибуток підприємств і тільки один гармонізований ПДВ².

Отже, у податковому праві ЄС має місце багато конкретних проявів та модифікацій його основоположного принципу гармонізації. Ми в попередньому аналізі цих його проявів звернули увагу й надали загальну характеристику тільки найбільш поширеним його проявам та формам. Будучи процесуальними феноменами податково-

¹ John Kay. Tax Reform: A Perspective Longer than the Life of One Parliament, in The Irish Dilemma: How to Achieve Fiscal Reform, Proceedings of the Ninth Annual Conference of the Foundation for Fiscal Studies (Dublin), p.17.

² Isaac J. Corporate Tax Harmonization. IFS. Beyond. 1992. P. 15.

правової дійсності, вони, як і принцип гармонізації податкового права ЄС загалом, постійно перебувають у процесі власної трансформації, плинності, надаючи такого ж характеру контекстуальності зумовленим ними правовідносинам. Проте у всьому їх різноманітті неважко помітити і виокремити базові прояви основоположного принципу гармонізації, які лежать в основі усіх інших її форм та надають цим формам певного системного характеру. До них належать: 1) рамкова гармонізація права ЄС у сфері непрямого оподаткування; 2) мінімальна гармонізація права ЄС у сфері прямого оподаткування. На рівні Євросоюзу правове регулювання непрямих податків значно більше просунуте у порівнянні з таким самим регулюванням прямих податків. Саме рамкова гармонізація податкового права ЄС буде спеціальним предметом нашого подальшого дослідження у межах основоположного принципу гармонізації податкового права ЄС та його держав-членів у цілому.

2.2.3. Рамкова гармонізація податкового права ЄС у сфері непрямого оподаткування

Рамкова гармонізація у сфері непрямого оподаткування є домінуючою формою прояву основоположного принципу гармонізації податкового права в Євросоюзі. Це зумовлено самою природою ЄС як цивілізаційного феномену. Так, уже в першій частині ст. 1 Договору про Європейський Союз зазначається, що держави-члени (держави-засновники!) *наділяють його компетенцією* для досягнення спільних цілей¹. Це не що інше, як реалізація так званого *принципу наділення повноваженнями*². Ст. 113 Договору про функціонування Європейського Союзу наділила ЄС компетенцією ухвалювати *відповідно до спеціальної законодавчої процедури рішення про гармонізацію законодавства у сфері податків з обігу, акцизів й інших непрямих податків «такою мірою, якою така гармонізація необхідна з метою забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку й недопущення спотворення конкуренції»*³.

¹ Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права. С. 13.

² Malcolm Gammie. 'Corporate tax harmonisation – Stage I: The struggle for progress' in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing, 2020. P. 270-273.

³ Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права. С. 75.

Підкреслимо, що ця стаття є ціннісною основою для гармонізації, як неодноразово зазначалося у спеціальних дослідженнях європейських вчених-фахівців з податкового права, «обмеженої кількості непрямих податків»¹. Вона не може розглядатися як юридична згода держав-членів на справляння непрямих податків у принципі в тому розумінні, що це надає Євросоюзу повноваження справляти непрямі податки. Якщо спробувати бути ще більш точним і юридично визначеним, передбачена ст. 113 ДФЄС гармонізація податкового законодавства ЄС стосується компетенції оподатковувати, а не повноважень оподатковувати. До прикладу, відповідно до нині чинної в ЄС Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість, гармонізована тільки база ПДВ, а ставки податку залишаються національними². Внесок цього податку до бюджету ЄС базується на системі уніїчних надбавок до національних ставок.

У європейській літературі з податкового права нерідко можна зустріти думки його дослідників і про те, що статті 114 і 115 ДФЄС також надають Союзу значні повноваження щодо гармонізації податкового законодавства держав-членів з метою забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку. Більше того, зазначається, що за допомогою цих статей можна ухвалювати директиви і щодо гармонізації фіскальних положень також у сфері прямого оподаткування за умови, що вони «безпосередньо впливають на створення чи функціонування внутрішнього ринку»³. Проте податково-правова дійсність це спростовує.

Зокрема, Німеччина у справі *Tobacco Advertising (I)* оскаржила Директиву 98/43/ЄС, яка стосувалася реклами і спонсорства тютюнових виробів на тій підставі, що ст. 114 вищезазначеного договору не є належною правовою основою для гармонізації. Вона придатна для цілей гармонізації як правова основа тільки у випадках, якщо

¹ François Barreau. 'The Legitimacy of the EU's Tax-Based Own Resources' in *The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law. Volume 14*. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing. 2023. P. 37-58.

² Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax [2006] OJ L347/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

³ E. Traversa and G. Bizioli. *Solidarity in the European Union in the Time of COVID-19: Paving the Way for a Genuine EU Tax? Intertax*. Vol. 48. 2020. P.743.

перешкоди для реалізації засадничих свобод та спотворення конкуренції на внутрішньому ринку є значними. Німеччина довела, що вищезазначена Директива фактично переслідувала інші цілі і, навпаки, створила нові перешкоди на шляху розвитку внутрішнього ринку, яких раніше не існувало. Суд ЄС погодився з аргументами Німеччини і резюмував, що ст. 114 Договору про заснування ЄС не надає йому «загальних повноважень регулювати внутрішній ринок»¹.

Рамкова гармонізація законодавства ЄС і держав-членів у сфері непрямого оподаткування розвивається еволюційно та суперечливо. Як зазначає Малькольм Гаммі, спершу в Співтоваристві було ухвалено рішення щодо гармонізації податку на додану вартість (далі – ПДВ, відомий ще під назвою податку на товари і послуги), а також щодо гармонізації обмеженої кількості акцизів². Шарлен Е. Ербен уточнює, що ПДВ було вперше серед майбутніх держав-членів імплементовано у французьке податкове право. Це сталося в 1954 році. Генетичні ж витoki ПДВ сягають податкового права США³. До речі, цей податок сплачувався на перших етапах його запровадження «за привілей ведення бізнесу»⁴.

Процес його гармонізації в ЄС розпочався наприкінці 60-х – початку 70-х років ХХ ст.⁵. Це було вимушеним кроком в ЄС, тому що, незважаючи на утворення Митного Союзу Співтовариства у 1968 р. та скасування більшості митних тарифів, внутрішній ринок

¹ Case C-376/98 Germany v European Parliament and Council (Tobacco Advertising I) [2000] ECR I-08419; Case C-210/03 Swedish Match; Case C-380/03 Germany v European Parliament and Council (Tobacco Advertising II) [2004] ECR I-11893.

² Malcolm Gammie. 'Corporate tax harmonisation – Stage I: The struggle for progress' in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 273.

³ Frank William Taussig. The Tariff History of the United States. G.P. Putnam's Sons, 1898, part II, chapter 1; William Elliot Brownlee, Federal Taxation in America. Cambridge University Press, 2016, p.66.

⁴ Final Report of the Committee of the National Tax Association on Federal Taxation of Corporations, 2 February 1939, pp. 565–7, quoted in Hanya Ito, The Value Added Tax in Japan. The Annals of the Hitotsubashi Academy, October 1950. Volume 1. footnote no 6, p.46.

⁵ Charlene A. Herbain. 'Origin and merits of EU value added tax: A critical appraisal' in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing. 2020. P. 320-321.

ЄС так і не запрацював по-справжньому. Його спотворювала недобросовісна податкова конкуренція, національні правові режими податків з обороту, ряд інших серйозних перешкод на шляху трансграничного руху робочої сили, капіталів, товарів і послуг¹. Найбільше гальмувала повноцінне функціонування внутрішнього ринку система національних «кумулятивних багатоступеневих податків»². Однак, не дивлячись на це, як зазначається у численній європейській літературі з історії становлення ПДВ у ЄС, для прийняття перших двох гармонізованих Директив Європейського Союзу з податку на додану вартість знадобилися тривалі переговори держав-членів.

Ці Директиви Ради ЄС номер 67/227 та 67/228 були прийняті одночасно 11 квітня 1967 р. Їх предметом була гармонізація законодавства держав-членів щодо податків з обороту. Головним здобутком першої з них можна вважати закріплення у ній самого факту волевиявлення держав-членів до революційної зміни податків з обороту, метою якої було усунення в межах можливого значної частини чинників, які спотворювали добросовісну податкову конкуренцію на національному та загальнонаціональному рівнях. В ній йшлося суто про намір скасувати юридичні бар'єри на шляху до поглиблення економічної інтеграції Співтовариства. Не випадково чимало дослідників податкового права ЄС оцінюють цю Директиву як декларацію намірів держав-членів щодо трансформації у цій частині їх податкових систем³.

Друга Директива ЄС про ПДВ де-юре докорінно відрізнялася від попередньої Директиви, оскільки у ній йшлося уже про структуру і процедури застосування загальної системи ПДВ. Точніше кажучи, у ній були сформульовані в загальних рисах базові концептуальні підходи і принципи гармонізації бази оподаткування податку на додану вартість. За основу принципів були взяті правила французької

¹ Rita de la Feria. VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation. Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper No. 09/29. 1 November 2010. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2293448> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2293448>

² 5th recital Resolution n° 2631/63 of 17 October 1963 embodying Parliament's opinion on the proposal for a Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, minutes of the meeting [1963] OJ.

³ Rita de la Feria. The EU VAT System and the Internal Market. IBFD. 2009, pp.50-6; Daniel Gutmann. Droit fiscal des affaires. Montchrestien Domat droit privé. 2012, p.541.

системи ПДВ, яка на той час була найбільш розвинутою в Співтоваристві та ефективно усувала бар'єри на шляху до спільного ринку, які в інших державах-членах залишалися ще майже у незмінному стані і зводилися головно до надмірного оподаткування експорту всередині Співтовариства та компенсаційних зборів на імпорт між державами-членами. Ключова інновація Другої Директиви полягала у запровадженні однакових ставок як для внутрішніх, так і для транскордонних транзакцій¹.

Третя, Четверта і П'ята Директиви ЄЕС, які з'явилися одна за одною в наступні роки, суттєвих інновацій у гармонізацію ПДВ не вносили, а лише уточнювали та конкретизували деякі принципові положення Другої Директиви ЄЕС про ПДВ. Із практичним впровадженням цих положень виникла пауза. Вона була зумовлена необхідністю розробки і прийняття в передбачений у Співтоваристві спосіб великої кількості підзаконних актів, а також потребою адаптації до нової податково-правової дійсності правосвідомості платників ПДВ. Ще однією вагомою причиною затримки планомірного впровадження ПДВ на старті виявилось наполегливе домагання деяких держав-членів винятків для себе із загальних правил, їх прагнення надати загальним правилам «національного» забарвлення. Проте спільні інститути ЄЕС, передусім Суд Справедливості, витримали шалений тиск на них цих держав-членів і ні в чому не відступили від принципових позицій².

З ухваленням 17 травня 1977 р. Шостої Директиви Ради 77/388/ЄЕС щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту новий підхід до них нарешті запрацював та став реальністю. Значною мірою цьому сприяло також уточнення більшості так званих «деталей» спільної податково-правової бази держав-членів. Принципово важливим положенням цієї Директиви було й те, що надані попередніми Директивами ЄЕС винятки із загальних правил, раніше вчинені спеціальні домовленості та відступи для деяких

¹ Rita de la Feria. VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation. Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper No. 09/29. 1 November 2010. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2293448> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2293448>

² Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value-added tax: uniform basis of assessment. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388>

держав-членів були визнані такими, що потребують скасування. Про це йшлося, зокрема, у ст. 35 Шостої Директиви ЄЕС з ПДВ.

Шоста Директива ЄЕС з ПДВ і стала на тривалий період часу (при її систематичному доповненні й оновленні засадничих положень ПДВ) ефективною правовою матицею гармонізації податкової системи ЄС в цілому, особливо у сфері непрямого оподаткування. У процесі її реалізації дали знати про себе як суттєві переваги справляння ПДВ на основі його нової парадигми, так і не менш вагомі недоліки. Чи не найбільша з переваг нового підходу ЄС і держав-членів до справляння ПДВ полягала в тому, що було повністю дотримано вимоги ст. 99 Римського договору щодо реальної гармонізації непрямих податків держав-членів (наразі це ст. 113 Лісабонського договору про функціонування ЄС).

Як зазначають деякі європейські дослідники, це повною мірою відповідало також вимогам статей 95 та 96 Римського договору, котрі забороняють дискримінацію між імпортованими й вітчизняними товарами¹. Окрім того, Шоста Директива ЄЕС щодо ПДВ насправді забезпечила незрівнянно більшу правову визначеність у всіх державах-членах щодо справляння ПДВ, мала своїм безпосереднім наслідком суттєве зближення національних правових режимів ПДВ держав-членів². Як результат, за спостереженнями цілого ряду дослідників, прискорилося економічне зростання в державах-членах та в ЄС в цілому³, а також збільшилися реальні надходження до вищезазначених суб'єктів⁴. Гармонізований податок на додану вартість справив і загальний позитивний вплив на економіки держав-членів і мав

¹ Guy Gest and Gilbert Tixier. *Droit fiscal international*. 2nd ed., Presses Universitaires de France. 1990, p.431

² Sijbren Cnossen and Carl Sumner Shoup. *Coordination of value-added taxes*, in Sijbren Cnossen (ed.) *Tax Coordination in the European Community*. Kluwer Law and Taxation Publishers. 1987, pp.59–82; S. Cnossen and C.S. Shoup. 'Coordination of Value-Added Taxes', in S. Cnossen (ed.) *Tax Coordination in the European Community*. Deventer: Kluwer. 1987, p.60.

³ Rita de la Feria. *The EU VAT System and the Internal Market*. IBFD. 2009, pp.50-6; Daniel Gutmann. *Droit fiscal des affaires*. Montchrestien Domat droit privé. 2012, p.541.

⁴ Henry J. Aaron, ed. *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*. Brookings Institution. 1981; William G. Gale and Benjamin H. Harris. 'A Value-Added Tax for the United States: Part of the Solution' in *TAX ANALYSTS*. 2011.

мультиплікаційне значення для кращого вирішення соціальних питань у них¹.

На нашу думку, найфундаментальнішим серед безперечних здобутків Шостої Директиви ЄЕС щодо гармонізації ПДВ виявився консенсусний спосіб вироблення та ухвалення рішень держав-членів у цій сфері. З одного боку, він став можливим тому, що були близькими основоположні цінності держав-членів, їх соціокультурні коди, досягнутий рівень економічного та загального в цілому розвитку, а також спільне розуміння нових історичних викликів, що поставали перед ними, та шляхів пошуку відповідей на ці виклики.

Проте з розширенням суб'єктного складу (держав-членів) ЄС вищезазначена ситуація кардинально змінилася. І корінною причиною цих змін, вважаємо, став не сам факт розширення ЄС до двадцяти восьми держав-членів станом на перше десятиліття ХХІ століття, а велика відмінність між собою усіх базових характеристик розвитку «старих» держав-членів та нещодавно прийнятих держав-членів ЄС. До соціально-економічних і культурних відмінностей між ними додалися також відмінності їх правових систем, правової культури, ментальностей, розуміння істинної природи податків та їх призначення, а також не меншою мірою розуміння природи власне ЄС та його правового порядку як принципово нового цивілізаційного феномену. Попередньо синхронізований в основоположних вимірах розвиток ЄС усупереч волі окремих держав-членів, перетворився у їх цивілізаційний поступ із «різними швидкостями»². Безпосереднім наслідком цього стало різке зростання правових конфліктів і спорів між різними суб'єктами ЄС та необхідності заповнення Судом ЄС прогалин у правовому регулюванні, зокрема й у сфері ПДВ, які не могли не з'явитися навіть в уже гармонізованій до певної міри сфері ПДВ. Прикметно, що всього Суд ЄС за період з жовтня 1970 по березень 2019 рр. ухвалив понад 970 рішень щодо спорів у сфері ПДВ³. Чимало із цих рішень виявилися не просто прецедентними, але й резонансними.

¹ Neva R. Goodwin, Frank Ackerman and David Kiron, *The Consumer Society* (Island Press, 2013). Thierry Lou, *Un siècle de changements sans précédent* (lulu.com, 2013), p.2.

² Britt Bolin. *Europe: Moving at Different Speeds*. Fair Observer. May 10, 2017. URL: <https://www.fairobserver.com/region/europe/european-union-politics-brexit-europe-news-71001/>

³ B. Terra and J. Kajus. *A Guide to the European VAT Directives*. IBFD, 2019.

У нових історичних умовах було докорінно оновлено Шосту Директиву Ради 77/388/СЕС від 17 травня 1977 р. про гармонізацію законодавства держав-членів у сфері податків з обороту – так звану спільну систему ПДВ як єдину для всіх держав-членів основу оподаткування. Наразі чинною Директивою ЄС з ПДВ є «Директива Ради 2006/112 від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість»¹, яка увібрала більшість положень своєї попередниці та розвинула їх відповідно до нових викликів внутрішньому ринку держав-членів ЄС в цілому та їх податковому праву зокрема. Чи не найважчим із цих викликів стала проблема пошуку консенсусних рішень держав-членів щодо гармонізації ПДВ, що продовжує залишатися атрибутивною вимогою Установчих Договорів ЄС. Як зазначає Марі Ламенш, із розширенням ЄС до 28 держав-членів «стало надзвичайно складно ухвалити будь-яке нове законодавство в гармонізованій сфері ПДВ»².

Як реакція на це, починаючи з 2017 р. дедалі системнішого характеру почали набувати пропозиції лідерів ряду держав-членів, наукової спільноти, авторитетних експертів, а згодом навіть окремих інститутів ЄС щодо поступового переходу до застосування звичайної законодавчої процедури при виробленні рішень в цій сфері (кваліфікованої більшості при голосуванні та прийнятті спільних рішень інститутів ЄС). У 2018 р. ці пропозиції були підтримані також Європейською Комісією.

У зв'язку із вищезазначеним відчутно зросла роль «м'якого права» щодо гармонізації нормативних підходів держав-членів у сфері ПДВ. Воно з'явилося у ряді правових форм у вигляді: 1) *керівних принципів* Комітету з ПДВ, 2) *пояснювальних записок* Європейської Комісії та 3) *висновків* Експертної групи з ПДВ. Час їх появи – початок десятих років ХХІ ст. Проте мусимо зазначити, що при багатьох перевагах м'якого права воно є неналежним інструментом просування гармонізації податкового законодавства ЄС, оскільки неспроможне внаслідок своєї природи забезпечити належну

¹ Council Directive 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax. OJ L 347, 11.12.2006, p.1.

² Marie Lamensch. 'Key policy issues for the future of the EU VAT system' in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. P. 340.

правову визначеність, на яку мають право платники податків, зокрема й щодо ПДВ¹.

У європейській науковій літературі, присвяченій аналізу ситуації з ПДВ, яка наразі стає чимраз проблемнішою, резонно звертається увага на негативний вплив на гармонізацію з ПДВ так званого принципу процедурної автономії, який робить можливими найрізноманітніші національні підходи держав-членів до уже «гармонізованого на рівні ЄС» ПДВ². Як зазначається у деяких дослідженнях, це породжує протилежні наслідки, ніж очікувані від гармонізації податкового законодавства³.

На окрему увагу заслуговує ухвалена в грудні 2010 р. Європейською Комісією Зелена книга щодо майбутнього ПДВ та його гармонізації. В центрі її уваги опинилася проблема так званої *фрагментації* спільної системи ПДВ ЄС на національні складові. Це було визнано головною перешкодою на шляху подальшого розвитку внутрішнього ринку. Деякі з резюмуючих положень Зеленої книги про майбутнє ПДВ ЄС нам видаються надто жорсткими, як-то таке: «Міжнародні компанії вважають, що ціна, яку вони фактично платять за відсутність гармонізації, полягає у складності, додаткових витратах на дотримання вимог і правовій невизначеності. Вони не завжди мають необхідні ресурси, щоб впоратися з цим, і тому утримуються від участі у транскордонній діяльності»⁴. Звичайно, у цій оцінці ситуацію гіперболізовано, проте не спотворено. Державами-членами насправді пройдено великий відрізок відстані по шляху гармонізації податкового законодавства ЄС і держав-членів у сфері непрямого оподаткування, проте його основної мети – не перешкоджати безперешкодному руху робочої сили, капіталів,

¹ Lamensch M. Soft Law and EU VAT: From Informal to Inclusive Governance? *World Journal of VAT/GST Law*. Vol. 5, no 1 (2016), pp.9-31.

² Sebastian Pfeiffer. Current Questions of EU VAT Grouping. *World Journal of VAT/GST Law*. Vol. 4, no 1 (2015), pp.26–40; A. Van Doesum, H. Van Kesteren and G.-J. Van Norden. Fundamentals of EU VAT. Wolters Kluwer, 2016; E. Kristoffersson and P. Rendahl. Textbook on VAT. IUSTUS, 2016.

³ Traversa E. and Ceci E. 'Procedural Law and Substantive Law in the Case Law of the CJEU – Where to Draw the Line and What Follows from This Qualification', in M. Lang (ed.) CJEU, Recent Development in Value Added Tax 2015, Linde Verlag, 2015.

⁴ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the Future of VAT – Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System Tailored to the Single Market, p.3.

послуг і товарів при допомозі ухвалення і підтримки гармонізованої системи ПДВ – поки що не досягнуто¹. Можливо, тому, що не було знайдено відповідної парадигмальної матриці реалізації вищезазначеної мети. Практично всі держави-члени виходили у цій діяльності зазвичай із пріоритету власних потреб та інтересів, а спільні інтереси та потреби враховувалися при цьому за залишковим принципом. Як переконує більш глибокий та системний аналіз цього явища, в його основі лежить недостатня довіра держав-членів одна до одної. Цю думку поділяють і деякі інші дослідники гармонізації законодавства щодо непрямого оподаткування в ЄС².

Майже півстолітні намагання ЄС та держав-членів досягти розумної міри гармонізації системи ПДВ на основі *принципу походження* капіталів, товарів і послуг (його квінтесенцію складає дотримання спільно визначеного рівня ставок ПДВ, щоб не спотворювати позитивної конкуренції на внутрішньому ринку) не принесли очікуваного результату і подальше продовження їх науково-експертне середовище у переважній більшості вважає безперспективним³. З огляду на вищевикладене, заслуговує підтримки ідея Європейської Комісії створити «остаточну систему ПДВ» на основі *принципу призначення* капіталів, товарів та послуг. Принаймні за цього підходу різні ставки ПДВ, які на практиці виявилися нездоланими, не будуть спотворювати позитивну конкуренцію. Однак лише цього

¹ C. Amand. Exemption des livraisons intracommunautaires: comment prouver l'expédition vers un autre Etat membre? *Comptabilité et Fiscalité Pratique*, May 2014, p.26; C. Amand. The Impossible Proof of Intra-Community Supplies of Goods. *International VAT Monitor*. Vol. 27, no 2. 2016.

² M. Lamensch. Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One. *EC Tax Review*. Vol. 27, no 4. 2018. pp.186-95.

³ Global Communication from the Commission, COM (87)320 final p.6); see also the Preamble to Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates) O.J. L 316, 31/10/1992). On the benefits of VAT rate harmonisation, see R. de la Feria. The EU VAT System and the Internal Market. IBFD, 2009, chapter 3; H. Kogels, Towards a Single VAT Rate in the Netherlands? *International VAT Monitor*. Vol. 21, no 3. 2010. p.173; A. Charlet and J. Owens. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*. Vol. 59. no 12. 2010. pp.943–54; and A. Van Doesum and G.J. Van Norden. EU 2011, EUtopia and EU 2020: the European Commission's Green Paper on the future of VAT. *British Tax Review*. 2011/3. p.271.

може виявитися недостатньо для досягнення глибокої і незворотної гармонізації податкового законодавства ЄС у сфері непрямих податків. Таку гармонізацію необхідно також супроводити і доповнити централізацією ПДВ на наднаціональному рівні, щонайменше у сферах його адміністрування, боротьби із шахрайством і врегулювання спорів. А це означає необхідність внесення відповідних змін в Установчі Договори ЄС.

2.2.4. Мінімальна гармонізація податкового права держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування

Дещо парадоксальна назва підрозділу, залишаючись у своїй основі адекватною змісту відображеного у ній явища, передусім має на меті зосередити увагу читача на сенсі парадигмальної правової матриці прямого оподаткування в ЄС і відображає не субстантивний, а формальний підхід до розуміння природи і суті гармонізації податкового права ЄС у сфері прямого оподаткування. Установчими Договорами ЄС не наділений прямими повноваженнями у цій сфері суспільних відносин. У доктрині податкового права ЄС цей феномен зазвичай називають «суворим винятком суверенітету» – *expressio unis est exclusio alterius*¹. Тривалий період часу такий самий підхід до розуміння правового режиму прямого оподаткування в державах-членах ЄС поділяла і Європейська Комісія, яка ще у 1980 р. стверджувала, що «податковий суверенітет є одним із фундаментальних компонентів національного суверенітету і в даний час усі держави-члени надають великого значення недоторканності національного суверенітету. Тут важливо пам'ятати, – резюмувала ЄК, – що однією з фундаментальних прерогатив національних парламентів є право голосу податків»².

¹ Lyons T. Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice. *EC Tax Journal*. 1 №6. 1995. p.27 (at pp.28 et seq.); S. van Thiel. Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles. Amsterdam: IBFD, 2002. pp.21 et seq. and pp.153 et seq.; Kokott J. and Henze T. «Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern – Diskriminierung, Kohärenz, Meistbegünstigung» in J. Lüdicke (ed.). *Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung*, Forum der Internationalen Besteuerung. Vol. 30. Munich: C.H. Beck. 2005, p.67 (at p.69); F. de Hosson. On the Controversial Role of the European Court in Corporate Tax Cases. *Intertax*. №34. 2006, p.294 (at p.297).

² Report from the Commission to the Council on the «Scope for Convergence of Tax Systems in the Community», COM(80)139 final = Bulletin Supplement 1/80, para. 5.

Водночас інший парадокс, пов'язаний з гармонізацією прямого оподаткування в державах-членах ЄС, полягає в тому, що перші пропозиції щодо її здійснення були подані Європейською Комісією для розгляду ще у 1969 р¹. Вони, а також пізніші за часом їх подання аналогічні пропозиції Комісії ґрунтувалися на теперішній статті 115 Договору про заснування Європейського Союзу, в якій йдеться не про спеціальну податкову, а про загальну компетенцію Євросоюзу гармонізувати національне законодавство задля створення внутрішнього ринку, який визначався в Установчих договорах як «територія без внутрішніх кордонів», що забезпечує «вільний рух товарів, осіб, послуг і капіталу». Тобто, гармонізації законодавства держав-членів ЄС, відповідно до ст. 115 ДФЄС, належить допоміжна функція у досягненні вищезазначеної мети і безпосередньо з неї не випливає гармонізація прямого оподаткування в ЄС.

Проте, як неодноразово зазначав Суд ЄС та стверджує європейська доктрина податкового права, пряме оподаткування не є «островом поза межами досяжності права [ЄС]»². Передусім на пряме оподаткування держав-членів ЄС чинять постійний і потужний вплив спільні для всіх них цивілізаційні та правові цінності, основоположні потреби унійного розвитку. Не менше конструктивний вплив на сферу прямого оподаткування держав-членів справляють також принципи прямої дії та верховенства права ЄС стосовно національного законодавства, прецедентне право Суду ЄС. Усе вищевикладене, взяте разом, більшою чи меншою мірою гармонізує і податкове законодавство держав-членів у сфері прямого оподаткування. Особливо значний вплив на ці процеси прецедентного права Суду ЄС, до спеціального аналізу якого ми повернемося дещо пізніше.

Наразі ж відзначимо, що з інструментів похідного (вторинного) позитивного права ЄС найдієвішими в цілях гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування зарекомендували себе Директиви. Вони забезпечують так звану позитивну гармонізацію законодавства держав-членів щодо прямого оподаткування шляхом імплементації цих Директив у національне законодавство.

¹ Див. пропозиції до : Parent-Subsidiary Directive in COM(69)6 та Merger Directive in COM(69)5.

² Див.: Opinion of AG Tesouro in Decker C-120/95, EU: C: 1997: 399, para. 17. See also Koen Lenaerts. Federalism and the Rule of Law: Perspectives from the European Court of Justice. *Fordham Int'l L.J.* №39. 2009–10. P. 1338.

Прикметно, що Директиви у сфері прямого оподаткування видаються все ж відповідно до ст. 115 ДФЄС. Деякі дослідники податкового права ЄС вважають цю статтю єдиною допустимою правовою підставою для гармонізації прямого оподаткування¹. Їх ухвалення можливе виключно за умови одностайності Ради ЄС при відповідному голосуванні, що поступово перетворюється в Євросоюзі у майже нездійсненну місію. Очевидно, саме тому цих Директив не так багато. Зокрема, це Директива Ради про материнські та дочірні компанії², Директива Ради про податкові злиття³, Директива Ради про проценти і роялті⁴ та Директива Ради про боротьбу з ухиленням від сплати податків⁵. До них також можна віднести Директиву Ради про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування⁶. До цього ж ряду можна долучити і Директиву Ради 2018/822 від 25 травня 2018 р., яка вимагає від посередників надання інформації щодо транскордонних операцій, що підлягають звітності⁷.

¹ Opinion of A.G. Geelhoed, February 23, 2006, Case C-374/04, ACT Group Litigation, [2006] ECR I-11673, para. 32 with note 33.

² 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 [2011] OJ L345/8). URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:en:PDF>

³ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to 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 [2009] OJ L310/34. URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:310:0034:0046:EN:PDF>

⁴ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [2003] OJ L157/49. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=FI>

⁵ Council Directive 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [2016] OJ L193/1. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>

⁶ Council Directive 2011/16 of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC [2011] OJ L64/1. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32011L0016>

⁷ Council Directive 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements [2018] OJ L139/1. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>

Поряд із вищевикладеним у європейському експертному середовищі та у науці податкового права ЄС ще з кінця минулого століття ведеться жвава дискусія щодо ст. 116 ДФЄС як можливої альтернативи ст. 115 цього ж Договору бути все тією ж загальною основою щодо гармонізації прямого оподаткування в державах-членах ЄС¹. Принциповою перевагою ст. 116 у порівнянні зі ст. 115 є те, що рішення на її основі ухвалюються кваліфікованою більшістю і не потребують консенсусу членів Ради, пошуки якого у такій делікатній сфері, як податковий суверенітет держав-членів, зазвичай призводять до зтяжних законодавчих тупиків². Цей підхід нерідко позиціонується у європейській податково-правовій доктрині як «ядерний варіант» гармонізації прямого оподаткування.

У податково-правовій доктрині ЄС висловлюється і чимало інших, на нашу думку, ціннісно сумісних із правом Установчих Договорів ЄС, пропозицій щодо можливої компетенції Євросоюзу у сфері прямого оподаткування, а деякі з них уже реалізуються як пілотні і навіть післяпілотні проєкти. Йдеться, зокрема, про компетенцію ЄС у сфері прямого оподаткування щодо його загальних цілей (ст. 352 ДФЄС)³; запобігання шахрайству (ст. 325

¹ B.Terra and P. Wattel. *European Tax Law*, 6th edn. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2012, p.23; C. H.J.I.Panayi. *European Union Corporate Tax Law*. Cambridge University Press. 2013, p.4; D.S. Smit. «The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations», in: W. Haslehner, G. Kofler, and A. Rust (eds). *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2017, p.215 (at p.222); P. Wattel. «Taxation in the Internal Market», in: P. Koutrakos and J. Snell (eds). *Research Handbook on the Law of the EU's Internal Market*. Cheltenham: Edward Elgar. 2017, p.319 (pp.328–9); see also P. Pistone. *The Impact of Community Law on Tax Treaties—Issues and Solutions*. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2002, p.59; Opinion of the Economic and Social Committee on Taxation in the European Union—Report on the development of tax systems, [1997] OJC 296/37.

² Guarascio F. *EU Works on Anti-Veto Measures to Combat Tax Dodging*. *Reuters Business News*. November 30, 2017.

³ Harris C.M. *The European Community's Parent-Subsidiary Directive*. *Fla. J. Int'l L.* Vol.9. 1994, p.111 (at p.128); A. de Graaf. *Avoidance of International Double Taxation: Community or Joint Policy?* *EC Tax Rev.* Vol.7. 1998, p.258 (p.262); A. de Graaf and K.-J. Visser. *ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*. *EC Tax. Rev.* Vol. 25. 2016, p.199 (at pp.202–3); D.S. Smit. «The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations», in: W. Haslehner, G. Kofler, and A. Rust (eds). *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2017, p.215 (at pp.222–3); P. Wattel, R. Szudoczky, and D. Weber. «Constitutional Foundations», in: P.

ДФЕС)¹; захисту навколишнього середовища (ст. 192(2)(а) ДФЕС)²; прямих іноземних інвестицій (ст. 207(1) ДФЕС)³; енергетичної політики (ст. 194(3) ДФЕС)⁴; руху капіталів з третіми країнами (ст. 64 ДФЕС)⁵ та деякі інші її можливі потенційні та реальні прояви.

Завершити аналіз імпліцитного потенціалу ст. 115 ДФЕС як висхідної засади застосування компетенції Євросоюзу у сфері прямого оподаткування вважаємо за необхідне зверненням до правових позицій Суду ЄС із цього чутливого до контекстів питання. Передусім зазначимо, що Суд ЄС не заперечує появи у Європейського Союзу такої компетенції за чітко окреслених обставин. Зокрема, такі дії ЄС повинні безпосередньо передбачати метою суттєве поліпшення умов для функціонування внутрішнього ринку⁶. Суд ЄС послідовний у тому, що сам факт наявності невідповідностей між національним законодавством і ризиком можливого порушення основних свобод чи спотворення конкуренції на внутрішньому ринку не будуть вважатися достатніми підставами для вибору ст. 115 ДФЕС як належної правової основи втручання ЄС у національні правила податкового регулювання. Тільки у випадках прямого

Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds). *European Tax Law*. Volume 1, 7th edn. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2018, p.34 with note 94.

¹ Wattel P., Szudoczky R. and Weber D. «Constitutional Foundations», in: P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds). *European Tax Law*. Volume 1, 7th edn. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2018, p.28.

² Leible S. and Schröder M. in: R. Streinz (ed.), *EUV/AEUV*. 2nd edn. Munich: C.H. Beck. 2012, Art. 114 m.no. 14.

³ Smit D.S. «The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations», in: W. Haslehner, G. Kofler, and A. Rust (eds), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen an den Rijn: Kluwer. 2017, p.215 (at p.226).

⁴ See Opinion, AG J. Kokott, January 28, 2016, C-122/15, C , EU: C: 2016: 65, para. 44.

⁵ Smit D.S. «The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations», in: W. Haslehner, G. Kofler, and A. Rust (eds), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2017, p.215 (at pp.225–6).

⁶ Leible S. and Schröder M. in: R. Streinz (ed.). *EUV/AEUV* , 2nd edn. Munich: C.H. Beck. 2012, Art. 115 m.no. 8. See, with respect to the interpretation of Article 114 TFEU, e.g., ECJ, December 10, 2002, C-491/01, *British American Tobacco (Investments) Ltd* , EU: C: 2002: 741, para. 60; ECJ, May 2, 2006, C-217/04, *UK/Parliament and Council* , EU: C: 2006: 279, para. 42; ECJ, June 8, 2010, C- 58/08, *Vodafone Ltd* , EU: C: 2010: 321, para. 32. For detailed discussions of the various aspects of Articles 114 and 115 TFEU see, e.g., S. Leible and M. Schröder in: R. Streinz (ed.), *EUV/AEUV*, 2nd edn. Munich: C.H. Beck. 2012, Art. 114 m.nos 38–68.

перешкоджання основоположним свободам¹, а також реального спричинення значних спотворень конкуренції² законодавчий орган Євросоюзу може вдатися до необхідної гармонізації законодавства держав-членів щодо прямого оподаткування. При цьому він зобов'язаний навести належну й розумну аргументацію, чому було вжито конкретних заходів³.

Суд ЄС називає і цілий ряд інших випадків правомірного втручання інституцій ЄС у сферу регулювання прямого оподаткування законодавством держав-членів. Він навіть вивів із власної практики деякі узагальнені правила правомірності такого втручання ЄС у національне податкове право у сфері прямого оподаткування. Передусім ідеться про розумність такого втручання ЄС в національне податкове право з метою усунення перешкод для спрошення транс-кордонної співпраці, виплати відсотків та роялті на основі директив щодо податку на прибуток підприємств і деякі інші випадки⁴. Деякі із цих правил уже навіть імплементовані у законодавчі акти ЄС. Зокрема, у пункті 1 Преамбули до Директиви Ради про відсотки і роялті зазначено, що «на єдиному ринку, що має характеристики внутрішнього ринку, операції між компаніями різних держав-членів не повинні підлягати менш сприятливим податковим умовам, ніж ті, що застосовуються до аналогічних операцій, що здійснюються між компаніями тієї самої держави-члена»⁵.

У цілому ж такий максимально широкий діапазон підходів Суду ЄС до тлумачення сенсу ст. 115 ДФЄС як правової основи для здійснення заходів з гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування послужив підставою і водночас дав реальне підґрунтя деяким дослідникам податкового права ЄС для

¹ ECJ, 12 December 2006, C-380/03, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2006: 772, para. 37; ECJ, 8 June 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 32.

² ECJ, 5 October 2000, C-376/98, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2000: 544, paras 84 and 106; ECJ, June 8, 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321, para. 32.

³ ECJ, September 25, 2003, C-58/01, Océ van der Grinten, EU: C: 2003: 495, paras 90–103 (concerning Article 7(2) of the Parent-Subsidiary Directive).

⁴ Anschütz U. Harmonization of Direct Taxes in the European Economic Community. *Harv. Int'l. L. J.* Vol.13. 1972, p.1 (at pp.3–6); F. de Hosson. The Parent-Subsidiary Directive. *Intertax.* Vol.18. 1990, p.414 (at p. 416); Harris C.M. The European Community's Parent-Subsidiary Directive. *Fla. J. Int'l L.* Vol. 9. 1994, p.111 (at pp.127–9).

⁵Point 1 of the Preamble to the Interest-Royalties Directive, [2004] OJ L 168/35.

висновку про те, що точний обсяг і межі статті 115 ДФЄС у сфері прямого оподаткування залишаються «невловимими»¹. Інші дослідники податкового права ЄС почали навіть задумуватися про можливість повної гармонізації законодавства держав-членів Євросоюзу в царині прямого оподаткування², хоча це неможливо в принципі з точки зору нинішніх світоглядних і ціннісних в цілому засад функціонування ЄС.

А от Європейська Комісія, на наш погляд, спромоглася обґрунтовано позначити парадигмальні межі можливої гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування. З одного боку, на думку Комісії, вони визначаються тим, що «внутрішній ринок не може ефективно функціонувати, якщо компанії змушені діяти в умовах фрагментованого фіскального середовища»³, з іншого – податкові ставки як «основна сфера національної компетенції у сфері оподаткування компаній – навмисно – залишаються недоторканими, і державам-членам буде надано автономію у регулюванні цього найважливішого елемента податкових надходжень»⁴. У другому своєму постулаті Європейською Комісією допущено принципову похибку – насправді вищезазначена автономія державам-членам не надається кимось іншим, а є атрибутивною частиною їх суверенітету.

Останнім часом Європейська Комісія посилила лобювання зміни парадигми щодо гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування. Її квінтесенція в тому, щоб поступово перейти від первісної гармонізації їх законодавства у сфері прямого оподаткування в її сенсі сприяння транскордонному бізнесу шляхом усунення податкових бар'єрів і перешкод до якісно нової

¹ Georg Kofler. 'EU power to tax: Competences in the area of direct taxation' in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. P. 28-29.

² Helminen M. EU Tax Law—Direct Taxation. Amsterdam: IBFD, 2017, chapter 1.4.2.1; W. Haslechner. «EU–US Relations in the Field of Direct Taxes from the EU Perspective: A BEPS-Induced Transformation?» in: P. Pistone and D. Weber (eds). Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study. Amsterdam: IBFD. 2018, p. 37 (at pp. 39–42).

³ See the Commission's response to the reasoned opinion from the UK House of Commons in C(2011)8162.22

⁴ See the Commission's Communication «Towards an Internal Market without Tax Obstacles», COM(2001)582, p.17, and, e.g., the subsequent statement with regard to the proposals for a CCTB in COM(2016)685, p.5.

гармонізації, метою якої є запровадження нового або хоча б розширеного оподаткування в державах-членах¹. Ключовим інструментом цієї нової гармонізації національного законодавства держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування, на думку прибічників саме такого бачення найближчих перспектив еволюції гармонізації у сфері прямого оподаткування, мають залишатися все ті ж Директиви, які за їх власною природою є гармонізованим засобом здійснення інтеграційної податкової політики.

Як зазначав ще наприкінці 90-х років ХХ ст. В. Кернз, Директиви були включені в число документів Співтовариства з тією метою, щоб посилити відчуття партнерства в процесі вироблення, ухвалення та реалізації рішень між ЄС і національними державами-членами. Зокрема, Директиви дають змогу останнім бути їх співавторами і, що найголовніше, самим впроваджувати їх в дію. Проте їх свобода у цьому жорстко регламентована, оскільки Директиви обов'язкові для них щодо результатів, які мають бути досягнуті кожною державою-членом. Однак за національними владними органами залишається право вибору форм і методів імплементації Директив у власне законодавство².

Оптимальність Директив як дієвих засобів гармонізації законодавства держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування з більш широкої точки зору полягає в тому, що вони зуміли поєднати в собі два альтернативних погляди на природу внутрішнього ринку та його властивостей. Історично першим сформувався та проявився погляд на внутрішній ринок крізь призму так званої практики запобігання ухиленню від сплати податків і уникнення оподаткування. Зокрема, в Преамбулі до Директиви Ради від 19.12. 1977 р. про взаємодопомогу компетентних органів держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування зазначається, що в разі виходу цієї практики за межі відповідних держав-членів вона призводить до бюджетних втрат та порушень принципу справедливого оподаткування і може призвести до викривлення руху капіталів та умов конкуренції, що «негативно позначається на функціонуванні спільного ринку»³. Цей підхід до

¹ A. de Graaf and K.-J. Visser. ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. *EC Tax. Rev.* Vol.25. 2016, p.199 (at p.203).

² Кернз В. Вступ до права Європейського Союзу. Навч. посібн. Пер. з англ. С. 97.

³ Preamble to the original Council Directive of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct

розуміння природи внутрішнього ринку ЄС усталений. Він одержав новий імпульс у директивах Ради уже в ХХІ ст. – у Директиві Ради 2010/24/ЄС від 16 березня 2010 р. про взаємодопомогу у справлянні податків, зборів й інших платежів¹; У Директиві Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 р. про адміністративне співробітництво в сфері оподаткування²; в Директиві Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 р. щодо практики протидії уникненню оподаткуванню, що прямо впливає на функціонування внутрішнього ринку³ та в цілому ряді інших споріднених директив⁴.

Сенс другого підходу полягає в тому, що інший ряд директив Ради, які стосуються гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування, переслідують мету захисту людських прав як своє основне завдання та зосереджуються на внутрішньому

taxation (77/799/EEC), [1977] OJ L 336/15. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0799>

¹ Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, [2010] OJ L 84/1. URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:084:0001:0012:EN:PDF>

² Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, [2011] OJ L 64/1, as amended by Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014, [2014] OJ L 359/1 (introducing mandatory automatic exchange of financial information). URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EN:PDF>

³ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, [2016] OJ L 193/1, as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017, [2017] OJ L 144/1 (with regard to hybrid mismatches with third countries). URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016L1164>

⁴ Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015, [2015] OJ L 332/1 (introducing mandatory automatic exchange of information on certain tax rulings). URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376> ; Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016, [2016] OJ L 146/8 (introducing exchange of country by country reports). URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881> ; Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016, [2016] OJ L 342/1 (regarding access to anti-money laundering information by tax authorities). URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016L2258> and Council Directive (EU) 2018/822, [2018] OJ L139/1 (concerning cross-border tax planning). URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>

ринку крізь їх призму, протидіють спотворенню внутрішнього ринку задля підвищення його конкурентоспроможності за межами ЄС. Однак їх головна мета все ж полягає в забезпеченні ефективності внутрішнього ринку. Цей підхід викристалізувався та яскраво виокремився як докорінно відмінний від попереднього підходу у 90-х роках ХХ ст. – на початку ХХІ ст. Найбільш переконливо його репрезентують Директива 2003/49/ЄС від 03 червня 2003 р. про спільну систему оподаткування, яка застосовується до процентів та роялті, сплачуваних між асоційованими компаніями різних держав-членів ЄС¹, Директива Ради 2009/433/ЄС від 19 жовтня 2009 р. про спільну систему оподаткування, яка застосовується до злиття, часткового чи повного поділу, передачі активів та обміну акціями компаній різних держав-членів², Директива Ради 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 р. про спільну систему оподаткування, яка застосовується у випадках материнських і дочірніх компаній різних держав-членів (оновлена редакція)³ і Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня

¹ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, [2003] OJ L 157/49. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=FI> An amending proposal was presented by the Commission in late 2011, but has not yet been adopted (see COM(2011)714 final [November 11, 2011]).

² Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to merger s, 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 (codified version), [2009] OJ (L 310), pp.34 et seq. URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:310:0034:0046:EN:PDF>

³ 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 (recast), [2011] OJ L 345/8 URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:en:PDF>, as amended by Directive 2014/86/EU of 8 July 2014, [2014] OJ L 219/40. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0086>, and Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015, [2015] OJ L 21/1. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0121>

2017 р. про механізми вирішення податкових спорів¹, а також деякі інші директиви ради ЄС.

Обидва вищезазначені підходи до розуміння директив Ради ЄС як правових інструментів гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування, взяті у сукупності, являють собою так звану позитивну гармонізацію. Це концепція, що відображає пряму європеїзацію права держав-членів у певних сферах з визначених питань шляхом імплементації правових стандартів та законодавства ЄС у цілому. Як неодноразово зазначав у своїх правових позиціях Суд ЄС, вищезгадані правові підходи поширюються на всі без будь-яких винятків сфери, незалежно від безпосередньої компетенції ЄС та виходять навіть за її правові межі. Відповідно до прецедентного права Суду ЄС, навіть у випадках, коли Євросоюз не наділений певною компетенцією, а держави-члени вільні реалізовувати власні права на власний розсуд, останні, проте, зобов'язані здійснювати цю свою компетенцію суголосно з правом ЄС.

Отже, позитивна гармонізація законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування за її правовою природою є зустрічним рухом на надзвичайно складній спільній магістралі цього виду суспільних відносин. На ній, з одного боку, діють обов'язкові вимоги ЄС щодо результату, який має бути досягнуто державами-членами у сфері прямого оподаткування, з іншого боку, останні мають право вільно обирати безпосередню форму та конкретні юридичні методи фактичної гармонізації власного законодавства у відповідній сфері з аналогічним законодавством інших держав-членів за умови, що мета директиви буде досягнута.

Як переконує критичний аналіз уже наявного досвіду держав-членів ЄС у сфері гармонізації їх законодавства щодо прямого оподаткування, ці суб'єкти зазвичай діють саме так, не узгоджуючи з іншими партнерами власну тактику гармонізації цього законодавства. Природно, що навіть у випадках, коли мета відповідної директиви в цілому досягається, власне ефект його гармонізації виявляється більшою чи меншою мірою різним в кожній державі-члені. Почасти це зумовлюється наявністю у держав національних інтересів та пріоритетів – цей суб'єктивний аспект у нашому дослідженні залишимо

¹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, [2017] OJ L 265/1. URL : <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

без спеціального розгляду. Проте вважаємо за необхідне звернути особливу увагу на об'єктивну зумовленість такої диференціації національного законодавства держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування факторами інтерпретації імплементаційного законодавства (тобто директив) у різних державах-членах. В основі цього чинника лежать семантична нетотожність відповідних термінів і понять у різних мовах держав-членів Союзу, а також передбачені безпосередньо у директивах правові особливості імплементації їх державами-членами в національне законодавство. Ці особливості зазвичай поділяються на два їх якісно відмінних між собою типи: положення директив прямої дії та приписи директив непрямої дії.

До прикладу, положення першого типу містяться у Директиві Ради 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 р. про спільну систему оподаткування, яка застосовується до процентних платежів і роялті, що сплачуються між асоційованими компаніями різних держав-членів, а також у директиві Ради 2011/16 від 15 лютого 2011 р. щодо адміністративного співробітництва у сфері оподаткування і скасування Директиви 77/799/ЄЕС 2011 р. та у ряді інших директивах. Якщо якась із держав-членів, незалежно від причин, не включала відповідні положення у національне законодавство чи робила це з порушенням передбачених у директивах строків або здійснювала це на власний розсуд, то платники податку, відповідно до наданого їм такою директивою права, могли оскаржити такі дії національної держави як у національному суді, так і в суді ЄС.

У випадках, якщо директива Ради ЄС має непряму дію і формулює лише кінцеву мету (результат) імплементації, відповідно до правових позицій Суду ЄС, на національні суди й інші компетентні органи держав-членів покладається обов'язок тлумачити кризь призму відповідних директивних вимог відповідне національне законодавство¹. Зазвичай Суд ЄС вважає, що такий обов'язок у національних суб'єктів правозастосування з'являється ще до збігу терміну імплементації відповідної директиви у національне законодавство². Таку позицію Суду ЄС підтримують і представники доктрини податкового права ЄС³.

¹ CJEU, Case C-218/01 Henkel KGaA, ECLI:EU:C:2004:88, point 60.

² CJEU, Case C-212/04 Adeneler, ECLI:EU:C:2006:443, point 115.

³ Jasper Korving. 'Interpretation of EU (Direct) Tax Directives: The Judges Will Decide' in *The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law*. Volume

У зв'язку з вищевикладеним важливого значення набувають критерії та межі тлумачення національними інституціями держав-членів власного законодавства щодо прямого оподаткування на вимогу директив Ради ЄС, що мають непряму дію. Позиція Суду ЄС у цьому питанні гнучка і вимагає врахування відповідного контексту, передусім правових формулювань і мети відповідної директиви¹. При цьому, відповідно до правових позицій Суду ЄС, національним судам держав-членів нерідко необхідно проаналізувати весь масив відповідного національного законодавства для того, щоб з'ясувати, якою саме мірою воно може бути застосоване у конкретному випадку, аби не одержати зворотного від очікуваного результату². Суд ЄС застерігає також, що національне тлумачення положень директив ЄС не повинно призводити в кінцевому наслідку до порушення принципу визначеності через загрозу надання національному законодавству зворотної дії в часі³. Водночас за усіх вищезазначених та ряду інших складників тлумачення національними правозастосовними інституціями держав-членів ціннісний пріоритет має постійно належати положенням відповідних директив Євросоюзу⁴.

Більше того, як зазначає Суд ЄС, національним правозастосовним інституціям не завжди під силу забезпечити автентичність тлумачення. В такому разі національні тлумачення положень директив Ради ЄС залишаються чинними доти, поки їх не скасує Суд ЄС⁵. Наприклад, труднощі вищезазначеного характеру вже неодноразово виникали у процесі тлумачення національними судами держав-членів положень Директиви щодо процентів та роялті. Зокрема, у ній йдеться про звільнення від сплати податку біля джерела виплати між дочірніми компаніями. В англomовному тексті цієї Директиви зазначено, що «холдинги (виділено мною. – Р.Г.) повинні

14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing, 2023. P. 207.

¹ CJEU, Case C-106/89 Marleasing, ECLI:EU:C:1990:395, para 8. See also HTPM van den Hurk, *Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen* (Kluwer 2001) 195.

² CJEU, Case C-397/01 Pfeiffer, ECLI:EU:C:2004:584, para 115.

³ CJEU, Case C-268/06 Impact, ECLI:EU:C:2008:223, point 103.

⁴ CJEU, Joined Cases C-116/16 and C-117/16 Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135.

⁵ Pending Case C-393/21, Lufthansa Technik AERO Alzey, on Regulation 805/2004 of 21 April 2004 creating a European Enforcement Order for uncontested claims [2004] OJ L143/15.

включати тільки компанії-резиденти на території ЄС»¹. Семантика французької, німецької, італійської та ряду інших мов – а директиви ЄС в обов'язковому порядку перекладаються всіма національними мовами держав-членів ЄС і юридично всі ці переклади рівносильні – дозволяє тлумачити термін *холдинги* як *холдингові компанії* або *компанії, що утримуються*, що не одне й те ж саме. Доктрина з цього питання зазначає, що в подібних випадках тлумачення має бути контекстуальним і зазвичай не обмежуватися єдиним методом інтерпретації².

Позиція Суду ЄС щодо подібних прецедентів чітка й однозначна. Зокрема, вона сформульована й оприлюднена в рішенні Суду Справедливості в справі *VNO*. Слова або терміни, йдеться у ньому, що фактично визначені у самій директиві, мають загальне значення і можуть бути витлумачені тільки Судом ЄС: «У першому і другому питаннях, – наголошується у вищезазначеному рішенні Суду ЄС, – Суд ЄС запитує, по суті, про те, яким є правильне тлумачення виразу «капітальні товари», що з'являється в третьому відступі першого абзацу статті 17 Директиви. *Перш за все, необхідно зазначити, що вираз, про який йдеться, є частиною положення права Співтовариства, яке не відсилає до права держав-членів для визначення його значення та сфери застосування* (виділено мною. – Р.Г.). Звідси випливає, – резюмує Суд ЄС, – що тлумачення в загальних рисах цього виразу не може бути залишено на розсуд кожної держави-члена»³.

Згодом цей підхід Суду ЄС знайшов свою конкретизацію, продовження і розвиток у ряді інших рішень Суду ЄС⁴. Як резонно зауважує Яспер Корвінг, який спеціально досліджував цю проблематику, в більш загальному сенсі зазначений підхід Суду ЄС слід

¹ 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 [2011] OJ L345/8). URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:en:PDF>

² Craig, Pringle: Legal reasoning, text, purpose and teleology. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*. Vol. 20. 2013. P. 7.

³ CJEU, Case 51/76 VNO, ECLI:EU:C:1977:12.

⁴ See, for instance, CJEU, Case C-73/92 Commission v Spain, ECLI:EU:C:1993:891, point 12; CJEU, Case 252/86 Bergandi, ECLI:EU:C:1988:112, point 13; CJEU, Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16 N Luxembourg 1 and others, ECLI:EU:C:2019:134, point 84.

розуміти так, що правові поняття, які використовуються у Директивах Ради, апріорі мають загальноєвропейське значення. Вони вимагають ідентичного тлумачення їх Судом ЄС, тому що тільки так може бути досягнута мета директив. З іншого боку, як наголошує вищезгаданий автор, це також означає, що внаслідок такої практики Суду ЄС створюється прецедентне право Суду у відповідній сфері суспільних відносин, яке позбавляє будь-яких перспектив найрізноманітніші національні зауваження, пояснення або тлумачення директивних положень чи понять, що зазвичай породжуються у ході парламентського процесу держав-членів ЄС¹. Це є одним з дієвих проявів так званої негативної гармонізації законодавства держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування, яка проявляється у фактичній забороні останнім тлумачити на власний розсуд цілі та сенс директив Ради в сфері прямих податків.

У цілому ж негативна гармонізація являє собою пряму заборону державам-членам вчиняти будь-які дії в сфері права всупереч праву та правовим цінностям ЄС як феномену, зокрема, перешкоджати навіть у нібито законний спосіб основоположним свободам Союзу, пов'язаним із функціонуванням внутрішнього ринку². Суд ЄС особливо послідовно та неухильно наголошує, що держави-члени ЄС не можуть здійснювати власні податкові повноваження в спосіб, який де-факто дискримінує осіб, послуги, капітали чи товари з інших держав-членів або в інший спосіб перешкоджає свободі доступу до внутрішнього ринку, або надає протиправні переваги національним суб'єктам права у спосіб, який спотворює конкуренцію. Ці

¹ Jasper Korving. 'Interpretation of EU (Direct) Tax Directives: The Judges Will Decide' in *The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law. Volume 14*. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing, 2023. P. 210.

² Це, по суті, випливає з рішення CJEU, Case C-468/93 Gemeente Emmen, ECLI:EU:C:1996:139, point 25. У цій справі йшлося про тлумачення поняття «земельна ділянка під забудову» відповідно до Шостої директиви про ПДВ, яка прямо відсилала до законодавства держав-членів ЄС. Таким чином, Нідерланди могли застосовувати власне визначення земельної ділянки під забудову, включаючи як поліпшені, так і непокрашені землі. Однак, навіть якщо Директива посилається на тлумачення внутрішнього законодавства, відповідна держава-член повинна дотримуватися мети, яку переслідує Директива.

висновки Суду базуються, зокрема, на статті 107(1) Договору про функціонування Європейського Союзу¹.

Отже, тлумачна діяльність Суду ЄС є важливим способом легітимації повноважень ЄС у сфері гармонізації податкового законодавства держав-членів ЄС в цілому щодо прямого оподаткування. Здійснюючи тлумачення унійного і національного законодавства, Суд ЄС творить прецедентне право Союзу. Необхідність цієї місії Суду зумовлена поліджерельною природою цього права загалом, що включає в себе як установче, так і похідне (вторинне) право ЄС, а також національне право держав-членів. Особливо потребує складного тлумачення Судом ЄС вторинне законодавство Союзу, передусім директиви Ради, які зазвичай є результатом суцільних компромісів їх творців як щодо цілей, так і щодо сутності відповідних директив. За своїм обсягом та наслідками впливу на внутрішній ринок ЄС, на наше переконання, гармонізація законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування мало в чому поступається гармонізації непрямого оподаткування в ЄС. Вона одержала умовну назву «мінімальної гармонізації» тільки тому, що безпосередньо не прописана в Установчих Договорах ЄС, а здійснюється переважно у формі директив Ради та прецедентного права Суду ЄС. Суд головно негативно інтегрує національне податкове законодавство методом перевірки його на відповідність основоположним цінностям права ЄС, а в разі потреби – і приведенням до такої відповідності, передусім ретельно з'ясовуючи, чи однаково це законодавство ставиться до власних юридичних норм та юридичних норм інших держав-членів у транскордонних ситуаціях. Як переконує аналіз практичного здійснення гармонізації законодавства держав-членів та Союзу в цілому у сфері прямого оподаткування, провідною тенденцією її еволюції є зростання її питомої ваги та динаміки еволюції в ЄС. З одного боку, вона є важливим інструментом подальшого поглиблення інтеграції суб'єктів ЄС у принципово нову політичну спільноту, з іншого – не менш вагомим наслідком цієї інтеграції.

¹ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Вип. 1. С. 74.

2.2.5. Висновки до підрозділу 2.2

Отже, ЄС великою мірою регулює те, як саме держави-члени реалізують парадигмальні засади права Співтовариства у сфері оподаткування та власні суверенні податкові повноваження. Він здійснює це за допомогою різних форм та методів, провідним серед яких є принцип гармонізації податкового права ЄС і держав-членів. Світоглядні та методологічні засади законодавства ЄС в цілому та у сфері оподаткування передусім містяться у ст. 2 Договору про заснування Євросоюзу. В ній йдеться про загальну компетенцію ЄС гармонізувати законодавство держав-членів з метою створення спільного ринку, який би мав усі базові властивості національного ринку. У ст. 26 Договору про функціонування ЄС він визначається як простір без внутрішніх кордонів, в якому забезпечується вільний рух товарів, осіб, послуг і капіталу відповідно до положень Установчих Договорів ЄС. Ключовим інструментом забезпечення цього простору свободи є впровадження у практику спільної для усіх його суб'єктів міри правової визначеності. В цьому й полягає квінтесенція гармонізації податкового законодавства.

Важливий засіб вищезазначеної гармонізації і водночас один із найвагоміших її наслідків – відповідний категорійно-понятійний апарат податкового права ЄС, який адекватно репрезентує суголосні інститути та субінститути цього права, породжені практикою його гармонізації: це мінімальна гармонізація у сфері прямого оподаткування; рамкова гармонізація у сфері непрямого оподаткування; гармонізація національних правових систем з правом ЄС, включно із її податково-правовою складовою; гармонізація податкових систем держав-членів; гармонізація прямого оподаткування; повна гармонізація податкового законодавства ЄС; гармонізація оподаткування доходів фізичних осіб; гармонізація корпоративного податку; гармонізація як подолання фрагментованості внутрішнього ринку; горизонтальна (спонтанна) координація та вертикальна (імперативна) гармонізація; гармонізація як запровадження рівних для усіх суб'єктів податкового права «правил гри»; міждержавна гармонізація; гармонізація у формі фіскального союзу держав-членів; гармонізованість як збалансованість розподілу податкових повноважень; гармонізація правил визначення вартості товарів, робіт, послуг та робочої сили; гармонізація ПДВ; гармонізація акцизів; гармонізація з метою уникнення подвійного оподаткування; гармонізація правил боротьби з ухиленням від сплати податків та ряд інших видів

гармонізації. Особливо плюралістичною та багатоаспектною виявилася гармонізація транскордонного співробітництва держав-членів.

Рамкова гармонізація у сфері непрямого оподаткування є домінуючою формою прояву основоположного принципу гармонізації податкового законодавства ЄС. Це зумовлено власною природою Євросоюзу як цивілізаційного феномену. Уже в першій частині ст. 1 Договору про заснування ЄС йдеться про те, що держави-засновниці наділяють його компетенцією для досягнення спільних цілей. Це стало реалізацією принципу наділення повноваженнями. Ст. 113 Договору про функціонування ЄС наділила його компетенцією ухвалювати відповідно до спеціальної законодавчої процедури рішення про гармонізацію законодавства у сфері податків з обігу, акцизів та інших непрямих податків такою мірою, якою ця гармонізація необхідна для цілей забезпечення створення та функціонування внутрішнього ринку і недопущення спотворення конкуренції.

Так звана мінімальна гармонізація податкового законодавства держав-членів ЄС здійснюється у сфері прямого оподаткування, яке продовжує залишатися неподільною цариною їх податкового суверенітету. Вона реалізується головню у формі Директив Ради ЄС. Директиви як правовий інструмент Співтовариства мають своєю ключовою метою посилення відчуття партнерства ЄС та держав-членів у процесі солідарного вироблення, ухвалення і реалізації рішень у сфері їх спільної компетенції. Директиви дають змогу державам-членам впроваджувати їх в дію. Проте їх свобода в цьому жорстко регламентована, оскільки Директиви обов'язкові для них щодо передбачених результатів, які повинні бути досягнуті кожною державою-членом. Водночас за національними державами-членами залишається право вибору форм і методів імплементації Директив у власне законодавство. Оптимальність директив як дієвих засобів гармонізації законодавства держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування з більш широкої точки зору полягає в тому, що вони зуміли поєднати в собі дві альтернативних точки зору на природу внутрішнього ринку ЄС та його властивостей – як засобу запобігання ухиленням від сплати податків і уникнення оподаткування, з одного боку, і парадигмальної платформи захисту людських прав та основоположних свобод на теренах ЄС, з іншого боку.

2.3. Принцип податкової недискримінації у праві ЄС

«...дискримінація..., як здається, є одним з основних людських інстинктів»

Джонсон Джексон

2.3.1. Загальні положення

Принцип податкової недискримінації є ще одним, поряд із принципом гармонізації законодавства держав-членів у сфері оподаткування, основоположним принципом податкового права Євросоюзу. Його ідея, як неодноразово акцентувалося у рішеннях Суду ЄС¹, закорінена в ідеї створення спільного внутрішнього ринку на теренах держав-членів ЄС, передбаченого статтею 3 Договору про ЄС. Власне ж поняття внутрішній ринок визначено в частині другій ст. 26 ДФЄС: «Внутрішній ринок охоплює простір без внутрішніх кордонів, де згідно з положеннями Договорів забезпечено вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу»². Відповідно до задуму творців ЄС, цей ринок охоплює щонайменше такі базові елементи: 1) чотири вищезазначених свободи; 2) вільну конкуренцію в розумінні їх відповідно до ДФЄС; 3) адаптацію, гармонізацію й координацію національного законодавства держав-членів; 4) спільні політики щодо внутрішнього ринку. Однією з таких спільних політик є податкові системи держав-членів, їх фіскальний суверенітет, які опинилися внаслідок утворення Євросоюзу під його системним контролем та впливом. Наразі уже неможливо провести чітку демаркаційну лінію між сферою дії податкового права ЄС і національного податкового права держав-членів.

Як метафорично резюмували П. ван Хем і П. Грудзінські у більш широкому правовому контексті, «міради договірних зобов'язань обмежують простір для маневру європейських держав, зачинивши їх у жорстку мережу дій, визначену інституційними і політичними рішеннями. Це та прихована ціна європейської інтеграції, що не дозволяє «суверенним» державам-членам розірвати Установчі Договори ЄС, спакувати валізи та повернутися до політики національної

¹ Case 299/86 Criminal proceedings against Rainer Drexl. Judgment of the Court of 25 February 1988 // European Court Reports. 1988. – P. 1235, para 24; Case 15/81 Gaston Schul Douane Expéditeur BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal. Judgment of the Court of 5 May 1982 // European Court Reports. 1982. P. 1431-1432, para 33.

² Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Вип. 1. С. 48.

автаркції»¹. Проте ця метафора виявилася водночас і гіперboloю – як відомо, Великобританія таки розірвала Установчі Договори ЄС і повернулася до повного власного суверенітету, зокрема й фіскального суверенітету. Саме проблеми, безпосередньо з ним пов'язані, і спричинили вихід цієї держави з Євросоюзу. Очевидно, мають рацію ті дослідники податкового права, які стверджують, що фіскальний суверенітет продовжує залишатися однією із найчутливіших сфер виключних повноважень сучасної держави².

Дещо повніше і уже в безпосередній формі ідею податкової недискримінації викладено у ст. 110 ДФЄС. Вона виступає тут своєрідним загальним правилом, відповідно до якого заборонена будь-яка податкова дискримінація, тобто має, як резонно зауважив О. Ю. Водянніков, загальнофункціональне значення³. Ця стаття є світоглядною і методологічною матрицями принципу податкової недискримінації у праві ЄС і у таких якостях буде розглянута нами дещо пізніше. Наразі ж відзначимо тільки, що і тут ідея податкової недискримінації викладена своєрідною езопівською мовою. Саме це, очевидно, й стало одним з визначальних чинників появи та розвитку плюралістичних концептуальних підходів до розуміння принципу податкової недискримінації у праві ЄС.

Не випадково дослідниками права ЄС раз за разом резонно звертається увага на специфіку юридичної мови Союзу, яка вимагає обов'язкового врахування поряд із правовими текстами ще й відповідних контекстів. До прикладу, відомий професор Ю. Баст зауважував щодо цього так: «іноді правова наука вимагає такого рівня абстракції, що практичні цілі права перестають бути чіткими. Теорія інструментів європейського конституційного права така ж далека від повсякденних проблем, – зазначав він між іншим, – як підручник з граматики італійської мови від насолоди капучино на флорентійській площі. Однак без розуміння граматики права ЄС, – уже всерйоз резюмував він, – нам не досягнути його семантику і семіотику, адже

¹ van Ham P. Affluence and Influence. The Conceptual Basis of Europe's New Politics / Peter van Ham, Przemyslaw Grudzinski. *The National Interest*. 1999-2000. No. 58. P. 81.

² Kube H. Competence Conflicts and Solutions: National Tax Exemptions and Transnational Controls. *Columbia Journal of European Law*. 2002. Vol. 9. P. 79.

³ Водянніков Олександр Юрійович. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. 12.00.11 – Міжнародне право. Київ. 2016. С. 31.

як носії мови у всесвіті цього права ми не зможемо з будь-якою мірою впевненості взаємодіяти між собою, незалежно від того, наскільки подібною вона може видаватися до нашої рідної правової мови»¹.

Термін *дискримінація* сучасного європейського права сягає своїми витокami латинської мови і, відповідно до пояснення його сенсу у відомому Юридичному словнику французького мовознавця Ж. Корню, означає *discrimination* – *відокремлення, поділ*. Проте, він похідний від іншого латинського терміна *discrimen*, семантичним змістом якого є *демаркаційна лінія, лінія межі*. А цей останній латиномовний термін, в свою чергу, походить від латинського слова *discriminare* – *виокремлювати, розділяти, розрізняти*². Принагідно зазначимо, що в новому «Латинсько-українському та українсько-латинському словнику» Л. П. Чуракової термін дискримінація тлумачиться в порівнянні з вищезазначеним французьким словником надто спрощено і фрагментарно, що спотворює її адекватний зміст й унеможлиблює тотожне розуміння³. Щоправда, його авторка у «Правилах користування словником» застерегла, що основною метою створення цього словника було ознайомлення читачів лише з найважливішими термінологічними одиницями в найтиповіших мінімальних контекстах⁴. Спеціальне наукове дослідження явищ дискримінації/недискримінації у податковому праві ЄС, яке ми здійснюємо, не є таким випадком і вимагає максимально всебічного та глибокого знання і розуміння семантики відповідного терміна.

У тому ж Юридичному словнику Ж. Корню містяться три визначення терміна *дискримінація* французькою мовою, два з яких безпосередньо стосуються нашого дослідження: «П (в міжнародному публічному праві): відмінне ставлення, яке передбачає відмову

¹ Bast J. On the Grammar of EU Law: Legal Instruments / Jürgen Bast // Jean Monnet Working Paper 9/03. 2003. 73 p. URL: <http://www.jeanmonnetprogram.org/archive/papers/03/030901-05.pdf>; Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v. Schuhmacker // European Court Reports. 1995. Part I. P. 257, para 21; Case C-118/96 Safir v. Skattenmyndigheten I Dalarnas Län // European Court Reports. 1998. Part I. P. 1925, para 21; Case C-55/98 Skattenministeriet v. Bent Vestergard // European Court Reports. 1999. Part I. P. 7664, para 15.

² Vocabulaire juridique [ed. par G. Cornu]. [3e edn.]. Paris: Quadrige / Presses Universitaires de France, 2002. P.302.

³ Чуракова Л.П. Латинсько-український та українсько-латинський словник. Київ: Чумацький шлях, 2009. С. 49.

⁴ Там само. С. 4.

особам, групам осіб або державам в правах чи перевагах, що визнані за іншими [особами]: протилежність рівному ставленню (зазвичай визначається терміном *недискримінація*)... III (в податковому праві): 1) (у вузькому значенні) відмінне за своєю базою оподаткування у зв'язку з походженням [об'єкта оподаткування]; 2) (в широкому значенні) відмінне за своєю базою оподаткування внаслідок певного критерію»¹.

Відповідно до Оксфордського словника сучасної англійської мови, термін *дискримінація* тлумачиться як створення або встановлення відмінності, вирізнення, виокремлення», а термін *дискримінувати* означає «робити негативне розрізнення, несприятливо виокремлювати від інших»². Згідно із широко вживаним в Україні «Великим англо-українським словником» автора й укладача М. В. Адамчик, термін *дискримінація* пояснюється як «різний підхід, неоднакове відношення»³.

О. Ю. Водянніков у своєму кваліфікаційному дослідженні принципу податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС резонно зауважує, що сучасна міжнародно-правова доктрина не заперечує проти визнання за вимогою недискримінації статусу принципу. Але, як доречно продовжує він, у вищезазначеній доктрині нерідко допускається змішування принципу недискримінації із принципом суверенної рівності держав⁴. Відзначимо, що це є світоглядною та методологічною похибками, хоча деякі вітчизняні автори цього не помічають і виводять принцип недискримінації саме із принципу суверенної рівності держав і принципу їх співробітництва⁵. Принцип недискримінації у податковому праві ЄС не пов'язаний безпосередньо із суверенною рівністю його держав-членів. Він вимагає рівності прав та обов'язків вітчизняних та невітчизняних платників податків,

¹ Vocabulaire juridique [ed. par G. Cornu]. [3e edn.]. Paris: Quadriga / Presses Universitaires de France, 2002. P. 302-303.

² Oxford English Dictionary, second edition by John Simpson and Edmund Weiner, Clarendon Press, 1989, twenty volumes. URL: <http://www.oed.com/>; <https://www.oed.com/search/advanced/Entries?q=discrimination&sortOption=Frequency>

³ Великий англо-український словник. Авт.-уклад. В.М.Адамчик. Донецьк : Видавництво Сталкер. 2002. С. 279.

⁴ Водянніков Олександр Юрійович. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. С. 25.

⁵ Чубарєв В. Міжнародне економічне право: підруч. Київ : Юрінком Інтер, 2009. С. 48.

а також правового режиму руху тих й інших товарів, робіт, послуг на внутрішньому ринку ЄС, який є де-факто сумою національних ринків держав-членів.

Плюралізм концептуальних підходів до розуміння принципу податкової недискримінації у праві ЄС зумовлений ще й деякими іншими чинниками. Зокрема, поняття внутрішнє оподаткування, що вживається в ДФЄС, має автономне значення, як підкреслює Суд ЄС, і не залежить жодним чином від визначення відповідного обов'язкового платежу у національному законодавстві держав-членів¹. Чого наразі не можна сказати про останні – незважаючи на те, що питання внутрішнього оподаткування держав-членів усе ще де-юре залишається їх виключною прерогативою, проте, як систематично зауважує Суд ЄС, вони повинні здійснюватися відповідно до права ЄС².

Ще один чинник, який із неминучістю породжує плюралізм концептуальних підходів до розуміння принципу податкової недискримінації у праві ЄС, – необхідність врахування правових позицій Суду ЄС. Вони самі не є однозначно послідовними й чіткими, а навпаки, відображають контекстуальність відповідного правового спору, щодо якого суду доводиться ухвалювати власне рішення. На це резонно звернув увагу О. Ю. Водянніков, зазначивши, що рішення Суду Справедливості залежить насамперед від традиційного джерела права ЄС, що ним застосовується або тлумачиться³. При цьому він посилається на ряд авторитетних дослідників права ЄС⁴. У зв'язку з вищевикладеним нам видається дещо алогічним та гіперболізованим підсумкове резюме О. Ю. Водяннікова щодо цього: «У

¹ Bast J. On the Grammar of EU Law: Legal Instruments. Jean Monnet Working Paper 9/03. 2003. P. 3. URL: <http://www.jeanmonnetprogram.org/archive/papers/03/030901-05.pdf>.

² Case C-365/02 Lindfors. Judgment of the Court of 15 July 2004. *European Court Reports*. 2004. Vol. I. P. 7208, para 24.

³ Водянніков Олександр Юрійович. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. С. 116.

⁴ Harris J. Towards Principles of Overruling – When Should a Final Court of Appeal Second Guess? *Oxford Journal of Legal Studies*. 1990. No. 10, Issue 2. P. 184-191; Troper M. 'Precedent in France' in *Interpreting Precedents: A Comparative Study* / McCormick N., Summers R. Eds. Aldershot: Dartmouth Publishing Co., 1997. P. 126; McCormick D., Summers R. 'Further General Reflections and Conclusions' in *Interpreting Precedents: A Comparative Study* / McCormick N., Summers R. eds. Aldershot: Dartmouth Publishing Co., 1997. P. 540-541.

такому розумінні положення Договору у відриві від практики Суду є лише мертвою буквою: тільки у світлі практики Суду вони набувають свого системного та змістовного значення у системі права ЄС»¹.

2.3.2. Плюралізм концептуальних підходів до розуміння принципу податкової недискримінації у праві ЄС: доктрина і практика Суду Справедливості

Недискримінація, відповідно до ст. 2 ДФЄС, є однією з базових цінностей ЄС. Проте першою серед цих цінностей дослідники права Євросоюзу зазвичай називають *плюралізм*. Вони пояснюють це тим, що ЄС ґрунтується на цінностях поваги до людської гідності кожної особи та її свободи, демократії, рівності, верховенства права і поваги до прав людини, зокрема й до прав осіб, що належать до меншин. Цей плюралізм пронизує світогляд його спільнот, їх спосіб мислення і буття. Він постає ціннісною матрицею єдності в різноманітності та неповторності, а тому природно, що цей феномен сповна проявився й у концептуальних підходах до розуміння принципу податкової недискримінації у праві ЄС. Так, за влучним висловом відомого дослідника права ЄС А. Морон, податкова недискримінація, як і податковий суверенітет, мають «Вавилон визначень»², кожне з яких, на думку інших його дослідників, більш або менш «історично зумовлене»³. Цей погляд також поділяє відомий дослідник податкового права Генуезького університету (Італія) Франческо Фаррі⁴. Єдиним консолідованим (не плюралістичним) винятком, резюмує він, «є митні збори, щодо яких держави-члени спеціально відмовилися від власного суверенітету... і які, відповідно, підлягають динаміці, що

¹ Водянніков Олександр Юрійович. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. С. 116

² A. Morrone. *Sovranita. Rivista AIC*. №3. 2017. P. 2.

³ Lanchester F. *L'erosione della sovranita nazionale. Rassegna parlamentare*. 1998. № 2. P. 413; Brauner Y. 'An Essay on BEPS, Sovereignty and Taxation' in SA Rocha and A Christians (eds), *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Wolters Kluwer. 2017. P. 74.

⁴ Francesco Farri. 'Between Form and Substance: At the Root of the Limits of the EU Taxing Powers' in *The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law*. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing. 2023. P. 83.

повністю відрізняється від динаміки, застосовної до всіх інших податків»¹.

Чи не найповніша у «Вавилоні тлумачень» природи та змісту принципу податкової недискримінації у праві ЄС концепція так званого класичного Единбурзького правила «залиш їх такими, якими ти їх знайшов», або інакше кажучи, нейтральності оподаткування. Її ідейні витoki зазвичай приписують Джону Стюарту Міллю², хоча деякі автори знаходять її очевидні вияви ще у Джеймса Міля³. Джанлуїджі Бізіолі та Еккехарт Реймер стверджують, що нейтральність як вияв принципу податкової недискримінації укорінена в первинному праві ЄС⁴. Усі прихильники такого розуміння принципу недискримінації у податковому праві ЄС розуміють нейтральність оподаткування як відсутність у ньому стимулів та антистимулів для відповідної економічної поведінки (інвестування або споживання) в певній податковій системі. Звичайно, повної нейтральності оподаткування досягти неможливо. Адже, як зазначається у спеціальних дослідженнях, прибуткові податки дестимулюють працю й інвестиції, а податки на споживання дестимулюють це споживання, тоді як податки на майно і багатство загалом здійснюють протилежний вплив⁵. Принагідно зазначимо, що концепції нейтралітету оподаткування як втілення його принципу недискримінації надзвичайно чутливі до контексту відповідної ситуації.

¹ Francesco Farri. 'Between Form and Substance: At the Root of the Limits of the EU Taxing Powers' in *The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law*. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing. 2023. P. 90.

² On John Stuart Mill see: W. Buchholz, *Neutral Taxation of Risky Investment*, in D. Bös, M. Rose and C. Seidl (eds), *Welfare and Efficiency in Public Economics*. Berlin/Heidelberg: Springer, 1988.

³ On James Mill See: F. Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1970, p.33; F.A. Walker, *Political Economy*. 3rd ed. London: Macmillan, 1887, p.491; and Mann F.K. *Steuerpolitische Ideale*. Jena: G. Fischer, 1937, p.158, p.246 et seq.

⁴ Gianluigi Bizzioli, Ekkehart Reimer. 'Equality, ability to pay and neutrality' in *Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law*. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslechner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. P. 53-54.

⁵ Schön Cf. W. Neumark. *Neutrality and Territoriality: Competing or Converging Concepts in European Tax Law?* *Bulletin for International Taxation*. 2015, p.271 et seq., at p.272.

У літературі з податкового права ЄС найчастіше розрізняють такі вияви нейтральності в оподаткуванні: нейтральність щодо власності на капітал, який оподатковується¹; нейтральність по відношенню до дивідендів та відсотків; нейтральність навантаження на нерозподілений та розподілений прибуток; однаковий податковий тягар для самозайнятих підприємців, партнерів, товариств і юридичних осіб та деякі інші прояви нейтральності². Цілий ряд наукових концепцій сформувалися в процесі дослідження нейтральності оподаткування як вияву принципу недискримінації у податковому праві в транскордонному оподаткуванні держав-членів ЄС³. Аналіз вищезазначених проявів нейтральності переконує, що чимало із них за їх природою взаємовиключні. До прикладу, нейтральність щодо імпорту капіталу в державі його походження виключає нейтральність щодо його імпорту в державі резиденства платника податків, якщо тільки ці дві податкові системи не ідентичні. В свою чергу, останнє фактично унеможливило б фіскальний суверенітет держав-членів ЄС та відсутність реальних перспектив їх фіскального союзу.

Ціннісно близькі до концепцій нейтральності як вияву принципу недискримінації в податковому праві ЄС його концепції рівності з точки зору справедливої конкуренції платників податків між собою, з одного боку, та реалізації ними економічних свобод, з іншого боку. На це особливу увагу звертає сучасна доктрина податкового

¹ Desai Cf. M.A. and Hines J.R. Evaluating International Tax Reform. *National Tax Journal*. 2003, №56. p.487 et seq.; Kane M.A. Ownership Neutrality, Ownership Distortions, and International Tax Welfare Benchmarks. *Virginia Tax Review*. 2006, № 26. p.53, at p.73 et seq.

² H. Kube and E. Reimer (eds). *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*. Berlin: Lehmanns, 2018. URL: <https://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/issue/view/4065>

³ P. Richman (later, Musgrave). *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis*. Baltimore: Johns Hopkins Press, 1963; P. Musgrave. *United States Taxation of Foreign Investment Income: Issues and Arguments*. Cambridge, MA: International Tax Program, Harvard Law School, 1969; G.C. Hufbauer and A. Assa. *US Taxation of Foreign Income*. Washington, DC: Peterson Institute for International Economics, 2007, p.51 et seq.; M. Valta. *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2014, p.105 et seq.

права ЄС¹. Намагання одночасно переслідувати обидві вищезазначені цілі, як зазначається у ній, призводять до «систематичного дисбалансу між економічними і неекономічними інтересами» суб'єктів податкових правовідносин². Більше того, як резонно зазначається у літературі з податкового права ЄС, це має своїм неодмінним наслідком реалізацію тільки підходів формальної рівності в податковому праві ЄС, в межах яких платники податків розглядаються виключно як «агенти виробничої системи»³, у відриві від їх субстантивних особистісних якостей і потреб.

Обмеженість такого підходу стала особливо відчутною після підписання державами-членами Лісабонського договору та прийняття ними ж Хартії основоположних прав ЄС як юридично обов'язкового інструменту. Це був підсумок тривалого еволюційного процесу, внаслідок якого концепт рівності поступово набув нових якостей, вочевидь вийшов за межі фокусування уваги на рівному ставленні (симетрії у ставленні) до різних платників податків, перенісши центр ваги на порівняння фактичних статусів відповідних платників податків⁴. Цей підхід було підтримано Судом ЄС⁵. Особливо яскраво останнє проявилось у рішенні Суду Справедливості *Deutsche Telekom AG проти Лілі Шредер*, у якому він скасував власне попереднє тлумачення ієрархії економічної та соціальної цілей ЄС: «Економічна мета, яку переслідує стаття 119 Договору, а саме усунення викривлень конкуренції між підприємствами, заснованими в

¹ U.Spangenberg, A. Mumford and S. Daly. Navigating taxation towards sustainability: contradictions between social, gender, environmental, and economic ambitions, obligations and governance capacities in European tax law. University of UMEA. Umea universitet. Vol. 16. 2018. URL: <http://umu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1180582&dswid=2750>

² Davies G. Democracy and Legitimacy in the Shadow of Purposive Competence. *European Law Journal*. № 21. 2015. URL: <https://aei.pitt.edu/78985/>

³ Boria P. Taxation in the European Union. Springer, 2017. P.197.

⁴ Lenaerts K. and Gutierrez-Fons J.A. To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice. *Columbia Journal of European Law*. Vol. 20. 2014. 3; Y. Arai-Takahashi. The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR. Intersentia. 2002. P.199.

⁵ Case 26-62 NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, ECLI:EU:C:1963:1; A. von Bogdandy. The Legal Case for Unity: The European Union as a Single Organization with a Single Legal System. *Common Market Law Review*. Vol. 36. 1999. P. 887.

різних державах-членах, *вторинна* (виділено мною. – Р.Г.) по відношенню до соціальної мети, яку переслідує те ж саме положення, що є вираженням основоположного права людини»¹.

Цим самим Судом ЄС було запроваджено нову ціннісну матрицю для переосмислення феномену рівності як прояву принципу податкової недискримінації у праві ЄС. На основі цієї ціннісної матриці почали з'являтися концепції сталого розвитку ЄС в цілому² та його окремих сегментів³. У їх межах податкові ситуації всіх громадян ЄС стали тлумачитись як «в принципі порівнянні, якщо не враховувати критерій резидентства»⁴. Однак ряд дослідників новітнього права ЄС в цілому та податкового права Союзу особливо обґрунтовано вважає такий підхід спрощеним, більше того, методологічно хибним. При цьому вони виходять з того, що «населення Європи дуже неоднорідне, а оподаткування – це не лише джерело надходжень, але й тонкий інструмент для управління поведінкою платників податків, досягнення справедливості і рівних можливостей через перерозподіл, а також задоволення економічних потреб»⁵. Близький до вищевикладеного і погляд вчених-економістів на цю проблему⁶.

Отже, аналіз концептів рівності як конкретних проявів основоположного принципу податкової недискримінації у праві ЄС переконує, що цінності, які вони репрезентують, демонструють процес переосмислення первісного задуму ЄС як суто економічного проєкту в політичний пакт. Проте це стосується лише Євросоюзу як феномену

¹ LFM Besselink. Case C-50/96, Deutsche Telekom AG v Lilli Schroder, Joined Cases C-234/96 and C-235/96, Deutsche Telekom AG v Agnes Vick and Ute Conze, Joined Cases C-270/97 and C-271/97, Deutsche Post AG v E // Common Market Law Review. Vol. 38. 2001. P.437.

² Kenig-Witkowska M.M. The Concept of Sustainable Development in the European Union Policy and Law. *Journal of Comparative Urban Law and Policy*. Vol. 1. 2017. P. 64.

³ J. Verschuuren. 'The growing significance of the principle of sustainable development as a legal norm' in D Fisher (ed), *Research Handbook on Fundamental Concepts of Environmental Law*. Edward Elgar Publishing. 2016.

⁴ R. Pehls. 'Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability' in Tax Law' in C. Brokelind (ed), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. IBFD. 2014.

⁵ C. Heber, *Enhanced Cooperation and European Tax Law*. Oxford University Press. 2021. See abstract, 12.

⁶ Gintis H. Beyond Homo economicus: evidence from experimental economics. *Ecological Economics*. Vol. 35(3). 2000. P. 311.

в цілому. Стосовно ж податкового права ЄС концептуалізація рівності, за великим рахунком, ще продовжує залишатися, як зазначає К.Трента, в первісних парадигмальних межах «Союзу як економічної зони вільної торгівлі»¹. Інші дослідники називають це явище «економічною ДНК»² і пояснюють, що воно атрибутивно пов'язане із фіскальним суверенітетом держав-членів.

Існує численна література з європейського податкового права, автори якої схильні ототожнювати недискримінацію у податковому праві ЄС з *правовим режимом найбільшого сприяння*. Вони трактують його як найвищий вияв недискримінації або як широке розуміння недискримінації³. При ретельнішому аналізі цієї точки зору на природу недискримінації у податковому праві ЄС виявляється, що правовий режим найбільшого сприяння є зворотною стороною, а ще точніше кажучи, безпосереднім наслідком гармонізації законодавства держав-членів у сфері оподаткування. В свою чергу, він справляє позитивний вплив і на процеси вищезазначеної гармонізації. Принагідно зазначимо, що найбільшою мірою цей вид недискримінації суб'єктів податкових правовідносин держав-членів охоплює сферу їх транс-кордонної співпраці. Основні питання, пов'язанні з гармонізацією законодавства держав-членів ЄС у сфері оподаткування, нами були розглянуті спеціально в попередньому підрозділі цієї монографії.

У цьому підрозділі вважаємо за необхідне тільки додати у контексті основоположного принципу недискримінації в податковому праві ЄС, що правовий режим найбільшого сприяння світоглядно і методологічно повністю суголосний із принципом лояльного (щирого) співробітництва всіх суб'єктів Євросоюзу між собою. Він закріплений у ст. 4 Договору про утворення ЄС. Його квінтесенція полягає в тому, щоб вищезазначені суб'єкти права ЄС усвідомлено виявляли повну взаємоповагу один до одного, максимально сприяли один одному у здійсненні покладених на них Установчими Договорами

¹ Cristina Trenta. 'Reconceptualising the Principle of Equality in EU Tax Law' in The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, New York, Dublin: Hart Publishing. 2023. P. 188.

² Mark de Vos. 'Substantive Formal Equality in EU Non-Discrimination Law' in European Union and its Neighbours in a Globalized World. EUNGW. volume 1. pp 245–267.

³ S. Leible and M. Schröder in: R. Streinz (ed.), EUV/AEUV, 2nd edn. Munich: C.H. Beck. 2012, Art. 114 m.no. 14.

завдань і функцій. Парадигмальна матриця цього принципу зводиться до того, що передусім держави-члени як творці ЄС повинні вжити усіх належних та достатніх заходів задля забезпечення реалізації цілей ЄС та утриматися від будь-яких кроків, які могли б поставити під загрозу їх досягнення. Як зазначається у спеціальній літературі з цієї проблематики, лояльне співробітництво є тією ціннісною нормою, яка покладає на держави-члени й інституції ЄС, громадян Євросоюзу взаємний обов'язок добросовісної співпраці¹. Такої самої позиції дотримується Суд ЄС².

На нашу думку, Суд ЄС зробив чи не найвагоміший внесок у появу та існування плюралістичності підходів до розуміння та тлумачення принципу недискримінації у податковому праві Євросоюзу. Не вдаючись до ґрунтовного аналізу причин цього явища, оскільки останні наразі не є предметом цього дослідження, зазначимо тільки, що в науковій літературі з податкового права ЄС зазвичай виділяють два покоління рішень Суду ЄС за критерієм розуміння і тлумачення ним принципу недискримінації щодо прямих податків. При цьому зауважується, що ці покоління не розділені між собою китайською стіною, а мають між собою до певної міри рухливу межу, а інколи навіть перетинаються одне з одним³.

Більш ретельний аналіз рішень Суду ЄС за критерієм розуміння і тлумачення ним форм та методів дискримінації у податковому праві, якщо навіть не виходити за межі сфери прямих податків, про які йшлося вище, дозволяє чітко виокремити щонайменше три покоління типів кейсів Суду. Кейсам Суду ЄС першого покоління щодо розуміння і тлумачення ним принципу податкової недискримінації, більшість з яких припадає на другу половину 80-х років – 90-ті роки ХХ ст., був властивий безкомпромісний (суворий) підхід до аналізу

¹ Lenaerts K., J. A. Gutierrez-Fons The constitutional allocation of powers and general principles of EU Law. *Common Market Law Review*, 2010. № 47. P.1629-1669.

² Case 294/83, (Parti écologiste «Les Verts» v. European Parliament), Judgment of 23rd April 1986, ECR URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61983J0294:EN:HTML>, P.1365.

³ Hinnekens L. The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaty Principles as Applied by the European Court to Member States. *Direct Taxation, EC Tax Rev.* 2002, at 113 et seq.; Zalasinski A. The Limits of the EC Concept of Direct Tax Restriction on Free Movement Rights, the Principle of Equality and Ability To Pay, and the Interstate Fiscal Equity. *Intertax*. 2009, at 283 et seq.

будь-яких проявів дискримінації у податковому праві. Квінтесенцією цього підходу стало несприйняття Судом не тільки прямої дискримінації за національною ознакою, але й всіх непрямих форм податкової дискримінації. При цьому він тлумачив дискримінацію буквально, відповідно до ціннісних матриць Установчих Договорів. Прикладами правових позицій Суду ЄС першого покоління щодо розуміння ним податкової дискримінації можуть бути його рішення у справах *Schumacker*, *Wielockx* та *Royal Bank of Scotland*¹.

Правові позиції Суду ЄС другого покоління у вищезазначеній сфері ведуть відлік свого часу, починаючи з 1997 р. Спираючись на власне прецедентне право в інших сферах правозастосування, відтоді Суд почав застосовувати не буквально, а обмежувальне тлумачення положень Установчих Договорів щодо дискримінації. На думку авторів, які спеціально досліджували розглядане питання, цей підхід по суті є тестом на обмеження фундаментальних свобод на ринку ЄС, тоді як перший являв собою класичний тест на дискримінацію. Найочевиднішою відмінністю між вищезазначеними підходами, як вважають ці ж дослідники, є відсутність аналізу порівняльності в тесті на обмеження. В цьому сенсі, резюмують вони, обмеження фундаментальних свобод є підстави вважати «абсолютною концепцією, що має самостійне значення і незалежна від інших концепцій»². З позицій цього методологічного підходу Суд ЄС досліджував справи щодо дискримінації в прямому оподаткуванні за критерієм свободи вільного пересування осіб на ринку ЄС головно до березня 2005 р. і розглянув майже чотири десятки таких справ³. У процесі задіяння

¹ Niels Bammens. The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law. Thesis submitted to the Katholieke Universiteit Leuven (Belgium) in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Laws (PhD). Degree awarded on 18 October 2011. IBFD. Volume 24. Doctoral Series. P. 534.

² Cordewener A. «The Prohibitions of Discrimination and Restriction within the Framework of the Fully Integrated Internal Market», in F. Vanistendael (ed.), EU Freedoms and Taxation. Amsterdam: IBFD Publications, 2006, at 26; M. Boutard Labarde. Case Note: C-300/90, Commission v Belgium and C-204/90, Bachmann, Journal du Droit International (Clunet) 2 (1992), at 447; E. Steindorff, EG-Vertrag und Privatrecht. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft. 1996., at 65; Hinnekens L. The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaty Principles as Applied by the European Court to Member States' Direct Taxation. *EC Tax Rev.* 2002, at 119 (referring to R. Barents).

³ C-250/95, Futura, 15 May 1997; C-118/96, Safir, 28 Mar. 1998; C-336/96, Gilly, 12 May 1998; C-264/96, ICI, 16 July 1998; C-311/97, Royal Bank of Scotland, 29 Apr.

цього підходу з'ясувалося, що його еластичність як основна перевага виявилась також і його найбільшим недоліком. Це було зумовлено особливою природою прямого оподаткування, де діє жорсткий податковий суверенітет держав-членів.

Після цього, як зазначає С. Кінгстон, настало «повноліття прецедентного права Суду у сфері прямого оподаткування»¹ і він знову став застосовувати його фірмовий трискладовий тест на виявлення дискримінації, а саме: чи переслідує певний захід, що потрапив під судовий контроль, законну мету в суспільних інтересах; чи є цей захід належним для досягнення відповідної мети; чи є цей захід пропорційним. Проте Суд не відмовився від своєї практики перевірки ситуацій на порівнянність. С. Кінгтон в іншому своєму дослідженні назвав цей тип підходу Суду ЄС щодо виявлення дискримінації у сфері прямого оподаткування анонсованим, складним підходом до ідентифікації дискримінації². Суд ЄС у межах цього підходу «всі заходи, які забороняють, перешкоджають або роблять

1999; C-254/97, Baxter, 8 July 1999; C-391/97, Gschwind, 14 Sept. 1999; C-307/97, Saint-Gobain, 21 Sept. 1999; C-439/97, Sandoz, 14 Oct. 1999; C-294/97, Eurowings, 26 Oct. 1999; C-55/98, Vestergaard, 28 Oct. 1999; C-200/98, X AB & Y AB, 18 Nov. 1999; C-251/98, Baars, 13 Apr. 2000; C-87/99, Zurstrassen, 16 May 2000; C-35/98, Verkooijen, 6 June 2000; C-156/98, Germany v. Commission (tax incentives new Länder), 19 Sept. 2000; C-141/99, AMID, 14 Dec. 2000; Joined Cases C-397/98 and C-410/98, Metallgesellschaft and Hoechst, 8 Mar. 2001; C-17/00, De Coster, 29 Nov. 2001; C-431/01, Mertens, 12 Sept. 2002; C-136/00, Danner, 3 Oct. 2002; C-436/00, X & Y, 21 Nov. 2002; C-324/00, Lankhorst-Hohorst, 12 Dec. 2002; C-385/00, De Groot, 12 Dec. 2002; C-234/01, Gerritse, 12 June 2003; C-422/01, Skandia, 26 June 2003; C-168/01, Bosal, 18 Sept. 2003; C-209/01, Schilling, 13 Nov. 2003; C-42/02, Lindman, 13 Nov. 2003; C-364/01, Barbier, 11 Dec. 2003; C-334/02, Commission v. France (fixed levy), 4 Mar. 2004; C-9/02, de Lasteyrie, 11 Mar. 2004; C-268/03, De Baeck, 8 June 2004; C-169/03, Wallentin, 1 July 2004; C-315/02, Lenz, 15 July 2004; C-242/03, Weidert, 15 July 2004; C-319/02, Manninen, 7 Sept. 2004; C-219/03, Commission v. Spain, 9 Dec. 2004; C-39/04, Laboratoires Fournier, 10 Mar. 2005.

¹ Kingston S. A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence. *Common Mkt. L. Rev.* 2007, at 1335.

² Kingston S. The Boundaries of Sovereignty: The ECJ's Controversial Role Applying Internal Market Law To Direct Tax Measures. Cambridge Y.B. Eur. Legal Stud. Vol.9. 2007, at 303.

менш привабливим здійснення [відповідної] свободи», став розцінювати як «дискримінаційні обмеження»¹.

Плюралізм концептуальних підходів до розуміння і тлумачення принципу податкової недискримінації в праві ЄС не вичерпується вищенаведеним їх стислим оглядом. Поза нашою увагою поки що залишилися такі поширені й небезпечні з точки зору досягнення стратегічних цілей Євросоюзу її прояви, як: пряма податкова дискримінація за правом ЄС; непряма податкова дискримінація за правом ЄС; зворотна податкова дискримінація за правом ЄС; податковий протекціонізм держав-членів за правом ЄС. Вони будуть проаналізовані нами в їх найбільш сутнісних проявах дещо нижче у формі відповідних окремих субпідрозділів цього підрозділу монографічного дослідження. Світоглядною і методологічною матрицями їх аналізу буде принцип рівності у податковому праві ЄС.

2.3.3. Властивість рівності як світоглядна і методологічна матриці принципу податкової недискримінації у праві ЄС

Рівність належить до основоположних цінностей ліберальних демократій. Як ключовий принцип їх побудови і функціонування, рівність постає постійним мірилом для моніторингу, оцінки і збалансування відносин між публічною владою і громадянами держав². Європейський Союз є асоціацією саме ліберальних держав-членів, тому його право також базується на засадах принципу рівності. Це знайшло своє втілення у найважливіших актах права ЄС³. Із глибокого розуміння і послідовного дотримання цього факту

¹ C-446/03, Marks & Spencer, ECR (2005), I-10837, 13 Dec. 2005, paras. 28-34, paras. 35-39.

² E.M. Belser. 'Concluding Remarks' in Eva Maria Belser, Thea Bächler, Sandra Egli and Lawrence Zünd (eds), *The Principle of Equality in Diverse States Reconciling Autonomy with Equal Rights and Opportunities*. Series: *Studies in Territorial and Cultural Diversity Governance*. Vol 13. Brill Nijhoff. 2021. 440 p.

³ European Union, Treaty of Lisbon Amending the Treaty on European Union and the Treaty Establishing the European Community [2007] OJ C 306 (Treaty of Lisbon); European Union, Charter of Fundamental Rights of the European Union [2012] OJ C 326; See European Union, Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union [2012] OJ C 326 (TFEU) Art 26(2): 'The internal market shall comprise an area without internal frontiers in which the free movement of goods, persons, services and capital is ensured in accordance with the provisions of the Treaties'; C Bernard. *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*. Oxford

постійно виходить у своїй діяльності Суд ЄС¹. Як переконує всебічний аналіз відповідних нормативної джерельної бази та досвіду правозастосування, не виняток із цього ряду й податкове право ЄС. Більше того, система податкового права ЄС упродовж усього періоду його існування була й залишається спрямованою на забезпечення насамперед рівності з точки зору умов конкуренції суб'єктів підприємницької діяльності, з одного боку, та свобод внутрішнього ринку для них, з іншого боку².

Проте на різних етапах розвитку ЄС та його права розуміння сенсу цієї рівності було різним. У ньому можна виокремити щонайменше два якісно відмінних між собою підходи. Квінтесенція першого з них полягає у переважному дотриманні так званої формальної податково-правової рівності. Він безроздільно домінував з часу створення Європейського Співтовариства до середини 80-х років ХХ ст. Суть другого підходу до рівності у податковому праві ЄС полягає в домінуванні її розуміння у матеріальному (субстантивному) сенсі. Він став утверджуватися у податковому праві ЄС з другої половини 80-х років ХХ ст. по наш час. Для порівняння цих підходів та з'ясування природи кожного з них нами застосовано, поряд із порівняльно-правовим підходом як інструментом аналізу відповідного правового масиву³, також так зване динамічне розуміння

University Press. 2016; European Union, Treaty Establishing the European Community. Consolidated Version. Rome Treaty. 25 March 1957. (Rome Treaty).

¹ Joined Cases 117-76 and 16-77 *Albert Ruckdeschel & Co and Hansa-Lagerhaus Struh & Co v Hauptzollamt Hamburg-St Annen; Diamalt AG v Hauptzollamt Itzehoe*, ECLI:EU:C:1977:160, para 7. See also J. Croon-Gestefeld. *Reconceptualising European Equality Law: A Comparative Institutional Analysis*. Hart Publishing 2017. 4.

² Spangenberg U., Mumford A. and Daly S. *Navigating taxation towards sustainability: contradictions between social, gender, environmental, and economic ambitions, obligations and governance capacities in European tax law*. Umea universitet. 2018.

³ Monsenego J. *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market: an analysis of the conflict between the objective of achievement of the European internal market and the principles of territoriality and worldwide taxation*. *IBFD*. 2012. vol 22. P. 22.

і тлумачення податкового права ЄС, яке дозволяє найбільш адекватно розкрити його генетичну еволюцію¹. У парадигмальних межах динамічного розуміння і тлумачення податкового права ЄС особливо важлива роль належить прецедентному праву Суду ЄС в цілому та у податково-правовій сфері зокрема. Це право робить необхідним переосмислення принципу податково-правової рівності, як він розумівся та застосовувався на перших порах функціонування ЄС, в контексті основних ціннісних змін, що сталися в праві ЄС згодом. Зокрема, така позиція як Європейського Суду Справедливості², так і ряду представників доктрини податкового права ЄС³.

Формальна модель рівності у податковому праві ЄС з часу її появи була частиною загальноправового принципу рівності в Євро-союзі. Її ціннісні витоки сягають аристотелівської формули розуміння природи рівності як явища симетричного. Відповідно до цієї формули, до осіб необхідно ставитись однаково в порівнюваних ситуаціях та диференційовано у непорівнянних ситуаціях⁴. Саме так тлумачить формальну рівність і сучасна європейська пізнавальна традиція⁵. Причому у ній акцентується увага на атрибутивному взаємозв'язку принципу рівності та принципу недискримінації. Цей взаємозв'язок настільки глибокий, що як рівність, так і недискримінація постає водночас позитивним та негативним втіленням одних і тих самих фундаментальних цінностей⁶.

¹ Itzcovich G. The Interpretation of Community Law by the European Court of Justice. *German Law Journal*. 2009. №10. P. 537; Derlén M. 'Multilingualism and the Dynamic Interpretation of European Union Law' in G. Abi-Saab, K. Keith, G. Marceau and C. Marquet (eds), *Evolutionary Interpretation and International Law*. Oxford: Hart Publishing Ltd, 2019, p. 329-338.

² Case 26-62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, ECLI:EU:C:1963:1.

³ A. von Bogdandy. The Legal Case for Unity: The European Union as a Single Organization with a Single Legal System. *Common Market Law Review*. 1999. №36. P. 887.

⁴ Aristotle. *Nicomachean Ethics*, V.3. 1131a10–b15.

⁵ De Vos. The European Court of Justice and the march towards substantive equality in European Union anti-discrimination law. *International Journal of Discrimination and the Law*. 2020. №20. P. 62.

⁶ Besson S. Gender Discrimination under EU and ECHR Law: Never Shall the Twain Meet? *Human Rights Law Review*. 2008. №8. P. 647.

По суті так само тлумачить співвідношення явищ рівності та недискримінації і Суд ЄС у ряді своїх рішень: «Заборона дискримінації, – йдеться, зокрема, у рішенні Суду в справі *Альберт Рукдесксель*, – викладена у вищезазначеному положенні, є тільки конкретним викладом загального принципу рівності, який є одним з основоположних принципів права Співтовариства»¹. Цей самий підхід Суду ЄС до розуміння вищезазначених феноменів був застосований і в ряді інших його рішень².

Співзвучне вищевикладеному тлумачення правових принципів рівності та недискримінації наводить і Генеральний адвокат Кокотт у його висновку у справі *Асоціація Бельгійських споживачів тестових послуг ASBL та інші проти Ради міністрів*: «оскільки для цілей цієї справи, – зазначає він, – немає принципової різниці між поняттями «принцип рівного ставлення», «принцип недискримінації» і «заборона дискримінації», я буду використовувати їх як синоніми»³.

Такий підхід Суду ЄС зокрема та судової практики ЄС в цілому до розуміння загальноправових принципів рівності та недискримінації не міг не позначитися і на їх тлумачення в сфері податкового права ЄС.

Це насамперед знайшло своє відображення у базовому податковому законодавстві ЄС, спрямованому на забезпечення принципу рівності в конкуренції на внутрішньому ринку Євросоюзу, з одного боку, та максимальної реалізації його економічних свобод, з іншого боку. Цей аспект юридичної моделі формальної рівності у податковому праві ЄС ґрунтовно висвітлено у європейській літературі з податкового права⁴. Принцип недискримінації у податковому праві

¹ Joined Cases 117-76 and 16-77 (n 3) para 7.

² Case C-394/96 *Mary Brown v Rentokil Ltd*, ECLI:EU:C:1998:331, para 30; Case C-342/93 *Joan Gillespie and others v Northern Health and Social Services Boards*, ECLI:EU:C:1996:46, para 16; Case C-279/9 *Finanzamt Kūln-Altstadt v Roland Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, para 30.

³ Case C-236/09 *Association Belge des Consommateurs Test-Achats ASBL and Others v Conseil des ministres*, Opinion of Advocate General Kokott delivered on 30 September 2010, ECLI:EU:C:2010:564, para 29. For an analysis of the role of the Advocate General in the development of EU law, see N. Burrows and R. Greaves. *The Advocate General and EC law*. Oxford University Press. 2007; T. Tridimas. *The role of the Advocate General in the development of Community law: Some reflections*. *Common Market Law Review*. № 34. 1997. P. 1349.

⁴ Spangenberg U., Mumford A. and Daly S. *Navigating taxation towards sustainability: contradictions between social, gender, environmental, and economic*

ЄС також мультиплікувався ст. 9 Римського договору, яка визначає, що Митний союз держав-членів охоплює «всю торгівлю товарами» та «передбачає заборону між державами-членами митних зборів на імпорт та експорт, а також усіх зборів, що мають еквівалентну дію»¹. Митний союз водночас вимагав реального забезпечення чотирьох фундаментальних свобод внутрішнього ринку. Принагідно зазначимо, що у парадигмальних межах формальної моделі рівності у податковому праві ЄС свобода руху працівників між державами-членами Євросоюзу також розглядалася, як резонно зауважують дослідники цього феномену, лише з економічної точки зору: «із самого початку» його належало розуміти «як гарантію вільного переміщення економічного фактору виробництва, а не як визнання основоположного права людини»².

Для успішного функціонування цієї системи недискримінації було достатньо наявності тільки вищезазначеної моделі формальної рівності. У ній платники податків по суті розглядалися тільки як «агенти виробничої системи»³, у якій праця ще не отримала визнання «фундаментальним правом людини»⁴. Усвідомлення того, що рух у цьому напрямку вже має місце, можна побачити із Висновку Генерального адвоката Джейкобса в справі *Беттрея*. Зокрема, він зазначив, що «праця у праві Співтовариства не розглядається як товар і, зокрема, має пріоритет над основними правами працівників... Метою Договору та законодавства про вільне пересування працівників, – резюмував він, – є забезпечення рівного доступу всіх громадян

ambitions, obligations and governance capacities in European tax law. Umeå universitet. 2018; C. Nikolaidis. The Right to Equality in European Human Rights Law: The Quest for Substance in the Jurisprudence of the European Courts. Routledge. 2014. P. 148.

¹ European Union, Treaty Establishing the European Community. Consolidated Version. Rome Treaty. 25 March 1957. (Rome Treaty). URL: https://www.cvce.eu/en/obj/treaty_establishing_the_european_economic_community_rome_25_march_1957-en-cca6ba28-0bf3-4ce6-8a76-6b0b3252696e.html

² Vielle P. 'How the Horizontal Social Clause Can Be Made to Work: The Lessons of Gender Mainstreaming' in N. Bruun, K. Lürcher and I Schumann (eds), The Lisbon Treaty and Social Europe. Hart Publishing. 2012. P. 120–121.

³ Ibidem. P. 43.

⁴ Ibidem. P. 44.

Співтовариства, незалежно від їхньої національності, до можливостей працевлаштування»¹.

Не дивно, що і функція податків у праві ЄС у цей період його еволюції зводилася переважно до економічного чинника та була спрямована передусім на захист чотирьох основоположних економічних свобод. Саме тому податковому праву ЄС в цей період було достатньо формальної рівності, яка проявлялася найочевидніше у забороні державам-членам запроваджувати фіскальні бар'єри для їх транскордонної співпраці на внутрішньому ринку, тобто вдаватися до прямої податкової дискримінації, а також вживати інші заходи для перешкоджання реалізації фундаментальних свобод внутрішнього ринку. На сторожі цього непохитно стояв Суд ЄС². Зокрема, деякі дослідники податкового права ЄС уточнюють, що, згідно з висновками Суду, дискримінація, яка є наслідком внутрішнього законодавства, незаконна у випадках, якщо вона має своїм наслідком обмеження основних свобод і водночас не може бути виправдана на інших підставах³.

Якщо спробувати узагальнити підходи доктрини податкового права ЄС⁴ та Суду ЄС⁵ до тлумачення ними моделі формальної рівності податкового права ЄС, то їх суть можна звести до такого: податкові правила повинні гарантувати, що однорідні групи платників податків матимуть однаковий податковий тягар. При цьому Генера-

¹ Case C-344/87 I *Betray v Staatssecretaris van Justitie*, Opinion of Advocate General Jacobs, ECLI:EU:C:1989:113, paras 29-30.

² Case C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v BGM Verkooijen*, ECLI:EU:C:2000:294, para 34; Case C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, ECLI:EU:C:2004:138, para 43.

³ W. Schön. *Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?* *Bulletin for International Taxation*. 2015. №69. P. 271.

⁴ P. Boria. *Taxation in the European Union*. Springer. 2017. P. 197; Douma S.C.W. *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*. *European Taxation*. 2006. Vol. 46. #11. P. 522; Niels Bammens. *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*. Thesis submitted to the Katholieke Universiteit Leuven (Belgium) in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Laws (PhD). Degree awarded on 18 October 2011. IBFD. Volume 24. Doctoral Series.

⁵ Case C-512/13 *CG Sopora v Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108, para 25.

льний адвокат Леже у своєму висновку в справі C-196/04 конкретизує, що у праві ЄС принцип рівності зазвичай застосовується для порівнянь між внутрішніми та транскордонними ситуаціями та з метою порівнянь двох транскордонних ситуацій¹. З іншого боку, Суд ЄС при цьому зазначає, що заборона податкової дискримінації у податковому праві ЄС є конкретним втіленням загального принципу рівності, властивого праву ЄС².

Ще одним конкретним проявом принципу формальної рівності (принципу недискримінації) у податковому праві ЄС виступає *принцип фіскального нейтралітету*. Останній є атрибутом первинного права ЄС, не належить де-юре до галузевих принципів податкового права, однак він широко визнаний у податково-правовій доктрині і так само застосовується у податково-правовій практиці передусім з метою підтримки економічної ефективності та розвитку внутрішнього ринку ЄС. Його квінтесенцію складає протидія ринковим дисбалансам, включаючи економічну дискримінацію³. Тому Суд ЄС також систематично використовує у своїй практиці принцип нейтральності як особливий прояв принципу формальної рівності⁴. Найчастіше Суд ЄС застосовує цей принцип під час вирішення ним справ, що стосуються ПДВ⁵. Водночас деякі дослідники податкового права ЄС звертають увагу на такі властивості принципу нейтральності, як його статичність і зумовлена цим пасивність, а також

¹ Case C-196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue, Opinion of Mr Advocate General Lӓger, ECLI:EU:C:2006:278, para 77.

² Case C-354/9 The Queen v Minister for Agriculture, Fisheries and Food, ex parte, National Farmers' Union and Others, ECLI:EU:C:1997:379, para 61.

³ Gallo F. Ordinarmento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributary. *Diritto e pratica tributaria*. 2006. № 77. P. 1137; G. Bizioli and E. Reimer. 'Equality, ability to pay and neutrality' in C.H.J.I. Panayi, W. Haslehner and E. Traversa (eds), *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar Publishing. 2020. P. 59; Chen Shu-Chien. Neutrality as Tax Justice: The Case of Common Consolidated Corporate Tax Base under the EU law. *European Studies: The Review of European Law, Economics and Politics*. 2018. Vol.5. 33; Schön W. Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin for International Taxation*. 2015. №69. P. 271.

⁴ Case C-498/03 Kingscrest Associates Ltd and Montecello Ltd v Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2005:322, para 54.

⁵ Case C-309/06 Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2008:211, para 49.

неврахування будь-якої можливої динаміки, що може негативно позначитися на дотриманні політики недискримінації¹.

Якщо ж спробувати оцінити формальну модель рівності у податковому праві ЄС в цілому та визначити її негативні якості, то, як зазначають деякі її дослідники, ця модель, вимагаючи порівняння певних юридичних параметрів різних платників податків у сфері оподаткування, не обґрунтовує, які саме параметри підлягають при цьому порівнянню, а тому в її ціннісних межах неможливо знайти відповіді на такі найголовніші питання, як *рівний з ким?* та *рівний у чому?*³ конкретний платник податків. «Найбільш делікатним питанням, – на думку Крістіни Тренти, – яке виникає при з’ясуванні формальної рівності, є визначення того, які аспекти нормативно значущими, а які ні»⁴. Особливо загострилося відчуття невирішеності цієї дилеми через певний час після створення Співтовариства, коли воно перейшло до постановки перед собою ціннісно інших завдань розвитку⁵.

Такий перехід почав здійснюватися, починаючи із середини 80-х років ХХ ст. Зокрема, у 1986 р. уперше в ЄС був кодифікований в Єдиному Європейському Акті і внесений до Установчих договорів *принцип поваги до основоположних прав людини* як загальний принцип права ЄС⁶. Цим було започатковано трансформацію ЄС із суто економічного Співтовариства, заснованого на спільних цінностях, які розумілися де-факто як зона вільної торгівлі, у спільноту, в якій основоположні людські права не лише проголошуються, але й гарантуються і дотримуються.

¹ M. de Vos. Beyond Formal Equality: Positive Action under Directives 2000/43/EC and 2000/78/ EC // Office for Official Publications of the European Communities. 2007. P. 10.

² M. De Vos. The European Court of Justice and the march towards substantive equality in European Union anti-discrimination law. *International Journal of Discrimination and the Law*. 2020. № 20. P. 62.

³ A. Sen. ‘Equality of What?’ (1980) The Tanner Lecture on Human Values 1, P.197-220; J.Croon-Gestefeld. Reconceptualising European Equality Law: A Comparative Institutional Analysis. Hart Publishing, 2017. P. 4.

⁴ Cristina Trenta. ‘Reconceptualising the Principle of Equality in EU Tax Law’ in The Power to Tax in Europe. Swedish Studies in European Law. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, London. Hart. P. 177.

⁵ F. Vanistendael. Is Fiscal Justice Progressing? // Bulletin for International Taxation. 2010. № 64. P. 526.

⁶ Single European Act [1987] OJ L169/1.

Наступними принциповими кроками ЄС по цьому шляху стали Лісабонський договір та ухвалення Хартії основоположних прав ЄС як юридично обов'язкового інструменту¹. Це кардинально вплинуло в ЄС на зміну суспільного розуміння і сприйняття суті та значення рівності і нерівності, зокрема й у податковому праві ЄС. Модель формальної податкової рівності почала поступатися, хоча і вкрай повільно, місцем змістовній моделі цієї рівності, яка стала фокусуватися на інноваційно переосмислених цінностях Євросоюзу. При цьому фокус уваги у розумінні принципу недискримінації в податковому праві ЄС ще раніше від офіційно задекларованих в нормативних актах Євросоюзу його нових цінностей у рішеннях Суду ЄС почав зміщатися із формального до субстантивного його тлумачення. Вперше це сталося у рішенні Суду Справедливості у справі *Штаудера*² ще у 1969 р., після чого новий підхід Суду став поступово трансформуватися у відповідну тенденцію³.

Така трансформація виявилася відносно повільною (еволюційною) і завершилася по суті аж у 2000 р. розглядом Судом ЄС справи C-50/96. У своєму рішенні у цій справі Суд чітко відмовився від свого попереднього розуміння і тлумачення ієрархії економічних і соціальних цінностей та цілей Співтовариства: «Економічна мета, яку переслідує стаття 119 Договору, а саме усунення викривлень конкуренції між підприємствами, заснованими в різних державах-членах, – йшлося у цьому рішенні Суду, – вторинна по відношенню до соціальної мети, яку переслідує те ж саме положення, що є вираженням основоположного права людини»⁴. Це вимагало світоглядно і методологічно остаточно переглянути у праві ЄС уже

¹ European Union, Treaty of Lisbon Amending the Treaty on European Union and the Treaty Establishing the European Community [2007] OJ C 306 (Treaty of Lisbon); European Union, Charter of Fundamental Rights of the European Union [2012] OJ C 326, Art 23.

² Case 29-69 Erich Stauder v City of Ulm – Sozialamt. Reference for a preliminary ruling: Verwaltungsgericht Stuttgart – Germany, ECLI:EU:C:1969:57.

³ Case 11-70 Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, ECLI:EU:C:1970:114; Case 4-73 J Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung v Commission of the European Communities, ECLI:EU:C:1974:51.

⁴ L.F.M. Besselink. Case C-50/96, Deutsche Telekom AG v Lilli Schroder, Joined Cases C-234/96 and C-235/96, Deutsche Telekom AG v Agnes Vick and Ute Conze, Joined Cases C-270/97 and C-271/97, Deutsche Post AG v E. *Common Market Law Review*. 2001. №38. P. 437.

ціннісно вчорашній принцип формальної рівності платників податків та замінити його принципом їх реальної рівності. При цьому стала набувати вкрай однобічного ціннісного спрямування концепція *homo economicus* у податковому праві ЄС, яка, на думку деяких представників доктрини європейського податкового права, в нових умовах «потенційно може серйозно ввести в оману»¹, якщо буде застосовуватися без врахування нового ціннісного контексту принципу рівності у податковому праві ЄС.

Вони, зокрема, резонно звернули увагу на те, що Суд ЄС при розгляді податкових справ для оцінки того, щоб з'ясувати, чи обидва платники податків перебувають у порівнянній ситуації, застосовує критерій резидентства. Він дає підстави тлумачити податкові ситуації всіх громадян ЄС як порівнянні в принципі, якщо не брати до уваги факт резидентства. Більше того, можна також припустити, що коли у них всіх однакове місце проживання, то «всі громадяни ЄС в принципі перебувають у рівних умовах»². Проте це було б надто спрощеним уявленням, тим більше із врахуванням тієї обставини, що всі громадяни держав-членів ЄС є також і громадянами ЄС.

Як резонно зауважується у податково-правовій доктрині ЄС, «населення Європи надто неоднорідне», а «оподаткування – це не тільки джерело надходжень, але й тонкий інструмент для управління поведінкою платників податків, досягнення справедливості і рівних можливостей через перерозподіл, а також задоволення економічних потреб»³. Саме тому після переосмислення ціннісних засад ЄС економічні функції внутрішнього ринку також мають бути переосмислені і приведені у відповідність з іншими, неринковими цінностями, передусім з людськими правами та сталим розвитком. Належне розуміння цього імперативу дедалі глибше вкорінюється у правовій доктрині ЄС в цілому та у податково-правовій доктрині зокрема⁴.

¹ Gintis H. Beyond Homo economicus: evidence from experimental economics. *Ecological Economics*. 2000. Vol. 35 No 3. P. 311.

² Pehlsson R. 'Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability in Tax Law' in C Brokelind (ed), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. IBFD. 2014.

³ Pavel C. and Besson S. The Bearers of Human Rights' Duties and Responsibilities for Human Rights: A Quiet (R)evolution? *Social Philosophy and Policy*. 2015. Vol.32. P. 244.

⁴ Porcano T.M. Distributive Justice and Tax Policy. *Accounting Review*. 1984. P. 619.

Так, остання стверджує, що фіскальний нейтралітет в нових історичних умовах, якщо він базується на формальній моделі податкової рівності, «дискримінаційний за своєю природою»¹, оскільки не забезпечує, відповідно до еволюції права ЄС, справедливого розмежування між різними групами платників податків². Крім того, принцип формальної рівності у податковому праві, забороняючи будь-яку форму дискримінації де-юре, де-факто парадоксальним чином породжує її, призводячи до неврахування відмінностей, які завжди понад будь-яку розумну міру властиві різним групам платників податків.

У цьому сенсі модель формальної податково-правової рівності вже стала світоглядно та методологічно вочевидь невідповідною тим принципам права ЄС і його функціонування, що позиціонуються як основоположні після набуття чинності Лісабонським договором. Платники податків Євросоюзу відповідно до цих принципів, не тільки мають право на юридично рівне ставлення до себе, але й на розумну та справедливу їх диференціацію у світлі критеріїв нової ціннісної матриці як права ЄС в цілому, так і його податкового права зокрема. Проаналізована нами вище практика Суду ЄС підтверджує, що це право чим рах повнішою мірою стає дійсністю.

Проте ця податково-правова практика ще не набула тотального поширення в податковому праві ЄС, як свого часу таке поширення одержала податково-правова модель формальної рівності платників податків³. Це має під собою ряд вагомих причин, усунення яких є доволі складною справою. Передусім, на думку авторитетних дослі-

¹ Case C-450/93 Eckhard Kalanke v Freie Hansestadt Bremen, ECLI:EU:C:1995:105, Opinion of Mr Advocate General Tesauro delivered on 6 April 1995, para 16. See also R. Nielsen. 'Is EU Equality Law Capable of Addressing Multiple and Intersectional Discrimination Yet?' in D Schiek, and V Chege (eds), *European Union Non-Discrimination Law: Comparative Perspectives on Multidimensional Equality Law*. Routledge. 2009.

² Bruce A. et al. *Human rights and disability: The current use and future potential of United Nations human rights instruments in the context of disability*. United Nations Press. 2002.

³ M. De Vos. 'Substantive Formal Equality in EU Non-Discrimination Law' in T Giegerich (ed), *The European Union as Protector and Promoter of Equality*. Springer. 2020. 246–247; A. Veldman and S. de Vries. 'Regulation and Enforcement of Economic Freedoms and Social Rights: A Thorny Distribution of Sovereignty' in T. van den Brink, M. Luchtman and M. Scholten (eds), *Sovereignty in the Shared Legal Order: On the Core Values of Regulation and Enforcement in the EU*. Intersentia. 2015.

дників податкового права ЄС, це зумовлено тим, що донині податкова дискримінація позиціонується в податковому законодавстві ЄС як суто економічна проблема, яка є тільки частиною внутрішнього ринку, заснованого на дотриманні головно правил конкуренції¹. Саме так зазвичай її продовжує розуміти переважна більшість держав-членів ЄС. Суд ЄС це пояснює тим, що «за нинішнього стану права Співтовариства пряме оподаткування як таке не належить до компетенції Співтовариства»². А саме у сегменті найменш гармонізованого прямого оподаткування й укорінена наразі лівова частка податкової дискримінації.

У науковій літературі з податкового права ЄС висловлюються думки, що забезпечення основних свобод та людських прав відповідно до оновлених Договорів ЄС уже створило де-факто «нові податкові права», яких донедавна ще не існувало³. Більше того, як стверджує доктрина конституційного права ЄС, уже також наявний і «регуляторний ландшафт» явної нормативної інтеграції між ЄС і його членами⁴, що полегшує практичну реалізацію цих «нових податкових прав». У літературі з права ЄС дедалі частіше лунають думки щодо впровадження в такий спосіб у податкове право ЄС і «принципу матеріальної рівності, навіть якщо це призведе до створення нових, додаткових прав ЄС»⁵.

Отже, аналіз конкретних концептуальних підходів до розуміння і тлумачення податково-правовою доктриною Євросоюзу і Судом ЄС принципу рівності у податковому праві Співтовариства держав-

¹ Gallo F. *Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributary*. *Diritto e pratica tributaria*. 2006. №77. P. 1137; Bizioli G. and Reimer E. 'Equality, ability to pay and neutrality' in C.H.J.I. Panayi, W. Haslehner and E. Traversa (eds), *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar Publishing. 2020. P. 59.

² Case C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, judgment of 14 February 1995. (n 39) para 21.

³ Vanistendael F. Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms? *EC Tax Review*. 2008. № 17. P. 52.

⁴ Bizioli G. and Sacchetto C. 'European Constitutional Integration: The Case of Direct Taxation' in RS Avi-Yonah and M Lang (eds), *Comparative Fiscal Federalism*. Wolters Kluwer. 2016.

⁵ Cristina Trenta. 'Reconceptualising the Principle of Equality in EU Tax Law' in *The Power to Tax in Europe*. *Swedish Studies in European Law*. Volume 14. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Oxford, London. Hart. P. 187.

членів як синоніму принципу недискримінації переконує, що законодавець і судова практика ЄС виробили дві моделі цієї рівності – модель формальної рівності у податковому праві Євросоюзу та модель реальної (субстантивної) його рівності для платників податків – суб'єктів господарювання. Перша з цих моделей була і залишається властивою податковому праву ЄС впродовж усього періоду існування Євросоюзу, а друга модель почала відкрито заявляти про себе із середини 80-х років ХХ ст., хоча її паростки проявилися ще з кінця 60-х рр. минулого століття. Вона повністю набула прав «громадянства» після підписання Лісабонського договору. Водночас, як засвідчив аналіз практики впровадження обидвох вищезазначених моделей податково-правової рівності у праві ЄС, друга з них, будучи парадигмально відмінною від першої моделі рівності у податковому праві ЄС, все ще продовжує перебувати під потужним інерційним, а також світоглядним і методологічним впливом концептуалізації ЄС як суто внутрішнього ринку та економічної зони вільної торгівлі, а не ціннісно нового публічного правового простору. У європейській доктрині податкового права це явище одержало назву «економічного ДНК», яку породили фундаментальні економічні свободи¹.

Із появою на цивілізаційній мапі ЄС фундаментальних прав людини, що виходять за парадигмальні межі чотирьох економічних свобод і навіть вплинули на їх зміст, статус платника податків докорінно змінився й уже не може бути зрозумілим із методологічних підходів до його тлумачення тільки як одного з чинників виробничого процесу та суто економічної ринкової конкуренції. Він набув якісно нового ціннісного контексту, який неможливо «збагнути» методами застосування у податковому праві жорсткої формальної рівності. Нова суспільна дійсність зумовила потребу інноваційного підходу до забезпечення реальної рівності платників податків, які водночас є і громадянами ЄС, на яких поширюються принципи верховенства права і людських прав. Як чимраз частіше зазначається у доктрині публічного права ЄС, рівність та недискримінація вже стали частиною конституційної ідентичності особи в ЄС².

¹ M. De Vos. 'Substantive Formal Equality in EU Non-Discrimination Law' in T. Giegerich (ed), *The European Union as Protector and Promoter of Equality*. Springer. 2020. P. 246–47.

² Kadelbach S. 'Are Equality and Non-Discrimination Part of the EU's Constitutional Identity?' in T. Giegerich (ed), *The European Union as Protector and Promoter of Equality*. Springer. 2020. P. 23; Prechal S. 'Non-discrimination Does Not Fall Down

2.3.4. Пряма податкова дискримінація за правом ЄС

У попередньому субпідрозділі монографії нами було продемонстровано, що принципи рівності й недискримінації є основоположними принципами права ЄС, а у податковому праві Євросоюзу вони навіть знайшли в цілому синонімічне розуміння і тлумачення. Засадниче положення ст. 18 Договору про заснування Європейського Союзу де-юре виключає будь-яку дискримінацію за місцем походження товару або за національною ознакою особи. Проте це не означає, що пряма дискримінація в ЄС в цілому та у податковому праві її держав-членів перестала існувати. Саме з останніми вона пов'язана насамперед і найбільш, можна сказати, генетично.

Один із найфундаментальніших парадоксів податкового права ЄС в тому й полягає, що пряма податкова дискримінація, будучи забороненою загальноунійними правилами, атрибутивно пов'язана з податковим суверенітетом держав-членів. Більше того, саме в ньому вона й укорінена. Пряма податкова дискримінація є неминучим наслідком неповного збігу основоположних цілей ЄС в цілому і таких же цілей кожної з його держав-членів зокрема. Повсякденна дійсність дає нам незкінченну кількість прикладів цього явища. Один із них – блокування на межі 2023-2024 рр. різними представниками окремих держав-членів ЄС вільного переміщення товарів ЄС через його кордони з Україною. Національні уряди держав-членів ЄС продовжують бути відповідальними за історичні та політичні перспективи їх відповідних соціумів. Тому з великою мірою ймовірності можна припустити, що в нинішніх парадигмальних межах існування ЄС здолати пряму дискримінацію як явище на теренах ЄС практично неможливо.

Перш ніж перейти до безпосереднього аналізу природи і властивостей прямої дискримінації за податковим правом ЄС, необхідно визначитися з її поняттям. У доктрині і судовій практиці Євросоюзу воно тлумачиться дещо відмінно. До прикладу, відомі дослідники права ЄС і СОТ Томас Коттє і Матіас Оеш трактують пряму дискримінацію як юридичний феномен¹. Не менш авторитетний український

from Heaven': The Context and Evolution of Non-discrimination in EU Law. *Eric Stein Working Paper*. 2009. No 4.

¹ Thomas Cottier and Matthias Oesch. Direct and Indirect Discrimination in WTO Law and EU Law. *Working Paper*. No 2011/16. April 2011. P. 5.

дослідник дискримінації у податковому праві О. Водянніков стверджує: «Поняття прямої дискримінації стосується ситуацій, коли менш сприятливий режим для імпортованих товарів безпосередньо встановлений в національному законодавстві, тобто, коли підставою для розрізнення подібних товарів є ознака походження; при цьому заборонена пряма дискримінація, коли імпортованим товарам надається менш сприятливий режим, ніж той, яким користуються відповідні вітчизняні товари»¹.

Європейський суд з прав людини дає ще інше визначення прямої дискримінації. Він його сформулював як «відмінність у ставленні до осіб, які знаходяться в аналогічних або відповідним чином схожих ситуаціях», що «ґрунтується на ознаці, яку можна ідентифікувати»².

У деяких доктринальних дослідженнях стверджується, що розуміння і тлумачення прямої дискримінації Судом ЄС ідентичне його розумінню та тлумаченню ЄСПЛ³.

Інші, навпаки, стверджують, що за прецедентним правом ЄСПЛ дискримінація вважається правомірною за умови наявності підстав для її об'єктивного виправдання, тоді як за прецедентним правом Суду ЄС, а також правом Євросоюзу в цілому можливості для виправдання прямої дискримінації вкрай обмежені⁴.

То в чому ж саме полягає пряма податкова дискримінація за правом ЄС? Загальне її поняття сформульовано у формулі установчого принципу у ст. 110 гл. 2 «Положення про оподаткування»

¹ Водянніков Олександр Юрійович. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. Київ, 2016. С. 134.

² Рішення ЄСПЛ у справі Карсон та інші проти Сполученого Королівства (Carson and Others v. UK) [Велика палата] (№ 42184/05), 16 березня 2010 року, пункт 61. Див. також рішення ЄСПЛ у справі Д. Г. та інші проти Чеської Республіки (D.H. and Others v. the Czech Republic) [Велика палата] (№ 57325/00), 13 листопада 2007 року, пункт 175, і справі Бурден проти Сполученого Королівства (Burden v. UK) [Велика палата] (№ 13378/05), 29 квітня 2008 року, пункт 60.

³ Bamforth, Malik and O'Conneide. Discrimination Law: Theory and Context. London: Sweet and Maxwell; Ellis. EU Anti-Discrimination Law. Oxford: Oxford University Press, 2005; Tulkens. 'L'évolution du principe de non-discrimination à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme' in Carlier (ed.), L'étranger face au droit. Bruxelles, Bruylant, 2010.

⁴ Посібник з європейського антидискримінаційного права. Українське видання: ТОВ «К.І.С.», 2013. С. 21.

розділу 7 «Спільні правила конкуренції, оподаткування і зближення законодавств» Договору про функціонування Європейського Союзу. «Жодна з держав-членів не може обкладати прямо або побічно продукцію інших держав-членів більш високими внутрішніми податками будь-якого характеру, ніж ті, котрими прямо чи побічно обкладається подібна вітчизняна продукція, – йдеться в ній. – Крім того, жодна з держав-членів не може обкладати продукцію інших держав-членів внутрішніми податками, які б за своїм характером могли побічно захищати інші види продукції»¹.

Як очевидно із вищевикладеного, щойно наведене положення первинного права ЄС сформульоване не просто у формі загальної моделі правової поведінки, що властиве більшості норм позитивного права. Воно подане у форматі фундаментальної парадигмальної матриці, яка передбачає обов'язкове врахування при її застосуванні численних контекстуальних ситуацій, що існують не у статичі, а в динаміці та пластичності. Це по-перше.

По-друге, хоча у викладеній податково-правовій матриці йдеться про належну правову поведінку національних держав-членів ЄС, критерієм оцінки цієї їх поведінки на правомірність є право ЄС. Навіть принцип «фіскальної автономії» («фіскального суверенітету» держав-членів ЄС в іншій термінології) може тлумачитись лише відповідно до канонів права ЄС, тільки з його світоглядних і методологічних підходів. Це є, зокрема, безпосереднім наслідком принципів прямої дії та верховенства права Євросоюзу². Як резонно наголошується у європейській правовій доктрині, особливо потужний вплив цих принципів при їх консолідованому застосуванні³.

¹ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів європейського права. Вип. 1. С. 76.

² Лазовскі Адам. Верховенство права Європейського Союзу: юридична авантюра, що окупилася. *Право України*. 2019. №6. С. 35-52.

³ B. de Witte. 'Direct Effect, Primacy, and the Nature of the Legal Order' in Craig P. and Burca G. de, *The Evolution of EU Law* (2nd ed.). OUP. 2011. P.323-62; D. Leczykiewicz. 'Effectiveness of EU Law before National Courts: Direct Effect, Effective Judicial Protection, and State Liability' in Arnall A. and Chalmers D. *The Oxford Handbook of European Union Law*. OUP. 2015. P. 212-48; A. Capik. 'Five Decades since Van Gend en Loos and Costa came to town: primacy, direct and indirect effect revisited' in Lazowski A. and Blockmans S. (eds), *Research Handbook on EU Institutional Law*. Edward Elgar Publishing. 2016. P. 379-420.

У межах цієї парадигми праворозуміння тлумачення природи та властивостей прямої податкової дискримінації за правом ЄС також мають право здійснювати органи Євросоюзу, зокрема Суд ЄС. Відповідно до доктрини податкового права Євросоюзу, саме прецедентне судове право у цій царині і є визначальним для розуміння феномену прямої податкової дискримінації за правом ЄС¹.

Як переконує аналіз судової практики Суду Справедливості та доктринальних джерел податкового права ЄС, у цього Суду не відразу склалося чітке розуміння сенсу прямої податкової дискримінації. В еволюції поглядів Суду ЄС на це питання можна виділити щонайменше два якісно відмінних між собою періоди. Вони тією чи іншою мірою пов'язані з інтеграцією права ЄС у сфері оподаткування, яка безпосередньо стосувалася таких феноменів, як територіальність і зловживання у податковому праві. Вони ж не меншою мірою мають стосунок і до прямої податкової дискримінації за правом ЄС та виступають у цій сфері його принципами.

Якщо поглянути на прецедентне право Суду ЄС, яке стосується застосування основних свобод внутрішнього ринку в податкових системах держав-членів, то неможливо не помітити, що обидва ці принципи вимагають врахування фінансових інтересів держав-членів на внутрішньому ринку ЄС в цілому, на якому пряме оподаткування весь період існування ЄС продовжує залишатися значною мірою неузгодженим. Чи не найбільше фокусує цю неузгодженість вільне переміщення платників податків між податковими системами держав-членів. Це має суттєві фіскальні наслідки для самих платників податків і ще більші для відповідних держав-членів.

¹ Lenaerts K. and Gutierrez-Fons J.A. To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice. *Columbia Journal of European Law*. 2014. Vol. 20. No 3 or EU Working Paper AEL 2013/9; Arai-Takahashi Y. The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR. Intersentia. 2002. P. 199; I. McLeod. *Legal Method*. Macmillan International Higher Education. 2013. P. 316; Monsenego J. Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market: an analysis of the conflict between the objective of achievement of the European internal market and the principles of territoriality and worldwide taxation. *IBFD*. 2012. vol 22. P.22; Itzcovich G. The Interpretation of Community Law by the European Court of Justice. *German Law Journal*. 2009. Vol.10. P. 537; Derlön M. 'Multilingualism and the Dynamic Interpretation of European Union Law' in G. Abi-Saab, K. Keith, G. Marceau and C. Marquet (eds), *Evolutionary Interpretation and International Law*. Hart Publishing. 2019.

Як відомо, на ранньому (першому) етапі інтеграції внутрішнього ринку ЄС директиви були ухвалені тільки у сфері непрямого оподаткування. Природно, що практична діяльність Суду ЄС у царині податкового права стосувалася застосування саме цих директив у сукупності з договірними нормами про вільний рух товарів на внутрішньому ринку ЄС. Аналіз вищезазначеної практики переконує, що в цей період функціонування ЄС принципи територіальності і зловживання у податковому праві не розглядалися Судом як всеохоплюючі¹. Суд у цей період часу виходив з того, що вищезазначені директиви самі мають власну територіальну сферу дії та іманентно містять також відповідні механізми протидії ухиленням від виконання їх приписів як платниками податків, так і особливо державами-членами. В цьому проявилось, зокрема, надмірне перебільшення всіма прихильниками позитивного права ЄС авторитету його норм та неминучості їх автоматичної дії. Це одвічна методологічна і світоглядна пастка позитивізму як правової доктрини. Насправді норми вищезазначених директив ЄС, як зазвичай і будь-яке інше позитивне право, діяли з великими прогалинами та спотвореннями їх у правозастосовній практиці.

На цьому етапі основна функція Суду ЄС зводилася до забезпечення неухильного дотримання державами-членами приписів директив ЄС у сфері непрямого оподаткування, а також реалізації ними їх суверенних податкових повноважень у сфері прямого оподаткування у спосіб, який би не суперечив законодавчим положенням у цій царині права ЄС. Останнє насамперед стосується адекватної реалізації при-

¹ Однак у деяких (неподаткових) справах Суд обговорював можливість того, що свобода пересування може бути використана для того, щоб спробувати обійти зобов'язання, накладені державами-членами. Наприклад, ЄС Справедливості, 7 лютого 1979 року, справа «Кнурс проти Державного секретаріату з економічних питань» (Knoors v Staatssecretaris van Economische Zaken), 115/78, п. 25; 3 грудня 1974 року, справа 33/74 «Ван Бінсберген проти компанії "Бедрііфсверенігінг"» (Van Binsbergen v Bestuur van de Bedrijfsvereniging VOOT de Metaalnijverheid), пп. 13; 10 січня 1985 року, справа 229/83 Association des Centres distributeurs Edouard Leclerc et al. проти SARL "au Blé Vert" та ін., п. 27; Stephen Weatherill. 'Fitting 'Abuse of Rights' into EU Law Governing the Free Movement of Goods and Services' in Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law? Rita de la Feria (Anthology Editor), Stefan Vogenauer (Anthology Editor) Additional Resources Available. Hart Publishing, 2011. P. 49.

писів Установчих Договорів, які зазвичай втілювали розуміння територіальності ЄС, докорінно відмінне від її бачення більшістю національних держав-членів. При цьому передусім йшлося про неухильне дотримання останніми заборони митних зборів та податків, які мають еквівалентну дію¹. Нагадаємо, що власне природа цієї заборони полягає в усуненні внутрішніх податкових бар'єрів на ринку ЄС задля формування єдиного митного простору. Інакше кажучи, це переслідувало ціль заміни правового поняття територіальності держав-членів іншим правовим поняттям – територіальністю ЄС як, за визначенням Суду ЄС, єдиної митної території².

У європейській літературі з податкового права це явище не знайшло, на нашу думку, глибокого та неупередженого аналізу. Адже тут йдеться хоча й про легітимне в принципі, проте реальне обмеження фіскального суверенітету національних держав-членів. Таке обмеження, яке спочатку декларувалося як рівне для усіх держав-членів, на практиці виявилось різним для кожної з них. Це фактично було зумовлено неоднаковим рівнем та структурою розвитку продуктивних сил у кожній державі-члені, новітніми тенденціями розвитку європейської зокрема та світової в цілому економіки, які під час вироблення й ухвалення Установчих Договорів в принципі не могли бути передбаченими, проте чинили реальний вплив на позитивне чи негативне ставлення держав-членів ЄС до феномену прямої дискримінації у різних сферах суспільного виробництва. А воно у кожній державі-члена виявилось секторально різним, що мало об'єктивні причини.

Другий етап європейської інтеграції, як уже зазначалося нами в попередньому субпідрозділі, розпочався із середини 80-х років ХХ ст.

¹ ECJ, *Commission v. Italy* , 1 July 1969, C-24/68, para. 9; ECJ, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders and SA Ch. Brachfeld & Sons* , 1 July 1969, joined cases C-2 and 3/69, paras 15–18; ECJ, *W.J.G. Bauhuis and The Netherlands State* , 25 January 1977, C-46/76, paras 10–11; ECJ, *Administration des douanes et droits indirects v. Léopold Legros and Others* , 16 July 1992, Case C-163/90; ECJ, *Lancry and Others v. Direction générale des douanes and Others* , 9 Aug. 1994, joined cases C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 and C-411/93; *Simitzi v. Dimo Kos* , 14 September 1995, joined cases C-485/93 and C-486/93; ECJ, *Commission v. Belgium* , 17 May 1983, C-132/82, para. 8; ECJ, *Fazenda Pública & UCAL* , 17 September 1997, C-347/95, para. 18; ECJ, *Kapniki Mikhailidis AE & Idrima Kinonikon Asphaliseon (IKA)* , 21 September 2000, C-441/98 and C-442/98, paras 22–36.

² ECJ, *Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara* , 9 September 2004, C-72/03, para. 23.

Це неминуче мало своїм наслідком і зміну підходів Суду ЄС до визначення прямої податкової дискримінації за правом ЄС. Передусім Суд ЄС у своєму рішенні в справі *Johnnie Walker* суттєво уточнив власне розуміння принципів «фіскальної автономії» чи «фіскального суверенітету». Він зазначив, зокрема, що «фіскальний суверенітет» («фіскальна автономія») не є «окремим островом у безмежному океані», співіснує із суверенітетом ЄС та інших його держав-членів. Суд також наголосив, що за умови появи колізій у цій сфері вони не можуть бути вирішеними тільки за національним правом. Навпаки, світоглядним і методологічним критерієм при цьому має слугувати право ЄС. Зрозуміло, що його атрибутивною складовою є прецедентне право Суду ЄС. Цим рішенням Суду Справедливості було покладено початок його суттєво відмінного від попереднього підходу до тлумачення Судом прямої податкової дискримінації за правом ЄС¹.

У тому ж 1986 р. Суд ЄС своїм рішенням у справі *Авуар*, яке стосувалося застосування суб'єктами податкових правовідносин основоположних свобод внутрішнього ринку у сфері прямого оподаткування, надав платникам податків захист відповідно до Установчих Договорів у колізійних транскордонних ситуаціях між ними і державами-членами. Цим самим було водночас підвищено ефективність та суттєво розширено сферу дії основоположних свобод внутрішнього ринку ЄС. Вищезгадане рішення Суду ЄС в науковій літературі з податкового права ЄС нерідко називають Соломоновим, оскільки у ньому, з одного боку, були офіційно визнані суверенні повноваження держав-членів ухвалювати закони з питань оподаткування на власній території, а з іншого боку, ці ж самі їх повноваження були легітимно обмежені в ім'я вищезазначених свобод шляхом вироблення суворого алгоритму надання цими ж державами обґрунтувань щодо необхідності національних заходів, які обмежувально впливають на транскордонну діяльність.

Спеціальні наукові дослідження дотримання Судом ЄС і державами-членами ЄС вищезазначеного алгоритму транскордонної співпраці засвідчують, що на практиці переважна більшість спроб держав-членів обґрунтувати податкові інновації вищевказаного

¹ ECJ 243/84, *Johnnie Walker*, ECR 1986 875; Barnard, above n. 16, at 52-53; Barnard C. *The Substantive Law of the EU*. Oxford: Oxford University Press, 3rd ed. 2010, at 239-242.

спрямування (які пропонували встановити відмінність між внутрішніми та транскордонними ситуаціями) зазвичай відхилялися відповідними інституціями ЄС¹.

Ця тенденція не змінювалася аж до середини 2000 років, коли Суд ЄС розробив та запровадив так звану концепцію зловживання у сфері непрямого оподаткування. Ця концепція мала на меті посилення ефективності права ЄС в цілому. Природно, що вона була поширена й на сферу прямого оподаткування. Передусім йшлося про виправдання заходів держав-членів, пов'язаних із запобіганням ухиленням платників податків від сплати податкових платежів. Ці заходи нерідко більшою або меншою мірою обмежували свободу пересування працівників на внутрішньому ринку ЄС. З метою подолання цього негативного явища, яке порушувало фундаментальні цінності ЄС, Суд ЄС розробив насправді інноваційну концепцію так званого збалансованого розподілу податкових повноважень між ЄС і державами-членами. Основною метою цієї концепції було узгодження цілей внутрішнього ринку ЄС і фінансових інтересів держав-членів. Вищезазначену концепцію можна розглядати як конкретну спробу, спрямовану на знаходження компромісу між доктринами територіальності та зловживання податкового права ЄС. При цьому правовий простір доктрини зловживання було суттєво розширено та ще більше обмежено свободу держав-членів щодо тлумачення ними явища територіальності у податковому праві ЄС².

Податково-правова дійсність держав-членів ЄС відразу ж негативно зреагувала на це у формі зростання випадків прямої податкової дискримінації у транскордонній співпраці³. Як одна із форм реакції на це в ЄС було ухвалено Директиву про боротьбу з ухиленням від сплати податків 2016 р., яка набула чинності у 2019 р. Проте в її практичній імплементації державами-членами виникли серйозні

¹ J. Malherbe, P. Malherbe, I. Richelle and E. Traversa. The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, requested by the European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, 1st edition: April 2008, 2nd edition: November 2011, available on www.europarl.eu.

² Schön W. Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin for International Taxation*. 2015. № 69. P. 271.

³ Traversa E.. Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States. *World Tax Journal*. 2014. № 6(3). P. 315.

проблеми, оскільки ця Директива передбачала прийняття ними загального положення про боротьбу зі зловживаннями, чимало з яких так або інакше стосувалося питань прямої дискримінації у корпоративному оподаткуванні. А підходи держав-членів до регулювання цього податку, як і їх інтереси в ньому, продовжували залишатися різними. Практика імплементації вищезазначеної Директиви у національне законодавство держав-членів вкотре засвідчила невмирущість у нинішніх парадигмальних межах ЄС явища, що іменується прямою податковою дискримінацією.

Про це свідчить, зокрема, і минулорічне дослідження Європейською Комісією транскордонного оподаткування у державах-членах ЄС благодійних організацій та їх донорів. Принагідно зазначимо, що завдяки природі права ЄС – його верховенству над правом держав-членів та прямій дії – благодійні організації та їх донори мають право користуватися у правовому просторі ЄС усіма фундаментальними свободами, як і усі інші його суб'єкти підприємницької діяльності. Однак дійсність виявилася протилежною. У всіх 39 випадках, проаналізованих ЄК на предмет наявності чи відсутності прямої податкової дискримінації щодо іноземних благодійних організацій, жодна держава-член ЄС, навіть у випадках відповідності їх критеріям національного законодавства, не надавала їм такі ж пільги з податку на прибуток, які надавалися національним благодійним організаціям¹.

Як переконує аналіз відповідних рішень Суду ЄС, у більшості випадків національними державами-членами було відмовлено у наданні пільг з податку на доходи юридичних чи фізичних осіб на пожертви благодійним організаціям на тій підставі, що останні були засновані в інших державах-членах². Ще в одній групі розглянутих Судом ЄС справ виявилися вищими у порівнянні з національними податки на спадщину і дарування благодійним організаціям за тим самим критерієм їх заснування³. Третя група розглянутих Судом ЄС справ стосувалася випадків вищого оподаткування задекларованих доходів благодійних організацій нерезидентів⁴. Усі вищезазначені

¹ Commission Staff Working Document 'Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law'. Brussels, 13.6.2023 SWD(2023) 212 final

² Judgment of 27 January 2009. Persche, C-318/07, EU:C:2009:33.

³ Judgment of 10 February 2011, Missionswerk, Case C-25/10, EU:C:2011:65.

⁴ Judgment of 14 September 2006, Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568.

випадки були класичними проявами прямої податкової дискримінації. Щодо кожного з них Суд ЄС резюмував, що така дискримінаційна практика несумісна з принципом вільного руху капіталу на теренах ЄС.

На завершення аналізу феномену прямої податкової дискримінації за правом ЄС вважаємо за необхідне також звернути увагу на пошук і вироблення Судом ЄС належного інструментарію завчасного діагностування цього явища. Адже пряма податкова дискримінація, перебуваючи під постійним пресом заборон за правом ЄС, постійно мімікрує і видозмінюється, шукає і знаходить для себе чимраз нові, ще не врегульовані правом ЄС, сегменти податково-правових відносин. Один із таких аспектів виявився пов'язаним, зокрема, з різним механізмом оподаткування у ФРН електроенергії національного виробництва, на яку діяли диференційовані ставки податку, та імпортованої електроенергії з Фінляндії, до якої застосовувалася єдина ставка акцизу. Уряд Фінляндії пропонував, зокрема, застосувати такий самий підхід і до оподаткування електроенергії, виробленої у ФРН, що, на його думку, було б справедливим та рівним підходом до оподаткування всіх її виробників.

Суд ЄС, погодившись з аргументами Уряду Фінляндії в принципі, водночас зауважив таке: «Той факт, що електроенергія національного походження в деяких випадках підпадає під більш високе оподаткування, ніж імпортована, є неістотним, тому що для встановлення того, чи відповідає ця система статті [110] Договору, необхідно порівняти податковий тягар, що накладається на імпортовану електроенергію, з найменшим податковим тягарем, який накладається на електроенергію національного походження»¹.

Цим самим Судом ЄС було продемонстровано приклад успішного застосування для встановлення факту прямої податкової дискримінації методології так званого діагонального тесту. Її квінтесенція зводиться до порівняння податкового тягара, що покладається на імпортовані товари, з найменшим податковим тягарем, який покладається на подібні вітчизняні товари.

Отже, квінтесенція прямої податкової дискримінації за правом ЄС полягає у розрізненні в національному законодавстві держав-членів об'єктів оподаткування національного та імпортованого походження на користь, як правило, перших із них. За податковим

¹ Case C-213/96 Outokumpu Oy. Judgment of the Court of 2 April 1998 // European Court Reports. 1998. Part I. P. 1811, para 36.

правом ЄС така дискримінація заборонена, оскільки вона прямо суперечить основоположним принципам та цінностям Європейського Союзу. Проте, будучи атрибутивно пов'язаною з податковим суверенітетом (податковою автономією) держав-членів у сфері прямого оподаткування, пряма податкова дискримінація не може бути повністю подолана у нинішніх парадигмальних межах правового простору Євросоюзу. Саме тому вона постійно проявляється у практиці оподаткування держав-членів ЄС, особливо у їх транскордонній співпраці, а тому систематично перебуває у полі уваги Суду ЄС та інших унійних інституцій.

2.3.5. Непряма податкова дискримінація за правом ЄС

Непряма, або фактична, податкова дискримінація за правом ЄС, на відміну від прямої податкової дискримінації, полягає у фактичному розрізненні правових режимів оподаткування національної продукції та імпортованих товарів не за ознакою їх походження з певної держави-члена ЄС, а за іншими субстантивними критеріями, що характеризують відповідні об'єкти оподаткування. Вичерпного переліку цих критеріїв у праві ЄС немає, крім того, їх у принципі неможливо запровадити завчасно. За методологічну основу пошуку таких критеріїв найраціональніше взяти ст.110 Договору про функціонування ЄС, яка є системоутворюючою правовою матріцею запобігання будь-якій податковій дискримінації за правом Євросоюзу. У цих парадигмальних межах до найбільш загальних критеріїв встановлення фактів непрямой дискримінації можна віднести критерій *подібності продукції* – національна продукція та продукція з інших держав-членів, подібні за своїми споживчими характеристиками та якостями, підлягають одному й тому ж правовому режиму оподаткування, а також критерій так званого *побічного захисту інших видів національної продукції* внаслідок запровадження певних правових режимів оподаткування імпортованої продукції.

Непряма податкова дискримінація незрівнянно більш поширена на внутрішньому ринку ЄС, ніж пряма податкова дискримінація, яку легше виявляти і протидіяти їй. Вона незрівнянно різноманітніша за формами і методами її вчинення у порівнянні з прямою податковою дискримінацією. Непряма податкова дискримінація не меншою мірою, як і пряма податкова дискримінація, також атрибутивно пов'язана з податковим суверенітетом (податковою автономією) держав-членів

ЄС. Проте це проявляється зазвичай опосередковано й латентно, а тому її виявлення та протидія їй набагато складніші в порівнянні з виявленням і запобіганням прямій податковій дискримінації.

Окрім того, на відміну від прямої податкової дискримінації, непряма дискримінація у податковому праві ЄС зумовлена ще й безперервною спонтанною взаємодією на внутрішньому ринку ЄС найрізноманітніших приватних суб'єктів господарювання, які, переслідуючи власні економічні інтереси, нерідко не дотримуються фундаментальних принципів внутрішнього ринку ЄС – принципів рівності та недискримінації. Цей чинник у випадку непрямої податкової дискримінації за силою та наслідками його впливу на внутрішній ринок ЄС незрівнянно потужніший, а отже, і більш руйнівний, ніж «керований» податковий суверенітет держав-членів. Він однаковою мірою негативний з огляду на необхідність реалізації як фундаментальних цінностей та інтересів ЄС у правовому просторі внутрішнього ринку, так і національних інтересів у ньому держав-членів.

Як періодично зазначається у європейській літературі з податкового права ЄС, непряма податкова дискримінація пов'язана також з юридичною архітектонікою внутрішнього ринку¹. Нільс Бамменс уточнює характер цього зв'язку, зазначаючи, що «податкове правило, яке диференціює за ознакою резиденства, є непрямою дискримінацією, оскільки це правило в основному обтяжує громадян інших держав-членів»². Очевидно, вищезазначений дослідник при обґрунтуванні його щойно наведеного положення виходив переважно з попередньої практики Суду ЄС щодо кваліфікації непрямої податкової дискримінації. Зокрема, Суд ЄС насправді у цій його практиці застосував традиційне поняття непрямої податкової дискримінації для аналізу норм податкового права, заснованих на місці знаходження

¹ Frans Vanistendael. 'The functioning of fundamental freedoms and tax neutrality in the internal market' in in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. P. 142-161; Cordewener A., Kofler G. and van Thiel S. The Clash between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States. *Common Mkt. L. Rev.* 2009, at 1951-2000.

² Chapter 13. 'Non-Discrimination in European Tax Law: General Remarks' in Niels Bammens. The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law. Thesis submitted to the Katholieke Universiteit Leuven (Belgium) in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Laws (PhD). Degree awarded on 18 October 2011. IBFD. Volume 24. Doctoral Series. P. 528.

чи резидентства компанії¹. Однак згодом він замінив вищезазначений критерій на поняття *нерівного ставлення*².

Повертаючись до базових засад права ЄС, які вирішальною мірою вплинули на вироблення згодом Судом Справедливості у його прецедентному праві цілісної та динамічної правової матриці, що лягла в основу діяльності Суду по запобіганню непрямій, як, власне, і прямій, податковій дискримінації на внутрішньому ринку ЄС, потрібно зазначити, що всі вони були сформульовані ще в Установчих Договорах Співтовариства і стосувалися, зокрема, основних цілей та цінностей Євросоюзу. Найголовнішою з цих цілей та цінностей було створення ефективного внутрішнього ринку ЄС як, згідно зі статтею 26(2) Договору про функціонування ЄС, «території без внутрішніх кордонів, на якій забезпечується вільний рух товарів, осіб, послуг і капіталу відповідно до положень Договору»³. Ці договірні положення конкретизувалися в основних економічних свободах внутрішнього ринку ЄС, які забороняли будь-яку, зокрема й непрямую, податкову дискримінацію.

Договір про функціонування ЄС містив також додаткові до вищезазначених правила, які встановлювали умови вільної та чесної конкуренції для урядів держав-членів і приватних осіб. Ці правила, зокрема, містилися у ст. ст. 101-109 ДФЄС. Їх метою є заборона будь-яких домовленостей, практик або угод з боку приватних підприємств, які мають своїм «об'єктом чи наслідком недопущення, обмеження або спотворення конкуренції на внутрішньому ринку». Такі правила також забороняють «будь-яке зловживання одним або кількома суб'єктами господарювання домінуючим становищем на внутрішньому ринку... настільки, наскільки це може вплинути на торгівлю між державами-членами»⁴. Окрім того, вищезазначені правила забороняють також «будь-яку допомогу, що надається державою-членом або за рахунок державних ресурсів у будь-якій формі, що

¹ C-330/91, Commerzbank AG, 13 July 1993, ECR (1993), I-4017.

² C-264/96, ICI v. Colmer, 16 July 1998, ECR (1998), I-4695; C-307/97, Saint-Gobain, 21 Sept. 1999, ECR (1999), I-6161; C-141/99, Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v. Belgische Staat, 14 Dec. 2000, ECR (2000), I-11619.

³ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів Європейського права. Вип. 1. С. 48.

⁴ Там само. С. 72-73.

спотворює або загрожує спотворити конкуренцію шляхом надання переваги певним підприємствам або виробництву певних товарів... тією мірою, якою це впливає на торгівлю між державами-членами»¹.

Уже на початку існування Європейського економічного співтовариства Суд ЄС своїми прецедентними рішеннями у царині запобігання податковій дискримінації трансформував вищенаведені правила правової системи ЄС до рівня її принципів, цим самим надавши їм безперечну перевагу над вторинним податковим правом ЄС та національним податковим законодавством держав-членів². Він, зокрема, поширив заборону на перешкодження транскордонній міграції робочої сили за ознакою громадянства на багато інших проявів різного ставлення до національних і ненаціональних об'єктів оподаткування, яке у випадках його реалізації має порівнянний ефект із розрізненням за ознакою громадянства. У тодішній термінології Суду ЄС це було названо «прихованою» або «непрямою» податковою дискримінацією³. У такий спосіб Судом Справедливості була вироблена одна з перших його концепцій непрямой податкової дискримінації⁴. Саме у парадигмальних межах цієї концепції Суд ЄС неодноразово скасовував різні національні податкові режими держав-членів, засновані на резидентстві.

Спираючись на вищезазначені принципи запобігання непрямій податковій дискримінації, Суд ЄС у сфері податку на прибуток ухвалив цілий ряд рішень, які на перших порах були сприйняті спільнотами експертів та дослідників податкового права ЄС як революційні для подолання податкової дискримінації⁵. Суд ЄС також вважав, що «священна дихотомія» правил оподаткування в державах-членах ЄС резидентів та нерезидентів нарешті ним зруйнована, а платники

¹ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів Європейського права. Вип. 1. С. 48.

² Case 6/64, *Costa v. ENEL*, 15 July 1964, 1964 ECR 585, 594; Case 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, 17 December 1970, 1970 ECR 1125.

³ Case 152/73, *Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, 12 February 1974, para. 11; Case 270/83, *Commission v. French Republic (Avoir Fiscal)*, 28 January 1986, paras 17 and 18, and C-175/88, *Klaus Biehl v. Administration des Contributions du Grand-Duché du Luxembourg*, 8 May 1990, para. 13.

⁴ Case C-415/93, *Union royale belge des associations de football v. Jean Marc Bosman*, 15 December 1992, para. 97 and C-385/000, *F.W.L. de Groot v. Staatssecretaris van Financiën*, 12 December 2002, paras 77–78.

⁵ Vanistendael F.J.G.M. *Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination. European Taxation (special issue)*. 2000. Vol. 40. No. 1. P. 3.

податків-нерезиденти урівняні в правах та обов'язках із платниками податків-резидентами¹. Поглиблений аналіз цих рішень Суду ЄС переконує, що неподільна влада національних законодавців, а також податкових адміністрацій держав-членів у формуванні національної податкової практики у сфері запобігання непрямій податковій дискримінації дійсно була істотно обмежена, а платники податків, як згодом відзначив у ряді своїх рішень Суд ЄС, насправді стали менше відчувати на собі прес непрямой податкової дискримінації².

Проте ці інновації мали і зворотні наслідки для подальшого процвітання непрямой податкової дискримінації шляхом пошуку нових підходів до утримання фактичної нерівності різними платниками податків у їх оподаткуванні. Зокрема, одним зі способів цього стало отримання передусім потужними платниками податків національних податкових пільг, а також внутрішніх податкових відрахувань для їх доходів з іноземних джерел як платників податків-нерезидентів³.

Ще одним способом досягнення цієї ж мети стало отримання платниками-податків-нерезидентами податкових пільг, призначених зазвичай платникам податків-резидентам в державі джерела доходу⁴. У ситуації невизнання Судом ЄС міжнародного правила, відповідно до якого платники податків – резиденти і нерезиденти – перебувають у різних умовах і тому до них слід застосовувати різні

¹ Case 270/83, *Commission v. French Republic (Avoir Fiscal)*, 28 January 1986; Case C-279/03, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker*, 14 February 1995; Case C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, 21 September 1999; Case C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v. Verkooijen*, 6 June 2000.

² Case C-324/00, *Lankhorst-Hohorst v. Finanzamt Steinfurt*, 12 December 2002; Case C-168/01, *Bosal Holding v. Staatssecretaris van Financiën*, 18 September 2003; Case C-9/02, *Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie*, 11 March 2004 and Case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc v. Commissioners of Inland Revenue*, 12 September 2006.

³ Case C-385/00, *De Groot v. Staatssecretaris van Financiën*, 12 December 2002; Case C-319/02, *Petri Mikael Manninen*, 7 September 2004; Case C-39/04, *Laboratoires Fournier SA v. Direction des vérifications nationales et internationales*, 10 March 2005.

⁴ Case C-279/03, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker*, 14 February 1995; Case C-234/01, *Arnaud Gerritse*, 12 June 2003; Case 376/03, *D v. Inspecteur van de Belastingdienst/particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen*, 5 July 2005; Case C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften*, 14 September 2006.

підходи для цілей оподаткування, чимало з вищезазначених спроб «недобросовісних» платників податків виявилися успішними. На практиці це мало своїм наслідком появу нових форм фактичної непрямой податкової дискримінації менш «кмітливих», а насправді добросовісних платників податків. Одним із віддаленіших наслідків цього явища стало відчутне розмивання національної податкової бази цілого ряду держав-членів. Як приклад останнього можна навести Великобританію, проти якої окремими транснаціональними корпораціями були ініційовані колективні позови під формальним приводом нібито протидії цієї держави-члена застосуванню принципу недискримінації відповідно до вимог основоположних свобод внутрішнього ринку ЄС. Зокрема, ними оскаржувалися: 1) групова пільга для перенесення збитків платників податків на майбутні періоди; 2) законодавство про КІК щодо протидії ерозії податкової бази; 3) система АСТ щодо всіх видів дивідендів та іноземних податкових кредитів¹. Насправді ж ця держава намагалася легітимно протидіяти новим вищезазначеним способам підтримки недобросовісними платниками податків фактичної непрямой податкової дискримінації добросовісних платників податків.

Якщо поглянути на вищепроаналізовану нами ситуацію, пов'язану з непрямой податковою дискримінацією, ширше та з більшої історичної дистанції, ніж та, з якої вона бачилася та сприймалася безпосередніми учасниками цих конфліктів з розуміння і визначення легітимних правил протидії фактичній податковій дискримінації, то необхідно зазначити, що її квінтесенція полягала в неминучому екзистенційному конфлікті двох законних інтересів: національних інтересів держав-членів ЄС, з одного боку, та субстантивних інтересів ЄС на внутрішньому ринку як докорінно відмінного, інноваційного ціннісного і правового простору, з іншого боку. Цей конфлікт виявив протилежність підходів держав-членів та ЄС принаймні у таких

¹ Case C-446/03, Marks & Spencer plc v. David Halsey (her Majesty's Inspector of Taxes), 13 December 2005; CFC legislation against base erosion: Case C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, 12 September 2006; the ACT system on outgoing and incoming dividends and foreign tax credits: Case C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue, 12 December 2006; Case C-446.04, Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue, 12 December 2006.

групах їх інтересів: 1) у питаннях розуміння порівнянності оподаткування платників податків резидентів і нерезидентів, а тому й розуміння ними феномену рівності умов у цілому для одних та інших; 2) в питаннях обґрунтування обмежень державами-членами фундаментальних свобод внутрішнього ринку, передусім пошуку ними інструментів узгодженості, запобігання уникненню оподаткування і збалансованості розподілу податкових повноважень; 3) в питаннях тлумачення подвійного транскордонного оподаткування, яке породжувало найбільше фактичних проявів непрямой податкової дискримінації, через істотні розбіжності національних податкових норм держав-членів.

Окреслений конфлікт ціннісно, з точки зору права ЄС, уже вирішено Судом ЄС у цілому ряді його рішень, і він не породжує нових парадигмальних проблем на рівні правозастосування. Зокрема, Суд надав принципу недискримінації, який лежить в основі фундаментальних свобод внутрішнього ринку ЄС, безспірний пріоритет над національними та договірними правилами внутрішнього ринку¹.

¹ Case 6/64 Flaminio Costa v E.N.E.L., ECLI:EU:C:1964:66. Див. далі, *inter alia*, N. Fennelly, 'The European Court of Justice and the Doctrine of Supremacy: Van Gend en Loos; Costa v. ENEL; Simmenthal' in Maduro M. and Azoulai L. (eds), *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. Hart Publishing. 2010. P. 39; I. Pernice. 'Costa v. ENEL and Simmenthal; Primacy of European Law' in Maduro M and Azoulai L. (eds). *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. P. 47; H. Hofmann. 'Conflicts and Integration: Revisiting Costa v ENEL and Simmenthal II', in Maduro M. and Azoulai L. (eds), *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. P. 60; M. Rasmussen. 'From Costa v ENEL to the Treaties of Rome: A Brief History of a Legal Revolution' in Maduro M and Azoulai L. (eds), *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. P. 69; K. Alter. *Establishing the Supremacy of European Law. The Making of an International Rule of Law in Europe*. Oxford University Press, Incorporated, 2002. 258 p.; Case 26/62 NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, ECLI:EU:C:1963:1; P. Pescatore. 'Van Gend en Loos, 3 February 1963 – a View from Within' in Maduro M. and Azoulai L. (eds), *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. P. 3; B. de Witte. 'The Continuous Significance of Van Gend en Loos' in Maduro M and Azoulai L. (eds), *The Past and Future of EU Law: The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*. P. 9. J. Prinssen and A. Schrauwen (eds). *Direct Effect: Rethinking a Classic of EC Legal Doctrine*. Groningen. 2002.

Проте цей принцип не зміг і в своїй суті неспроможний був запобігти подальшій появі гострих проблем у сфері запобігання фактичній податковій дискримінації, особливо в транскордонній співпраці держав-членів. Суть цих проблем ємнісно і влучно, на нашу думку, виклав на початку ХХІ ст. у своєму риторичному питанні відомий дослідник податкового права ЄС Франс Ваністендаль: «Чи дійсно ЄС вдасться реалізувати фінальну стадію внутрішнього ринку як один-єдиний європейський снукерний стіл, на якому всі кулі вільно і плавно котяться з одного кінця в інший, або кулі з 27 різних снукерних столів [держав-членів] будуть лише однаково котитися на кожному національному снукерному столі?»¹.

Як переконує історичний досвід ЄС, на практиці, зокрема й у сфері запобігання непрямому оподаткуванню, зазвичай реалізується другий сценарій, особливо у сфері транскордонної співпраці. Так, першою з економічних свобод, яка виступила своєрідним індикатором для перевірки цієї співпраці на недискримінацію, стала вимога вільного руху товарів у межах внутрішнього ринку ЄС. Ця свобода, будучи закріпленою в Установчих Договорах ЄС, забороняє внутрішнє оподаткування товарів з будь-яких інших держав-членів понад його міру, відповідно до якої оподатковуються аналогічні чи подібні за їх споживчими якостями вітчизняні товари. Водночас правила тарифів у Митному Союзі держав-членів застосовуються до ввізних і вивізних мит, тобто вільний рух товарів у цьому сенсі нагадує вулицю з двостороннім рухом та перешкодами на вході й виході товарів. Історично склалося так, що першим пріоритетом на цьому шляху стало гарантування національного режиму для вхідного руху товарів, осіб, капіталів і послуг. Певний період часу вважалося, що обмежувальні заходи, які однаково застосовувалися до іноземців та громадян чи резидентів держав-членів і внаслідок цього були недискримінаційними, все ж не підпадають де-юре під дію принципу недискримінації навіть у випадках, коли вони постають перешкодою для виїзду громадянина з його власної держави-члени ЄС. Проте наприкінці 80-х років ХХ ст. Суд ЄС зруйнував це уявлення, скасувавши будь-які

¹ Frans Vanistendael. The Comparability of the Basic Economic Freedoms with a Sovereign National Tax System of the Member States. *EC Tax Review*. 2003. Vol. 12. P. 136, 139.

обмеження на свободу пересування громадян ЄС у внутрішньому просторі Євросоюзу з будь-якою метою¹.

Дотично в цих самих рішеннях Суду ЄС ним була піддана ґрунтовному аналізу і більш широка проблема транскордонної співпраці держав-членів, а саме питання збитків, прямих і непрямих, які створюють безліч перешкод цій співпраці, насамперед непряма (фактична) податкова дискримінація, яка ніколи не зникала назавсім у цій сфері суспільних відносин держав-членів. На цю проблему резонно звернула увагу й доктрина податкового права ЄС². У ній особливо активно дискутувалося питання так званої симетричної доктрини як інструменту держав-членів у подоланні ними застарілих проблем непрямой податкової дискримінації у їх транскордонній співпраці. Проте Суд ЄС невдовзі у своєму рішенні від 13.12.2005 р. у справі C-446/03 прямо відхилив цю доктрину як таку, яка ще більше примножує вищезазначені проблеми³.

Принагідно зазначимо, що проблеми транскордонної співпраці держав-членів, особливо пов'язані з усіма видами податкової дискри-

¹ Case 143/87, *Stanton v. INASTI*, 7 July 1988 para. 13; Case 154-155/87, *INASTI v. Wolf*, 7 July 1988, paras 9–14; Case C-370/90, *The Queen v. Immigration Appeal Tribunal and Surinder Singh*, 7 July 1992, para. 16; Case C-363/89, *Roux v. Belgium*, 5 February 1991, para. 17 and Case C-415/93, *Union Royale belge des sociétés de football association v. Jean Marc Bosman*, 15 December 1995, para. 96.

² Annika Mehrmann and Caren Sureth-Sloane. Tax Loss Offset Restrictions and Biased Perception of Risky Investments. *WU International Taxation*. Research Paper Series No. 2017-11, available at: <https://ssrn.com/abstract=3046543>; Daniel Dreßler and Michael Overesch. Investment Impact of Tax Loss Treatment – Empirical Insights from a Panel of Multinationals. *International Tax & Public Finance*. 2013. Vol. 20 (3). p. 513–543.; Evsey Domar and Richard Musgrave. Proportional Income Taxation and Risk-Taking. *The Quarterly Journal of Economics*. 1944. Vol. 58 (3). p. 388–422; Jürgen Lüdicke et al., International – Cross-Border Loss Utilization. *Bull. Intl. Taxn.* 2014. Vol. 68 (6/7). p. 376; David Kleist. Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties. Publication Series of the Dep. of Law. University of Gothenburg. 2012. Vol. 11, p. 178 et seq.

³ ECJ, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, *Marks & Spencer plc*, ECLI: EU: C: 2005: 763, para. 40, більш фундаментальний приклад див.: ECJ, 7 Nov. 2013, Case C-322/11, *K*, ECLI: EU: C: 2013: 716, para. 51, and ECJ, 17 Dec. 2015, Case C-388/14, *Timac Agro Deutschland*, ECLI: EU: C: 2015: 829 para. 35.

мінації та збитками, зумовленими нею, постійно перебувають у фокусі уваги Суду ЄС¹. Зокрема, одним з найбільш інноваційних рішень Суду щодо глумачення транскордонних збитків держав-членів унаслідок непрямой дискримінації та запобігання їм у європейському експертному середовищі та у доктрині податкового права ЄС прийнято вважати його рішення у справі *Marks v. Spenser*. У ньому вперше критично та всебічно проаналізовано практику компенсацій у державах-членах ЄС національними платниками податків за їх кошти їх же збитків в іноземних юрисдикціях. Найбільша з інновацій рішення Суду ЄС у цій справі в тому й полягала, що Суд відкинув як

¹ ECJ, 15 May 1997, Case C-250/95, Futura Participations and Singer, ECLI: EU: C: 1997: 239; ECJ, 16 July 1998, Case C-264/96, Imperial Chemical Industries (ICI), ECLI: EU: C: 1998: 370; ECJ, 14 Dec. 2000, Case C-141/99, Algeme ne Maatschappij voor Investeringsen Dienstverlening NV (AMID), ECLI: EU: C: 2000: 696; ECJ, 12 Sept. 2002, Case C-431/01, Philippe Mertens, ECLI: EU: C: 2002: 492; ECJ, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, Marks & Spencer plc, ECLI: EU: C: 2005: 763; ECJ, 21 Feb. 2006, Case C-152/03, Ritter-Coulais, ECLI: EU: C: 2006: 123; ECJ, 29 Mar. 2007, Case C-347/04, Rewe Zentralfinanz, ECLI: EU: C: 2007: 194; ECJ, 18 July 2007, Case C-231/05, Oy AA, ECLI: EU: C: 2007: 439; ECJ, 18 July 2007, Case C-182/06, Lakebrink, ECLI: EU: C: 2007: 452; ECJ, 28 Feb. 2008, Case C- 293/06, Deutsche Shell GmbH, ECLI: EU: C: 2008: 129; ECJ, 15 May 2008, Case C-414/06, Lidl Belgium, ECLI: EU: C: 2008: 278; ECJ, 16 Oct. 2008, Case C-527/06, Renneberg, ECLI: EU: C: 2008: 566; ECJ, 23 Oct. 2008, Case C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, ECLI: EU: C: 2008: 588; ECJ, 27 Nov. 2008, Case C-418/07, Société Papillon, ECLI: EU: C: 2008: 659; ECJ, 25 Feb. 2010, Case C-337/08, X Holding, ECLI: EU: C: 2010: 89; ECJ, 6 Sept. 2012, Case C-18/11, Philips Electronics UK Ltd, ECLI: EU: C: 2012: 532; ECJ, 21 Feb. 2013, Case C-123/11, A Oy, ECLI: EU: C: 2013: 84; ECJ, 7 Nov. 2013, Case C-322/11, K, ECLI: EU: C: 2013: 716; ECJ, 1 Apr. 2014, Case C-80/12, Felixstowe Dock and Railway and Others, ECLI: EU: C: 2014: 200; ECJ, 12 June 2014, Case C-39/13, SCA Group Holding, ECLI: EU: C: 2014: 104; ECJ, 17 July 2014, Case C-48/13, Nordea Bank Danmark, ECLI: EU: C: 2014: 2087; ECJ, 3 Feb. 2015, Case C-172/13, European Commission v. UK, ECLI: EU: C: 2015: 50; ECJ, 10 June 2015, Case C-686/13, X AB, ECLI: EU: C: 2015: 375; ECJ, 17 Dec. 2015, Case C-388/14, Timac Agro Deutschland, ECLI: EU: C: 2015: 829; ECJ, 22 Feb. 2018, Cases C-398/16 and C-399/16, X BV and X NV, ECLI: EU: C: 2018: 110; ECJ, 12 June 2018, Case C-650/16, Bevola and Jens Trock, ECLI: EU: C: 2018: 424; see also the Opinion on Bevola of Advocate General Manuel Campos Sánchez-Bordona of 17 Jan. 2018; ECJ, 4 July 2018, NN AS, Case C-28/17, NN AS, ECLI: EU: C: 2018: 526.

фундаментальну відмінність між національними і транскордонними прибутками платників податків¹.

Водночас Суд ЄС розробив при розгляді цієї справи свою згодом загальновідому тріаду причин для виправдання такої взаємокомпенсації: 1) наскільки очевидний ризик подвійного використання збитків; 2) наскільки очевидний ризик уникнення при цьому оподаткування платником податків; 3) збалансованість розподілу прав на оподаткування, що зазвичай виправдовує неврахування державою-членом іноземних збитків платника податків. Застосувавши за своїм загальним правилом тест на пропорційність можливих наслідків вирішення справи, Суд ЄС з'ясував, що заходи, які виключають для платника податків можливість врахування транскордонних збитків, не завжди пропорційні, а тільки тоді, коли вони дозволяють перенесення збитків за умови, якщо всі можливості погашення збитків у державі їх походження вичерпані. Це так званий тест на відсутність можливостей. Лише за таких обставин, на думку Суду ЄС, з'являється можливість врахувати фінальні транскордонні збитки суб'єкта оподаткування в державі перебування материнської компанії².

У доктрині податкового права ЄС такий підхід Суду Справедливості щодо вирішення ним так званого кейсу транскордонних збитків поділяється далеко не всіма дослідниками податкового права ЄС. Найбільший недолік цього рішення Суду вони вбачають у тому, що воно може бути використаним недобросовісними платниками податків як легітимний привід для ухилення від сплати податків у належному обсязі чи навіть у так званому їх «податковому плануванні»³.

¹ ECJ, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, Marks & Spencer plc, ECLI: EU: C: 2005: 763, paras.. 36 et seq.

² ECJ, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, Marks & Spencer plc, ECLI: EU: C: 2005: 763, paras.. 55, 56.

³ ECJ, 23 Oct. 2008, Case C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, ECLI: EU: C: 2008: 588, para. 43; ECJ, 12 June 2018, Case C-650/16, Bevola, ECLI: EU: C: 2018: 424, paras. 51-53.

В одному зі своїх рішень Суд ЄС також вказав на ці небезпеки¹. Більше того, у деяких наступних рішеннях у справах щодо транскордонного оподаткування Суд Справедливості розвинув цей підхід, зазначивши, що проблема іноземних збитків платників податків і їх погашення насправді належить до фундаментальних проблем запобігання непрямій податковій дискримінації. Відповідно до скорегованої позиції Суду ЄС, квінтесенція цієї проблеми полягає не в ризику можливого подвійного використання транскордонних збитків², а також не в можливості уникнення оподаткування³, а радше вона є наслідком *принципу територіальності* в податковому праві⁴.

Відповідно до оновленої позиції Суду ЄС, держава, що не оподатковує прибутки з іноземних джерел, зацікавлена водночас не нести жодної відповідальності за пов'язані з ними іноземні збитки. Принагідно вважаємо за необхідне зазначити, що Суд ЄС, за винятком його рішення у справі *Futura Singer*, ніколи не визначав сам по собі принцип територіальності як належну підставу виправдання у цій царині суспільних відносин, а зазвичай застосовує його для обґрунтування розподілу повноважень держав-членів накладати податки. В розвиток своїх інноваційних підходів до визначення непрямой податкової дискримінації в транскордонній співпраці Суд ЄС також посилається на *принципи симетричності*⁵ й *узгодженості підходів*⁶.

Отже, сенс непрямой податкової дискримінації за правом ЄС полягає у фактичному розрізненні правових режимів оподаткування національної та ненаціональної продукції, осіб, послуг та капіталу не за ознакою їх походження з певної держави-члена ЄС, а за іншими субстантивними критеріями, які характерні для відповідних об'єктів чи суб'єктів оподаткування. Вичерпного переліку цих критеріїв у

¹ Dourado A.P. and Wattel P. 'Third States and External Tax Relations' in: P. Wattel, O. Marres, and H. Vermeulen (eds), *European Tax Law*. Volume 1. 7th edn. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2018. P.209.

² ECJ, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, Marks & Spencer plc, ECLI: EU: C: 2005: 763, paras. 43, 47.

³ ECJ, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, Marks & Spencer plc, ECLI: EU: C: 2005: 763, paras. 43, 49.

⁴ ECJ, 15 May 2008, Case C-414/06, Lidl Belgium, ECLI: EU: C: 2008: 278.

⁵ ECJ, 17 July 2014, Case C-48/13, Nordea Bank Danmark, ECLI: EU: C: 2014: 2087, para. 32; ECJ, 10 June 2015, Case C-686/13, X AB, ECLI: EU: C: 2015: 375, para. 40.

⁶ ECJ, 23 Oct. 2008, Case C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, ECLI: EU: C: 2008: 588, para. 43; ECJ, 12 June 2018, Case C-650/16, Bevola, ECLI: EU: C: 2018: 424, paras. 51-53.

праві ЄС немає і не може бути, оскільки непряма податкова конкуренція генетично пов'язана не лише з податковим суверенітетом (податковою автономією) держав-членів, але й зі спонтанною взаємодією приватних суб'єктів внутрішнього ринку ЄС. Найбільш системно та широко непряма податкова дискримінація проявляється у транскордонній співпраці платників-податків держав-членів. Як і пряма податкова дискримінація, вона заборонена за податковим правом ЄС, оскільки прямо суперечить його основоположним цінностям. Правову матрицю протидії непрямій податковій дискримінації постійно виробляє і вдосконалює Суд ЄС.

2.3.6. Зворотна податкова дискримінація за правом ЄС

Як вступні зауваження до розгляду цього сегмента нашого монографічного дослідження вважаємо за необхідне зазначити передусім, що, на відміну від явищ прямої і непрямой податкової дискримінації, які вже стали традиційними, хоча й «нев'яучими» (вічно зеленими) сюжетами європейської теоретичної юриспруденції, що досліджує податкове право ЄС, феномен зворотної дискримінації є для неї відносно новим предметом пізнання, а тому і значно менш дослідженим.

Це зумовлено також рядом інших чинників об'єктивного характеру. Так, уже в самій семантиці терміна *зворотна дискримінація* міститься прихована вказівка на її похідну природу порівняно з іншими – вищезазначеними проявами дискримінації в податковому праві. Генетичні витоки зворотної дискримінації у податковому праві ЄС сягають негативних (небажаних) результатів заходів позитивної податкової дискримінації у державах-членах ЄС. Останні, в свою чергу, пов'язані з прямим оподаткуванням, яке залишається сферою неподільного суверенітету держав-членів. Намагаючись зазвичай компенсувати існуючу нерівність у правах одним платникам податків (переважно це представники інших держав-членів ЄС), держави-члени як носії неподільного податкового суверенітету, керуючись цінностями ЄС, нерідко компенсують її певними преференціями. В результаті одержана ними вигода часто переважає нерівність, що мала місце попередньо. Цим самим фактично вже ставляться в гірше становище ті, хто на початку проблемної ситуації користувався перевагами. Зазвичай це громадяни власної держави.

У спеціальних дослідженнях з податкового права ЄС, які розглядають явище зворотної дискримінації, її здебільшого ототожнюють з гіршим ставленням держави-члена ЄС до своїх громадян у порівнянні з правовим режимом, який надається громадянам інших держав-членів. Як резонно зауважує, до прикладу, К. Борхардт, таке заздальгідь дискримінаційне по суті ставлення до власних громадян є певною мірою наслідком національних правових режимів, проте ще більшою мірою – результатом чинних правил Євросоюзу, викладених, наприклад, у ст. 3 ДЄС¹. Виходячи з основоположних цінностей та цілей ЄС, вони передбачають належний правовий захист громадян інших держав-членів, нехтуючи при цьому правами та законними інтересами власних громадян держави-члена, якій випало регулювати конкретну колізійну ситуацію. Позицію К. Борхарта щодо пояснення причин появи та природи зворотної дискримінації поділяють також інші дослідники податкового права ЄС, наголошуючи при цьому, що ця дискримінація є не стільки наслідком позитивних дискримінаційних заходів відповідної держави-члена, скільки побічним результатом дії унійних правил, спрямованих на досягнення цілей ЄС².

Однак в такому разі закономірно постає питання, чи має право розглядати факти зворотної дискримінації Суд ЄС, головним покликанням якого є завдання стояти на сторожі права й усіх інших цінностей Євросоюзу? На перших порах з часу його появи у правовій доктрині домінували заперечні відповіді на це питання³. Суд ЄС навіть виробив доктрину *суто внутрішніх ситуацій* на обґрунтування власного невтручання у явища зворотної дискримінації⁴. Ця доктрина фактично потурала нерівності між громадянами різних держав-членів ЄС, більше того, по суті виправдовувала існування зворотної

¹ Borchardt K. The ABC of European Union Law. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010, p. 33; Pedro Vidal Matos. Reverse Discrimination and Direct Taxation in The EU. *Business & Economics School. Instituto Superior de Gestao*. Vol. 03/44. 2021. URL: https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/44_2_pmatos_reverse-disc_f44.pdf

² Tryfonidou A. Reverse Discrimination in EC Law. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2009, pp. 129-215.

³ Notably D. Garcia. Are there reasons to convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure?// EC Tax Review 2009, no. 4, pp. 179-191.

⁴ CJEU, 28 Mar. 1979, Case 175/78, R v Saunders, («Saunders»), [1979] ECR 1129, paragraph 11.

дискримінації як позаунійного явища. Однак згодом спершу Суд ЄС, а потім і податково-правова доктрина змінили фактично на протилежне власне первісне тлумачення зворотної дискримінації і ставлення до неї як феномену дійсності, стали на позицію обґрунтування необхідності протидії їй.

Деякі автори пояснюють цей парадигмальний поворот у ставленні в ЄС до зворотної дискримінації із запровадженням громадянства ЄС. Зокрема, взаємозв'язок громадянства ЄС і зворотної дискримінації досліджував А.Трифоніду саме в аспекті впливу громадянства Євросоюзу на допустимість зворотної дискримінації¹.

На нашу думку, таке пояснення причин парадигмального повороту у ставленні до зворотної дискримінації надто поверхове і далеке від дійсності. Адже ще задовго до запровадження громадянства ЄС, із самого початку створення Співтовариства, воно базувалося на основоположному принципі рівності в ЄС, а дискримінація ототожнювалася з відвертою нерівністю та несправедливістю². Головна причина вищезазначеного повороту, як бачиться, полягала в тому, що нагромадження до критичної маси емпіричного матеріалу у сфері протидії дискримінації в її класичних проявах відкрило очі теоретикам і практикам податкового права ЄС на жорсткий обернено пропорційний взаємозв'язок між зворотною дискримінацією і внутрішнім ринком ЄС: чим тотальніших проявів сягала ця дискримінація, тим проблематичнішою ставала гармонізація внутрішнього ринку ЄС і його успішне функціонування в цілому.

Ідеї апріорного розуміння цього факту також висловлювалися ще на зорі створення ЄС³. Більше того, вони частково навіть були матеріалізовані у ст. 18 ДФЄС як її загальне положення, яке забороняє будь-яку дискримінацію за національною ознакою, що також знайшло своє відображення в податково-правовій доктрині ЄС⁴.

¹ Tryfonidou A. «Purely Internal Situations and Reverse Discrimination in a Citizen's Europe: time to "reverse" Reverse Discrimination?» in *Issues in Social Policy: a new agenda*, ed. P. Xuereb. Valletta: Progress Press, 2009, pp. 11-29.

² Sen A. *The Idea of Justice*. London: Allen Lane. 2009, p. 293.

³ Schrauwen A. «Sources of EU Law for Integration in Taxation» in *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, ed. D. Weber. Amsterdam: IBFD, 2010, pp. 15-28.

⁴ Arnulf A. *The European Union and its Court of Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2006, p. 502.

Згодом деякі дослідники при ретельнішому аналізі вищезазначеної статті ДФЄС побачили, що заборона дискримінації у ній вичерпується чітко визначеними сегментами: «в межах сфери застосування Договорів» та «без шкоди для будь-якого спеціального положення, що міститься в них»¹. Останнє означає, що ст. 18 ДФЄС застосовуватиметься тільки у випадках, коли інші, більш конкурентні положення права ЄС, не можуть застосовуватися.

Оскільки положення права ЄС про основні свободи також забороняють дискримінацію, то загальне положення про заборону дискримінації за національною ознакою не застосовується до ситуацій, які належать до сфери застосування основоположних свобод. Цей постулат чітко визначив Суд ЄС в його рішенні у справі *Ghosh*. Він стосується, як зазначається у спеціальній літературі, всіх основоположних свобод, що мають місце чи повинні бути гарантованими правом ЄС на внутрішньому ринку Євросоюзу².

Що стосується ч. 1 ст. 18 ДФЄС, то, на думку Х.У.Ж. д'Олівейри, вона також звужує сферу застосування загального антидискримінаційного положення, обмежуючи його правовим простором дії Договорів. Він особливо наголошує, що у межах права ЄС держава не повинна ставитися до її громадян гірше, ніж до громадян інших держав-членів, і навпаки, однак за межами дії права Євросоюзу така дискримінація не заборонена. Принаймні правова система ЄС не націлена на протидію їй. Тому цілком логічне резюме вищезазначеного автора про те, що необхідно щоразу розрізняти *ситуації за правом Співтовариства й повністю зовнішні ситуації або суто внутрішні ситуації*³. При цьому д'Олівейра, як нам видається, припускається серйозної методологічної похибки, зазначаючи, що останній тип ситуацій «повністю підпадає під дію права однієї з держав-членів»⁴. Насправді ж, як зазначив Суд ЄС у своєму висновку в справі C-279/93: «Хоча, згідно з чинним законодавством Співтовариства,

¹ Davies G. *European Union Internal Market Law*. Abingdon: Routledge-Cavendish, 2003, pp. 118-119.

² Ghosh J. *Principle of the Internal Market and Direct Taxation*. Oxford: Key Haven, 2007, pp. 66-67.

³ H.U.J. d'Oliveira. «Is Reverse discrimination still permissible under the Single European Act?» in *Forty years on: The Evolution of Postwar Private International Law in Europe*. Deventer: Kluwer, 1990, p. 72.

⁴ Ibidem.

пряме оподаткування як таке не належить до компетенції Співтовариства, повноваження, які зберігаються за державами-членами, все ж таки повинні здійснюватися відповідно до законодавства Співтовариства»¹.

Грунтуючись на вищезазначеному положенні як на своєрідній правовій парадигмальній матриці протидії зворотній дискримінації, Суд ЄС розробив цілий пласт його прецедентного права з питань прямого оподаткування. При цьому він мав на меті якомога точніше визначити, що саме означає на практиці для держав-членів вимога реалізовувати збережені ними за собою суверенні податкові повноваження в спосіб, який відповідає праву ЄС. В процесі здійснення цієї місії Суду Справедливості доводилося найчастіше скасовувати податкові норми держав-членів саме через їх дискримінаційність за національною ознакою. Принагідно зазначимо, що більшість національних податкових систем держав-членів створені за принципом резиденства, а не громадянства. Це пояснює нетиповість їх податкових положень, які прямо дискримінують інших платників податків за ознакою приналежності до держави. Тоді цей критерій замінює будь-яка інша ознака, що має своїм наслідком диференціацію платників податків, яка в кінцевому рахунку призводить до такого ж результату.

Розглядаючи найпоширеніші факти диференціації платників податків між резидентами і нерезидентами, Суд ЄС дійшов висновку, що: «Незважаючи на те, що критерій постійного проживання на національній території... застосовується незалежно від громадянства відповідного платника податків, існує ризик, що він буде працювати, зокрема, проти платників податків, які є громадянами інших держав-членів»². Це має своїм наслідком той факт, як зазначається в літературі, що несприятливий податково-правовий режим, який надається нерезидентам податковою системою певної держави-члена, може бути де-факто непрямую дискримінацією за критерієм громадянства і порушувати внаслідок цього приписи ДФЄС щодо недискримінації,

¹ CJEU, 14 Feb. 1995, Case C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, («Schumacker»), [1995] ECR I-225, paragraph 21. З подібного твердження практично розчинаються усі висновки Суду ЄС у розглянутих ним справах про прямі податки.

² CJEU, 8 May 1990, Case C-175/88, Klaus Biehl v Administration des Contributions du Grand-Duché de Luxembourg, («Biehl»), [1990] ECR I1779, paragraph 14.

якщо резиденти і нерезиденти перебувають у аналогічних правових ситуаціях¹.

Аналіз рішень Суду ЄС, пов'язаних із вирішенням спорів щодо зворотної податкової дискримінації у прямих податках, переконує, що більшість із таких спорів, поданих платниками цих податків до Суду Справедливості, стосувалися нерезидентів. Останні вказували у них на суттєво сприятливіший податковий режим для громадян відповідних держав і вимагали для себе рівних умов оподаткування². В іншій частині цих справ уже громадяни скаржилися Суду на менш сприятливий для них податковий режим у власній державі-члені саме через ту обставину, що вони активно скористалися свободами, наданими Співтовариством, а не обмежили свою діяльність територією своєї ж держави³.

Саме цей другий тип справ Суду ЄС, з огляду на предмет цього сюжету нашого монографічного дослідження, заслуговує на особливу увагу. Він дозволяє зрозуміти, що Суд застосовує правові приписи про податкову недискримінацію і до держав-членів у випадках, коли вони фактично дискримінують власних громадян. Прикметно, що правова матриця, якої при цьому намагається дотримуватися Суд ЄС, полягає у порівнянні ситуації особи, що скористалася свободами ЄС, із ситуацією особи, яка утрималася від цього, незалежно від причин такого утримання, і внаслідок останнього одержала сприятливіший податково-правовий режим для своєї діяльності.

Ф. Ваністендаль, аналізуючи аргументацію Суду в його рішеннях у справах цього типу, дійшов висновку, що вона докорінно відрізняється від аргументації, якою послуговується Суд при застосуванні

¹ Garcia D. Are there reasons to convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure? *EC Tax Review*, 2009, no. 4, pp. 179- 191.

² CJEU, 28 Jan. 1986, Case 270/83, *Commission of the European Communities v French Republic*, («Avoir Fiscal»), [1986] ECR 273; CJEU, 14 Feb. 1995, Case C-279/93, *Schumacker*; CJEU, 12 Jun. 2003, Case C-234/01, *Arnaud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord*, («Gerritse»), [2003] ECR I-5933; and CJEU, 19 Jan. 2006, Case C-265/04, *Margaretha Bouanich v Skatterverket*, («Bouanich»), [2006] ECR I-923.

³ E.g.: CJEU, 26 Oct. 1999, Case C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna*, («Eurowings»), [1999] ECR 7447; CJEU, 12 Dec. 2002, Case C-385/00, *F. W. L. de Groot v Staatssecretaris van Financiën*, («De Groot»), [2002] ECR I-11819; CJEU, 7 Sep. 2004, Case C319/02, *Petri Manninen*, («Manninen»), [2006] ECR I-7477; and CJEU, 13 Dec. 2005, Case C-446/03, *Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, («Marks & Spencer»), [2005] ECR I-10837.

принципу рівності, який лежить в основі усіх положень про недискримінацію. «Концепція заборони обмеження, – наголошує він, – відрізняється від концепції недискримінації... Тут не йдеться про класичну дискримінацію, яка розрізняє різні категорії платників податків, – продовжує автор. – Йдеться про перешкоди, які створюють труднощі для транскордонної торгівлі»¹.

На нашу думку, не всі твердження Ф. Ваністендаля слішні. При ґрунтовнішому і більш критичному розгляді вищезазначеної ситуації можна дійти висновку, що аргументація Суду ЄС, навіть при розгляді ним питання про наявність неправомірного обмеження, не втрачає ознак оцінки дискримінації за принципом тесту національного податково-правового режиму, навіть коли це стосується власних громадян держави-члена. На підтвердження наших міркувань вважаємо за необхідне навести правову позицію безпосередньо Суду ЄС: «Держави-члени повинні... поважати принцип національного ставлення до громадян інших держав-членів і до своїх власних громадян, які користуються свободами, гарантованими Договором»². Таких самих позицій дотримуються й деякі представники податково-правової доктрини ЄС³.

Отже, наяву достатні підстави відзначити як проміжний висновок факт того, що зворотна дискримінація у сфері прямого оподаткування в принципі суперечить праву ЄС. Основним аргументом на користь цього твердження є прецедентні рішення Суду ЄС в розглянутих ним справах щодо зворотної дискримінації, у яких він послідовно дотримується підходу, відповідно до якого державам-членам заборонено перешкоджати їх громадянам вільно користуватися правами і свободами ЄС⁴. Тобто для повного і послідовного дотримання своїх зобов'язань за Установчими Договорами вони повинні безумовно визнавати вищезазначені права і свободи як громадян інших держав-членів, так і такі ж права і свободи своїх громадян. Отже, в питаннях прямого оподаткування дискримінація державою-членом її громадян

¹ Vanistendael F. The compatibility of the Basic Economic Freedoms with the Sovereign National Tax Systems of the Member States. *EC Tax Review*. 2003, no. 3, p. 137.

² CJEU, 12 Dec. 2002, Case C-385/00, De Groot, paragraph 94.

³ O'Shea T. *EU Tax Law and Double Tax Conventions*. London: Avoir Fiscal, 2008, pp. 46-48.

⁴ CJEU, 26 Oct. 2006, Case C-345/05, Commission of the European Communities v Portuguese Republic, («Commission v Portugal – Housing Aid»), [2006] ECR I-10633.

прямо заборонена правом ЄС. Ця заборона включає в себе й зворотну дискримінацію відповідних суб'єктів права в цій самій сфері.

Водночас, на нашу думку, зворотна дискримінація як відносно нове явище у податковому праві ЄС ще не повою мірою охоплена належним правовим впливом задля її повної нейтралізації. Зокрема, ще й донині заборона зворотної дискримінації дієва тільки у випадках, коли внаслідок неї опиняються під загрозою права чи свободи громадян держав-членів, безпосередньо передбачені законодавством Євросоюзу. Тобто держави-члени все ще можуть дискримінувати їх громадян, принаймні у сфері прямого оподаткування, за умови, якщо ця дискримінація не посягатиме безпосередньо на їх права і свободи, передбачені правом ЄС. Такий висновок можна зробити з неупередженого аналізу цілого ряду рішень Суду ЄС¹. Зокрема, відповідний аналіз переконає, що здійснення державою-членом своїх збережених суверенних податкових повноважень у сфері прямого оподаткування щодо власних громадян за умов відсутності гармонізації відповідного законодавства та порушення прав і свобод таких громадян, безпосередньо передбачених законодавством ЄС, продовжує де-факто залишатися *суто внутрішньою ситуацією*, за словами Суду ЄС, не забороненою правом ЄС.

Із появою інституту громадянства ЄС в європейській доктрині податкового права почали з'являтися твердження, що це фактично розширило права і свободи всіх громадян держав-членів, створило нову правову ситуацію і що ці нові фактичні обставини, разом взяті, самі по собі «диктують загальну заборону зворотної дискримінації в межах ЄС»².

¹ CJEU, 19 Jan. 2006, Case C-265/04, Bouanich, [2006] ECR I-923; CJEU, 23 Feb. 2006, Case C-513/03, Heirs of M.E.A. van Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de Belastingdienst / Particulieren / Ondernemingen buitenland te Heerlen, («Van Hilten»), [2006] ECR I-1957, paragraphs 45-7; Case C-513/04, Mark Kerckhaert and Bernadette Morres v Belgium, («Kerckhaert-Morres»), [2006] ECR I-10967, paragraph 20; CJEU, 16 Jul. 2009, Case C-128/08, Jacques Damseaux v État belge, («Damseaux»), [2009] ECR I-06823, paragraph 27; CJEU, 23 Feb. 2006, Case C-513/03, Van Hilten, [2006] ECR I-1957, paragraph 48; CJEU, 14 Nov. 2006, Case C-513/04, «Kerckhaert-Morres», [2006] ECR I-10967, paragraph 23; CJEU, 16 Jul. 2009, Case C-128/08, «Damseaux», [2009] ECR I-06823, paragraph 30.

² Garcia D. Are there reasons to convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure? *EC Tax Review*, 2009, no. 4, p. 186.

Суд ЄС назвав такі твердження «припущеннями» і не погодився з ними. Він, зокрема, зазначив, що «громадянство Союзу, встановлене статтею 8 Договору про ЄС [стаття 20 ДФЄС], не має на меті поширити сферу дії *ratione materiae* Договору також на внутрішні ситуації, які не мають зв'язку з правом Співтовариства»¹. Отже, оскільки запровадження інституту громадянства ЄС за задумом його творців не включає в свою мету розширення сфери матеріального права Установчих Договорів, то це унеможливило використання його для досягнення мети загальної заборони зворотної дискримінації.

Водночас просто буквальне тлумачення вищезазначеного рішення Суду ЄС також було б не повністю достовірним його розумінням. Практичним наслідком громадянства ЄС у контексті явищ зворотної дискримінації і прямого оподаткування є заборона державі-члену ЄС здійснювати зворотну дискримінацію її громадян тією ж мірою, як зворотна дискримінація заборонена у контексті їх прав і свобод, гарантованих ЄС. Держави-члени зобов'язані поважати права і свободи громадян Євросоюзу, а також негромадян, які опинилися в його правовому просторі, і тому їм заборонена будь-яка дискримінація щодо громадян, яка перешкоджає всім таким правам і свободам, зокрема й праву вільно пересуватися та обирати місце проживання. Саме цією мірою й можна стверджувати, що поява інституту громадянства ЄС також позитивно вплинула на подальше звуження сфери *суто внутрішніх ситуацій*, проте не запобігла її існуванню як феномену. Вона продовжує бути укоріненою в неусувному у прадигмальних межах Євросоюзу податковому суверенітеті держав-членів ЄС.

Отже, зворотна дискримінація є породженням наявного наразі у держав-членів ЄС їх де-юре повного суверенітету у сфері прямого оподаткування. Її квінтесенція полягає у гіршому ставленні держави-члена Євросоюзу до власних громадян в порівнянні з її ставленням до громадян інших держав-членів. Зворотна дискримінація у податковому праві в принципі суперечить праву ЄС. Більше того, в питаннях прямого оподаткування зворотна дискримінація державою-членом її громадян прямо заборонена законодавством ЄС, якщо вона проявляється в його прадигмальних межах. Ця заборона включає і

¹ CJEU, 5 Jun. 1997, Joined Cases C-64/96 and C-65/96, Land Nordrhein-Westfalen v Kari Uecker and Vera Jacquet v Land Nordrhein-Westfalen, (“Uecker and Jacquet”), [1997] ECR I-3171, paragraph 23.

зворотну дискримінацію відповідних суб'єктів права у цій самій сфері, які є громадянами інших держав. Проте держави-члени все ще можуть дискримінувати своїх громадян у сфері прямого оподаткування, якщо ця дискримінація не посягатиме безпосередньо на їх права і свободи, передбачені законодавством ЄС.

2.3.7. Заборона податкового протекціонізму у праві ЄС

Ціннісною протилежністю зворотній дискримінації у податковому праві ЄС є податковий протекціонізм, або, інакше кажучи, фіскальна допомога держав-членів певним галузевим або територіальним групам платників податків, а то й усьому їх національному сегментові. Фіскальна державна допомога – один із найпоширеніших проявів податкової дискримінації як загального явища. Будучи нерозривно пов'язаною з фіскальним патерналізмом, вона так само невмируща і багатоліка, пронизує як пряме, так і непряме оподаткування у державах-членах та зазвичай прихована за благородними соціальними цілями держав-членів ЄС. Як й інші види податкової дискримінації, фіскальна державна допомога сягає своїми витокami фіскального суверенітету держав-членів, постає його неодмінним супутником.

Вищеокреслені властивості фіскальної державної допомоги держав-членів ЄС певним суб'єктам господарювання перебувають у постійному конфлікті з фундаментальними цінностями внутрішнього ринку ЄС і його основоположними свободами. Їх світоглядною та методологічною матрицями є лібералізм і недеформована ринкова конкуренція. Відповідно до Установчих Договорів Союзу його держави-члени зобов'язані бути неупередженими в регулюванні внутрішнього ринку й забезпеченні його основоположних свобод. Останнє вимагає від держав-членів уникати будь-яких заходів, які так чи інакше толерували б дискримінацію в будь-яких її проявах, зокрема й у формі державного податкового протекціонізму.

У ст. 107 глави I «Правила конкуренції» сьомого розділу ДФЄС закріплено принцип державної допомоги господарюючим суб'єктам держав-членів ЄС. «Якщо інше не передбачено Договорами, – йдеться у її першій частині, – вважається несумісною з внутрішнім ринком тією мірою, якою вона стосується торгівлі між державами-членами, будь-яка державна допомога, що надається у будь-якій формі державою-членом або шляхом залучення державних ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням конкуренції шляхом створення переваг

для певних підприємств чи виробництв»¹. У другій частині цієї статті визначено три форми державної допомоги, сумісної з внутрішнім ринком, а у її третій частині – п'ять форм державної допомоги, які можуть бути сумісними з внутрішнім ринком. На те, щоб потрапити в цей обмежений перелік форм легітимної державної допомоги у державах-членах ЄС, постійно претендують велетенські сегменти і навіть цілісні пласти їх якісно виокремлених практик, так чи інакше пов'язаних з фіскальною державною допомогою. Не дивно, що й аналізу дійсної природи цих найрізноманітніших проявів вищезазначеної державної активності присвячена не менш вражаюча за обсягом та різноманітністю підходів наукова література, авторами якої є переважно європейські вчені. Її можна класифікувати попередньо хіба що за критерієм переважання у ній аналізу загальних аспектів фіскальної державної допомоги² або

¹ Договір про функціонування Європейського Союзу. Зібрання актів Європейського права. С. 74.

² Claire Micheau. Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The Example of Taxation. *European Taxation*, 2012. № 52. P. 210, 212; Frank Engelen. State Aid and Restrictions on Free Movement: Two Sides of the Same Coin? *European Taxation*, 2012. № 52. P. 204; Joachim Englisch. 'Das Beihilfenverbot im Steuerrecht' in Harald Schaumburg and Joachim Englisch (eds), *Europäisches Steuerrecht*. Otto Schmidt. 2015. paras 9.51ff; Juliane Kokott. 'Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff', in Michael Lang (ed.), *Europäisches Steuerrecht*. Otto Schmidt. 2018. P. 535 (550ff); Michael Lang. Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot. *Internationales Steuerrecht*, 2010. № 19. P. 570; Martha O'Brien. Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Cooperation. *European Law Review*, 2005. № 30. P. 209; Pierpaolo Rossi-Maccanico. EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control. *EC Tax Review*, 2013. № 22. P. 19; Mélanie Staes. The Combined Application of the Fundamental Freedoms and the EU State Aid Rules: In Search of a Way Out of the Maze. *Intertax*, 2014. № 42. P. 106; Rita Szudoczky The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation. IBFD. 2014; Peter J. Wattel. Forum: Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters. *World Tax Journal*, 2013. №5. P. 128; Peter J. Wattel. 'Comparing Criteria: State Aid, Free Movement, Harmful Tax Competition and Market Distorting Disparities in Richelle' in Isabelle Schön and Edoardo Traversa (eds) *State Aid Law and Business Taxation*. Springer. 2016. P. 59; Cécile Brokelind. 'Intellectual Property, Taxation and State Aid Law' in Isabelle Richelle, Wolfgang Schön and Edoardo Traversa (eds), *State Aid Law and Business Taxation*. Springer. 2016. P. 221, 228; Michael Honoré. 'Selectivity' in Philipp Werner and Vincent Verouden (eds) *EU State Aid Control*.

дослідження у ній найрізноманітніших окремих сторін цієї допомоги¹.

Виходячи з основних цілей нашого монографічного дослідження, а також його обмеженого обсягу, ми ставимо собі за мету в межах

Kluwer. 2017. P. 119, 128f; Joris Luts. Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct. *EC Tax Review*, 2014. №23. P. 258, 271; Fabian Mang. The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the Code of Conduct and the BEPS Initiatives. *European Taxation*, 2015. № 55. P. 78, 81; Begoña Pérez-Bernabeu. R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules. *European Taxation*, 2014. №54. P. 178, 187; John Temple Lang. Autogrill Espana and Banco Santander: The Concept of «General» Tax Measures Clarified for State Aid. *European Law Review*. 2015. P. 763, 766f.

¹ Reuven Avi-Yonah, Kimberly Clausing and Michael Durst. Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split. *Florida Tax Review*. 2009. №9. P. 497 at 501; Mitchell Kane. Transfer Pricing, Integration and Synergy Intangibles: A Consensus Approach to the Arm's Length Standard. *World Tax Journal*, 2014. № 6. P. 282–314; Richard Lyal. Transfer Pricing Rules and State Aid. *Fordham International Law Journal*, 2015. № 38. P. 1017 at 1029; Michael Lang. State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ. *EStAL*, 2012. P. 411 at 420; Michael Lang. Tax Rulings and State Aid Law. *British Tax Review*, 2015. P. 391 at 393–4; Rita Szudoczky. Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms. *EStAL*. 2016. P. 357 at 363; Frank Engelen and Anna Gunn. 'State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework' in: Alexander Rust and Claire Micheau (eds), State Aid and Tax Law. Kluwer. 2013. P. 137 at 141; John Temple Lang. The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment – A 'Methodological Revolution'? *EStAL*. 2012. P. 805 at 808; Werner Haslehner. 'Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH' in Thomas Jaeger and Birgit Haslinger (eds), Jahrbuch Beihilferecht. Neuer Wissenschaftlicher Verlag. 2012. H. 301 at 311–12; Pierpaolo Rossi-Maccanico. A New Framework for State Aid Review of Tax Rulings. *EStAL*. 2015. P. 371 at 376; Phedon Nicolaides. State Aid Rules and Tax Rulings. *EStAL*. 2016. P. 416 at 425; Dimitrios Kyriazis. From Soft Law to Soft Law Through Hard Law: The Commission's Approach to the State Aid Assessment of Tax Rulings. *EStAL*. 2016. P. 428 at 435; Pierpaolo Rossi-Maccanico. 'A Proposed Framework to Review Tax Rulings under State-Aid Rules' in Werner Haslehner, Georg Kofler and Alexander Rust (eds), EU Tax Law and Policy in the 21st Century. Kluwer. 2017. P. 69 at 72; Wolfgang Schön. Taxation and State Aid Law in the European Union. *Common Market Law Review*. 1999. P. 911 at 926; Wolfgang Schön. 'Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence' in Isabelle Richelle, Wolfgang Schön and Edoardo Traversa (eds), State Aid Law and Business Taxation. Springer. 2016. P. 11; Michael Lang and Alexander Zeiler. 'Discretionary Power of Tax Authorities as a State Aid Problem' in Werner Haslehner, Georg Kofler and Alexander Rust (eds), EU Tax Law and Policy in the 21st Century. Kluwer. 2017. P. 91 at 98.

цього його сюжету сконцентрувати увагу на аналізі зв'язку між фіскальною державною допомогою і основними свободами внутрішнього ринку. Тим більше, що за умов незначного обсягу позитивної інтеграції законодавства ЄС у сфері прямого оподаткування його негативна інтеграція ще злободенніша для обмеження політичного простору держав-членів у цій сфері. А основною ланкою, що легітимно поєднує фіскальну державну допомогу й основні свободи внутрішнього ринку ЄС, є прецедентне право Суду ЄС.

Як резонно зауважується в науковій літературі з податкового права ЄС, прецедентне право Суду Справедливості у вищезазначеній сфері сформувалося впродовж двох, образно кажучи, хвиль його поширення¹. Перша з цих хвиль веде свій відлік від резонансних справ Суду ЄС *Avoir Fiscal*² і *Schumacher*³. У них було вироблено нову парадигмальну матрицю аналізу зв'язку між фіскальною державною допомогою й основними свободами внутрішнього ринку, яка дала платникам податків можливість покладатися у боротьбі з транскордонною дискримінацією на основоположні свободи внутрішнього ринку. Ця матриця запровадила багатоаспектну заборону дискримінації платників-податків – громадян інших держав-членів, що мало своїм наслідком появу реальної свободи вибору суб'єктами господарювання місця здійснення їх підприємницької діяльності.

Логічним безпосереднім наслідком вищезазначених та інших аналогічних рішень Суду ЄС стало істотне посилення податкової конкуренції між державами-членами, зростання ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності та значне зниження внаслідок антидискримінаційних політик держав-членів податкового навантаження на більшість транскордонних корпорацій. Несподіваною виявилася реакція Європейської Комісії на нову практику транскордонного оподаткування, яка дійшла висновку про те, що ці корпорації

¹ Roland Ismer and Sophia Piotrowski. 'Relationship of fiscal State aid and the fundamental freedoms' in Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Eglar Publishing, 2020. P. 450-473.

² CJEU, Case 270/83 Commission v France EU: C: 1986: 37.

³ CJEU, Case C-279/93 Schumacker EU: C: 1995: 31.

перестали сплачувати свою «справедливу частку податків»¹. Зокрема, ЄК здійснила поглиблене розслідування щодо фіскальної державної допомоги Нідерландів для Inter IKEA². Це спровокувало появу другої хвилі посилення контролю за державною допомогою та негативної інтеграції податкового законодавства. Її несподіванкою стало те, що вона була спрямована проти так званого «надмірно сприятливого» оподаткування суб'єктів транскордонної співпраці. Першим невідкладним у часі побічним ефектом цих заходів виявилось помітне ущемлення основоположних свобод спільного ринку, а більш віддаленим їх ефектом – усвідомлення взаємозв'язку двох груп правил оподаткування: основоположних свобод внутрішнього ринку та законодавства про фіскальну державну допомогу. Цей взаємозв'язок виявився настільки контраверсійним, що остаточна позиція Суду ЄС щодо його природи і наслідків для протидії дискримінації в оподаткуванні так і не була вироблена. Зазвичай Суд ухвалював із цього питання контекстуальні рішення³. А в рішенні у справі *Regione Sardegna* Суд ЄС взагалі дійшов висновку, що один і той самий захід у регулюванні податкової транскордонної співпраці порушує як основоположні свободи внутрішнього ринку, так і законодавство про державну фіскальну допомогу⁴.

Деякі дослідники податкового права ЄС, спираючись на це рішення Суду Справедливості, дійшли на перший погляд інноваційного висновку про принципове зближення між основними свободами внутрішнього ринку та законодавством ЄС про державну фіскальну допомогу. Причому окремі з них виявилися такими «революціонерами» у сфері тлумачення вищезазначеної дилеми, що стали називати законодавство про державну фіскальну допомогу та основні свободи внутрішнього ринку «двома сторонами однієї медалі»⁵. Чи насправді це відповідає дійсності?

¹ Commission, Press Release of 18 December 2018, 'State aid: Commission opens in-depth investigation into the Netherlands' tax treatment of Inter IKEA', IP/17/5343.

² Ibidem.

³ CJEU, Case C-183/91 *Commission v Greece* EU: C: 1993: 233, para. 16; Case C-529/09 *Commission v Spain* EU: C: 2013: 31, para. 90; Case C-674/13 *Commission v Germany* EU: C: 2015: 302, para. 37; Articles 16f.

⁴ CJEU, Case C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri v Regione Sardegna* EU: C: 2009: 709.

⁵ Kube et al., 'Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States'. *EC Tax Review*, 2016. №25. P. 247 (256).

Усебічний аналіз законодавства ЄС про основоположні свободи внутрішнього ринку та законодавства про державну фіскальну допомогу вочевидь містить підстави для висновку про те, що ці два якісно виокремлені масиви законодавства серед багатьох їх безпосередніх цілей мають і спільну мету. Вона полягає у легітимному забезпеченні повноцінного функціонування внутрішнього ринку, без його деформації внаслідок державного втручання. Це, зокрема, довів у своєму дослідженні П. Ваттель¹. Очевидна також подібність алгоритмів з'ясування наявності порушення цих обох наборів правил². Проте між ними існують ще більші сутнісні відмінності, що стосуються, зокрема, матеріального права. То в чому ж саме полягають ці відмінності?

Аналіз цього матеріального права засвідчує, що найперша і, на нашу думку, найістотніша відмінність між законодавством ЄС про основоположні свободи внутрішнього ринку і законодавством про державну фіскальну допомогу полягає в структурі відповідних положень матеріального права та алгоритмі його застосування. Так, оцінка сумісності відповідного державного заходу з основоположними свободами внутрішнього ринку здійснюється в два етапи: на першому з них з'ясується наявність або відмінність факту дискримінації відповідних суб'єктів господарювання. При цьому деякі автори висловлюють контраверсійну думку про те, що основоположні свободи внутрішнього ринку охоплюють і так звані обмеження, які при такій оцінці можуть залишитися не врахованими³. Якщо ж виявиться, що дискримінація все ж має місце, то на другому етапі її потенційний вплив необхідно з'ясувати за допомогою принципу пропорційності: чи є вона допустимою. На цьому така перевірка завершується.

Незрівнянно складніший та якісно інший алгоритм перевірки на антидискримінаційність законодавства про державну фіскальну допомогу. Перший крок такої перевірки – це з'ясування питання, чи є відповідний захід державною допомогою згідно з її тлумаченням у ст. 107(1) ДФЕС. Відповідно до прецедентного права Суду ЄС, під

¹ Peter J. Wattel. 'Comparing Criteria: State Aid, Free Movement, Harmful Tax Competition and Market Distorting Disparities in Richelle' in Isabelle Schön and Edoardo Traversa (eds) *State Aid Law and Business Taxation*. Springer. 2016. P. 59.

² Ibidem.

³ Marjaana Helminen. *EU Tax Law – Direct Taxation*. IBFD. 2018. P. 68f.

час цього кроку необхідно дотриматися певних критеріїв для ідентифікації наявності такої допомоги: «По-перше, має бути втручання з боку держави або через державні ресурси. По-друге, втручання має впливати на торгівлю між державами-членами. По-третє, воно повинно надавати вибіркочу перевагу одержувачу. По-четверте, воно повинно спотворювати чи загрожувати спотворенням конкуренції»¹. Крім вищезазначеного, має бути також застосованим триступеневий тест на селективність. Відповідно до цього тесту, податковий захід держави вважається селективним (вибіркочим), якщо відступ від основної системи оподаткування не може бути виправданий її іманентною логікою.

Після вищезазначеного з'ясування внутрішніх характеристик податкового заходу державної фіскальної допомоги відповідно до антидискримінаційного законодавства ЄС необхідно провести її перевірку на зовнішню придатність, інакше кажучи, на сумісність із внутрішнім ринком держав-членів. Сенс цієї перевірки зводиться до з'ясування того, чи можна виправдати відповідний захід державної фіскальної допомоги як раціональний. При цьому, згідно зі стандартом такої перевірки, державна фіскальна допомога в її розумінні ст. 107(2) ДФЄС євизнається сумісною із внутрішнім ринком ЄС. Вона може виявитися сумісною із внутрішнім ринком також й у ряді інших випадків, передбачених ст. 107(3) ДФЄС. Однак рішення про це приймає тільки Європейська Комісія. Відповідно до антидискримінаційного законодавства ЄС, необхідність у такій перевірці відпадає тільки за умов, якщо така допомога підпадає під дію Загального регламенту про так звані блокові винятки² або Регламенту мінімальної допомоги³.

Правові режими основоположних свобод внутрішнього ринку і державної фіскальної допомоги відрізняються також правовими наслідками, які вони породжують. Якщо порушуються основоположні свободи внутрішнього ринку, то такі порушення зазвичай мають своїм наслідком продовження терміну дії податково-правової пільги. Безумовно, це вигідно платникам податків, які зазнали у такий спосіб дискримінації. У випадку ж надання незаконної державної фіскальної

¹ CJEU, Case C-20 and 21/15 P World Duty Free Group SA EU: C: 2016: 981, para. 53.

² Commission Regulation (EU) No 651/2014 of 17 June 2014 declaring certain categories of aid compatible with the internal market in application of Articles 107 and 108 of the Treaty [2014] OJ L 187/1.

³ Commission Regulation (EU) No 1407/2013 of 18 December 2013 on the application of Articles 107 and 108 of the Treaty on the Functioning of the European Union to de minimis aid [2013] OJ L 352/1.

допомоги платник податку як її бенефіціар зобов'язаний сплатити відшкодування в сумі, яка, за загальним правилом, підлягала б сплаті державі-члену ЄС у випадку відсутності такої допомоги¹. Причому, відповідно до прецедентного права ЄС, це правило має ретроактивну дію.

Третя принципова відмінність державної фіскальної допомоги від основоположних свобод внутрішнього ринку полягає в тому, що вона завжди обмежена певним колом суб'єктів підприємницької діяльності, тому що законодавство ЄС про державну допомогу поширюється тільки на них як бенефіціарів допомоги².

Нарешті, четверта із сутнісних відмінностей основоположних свобод внутрішнього ринку від державної фіскальної допомоги зумовлена тим, що ці свободи обмежені транскордонними ситуаціями. Дискримінація власних громадян за цим критерієм зазвичай не вважається проблемою, якщо відсутня транскордонна складова³.

Принагідно зазначимо, що законодавство ЄС про державну фіскальну допомогу незрівнянно мобільніше від антидискримінаційного законодавства ЄС у сфері основних свобод внутрішнього ринку. Це спричинено більшою винахідливістю й активністю держав-членів у першій з цих двох царин податкових відносин, а також і тим, що в арсеналі державної фіскальної допомоги незрівнянно більше інструментів для здійснення дискримінації найрізноманітніших платників податків за такими ж найрізноманітнішими критеріями⁴.

Отже, як законодавство ЄС про основоположні свободи внутрішнього ринку, так і законодавство ЄС про державну фіскальну допомогу спрямовані проти відповідних форм податкової дискримінації. Вищезазначені пласти європейського позитивного права є конкретними проявами принципу рівності всіх суб'єктів права в ЄС. Обидва наведені набори правил в принципі однаковою мірою мають метою з'ясування того факту, однаково чи ні ставляться в державах-членах

¹ Conor Quigley. *European State Aid Law and Policy*. (3rd ed.). Hart. 2015. P. 577ff.

² Thomas Jaeger. 'Tax Measures' in Franz Säcker and Frank Montag (eds), *European State Aid Law*. Bloomsbury. 2016. paras 91ff.

³ Sara Iglesias Sánchez. *Purely Internal Situations and the Limits of EU Law: A Consolidated Case Law or a Notion to be Abandoned?* *European Constitutional Law*. № 14. 2018. Review 7.

⁴ Kelyn Bacon. *European Union Law of State Aid*. OUP, 4th edn. 2017. para. 1.04; Roland Ismer and Sophia Piotrowski. *The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies*. *Intertax*. 2015. № 43. P. 559.

до суб'єктів права у порівнянних, а також у відмінних (непорівнянних) ситуаціях. Прецедентне право Суду ЄС у цій царині суспільних відносин ще перебуває на етапі його активного формування. Цим певною мірою пояснюється особливо активна роль Європейської Комісії у балансуванні правового регулювання в ЄС державної фіскальної допомоги та основних свобод внутрішнього ринку. При цьому ЄК не підтримує політики державного протекціонізму, в якій би формі вона не проявлялася у сфері оподаткування.

2.3.8. Висновки до підрозділу 2.3

Принцип податкової недискримінації (рівності) належить до числа основоположних галузевих субстантивних (матеріальних) принципів за правом ЄС. Його світоглядною і методологічною матрицею є ст. 110 Договору про функціонування Європейського Союзу, яка категорично забороняє будь-яку дискримінацію у податковому праві в усьому Європейському правовому просторі. Це зумовлено потребами формування, розвитку та функціонування внутрішнього ринку ЄС та його фундаментальними економічними свободами. Проте в дійсності поняття податкової недискримінації виходить далеко за межі його тлумачення статтею 110 ДФЄС. Його виробив і систематично уточнює Суд ЄС. Причому в різних формах податкової дискримінації це поняття проявляється по-особливному, відображаючи відповідну специфіку податково-правових відносин.

Згідно з прецедентним правом Суду ЄС, усі форми податкової дискримінації: пряма податкова дискримінація, непряма податкова дискримінація, зворотна податкова дискримінація, податковий протекціонізм, а також цілий ряд інших її форм безпосередньо пов'язані з податковим суверенітетом (податковою автономією) держав-членів у сфері прямого оподаткування. Більше того, податкова дискримінація укорінена в цьому суверенітеті (податковій автономії) держав-членів. Щоправда, поряд з цим важливим джерелом непрямої податкової дискримінації у межах внутрішнього ринку ЄС має також місце спонтанна діяльність на ньому надзвичайно великої кількості приватних суб'єктів господарювання, які нерідко свої приватні інтереси ставлять вище спільних (публічних) інтересів усіх спільнот ЄС. Унаслідок вищевикладених чинників податкову дискримінацію в нинішніх парадигмальних межах ЄС як правового утворення здолати неможливо.

Найбільш поширеними у правовому просторі ЄС є пряма і непрямі податкові дискримінації, а також податковий протекціонізм держав-членів. Квінтесенція прямої податкової дискримінації за правом ЄС полягає у розрізненні в *національному законодавстві* держав-членів об'єктів оподаткування національного та імпортованого походження на користь перших з них. Сенс непрямой податкової дискримінації за правом ЄС полягає у *фактичному* розрізненні правових режимів оподаткування національної та ненаціональної продукції, осіб, послуг та капіталу не за ознакою їх походження з певної держави-члена ЄС, а за іншими субстантивними критеріями, які характерні для відповідних об'єктів чи суб'єктів оподаткування. Вичерпного переліку цих критеріїв у праві ЄС немає і не може бути через спонтанну природу внутрішнього ринку ЄС. Водночас слід зазначити, що до загальних критеріїв встановлення фактів непрямой дискримінації у праві ЄС можна віднести *критерій подібності продукції* (національна продукція та продукція з інших держав-членів, подібні за своїми споживчими характеристиками та якостями, підлягають одному й тому самому правовому режиму оподаткування), а також *критерій так званого побічного захисту інших видів національної продукції* внаслідок запровадження певних правових режимів оподаткування імпортованої продукції, які базуються не на державі походження. Найбільш системно та широко непрямі податкові дискримінації проявляються у транскордонній співпраці платників податків різних держав-членів.

Квінтесенція зворотної податкової дискримінації полягає у гіршому ставленні держави-члена Євросоюзу до власних громадян в порівнянні з її ставленням до громадян інших держав-членів. Хоча вона також заборонена законодавством ЄС, проте держави-члени можуть легітимно піддавати власних громадян цьому виду податкової дискримінації, якщо вона не посягатиме безпосередньо на їх права і свободи, передбачені законодавством ЄС.

Ціннісною протилежністю зворотній дискримінації у податковому праві ЄС є податковий протекціонізм, або, інакше кажучи, фіскальна допомога держав-членів певним галузевим або територіальним групам платників податків, а то й усьому їх національному сегментові. Фіскальна державна допомога – один із найпоширеніших проявів податкової дискримінації як загального явища. Будучи нерозривно пов'язаною з фіскальним патерналізмом, вона так само невмируща

й багатоліка, пронизує як пряме, так і непряме оподаткування у державах-членах та зазвичай прихована за благородними соціальними цілями держав-членів ЄС. Як інші види податкової дискримінації, фіскальна державна допомога сягає своїми витокami фіскального суверенітету держав-членів, є його неодмінним супутником.

2.4. Висновки до розділу

Сучасні пізнавальні традиції правознавства дедалі частіше та переконливіше позиціонують право як певну людиновимірну даність, закорінену в людському бутті. Це буття містить у собі квінтесенцію минулого, найрізноманітніші пласти сучасності та паростки майбутнього. Особливо концентровано буттєва даність права проявляється в його принципах як несучих конструкціях права, які щоразу вказують на його відповідну правову метафізику.

У людиноцентристському праворозумінні принципи права прийнято поділяти на *основоположні*, які є за їх суттю фундаментальними об'єктивними вимогами, що лежать в основі права як соціального регулятора (людські права, свобода, гуманізм, справедливість, рівність, розумність, добросовісність та ряд інших) та *загальні* принципи права, які є плодом розвитку позитивного права (принципи верховенства права, правової визначеності, пропорційності тощо). Поділ принципів права на основоположні та загальні можна пояснити фундаментальними відмінностями тих цінностей, які становлять їх підґрунтя та які відповідні принципи покликані репрезентувати і захищати.

Основоположні принципи права та відповідні їм пласти правової матерії поєднують між собою передусім їх спільні властивості. До них належать антропність (людиновимірність), конструктивність та контекстуальність, незалежно від того, який саме зміст вкладають у них пізнавальна традиція або правотворець. Властивості людиновимірності та конструктивності права і його принципів універсальні, а їх розуміння залежить головню від світоглядних і методологічних уподобань або пріоритетів відповідної пізнавальної традиції правознавства. Властивість контекстуальності певного пласту права і притаманних йому його основоположних принципів не такою ж мірою універсальна, як дві попередніх. Це зумовлено тим, що вона має водночас і атрибутивну прив'язку до передусім ціннісно, а значить і якісно виокремленої правової матерії – до прецедентного права, або європейського континентального права, або міжнародного права, або права ЄС тощо.

Право Європейського Союзу, а також його основоположні принципи за їх природою є явищами, які докорінно відрізняються як від права його держав-членів та принципів цього права, так і від міжнародного права та його принципів. Вони є парадигмально новим пластом правової матерії, насправді інноваційним правовим порядком, який має власну природу, тільки йому притаманні основоположні принципи та функціонує у відповідності з ними. У правовому просторі Європейського Союзу роль і статус конституційної хартії належить Установчим Договорами ЄС. Це визнано та обґрунтовано у прецедентному праві Суду ЄС. Цим системоутворюючим актам права ЄС властивий абсолютний пріоритет при вирішенні будь-яких колізійних питань у праві ЄС. Вони є парадигмальною матрицею основоположних принципів права ЄС в цілому, а також аналогічних галузевих (спеціальних) принципів цього права. Суд Європейського Союзу у своєму прецедентному праві обґрунтував, що основоположними принципами права Євросоюзу є *принцип верховенства права ЄС* та *принцип прямої дії права ЄС*, які перебувають в атрибутивному взаємозв'язку та взаємозумовленості. Їм об'єктивно належить роль несучого каркасу всього права Євросоюзу.

Різні, якісно відмінні між собою групи основоположних принципів права ЄС – загальноунійних, міжгалузевих та галузевих, взяті у сукупності, є також за їх природою явищами правової матерії, її даностями, у яких втілено найфундаментальніші вимоги, що лежать в основі права ЄС як регулятора співбуття держав-членів та їх громадян – громадян ЄС в інноваційному правовому просторі. Ці групи основоположних принципів права ЄС відрізняються одна від одної як мірою їх просторової та інтерсуб'єктивної проявленості, що зумовлено місцем відповідного пласту правової матерії ЄС в загальноунійній правовій дійсності, котру відповідні основоположні принципи права Євросоюзу репрезентують та захищають, а також тільки їм властивим антропосоціокультурним кодом. Цей код і є способом взаємозв'язку та взаємодії якісно виокремленого пласту правової матерії ЄС й адекватних йому основоположних принципів права ЄС.

Природа основоположних принципів податкового права ЄС суголосна з природою решти його основоположних принципів. До основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС належать *принцип гармонізації податкового права ЄС* та *держав-членів*, а також *принцип недискримінації (рівності)* у

податковому праві ЄС. Кожен із них невичерпний у його проявах, як і відповідні їм пласти правової матерії. Адекватно зрозуміти природу субстантивних принципів податкового права ЄС можна тільки у парадигмальних межах традиції розуміння права Євросоюзу, яка уже в основному сформувалась і водночас продовжує динамічно розвиватися. Відповідно до цієї традиції праворозуміння, основоположні принципи податкового права ЄС – це радше всього *не писане*, а виведене Судом ЄС *право*, ніж *писане* в Установчих Договорах *право*. Навіть після їх фіксації у писаному позитивному праві ЄС та у прецедентному праві Суду ЄС ці принципи постають як *записане право*, однак не як *право писане*. Це зумовлено тим, що в основі основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС лежить об'єктивний в розумінні соціального конструкту характер відповідної податково-правової дійсності ЄС.

Принцип гармонізації податкового права ЄС та його держав-членів є ключовим принципом інноваційного правового простору Євросоюзу, оскільки він найадекватніше відповідає філософії та основоположним цінностям цього правопорядку. Відправною точкою для розуміння та реалізації принципу гармонізації податкового права ЄС і відповідних держав-членів, його стартовою позицією та сенсом є мета, сформульована у ст. 3 Договору про заснування Європейського Союзу. У ній ідеться про загальну компетенцію ЄС гармонізувати національне законодавство держав-членів з тим, щоб створити внутрішній ринок Співтовариства. Цей ринок, відповідно до вже зазначеної статті ДЄС та ст. 26 Договору про функціонування Європейського Союзу, визначається як простір без внутрішніх економічних кордонів, у якому забезпечується вільний рух товарів, осіб, послуг і капіталу, тобто основоположні свободи внутрішнього ринку ЄС згідно з положеннями вищезазначених Договорів. Цього простору свободи можна досягти на практиці тільки знаходженням та реалізацією у повсякденній дійсності спільної для усіх його суб'єктів міри правової визначеності, зокрема й у податковому праві. Принцип гармонізації податкового права ЄС і його держав-членів – альфа та омега досягнення цієї мети. Основними формами прояву основоположного принципу гармонізації податкового права ЄС та його держав-членів є *рамкова гармонізація у сфері непрямиго оподаткування*, на яке не поширюється абсолютний податковий суверенітет держав-членів, та *мінімальна гармонізація права у сфері прямого оподаткування*, де держави-члени зберегли за собою виключний податковий суверенітет. Проте, згідно з прецедентним правом

Суду ЄС, він повинен здійснюватися у строгій відповідності з цінностями права ЄС.

Ще один основоположний субстантивний принцип податкового права Євросоюзу – принцип податкової недискримінації (рівності) за правом ЄС. Світоглядною і методологічною матрицями принципу податкової дискримінації за правом ЄС є ст. 110 Договору про функціонування Європейського Союзу, яка забороняє будь-яку податкову дискримінацію у вищезазначеному правовому просторі. На відміну від *консолідованого* розуміння у доктрині податкового права ЄС й у самому праві Євросоюзу принципу гармонізації податкового права ЄС, в розумінні і тлумаченні принципу податкової недискримінації за правом ЄС, навпаки, має місце *плюралізм* концептуальних підходів, зокрема й неоднозначність та певна непослідовність у тлумаченні податкової недискримінації в прецедентному праві Суду ЄС.

Квінтесенція податкової дискримінації полягає у запровадженні різних, зазвичай гірших за наслідками їх реалізації правових режимів для ненаціональних об'єктів чи суб'єктів податкового права в порівнянні з національними об'єктами або суб'єктами податкового права держав-членів ЄС. У випадку зворотної дискримінації це правило має протилежну дію. Окрім того, у податковому праві держав-членів ЄС має місце також пряма і непряма дискримінація. Поширеним різновидом податкової дискримінації одних об'єктів або суб'єктів податкового права за рахунок інших є податковий протекціонізм (державна допомога) зазвичай національним платникам податків. Будучи атрибутивно пов'язаною з податковим суверенітетом (податковою автономією) держав-членів у сфері прямого оподаткування, будь-яка податкова дискримінація не може бути повністю подолана в нинішніх парадигмальних межах правового простору Євросоюзу. Саме тому вона постійно проявляється у практиці оподаткування держав-членів ЄС, особливо у їх транскордонній співпраці, а тому систематично потребує пильної уваги до неї всіх унійних інституцій, передусім Суду ЄС.

РОЗДІЛ 3. РІШЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ ЯК ЦІННІСНИЙ ОРІЄНТИР ПРИ РОЗГЛЯДІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

3.1. Загальна характеристика рішень Європейського суду з прав людини проти України у податкових спорах

3.1.1. Презумпція переваги найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платника податків

У фінансово-правовій доктрині протягом тривалого часу домінувало положення, що, згідно з практикою Європейського суду з прав людини, податкові спори як такі в принципі не підпадають під захист, передбачений статтею 6 Конвенції (право на справедливий суд). Обґрунтуванням такому положенню слугувало посилання на Рішення ЄСПЛ у справі *Феррацціні проти Італії (Case of Ferrazzini v. Italy)*, пунктом 25 якого встановлено: «Безсумнівно, у податковому провадженні вирішуються матеріальні інтереси, але просте доведення, що спір має «матеріальний» характер, не є саме по собі достатнім для визнання застосовності пункту 1 статті 6 у контексті положення, яке стосується цивільних обвинувачень...». У вказаному рішенні Європейський суд з прав людини, з одного боку, визнав, що Європейська конвенція з прав людини є живим документом, який має тлумачитися у світлі сьогоденних реалій і Суд повинен перевірити, чи не слід, у контексті змінених поглядів у суспільстві на правовий захист, який має надаватися фізичним особам у їхніх стосунках з державою, поширити сферу застосування пункту 1 статті 6 на спори між громадянами та державними органами щодо законності у світлі національного законодавства рішень податкових органів. Однак при цьому Суд зауважив, що зміни, які, можливо, відбулися у сфері оподаткування в демократичних суспільствах, не торкаються сутності обов'язку фізичних осіб або компаній сплачувати податок. З огляду на це Суд вважає, що податкові питання і досі становлять частину основного пакету прерогатив державних органів. При цьому відносини між платником податків та податковим органом і далі мають переважно публічний характер, а отже: Конвенція та протоколи до неї мають тлумачитися в контексті всієї сукупності їхніх положень, зокрема й стаття 1 Протоколу № 1, яка стосується захисту права власності, зберігає право за державою запроваджувати такі

закони, які, на її думку, необхідні для забезпечення сплати податків. Хоча Суд не надає вирішального значення цьому факторові, він все ж бере його до уваги. Суд вважає, що податкові спори виходять за межі сфери цивільних прав та обов'язків, незважаючи на матеріальні наслідки, які вони обов'язково створюють для платника податків¹.

З огляду на вказане слід відзначити, що Європейський суд з прав людини здійснює розгляд справ у сфері оподаткування переважно саме на основі аналізу дотримання вимог і стандартів, закріплених статтею 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. При цьому Судом у справі *Бурден проти Сполученого Королівства (Case of Burden v. United Kingdom)* сформована позиція, за якою обкладення податком є втручанням у право власності в розумінні ст. 1 Протоколу № 1 до Конвенції, оскільки зацікавлена особа примусово позбавляється права володіння певною сумою коштів, яку необхідно сплатити². Водночас в інших своїх рішеннях ЄСПЛ, посилаючись на абзац 2 зазначеної вище статті 1, вказував, що таке втручання виправдане, поза як є винятком щодо сплати податків та інших внесків³.

Власне, саме на таких правових позиціях побудоване рішення ЄСПЛ у справі *Шокін проти України (Case of Shchokin v. Ukraine)* від 14 жовтня 2010 року⁴. У цій справі заявник скаржився на порушення його майнових прав, стверджуючи, що здійснення податковими органами перерахунку та збільшення розміру його прибуткового податку не відповідало закону. Заявник посилався на статтю 1 Протоколу № 1 до Конвенції, яка передбачає: «Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Ферраzzіні проти Італії» (Case of Ferrazzini v. Italy) (Заява № 44759/98) від 12 липня 2001 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_167#Text

² Рішення ЄСПЛ у справі «Бурден проти Сполученого Королівства» (Case of Burden v. United Kingdom) (Заява № 13378/05) від 29 квітня 2008 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22:%5B%22001-78427%22%5D%7D>

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Християнська релігійна організація «Свідки Іегови» проти Вірменії» (Case of Christian Religious Organization of Jehovah's Witnesses v. Armenia) (Заява № 41817/10) від 23 липня 2010 року. URL: <https://laweuro.com/?p=18267>

⁴ Рішення ЄСПЛ у справі «Шокін проти України» (Case of Shchokin v. Ukraine) (Заяви № 23759/03 та № 37943/06) від 14 жовтня 2010 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-126145>

бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів».

Зокрема, заявник стверджував, що податкові органи незаконно наклали на нього додаткові зобов'язання зі сплати прибуткового податку. Він зауважував, що органи державної влади не застосували частину 3 статті 7 Декрету «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року (у редакції, чинній на час обставин справи), яка встановлювала спеціальну 20 % ставку податку із сум доходів, одержуваних не за місцем основної роботи. Крім того, коли податкові органи незаконно наклали на заявника додаткові зобов'язання зі сплати прибуткового податку, вони посилалися на Інструкцію «Про прибутковий податок з громадян», затверджену наказом Головної державної податкової інспекції № 12 від 21 квітня 1993 року, яка, відповідно до статті 67 Конституції України, не може змінювати податкові ставки, що підлягають застосуванню, та порядок їх сплати. Проте, Уряд визнавав, що вказані заходи становили втручання у майнові права заявника, однак запевнив, що таке втручання було законним.

Надаючи оцінку зазначеним обставинам, Суд встановив, що сторони не оспорюють того факту, що накладання органами державної влади на заявника додаткових зобов'язань зі сплати податку становило втручання в його майнові права у розумінні статті 1 Протоколу № 1 до Конвенції. Тому Суд вважав за необхідне встановити, чи таке втручання було виправданим відповідно до вимог цього положення. Як зазначено Судом, навіть якщо припустити, що тлумачення цих норм національними органами влади було правильним, Суд не задоволений загальним станом національного законодавства, яке існувало на той час з питання, що розглядається у цій справі. Суд зауважив, що відповідні правові акти вочевидь суперечили один одному. У результаті цього національні органи на свій власний розсуд застосували протилежні підходи до співвідношення цих правових актів. На думку Суду, відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу

«якості закону», передбачену Європейською конвенцією з прав людини, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

У зв'язку з цим, Суд, враховуючи вимогу підпункту 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року, яким було передбачено, що в разі, коли національне законодавство припускало неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків, національні органи були зобов'язані застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків, встановив, що у справі, яка розглядається, органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати прибуткового податку. На основі вищевикладеного Суд дійшов висновку, що втручання у майнові права заявника було незаконним згідно зі статтею 1 Протоколу № 1 до Конвенції¹.

Сформульована Європейським судом з прав людини презумпція переваги найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платника податків стала широко застосовуватись в Україні при розгляді Верховним Судом податкових спорів. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 листопада 2019 р. (справа № 280/411/19) колегія суддів постановила таке: «Крім того, враховуючи правило вирішення сумнівів на користь платника податків (тобто принцип *in dubio pro tributario*), яке покликане забезпечувати реалізацію однієї з ознак верховенства права – правової визначеності, саме можливість платника податків чітко розуміти та передбачати правові наслідки вчинюваних дій має фундаментальне значення для правильності його застосування»².

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Шчокін проти України» (Case of Shchokin v. Ukraine) (Заяви № 23759/03 та № 37943/06) від 14 жовтня 2010 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-126145>

² Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 листопада 2019 р. (справа № 280/411/19). URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/85902311>

У постанові Великої Палати Верховного суду від 01 липня 2020 року у справі № 260/81/19 зазначено, що презумпція найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платників податків так само може бути застосована до платників загальнообов'язкових внесків, зокрема єдиного внеску. У цій справі Суд встановив, що статус фізичної особи – підприємця є формою реалізації конституційного права на підприємницьку діяльність, відсутність підтвердженого у визначеній державною формі реалізації цього права у нових умовах нормативно-правового регулювання після 2004 року виключає можливість автоматичного перенесення набутих до 01 липня 2004 року ознак суб'єкта господарювання, оскільки особа не може бути змушена до реалізації наданого їй права в цих умовах, а користується ним на власний розсуд. З огляду на викладене, Велика Палата Верховного Суду дійшла висновку, що відсутність офіційного підтвердження в особи статусу фізичної особи – підприємця шляхом проходження реєстраційних процедур у порядку, визначеному Законом, що виключає можливість законного здійснення підприємницької діяльності та отримання відповідних доходів, за відсутності фактичних доказів протилежного, виключає і можливість формальної та фактичної участі позивача у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування за відповідним статусом. Протилежне суперечило б практиці ЄСПЛ, яка сформувалася з питань імперативності правил про прийняття рішення на користь платників податків, а саме: у разі існування неоднозначності у тлумаченні прав та/чи обов'язків платника податків слід віддавати перевагу найбільш сприятливому тлумаченню національного законодавства та приймати рішення на користь платника податків¹.

У такому контексті важливі також висновки, сформульовані у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 червня 2023 року (справа № 140/2102/19). Зазначаючи про широке застосування у практиці адміністративного судочинства загального принципу *in dubio pro tributario* (пріоритет з найбільш сприятливим для особи тлумаченням норми права): у разі якщо норма закону або іншого нормативного акту, виданого на основі закону, або якщо норми різних законів або нормативних актів

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01 липня 2020 року (справа № 260/81/19). URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/90458921>

дозволяють неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків особи у її взаємовідносинах з державою (в особі відповідних суб'єктів владних повноважень), тлумачення такого закону здійснюється на користь особи (суб'єкта приватного права), Суд вказав, що принцип преюдиції правомірності поведінки з найбільш сприятливим для особи тлумаченням відповідної норми права узгоджується з наведеним у статті 5 Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування принципом загальнообов'язкового державного соціального страхування щодо державних гарантій реалізації застрахованими громадянами своїх прав. При розгляді цієї справи Судом зроблено висновок, що платник єдиного внеску для захисту своїх законних прав, свобод і законних інтересів відповідно до принципу *in dubio pro tributario*, має право на звернення до суду з позовом про оскарження вимоги у межах гарантованого процесуальним законом строку, встановленого статтею 122 Кодексу адміністративного судочинства України, а не статтею 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»¹.

У постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12 березня 2024 року (справа № 540/943/20) зроблено особливий акцент на необхідності застосування презумпції переваги найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платника податків при дослідженні обставин реальності господарських операцій. В контексті розгляду даної справи судом зазначено, що порушення, допущені одним платником податків, за загальним правилом не впливають на права та обов'язки іншого платника податків. Чинне законодавство не покладає на підприємство обов'язок збирання інформації про стан господарської діяльності та порушення підприємств-контрагентів. Тому невиконання контрагентами своїх податкових обов'язків не може бути безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаності платника податків із протиправним характером діяльності його контрагентів

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 червня 2023 року (справа № 140/2102/19). URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/111853061>

та відповідно недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника податків¹.

Отже, презумпція переваги найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платника податків, остаточно сформульована у рішенні Європейського суду з прав людини у справі «Щокін проти України», суттєво вплинула на формування судової практики в податкових спорах та спричинила зміну правової парадигми зі зміщенням акценту на повагу до платника податків, захисту його прав та інтересів в умовах наявності колізій національного законодавства. Останнє в свою чергу значною мірою сприяло процесу гармонізації та уніфікації підходів до вирішення окремих категорій податкових спорів, ефективності здійснення адміністративного судочинства в цілому.

3.1.2. Презумпція правомірності дій платника податків за наявності суперечливих нормативних актів

Проблема неоднозначного або множинного тлумачення національним законодавством прав та обов'язків платників податків знайшла своє подальше відображення у рішенні Європейського суду з прав людини у справі *Серков проти України (Case of SERKOV v. UKRAINE)* від 07 липня 2011 року². У цій справі заявник скаржився на те, що державні органи незаконно зобов'язали його сплатити податок на додану вартість. При цьому, на думку заявника, втручання у його майнові права накладало на нього надмірний індивідуальний тягар та суперечило національному законодавству, зокрема пункту 6 Указу Президента від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва». Зміни до Закону про податок на додану вартість, прийняті в подальшому, свідчили про відсутність юридичних підстав для зазначених заходів. Він також посилався на постанови Верховного Суду України від 15 січня та 23 грудня 2003 року як на приклад непослідовного тлумачення національними судами внутрішнього законодавства

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12 березня 2024 року (справа № 540/943/20). URL : <https://reestr.court.gov.ua/Review/117664055>

² Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» (Case of SERKOV v. UKRAINE) від 07 липня 2011 року (заява № 39766/05). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536>

з цих питань. Заявник наполягав на тому, що суди мали обрати правове тлумачення, більш сприятливе для платника податків.

Розглянувши цю справу, ЄСПЛ вчергове наголосив на тому, що перша та найважливіша вимога статті 1 Першого протоколу до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання державного органу в мирне володіння майном повинно бути законним. Так, друге речення пункту 1 передбачає, що позбавлення власності можливе тільки «на умовах, передбачених законом», а пункт 2 визначає, що держави мають право здійснювати контроль за використанням майна шляхом введення в дію «законів». Більше того, верховенство права, один з основоположних принципів демократичного суспільства, притаманне всім статтям Конвенції.

Посилаючись на рішення у справі *Ятлідіс проти Греції (Iatridis v. Greece)* від 25 березня 1999 року¹, Суд зазначив, що питання, чи було дотримано справедливого балансу між загальними інтересами суспільства та вимогами захисту основоположних прав окремої особи, виникає лише тоді, коли встановлено, що оскаржуване втручання відповідало вимозі законності та не було свавільним. Тому судом сформульоване положення про те, що коло застосування концепції передбачуваності значною мірою залежить від змісту відповідного документа, сфери призначення, кількості та статусу тих, до кого він застосовується. Сам факт, що правова норма передбачає більш як одне тлумачення, не означає, що вона не відповідає вимозі «передбачуваності» у контексті Конвенції. Завдання здійснення правосуддя, що є повноваженням судів, полягає саме у розсіюванні тих сумнівів щодо тлумачення, які залишаються, враховуючи зміни у повсякденній практиці, про що Суд вже зазначав, зокрема, у рішенні у справі *Горзелік та інші проти Польщі (Gorzelik and Others v. Poland)* від 17 лютого 2004 року². У цьому зв'язку Суд зробив окремий наголос на тому, що не можна недооцінювати завдання вищих судів у забезпеченні уніфікованого та єдиного застосування права, а неспроможність вищого суду впоратись із цим завданням може призвести до

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Ятлідіс проти Греції» (*Iatridis v. Greece*) від 25 березня 1999 року (заява № 31107/96). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58227>

² Рішення ЄСПЛ у справі «Горзелік та інші проти Польщі» (*Gorzelik and Others v. Poland*), від 17 лютого 2004 року (заява № 44158/98). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-61637>

наслідків, несумісних, *inter alia*, з вимогами статті 1 Першого протоколу до Конвенції¹.

Відповідно, на думку Суду, відсутність необхідної передбачуваності та чіткості національного законодавства з важливого фіскального питання, яка призводила до його суперечливого тлумачення судом, порушує вимоги Конвенції щодо «якості закону». У цьому контексті Суд взяв до уваги вимоги статті 4.4.1 Закону України «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», діючого на момент правовідносин, який передбачав, що у разі якщо норма закону або іншого нормативного акту, виданого на основі закону, або якщо норми різних законів або нормативних актів дозволяють неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. Посилаючись на справу *Щокін проти України*, Суд постановив, що у цій справі державні органи обрали тлумачення національного законодавства, менш сприятливе для платників податків, що призвело до стягнення ПДВ із заявника та дійшов висновку, що втручання у майнові права заявника було незаконним у контексті статті 1 Першого протоколу до Конвенції.

Аналізуючи зазначене вище Рішення, слід виділити два важливих в контексті даного дослідження аспекти. По-перше, доцільно окремо наголосити на виділенні Європейським судом з прав людини важливості і значимості тлумачення Верховним Судом національного законодавства, а саме – на єдності та сталості такого тлумачення, на чому зроблено особливий акцент. Зокрема, Суд встановив, що у цій справі у задоволенні позову заявника до митного органу було відмовлено, оскільки суди визнали, що звільнення від сплати ПДВ не могло застосовуватись до операцій з імпорту, що здійснювалися заявником. Проте національні суди неоднаково тлумачили положення законодавства щодо сфери застосування звільнення від сплати ПДВ. Зокрема, 15 січня 2003 року Верховний Суд України ухвалив постанову, якою слід було керуватись, що допускала застосування звільнення від сплати ПДВ до операцій з імпорту, які проводились платником єдиного (уніфікованого) податку. У подальшому,

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» (Case of SERKOV v. UKRAINE) від 07 липня 2011 року (заява № 39766/05). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536>

23 грудня 2003 року, Верховний Суд України застосував протилежний підхід, встановивши, що звільнення від сплати ПДВ не може застосовуватися до операцій з імпорту, що проводилися такими платниками податку. У червні 2004 року, тобто коли заявник здійснював ввезення товарів із-за кордону, цю постанову було розповсюджено та офіційно рекомендовано для застосування.

Надаючи оцінку встановленим обставинам, Суд визнав, що можуть існувати переконливі причини для перегляду тлумачення законодавства, яким треба керуватись. Сам Суд, застосовуючи динамічний та еволюційний підходи в тлумаченні Конвенції, у разі необхідності може відходити від своїх попередніх тлумачень, тим самим забезпечуючи ефективність та актуальність Конвенції. Проте Суд не вбачав жодного виправдання для зміни юридичного тлумачення, з якою зіткнувся заявник. Як встановлено, Верховний Суд України не навів жодних аргументів, щоб пояснити відповідну зміну тлумачення. Така відсутність прозорості мала б обов'язково вплинути на довіру суспільства та віру в закон. З огляду на обставини цієї справи, Суд вважав, що спосіб, у який національні суди тлумачили відповідні положення законодавства, негативно вплинув на їхню передбачуваність (п.40 Рішення)¹.

По-друге, у цьому рішенні Європейським судом з прав людини сформульовано презумпцію правомірності вчинених дій платника податків за наявності різного тлумачення (чи зміни застосування) актів національного законодавства. Так, якщо у Рішенні Європейського суду з прав людини у справі *Щокін проти України* головний акцент зроблено на необхідності сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платника податків за умови порушення вимоги «якості закону», наявності колізій у чинному законодавстві тощо, то у Рішенні у справі *Серков проти України* Судом акцентовано увагу на встановлених фактах неоднакового тлумачення, в даному випадку – національними судами, положень податкового законодавства, внаслідок якого вчинені дії платника податків, спрямовані на реалізацію власних прав у податкових правовідносинах були визнані неправомірними.

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» (Case of SERKOV v. UKRAINE) від 07 липня 2011 року (заява № 39766/05). URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536>

Принагідно зауважимо, що сформульовані рішенням Європейського суду з прав людини у справі *Серков проти України* положення стали знаковими орієнтирами при розгляді Верховним Судом різних категорій податкових спорів в Україні. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22 жовтня 2022 року (справа №640/7912/19) зроблено висновок про те, що за правилами ЄСПЛ, яка сформувалась з питань імперативності положень про прийняття рішення на користь платника податків, у разі існування неоднозначності у тлумаченні прав та/чи обов'язків платника податків слід віддавати перевагу найбільш сприятливому тлумаченню національного законодавства та приймати рішення на користь платника податків. У цій справі позивач, посилаючись на рішення Європейського суду з прав людини у справі *Шокін проти України*, *Серков проти України*, зазначив, що у спірних правовідносинах, що склались між сторонами у цій справі, ані презумпція правомірності рішень платника податку, ані принцип правової визначеності дотриманні не були у зв'язку із довільним та двозначним трактуванням Відповідачем підпункту 141.6.1 пункту 141.6 статті 141 Податкового кодексу України. У свою чергу, відповідач вважав, що судами першої та апеляційної інстанцій на підставі належно встановлених обставин справи та при правильному застосуванні норм матеріального та процесуального права зроблено обґрунтований висновок щодо допущення з боку позивача порушень податкового законодавства при оподаткуванні відповідних коштів, отриманих унаслідок реалізації квартир як таких, що є коштами інституту спільного інвестування.

Переглядаючи судові рішення в межах доводів та вимог касаційної скарги, які стали підставою для відкриття касаційного провадження, та на підставі встановлених фактичних обставин справи, перевіряючи правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального і процесуального права, колегія суддів зазначила, що у разі виникнення спору між платником податків та державою суд не може відмовити громадянину в захисті лише через сумніви в правомірності його дій. Особливість розподілу тягара доказування в адміністративних справах не дозволяє трактувати «сумніви» інакше як неспроможність фіскального органу переконливо довести обґрунтованість та правомірність власних дій у спірних відносинах, тобто невиконання ним свого процесуального обов'язку. Натомість, недоведення державним органом обґрунтованості

та законності висновків, покладених в основу прийняття оскаржуваних рішень, має стати підставою для надання захисту платнику податків, якщо вчинене ним, на думку державного органу порушення, не було переконливо доведено перед судом. Будь-який інший підхід не відповідатиме завданням адміністративного судочинства¹.

Не менш показовим прикладом застосування презумпції правомірності дій платника податків за наявності суперечливих нормативних актів є постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05 жовтня 2023 року (справа № 300/2906/22). У цій справі вимоги позивача мотивовані тим, що відповідачем за наслідками розгляду поданої позивачем заяви протиправно відмовлено у поверненні Товариству з державного бюджету помилково сплаченої суми митного платежу, а саме податку на додану вартість. Обґрунтовуючи протиправність такої відмови, позивач наголошував на тому, що деякі положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» від 24 березня 2022 року № 2142-IX, який набрав чинності 05.04.2022р., прямо передбачають зворотню дію у часі та регулюють правовідносини, які виникли до набрання ним чинності. Так, цим Законом доповнено Податковий кодекс України підпунктом 69.23 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX, відповідно до якого, тимчасово, з 01 квітня 2022 року на період дії воєнного стану на території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення товарів митну територію України у митному режимі імпорту суб'єктами господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку першої, другої та третьої груп, крім фізичних та юридичних осіб, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 цього Кодексу. Отже, Товариство вважає, що було звільнене від обов'язку нарахування та сплати податку на додану вартість за операціями з постачання товарів, робіт, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, внаслідок чого сплата податку на додану вартість при ввезенні товарів 01.04.2022р. помилкова.

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22 жовтня 2022 року (справа №640/7912/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92601638>

Перевіривши на підставі встановлених фактичних обставин справи правильність застосування судами норм матеріального та процесуального права, суд констатував, що задля усунення правової невизначеності та мінімізації конфліктних ситуацій щодо неоднакового тлумачення норм права Податковим кодексом України закріплено принцип презумпції правомірності рішень платників податків, суть якого зводиться до того, що у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Отже, мова йде не лише про загально-обов'язкове усунення юридичних колізій, яке є одночасно і правом (повноваженням), і процесуальним обов'язком суду при звичайному (безвідносно до виду правовідносин) правозастосуванні. Мова йде про порядок вирішення ситуацій, у яких стикаються (конфліктують) інтереси платника податків і контролюючого органу, а норми податкового права, що регулюють такі правовідносини, прямо чи внаслідок їх тлумачення, а також у своїй сукупності, неоднозначні та допускають множинне трактування їхніх прав та обов'язків, внаслідок якого можливе вирішення справи як на користь платника, так і проти нього. Положення пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України установлює шляхи подолання колізій у податкових правовідносинах таким чином: у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного й того ж нормативно-правового акту взаємно суперечливі та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши

найвигідніший для себе з яких, платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду. У ситуації, яка склалася, коли внесені Законом України № 2142-ІХ зміни до підпункту 69.23 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ Податкового кодексу України визначали початок регулювання спірних правовідносин з 01.04.2022 р., проте зазначені зміни до вказаного нормативно-правового акта набрали чинності тільки 05.04.2022 р., наявне саме неоднозначне тлумачення змісту прав платника, яке полягає у можливості застосування останнім пільги, чи то з 01.04.2022 р. (як зазначено в Законі), чи то з 05.04.2022 р. (дата набрання Законом чинності). Зазначене, на думку суду, вказує на наявний недолік нормотворчої техніки. З огляду на викладене, колегія суддів вважала, що в даному конкретному випадку суд першої інстанції дійшов обґрунтованого висновку, що вищезазначені обставини не повинні нести у собі негативний вплив на добросовісного платника податку, який своєчасно та у повному обсязі сплатив податкові зобов'язання, й із внесенням змін, які передбачали для нього певні пільги, очікував на можливість їх застосування¹.

Отже, наведений вище аналіз судових рішень дозволяє зробити висновок, що презумпція правомірності дій платника податків за наявності суперечливих нормативних актів є важливою гарантією захисту прав платників податків, зокрема й при реалізації ними власних податкових обов'язків. Дана презумпція, як і зазначена вище презумпція переваги найбільш сприятливого тлумачення національного законодавства на користь платника податків, є сутнісним проявом втілення принципу *in dubio pro tributario* (до платника – з повагою; ширше значення: вирішення сумнівів – на користь платника податків) та спрямовані на захист прав і законних інтересів платників податків у дусі загального цивілізаційного принципу верховенства права.

3.1.3. Принцип «справедливого балансу» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном

Важливим засадничим положенням, спрямованим на недопущення одностороннього застосування податкового законодавства виключно

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05 жовтня 2023 року (справа № 300/2906/22). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113967135>

на користь реалізації фіскальної функції держави, а також на забезпечення необхідного захисту платника податків від надмірного тягаря, є принцип «справедливого балансу» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном. Цей принцип був сформульований у рішенні Європейського суду з прав людини у справі *Еко-Ельда Аве проти Греції* (*Eko-Elda Avee v. Greece*) від 09 березня 2006 року¹. Суть спору у зазначеній справі зводилась до того, що, відповідно до законодавства Греції, держава була зобов'язана повернути відповідну суму на сплату податку, визнану судовим рішенням, яке набрало законної сили, як виплачену помилково. У цій справі податкові органи виплатили надлишок помилково отриманої ними суми через п'ять років після надходження звернення про повернення суми, визнаючи тим самим, що вони заборгували цю суму компанії-заявнику. З огляду на такі обставини Суд констатував, що в компанії, безсумнівно, було право речового характеру, прирівнюване до поняття «майно», для застосування положень статті 1 Протоколу №1 до Конвенції. Відповідно, Суд означив за необхідне визначити, чи не суперечила відмова держави виплатити компанії-заявнику відсотки як компенсацію за прострочення платежів статті 1 Протоколу № 1 до Конвенції. У цьому контексті прецедентна практика Європейського Суду постійно пов'язує виплату відсотків за прострочення платежів із затримками із виплатою податковими органами податкових відрахувань. Особливо щодо сплати податків, фінансові зобов'язання, які виникають у зв'язку з оподаткуванням, можуть порушити права, гарантовані у статті 1 Протоколу № 1 до Конвенції, якщо умови повернення переплачених надлишків покладають надмірний тягар на особу, якої це стосується, або суттєво загрожують її стійкому фінансовому становищу. У цій справі помилково сплачений податок було повернуто через п'ять років та п'ять місяців після того, як позов з вимогою про повернення суми було пред'явлено компанією-заявником у суд. Відповідно, відмова податкових органів виплатити відсотки як компенсацію за простро-

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Еко-Ельда Аве проти Греції» (Case of Eko-Elda Avee v. Greece) (Заява № 10162/02) від 09 березня 2006 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus/?i=002-3455>

чення платежів протягом такого тривалого часу порушила справедливий баланс, який слід підтримувати між публічним інтересом і інтересами компанії-заявника (п. 31 рішення)¹.

Європейським судом з прав людини у рішенні по справі *Rakitin проти України (Rakitin v. Ukraine)* від 11 січня 2007 року визначено, що неповернення у встановлені законодавством строки сум надміру сплаченого податку призвело до порушення п.1 статті 6, статті 13 та статті 1 Першого протоколу до Конвенції. Як впливає із цієї справи, заявник скаржився на неспроможність державних органів виконати рішення суду протягом трьох років і двох місяців. Він посилався на пункт 1 статті 6 Конвенції та статтю 1 Першого протоколу, а також на відсутність ефективних засобів юридичного захисту щодо його скарг відповідно до Конвенції, як цього вимагає стаття 13 Конвенції. У свою чергу, уряд стверджував, що заявник мав ефективні засоби юридичного захисту щодо його скарги та не вичерпав усі засоби захисту на національному рівні. Відхиливши вищезазначені аргументи, Суд зробив висновок про те, що заявник не мав доступу до ефективного засобу юридичного захисту на національному рівні, як цього вимагає стаття 13 Конвенції, на відшкодування шкоди, завданої заявнику затримкою в цій справі².

Водночас, можна без перебільшення стверджувати, що одним із найрезонансніших та найбільш знакових рішень, зокрема й для формування вітчизняної судової практики, в якому акцентовано на необхідності чіткого дотримання принципу справедливого балансу між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном, є рішення Європейського суду з прав людини у справі *Інтерсплав проти України (Intersplav v. Ukraine)* від 09 січня 2007 року³. За фактичними обставинами цієї справи заявник займався виробництвом товарів, використовуючи вторинний металевий брухт,

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Еко-Ельда Аве проти Греції (Case of Eko-Elda Avee v. Greece)» (Заява № 10162/02) від 09 березня 2006 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus/?i=002-3455>

² Рішення ЄСПЛ у справі «Ракітін проти України» (Case of Rakitin v. Ukraine) (Заява № 7675/04) від 11 січня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_183#Text

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Інтерсплав проти України» (Intersplav v. Ukraine) (Заява № 803/02) від 09 січня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text

придбаний в Україні з 20% ставкою податку на додану вартість. При цьому основна частина продукції відправлялась на експорт з 0% ставкою податку на додану вартість. Отже, заявник мав право на відшкодування податку на додану вартість відповідно до ціни, встановленої на металобрухт. Згідно із чинним на момент правовідносин законодавством, таке відшкодування має бути здійснене протягом місяця з дня подання заявником належних розрахунків до податкової інспекції за місцем свого знаходження. Якщо відшкодування затримується, виплачується компенсація. Обидві виплати (відшкодування та компенсація) здійснюються Державним казначейством України після отримання висновку відповідного державного податкового органу. Однак відшкодування податку на додану вартість заявникові систематично затримувалось у зв'язку з тим, що податковий орган не підтверджував суми, які зазначив заявник. З цієї ж причини заявник не міг отримати компенсацію за затримку у відшкодуванні сум податку. З огляду на вказане, заявник стверджував, що практика держави безпідставно відмовляти у підтвердженні його права на отримання податку на додану вартість становить втручання у мирне володіння його майном, на порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції. На противагу вказаному, уряд стверджував, що право заявника на відшкодування податку на додану вартість можна вважати «майном» в сенсі статті 1 Першого протоколу тільки після того, як суми відшкодування підтверджено рішеннями суду. У разі, якщо податкові органи заперечують право заявника на отримання відшкодування податку на додану вартість, то право заявника на отримання «майна» або «законне сподівання» на його отримання визначається лише рішенням суду.

Посилаючись на рішення у справі *Бейєлер проти Італії* (*Beyeler v. Italy*) від 28 травня 2002 року¹, Суд вказав, що поняття «майно» у першій частині статті 1 Першого протоколу має автономне значення, яке не залежить від формальної класифікації, прийнятої у національному законодавстві. Питання, яке має бути розглянуто, стосується того, наскільки обставини справи, що розглядається в цілому, давали заявникові право на майновий інтерес, захищений статтею 1 Першого протоколу. У зв'язку з цим Суд зауважив, що в цій справі спір

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Бейєлер проти Італії» (*Beyeler v. Italy*) (Заява № 33202/96) від 28 травня 2002 року. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SO2462>

стосується не конкретної суми відшкодування податку на додану вартість або компенсації за затримку в його виплаті, а загального права заявника відповідно до діючого податкового законодавства. Суд вказав, що, ознайомившись із критеріями та вимогами, встановленими національним законодавством, заявник мав достатньо підстав сподіватись на відшкодування податку на додану вартість, який він сплатив під час здійснення своєї господарської діяльності, так само як і на компенсацію за затримку його виплати. Навіть якщо окрема вимога щодо відшкодування податку на додану вартість може бути предметом перевірки та оскарження компетентними державними органами, відповідні положення чинного на момент правовідносин Закону України «Про податок на додану вартість» не вимагають попереднього судового розгляду цієї вимоги з метою підтвердження права компанії на відшкодування. В цьому контексті Суд повторно наголосив, що держави мають широкі межі самостійної оцінки у визначенні того, у чому полягає публічний інтерес, оскільки національний законодавчий орган, реалізуючи соціальну та економічну політику, має широке коло повноважень. Однак такі межі оцінювання не є абсолютними і їх застосування підлягає перегляду органами Конвенції (п.38 Рішення)¹.

Суд також зауважив, що з квітня 1998 року відшкодування податку на додану вартість заявникові систематично затримувалося. Такі затримки були спричинені ситуацією, в якій державні органи, не заперечуючи суми відшкодування податку на додану вартість на користь заявника, не надавали підтвердження цих сум. Такі дії завадили заявникові повернути заявлені суми вчасно та створили ситуацію постійної невизначеності. Окрім того, заявник був вимушений постійно звертатись до суду з ідентичними скаргами. На думку Суду, вимогу щодо оскарження таких відмов в одному або кількох випадках можна вважати доцільною. Отже, використання заявником цього засобу не завадило органам податкової служби продовжити практику затримки виплати відшкодування ПДВ навіть після того, як рішення суду були винесені на користь заявника. Систематичний характер таких дій з боку державних органів призвів

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Інтерсплав проти України» (Intersplav v. Ukraine) (Заява № 803/02) від 09 січня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text

до надмірного тягара, покладеного внаслідок цього на заявника. Відповідно, за таких обставин Суд вважав, що втручання у право власності заявника було непропорційним. Фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном (п. 39.40 рішення)¹.

На необхідності чіткого дотримання принципу справедливого балансу між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном неодноразово наголошував у своїй практиці і Верховний Суд при розгляді податкових спорів в Україні. У цьому контексті доцільно окремо виділити постанову Великої Палати Верховного Суду від 12 лютого 2019 року (справа № 826/7380/15), в якій Велика Палата Верховного Суду відступила від висновку щодо застосування норми права у подібних відносинах, викладеного в постановах Верховного Суду України від 16 вересня 2015 року у справі № 21-881a15, від 17 листопада 2015 року у справі № 21-4371a15, від 02 грудня 2015 року у справі № 21-2650a15, від 20 квітня 2016 року у справі № 21-452a16, від 07 березня 2017 року у справі № 820/19449/14, про те, що відшкодування ПДВ здійснюється органом Державної казначейської служби України з дотриманням процедури та на умовах, встановлених статтею 200 ПК України та Порядком № 39, оскільки на момент розгляду цієї справи Великою Палатою Верховного Суду вказаний спосіб захисту визнаний не-ефективним і таким, що не приводить до поновлення порушеного права платника податків. Відступ від попередньої практики був зроблений Великою Палатою Верховного Суду з огляду на те, що такі способи захисту, як зобов'язання контролюючого органу надати висновок про підтвердження заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування або внести заяву товариства до Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, не забезпечують ефективного відновлення права платника податків.

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Інтерсплав проти України» (Intersplav v. Ukraine) (Заява № 803/02) від 09 січня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text

Велика Палата Верховного Суду дійшла висновку про те, що ефективним способом захисту, який забезпечить поновлення порушеного права позивача, є стягнення з Державного бюджету України через відповідний підрозділ Державної казначейської служби України на користь товариства заборгованості бюджету із відшкодування ПДВ та пені, нарахованої на суму такої заборгованості¹.

У постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 квітня 2019 року (справа № 808/1880/16) Судом, з посиланням на Рішення ЄСПЛ у справі *Інтерсплав проти України* зазначено, що неузгодженість в роботі органів державної влади, у даному випадку – між податковим органом та органом, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, не може слугувати причиною порушення прав платників податків у сфері бюджетного відшкодування податку на додану вартість. У цій постанові Верховний Суд окремо наголосив, що встановлено обов’язкове нарахування пені на суму бюджетної заборгованості, яка не виплачена у строк, визначений в статті 200 Податкового кодексу України, безвідносно до того, чи така бюджетна заборгованість була виплачена, чи ні. При цьому обов’язок нарахування пені лежить на податковому органі, який здійснює функції держави у сфері оподаткування. Непогашення заборгованості бюджету з ПДВ у визначений законодавцем строк є підставою для виникнення у платника податку права вимоги щодо виплати пені за прострочення бюджетного відшкодування. З огляду на те, що позивачем заявлено бюджетне відшкодування відповідно до вимог законодавства, така сума перевірена та підтверджена контролюючим органом, однак не відшкодована з незалежних від платника податків причин, товариство набуло право вимоги щодо виплати пені за прострочення бюджетного відшкодування².

Верховним Судом також неодноразово наголошувалося на необхідності досягнення «справедливого балансу» між інтересами суспільства і вимогами щодо захисту прав людини при розгляді категорії спорів щодо оподаткування місцевими податками. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 12 лютого 2019 року (справа № 826/7380/15) URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80427413>

² Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 квітня 2019 року (справа № 808/1880/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81431407>

адміністративного суду від 19 червня 2018 року (справа № 823/1540/16) зазначено, що рішення місцевих рад стосовно транспортного податку, прийняті в 2015 році, не могли бути застосовані в цьому ж 2015 році. Такі рішення могли передбачати плановим лише 2016 рік і саме з цього періоду транспортний податок міг вважатися встановленим місцевою радою. Наведене узгоджується з принципом стабільності, на якому ґрунтується податкове законодавство, що закріплений у підпункті 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, за змістом якого зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. В іншому випадку, таке застосування не відповідало б положенням статті 58 Конституції України, згідно з якою закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. За змістом статті 57 Основного Закону кожному гарантується право знати свої права і обов'язки. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними.

Отже, практика Європейського суду з прав людини вказує на те, що дотримання принципу «справедливого балансу» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном є необхідною умовою дотримання статті 1 Першого Протоколу, маркером підтвердження державою-відповідачем положень згаданої норми. Саме у зв'язку з усвідомленням необхідності дотримання вказаного принципу при розгляді податкових спорів в Україні, Велика Палата Верховного Суду відступила від попередніх висновків Верховного Суду України щодо застосування норми права у подібних відносинах, наблизивши тим самим судову практику до вимог і стандартів європейського податкового права.

3.2. Застосування Верховним Судом практики Європейського суду з прав людини при розгляді податкових спорів

3.2.1. Вимога забезпечення правової визначеності в контексті рішень Європейського суду з прав людини

Для того, щоб судове тлумачення відповідало вимогам Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, як зазначає Європейський суд з прав людини, необхідно, щоб судові рішення були розумно передбачуваними. Цей висновок Європейський суд з прав людини зробив, наприклад, у рішенні *Коккінакіс проти Греції* (*Kokkinakis v. Grèce*) від 25 травня 1993 року¹ та в рішенні *S.W. проти Об'єднаного Королівства* (*S.W. v. the United Kingdom*) від 22 листопада 1995 року.² У справі *Гешмен і Герруп проти Сполученого Королівства* (*Hashman and Harrup v United Kingdom*) у рішенні від 25 листопада 1999 р. Суд вказав, що однією з вимог, яка впливає зі словосполучення «встановлений законом», є передбачуваність. Норму не можна вважати «законом», якщо вона не сформульована достатньо чітко, що дає особі можливість керуватися цією нормою у своїх діях. З іншого боку, хоча визначеність у законі надзвичайно бажана, забезпечення її може призвести до надмірної ригідності, тоді як закон ніколи не повинен відставати від обставин, що змінюються. Ступінь чіткості, яку мають забезпечувати формулювання національних законів і яка в жодному випадку не може охопити всі передбачувані обставини, значною мірою залежить від змісту певного документа, сфери, на яку поширюється закон, а також від кількості та статусу тих, кому він адресований³.

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Коккінакіс проти Греції» (Case of Kokkinakis v. Grèce) (Заява № 14307/88) від 25 травня 1993 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57827>;

² Рішення ЄСПЛ у справі «S.W. проти Об'єднаного Королівства» (Case of S.W. v. the United Kingdom) (Заява № 20166/92) від 22 листопада 1995 року. URL: <https://opil.louplaw.com/display/10.1093/law:ihrl/2596echr95.case.1/law-ihrl-2596echr95>

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Гешмен і Герруп проти Сполученого Королівства» (Case of Hashman and Harrup v United Kingdom) (Заява № 25594/94) від 25 листопада 1999 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58365>

У пункті 33 рішення у справі *Христов проти України* (*Khristov v. Ukraine*) від 19 лютого 2009 року Європейський Суд з прав людини зазначив, що право на справедливий судовий розгляд, гарантоване пунктом 1 статті 6 Конвенції, слід тлумачити у світлі преамбули Конвенції, яка, зокрема, проголошує верховенство права як складову частину спільної спадщини Договірних держав¹. В контексті рішень у справі *Брумареску проти Румунії* (*Brumarescu v. Romania*) від 28 листопада 1999 року², у справі *Желтяков проти України* від 9 червня 2011 року³ Суд ще раз підкреслив, що одним з основоположних аспектів верховенства права є принцип правової визначеності, згідно з яким у разі остаточного вирішення спору судами їхнє рішення, що набрало законної сили, не може ставитися під сумнів⁴.

Необхідність дотримання вимоги правової визначеності у сфері правового регулювання підтверджується також практикою Конституційного Суду України. Так, у Рішенні від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/2005 Конституційний Суд України зазначає, що із конституційних принципів рівності і справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до свавілля. Цим Конституційний Суд України наголосив, що невизначеність, нечіткість правової норми спричинює її неоднакове розуміння та тлумачення, що в практичній площині зумовлює різне застосування. Така нерегульованість або відсутність визначеності в діяльності органів державної влади щодо особи, зокрема забезпечення, додержання чи реалізації прав і свобод людини та громадянина, може мати негативні наслідки і призвести до сваволі. Визначеність

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Христов проти України» (*Khristov v. Ukraine*) (заява № 24465/04) від 19 лютого 2009 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_443#Text

² Рішення ЄСПЛ у справі «Брумареску проти Румунії» (*Brumarescu v. Romania*) (заява № 28342/95) від 28 листопада 1999 року. URL: <http://eurocourt.in.ua/Article.asp?AIdx=307>

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Желтяков проти України» (*Zheltiakov v. Ukraine*) (заява № 4994/04) від 9 червня 2011 року URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_708#Text

⁴ Рішення ЄСПЛ у справі «Христов проти України» (*Khristov v. Ukraine*) (заява № 24465/04) від 19 лютого 2009 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_443#Text

правового регулювання має на меті запобігти будь-якому її прояву щодо особи¹.

У Рішенні від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010 Конституційний Суд України розкриває зміст правової визначеності як складової верховенства права: «Одним із елементів верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки» (абзац третій підпункту 3.1 п. 3 мотивувальної частини). Конституційний Суд України у даному рішенні наголосив, що правовій визначеності відповідатиме встановлення обмежень основних прав людини і громадянина лише за умови забезпечення зрозумілих і передбачуваних для особи наслідків застосування правових норм².

Як впливає із зазначеного, дотримання вимоги правової визначеності забезпечує впевненість у тому, що права конкретних осіб будуть захищені та при вирішенні будь-якого спору дії суб'єкта правозастосування будуть прогнозовані, передбачувані і не будуть змінюватися від випадку до випадку. Такий стан сприятиме тому, що зацікавлені особи з належним для відповідних обставин ступенем ймовірності зможуть передбачити наслідки застосування діючих норм та оцінити наслідки вибору того чи іншого варіанта своєї поведінки. Дотримання вимоги правової визначеності спрямоване на підтримку розумної стабільності, стійкості та передбачуваності правового регулювання, зокрема й податкових правовідносин, довіри платників податків до права і суду. Саме з огляду на це Європейський Суд з прав людини неодноразово звертав увагу на те, що закон повинен дозволяти передбачити наслідки його застосування, відповідати стандарту чіткості формулювання, що дозволило б особі спланувати можливі наслідки власних дій або бездіяльності.

¹ Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05#Text>

² Рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10#Text>

Забезпечення правової визначеності сприяє також втіленню конституційного принципу рівності всіх перед законом. Як зазначено в Ухвалі Конституційного Суду України від 27 січня 2000 року № 16-у/2000 (абзаци четвертий, шостий пункту 3 мотивувальної частини), складнощі у трактуванні законодавства через його неповноту, неясність, суперечливість чи прогальність не можуть бути підставою для ухилення суду від прийняття рішення по суті справи; однаковість практики застосування законодавства і усунення неоднозначності застосування законодавства судами в їх рішеннях забезпечується шляхом перевірки судових справ у касаційному порядку, узагальнення практики правозастосування Верховним Судом України¹.

Будучи ланкою судової системи, Верховний Суд, як і суди нижчих інстанцій, надає правову оцінку обставинам справи (абзац другий підпункту 3.4. пункту 3 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 11 березня 2010 року № 8-рп/2010)². Однак, на відміну від суду апеляційної інстанції, який забезпечує визначеність прав та обов'язків учасників конкретного спору, відновлює порушені права і свободи та запобігає негативним індивідуальним наслідкам можливої судової помилки (абзац дев'ятий підпункту 2.1. пункту 2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 23 листопада 2018 року N 10-р/2018),³ Верховний Суд забезпечує визначеність змісту закону, тобто подолання невизначеності, допущеної парламентом.

Окремо слід наголосити, що, незважаючи на загальноправову вимогу визначеності, ступінь конкретизації правових норм в різних галузях права неоднакова. Чим складніша, конфліктніша і публічно значиміша сфера галузевого регулювання, чим більша в ній питома вага імперативних норм, зобов'язань і заборон, процедурних форм і відносин, чим істотніше і глибше держава залучена у галузеві взаємодії, тим вищі вимоги формальної визначеності, які постають перед галузевими правовими нормами. Податкові відносини вимагають найбільш чіткої регламентації і контролю з боку держави. Тому значення правової визначеності оподаткування та її вплив на податкову

¹ Ухвала Конституційного Суду України від 27 січня 2000 року № 16-у/2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v016u710-00#Text>

² Рішення Конституційного Суду України від 11 березня 2010 року № 8-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008p710-10#Text>

³ Рішення Конституційного Суду України від 23 листопада 2018 року N 10-р/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v010p710-18#Text>

систему великий і багатогранний. Якісний стан податкової системи універсально впливає на практично всі соціально-політичні та макроекономічні показники держави. Стабілізація і уніфікація податкового права, формалізація всіх етапів оподаткування, відсутність фрагментації (неповноти), послідовне вдосконалення системи податкового адміністрування, суворе дотримання на практиці вимог законодавства про податки і збори, включаючи не тільки букву, а й дух податкових законів, забезпечують досягнення розумного балансу публічних і приватних інтересів. Тим самим гарантуються передбачуваність і стабільність умов господарювання, що важливо в умовах сучасної економіки.

На підтвердження вказаному варто навести як приклад позицію Великої Палати Верховного Суду, викладену в постанові від 13 квітня 2023 року у справі № 320/12137/20¹. У названій справі Товариство з обмеженою відповідальністю звернулося до суду до податкового органу з позовом, у якому просило стягнути з Державного бюджету України через орган казначейської служби на свою користь пеню, нараховану на суму бюджетної заборгованості, а також, серед іншого, інфляційні втрати за відповідний період. На обґрунтування позову Товариство зазначило, що відповідач протиправно не подав до органу казначейської служби висновок із зазначенням заявленої підприємством суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість згідно з податковою декларацією, вважаючи вказану суму ПДВ неузгодженою.

Апеляційний адміністративний суд при розгляді справи по суті відмовив у задоволенні клопотання податкового органу про закриття провадження у справі з підстав порушення правил підсудності. Суд апеляційної інстанції виходив з того, що пунктом 8 частини першої статті 20 Господарського процесуального кодексу України закріплено спеціальну юридичну норму, якою окреслено юрисдикцію господарських судів, та виокремлено непідвідомчість господарським судам спорів про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до Податкового кодексу України, а також спорів про визнання недійсними правочинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визна-

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 13 квітня 2023 року (справа № 320/12137/20) URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110743564>

чених Податковим кодексом України. Аналогічні норми було закріплено й у статті 10 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», після втрати чинності яким підвідомчість спорів за участю боржника врегульовує Кодекс України з процедур банкрутства.

Не погодившись із рішеннями судів першої та апеляційної інстанцій, відповідач подав касаційну скаргу, у якій послався на неправильне застосування судами норм матеріального права та порушення норм процесуального права. На думку відповідача, суди попередніх інстанцій порушили правила юрисдикційної належності цього спору та ухвалили оскаржувані рішення без урахування правової позиції Великої Палати Верховного Суду, викладеної в постанові від 21 вересня 2021 року у справі № 905/2030/19, про те, що вказана категорія спорів з огляду на частину другу статті 7 Кодексу України з процедур банкрутства підвідомча судам господарської юрисдикції, оскільки відносно позивача відкрито провадження у справі про банкрутство, а постановою Господарського суду від 05 липня 2016 року у справі № 911/3456/15 позивача визнано банкрутом та відкрито щодо нього ліквідаційну процедуру¹. На переконання скаржника, з прийняттям Кодексу України з процедур банкрутства законодавець змінив правила визначення юрисдикції таких спорів, сконцентрувавши розгляд усіх майнових та ряду немайнових вимог у межах однієї судової процедури банкрутства в судах господарської юрисдикції задля повного та комплексного вирішення всіх правових проблем неплатоспроможної особи (як фізичної, так і юридичної), яка може бути визнана банкрутом (ліквідована) за наслідком такої процедури, що матиме наслідком закриття (припинення) провадження з розгляду спорів у всіх інших юрисдикційних органах з вимогами до неї.

При розгляді цієї справи Велика Палата Верховного Суду вважала за необхідне відступити від висновків, викладених в постанові від 21 вересня 2021 року у справі № 905/2030/19, з наступних міркувань. Згідно із частиною першою статті 125 Конституції України, судоустрій в Україні будується, зокрема, за принципом спеціалізації і визначається законом. Метою запровадження цього засадничого

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 21 вересня 2021 року (справа № 905/2030/19) URL:

https://verdictum.ligazakon.net/document/100359355?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress05

принципу є більш глибокий і фаховий розгляд найбільш складних справ суддями, що мають відповідний досвід. Спеціалізація є основним критерієм розподілу юрисдикцій і, власне, причиною створення судів різних юрисдикцій, бо нівелювання юрисдикційних критеріїв (у тому числі їх «змішування» в залежності від обставин конкретної справи, майнового стану особи, мети чи стадії її звернення до суду) призводить до розгляду однакових за своєю юридичною природою спорів різними судами, плутанини у визначенні належного суду, і, зрештою, – порушення принципів верховенства права і правової визначеності, що є прямим порушенням означеної вище норми Конституції України. При вирішенні питання про розмежування компетенції судів щодо розгляду адміністративних і господарських справ недостатньо застосування виключно формального критерію, тобто визначення суб'єктного складу спірних правовідносин. Визначальною ознакою для правильного вирішення спору є характер правовідносин, з яких виник спір. Публічно-правовий спір, на який поширюється юрисдикція адміністративних судів, є спором між учасниками публічно-правових відносин і стосується саме цих відносин. Ураховуючи сутність і правову природу спірних правовідносин, приписи процесуального закону мають превалюючу дію при розв'язанні колізій щодо обрання належної судової юрисдикції. З огляду на вказане, Великою Палатою Верховного Суду зроблено висновок, що податкове правопорушення у зв'язку з простроченням податковим органом відшкодування платнику податку бюджетної заборгованості з ПДВ напряму не пов'язане зі справою про банкрутство. Фактично спірні правовідносини у справі, що розглядається, виникли у межах публічно-правового спору у сфері бюджетного відшкодування ПДВ, тобто заборгованості держави щодо відшкодування платнику переплати з ПДВ, переведеного в площину процедурного врегулювання, встановлену законодавством. Тому автоматичне віднесення до господарської юрисдикції таких спорів не узгоджується з принципом правової визначеності¹.

Саме такого правового підходу Велика Палата Верховного Суду дотримується і надалі, свідченням чому є викладені позиції Суду у постанові від 01 листопада 2023 року у справі №980/129/22. У цій

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 13 квітня 2023 року (справа № 320/12137/20) URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110743564>

постанові Велика Палата Верховного Суду окремо підкреслила, що не вбачає підстав відступати від висновку, викладеного у постанові Великої Палати Верховного Суду від 13 квітня 2023 року у справі №320/12137/20, з урахуванням того, що не відбулися зміни в законодавстві, не змінився порядок врегулювання спірних правовідносин, не виявлено ані застарілості правового підходу щодо визначення юрисдикції подібних спорів, ані неефективності такого підходу внаслідок змін у правовому регулюванні, ані будь-яких вад попереднього судового рішення, не сприятиме єдності судової практики, правовій визначеності та передбачуваності стосовно вирішення спірних ситуацій для учасників справи, а Велика Палата Верховного Суду може стати джерелом цієї правової невизначеності, що послабить довіру громадськості до судової системи¹.

Не менш показовим прикладом застосування практики Європейського суду з прав людини щодо вимог забезпечення правової визначеності є постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 грудня 2023 року у справі № 160/16125/20². У вказаній справі Державна податкова служба України звернулася до окружного адміністративного суду з заявою про перегляд судового рішення за нововиявленими обставинами на підставі пункту 1 частини другої статті 361 Кодексу адміністративного судочинства України, при цьому просила суд скасувати зазначене рішення та ухвалити нове, яким у задоволенні позову відмовити. На обґрунтування вимог цієї заяви Державна податкова служба України зазначає, що товарно-транспортні накладні, які подані позивачем для реєстрації податкових накладних, містять неправдиву інформацію, однак судом при вирішенні справи враховано зазначені товарно-транспортні накладні як доказ здійснення господарських операцій. Ухвалою окружного адміністративного суду, залишеною без змін постановою апеляційного адміністративного суду, заяву Державної податкової служби України про перегляд рішення окружного адміністративного суду за нововиявленими обставинами відмовлено. Не погоджуючись із рішеннями судів першої та апеляційної

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01 листопада 2023 року (справа № 980/129/22) URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114904850>

² Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 грудня 2023 року (справа № 160/16125/20). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115839419>

інстанцій, податковий орган звернувся до Верховного Суду з касаційною скаргою, в якій просив скасувати ухвалу окружного адміністративного суду та постанову апеляційного адміністративного суду, а справу направити на новий розгляд до суду першої інстанції. На обґрунтування вимог касаційної скарги скажчик зазначає, що суди першої та апеляційної інстанцій під час прийняття оскаржуваних судових рішень не було взято до уваги, та не було вжито заходів, спрямованих на дослідження та з'ясування всіх обставин справи, які мають важливий та істотний характер для вирішення адміністративної справи по суті, чим й порушено норми матеріального та процесуального права.

Верховний Суд, переглянувши оскаржувані рішення судів першої та апеляційної інстанцій в межах доводів та вимог касаційної скарги, а також на підставі встановлених фактичних обставин справи, перевіривши правильність застосування судами попередніх інстанцій норм матеріального та процесуального права у спірних правовідносинах, виходив, серед іншого, з того, що, як зазначено у рішенні ЄСПЛ у справі *Христов проти України* (*Khristov v. Ukraine*) від 19 лютого 2009 року, принцип юридичної визначеності вимагає поваги до принципу *res judicata*, тобто поваги до остаточного рішення суду (пункт 34)¹. Згідно із вказаним принципом жодна сторона не має права вимагати перегляду остаточного та обов'язкового до виконання рішення суду лише з однією метою – домогтися повторного розгляду та винесення нового рішення у справі. Повноваження судів вищого рівня з перегляду мають здійснюватися для виправлення судових помилок і недоліків, а не задля нового розгляду справи. Таку контрольну функцію не слід розглядати як замасковане оскарження, і сама лише ймовірність існування двох думок стосовно предмета спору не може бути підставою для нового розгляду справи. Відхід від цього принципу можливий лише тоді, коли цього вимагають відповідні вагомі й непереборні обставини, про що вказано у рішеннях ЄСПЛ у справі *Рябих проти Росії* (*Ryabikh v.*

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Христов проти України» (*Khristov v. Ukraine*) (заява № 24465/04) від 19 лютого 2009 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_443#Text

Russia) від 24 липня 2003 року, заява №52854/39¹, у справі *Желтяков проти України* від 9 червня 2011 року, заява №4994/04².

Отже, забезпечення правової визначеності при розгляді справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів як складової принципу верховенства права виступає універсальною гарантією захисту публічних і приватних інтересів: з одного боку, її практична реалізація обмежує дискретний розсуд податкових органів, не допускає можливості його переростання в адміністративне свавілля, а з іншого – перешкоджає здійсненню приватними особами – платниками податків протиправних діянь і набуття необґрунтованої податкової вигоди. Невизначеність в податковому праві, навпаки, може призвести як до порушень прав і законних інтересів приватних осіб з боку держави, так і до ухилень – свідомих або ненавмисних – від належного виконання платниками податку податкового обов'язку.

3.2.2. Формалізм та надмірний формалізм крізь призму правової визначеності

Забезпечення виконання Верховним Судом вимоги правової визначеності в контексті рішень Європейського суду з прав людини при розгляді податкових спорів пов'язано з такими правовими категоріями, як «формалізм» та «надмірний формалізм». Європейський суд з прав людини у рішеннях у справах *Гарзічіч проти Чорногорії* (*Garzičić v. Montenegro*) від 21 вересня 2010 року³; *Добріч проти Сербії* (*Dobrić v. Serbia*) від 21 червня 2011 року⁴; *Йовановіч проти*

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Рябих проти Росії» (*Ryabykh v. Russia*) (заява № 52854/39) від 24 липня 2003 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-94131%22%7D>

² Рішення ЄСПЛ у справі «Желтяков проти України» (*Zheltiakov v. Ukraine*) (заява № 4994/04) від 9 червня 2011 року URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_708#Text

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Гарзічіч проти Чорногорії» (*Garzičić v. Montenegro*), (заява № 17931/07) від 21 вересня 2010 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-225099>

⁴ Рішення ЄСПЛ у справі «Добріч проти Сербії» (*Dobrić v. Serbia*) (заяви №№ 2611/07 та 15276/07) від 21 червня 2011 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-147488>

Сербії (*Jovanović v. Serbia*) від 02 жовтня 2012 року¹; *Egić проти Хорватії* (*Egić v. Croatia*) від 5 червня 2014 року²; Компанія «Сосьєдад Аноніма дель Усьєса проти Іспанії» (*Sociedad Anónima del Uciezav. Spain*) від 4 листопада 2014 року³; *Хасан Тунч та інші проти Туреччини* (*Hasan Tunç and Others v. Turkey*) від 31 січня 2017 року⁴; *Зубац проти Хорватії* (*Zubac v. Croatia*) (Заява № 40160/12) від 5 квітня 2018 року⁵ року та у ряді інших рішень провів генеральну лінію між формалізмом та надмірним формалізмом. Уже найбільш загальний огляд зазначених вище рішень дозволяє сформуванню загального уявлення, що формалізм є явищем позитивним та необхідним, оскільки забезпечує чітке дотримання судами процесу. Надмірний же формалізм заважає практичному та ефективному доступу до суду. Формалізм не надмірний, якщо сприяє правовій визначеності та належному здійсненню правосуддя.

Водночас, на окремих аспектах тлумачення Європейським судом з прав людини даних категорій слід зупинитися детальніше. Так, у рішенні *Зубац проти Хорватії* (*Zubac v. Croatia*) (Заява № 40160/12) від 5 квітня 2018 року Європейський суд з прав людини, окресливши предмет розгляду вказаної справи, зазначив, що вона стосується того, яким чином існуючі вимоги *ratione valoris* діяли у справі заявниці. Зокрема, вона пов'язана з питанням про те, чи, з огляду на конкретні обставини цієї справи, Верховний Суд, визнавши касаційну скаргу заявниці неприйнятною, вдався до зайвого формалізму та непропорційно вплинув на можливість отримання нею остаточного рішення цього суду в її майновому спорі, як в інших випадках, гарантованих згідно з відповідним національним законодавством.

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Йовановіч проти Сербії» (*Jovanović v. Serbia*) (заява № 32299/08) від 02 жовтня 2012 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-166817>

² Рішення ЄСПЛ у справі «Егіч проти Хорватії» (*Egić v. Croatia*), (заява № 32806/09) від 05 червня 2014 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-159317>

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Компанія «Сосьєдад Аноніма дель Усьєса проти Іспанії»» (*Sociedad Anónima del Uciezav. Spain*) (заява № 38963/08) від 04 листопада 2014 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-170176>

⁴ Рішення ЄСПЛ у справі «Хасан Тунч та інші проти Туреччини» (*Hasan Tunç and Others v. Turkey*), (заява № 19074/05) від 31 січня 2017 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-171106>

⁵ Рішення ЄСПЛ у справі «Зубац проти Хорватії» (*Zubac v. Croatia*) (Заява № 40160/12) від 05 квітня 2018 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-181821>

Загалом від Суду вимагається пояснити те, як слід оцінювати дію заходів, що обмежують доступ до судів вищої інстанції.

Проводячи такий аналіз, Суд насамперед навів власну практику щодо обмеження доступу до суду загалом, зокрема й загальну практику щодо обмеження доступу до судів вищої інстанції, а в подальшому проаналізував практику, пов'язану з обмеженням доступу *ratione valoris* до судів вищої інстанції, а також конкретні питання пропорційності, що виникли у справі, про яку йдеться, насамперед питання про те, на кого мають покладатися негативні наслідки помилок, допущених під час судового розгляду, а також питання надмірного формалізму. При цьому Суд виходив з того, що спосіб застосування пункту 1 статті 6 Конвенції до апеляційних та касаційних судів залежить від особливостей судового провадження, про яке йдеться, і необхідно враховувати всю сукупність процесуальних дій, проведених в рамках національного правопорядку, а також роль судів касаційної інстанції в них. Окрім того, Судом, з посиланням на рішення у справі *Леваж Престасьон Сервіс проти Франції (Levages Prestations Services v. France)* від 23 жовтня 1996 року, враховано, що умови прийнятності касаційної скарги щодо питань права можуть бути суворіші, ніж для звичайної скарги¹.

Так, у своїй практиці Європейський суд з прав людини послідовно наголошує на цінності та важливості дотримання формалізованих норм процесу, за допомогою яких сторони забезпечують вирішення спору цивільного характеру, оскільки завдяки цьому може обмежуватися обсяг дискреції, забезпечуватися рівність сторін, матиме місце запобігання свавіллю, забезпечуватиметься ефективне вирішення спору та розгляд справи судом упродовж розумного строку, а також забезпечуватиметься юридична визначеність та повага до суду. При цьому «надмірний формалізм» може суперечити вимозі забезпечення практичного та ефективного права на доступ до суду згідно з пунктом 1 статті 6 Конвенції, і відбувається у випадку особливо вузького тлумачення процесуальної норми, що перешкоджає розгляду позову заявника по суті, із супутнім ризиком порушення його або її права на ефективний судовий захист. Оцінювання скарги на надмірний формалізм у

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Леваж Престасьон Сервіс» проти Франції» (*Levages Prestations Services v. France*) (заява №21920/93) від 23 жовтня 1996 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58065>

рішеннях національних судів має бути результатом розгляду справи в цілому, з урахуванням конкретних обставин такої справи¹.

При проведенні оцінювання Суд часто наголошував на питаннях «правової визначеності» та «належного здійснення правосуддя» як на двох основних елементах для проведення розмежування між надмірним формалізмом та прийнятним застосуванням процесуальних формальностей. Зокрема, Суд постановляв, що порушення права на доступ до суду наявне тоді, коли норми не мають метою правову визначеність та належне здійснення правосуддя та утворюють свого роду перепону, яка перешкоджає вирішенню справи учасників судового процесу по суті компетентним судом². При цьому Суд зауважив, що оскаржуване обмеження доступу до Верховного Суду охоплюється загально-визнаною легітимною метою встановленого законодавством порогу *ratione valoris* для скарг, що подаються на розгляд Верховного Суду, яка полягає в тому, щоб забезпечувати розгляд у Верховному Суді, з огляду на саму суть його функцій, лише справ необхідного рівня значущості. З огляду на вказане, Судом зроблено висновок, що при встановленні факту перевищення межі розсуду Суд має звернути особливу увагу на три критерії, а саме: (а) передбачуваність процедури касаційного оскарження; (б) питання про те, на кого мають покладатися негативні наслідки помилок, допущених під час судового розгляду, та (в) питання про те, чи обмежував надмірний формалізм доступ до Верховного Суду (п. 109 Рішення)³.

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Белеш та інші проти Чеської Республіки» (Běleš and Others v. the Czech Republic) (заява № 47273/99) від 12 лютого 2003 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-60750>; Рішення ЄСПЛ у справі «Станьо проти Бельгії» (Stagno v. Belgium) (Заява № 1062/07) від 7 липня 2009 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-147175>.

² Рішення ЄСПЛ у справі «Карт проти Туреччини» (Kart v. Turkey) (Заява №8917/05) від 03 грудня 2009 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-96007>; Рішення ЄСПЛ у справі «Ефстатіу та інші проти Греції» (Efsthathiou and Others v. Greece) (заява № 36998/02) від 27 липня 2006 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-76533>; Рішення ЄСПЛ у справі «Ешим проти Туреччини» (Eşim v. Turkey), (Заява № 59601/09) від 17 вересня 2013 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-138967>.

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Зубац проти Хорватії» (Zubac v. Croatia) (Заява №40160/12) від 05 квітня 2018 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=001-181821>.

Крім того, що стосується критерію надмірного формалізму, Суд при розгляді вказаної справи зазначив, що важко погодитися з тим, що Верховний Суд, у ситуації, коли відповідне національне законодавство дозволяло йому відфільтрувати справи, що надходять на розгляд до нього, зобов'язаний враховувати помилки, яких допустилися суди нижчої інстанції при визначенні того, чи надавати доступ до нього. Ухвалення іншого рішення могло б суттєво завадити роботі Верховного Суду і унеможливило б виконання Верховним Судом своєї особливої ролі. У практиці Суду вже підтверджувалося, що повноваження Верховного Суду держави визначати свою юрисдикцію не можуть обмежуватися у такий спосіб. У будь-якому випадку, визнаючи відсутність підстав ставити під сумнів відповідний процесуальний механізм, не можна стверджувати, що рішення, в якому Верховний Суд застосував обов'язкові положення Закону, призвело до надмірного формалізму. Навпаки, Суд вважає, що рішення Верховного Суду забезпечило юридичну визначеність і належне здійснення правосуддя. У цій справі Верховний Суд відновив верховенство права у зв'язку з помилковою процесуальною дією, вчиненою у ході провадження заявницею та двома судами нижчих інстанцій, в контексті питання, що стосується його юрисдикції. У такий спосіб він підтримав принцип ефективності здійснення правосуддя і, з огляду на це, *a priori*, жодне питання надмірного формалізму не повинно виникати. Оскільки верховенство права є основоположним принципом демократичної держави, Конвенція чи будь-що інше не може породжувати очікування того, що Верховний Суд ігноруватиме або не помічатиме очевидні процесуальні порушення¹.

Окреслені вище позиції Європейського суду з прав людини активно застосовуються Верховним Судом при розгляді податкових спорів. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28 квітня 2022 року у справі № 160/9003/21 разом з посиланням на відповідну практику ЄСПЛ вказано, що незазначення в апеляційній скарзі поруч із підписом посади особи, яка її підписала, без встановлення судом обставин, які б свідчили про факт підписання апеляційної скарги особою з невизначеними повноваженнями, тобто давали обґрунтований сумнів

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Зубац проти Хорватії» (Zubac v. Croatia) (Заява №40160/12) від 05 квітня 2018 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre/?i=001-181821>.

у легітимності підписанта апеляційної скарги, не може бути підставою для повернення апеляційної скарги, оскільки таке повернення свідчить про занадто буквальне ставлення до передбачених законом вимог. Неврахування того, що подану апеляційну скаргу підписано особою у порядку самопредставництва суб'єкта владних повноважень – Головного управління ДПС у Дніпропетровській області на правах відокремленого підрозділу ДПС, що чітко визначено у доданому до матеріалів апеляційної скарги витязі з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань щодо Державної податкової служби України, а також одночасне посилення на невизначення посадового становища підписанта апеляційної скарги, є проявом надмірного формалізму. Отже, колегія суддів вважала, що оскаржена ухвала апеляційного суду про повернення апеляційної скарги підлягає скасуванню, оскільки апеляційним судом порушено норми процесуального права, допущено надмірний формалізм та непропорційність між застосованими засобами та поставленою метою, наслідком чого стало порушення права скаржника на апеляційний перегляд судового рішення¹.

У рішенні у справі № 280/1636/23 колегія суддів Касаційного адміністративного суду зазначає, що суд апеляційної інстанції, приймаючи ухвалу про відмову у відкритті провадження у справі, не зазначив обґрунтованих мотивів прийняття або відхилення доводів податкового органу щодо сплати судового збору при поданні першої апеляційної скарги. Суд також жодним чином не обґрунтував доводи скаржника щодо надмірного формалізму Третього апеляційного адміністративного суду при поверненні вперше поданої апеляційної скарги (суд повернув апеляційну скаргу більш ніж через місяць після надання платіжної інструкції). Крім того, Суд звертає увагу на те, що вдруге апеляційна скарга подана в десятиденний строк після отримання ухвали про повернення апеляційної скарги, тобто податковий орган не зловживав своїми правами та намагався реалізувати своє право у найкоротші строки. За таких обставин Суд дійшов висновку, що суд

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28 квітня 2022 року (справа № 160/9003/21). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104112611>

апеляційної інстанції постановив ухвалу з порушенням норм процесуального права, у зв'язку з цим це рішення підлягає скасуванню із передачею справи до суду апеляційної інстанції для продовження розгляду¹.

Отже, зміст та співвідношення правових категорій «формалізм» та «надмірний формалізм» розкривається у рішеннях Європейського суду з прав людини крізь призму правової визначеності належного здійснення правосуддя. При цьому, очевидним порушенням права на доступ до суду є ситуація, за якої не переслідуються цілі правової визначеності та належного здійснення правосуддя та утворюються перепони, що перешкоджають вирішенню справи учасників судового процесу по суті компетентним судом. Тому дуже важливо враховувати, що, як свідчить загальна європейська практика, обмеження доступу до Верховного Суду охоплюється загальновизнаною легітимною метою встановленого законодавством порогу *ratione valoris* для скарг, що подаються на розгляд Верховного Суду, яка полягає в тому, щоб забезпечувати розгляд у Верховному Суді, з огляду на саму суть його функцій, лише справ необхідного рівня значущості.

3.2.3. Вимога якості закону

Зміст вимоги якості закону як важливої умови правової визначеності розкривається у цілому ряді рішень Європейського суду з прав людини. Зокрема, у рішенні у справі *Новік проти України* (*Novik v. Ukraine*) від 18 грудня 2008 року (заява № 48068/06) ЄСПЛ зробив висновок, що вимога «якості закону» у розумінні пункту 1 статті 5 Конвенції означає, що закон має бути достатньо доступним, чітко сформульованим і передбачуваним у своєму застосуванні для убезпечення від будь-якого ризику свавілля². У справі *Шокін проти України* (*Case of Shchokin v. Ukraine*) від 14 жовтня 2010 року Суд зазначив, що відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією,

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18 січня 2024 року (справа № 280/1636/23). URL: <https://revestr.court.gov.ua/Review/116424739>

² Рішення ЄСПЛ у справі «Новік проти України» (*Novik v. Ukraine*) (заява №48068/06) від 18 грудня 2008 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_442#Text

та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника¹.

Аналогічну позицію ЄСПЛ послідовно розкриває у рішенні у справі *Серков проти України (Case of SERKOV v. UKRAINE)* від 07 липня 2011 року, відзначаючи, що ведучи мову про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції. Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого законодавства, вимагаючи, щоб воно було доступним для зацікавлених осіб, чітким і передбачуваним у застосуванні. Коло застосування концепції передбачуваності значною мірою залежить від змісту відповідного документа, сфери призначення, кількості та статусу тих, до кого він застосовується².

Характеризуючи загальні принципи законності втручання, ЄСПЛ у рішенні у справі *Волков проти України (Volkov v. Ukraine)* від 9 січня 2013 року (заява № 21722/11) вказав, що вислів «згідно із законом»... також стосується якості закону, вимагаючи, щоб він був доступний для зацікавленої особи, яка, окрім того, повинна мати можливість передбачити наслідки його дії щодо себе. При цьому «якість закону» передбачає, серед іншого, що формулювання національного законодавства повинно бути достатньо передбачуваним, щоб дати особам адекватну вказівку щодо обставин та умов, за яких державні органи мають право вдатися до заходів, що вплинуть на конвенційні права особи³. У рішенні ЄСПЛ у справі *Свято-Михайлівська Парафія проти України (Svyato-Mukhailivska Parafiya v Ukraine)* від 14 червня 2007 року зазначено, що в світлі положень Конвенції, втручання може бути виправданим, якщо воно «встановлено законом» та здійснено «згідно із законом», оскільки оскаржувані

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Шокін проти України» (Case of Shchokin v. Ukraine) (Заяви № 23759/03 та № 37943/06) від 14 жовтня 2010 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-126145>

² Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» (Case of SERKOV v. UKRAINE) (заява № 39766/05) від 07 липня 2011 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536>

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Волков проти України» (Volkov v. Ukraine) (заява №21722/11) від 9 січня 2013 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_947#Text

заходи повинні не тільки мати законодавче підґрунтя, а й передбачатися якісним законом, який має бути достатньо доступним та передбачуваним щодо наслідків його застосування, тобто бути сформульованим у спосіб, який дає змогу кожній особі, у разі потреби, за допомогою відповідної консультації регулювати свою поведінку¹.

Аналогічний підхід до розкриття змісту та складових якості закону властивий також іншим європейським інституціям. Зокрема, у Висновку № 11(2008) Консультативної Ради європейських суддів до уваги Комітету Міністрів Ради Європи «Щодо якості судових рішень» зазначено про те, що до зовнішніх показників, від яких залежить якість судового рішення, належить якість законів, прийнятих законодавчими органами (зокрема, досконалість написання проєктів законів; чіткість у змісті законів, а також відсутність порушень процесуальних правил)².

Європейська комісія «За демократію через право» у своїй доповіді, прийнятій на 86-й пленарній сесії 25-26 березня 2011 року № 512/2009 «Про верховенство права» (*the Rule of Law*), взявши за основу визначення принципу верховенства права, даного Т. Бінгемом, дійшла висновку про існування сьогодні консенсусу щодо наступних необхідних складових верховенства права: законність (у тому числі прозорий, підзвітний і демократичний процес ухвалення законів), правова визначеність, заборона сваволі, доступ до правосуддя (забезпечується незалежними і неупередженими судами), дотримання прав людини, недискримінація і рівність перед законом (п. 21); у рамках Організації Об'єднаних Націй поняття «верховенство права», що було включене до преамбули Загальної декларації прав людини (1948), застосовується для впровадження низки принципів, що мають властивість змінюватися залежно від того чи іншого контексту; порівняння двох доповідей, підготовлених за короткий проміжок часу (2002-2004 рр.), демонструє цю різноманітність підходів: у першій наголошується, наприклад, на таких елементах, як незалежна судова система, незалежні установи захисту прав людини, визначені

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України» (Svyato-Mukhaylivska Parafiya v Ukraine) (заява № 77703/01) від 14 червня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_254#Text

² Висновок № 11(2008) Консультативної Ради європейських суддів до уваги Комітету Міністрів Ради Європи «Щодо якості судових рішень» від 18 грудня 2008 року. URL: <https://rm.coe.int/opinion-n-11-2008-on-the-quality-of-judicial-decisions-/16806a1fbc>

та обмежені повноваження влади, справедливі та прозорі вибори; тоді як у другій увагу сконцентровано на таких елементах, як якість законодавства, ієрархічна вищість закону, рівність перед законом, відповідальність перед законом, юридична визначеність, процесуальна та судова прозорість, уникнення свавілля, поділ влади та ін. (п. 24); верховенство права містить вісім «інгредієнтів»: (1) доступність закону (в тому значенні, що закон має бути зрозумілим, чітким та передбачуваним); (2) питання юридичних прав мають бути вирішені нормами права, а не на основі дискреції; (3) рівність перед законом; (4) влада має здійснюватись у правомірний, справедливий та розумний спосіб; (5) права людини мають бути захищені; (6) мають бути забезпечені засоби для розв'язання спорів без надмірних матеріальних витрат чи надмірної тривалості; (7) суд має бути справедливим; (8) дотримання державою як її міжнародно-правових обов'язків, так і тих, що обумовлені національним правом (п. 37)¹.

При розкритті категорії правової визначеності Комісією у Доповіді окремо наголошується на тому, для питання довіри до судової системи та верховенства права, а також і для плідності бізнесової діяльності, із тим, щоб генерувати розвиток та економічний поступ; аби досягти цієї довіри, держава повинна зробити текст закону (*the law*) легко доступним; вона також зобов'язана дотримуватись законів (*the laws*), які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю; передбачуваність означає, що закон має бути, за можливості, проголошений наперед (до його застосування) та має бути передбачуваним щодо його наслідків: він має бути сформульований з достатньою мірою чіткості, аби особа мала можливість скерувати свою поведінку (п. 44)².

¹ Європейська Комісія «За демократію через право» (Венеційська Комісія) Доповідь про правовладдя. Ухвалено Венеційською Комісією на її 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25-26 березня 2011 року). Страсбург, 4 квітня 2011 року. Дослідження № 512/2009. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev2-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev2-ukr)

² Європейська Комісія «За демократію через право» (Венеційська Комісія) Доповідь про правовладдя. Ухвалено Венеційською Комісією на її 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25-26 березня 2011 року). Страсбург, 4 квітня 2011 року. Дослідження № 512/2009. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev2-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev2-ukr)

У доповіді Європейської Комісії «За демократію через право» під назвою «Мірило правовладдя» («*Rule of law checklist*»), розробленій і затвердженій на 106-й пленарній сесії 11-12 березня 2016 року, «передбачуваність» означає не лише те, що приписи акту права мають бути проголошеними ще до їх імплементації, а й що вони мають бути передбачуваними за своїми наслідками: їх має бути сформульовано з достатньою чіткістю та зрозумілістю, аби суб'єкти права мали змогу впорядкувати свою поведінку згідно з ними. Крім того, у цьому Дослідженні міститься висновок про те, що поняття «якість закону», зокрема, охоплює таких два складових елементи: 1) передбачуваність актів права (чи наслідки приписів права є передбачуваними? чи укладено акти права в зрозумілий спосіб? чи вказує нове законодавство чітко на те, що попередньо ухвалене (і яке саме) законодавство скасовано або змінено? чи зміни інкорпоровано до зведеної версії приписів актів права, припустимої для суспільства?); 2) сталість і послідовність приписів права (чи є приписи актів права сталими та послідовними? чи приписи актів права стали настільки, що вони зазнають змін лише за належного попередження про це? чи їх застосування послідовне?)¹.

На обов'язковості такої вимоги до закону, що дає змогу стверджувати про його можливість застосування, як передбачуваність та обґрунтованість, також неодноразово наголошував у своїх рішеннях Верховний Суд при розгляді податкових спорів в Україні. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 лютого 2020 року, з огляду на довготривалу процедуру відшкодування Товариству сум податку на додану вартість, зволікання з боку податкових органів, Суд вважав за необхідне зазначити, що одним із суттєвих елементів принципу верховенства права є принцип юридичної визначеності, який має різні прояви. Зокрема, він постає одним із визначальних принципів «доброго врядування» і «належної адміністрації» (встановлення процедури і її дотримання), частково збігається з принципом законності (чіткість і передбачуваність закону, вимоги до «якості» закону). Оскільки на час розгляду справи Тимчасовий реєстр заяв про повернення суми

¹ Європейська комісія «За демократію через право» (Венеційська комісія). Мірило правовладдя. (Ухвалено на 106-му пленарному засіданні. Венеція, 11-12 березня 2016 року). URL: <https://www.venice.coe.int/images/SITE%20IMAGES/Publications/Rule%20of%20Law%20checklist%20UKR.pdf>

бюджетного відшкодування не працював, а законодавством не передбачений механізм відшкодування сум податку на додану вартість, включених до цього Тимчасового реєстру, суди попередніх інстанцій дійшли висновку про те, що обраний позивачем спосіб захисту не призведе до ефективного відновлення права платника податків та вказали на те, що відновлення прав позивача можливе у разі стягнення з Державного бюджету України на користь Товариства відповідної суми заборгованості бюджету із відшкодування податку на додану вартість. Суд погодився з таким висновком судів попередніх інстанцій і вказав, що він відповідає правовій позиції Великої Палати Верховного Суду, а також позиціям, відображеним у рішеннях Європейського суду з прав людини¹.

У постанові від 21 листопада 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, погоджуючись із висновками судів попередніх інстанцій та не вбачаючи підстав для відступлення від правового висновку Верховного Суду, сформованого в постанові від 17 лютого 2022 року у справі № 280/4170/19, зауважив, що обґрунтованими підставами для відступу від уже сформованої правової позиції Верховного Суду є, зокрема, зміна законодавства; ухвалення рішення Конституційного Суду України або ж винесення рішення Європейського суду з прав людини, висновки якого мають бути враховані національними судами; зміни у правозастосуванні, зумовлені розширенням сфери застосування певного принципу права або ж зміною доктринальних підходів до вирішення питань тощо. При цьому Суд послався на відповідну практику Європейського суду з прав людини, зокрема, на рішення у справі *Коссі проти Сполученого Королівства*, в якому ЄСПЛ зазначив, що, хоч він формально не зв'язаний своїми попередніми рішеннями, відступ від них може бути, наприклад, виправданий з метою забезпечення того, що тлумачення Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод відображає соціальні зміни та відповідає умовам сьогодення. Водночас, у справі *Чепмен проти Сполученого Королівства* ЄСПЛ також наголосив, що в інтересах правової визначеності, передбачуваності та рівності перед законом він не повинен

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 25 лютого 2020 року (справа № 1240/2663/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87808445>

відступати від попередніх рішень за відсутності належної для цього підстави. Отже, з метою забезпечення єдності та сталості судової практики для відступу від висловлених раніше правових позицій Верховного Суду повинні мати місце ґрунтовні підстави: його попередні рішення мають бути помилковими або застосований у цих рішеннях підхід має вочевидь застаріти внаслідок розвитку в певній сфері суспільних відносин або їх правового регулювання, враховуючи зміни, що відбулися в суспільних відносинах, у законодавстві, практиці ЄСПЛ. Інакше відступ від попередніх правових позицій Верховного Суду за відсутності обґрунтованих виняткових підстав для цього фактично порушуватиме принцип правової визначеності¹.

Отже, сформована та впроваджена Європейським судом з прав людини концепція якості закону містить чітку вимогу його доступності для всіх зацікавлених осіб, чіткості формулювання та передбачуваності його застосування. Водночас умовою передбачуваності закону як складової його якості є його сталість (стабільність), а також єдність та сталість судової практики його застосування.

3.2.4. Принцип легітимного очікування на отримання активу

Аналіз практики Європейського суду з прав людини свідчить про доволі широке тлумачення правової категорії «легітимні очікування», якому властивий детальний опис умов, за наявності яких певні сподівання (вимоги) особи можуть набувати значення легітимних очікувань та ставати предметом захисту у розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. Оскільки поняття юридичної визначеності розкривається через характеристику формальної визначеності права, тому відповідно зміст цього поняття розкривають дві групи самостійних ознак: перша належить до сфери нормотворення, офіційної інституціоналізації правової норми, її закріплення в джерелах права; друга група ознак характеризує джерела права з точки зору юридичної техніки. Ці ознаки виражають взаємопов'язані аспекти визначеності права – зовнішній (офіційно визнане джерело права) і внутрішній (зміст правової норми)².

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 листопада 2023 року (справа №640/329/20). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115113662>

² Хохуляк В. Юридична визначеність оподаткування як невід'ємна складова принципу верховенства права. II Міжнародна науково-практична конференція:

Застосовуючи наведені характеристики визначеності права для тлумачення поняття «легітимні очікування», можна ствердити, що обов'язковою умовою, за наявності якої певне сподівання (вимога) особи набуває ознак легітимного очікування та стає предметом захисту в розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, є те, що таке очікування (вимога) повинно мати належне правове (таке, що ґрунтується на законі) підґрунття, тобто має бути достатнє правове джерело для відповідного очікування (вимоги). Як, зокрема, зазначено з цього приводу у п. 103 рішення ЄСПЛ у справі *Saghinadze проти Грузії (Saghinadze and Others v. Georgia)* від 27 травня 2010 року¹, а також у рішенні у справі *Чені проти Італії (Ceni v. Italy)* від 16 грудня 2014 року, заява № 25376/06², для того, щоб «очікування» було «законним», воно має бути більш конкретним, ніж звичайна надія і ґрунтуватися на нормі права або правовому акті.

Щодо цієї умови у рішеннях Європейського суду з прав людини вже ustalена позиція, сформульована у рішенні у справі *Воловік проти України (Volovik v. Ukraine)* від 06 грудня 2007 року, відповідно до якої, якщо суть вимоги особи пов'язана з майновим правом, особа, якій воно надане, може вважатися такою, що має легітимне очікування, якщо для такого права у національному законодавстві існує достатнє підґрунття – наприклад, коли є чинний закон, який передбачає таке право, або є ustalена практика національних судів, якою підтверджується його існування³.

Практика Європейського суду з прав людини щодо змісту та втілення принципу легітимного очікування на отримання активу – важливий дороговказ для Верховного Суду при вирішенні податкових спорів. Особливо показовим прикладом цьому є постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від

«Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети» (м. Київ, 4-5 липня 2019 року) : Збірник матеріалів. Київ, 2019. С. 179. (354 с.)

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Саґінадзе проти Грузії» (*Saghinadze and Others v. Georgia*) (заява № 18768/05) від 27 травня 2010 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22:%5B%22002-968%22%5D%7D>.

² Рішення ЄСПЛ у справі «Чені проти Італії» (*Ceni v. Italy*) (заява № 25376/06) від 16 грудня 2014 року. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/rus#%7B%22itemid%22:%5B%22001-152686%22%5D%7D>

³ Рішення ЄСПЛ у справі «Воловік проти України» (*Volovik v. Ukraine*) (заява № 15123/03) від 06 грудня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_336#Text

19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16, у якій Верховний Суд відступив від висновку в постановках від 07.09.2018 у справі №826/18755/15, від 17.03.2021 № 816/846/16, від 01.07.2021 № 816/844/16 та сформулював правовий висновок, визначальний при розгляді цілому ряду категорій податкових спорів¹. З огляду на зазначене, слід детальніше зупинитися на змісті вказаного судового рішення.

У цій справі підприємство звернулося до податкового органу з позовом про визнання незаконними та скасування податкових повідомлень-рішень, якими, згідно з підпунктом 54.3.2 пункту 54.3 статті 54 Податкового кодексу України, донараховано грошові зобов'язання з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу, зокрема нафтового (попутного) газу з покладів за відповідний період. Правовою підставою збільшення суми грошових зобов'язань контролюючим органом визначено пункт 252.20 статті 252 Податкового кодексу України, штрафні (фінансові) санкції застосовані відповідно до пункту 123.1 статті 123 цього Кодексу. В обґрунтування позовних вимог Підприємство покликалося на те, що оскаржувані податкові повідомлення-рішення не відповідають принципу стабільності, закріпленому в підпункті 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, оскільки Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31 липня 2014 року № 1621-VII та Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII, якими встановлені нові ставки збору за користування надрами та запроваджені ставки з рентної плати за користування надрами, зокрема зі збільшенням ставок за користування надрами для видобування природного газу, у тому числі нафтового (попутного) газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 м, з 28% до 55%, прийняті законодавчим органом менше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду.

Відповідач заперечував проти позову, посилаючись на законність спірних рішень, прийнятих у межах повноважень та у спосіб, визначений законом. Контролюючий орган наполягав, що позивач був обізнаний про підвищення ставки, за якою слід сплачувати податкові

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19 квітня 2022 року (справа №816/687/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775>

зобов'язання за відповідний період, про що свідчить той факт, що спочатку позивач подав податковий розрахунок з плати за користування надрами для видобування корисних копалин за вказаний податковий звітний період, у якому задекларував податкові зобов'язання з плати за користування надрами для видобування корисних копалин із застосуванням ставки, встановленої пунктом 252.20 статті 252 Податкового кодексу України. В уточнюючих податкових розрахунках позивач рентну плату визначив із застосуванням ставки 28%.

Окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою апеляційного адміністративного суду, задовольнив адміністративний позов. Суди першої та апеляційної інстанцій дійшли висновку, що контролюючий орган, приймаючи оскаржувані податкові повідомлення-рішення, не дотримався принципу стабільності, передбаченого пунктом 4.1.9 статті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України. Установлена Законом №71-VIII рентна плата з 1 січня 2015 року підлягала застосуванню у 2016 році, тому позивач правильно розрахував податкові зобов'язання за II квартал 2015 року за ставкою 28%. Водночас, суд апеляційної інстанції зазначив, що неузгодженість норм Податкового кодексу України, які регулювали спірні правовідносини, дає підстави для їх різного тлумачення. Тому відповідач, приймаючи оскаржувані податкові повідомлення-рішення, мав застосувати норми пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України і прийняти рішення на користь позивача.

Відповідач подав до Верховного Суду касаційну скаргу на рішення окружного адміністративного суду та постанову апеляційного адміністративного суду, в якій просив скасувати зазначені судові рішення та ухвалити нове рішення про відмову в задоволенні позову. В подальшому відповідач подав уточнення до касаційної скарги, у якому просив вирішити питання про передачу справи на розгляд Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, покликаючись на неоднакове застосування Верховним Судом підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України. Як приклади іншого застосування Верховним Судом цього підпункту, в порівнянні з постановами Верховного Суду, на які посилається позивач, контролюючий орган вказує постанови Верховного Суду від 08.05.2018 у справі №825/1403/17, від 24.10.2018 у справі №820/6284/16, від 15.05.2019 у справі №825/1496/17, від

22.12.2020 у справі №460/2764/18. У своїх уточненнях відповідач просив відійти від висновку Верховного Суду щодо застосування підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України у постановах від 07.09.2018 у справі № 826/18755/15, від 17.03.2021 №816/846/16, від 01.07.2021 № 816/844/16. Враховуючи наведені вище доводи відповідача щодо підстав касаційного оскарження, ухвалених у справі № 816/687/16 судових рішень судів першої та апеляційної інстанцій, для забезпечення єдності судової практики при застосуванні законів, якими встановлені (змінені) податки та збори, будь-які елементи податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила оподаткування, або протягом бюджетного року, згідно з ухвалою Верховного Суду від 01.11.2021р. справа передана на розгляд палати, до якої входять судді колегії, визначеної для розгляду цієї справи, відповідно до статей 346, 347 Кодексу адміністративного судочинства України.

Судом встановлено, що спір у цій справі стосується, зокрема, обов'язку позивача, як платника рентної плати за користування надрами для видобування газу природного з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів, сплачувати рентну плату за ставкою 55% від вартості товарної продукції гірничого підприємства у II кварталі 2015 року в контексті реалізації повноважень Верховної Ради України, встановлювати загальнодержавні податки та збори й застосування правових принципів, зокрема принципів податкового законодавства, закріплених у пункті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України.

Звертаючись до доктрини як джерела права, Суд вважав за необхідне зазначити, що доктринальне бачення застосування основних засад функціонування податкової системи України полягає, зокрема, в тому, що визначені в Податковому кодексі України принципи законодавства відображають співвідношення, взаємозв'язок елементів податкової системи (податків і зборів), а також що у широкому розумінні під принципами податкової системи розуміється вся їх сукупність, що регулює оподаткування. Тобто в конкретних ситуаціях правозастосування правові принципи, зокрема й принципи податкового законодавства, мають розглядатися у їх сукупності. З'ясовуючи дотримання або порушення одного з правових принципів, не можна не враховувати при цьому дотримання чи порушення інших. Так,

принцип стабільності неможливо розглядати відокремлено, наприклад, від принципу фіскальної достатності («встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» підпункт 4.1.5) чи загальності оподаткування («кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу», підпункт 4.1.1), невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (підпункт 4.1.3). Іншими словами, принципи, як основні засади правового регулювання, діють (функціонують) системно, мають аналізуватися в правозастосуванні як сукупність вимог, дотримання яких вимагається як платником податку, контролюючим органом, так і законодавцем. Якщо виникає конфлікт між принципами, то він «вирішується в кожній конкретній ситуації шляхом оптимального вибору на підставі оцінки ваги кожного з принципів, інтенсивності їхньої дії». Відповідно до доктринальних положень вітчизняної науки, принципи податкового законодавства, закріплені нормами статті 4 Податкового кодексу України, є галузевим відображенням закріплених в конституційних нормах принципів оподаткування (статті 67,92 Конституції України).

Отже, за конституційними нормами, платник податків є зобов'язаною особою щодо сплати податків і зборів, тоді як законодавчий орган уповноважений визначати обов'язок щодо сплати податків і зборів. Надання Верховній Раді України повноважень приймати закони (пункт 3 частини першої статті 85 Конституції України) означає можливість законодавчого органу на власний розсуд визначати зміст законів, що ним ухвалюються. Обмеженнями законодавчих повноважень Верховної Ради України є норми Конституції України та міжнародні зобов'язання України. Своєю чергою, будь-які попередні закони Верховна Рада України може змінювати, оскільки зміна законів (будь-як і будь-яких) власне і становить зміст конституційних повноважень Верховної Рад України, тобто здійснюється не всупереч, а відповідно до статей 85, 91, 92 Конституції України. Це стосується і повноважень Верховної Ради України щодо ухвалення та/або зміни законів з оподаткування.

У зв'язку з цим, Суд зауважив, що підстав для твердження, що в разі коли закони про зміну податків (зборів), будь-яких елементів

податків (зборів) прийняті без врахування темпоральних меж, встановлених цими нормами, не підлягають застосуванню, немає. Будь-які норми будь-якого попереднього закону не можуть обмежувати законодавчих повноважень Верховної Ради України на зміну нормативного регулювання, за винятком випадків, коли такі обмеження випливають із норм Конституції України або міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України. У Конституції України відсутні норми, які б зобов'язували Верховну Раду України дотримуватися особливого порядку введення в дію норм з питань оподаткування. Враховуючи зміст конституційних норм, закон, зокрема з питань оподаткування, може набирати чинності і вступати в дію в різні моменти, проте для цього потрібне відповідне застереження в самому законі. Наявність подібних застережень в інших законах не передбачена Конституцією України (нормою частини п'ятої статті 94 Конституції України безпосередньо визначено, що відступ від загального правила має бути передбачений «самим законом», тобто тим законом, про набрання чинності якого йдеться).

Отже, на думку суду, норму-принцип стабільності податкового законодавства не можна вважати нормою, що змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил. Приймаючи будь-який закон, зокрема в галузі оподаткування, Парламент має враховувати норми Конституції України та міжнародних договорів України, в тому числі щодо дотримання справедливого балансу між публічними та приватними інтересами, що впливає зі змісту статті 8 Конституції України та Конвенції про захист прав і основоположних свобод. Відповідні межі обов'язкові для Верховної Ради України завжди, незалежно від того, чи знайшло це закріплення у вітчизняному законодавстві.

Суд відзначав, що принцип стабільності податкового законодавства перебуває у складі такого структурного елементу принципу верховенства права, як правова визначеність. Стабільність податкового законодавства передбачає законні очікування платника податку щодо незмінності правового режиму оподаткування. Водночас, такі очікування від законодавця мають урівноважуватись із правом держави приймати закони відповідно до суспільних (публічних) інтересів, тобто необхідно враховувати соціальні, політичні, економічні, безпекові чинники, які існують на момент прийняття законодавчого акта. Питання щодо застосування норм законів про зміну будь-яких

елементів податків (зборів), які прийняті без врахування темпоральних меж, встановлених підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, не повинно вирішуватися шляхом прямого зіставлення цих норм, оскільки, як вже зазначено, принцип стабільності діє і застосовується в нерозривному зв'язку з іншими правовими принципами. Міра стабільності залежить від багатьох чинників. Оцінка змін у правовому режимі оподаткування на її відповідність правовій визначеності має відбуватись на підставі порівнювання та оцінювання обставин, унаслідок яких діяв законодавець, приймаючи рішення про зміну ставок податку (збору), а також з врахуванням того, постійний є цей захід чи тимчасовий.

Враховуючи практику Європейського суду з прав людини, зокрема рішень у справі *Спорронг та Л'оннрот проти Швеції* від 23 вересня 1982 року, *Спадеа і Скабріно проти Італії* від 01 вересня 1995 року, *Серков проти України* від 07 липня 2011 року та цілого ряду інших, Суд вказав, що принцип презумпції правомірності рішення платника податків застосовується в усіх випадках, коли будь-яка правова норма з питань оподаткування припускає неоднозначне (множинне) тлумачення прав та обов'язків платників податків. Цей принцип підлягає застосуванню внаслідок самої неясності норми, наприклад, коли зміст тієї самої норми може спричинити кілька можливих варіантів її тлумачення, незалежно від інших правових норм. Проте зі змісту як норм підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4, так і норми пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України не висновується необхідність прийняття рішення на користь платника податків, якщо норми нормативного акта суперечать між собою, але при цьому така суперечність не призводить до можливості подвійного (множинного) розуміння прав та обов'язків платника податків. Правило «всі сумніви – на користь платника податків», яке є суттю наведених норм, може застосовуватися тільки у разі коли суперечність між окремими нормами податкового законодавства не може бути усунена шляхом загальноновизнаних прийомів тлумачення правових норм. Що ж до співвідношення між нормами-принципами та нормами, які регулюють справляння податків, в контексті переваги при застосуванні при вирішенні податкового спору, то це питання слід вирішувати крізь призму системного застосування норм-принципів податкового законодавства, а також принципу верховенства

права як конституційного і загально правового принципу. Суд відзначив, що саме такий підхід простежується і в постановах Верховного Суду від постановою від 15.05.2019 у справі №825/1496/17, від 22.12.2020 у справі № 460/2764/18.

Суд вказав, що, згідно з усталеною практикою Європейського суду з прав людини, втручання у право власності допустиме (нарівні з тим, що воно ґрунтується на законі), якщо воно має легітимну мету (може бути здійснено не інакше, як в інтересах суспільства), пропорційне та не становить надмірного тягаря (має забезпечувати справедливий баланс між інтересами особи і суспільства). У свою чергу, щодо наявності легітимної мети відступу Верховної Ради України від принципу стабільності оподаткування при запровадженні з 1 січня 2015 року ставок рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (зокрема, газу природного (будь-якого походження) з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 метрів) Законом №71-VIII, судова палата виходила з наступного. Згідно з частиною третьою статті 13 Конституції України, держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом. Стаття 42 Конституції України проголошує право кожного на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Частина третя цієї ж статті встановлює, що держава забезпечує захист конкуренції у підприємницькій діяльності. Відповідно до частини першої статті 41 Конституції України, кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності.

Із зазначеного суд підсумував, що за змістом наведених конституційних норм держава повинна дбати про розвиток підприємницької діяльності в Україні, яка має здійснюватися на рівних і прозорих умовах усіма суб'єктами господарювання. Звідси випливає заборона установлення законами правил, які унеможливають або надто обтяжують підприємницьку діяльність, створюють нерівні умови для різних суб'єктів господарювання, передбачають не виправдані обмеження на використання громадянами своєї власності, зокрема з метою підприємництва. Водночас держава має піклуватися про соціальну спрямованість економіки, що передбачає можливість покладення на суб'єктів господарювання справедливого і пропорційного обов'язку щодо вилучення в них частини створюваного продукту на користь менш забезпечених верств населення. Це кореспондується з приписами

статті 67 Конституції України про обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а також з такими принципами податкового законодавства, закріпленими в пункті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, як загальність оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом та недопущення будь-яких проявів дискримінації, фіскальна достатність, соціальна справедливість.

Крім того, при вирішенні даного спору Суд також взяв до уваги той юридичний факт, що компанія, якій належить 100% статутного капіталу позивача, зверталася до Київського апеляційного суду за виконанням рішення Постійного третейського суду (м. Лондон) від 06 лютого 2017 у справі № 2015-11 за позовом компанії до України про відшкодування шкоди, завданої, зокрема, внаслідок запровадження ставки плати за видобування газу природного Законом №1621-VII, як порушення умов Угоди між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про сприяння і взаємний захист інвестицій від 10 лютого 1993 року. В зазначеному рішенні, яке прийняте до виконання в Україні, Постійний третейський суд прийняв як аргумент обґрунтування держави Україна щодо підвищення ставки станом економічної, політичної та воєнної кризи, на тлі якого відбулося збільшення ставки плати за видобування природного газу задля задоволення надзвичайних державних потреб, зазначивши при цьому, що ці тимчасові заходи були застосовані в умовах явної надзвичайної ситуації загальнодержавного рівня та були зрештою скасовані, коли ситуація дещо стабілізувалася. Суд визнав, що держава Україна в такій ситуації має досить широкі повноваження щодо підвищення ставок у податковій сфері як тимчасовий крок реагування на надзвичайну ситуацію загальнодержавного рівня. Дослідивши ексклюзивні повноваження Парламенту щодо різкого підвищення рентної плати з серпня 2014 року й обґрунтованість засобів контролю газового ринку, Постійний третейський суд вказав, що стабільність має загальне застосування та не виключає підвищення розміру ставок, вимоги законодавства не можуть вважатися спеціальними зобов'язаннями, захищеними від подальших змін у застосовуваному законодавстві. Суд констатував, що запроваджені Україною підвищені ставки рентної плати відповідали законній політичній меті – мобілізації коштів для цілей національної безпеки в

умовах реальної загрози військової агресії з боку Російської Федерації, ураховуючи інтереси інвесторів та інших зацікавлених сторін. Економіко-політична ситуація в державі впливає на законні очікування, і ні в кого не можуть виникати законні очікування щодо відсутності змін у правовій системі в умовах надзвичайно глибокої економічної кризи. Тому навіть значне підвищення рентної плати, застосоване серед інших заходів у відповідному секторі економіки як тимчасовий крок реагування на надзвичайну ситуацію загальнодержавного рівня, не руйнує законних очікувань. Загальне зобов'язання держави із забезпечення стабільних і передбачуваних умов обов'язково потрібно врівноважувати з її суверенним правом приймати закони відповідно до суспільних інтересів.

З огляду на вказане, Суд відзначив, що Закон №71-VIII був прийнятий в таких самих економіко-політичних умовах, що й Закон №1621-VII, а тому наведене справедливе і прийнятне при оцінці мети, яку переслідував законодавець при продовженні дії ставки за видобування природного газу, вперше введеної Законом №1621-VII, на 2015 рік, як легітимної. За вказаних економіко-політичних умов застосування підвищеної ставки рентної плати в 2015 році було виправданим і не може оцінюватися як свавільне втручання у право Підприємства на мирне володіння майном, оскільки було в загальних інтересах, зокрема й самого Підприємства.

Підсумовуючи наведене, Верховний Суд відступив від висновку в постановях від 07.09.2018 у справі № 826/18755/15, від 17.03.2021 №816/846/16, від 01.07.2021 №816/844/16 та сформулював висновок, що норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України не відміняють дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який елемент податку (збору) і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого елементу податку (збору). Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, якщо вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном.

Отже, важливою особливістю розкриття змісту принципу легітимного очікування на отримання активу є зосередження уваги на понятті «легітимність» такого очікування, а саме – наявності його

нормативного підґрунтя, з якою Європейський суд з прав людини пов'язує чинний закон, який передбачає право такого очікування, або є усталена практика національних судів, якою підтверджується його існування. Водночас, важливо враховувати позицію Верховного Суду при розгляді податкових спорів, що такі очікування від законодавця мають урівноважуватись із правом держави приймати закони відповідно до суспільних (публічних) інтересів, при врахуванні соціальних, політичних, економічних, безпекових тощо чинників, які існують на момент прийняття законодавчого акта.

3.2.5. Принцип індивідуальної юридичної відповідальності

У практиці Верховного Суду при вирішенні податкових спорів в Україні сформувалась стала позиція про те, що у податковому обліку витрати, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, та суми податку на додану вартість, включені до податкового кредиту, повинні бути підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, які містять відомості про господарську операцію, підтверджують її фактичне здійснення та витрати, пов'язані із цією операцією. Сума податку на додану вартість для включення до податкового кредиту повинна бути підтверджена податковою накладною, виписаною постачальником на операцію з постачання товару (послуг). Тобто всі витрати господарюючого суб'єкта мають бути здійснені в межах господарської діяльності та підтверджені відповідними первинними документами. Якщо господарська операція не відбулася, а первинні документи були складені з метою отримання лише податкової вигоди та не відповідають дійсності, такі документи не можуть бути підставою для визначення показників податкової звітності.

При цьому вищенаведені правові норми не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами – постачальниками, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності. Порушення постачальником товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства або правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення платником податку на при-

буток (покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування витрат, тому цей платник не повинен зазнавати негативних наслідків у вигляді позбавлення права на зменшення об'єкта оподаткування на суму витрат, які він фактично поніс у зв'язку з отриманням доходу, за можливу неправомірну діяльність контрагента в ланцюгу поставок за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність цього платника щодо такої поведінки контрагента та злагоженість дій між ними. Тобто нормативно закріплено підхід належної обачності та індивідуальної юридичної відповідальності платника податків при здійсненні господарських операцій та їх наслідків.

Саме таке тлумачення змісту принципу індивідуальної відповідальності платника податків сформувалось у судовій практиці Європейського суду з прав людини та було сформульоване у рішенні у справі «Інтерсплав проти України» (*Intersplav v. Ukraine*) від 09 січня 2007 року, суть якого зводиться до такого: що платник податків не може відповідати за зловживання свого контрагента за відсутності будь-яких ознак, які б вказували на те, що такий платник був безпосередньо залучений до таких зловживань¹.

Велика Палата Верховного Суду в постанові від 07 липня 2022 року у справі №160/3364/19, з посиланням на вказане вище рішення Європейського суду з прав людини також підтвердила вже сформовану Верховним Судом правову позицію, що визначальним для вирішення спорів про наявність податкових наслідків за результатами вчинення господарських операцій є дослідження сукупності обставин та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій. Саме по собі: лише наявність вироку щодо контрагента платника податків; лише факт порушення кримінального провадження відносно контрагента та отримання під час таких свідчень особи щодо невзяття участі у створенні й діяльності підприємства; лише податкова інформація щодо контрагентів по ланцюгу постачання; лише незначні помилки в оформленні первинних документів (окремо) – не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій. Водночас у сукупності з іншими обставинами справи наявність або

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Інтерсплав проти України» (*Intersplav v. Ukraine*) (Заява № 803/02) від 09 січня 2007 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text

відсутність таких документів чи обставин можуть свідчити про спростування або підтвердження позиції контролюючого органу¹.

При цьому, посилаючись на положення частини восьмої статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року², згідно з яким відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи, Велика Палата Верховного Суду зазначила, що аналіз цієї норми дає підстави вважати, що відповідальність, зокрема, за недостовірність відображених у первинних документах даних покладена саме на ту особу, яка склала та підписала ці документи. Відтак кожен з учасників господарської операції відповідає лише за ті відомості, які до первинного документа вносив він сам. Тобто немає жодних підстав перекладати на платника податків відповідальність за внесення до первинних документів недостовірних даних іншою особою. Інакше це буде суперечити принципу індивідуальної відповідальності та визначенням у статті 16 Податкового кодексу України обов'язкам платника податків, до яких не віднесено те, що останній повинен дбати про правомірність податкового обліку контрагента. З огляду на викладене, Велика Палата Верховного Суду вважає, що платник податків не може бути обмежений у використанні первинного документа для цілей податкового обліку в тому разі, якщо безпосередньо він не вносив до такого документа неправдиві (недостовірні) відомості. Всі негативні наслідки, пов'язані з недостовірністю даних, зазначених у первинному документі, мають покладатися виключно на ту особу, яка їх внесла. Отже, якщо іншою особою були внесені до документа відомості щодо учасника господарської операції, який має дефекти правового статусу, то добросовісний платник податків, який скористався відповідним документом для підтвердження даних свого податкового обліку, не може зазнавати жодних негативних наслідків у тому разі, якщо інші обставини, зазначені в первинному документі, зокрема рух відповідних активів, мали місце. При цьому має враховуватися

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07 липня 2022 року (справа №160/3364/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864>

² Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року, № 996-ХІV (Редакція станом на 01.01.2024). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

реальна можливість платника податків пересвідчитися у тому, чи були достовірними відомості, внесені до первинного документа його контрагентом (п. 105 постанови)¹.

Заслугує окремої уваги також акцентування Великою Палатою Верховного Суду на тому факті, що 23 травня 2020 року набрали чинності зміни до статті 112 Податкового кодексу України, внесені Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»². Так, відповідно до пункту 112.2 статті 112 Податкового кодексу України, у редакції вказаного Закону особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності. Вказані зміни до статті 112 Податкового кодексу України, на думку Великої Палати Верховного Суду, фактично закріпили нормативно ті підходи, які й на час виникнення спірних правовідносин вже активно використовувалися в судовій практиці.

З огляду на вищезазначене, Великою Палатою Верховного Суду зроблено правовий висновок, що сам собою факт використання первинних документів з недостовірними даними для підтвердження обставин здійснення господарської операції не повинен автоматично вказувати на безпідставність даних податкового обліку. Натомість контролюючий орган має довести, що платник податків, приймаючи від контрагентів та використовуючи певні документи для цілей податкового обліку, діяв нерозумно, недобросовісно або без належної

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07 липня 2022 року (справа №160/3364/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864>

² Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

обачності. А це також пов'язано з фактичною можливістю й економічною доцільністю перевірки самим платником податків достовірності відомостей, які були включені до первинних документів. Мають бути наявні докази того, що розумними заходами добросовісний платник податків міг перевірити правдивість відповідних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у їх змісті.

Слід також звернути особливу увагу на те, що Велика Палата Верховного Суду в описуваній нами постанові відступила від висновку Верховного Суду України, викладеного, зокрема, у постанові від 01.12.2015 у справі №826/15034/17 (№21-3788a15), що статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, у зв'язку із чим господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку. Згідно з висновком Великої Палати формулювання «статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю» не ґрунтується на чинних нормах матеріального права, оскільки статус у юридичному розумінні – це перелік прав та обов'язків певного суб'єкта. Проте жоден нормативно-правовий акт в Україні не містить визначення статусу фіктивного підприємства. Суб'єкт господарювання з ознаками фіктивності є правосуб'єктом, незважаючи на дефекти при його створенні чи мету діяльності, що суперечить висновку у постанові від 01.12.2015 у справі №826/15034/17 (№21-3788a15), що «господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку»¹.

Отже, виходячи з принципу індивідуальної юридичної відповідальності за порушення правил оподаткування, негативні наслідки, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат, можуть бути застосовані саме до того платника податків, який їх припустився, а не до іншої особи. Саме собою невиконання контрагентами своїх податкових обов'язків, відсутність за місцезнаходженням не можуть бути безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаності платника податків із протиправним характером діяльності

¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07 липня 2022 року (справа №160/3364/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864>

його контрагентів і, відповідно, недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника податків.

3.2.6. Принцип належного урядування

Перш за все слід зауважити, що принцип належного урядування є збірною, комплексною категорією, що включає в себе кілька поєднаних між собою принципів, що дозволило у правовій літературі назвати його «мегапринципом», порівнюючи з іншим «мегапринципом» – верховенства права¹. Підставами для таких суджень може бути вже хоча б той факт, що Програмою розвитку ООН «Управління та Сталий розвиток людини» від 1997 року визначено набір принципів, які надалі мали отримати загальне визнання. Так, зазначена Програма визначала п'ять принципів належного урядування. Зокрема: 1. Легітимність і голос (*Legitimacy and Voice*), який у свою чергу мав два напрями – участь та консенсус. Зміст напрямку «участь» зводився до того, що усі чоловіки та жінки повинні брати участь у прийнятті рішень безпосередньо або через легітимні проміжні установи, що представляють їхні наміри. Другий напрям, «орієнтація консенсусу», передбачає належне управління шляхом опосередкування різних інтересів для досягнення широкого консенсусу з приводу того, що відповідає найкращим інтересам групи, і, де це можливо, щодо політики та відповідних адміністративних процедур. 2. Напрямок (*Direction*), тобто стратегічне бачення, – лідери та громадськість мають масштабну довгострокову перспективу належного управління та людського розвитку, а також відчуття того, що такий розвиток потрібний та обґрунтовано необхідний. 3. Продуктивність (*Performance*). Цей принцип також має два вектори – чуйність та ефективність. Під вектором чуйності розуміється те, що установи та організації намагаються служити всім зацікавленим сторонам. Своєю чергою ефективність передбачає, що процеси та інституції дають результати, які відповідають потребам суспільства при максимальному використанні ресурсів. 4. Підзвітність (*Accountability*). Особи, які, відповідно до покладених на них повноважень, приймають управлінські рішення, підзвітні громадськості, а також зацікавленим сторонам. Принцип підзвітності базується на прозорості (*Transparency*), яка

¹ О. Муза Особливості реалізації принципу належного урядування у публічному адмініструванні. Юридичний вісник. 2020. № 6. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v6_2020/12.pdf

виступає основою цього принципу. Своєю чергою прозорість будується на вільному виборі шляхів надходження інформації. 5. Справедливість, або ж чесність (*Fairness*). Цей принцип реалізується у двох напрямках: капітальність та верховенство права. Капітальність означає, що усі чоловіки та жінки мають однакові та рівні можливості поліпшити чи підтримати своє самопочуття. Верховенство права – законодавчі рамки повинні бути справедливими та неупередженими, насамперед це стосується законів, які так чи інакше визначають права людини¹. Отже, в основу концепції належного урядування спочатку закладено п'ять фундаментальних принципів, згідно з якими і мало здійснюватися відповідне врядування.

У 2008 році Комітет Міністрів Ради Європи оприлюднив дванадцять принципів належного демократичного урядування («*good democratic governance*»): (I) чесне проведення виборів; (II) представництво та участь; (III) очікуваність; (IV) ефективність та результативність; (V) відкритість та прозорість; (VI) верховенство права; (VII) етична поведінка; (VIII) компетентність; (IX) інновації та відкритість до змін; (X) стійкість та довгострокова орієнтація; (xi) правильний фінансовий менеджмент; (xii) права людини, культурне різноманіття та соціальна згуртованість, підзвітність². У свою чергу Європейська Комісія називає п'ять принципів належного урядування, а саме – відкритість, участь, підзвітність, ефективність та узгодженість³.

З огляду на комплексність та багатоаспектність самого поняття належного урядування, очевидне широке застосування цього правового принципу у практиці Європейського суду з прав людини. Однак можна стверджувати, що найбільш повне його формулювання дано ЄСПЛ у рішенні у справі *Рисовський проти України* (*Rysovskiy v. Ukraine*) від 20 жовтня 2011 року. У пунктах 70-71 цього рішення Суд підкреслює особливу важливість принципу «належного урядування», зазначивши, що цей принцип передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи

¹ Principles of good governance. URL: <http://msulocalgov.org/technicalassistance/Principles%20of%20Good%20Governance.pdf>

² 12 Principles of Good Democratic Governance. URL: <https://rm.coe.int/brochure-12-principles-of-good-governanceand-current-tools-on-good-go/16808b1687>

³ European Governance: A White Paper. Brussels, 2001. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC_01_10

повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб. Зокрема, на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок¹.

На основі аналізу цього рішення, у правовій літературі виділено такі ключові тези принципу належного урядування: державні органи повинні діяти вчасно та в належний і максимально послідовний спосіб, у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права; на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок і сприятимуть юридичній визначеності у цивільних правовідносинах, які зачіпають майнові інтереси; принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість. Будь-яка інша позиція була б рівнозначною, *inter alia*, санкціонуванню неналежного розподілу обмежених державних ресурсів, що саме по собі суперечило б загальним інтересам; потреба виправити лопущену «помилку» не повинна непропорційно втручатися в нове право, набуте особою, яка покладалася на легітимність добросовісних дій державного органу. Іншими словами, державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків; ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися коштом осіб, яких вони стосуються; у контексті скасування помилково наданого права на майно принцип «належного урядування» може не лише покладати на державні органи обов'язок діяти невідкладно, виправляючи свою помилку, а й потребувати виплати відповідної компенсації чи іншого виду належного відшкодування колишньому добросовісному власникові².

Положення Європейського суду з прав людини, викладені у рішенні у справі *Рисовський проти України* (*Rysovskiy v. Ukraine*) від

¹ Рішення ЄСПЛ у справі «Рисовський проти України» (*Rysovskiy v. Ukraine*) (Заява № 29979/04) від 20 жовтня 2011 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text

² Жуков М. Про ключові тези принципу «належного урядування» в рішеннях ЄСПЛ та ВС. Асоціація правників України. URL: <https://uba.ua/ukr/news/7677>

20 жовтня 2011 року, з огляду на комплексність принципу належного урядування, застосовуються Верховним Судом при розгляді різних категорій податкових спорів. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 01 березня 2023 року у справі №804/1544/17 з посиланням на рішення ЄСПЛ *Рисовський проти України* та *Москаль проти Польщі* зазначено, що саме на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок¹.

У вій справі Суд встановив, що іноземною компанією 16.05.2013 року було видано єврооблігацію на певну суму доларів США, яка котирується на Ірландській фондовій біржі. Згідно із завіреними копіями Свідоцтв про статус резидента компанії від 19.09.2013 року на 2013 рік, від 14.04.2014 року на 2014 рік, від 01.06.2015 року на 2015 рік, виданих управлінням Ї Величності з податкових та митних зборів, відділом з питань стягнення корпоративних податків, управлінням з оподаткування юридичних осіб, службою збору податку з підприємницької діяльності, засвідчується, що ця компанія, станом на дату надання свідоцтв є резидентом Сполученого Королівства у розумінні ст. 4 Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Сполученим Королівством та Україною. Підприємство застосувало положення ст.11, ст.14 Конвенції, укладеної між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна (підписана 10.02.1993 року, дата набуття чинності 11.08.1993 року), отже, податок з доходів нерезидента із сум, виплачених компанії, не утримувався.

У свою чергу, оскаржуване податкове повідомлення-рішення винесено 03.01.2017 року, при цьому 01.01.2017 року набрав чинності Закон України Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні від 21 грудня 2016 року № 1797-VII, яким підрозділ 4 розділу XX Податкового кодексу України доповнено пунктом 46 та встановлено,

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 01 березня 2023 року (справа № 804/1544/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109345505>

що звільняються від оподаткування доходи, які сплачені або сплачуються резидентом на користь нерезидента або уповноваженої ним особи у вигляді процентів за позикою або фінансовим кредитом, що були надані резидентам до 31 грудня 2016 року, якщо кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, були залучені шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі та відповідають умовам підпунктів «б» і «в» підпункту 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу. При цьому пунктами «б» і «в» вказаної норми передбачено, що має бути дотримано таких умов: б) кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, залучені з метою надання (прямо або опосередковано) резиденту позики або фінансового кредиту; в) нерезидент, якому виплачуються проценти, та/або уповноважена ним особа (якщо проценти виплачуються через таку особу) не є резидентами юрисдикцій, які на дату розміщення нерезидентом іноземних боргових цінних паперів включені до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу, яким встановлено, що під час визначення переліку держав (територій) для цілей підпункту «в» підпункту 39.2.1.1 цього підпункту Кабінет Міністрів України враховує такі критерії: держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні; держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією; держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. З огляду на вказане, Судом встановлено, що на момент розміщення іноземною компанією облігацій на іноземній фондовій біржі не існувало переліку держав, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1. пункту 39.2. статті 39 Податкового кодексу України, а отже, виходячи зі змісту підпункту «в» підпункту 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України, нерезидент-позикодавець не має належати до держав, включених до Переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Суд відзначив, що в цьому випадку конструкція закону допускає виключення із загального правила та делегує розробку правил такого виключення Кабінету Міністрів України. Якщо Кабінет Міністрів

України не реалізував покладених на нього обов'язків і не розробив відповідного Переліку, то вважається, що таке виключення на час виникнення спірних відносин відсутнє, а тому діє загальне правило про пільгу, визначене нормою закону.

Не менш показове вирішення Верховним Судом податкового спору з врахуванням практики Європейського суду з прав людини щодо дотримання принципу належного врядування у справі №640/329/20¹. Спірне у цій частині правовідносин питання визначення моменту, з якого починається відлік на визначення та сплату зобов'язань з орендної плати, розмір якої було встановлено рішеннями міської ради, в подальшому визнаними в судовому порядку протиправними та нечинними – з моменту набуття законної сили судовими рішеннями, що пов'язано з датою прийняття постанов судами апеляційної інстанції, чи з моменту початку дії, встановлених такими нечинними рішеннями міської ради, незважаючи на те, що втрата чинності рішеннями відбулася вже під час дії останніх.

Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що визнання протиправними і нечинними у судовому порядку рішень міської ради в оскаржуваній частині унеможливило їх застосування при обчисленні ставок податку з орендної плати саме з моменту їх прийняття. Відповідач, обгрутовуючи свою позицію, зазначає, що рішення міської ради за своєю суттю є нормативно-правовими актами, прийнятими органом місцевого самоврядування відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та з урахуванням законодавчих актів вважаються протиправними та такими, що втратили чинність тільки з моменту винесення рішення суду, яке набрало законної сили. При цьому відповідач, враховуючи висновки Верховного Суду в постанові від 23 березня 2023 року у справі №640/6699/20, посилається на приписи частини другої статті 265 Кодексу адміністративного судочинства України і вказує, що процесуальним законодавством чітко регламентовано порядок втрати чинності нормативно-правового акту в разі визнання його протиправним, а саме: з моменту набрання законної сили відповідним рішенням суду.

Суд апеляційної інстанції стосовно таких доводів відповідача зазначив, що дійсно, відповідно до частини другої статті 265 КАС

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 01 березня 2023 року (справа № 804/1544/17).

України, нормативно-правовий акт втрачає чинність повністю або в окремі частині з моменту набрання законної сили відповідним рішенням суду. Водночас, слід підкреслити, що визнання нормативно-правового акту нечинним, хоча і спрямоване на захист порушених прав осіб та припинення дії протиправного акту, однак само по собі не відновлює прав, які були порушені під час дії такого акту. Зазначена процесуальна норма не регулює питання щодо можливості застосування нормативно-правових актів, визнаних судом протиправними. Предметом її регулювання є встановлення моменту втрати чинності нормативно-правовим актом, визнаним судом нечинним. Водночас суд наголосив на неможливості зобов'язати платника податків виконати положення нормативно-правового акта, визнаного судом протиправним і таким, що прийнятий поза межами повноважень, не в порядку та спосіб, передбачені законом. Суди попередніх інстанцій врахували правові висновки Європейського суду з прав людини, який неодноразово звертав увагу Держави Україна на ту обставину, що дії суб'єкта владних повноважень щодо втручання в права особи повинні бути обґрунтованими, законними, необхідними, а втручання – пропорційним.

Колегія суддів Верховного Суду, з врахуванням рішень ЄСПЛ *Рисовський проти України* та *Лелас проти Хорватії*, зазначила, що принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість. Будь-яка інша позиція була б рівнозначною, *inter alia*, санкціонуванню неналежного розподілу обмежених державних ресурсів, що саме по собі суперечило б загальним інтересам (див. там само). Державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків (див. зазначене вище рішення у справі *Лелас проти Хорватії (Lelas v. Croatia)*, п. 74). Ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються (див., серед інших джерел, *mutatis mutandis*, рішення у справі *Пінкова та Пінк проти Чеської Республіки (Pincova and Pine*

v. the Czech Republic)¹. При цьому Суд послався на аналогічну позицію, викладену в постанові Верховного Суду від 10 березня 2020 року у справі №160/1088/19, в якій Верховний Суд погодився з висновком судів попередніх інстанцій, що визнання протиправним і нечинним у судовому порядку рішення міської ради в оскаржуваній частині унеможлиблює його застосування при обчисленні ставок податку з орендної плати саме з моменту його прийняття². Суд зазначив, що застосування до фізичних/юридичних осіб нормативно-правових актів, які є протиправними, у будь-якому випадку незаконне і встановив, що висновки судів попередніх інстанцій про те, що протиправні положення Рішення міської ради не можуть бути застосовані до позивача, повністю відповідають чинному законодавству, практиці Європейського суду з прав людини та правовим позиціям Верховного Суду.

Отже, принцип належного урядування, як один із спеціальних принципів упорядкування взаємовідносин держави та приватної особи в різних сферах суспільного буття, представлений сукупністю вимог, що висуваються до публічного адміністрування. Організація в державі належного урядування передбачає формування системи передбачуваного, прозорого, відкритого, підзвітного, демократичного публічного адміністрування, зокрема й у сфері податкових правовідносин, що є предметом судового контролю при розгляді податкових спорів.

3.3. Висновки до розділу

Обравши шлях незалежного розвитку і закріпивши це в Основному Законі – Конституції, Україна підтвердила своє прагнення розвивати і зміцнювати демократичну, соціальну, правову державу, одним із основних принципів якої є забезпечення прав і свобод людини та громадянина. Підтвердженням цього стала ратифікація нашою державою Європейської конвенції з прав людини. Ключова роль у забезпеченні чіткого і дієвого контролю за реалізацією державами – учасницями Конвенції взятих на себе зобов'язань щодо

¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 листопада 2023 року (справа № 640/329/20). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115113662>

² Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 березня 2020 року (справа № 160/1088/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88124639>

забезпечення прав і основних свобод людини належить Європейському суду з прав людини, який забезпечує гарантії прав людини, в межах розгляду справ реалізує контрольний механізм дотримання положень Конвенції, впровадження її норм і принципів у рамки національних правових систем та застосування в межах внутрішніх судових юрисдикцій.

Застосування Верховним Судом практики Європейського суду з прав людини при розгляді податкових спорів здійснюється для підтвердження обґрунтованості та коректності застосування норм і принципів національного податкового законодавства, з врахуванням положення про основоположне значення міжнародних правил як ціннісних критеріїв оцінки внутрішнього регулювання. Тому належне врахування національними судами рішень ЄСПЛ передбачає їх коректне застосування на основі комплексного урахування його судової практики стосовно конкретної справи і вирішення цієї справи як логічного результату інтелектуального процесу узгодження власних висновків із цими рішеннями. При цьому очевидно, що окремі положення з практики Європейського суду з прав людини застосовуються Верховним Судом при розгляді податкових спорів залежно від предмета судового контролю, а також залежно від обсягу мотивації і додаткової аргументації.

Практика Європейського суду з прав людини враховується Верховним Судом *«inter alia»* при тлумаченні податкового законодавства України, як такого, що прийняте згідно з положеннями Основного Закону і обов'язково повинно йому відповідати. У цьому аспекті застосування Верховним Судом положень Європейського суду з прав людини при розгляді податкових спорів, безумовно, є ефективним інструментом національного судового тлумачення норм податкового права.

У доктрині фінансового права відбулась еволюція підходів у розумінні податкових спорів як предмета розгляду Європейським судом з прав людини як таких, що в принципі не підпадають під захист, передбачений статтею 6 Конвенції (право на справедливий суд). При цьому розгляд справ у сфері оподаткування здійснювався переважно саме на основі аналізу дотримання вимог і стандартів, закріплених статтею 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. Сформульовані рішення Європейського суду з прав людини положення стали знаковими орієнтирами при розгляді Верховним Судом різних категорій податкових

спорів в Україні, закріпивши важливі засадничі положення, спрямовані на недопущення одностороннього застосування податкового законодавства виключно на користь реалізації фіскальної функції держави, а також на забезпечення необхідного захисту платника податків від надмірного тягаря.

Як вказує практика ЄСПЛ, дотримання принципів і стандартів податкового права Європи, забезпечення справедливого балансування між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном є необхідною умовою дотримання статті 1 Першого Протоколу, маркером підтвердження державою-відповідачем положень згаданої норми. Саме у зв'язку з усвідомленням необхідності дотримання європейських стандартів демократії та верховенства права при розгляді податкових спорів в Україні, Верховним Судом здійснюється розгляд різних категорій податкових спорів в Україні з усвідомленням наближення судової практики до вимог і стандартів європейського податкового права.

Обов'язковою умовою відповідності судового рішення загальним вимогам і стандартам Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод є його розумна передбачуваність, як форма реалізації правової визначеності – невід'ємного елементу принципу верховенства права, на чому неодноразово наголошував Європейський суд з прав людини. Правовій визначеності, яка у своєму широкому значенні охоплює всі рівні правового регулювання, включаючи, зокрема, стійкість законних і обґрунтованих судових актів, а також стабільність врегульованих ними правовідносин, зі створенням умов для всіх зацікавлених осіб передбачення з достатньою впевненістю наслідків застосування правових приписів та наслідків вибору того чи іншого варіанта своєї поведінки, властивий певний набір критеріїв, що розкривають її зміст як комплексної правової категорії. Критеріями правової визначеності як складової верховенства права Венеційська комісія визначила такі: а) доступність законодавства; б) доступність судових рішень; в) передбачуваність актів права; г) сталість і послідовність приписів права; д) легітимні очікування; е) унеможливлення зворотної дії; є) поінформування про наслідки; ж) *res judicata*.

Застосування Верховним Судом положень рішень Європейського суду з прав людини, в яких розкрито зміст критеріїв правової визначеності при розгляді податкових спорів в Україні, не просто

впливає на формування сучасної практики правозастосування національного податкового законодавства. Такий підхід є запорукою ефективності процесу виконання вимог з адаптації законодавства України до права Європейського Союзу та здійснення докорінних політичних, соціально-економічних, правових та інституційних реформ, спрямованих на розбудову розвинутої і сталої демократії, ринкової економіки в цілому.

РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЯК ЦІННІСТЬ

4.1. Податок на додану вартість у праві ЄС

4.1.1. Гармонізована система податку на додану вартість ЄС

Податок на додану вартість є безпрецедентним феноменом європейського податкового права та являє собою найбільш гармонізований непрямий податок ЄС, що був запроваджений як загальний податок на споживання, що стягується у всіх державах-членах ЄС на однаковій основі.

Запровадження загального однакового методу оподаткування товарів та послуг у вигляді ПДВ базується на такому: (а) забороні на використання державами-членами податків з обороту¹; (б) зобов'язанні держав-членів використовувати ПДВ, яке втілюється у тому, що наявність податку на додану вартість у податковій системі держави – одна з обов'язкових умов її приєднання до ЄС; і (в) зобов'язанні держав-членів адаптувати своє національне законодавство з ПДВ у такий спосіб, щоб воно відповідало принципам спільної системи ПДВ, викладеним у законодавстві, прийнятому інституціями ЄС. На цих аспектах політики ЄС щодо ПДВ буде зосереджена увага у цьому підрозділі.

Податок на додану вартість був запроваджений в Європі замість податку з обороту як відповідь на виклики, що постали перед Європейським Співтовариством внаслідок фіскальних дисбалансів цін на товари і послуги. Найбільший недолік податку з обороту полягав у тому, що він виявився прямо залежним від структури виробництва і обігу, а не від реального внеску кожної стадії виробництва у вартість кінцевого продукту. Отже, сума акумульованого податку зростала пропорційно до кількості етапів, що призводило до істотного подорожчання товарів і послуг. Подібне явище позначається як «каскадне оподаткування», при якому фактична сума оподаткування товарів змінюється залежно від кількості операцій від початку виробництва до кінцевої реалізації, а найбільше податкове навантаження лягає на плечі кінцевих споживачів.

¹ Див.: Art. 401 of the Council Directive 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

Держави-члени ЄС зіштовхнулися із тим, що застосування таких податків мало прямий спотворюючий вплив на конкуренцію, оскільки ціни на продукцію на ринку формувалися не лише або переважно під впливом законів попиту та пропозиції, а й під значним впливом конкретної довжини ланцюга постачання. Позиція постачальника в ланцюгу поставок була надзвичайно важливою, оскільки вона впливала на ціну його продукції, а отже, і на його конкурентоспроможність на ринку. Вищезгадана система також впливала на рішення бізнесу, сприяючи вертикальній інтеграції підприємств як засобу зменшення оподатковуваних операцій з постачання, а отже уникненню надмірних податкових витрат. Лише так підприємства могли зберегти свою конкурентоспроможність і запропонувати споживачам нижчі ціни. Вони також віддавали перевагу дрібномасштабним операціям, що призводило до коротких ліній поставок, а такий вибір був несумісним з розвитком транскордонної торгівлі в рамках Спільного ринку¹.

Стало очевидним, що каскадна система податку з обороту спричиняла викривлення конкуренції в національній економіці, де вона застосовувалася, і штучно заохочувала концентрацію бізнесу. Крім того, цей податок спотворював міжнародну торгівлю через неможливість точно розрахувати загальну суму податку з обороту для товару і, відповідно, у разі застосування принципу країни призначення, суму компенсаційних мит і відшкодувань, що відповідають цьому нарахуванню².

Розв'язанням проблеми міг би стати податок, який би обтяжував лише додану вартість на поточному етапі обігу. Тому з 50-х років ХХ ст. податок з обороту став активно замінятися ПДВ.

Однією з перших європейських країн, що вдалася до розробки можливих альтернатив такому каскадному податку з обороту, була Франція. Так, до середини 30-х років у Франції мали місце спроби поєднати податок з обороту із податком з продажів, однак у 1936 році обидва податки були замінені податком з виробництва. Але оскільки такий податок застосовувався до багатьох видів сировини та до інших витратних матеріалів, він також міг мати дефект «каскаду».

¹ Ad van Doesum, Herman Van Kesteren, Gert-Jan van Norden *Fundamentals of EU VAT LAW*. Wolters Kluwer, 2016. P. 10

² EU Commission, Report of the Fiscal and Finance Committee / Working Document, Archive of European Integration, 1962. 158 p.

Для запобігання цьому французьке податкове законодавство ввело *regime suspensive*, який вилучав з-під оподаткування сировину. Однак недоліком такого режиму було відстрочення бюджетних надходжень. Тому в 1948 році введена система «часткових сплат», відповідно до якої суб'єкти підприємницької діяльності на будь-якій стадії могли зменшувати своє податкове зобов'язання на суму сплаченого при купівлі витратних матеріалів податку. Така схема застосовувалась протягом певного часу лише до обмеженого переліку товарів. Однак, з огляду на ефективність такої схеми, у 1954 році вона була перетворена зі спеціальної схеми, під яку підпадали лише сировина та витратні матеріали, на загальну – *Taxe sur valeur adjotee*, тобто податок на додану вартість¹ і стала орієнтиром для уніфікованого регулятивного непрямого оподаткування споживання в кожній державі-члені².

Повний ПДВ почав діяти у Франції лише у 1986 році, оскільки, як зазначає К. Мессер, до того часу не було повністю розроблено механізм його адміністрування, а також тому, що податкові адміністрації повинні були підготуватися до його адміністрування в повному обсязі³. Проте слід зазначити, що саме за прикладом Франції розвинулась вся сучасна система європейського типу ПДВ⁴.

Першими законодавчими актами, які визначили остаточний вибір Співтовариства на користь ПДВ та фактично заклали основи спільної системи ПДВ в Європейському Співтоваристві, стали прийняті 11 квітня 1967 року Перша (67/227/ЄЕС) та Друга (68/221/ЄЕС) Директиви щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно ПДВ.

Відповідно до статті 1 Першої Директиви з ПДВ, держави-члени були зобов'язані замінити свою існуючу систему податків на оборот на загальну систему податку на додану вартість, яка включає застосування до товарів та послуг загального податку на споживання,

¹ Державний департамент адаптації законодавства Міністерства юстиції України. Фіскальна політика: порівняльне-правове дослідження відповідності законодавства України *acquis communautaire* Європейського Союзу. К., 2009. С. 49

² Boria P. *Taxation in European Union* Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 140

³ Messere K. *Documentation 20th Century Taxes and Their Future*. Bulletin for international fiscal documentation: publication of the International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam, 2000. P. 5.

⁴ Федчишин Ю.А. *Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства європейського союзу в контексті угоди про асоціацію*. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. Київ, 2016. С. 36

який є прямо пропорційним ціні товарів та послуг, якою б не була кількість угод, що мали місце в процесі виробництва та розповсюдження перед етапом, на якому було накладено податок (ст. 1, 2 Директиви № 67/227/ЄЕС). Третя частина статті 2 названої Директиви прямо вказує на те, що податок на додану вартість має застосовуватись до всіх стадій, включаючи стадію роздрібною торгівлі¹. Друга Директива про ПДВ, зі свого боку, заклала принципи гармонізації структури ПДВ. Вона запроваджувала визначення основних понять, які лягли в основу наступних директив, що регулювали відносини у сфері ПДВ, а саме визначення платника податку, поставок товарів, послуг та імпорту².

Першою державою Європи, що запровадила повний ПДВ у 1967 році була Данія. До 1973 ПДВ був запроваджений у всіх державах-членах ЄЕС.

Спільна система ПДВ надалі розвивалася поетапно. На кожному етапі ступінь гармонізації законодавства з ПДВ зростав. У даному контексті доречно зауважити, що «спільна система ПДВ» на рівні ЄС не означає «спільний податок на додану вартість». Інституції ЄС не мають загальних повноважень щодо стягнення податків і, зокрема, не мають повноважень запроваджувати непрямі податки. Це означає, що на рівні ЄС сформована сукупність законодавчих актів, які регулюють відносини у сфері оподаткування ПДВ, але сам податок залишається національною компетенцією держав-членів ЄС. Спільна система призначена для того, щоб забезпечити однакове застосування ПДВ на всій території ЄС. Проте це не перетворює ПДВ на податок ЄС і не розмиває податкові юрисдикції держав-членів щодо нього³.

У теперішній час базовим документом з податку на додану вартість в ЄС є Директива від 28.11.2006 р. № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» зі змінами, внесеними

¹ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227>

² Council Directive 68/221/EEC of 30 April 1968 on a common method for calculating the average rates provided for in Article 97 of the Treaty. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A31968L0221>

³ Lasok, KPE EU value added tax law. Edward Elgar Publishing., 2020. 1264 p. URL: <https://www.elgaronline.com/monobook/9781784718008/9781784718008.xml>

Директивами у наступних роках (далі – Директива 2006/112/ЄС)¹. Ця Директива остаточно визначила основні параметри функціонування спільної системи ПДВ та, безумовно, стала найбільшим досягненням в історії податкової політики ЄС.

Стаття 1 Директиви 2006/112/ЄС встановлює, що в ЄС діє спільна система ПДВ. Згідно із цим принципом до товарів та послуг застосовується загальний податок на споживання, точно пропорційний ціні товарів і послуг, незалежно від кількості операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку. За кожною операцією виникає податкове зобов'язання з ПДВ, розраховане відповідно до ціни товарів або послуг за ставкою, застосовною для таких товарів або послуг, після віднесення на зменшення податкового зобов'язання суми ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості².

Зі змісту ст. 1 Директиви 2006/112/ЄС випливає, що спільна система ПДВ базується на визначених ключових засадах. По-перше, ПДВ є загальним податком на споживання. Надходження від ПДВ ґрунтуються на постійному елементі – споживанні. Протягом багатьох років, незважаючи на глобальні події, споживання довело свою здатність «гнутиися, не ламаючись»³. Отже, воно забезпечує стабільні надходження від сплати ПДВ до бюджетів держав-членів.

ПДВ, як правило, стягується за принципом «країни призначення», тобто товари, що переміщуються через кордон, оподатковуються в країні, де вони споживаються (країна призначення), а не в країні, де вони виробляються (країна походження), і за податковою ставкою, встановленою в країні призначення. Цей принцип відповідає концепції ПДВ як податку на споживання, а не на виробництво. А також гарантує, що фізичні та юридичні особи сплачують однакову ставку податку на свої покупки незалежно від того, де вони купують товари, а отже, уникають неефективного викривлення конкуренції між виробниками в різних країнах і, як наслідок, структури виробництва⁴.

¹ Council Directive 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

² Там само.

³ Neva R. Goodwin, Frank Ackerman, David Kiron The Consumer Society. Island Press, 2013.

⁴ Lasok, KPE EU value added tax law. Edward Elgar Publishing., 2020. 1264 p. URL: <https://www.elgaronline.com/monobook/9781784718008/9781784718008.xml>

По-друге, ПДВ застосовується до всіх операцій з постачання товарів і послуг. Поняття «товари» та «послуги» у ст. 1 Директиви 2006/112/ЄС визначені широко, щоб податок застосовувався до всіх видів економічної діяльності, пов'язаних з постачанням товарів та послуг від однієї особи до іншої за винагороду. В іншому випадку, для виключення постачання чогось, що характеризується як товар або послуга, з-під оподаткування ПДВ, необхідне чітке законодавче положення.

Фактично це означає, що навіть незареєстрована економічна діяльність або незаконна діяльність повинні розглядатися як такі, що підлягають оподаткуванню, за винятком випадків, коли будь-яка конкуренція між законним та незаконним сектором економіки унеможливується¹.

Незаконною операцією, що підлягає оподаткуванню ПДВ, можна назвати, до прикладу, випадки, коли операція підпадає під категорію незаконної діяльності через якусь випадковість або особливість операції, а не через суть операції (прикладом може бути здійснення операції, яка за своєю суттю є законною, але постачальник не має відповідного дозволу на її здійснення на законних підставах). У таких випадках незаконний характер операції не виводить її за межі оподаткування ПДВ².

До цього положення необхідно зробити два застереження. По-перше, якщо законний варіант операції сам по собі не є об'єктом оподаткування ПДВ, дефект операції, який робить її незаконною, не призводить до того, що операція потрапляє в сферу оподаткування ПДВ. По-друге, хоча законний і незаконний варіанти операції можуть підпадати під сферу оподаткування ПДВ, з цього не обов'язково випливає, що вони отримують однаковий фіскальний режим. Наприклад, якщо звільнення застосовується до операції, здійсненої уповноваженою особою, той самий тип операції, здійснений (незаконно) неуповноваженою особою, може не звільнитися від оподаткування, а оподатковуватися. У такому випадку вирішальне значення має не законність чи незаконність операції, а той факт, що вона не відповідає всім характеристикам, необхідним для того, щоб підпадати під звільнення від оподаткування³.

¹ Boria P. Taxation in European Union Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 141

² Lasok, KPE EU value added tax law. Edward Elgar Publishing,. 2020. 1264 p. URL: <https://www.elgaronline.com/monobook/9781784718008/9781784718008.xml>

³ Там само.

В інших випадках, коли причина незаконного характеру операції полягає в самій природі операції, а не в якійсь її додатковій характеристиці, для того, щоб вважати операцію такою, що не підлягає оподаткуванню ПДВ, визнання її незаконною (або нікчемною) має бути здійснене з метою заборони типу або класу операцій, до якого належить операція, що розглядається. Якщо метою є лише контроль або запобігання здійсненню певного виду діяльності, операція буде вважатися такою, що підлягає оподаткуванню ПДВ¹. До прикладу, якщо національне законодавство передбачає для клієнта торговця легкими наркотиками кримінальну відповідальність за придбання наркотичних речовин, але в жодний інший спосіб не впливає на саму угоду між вказаними суб'єктами, це означає, що метою національного законодавства є демонстрація несхвалення торгівлі легкими наркотиками і, застосовуючи санкції до клієнта, держава прагне лише зменшити попит, але не визнати сам факт торгівлі наркотиками незаконною діяльністю за своєю природою.

По-третє, ПДВ точно пропорційний ціні товарів і послуг, незалежно від того, скільки операцій відбувається в процесі виробництва і розподілу до етапу, на якому стягується податок. Пропорційність податку до ціни товарів чи послуг, що постачаються, стосується двох аспектів: 1) ставка податку виражається у відсотках до ціни товарів чи послуг; 2) податок в принципі зберігає однакову пропорційну залежність до ціни товарів чи послуг, незалежно від кількості операцій, які відбуваються в ланцюгу транзакцій, що ведуть від виробництва до споживання². У цьому контексті слушно наголошує Л. Ценова, що «система ПДВ у ЄС розроблялася як нейтральна система, що серед іншого означає, що ПДВ як такий не повинен обтяжувати платників податку»³.

Покладення на платника податку однакового податкового тягара незалежно від кількості етапів виробництва та збуту товарів, поставки послуг як мета спільної системи ПДВ закладена у Преамбулі Директиви 2006/112/ЄС. Зокрема, у п.п. 5, 7 Преамбули йдеться

¹ Lasok, KPE EU value added tax law. Edward Elgar Publishing,. 2020. 1264 p. URL: <https://www.elgaronline.com/monobook/9781784718008/9781784718008.xml>

² Lasok, KPE EU value added tax law. Edward Elgar Publishing,. 2020. 1264 p. URL: <https://www.elgaronline.com/monobook/9781784718008/9781784718008.xml>

³ Tzenova L. The Myth of the Neutrality of VAT // International VAT Monitor. IBFD. Amsterdam. 2014. № 5. P. 275.

про те, що спільна система ПДВ забезпечує простоту і нейтральність по відношенню конкуренції в тому сенсі, що податок стягується однаково, в якнайзагальніший спосіб і застосовується до всіх етапів виробництва та збуту¹.

Саме цей аспект спільної системи ПДВ як її основоположний ціннісний вимір, принцип² та квінтесенція³, будучи першопочатково окресленим у Першій Директиві про ПДВ, швидко розвинувся у практиці Суду ЄС⁴.

В одному з перших рішень Суду щодо ПДВ у справі *Hong-Kong* було зазначено: «[Преамбула до Першої Директиви] вказує на необхідність досягнення такої гармонізації законодавства щодо податків з обороту, яка усуне фактори, що можуть спотворювати умови конкуренції, а отже, забезпечить нейтральність конкуренції в тому сенсі, що в межах кожної країни подібні товари повинні нести однаковий податковий тягар, незалежно від довжини ланцюга виробництва та розподілу»⁵.

Численна судова практика Суду ЄС щодо забезпечення нейтрального характеру спільної системи ПДВ першочергово ґрунтувалася на позиції Суду, яка зводилася до того, що критерієм, який використовувався для визначення того, чи порушував неоднаковий режим оподаткування ПДВ принцип нейтральності оподаткування, було те, чи конкурували товари, про які йде мова, між собою. У справі

¹ Council Directive 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

² Famulska T., Rogowska-Rajda B. Principle of VAT Neutrality and the Reverse Charge Mechanism. e-Finance: Financial Internet Quarterly, 2018. P. 87-97

³ Kondraszuk T. Zasada neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) w rolnictwie. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2016. P. 123-139.

⁴ Див.: Case 89/81 *Staatssecretaris van Financiën v Hong Kong Trade*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61981CJ0089>; Case 268/83 *Rompelman v. Minister Van Financiën*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0268>; Case C-37/95 *Belgium v. Ghent Coal Terminal*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61995CJ0037>; Case C-37/95 *Belgium v. Ghent Coal Terminal*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61995CJ0037>; Case C-37/95 *Belgium v. Ghent Coal Terminal*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61995CJ0037>.

⁵ Case 89/81 *Staatssecretaris van Financiën v Hong Kong Trade*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61981CJ0089>.

Commission v. France Суд зазначив, що запроваджуючи та підтримуючи в силі ставку ПДВ у розмірі 2,1% виключно для медичних виробів, що підлягають компенсації, французьке законодавство не порушувало і не порушує принцип фіскального нейтралітету. Медичні вироби, що підлягають та не підлягають відшкодуванню, не є аналогічними товарами, що конкурують між собою. Після включення до переліку товарів, що підлягають відшкодуванню, медичний виріб матиме вирішальну перевагу для кінцевого споживача порівняно з медичним виробом, що не підлягає відшкодуванню¹.

Однак у 2011 році Суд розглянув справу *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v The Rank Group plc* (далі – справа *Rank Group*), у якій акцент з критерію конкуренції товарів був зміщений на споживачів. Спир у справі *Rank Group* виник в контексті ігрової діяльності, а саме звільнення від оподаткування ПДВ різних видів бінго та ігрових автоматів.

На момент розгляду справи Велика Британія належала до держав-членів, які використовували можливість, надану пп. (i) п. 1 ст. 135 Директиви 2006/112/ЄС, оподатковуючи лише деякі види азартних ігор. Хоча це положення в принципі звільняє азартні ігри від податку, воно також надає державам-членам певну свободу дій при встановленні обсягу такого звільнення, зазначаючи, що воно відбувається «на умовах і з урахуванням обмежень, встановлених кожною державою-членом». У цьому контексті Великобританія виключала зі сфери дії ПДВ два види ігрових послуг:

- надання права на участь у грі, ставка в якій менша або дорівнює 50 пенсам, а приз менший або дорівнює 25 фунтам стерлінгів;
- надання грального автомата².

Rank є представником групи платників ПДВ, яка управляє бінго-клубами та казино у Великій Британії, де клієнти мають доступ до механізованого грошового бінго та ігрових автоматів. У 2006 році ним було подано два окремі позови проти Управління її Величності з питань податків та митних зборів (далі – Управління) за відмову відшкодувати ПДВ, нібито переплачений при постачанні ігор у бінго

¹ Rita de la Feria EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox / Oxford University Centre for Business Taxation, 2016. 32 p.

² Rita de la Feria VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality? / Oxford University Centre for Business Taxation Policy Paper, 2011.

та ігрових автоматів відповідно. В обох справах ішлося про дотримання принципу фіскальної нейтральності та сферу його застосування в частині звільнення від ПДВ азартних ігор. Що стосується справи про бінго, то вимога *Rank Group* полягала в тому, що різні види бінго розглядалися по-різному для цілей звільнення від ПДВ: механізоване грошове бінго звільнялося від оподаткування лише в тому випадку, якщо ставка була меншою або дорівнювала 50 пенсам, а виграш був меншим або дорівнював 25 фунтам стерлінгів. З іншого боку, якщо одна із цих умов не виконувалася, гра у бінго не звільнялася від оподаткування ПДВ. Захист Управління полягав у тому, що різне ставлення не означало порушення принципу фіскальної нейтральності, оскільки не було жодних доказів того, що ця різниця у ставленні вплинула на конкуренцію між цими іграми. У справі щодо ігрових автоматів центральним питанням було те, чи слід вважати ці автомати «гральними автоматами» і, як такі, звільнити від сплати ПДВ. Основним аргументом *Rank Group* було те, що інші типи гральних автоматів вже були визнані Управлінням не «гральними автоматами» для цілей ПДВ, а отже, розгляд цих гральних автоматів як таких порушує принцип фіскальної нейтральності¹.

Розглянувши цю справу, Суд визначив: «Для того, щоб оцінити, чи є два типи гральних автоматів подібними у світлі принципу фіскальної нейтральності та чи вимагають вони однакового режиму для цілей оподаткування податком на додану вартість, необхідно встановити, чи є використання цих типів автоматів порівнянним з точки зору середньостатистичного споживача та чи задовольняє воно однакові потреби цього споживача, а питаннями, які слід взяти до уваги у цьому зв'язку, є, зокрема, мінімальна та максимальна дозволені ставки та призи, а також шанси на виграш»².

Отже, Суд встановив двокомпонентний тест для визначення наявності чи відсутності порушення фіскальної нейтральності, згідно з яким різний режим оподаткування податком на додану вартість товарів чи послуг, які: (а) ідентичні або подібні з точки зору споживача і б) задовольняють однакові потреби споживача, достатній для встановлення порушення принципу фіскальної нейтральності. Таке

¹ Joined Cases C-259/10 and C-260/10 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group plc. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0259>

² Там само.

порушення не потребує додаткового встановлення фактичного існування конкуренції між відповідними послугами або спотворення конкуренції через таку різницю у ставленні до них. Тобто Суд ЄС постановив, що якщо дві ігрові послуги порівнянні з точки зору пересічного споживача і задовольняють однакові потреби цього споживача, відповідно до принципу фіскальної нейтральності, вони повинні розглядатися як подібні й отримувати однаковий режим для цілей оподаткування ПДВ¹.

Рішення по цій справі нині вважається знаковим та стало взірцем при розгляді справ у контексті застосування принципу фіскальної нейтральності до звільнення від ПДВ загалом, а також до інших сфер оподаткування.

Не можна залишити поза увагою той факт, що Директива 2006/112/ЄС містить положення, що передбачає захист спільної системи ПДВ у вигляді заборони податків з обороту, подібних до податку на додану вартість. Це свідчить про визнання на європейському рівні спільної системи ПДВ основоположною цінністю податкового права ЄС.

Зокрема, це положення передбачене статтею 401, яка є єдиною статтею глави 4 під заголовком «Інші податки, збори та обов'язкові платежі» розділу XIV «Інші положення» Директиви 2006/112/ЄС: «Без обмеження інших положень законодавства Співтовариства, ця Директива не перешкоджає будь-якій державі-члену зберігати або впроваджувати податки на договори страхування, податки на парі та азартні ігри, акцизні збори, гербові збори або, загалом, будь-які податки, збори та обов'язкові платежі, які не можна охарактеризувати як податки з обігу, за умови, що утримання цих податків, зборів та обов'язкових платежів не призводить до виникнення формальностей під час перетину кордонів у торгівлі між державами-членами»².

Друга частина статті 401 містить непрямую заборону на збереження та запровадження будь-якого податку, збору або обов'язкового платежу, який можна охарактеризувати як податок з обороту та фактично

¹ Joined Cases C-259/10 and C-260/10 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group plc. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0259>

² Council Directive 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L011>

закріплює право європейських громадян не оподатковуватися податками з обороту на додаток до ПДВ. Ця норма є нормою прямої дії.

Використання поняття «податки з обороту» в юридично об'язковому тексті створює питання щодо його конкретної сфери застосування та обсягу. Податки з обороту – це загальний вираз, який включає в себе різноманітні адвалорні податки на споживання, одним з яких є ПДВ¹. Проте залишається відкритим питання, якими мають бути необхідні характеристики податків з обороту, які підлягають забороні згідно зі ст. 401.

З цього приводу необхідно звернутися до практики Суду ЄС, в якій було надано роз'яснення як щодо значення терміна «податки з обороту», який визначав сферу застосування правила ст. 401, так і щодо його характеру і функції в рамках спільної системи ПДВ.

Уперше це питання було розкрито у справі *Rousseau Wilmot SA v. Organic*². Суд розглянув питання про те, чи перешкоджає чинна на той час стаття 33 Шостої директиви (сьогодні – стаття 401 Директиви 2006/112/ЄС) збереженню французького збору солідарності та збору взаємодопомоги, які сплачували комерційні компанії. Обидва збори фінансували схеми пенсійного забезпечення за віком та соціальних виплат для торговців і самозайнятих осіб. Солідарний збір розраховувався на основі річного обороту компаній до оподаткування, а збір на взаємодопомогу становив певну частку солідарного збору.

У відповідь на питання, чи вважалися вони забороненими «податками з обороту», Суд вдався до телеологічного тлумачення статті 33, заявивши, що її слід тлумачити з урахуванням цілей, які переслідував процес гармонізації податків з обороту. Цей процес завершився створенням спільної системи ПДВ, метою якої було скасування кумулятивних багатоступеневих податків з обороту. Саме в цьому контексті необхідно було визначити конкретну сферу застосування правил.

Суд встановив, що метою статті 33 є «запобігання порушенню функціонування спільної системи ПДВ фіскальними заходами держав-членів, які стягуються з операцій, пов'язаних з рухом товарів

¹ Thomas E. Maris Harmonization of national indirect taxation for the establishment and the functioning of Union's Internal market according to art. 113 TFEU and the prohibition of additional turnover taxes in EU law and CJEU Jurisprudence. Vrije Universiteit Brussel: Institute for European Studies. 2017. P. 14.

² Case C-295/84 A *Rousseau Wilmot v Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic)*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61984CJ0295>

і послуг, у спосіб, порівнянний з ПДВ». Однак це положення не забороняло нефіскальні збори, які базувалися і розраховувалися на річному обороті певних категорій підприємств, оскільки вони не мали прямого впливу на ціну товарів і послуг, як це було з ПДВ. Суд не деталізував це питання, але було очевидно, як він сприймає поняття заборонених податків з обороту: це положення охоплює податки, які, як і ПДВ, спрямовані на оподаткування споживання з фіскальною метою і, отже, застосовуються безпосередньо до ціни оподаткованої операції, яка виражає це споживання. Ціна є одним зі способів вираження винагороди, яку отримує постачальник за кожну свою поставку, і в широкому розумінні може бути віднесена до його «обороту» від кожної операції. Застосування податкової ставки до вищезгаданої винагороди безпосередньо впливає на ціну транзакції, оскільки вона переходить на наступний етап ланцюга постачання.

Однак податок солідарності стягувався шляхом застосування фіксованої ставки до загального річного обороту підприємства до оподаткування, а не до винагороди, отриманої від кожної поставки. Обидва збори також були позбавлені фіскальної мети, а саме: їхньою метою було не створення доходів для держави-члена, а фінансування конкретних фондів соціального забезпечення. Тому їх не можна було класифікувати як податки з обороту, заборонені ст. 33 Шостої Директиви, а отже, вони були дозволені.

Суд дотримувався вузького підходу до тлумачення терміна «податки з обороту» у ст. 33, безпосередньо пов'язуючи їх із небезпекою порушення функціонування гармонізованої системи ПДВ. Порівнянність з ПДВ була передумовою для класифікації податку як забороненого податку з обороту. Її можна було оцінити, взявши до уваги принципи спільної системи ПДВ, визначені у ст. 1 Директиви про ПДВ, а саме використавши їх як критерії тесту на схожість з ПДВ, результат якого дозволив би національним судам оцінити та перевірити, чи може розглянутий внутрішній податок поставити під загрозу функціонування спільної системи ПДВ¹.

Отже, стаття 33 Шостої Директиви, схоже, містила щось більше, ніж преклюзивне положення, яке обмежувало свободу держав-членів

¹ Thomas E. Maris Harmonization of national indirect taxation for the establishment and the functioning of Union's Internal market according to art. 113 TFEU and the prohibition of additional turnover taxes in EU law and CJEU Jurisprudence. Vrije Universiteit Brussel: Institute for European Studies. 2017. P. 20.

у прийнятті певних форм непрямого оподаткування, вона містила захист всієї системи ПДВ¹.

Позиція, висловлена у справі *Rousseau Wilmot SA v. Organic*, була послідовно дотримана Судом у наступних справах. Справа C-252/86 *Bergandi v. Directeur General des Impôts*² стосувалася французького податку на автоматичні ігрові автомати, який стягувався щорічно у вигляді фіксованої суми виключно на підставі того, що ці автомати були надані в розпорядження громадськості, і не мав жодного відношення до доходу, фактичного або передбачуваного, що виникає від їх експлуатації. Різні розміри фіксованих щорічних сум застосовувалися для різних типів гральних автоматів залежно від типу гри та ступеня зношеності грального автомата.

Відповідаючи на питання, чи охоплюється цей вид оподаткування терміном «податки з обороту» ст. 33 Шостої Директиви, Суд підтвердив думку, висловлену у справі *Wilmot*. Податок, про який йде мова, слід розглядати на тих підставах, які оцінюються з огляду на принципи спільної системи ПДВ. Суд вирішив оцінити податкову базу податку крізь цю призму і встановив, що він не стягувався з надходжень, отриманих від фактичного або очікуваного використання гральних автоматів споживачами, а лише у зв'язку з тим, що ці автомати були надані в розпорядження громадськості. Це не був податок з обороту, оскільки він не поширювався на винагороду, отриману від операції з постачання гральних послуг, а отже, не відповідав усім основним характеристикам ПДВ, які класифікували б його як заборонений податок з обороту в розумінні ст. 33. Тому державам-членам було дозволено прийняти або зберегти такий податок.

У справі *Bergandi* стало очевидним, що Суд, тлумачачи автономну концепцію податків з обороту, відтепер регулярно посилатиметься на: а) їхню порівнянність з ПДВ; б) критерії оцінки цієї порівнянності, вперше встановлені у справі *Wilmot* як невід'ємна частина тесту на схожість з ПДВ, яким керуватимуться національні суди при перевірці законності національних податків відповідно до цього положення³.

¹ Kirsten Borgsmidt *Decades of European Value Added Tax (VAT)* Vol. 11. 2000. P. 152

² Case C- 252/86 *Bergandi v. Directeur General des Impôts*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61986CJ0252>

³ Thomas E. Maris *Harmonization of national indirect taxation for the establishment and the functioning of Union's Internal market according to art. 113 TFEU and the prohibition of additional turnover taxes in EU law and CJEU Jurisprudence*. Vrije Universiteit Brussel: Institute for European Studies. 2017. P. 23.

Однозначно варта уваги справа *Dansk Denkavit et al. v. Skatteministeriet*¹. Вона залишається сьогодні ключовою, оскільки в ній було встановлено пряму дію статті 33 Шостої директиви, уточнено критерій подібності, встановлений у справі *Wilmot*, і нині вона є чи не єдиною справою, в якій Суд визнав порушення заборони, встановленої статтею 33.

Датський збір був «внеском на ринок праці», який фінансував соціальні витрати, що сприяли економічному зростанню та зайнятості. Він оподатковував постачання товарів і послуг за винагороду, незалежно від того, чи обкладалася конкретна поставка данським ПДВ. База нарахування податку залежала від того, стягувався він з осіб, які підлягають оподаткуванню ПДВ, чи ні. У першому випадку він стягувався періодично на тій самій основі, що й ПДВ, а саме як відсоток від обсягу продажів, за винятком імпорту та експорту. В другому випадку він стягувався із загальної річної суми заробітної плати, збільшеної на 90%.

Отже, Суд мав справу з внутрішнім податком, який а) не застосовувався до імпорту або експорту в межах Спільного ринку, б) не створював сам по собі більшого податкового тягаря для імпортованих товарів після того, як вони опинилися на внутрішньому ринку, і в) його база нарахування була лише частково ідентичною ПДВ, а саме лише тоді, коли оподатковувалися особи, які підлягали оподаткуванню для цілей ПДВ. Питання полягало в тому, чи були ці факти достатніми для того, щоб встановити, що такий податок впливає на рух товарів на спільному ринку як подібний до ПДВ. Відповідаючи на це питання, Суд повторив, що мета, яку переслідує стаття 33 Шостої Директиви, обмежується захистом системи ПДВ від загрози запровадження державами-членами податків з обороту, які мають суттєві характеристики ПДВ, а саме, що ПДВ є загальним багатоступеневим податком на споживання, точно пропорційним до ціни операції незалежно від їх кількості, який накладається на додану вартість товарів і послуг після вирахування вхідного ПДВ з вихідного ПДВ. Суд встановив, що данський податок має всі основні характеристики ПДВ, оскільки він стягується, як правило, з поставки

¹ Case C-200/90 *Dansk Denkavit et al. v. Skatteministeriet*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A61990CJ0200>

товарів і послуг за винагороду і застосовується на всіх етапах ланцюга постачання. Той факт, що він розраховувався за фіксованою ставкою, яка безпосередньо застосовувалася до чистого обороту, а саме до суми доданої вартості, яка визначалася шляхом віднімання загальної вартості закупівель товарів і послуг протягом певного періоду від вартості проданих товарів і наданих послуг за той самий період, робив детальний аналіз його пропорційності та можливості вирахування зайвим.

Що стосується осіб, які підлягають оподаткуванню ПДВ, паралельне стягнення данського податку на зайнятість і ПДВ на одній податковій базі призвело до віртуального обкладання однієї і тієї ж операції з постачання двома ПДВ. Це явно ставило під загрозу встановлену загальну систему ПДВ. Однак це було лише частковою особливістю данського збору, оскільки він не мав спільної податкової бази з ПДВ у випадку осіб, які не є платниками податку для цілей ПДВ. Крім того, на відміну від ПДВ, данський збір не оподатковував імпорт. З цих питань Суд роз'яснив, що немає необхідності в тому, щоб податок був повністю ідентичним ПДВ для того, щоб його можна було класифікувати як заборонений податок з обороту. Незначні відмінності не змінюють справжню природу податку, яка визначається наявністю основних характеристик ПДВ.

Суд не зупинився докладніше на цьому аспекті. Виявилось, що це була максимальна межа розширення сфери застосування правила. Подальша судова практика підтвердила швидке повернення до вузького тлумачення терміна «податки з обороту», в такий спосіб даючи зрозуміти, що сфера застосування обмежується рамками Директиви про ПДВ. Суд перетворив принципи спільної системи ПДВ, визначені Директивою, на правові критерії суворого тесту на порівнянність, який національні суди повинні застосовувати для оцінки законності національних спеціальних зборів та інших непрямих податків відповідно до цього положення. Час від часу Суд намагався послабити цю суворість, підкреслюючи, що немає необхідності в тому, щоб податок був ідентичним ПДВ в усіх відношеннях для того, щоб його можна було класифікувати як податок з обороту, оскільки незначні відмінності не вирішальні. Однак, як показує судова практика, Суд лише одного разу, у справі *Dansk Denkavit*, дотримувався цього ширшого підходу, віддаючи перевагу в усіх наступних справах ретельній оцінці вищезгаданих взаємопов'язаних характеристик. Це, по суті, означає, що безпосередньо застосовне право

європейських громадян не оподатковуватися податками з обороту на додаток до ПДВ набуває теоретичного відтінку, оскільки, як видається, принаймні поки що, воно застосовується у вкрай рідкісних випадках. Проте, наведене вище тлумачення стало усталеним прецедентним правом, що додає правової визначеності податковому праву ЄС і спонукає держави-члени розглядати цю норму статті 401 Директиви 2006/112 як «*acte clair*»¹ (доктрина права Європейського Союзу, яка стверджує, що якщо рішення або норма права достатньо чіткі, то держава-член не зобов'язана передавати питання для попереднього вирішення до Суду Європейського Союзу).

На основі вищевикладеного можна підсумувати, що практика Суду ЄС вказує на те, що податок, збір або обов'язковий платіж позбавлений характеристик податку з обороту і, відповідно, не здатний порушити функціонування спільної системи ПДВ, якщо він:

- не фіскальний за своєю природою, а запроваджений спеціально для фінансування соціальних фондів, базується на діяльності суб'єктів господарювання (або певних категорій суб'єктів господарювання) і обчислюється на основі загального річного обороту, не впливаючи безпосередньо на ціну товарів чи послуг;
- стягується виключно на підставі того, що предмет надається в розпорядження громадськості, незалежно від того, чи використовується він фактично, і податок, мито або збір не пов'язаний із доходом, що виникає від нього;
- не охоплює всі економічні операції у відповідній державі-члені, а застосовується до одного товару або невеликого асортименту товарів;
- застосовується лише тоді, коли відбувається певна подія, яка не є постачанням відповідних товарів або послуг;
- основою оцінки не є ціна відповідних товарів або послуг;
- він не сплачується на кожному етапі процесу виробництва та розподілу та не сплачується щодо доданої вартості на певному етапі виробництва або розподілу;

¹ Thomas E. Maris Harmonization of national indirect taxation for the establishment and the functioning of Union's Internal market according to art. 113 TFEU and the prohibition of additional turnover taxes in EU law and CJEU Jurisprudence. Vrije Universiteit Brussel: Institute for European Studies. 2017. P. 29

- накладається в такий спосіб, що фіскальний тягар не можна з упевненістю вважати таким, що перекладається на кінцевого споживача¹.

4.1.2. Юридична конструкція податку на додану вартість за правом ЄС

Юридична конструкція податку на додану вартість як особливий спосіб взаємозв'язку елементів юридичної форми податку та його правового змісту² стала результатом тривалого процесу гармонізації непрямого оподаткування в Європейському Союзі. Нагальна потреба визначити на рівні права ЄС основні елементи юридичної конструкції ПДВ пояснювалася, зокрема, тим, що суттєві відмінності систем ПДВ держав-членів несли в собі ризик створення перешкод для вільного руху товарів та свободи надання послуг на спільному ринку, спотворення конкуренції і, відповідно, значних викривлень у торговельних операціях Союзу.

Основні цілі гармонізації ПДВ були значною мірою досягнуті, оскільки національне законодавство держав-членів демонструє значне зближення, принаймні щодо структурних елементів податку на додану вартість. Як і раніше, існують відмінності, пов'язані з податковими ставками та іншими елементами юридичної конструкції податку, які створюють різноманітність у застосуванні в різних державах, але, як видається, не ставлять під загрозу унітарну модель функціонування європейської системи ПДВ³.

Елементи юридичної конструкції ПДВ можна визначити як одиниці, з яких будується структура податку. Основними вважаються: суб'єкт оподаткування, об'єкт оподаткування, база оподаткування, податкові ставки, звільнення від оподаткування, податковий кредит, податкове зобов'язання та порядок сплати податку.

Суб'єкт ПДВ. Стаття 9 Директиви 2006/112/ЄС оподатковуваною особою називає будь-яку особу, що самостійно провадить у

¹ EU value added tax law / KPE Lasok QC (former Head of Monckton Chambers, London, UK). Northampton : Edward Elgar Publishing, 2020. 1,264 pages.

² Гаврилюк Р. Юридична конструкція податку // Право України: Юридичний журнал. 2006. № 4. С. 117.

³ Boria P. Taxation in European Union Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 142.

будь-якому місці будь-яку економічну діяльність, незалежно від мети чи результатів такої діяльності¹.

Зміст ст. 9 Директиви 2006/112/ЄС вказує, що суб'єкт оподаткування ПДВ побудований на декількох чітко пов'язаних між собою аспектах. По-перше, це персональне визначення, яке сформульоване в дуже загальному та широкому сенсі («будь-яка особа»). Всі особи – фізичні та юридичні – вважаються особами, що підлягають оподаткуванню ПДВ. Такий широкий підхід до визначення суб'єкта оподаткування ПДВ унеможливило викривлення конкуренції між особами, які підлягають оподаткуванню та, відповідно, не порушує принцип податкової нейтральності.

За законодавством ЄС, визначення особи платником ПДВ не залежить від факту реєстрації. Особа вважається платником податку з моменту, коли починає відповідати всім критеріям, встановленим у Директиві. Особа спочатку набуває статус платника податку, і лише після цього вона реєструється, отримуючи в такий спосіб статус зареєстрованого платника податку. Так, у Латвії держава поділяє платників податків на внутрішніх платників податку, платників податків інших держав-членів і платників податку третіх держав та третіх територій. Внутрішні платники податку поділяються на зареєстрованих і незареєстрованих. Зареєстровані платники податку визначаються як платники податку, які зареєстровані в Реєстрі платників ПДВ Служби державних доходів. Незареєстровані платники податків, у свою чергу, визначаються як платники податку, які, використовуючи встановлені законом про ПДВ права, не зареєструвалися в Реєстрі платників ПДВ Служби державних доходів. В Ірландії законодавець відрізняє поняття «платник податку» (анг. taxable person) і «відповідальна особа» (анг. accountable person). Поняття «платник податку» поширюється на всіх осіб, які провадять комерційну діяльність, натомість поняття «відповідальна особа» – лише на осіб, які провадять оподатковувану діяльність².

У Директиві 2006/112/ЄС немає положень щодо порядку реєстрації особи як платника податку. Вказана Директива містить норми

¹ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 58.

² Федчишин Ю.А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. С.154

стосовно обов'язку платника податку повідомити про початок своєї діяльності, зміни в ній або її припинення (п. 1 ст. 213) та ідентифікації осіб (ст. 214-216). Відповідно до ст. 214 Директиви, держави-члени вживають необхідних заходів для забезпечення ідентифікації на основі індивідуальних номерів таких осіб:

- усіх платників податку (за винятком тих, які на нерегулярній основі постачають новий транспортний засіб), що виконують на їхній території поставки товарів або послуг, за якими ПДВ підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання, крім поставок товарів чи послуг, за котрими ПДВ належить до сплати лише замовником;
- кожного платника податку або кожну юридичну особу, яка не є платником податку, що здійснює придбання товарів у межах Співтовариства, котрі обкладаються ПДВ згідно зі ст. 2(1)(b);
- кожного платника податку, який на їхній території здійснює придбання товарів у межах Співтовариства в цілях операцій, пов'язаних із самостійною підприємницькою діяльністю, що проводиться за межами такої території.

При цьому зазначено, що держави-члени можуть не ідентифікувати певних платників податку, які виконують операції на нерегулярній основі. Ідентифікація платника податку не пов'язана із граничною величиною оподаткованого обороту, який використовується у Директиві 2006/112/ЄС саме для визначення операцій, які не підлягають оподаткуванню ПДВ (п. 2 ст. 3), та кола осіб, які звільняються від сплати ПДВ (ст. 284-287). Відмінності в порядку та умовах реєстрації платників ПДВ у різних країнах-членах ЄС свідчать про те, що Директива 2006/112/ЄС регламентує лише необхідність реєстрації (ідентифікації) як такої, залишаючи на розсуд окремих країн питання щодо її порядку¹.

По-друге, економічна діяльність, яка проводиться суб'єктом ПДВ, повинна здійснюватися самостійно. Відтак умова статті 9 Директиви 2006/112/ЄС щодо самостійного здійснення економічної діяльності звільняє найманих працівників та інших осіб від ПДВ, якщо вони пов'язані з працедавцем трудовою угодою або будь-якими іншими юридичними зв'язками, які створюють відносини між

¹ Атаманчук Н.І. Правове регулювання податку на додану вартість у державах європейського союзу: можливість гармонізації для України. Приватне та публічне право. № 2/2020. С. 63

працедавцем та працівником в тому, що стосується умов праці, оплати праці та відповідальності працедавця (ст.10).

По-третє, мета або результати економічної діяльності не мають значення. З формулювання статті 9 випливає і здається очевидним, що навіть збиткова діяльність конкурентна по відношенню до прибуткової. Як зазначає А. Баль: «Діяльність не перестає бути економічною, якщо вона призводить до втрат або спрямована на досягнення благодійницьких цілей»¹. Суд ЄС підтвердив такий підхід, зазначивши, що термін «незалежно від мети чи результату» слід розуміти як «незалежно від того, чи з метою прибутку»². Отже, це положення спрямоване на те, «щоб підкреслити, що природа діяльності важлива, а не її мета»³.

Діяльність суб'єкта податку на додану вартість повинна здійснюватися на продовжуваній основі. Це опосередковано впливає із п. (13) Преамбули Директиви 2006/112/ЄС, в якому вказано, що з метою посилення недискримінаційного характеру податку, термін «особа, що підлягає оподаткуванню» повинен бути визначений у такий спосіб, щоб держави-члени могли використовувати його для охоплення осіб, які час від часу здійснюють певні операції. Крім того, ст. 12 Директиви 2006/112/ЄС встановлює, що держави-члени можуть вважати оподатковуваною особою будь-кого, хто на нерегулярній основі здійснює операції, пов'язані з такими видами діяльності: гірничодобувна та сільськогосподарська діяльність, професійна діяльність, експлуатація матеріального або нематеріального майна для отримання доходу від такої експлуатації на постійній основі, і, зокрема, одна з таких операцій – постачання будівлі чи частин будівлі та землі, на якій розташована будівля, до першого заселення або постачання землі під забудову. Причому це може бути і одноразова транзакція (наприклад, ліцензія на використання авторських прав,

¹ Bal A. The Vague Concept of «Taxable Person» in EU VAT Law // International VAT Monitor. IBFD. Amsterdam. 2013. Vol. 24, № 5. P. 294-298.

² Case C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62003CJ0412>

³ Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Федчишин Ю. А., Лавреха Ю. М. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб., доповн. / К: Юрінком Інтер, 2016. С. 331.

здавання в оренду нерухомості), важливо – щоб прибуток із використання своєї власності був постійним¹.

Для того, щоб операція підлягала оподаткуванню ПДВ, оподатковувана особа, повинна діяти «як така». Це положення впливає зі ст. 2 Директиви 2006/112/ЄС: «Оподаткуванню ПДВ підлягають операції постачання товарів за винагороду в межах території держави-члена оподатковуваною особою, що *діє як така*». Це формулювання дозволяє припустити, що платник податку може виступати у двох якостях – як платник податку та як приватна особа. Суд ЄС у справі *Renate Enkler v. Finanzamt Homburg* постановив, що особа може обирати, чи бажає вона зберігати товар для приватних цілей чи використовувати для операції, яка є об'єктом оподаткування. Отже, якщо платник податку робить поставку, яка не є частиною його економічної діяльності, він вважається таким, що не є платником податку для цілей цієї операції². Особа, яка здійснює операцію в приватній якості, не діє як особа, що підлягає оподаткуванню, а сама операція, здійснена оподатковуваною особою в приватній якості, не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Проте з цього правила є винятки:

- Будь-яка приватна особа, яка продає новий транспортний засіб, що вважається новим, будь-кому в іншій країні ЄС (поставка нового транспортного засобу всередині ЄС), завжди вважається оподатковуваною особою для цього продажу (стаття 9 (2) Директиви 2006/112/ЄС).
- Будь-яка країна ЄС може на свій розсуд класифікувати як платника податків будь-яку приватну особу, яка час від часу здійснює такі операції: постачання будівлі чи частин будівлі та землі, на якій розташована будівля, до першого заселення або постачання землі під забудову (стаття 12 Директиви 2006/112/ЄС).

Крім того, статтею 13 Директиви 2006/112/ЄС встановлено, що держави, регіональні та місцеві органи влади та інші органи, що регулюються публічним правом, не повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності чи операцій, в яких вони

¹ Див.: Case C-189/89 Karl Spagl v Hauptzollamt Rosenheim. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61989CJ0189>

² Case C-230/94 Renate Enkler v. Finanzamt Homburg. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0230>

беруть участь як органи публічної влади, навіть якщо вони утримують збори, комісії, внески або платежі у зв'язку з цими видами діяльності чи операціями.

Однак якщо органи публічної влади беруть участь у таких видах діяльності або операціях, вони повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно цих видів діяльності або операцій у випадках, коли поводження з ними як із неоподатковуваними особами призвело б до суттєвих спотворень конкуренції. Крім того, органи публічної влади повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності, перелічених у додатку I Директиви 2006/112/ЄС, за умови, що ці види діяльності не здійснюються в такому малому обсязі, що ними можна знехтувати. Такими видами діяльності, зокрема, є телекомунікаційні послуги, постачання води, газу, електроенергії або теплової енергії, транспортування товарів, послуги портів та аеропортів, пасажирські перевезення, постачання нових промислових товарів, операції з сільськогосподарською продукцією, що здійснюються сільськогосподарськими інтервенційними агентствами відповідно до законодавства ЄС, організація ярмарків та виставок, складування, комерційна рекламна діяльність, послуги туристичних агентів, управління магазинами для персоналу, кооперативами або промисловими їдальнями тощо, комерційна діяльність на радіо чи телебаченні.

Певні види діяльності, що відповідають суспільним інтересам та звільнені від оподаткування ПДВ (без права на відрахування) згідно зі ст. 132 Директиви 2006/112/ЄС, здійснюються органами публічної влади, що вважаються особами, які підлягають оподаткуванню. Такими видами діяльності є лікарняні та медичні послуги і тісно пов'язані з ними види діяльності, постачання послуг та товарів, тісно пов'язаних із соціальним забезпеченням та соціальним захистом, включно з тими, які постачають будинки для людей похилого віку, постачання товарів або послуг, пов'язаних із захистом дітей та молоді, надання освітніх послуг для дітей або молоді, освітніх послуг у школах або університетах, професійного навчання або професійної перепідготовки, включаючи постачання тісно пов'язаних з ними послуг і товарів, постачання певних послуг, пов'язаних зі спортом або фізичним вихованням, постачання певних культурних послуг та супутніх товарів.

Загалом виключення органів публічної влади із суб'єктів ПДВ цілком природне з огляду на те, що діяльність, яку здійснюють такі органи, – це діяльність, яку здійснюють суб'єкти публічного права відповідно до спеціального правового режиму, що застосовується до них¹. На думку В. Тіроній, надання органам державної влади статусу оподатковуваних ПДВ осіб у звичайних ситуаціях не слугує жодній корисній меті. Ці інституції рідко займаються господарською діяльністю. Основна діяльність органів державної влади є суверенною діяльністю держави, а не комерційною діяльністю. Це також стосується діяльності судової влади. Доцільне надати визначення, яке б пояснювало, які з цих органів прямо виключаються зі сфери дії ПДВ. Точні терміни, що використовуються, мають бути адаптовані, щоб мати сенс у контексті організації влади в конкретній державі².

Директива про ПДВ надає можливість державам-членам вважати платниками податку групу платників податку. Так, ч. 1 ст. 11 Директиви 2006/112/ЄС визначено, що після консультацій із дорадчим комітетом з питань податку на додану вартість кожна держава-член може вважати єдиною оподаткованою особою будь-яких осіб, що мають осідок на території цієї держави-члена, які, будучи юридично самостійними, тісно пов'язані одна з одною фінансовими, економічними та організаційними зв'язками. Для цього ці компанії (які можуть бути юридично незалежними одна від одної) повинні здійснити спільну реєстрацію платника ПДВ, після чого вони стають ПДВ-групою.

Правило, що члени групи повинні бути тісно взаємопов'язаними фінансово, економічно та організаційно імплементовано державами-членами із певними особливостями. У Чехії вимога про наявність фінансових зв'язків вважається дотриманою за наявності контролю над обсягом не менше як 40% капіталу в осіб, що є членами групи³. Організаційний зв'язок існує в Бельгії у випадку, коли юридично або фактично члени групи перебувають прямо або опосередковано під спільним управлінням, вони організують свою діяльність частково або повністю консультуючись між собою, чи вони юридично або фактично, прямо або опосередковано перебувають під контролем

¹ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 58.

² Victor T. Thuronyi *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1. URL: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781557755872/ch06.xml>

³ Parolini A. VAT and Group Companies // *Bulletin for International Taxation*. 2011. № 6. P. 349.

однієї особи¹. Вимога про економічні зв'язки вважається дотриманою у Швеції, якщо здійснюються поставки між членами групи. Деякі держави-члени встановили умови, за настання яких усі три умови визначаються дотриманими. Наприклад, в Угорщині такі умови вважаються дотриманими в разі контролю понад 50% вкладів однією особою. В ЄС групи можуть створюватися як добровільно, так і примусово. Наприклад, на Кіпрі платники податку у разі дотримання необхідних умов мають право за власним вибором вважатися членами групи, але податкові органи мають право відмовити у цьому, якщо наявні підстави підозрювати, що групування планується використувати для ухилення від сплати податку або це може призвести до спотворення конкуренції². У Німеччині та Австрії наявна доктрина *Organshaft*, яка діє автоматично за дотримання встановлених критеріїв, при цьому добровільно зареєструвати групового платника податків неможливо³.

Серед важливих наслідків функціонування інституту групування платників ПДВ у ЄС можна виділити два основні. По-перше, у більшості держав-членів, що ввели можливість групування, операції всередині групи частково або повністю звільняються від сплати ПДВ; по-друге, члени, як правило, спільно відповідають за зобов'язаннями групи. Групи в ЄС можуть створюватися окремими платниками податку або серед членів може обиратися платник податку, що представлятиме групу. Відсутня єдність і щодо правил подачі звітності членами групи. У деяких державах-членах звітність подається всіма членами групи окремо, у деяких – від імені групи, а у деяких – як спільна звітність від кожної особи окремо, так і від групи загалом. Деякі держави-члени також запроваджують різні режими групування. Так, в Іспанії є два рівні групування, кожний з особливими умовами⁴. Отже, групування дає певні переваги для платників податку. Особливо це стосується консолідації адміністративних зобов'язань перед

¹ Cost sharing associations as an alternative to VAT grouping in Belgium Vyncke, K. International // VAT Monitor Issue. 2006. Vol. 17, № 5. P. 33

² Van der Corput W. EU VAT Compass 2011/2012 // Netherlands: IBFD Publications BV. 2011. 648 p.

³ Swinkels J.J.P. The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects// International VAT Monitor. 2010. № 1. P. 37.

⁴ Gómez Barrero, A. de Luis & M.T. Deltell, Spain – Value Added Tax, Topical Analyses IBFD 2015.

державою¹. Широке застосування різних підходів у цій сфері підбиває нейтральність системи ПДВ у ЄС та створює конкуренцію між Державами-членами. Наразі відсутні достатні механізми на рівні ЄС, якими би Європейська комісія або СЄС могли скористатися для зменшення викривлень, спричинених різними правилами щодо групування платників ПДВ².

Усі вищезазначені фактори вказують на те, що суб'єкт оподаткування ПДВ повинен тлумачитися широко. Будь-яке звуження цього поняття може безпосередньо призвести до порушення принципу нейтральності через нерівні умови конкуренції між особами, що підлягають та не підлягають оподаткуванню³.

Об'єкт ПДВ. Стаття 2 Директиви 2006/112/ЄС визначає перелік операцій, які підлягають оподаткуванню ПДВ. До них, зокрема, належать операції з:

(а) постачання товарів за винагороду в межах території держави-члена оподатковуваною особою, що діє як така;

(б) придбання товарів в межах Співтовариства за винагороду в межах території держави-члена;

(с) постачання послуг за винагороду в межах території держави-члена оподатковуваною особою, що діє як така;

(д) імпортування товарів.

«Постачання товарів» означає передання права розпоряджатися матеріальним майном як власник. Постачанням товарів також вважається кожна з таких операцій:

(а) передання права власності на майно з виплатою компенсації на підставі наказу органу публічної влади, або наказу від його імені, або на виконання закону;

(б) фактичне передання товарів відповідно договору оренди товарів на певний період або продажу товарів у розстрочку, який передбачає, що за звичайного розвитку подій передання права власності здійснюється не пізніше виплати останнього внеску;

¹ Parolini A. International VAT and Group Companies / Andrea Parolini, Carlos Bechara, Mariken van Hilten, Des Kruger, Rebecca Millar, Greg Sinfield // Bulletin for International Taxation. IBFD. Amsterdam. 2011. Vol. 65, 1 6. P. 351.

² Федчишин Ю. А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. С. 104.

³ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. Financial Internet Quarterly, 2021, 17 (3). P. 59.

(с) передання товарів відповідно до договору, за яким сплачують комісію за продаж чи купівлю¹.

«Придбання товарів» у межах Співтовариства означає придбання права розпоряджатися як власник рухомим матеріальним майном, пересланим або перевезеним особою, яка придбаває товари, продавцем або в інтересах продавця, або особою, яка придбаває товари, в державі-члені, іншій ніж та, в якій розпочалося пересилання або перевезення товарів².

Визначення операцій «постачання товарів» та «придбання товарів» використовує термін «як власник», що означає, що передача права власності не обов'язкова. Операція може бути класифікована як «поставка товарів», якщо в рамках цієї операції особа, яка підлягає оподаткуванню, передає матеріальне майно, уповноважуючи іншу сторону володіти цим майном де-факто як власник, при цьому форма, в якій було набуто право на володіння цим майном, не має жодного значення. Метою такого регулювання є усунення відмінностей між цивільно-правовими нормами в державах-членах і, як наслідок, забезпечення рівного ставлення та податкового нейтралітету³.

Постачання та придбання товарів охоплює всі операції з передачі матеріального майна, але при цьому Директива 2006/112/ЄС в подальшому не надає визначення матеріального майна, проте наводить приклади, коли той чи інший об'єкт вважається таким (ст. 15; п. 1 ст. 17 Директиви 2006/112). Наприклад, ст. 15 Директиви відносить до матеріального майна електроенергію, газ, теплову енергію, енергію для охолодження. Пункт 2 ст. 15 також дозволяє державам-членам відносити до матеріального майна певні, нематеріальні за своєю суттю, права, пов'язані з нерухомістю: певні права на нерухоме майно, речові права, що дають їх власнику право користування нерухомим майном, акції, частки або паї, еквівалентні акціям та часткам, що дають їх власнику де-юре чи де-факто права власності або володіння

¹ Art. 14 of the Council Directive 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

² Art. 20 of the Council Directive 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

³ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. Financial Internet Quarterly, 2021, 17 (3). P. 59.

нерухомим майном чи його частиною. Директива також містить ряд положень, які дозволяють державам-членам відносити до постачання товарів ті чи інші операції (ст. 16-19).¹

«Постачанням послуг» Директива 2006/112/ЄС називає будь-яку операцію, що не є постачанням товарів. Таке негативне визначення (як і позитивне визначення «постачання товарів») об'єктивне за своєю природою і застосовується незалежно від мети або результатів відповідних операцій. Це зумовлює рівне ставлення до подібних послуг, а отже, відповідає принципу нейтральності².

Не надаючи критерії або визначення послуг, які би дозволяли відрізнити це поняття від поняття поставки товарів, Директива 2006/112/ЄС лише наводить приклади, коли операція може вважатися наданням послуг (ст. 25):

- передавання нематеріального майна, незалежно від того, чи воно регулюється правостановчим документом;
- зобов'язання утримуватися від дії або допускати дію чи ситуацію;
- надання послуг на виконання замовлення, здійсненого органом публічної влади або від його імені, або на виконання закону).

Згідно зі ст. 26 Директиви 2006/112/ЄС, постачанням послуг за винагороду також вважається кожна з таких операцій:

- використання оподаткованою особою товарів, що становлять частину її бізнес-активів, для її приватних цілей або приватних цілей її персоналу, або, загалом, для цілей, інших ніж цілі її господарської діяльності, якщо ПДВ на такі товари повністю або частково підлягав віднесенню на зменшення податкового зобов'язання;
- (b) постачання послуг, здійснюване безоплатно оподаткованою особою у приватних цілях або в приватних цілях її персоналу, або, загалом, для цілей, інших ніж цілі її господарської діяльності.

Держави-члени можуть відступати від цього положення за умови, що такий відступ не призведе до спотворення конкуренції.

¹ Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Федчишин Ю. А., Лавреха Ю. М. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посіб., доповн. Київ: Юрінком Інтер, 2016. С. 336.

² Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 59.

«Імпортом» для цілей ПДВ за законодавством ЄС вважається ввезення товарів, які не перебувають у вільному обігу, на територію ЄС з-поза меж території ЄС для цілей ПДВ (ч. 1 ст. 30 Директиви 2006/112/ЄС). Крім операції, передбаченої в ч. 1 ст. 30, ввезення до ЄС товарів, котрі перебувають у вільному обігу (тобто імпортовані для цілей митного права) і надходять із третьої території, що входить до складу митної території ЄС, вважається імпортом товарів¹.

База оподаткування. База оподаткування ПДВ стосовно постачання товарів або послуг повинна включати усе, що становить винагороду, яку постачальник отримав чи повинен отримати в обмін на постачання від замовника або третьої сторони, включаючи субсидії, безпосередньо пов'язані з ціною постачання (стаття 73 Директиви 2006/112/ЄС).

База оподаткування включає такі елементи:

(а) податки, мита, збори та обов'язкові платежі, за винятком самого ПДВ;

(б) супутні витрати, такі як витрати на сплату комісії, пакування, перевезення та страхування, які постачальник стягує із замовника. Причому супутніми витратами держави-члени можуть вважати витрати, передбачені в окремій угоді.

Не включаються до бази оподаткування ПДВ:

(а) зниження ціни у вигляді знижки за дострокову оплату;

(б) цінові знижки та часткові повернення коштів, надані замовникові та отримані ним під час постачання;

(с) суми, отримані оподаткованою особою від замовника, такі як повернення витрат, понесених від імені та в інтересах замовника, та внесених до його бухгалтерського обліку на проміжний рахунок.

У цьому сенсі важливого значення набуває поняття «винагорода», яка фактично є основним елементом бази оподаткування ПДВ і впливає на розмір податку.

Поняття «винагорода» є частиною положення права Європейського Союзу, яке не відсилає до права держав-членів для визначення його значення та обсягу. Звідси випливає, що тлумачення цього виразу в загальних рисах не може бути залишено на розсуд кожної

¹ Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Федчишин Ю. А., Лавреха Ю. М. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб., доповн. / К: Юрінком Інтер, 2016. С. 337.

держави-члена¹. Такий підхід не тільки зміцнює податковий нейтралітет, але й забезпечує рівне ставлення до платників податків у всьому Європейському Союзі, а отже, відповідає принципу нейтральності².

Так, згідно з рішенням у справі *Staatssecretaris van Financiën v Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, «винагорода» повинна відповідати певним вимогам:

- значення терміна «винагорода» має визначитися правом Спільноти, а не національним правом;
- повинен бути прямий зв'язок між поставкою і отриманою винагородою;
- винагорода повинна бути здатною до вираження у грошовій формі³.

Згідно зі сталою практикою Суду ЄС, винагорода є суб'єктивною вартістю, тобто вартістю, фактично отриманою у кожному конкретному випадку, а не звичайною вартістю, визначеною відповідно до об'єктивних критеріїв. Такий підхід виходить не з протиставлення суб'єктивної та об'єктивної оцінок винагороди, а радше базується на міркуванні, що застосування надалі, тобто після того, як операція відбулася, з суто об'єктивних критеріїв не відповідатиме досягнутій угоді між сторонами щодо грошового виразу вартості послуги або товару. Така погоджена вартість суб'єктивна лише в тому сенсі, що базується на проголошених намірах двох осіб, які є сторонами правочину⁴. Все це дає підстави стверджувати, що в ЄС при поставці товарів базою оподаткування буде винагорода отримана або така, яка буде отримана постачальником від покупця, споживача або третьої особи, тобто сума компенсації за товар, розмір якої визначається сторонами правочину самостійно без будь-яких обмежень⁵.

У випадках, коли поставка товарів або послуг компенсується поставкою іншого товару або послуги, остання може кваліфікуватися

¹ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 59

² Там само.

³ Case 154/80 *Staatssecretaris van Financiën v Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:61980CJ0154>

⁴ Нонко А.В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняль-но-правовий аналіз: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. С. 51

⁵ Там само.

як компенсація, якщо послугу або товар можна виразити в грошовому еквіваленті. Для визначення грошової вартості Суд ЄС бере до уваги власні витрати платника податків на здійснення поставки. Винагорода повинна надаватися за поставку товарів або послуг, тобто повинен існувати зв'язок між поставкою товарів або послуг та винагородою. Тільки якщо постачальник надає товари або послуги з наміром отримати компенсацію, і тільки якщо одержувач надає компенсацію з наміром отримати товари або послуги, товари або послуги вважаються наданими за компенсацію. Постачання товарів або послуг за символічну винагороду не підпадає під поняття постачання товарів або послуг за винагороду, оскільки постачальник надав би товари або послуги навіть без будь-якої форми винагороди. Наприклад, музикант, який виступає на громадському шосе і отримує пожертви, не надає послуг за винагороду, оскільки перехожі роблять пожертви добровільно і вільні у визначенні суми, яку вони жертвують¹.

Таку ж позицію висловив Суд ЄС у справі *Hong Kong Trade*, де зазначається: «Якщо діяльність особи складається виключно з надання послуг без прямої винагороди, база оподаткування відсутня, і такі безоплатні послуги тому не підпадають під податок на додану вартість. За таких обставин особа, що надає послуги, прирівнюється до кінцевого споживача... Фактично зв'язок між нею та одержувачем товарів не підпадає під будь-яку категорію контракту, яка може стати предметом податкової гармонізації, спрямованої на забезпечення нейтральності умов конкуренції. За таких обставин безоплатні послуги за своїм характером відмінні від операцій, що підлягають оподаткуванню, які в рамках системи податку на додану вартість передбачають зазначення ціни або винагороди»².

Ставка податку. Однією з ключових проблем системи ПДВ у ЄС, на думку багатьох дослідників, є проблема гармонізації податкових ставок і стандартизації підходів до них³. Податкові ставки в

¹ Wolfgang Schön EU Tax Law: An Introduction. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>

² Case 89/81 *Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61981CJ0089>

³ De La Feria R. *The EU VAT System and the Internal Market*. IBFD. 2009. 382 p.

системі ПДВ ЄС не були повністю гармонізовані, і кожна країна-член має власну систему ставок. Однією з основних причин, чому і досі не запроваджена усталена система ПДВ, є супротив держав-членів ЄС введенню гармонізованої структури ставок ПДВ у всьому ЄС. З цього приводу слушно зауважує І. А. Белоусова про те, що через небажання держав-членів поступатися суверенним правом стягувати і розпоряджатися податками, процеси гармонізації оподаткування відбуваються набагато повільніше і складніше, ніж це було передбачено фундаторами єдиної Європи¹.

Однаке, ставки як елемент юридичної конструкції ПДВ постають основоположним фактором належного функціонування спільного ринку і справедливої конкуренції на всій території ЄС. Саме тому на рівні Директиви 2006/112/ЄС визначено межі, в яких держави-члени ЄС можуть встановлювати ставки ПДВ у національному законодавстві².

Так, стаття 96 Директиви 2006/112/ЄС передбачає, що держави-члени застосовують стандартну ставку ПДВ, яку кожна держави-член повинна встановлювати як відсоток від бази оподаткування, і яка повинна бути однаковою як для постачання товарів, так і для постачання послуг. Стандартна ставка не може бути нижчою 15 %.

Станом на січень 2024 року країнами ЄС з найвищими стандартними ставками ПДВ є Угорщина (27%), Хорватія, Данія та Швеція (25%). Найнижча стандартна ставка ПДВ у Люксембурзі – 17%, далі йдуть Мальта (18%), Кіпр, Німеччина та Румунія (19%)³.

Крім того, держави-члени можуть застосовувати максимум дві знижені ставки, які не повинні бути нижчими за 5%, та тільки для постачання товарів і послуг, перелічених у додатку III Директиви 2006/112/ЄС. Держави-члени можуть, додатково до двох знижених ставок, застосовувати знижену ставку, що є нижчою мінімального рівня 5%, та звільнення від оподаткування, що передбачає віднесення на зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, сплаченого на попередньому етапі, до постачання товарів або послуг, визначених у Додатку III Директиви 2006/112/ЄС.

¹ Белоусова І. А. Економічна інтеграція до ЄС та податкова гармонізація. *Економічний часопис*. К., 1998. С. 45

² Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 60.

³ Mengden A. VAT Rates in Europe, 2024. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/value-added-tax-2024-vat-rates-europe/>

Додаток III Директиви 2006/112/ЄС містить перелік із 29 пунктів товарів і послуг, до яких дозволено впроваджувати пільгове оподаткування ПДВ та які мають важливе соціально-економічне значення. Наприклад, товарами, до яких можуть застосовуватись знижені ставки, є: 1) харчові продукти (у тому числі й напої, крім алкогольних) для споживання людьми та тваринами; 2) живі тварини, насіння, рослини та інгредієнти, зазвичай призначені для приготування харчових продуктів; 3) медичне обладнання, допоміжні та інші пристрої, зазвичай призначені для компенсації або лікування інвалідності, призначені винятково для особистого користування особами з інвалідністю. Послугами, до яких можуть застосовуватись знижені ставки є: 1) водопостачання; 2) перевезення пасажирів та їхнього ручного багажу; 3) приймання послуг радіомовлення та телевізійного мовлення; 4) надання послуг письменниками, композиторами та акторами або належні їм гонорари; 5) доступ на спортивні заходи; 6) поставка послуг з організації похоронів та кремації, а також поставка ритуальних товарів; 7) поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів; 8) надання послуг медичної та стоматологічної допомоги, термічної обробки¹.

П.Даніель, досліджуючи питання ставок ПДВ в контексті їх нейтральності, зазначає, що хоча система ставок ПДВ не відповідає принципу нейтральності, оскільки рівень оподаткування подібних товарів або послуг може суттєво відрізнитися в кожній державі, слід пам'ятати, що чинні положення про ставки ПДВ є результатом різних компромісів, узгоджених усіма країнами ЄС, і не можуть бути змінені в даний час без відмови від цих компромісів. Країни ЄС повинні зосередитися на дотриманні принципу нейтральності у своєму внутрішньому законодавстві. Реалізація наданої державам-членам можливості вибірково застосовувати знижену ставку ПДВ залежить від дотримання двох умов: по-перше, виокремлення для цілей застосування зниженої ставки лише конкретних і специфічних аспектів відповідної категорії постачання і, по-друге, дотримання принципу податкової нейтральності. Ці умови спрямовані на те, щоб держави-члени використовували цю можливість лише за умов, які забезпечують правильне і пряме застосування обраної зниженої

¹ Мокану К. Законодавство ЄС про податок на додану вартість. *Юридичний журнал*. 2002. № 3. С. 20-31

ставки та запобігання будь-якому можливному ухиленню, уникненню або зловживанню¹.

Звільнення від оподаткування. Поставка товарів або послуг звільнена від ПДВ, якщо до неї не застосовується ПДВ на кінцевому етапі продажу споживачеві або на якомусь проміжному етапі між компаніями. Директива про ПДВ визначає як поставки, які країни ЄС зобов'язані звільнити від ПДВ, так і поставки, які вони можуть звільнити на власний розсуд².

Розділ IX Директиви 2006/112/ЄС визначає умови звільнення від оподаткування, а саме: певних видів діяльності в суспільних інтересах (ст. 132- 134); інших видів діяльності від оподаткування (ст. 135-137); пов'язані з поставками товарів (ст. 138- 139); під час придбання товарів у межах Співтовариства (ст. 140-141); для певних транспортних послуг (ст. 142); під час імпорту (ст. 143-145); під час експорту (ст. 146-147); що стосуються міжнародних перевезень (ст. 148-150); певних операцій, що вважаються експортними (ст. 151-152); для поставки послуг посередниками (ст. 153); операцій, пов'язаних із міжнародною торгівлею (ст. 153-166)³.

Процес гармонізації законодавства про звільнення від ПДВ у державах-членах все ще знаходиться на шляху до уніфікації правил застосування. Директива 2006/112/ЄС не використовує поняття «нульова ставка» поряд із нормами про звільнення від оподаткування, однак деякі держави-члени ЄС застосовують поняття «нульової ставки оподаткування ПДВ» у національному законодавстві. Так, за законодавством Польщі та Латвії, нульова ставка застосовується до спеціально визначених об'єктів оподаткування, тобто на відповідні операції нараховується ПДВ, але за нульовою ставкою⁴. Нульова ставка оподаткування ПДВ у Великобританії, колишньому члені ЄС, класифікується як окреме поняття, і законодавство визначає, що «у випадку, коли платник податку поставляє товари або послуги за нульовою ставкою, то: ПДВ не нараховується на поставку; але

¹ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 60

² European Commission. Taxation and Customs Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/exemptions_en

³ Атаманчук Н.І. Правове регулювання податку на додану вартість у державах Європейського Союзу: можливість гармонізації для України / Приватне та публічне право. № 2/2020. С. 63

⁴ Latvia – Value Added Tax Law. URL: <https://www.fm.gov.lv/en/value-added-tax>.

повинен у всіх інших відносинах розглядатися як операція, яка є об'єктом оподаткування і повинен дорівнювати нулю. Проте трапляються випадки, коли держави на шляху до гармонізації власного законодавства із законодавством ЄС замінювали положення про застосування нульової ставки відповідно до термінології Директиви 2006/112/ЄС. Таким шляхом пішла Румунія, яка із цією метою замість поняття «нульова ставка» ввела в національне законодавство поняття «операції, звільнені від оподаткування, витрати на які можна відносити до податкового кредиту»¹.

Водночас, Директива 2006/112/ЄС запроваджує два типи звільнень: звільнення без права на відрахування (це стосується більшості звільнених операцій) та звільнення, щодо яких передбачено віднесення на зменшення податкового зобов'язання (використовується при експорті товарів, а також при поставках товарів у межах Співтовариства), що технічно застосовується за допомогою механізму нульової ставки.

Перший тип звільнення від ПДВ полягає у звільненні від оподаткування ряду операцій, передбачених розділом IX Директиви 2006/112/ЄС (ст. 131 – 166 Директиви про ПДВ) за винятком статей даного розділу, які регулюють операції, щодо яких застосовується вирахування вхідного ПДВ, та операцій, зазначених у Директивах 2007/74/ЄС², 2006/79/ЄС³ і 2009/132/ЄС⁴, які регулюють звільнення від ПДВ деяких видів товарів, імпортованих до ЄС. Зокрема, відповідно до Директиви 2006/112/ЄС, можна класифікувати операції та пов'язані з ними операції, що звільняють від оподаткування на такі види: фінансові та страхові послуги (ст. 135 Директиви про ПДВ); продаж і передача нерухомого майна (ст. 135 Директиви про

¹ Romania – New Law on VAT adopted (10 July 2002). URL : https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/13_romania.html.

² Council Directive 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:32007L0074>

³ Council Directive 2006/79/EC of 5 October 2006 on the exemption from taxes of imports of small consignments of goods of a non-commercial character from third countries (codified version) / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0079>

⁴ Council Directive 2009/132/EC of 19 October 2009 determining the scope of Article 143(b) and (c) of Directive 2006/112/EC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods (Codified version) / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32009L0132>

ПДВ); певні види діяльності в суспільних інтересах (ст. 132 Директиви про ПДВ)¹.

У більшості випадків, якщо постачання звільнено від ПДВ, відрахування сплаченого ПДВ (вхідного ПДВ) на товари та послуги, придбані для здійснення такого постачання, не дозволяється. Наприклад, державні поштові послуги звільнені від ПДВ. Отже, люди, які надсилають посилки, користуючись послугами пошти, не сплачують ПДВ, але пошта сплатила ПДВ на свої ресурси: фургони, які вона використовує, поштові скриньки, які вона купує, і все інше. Вона не може відшкодувати або вирахувати цей ПДВ. Отже, частина поштових витрат на відправлення посилки – це оплата цього «прихованого» ПДВ².

Другий тип звільнення, тобто звільнення від оподаткування із правом відрахування вхідного ПДВ, застосовується до експорту товарів з ЄС до третіх країн, а також для внутрішньоевропейських поставок товарів, відправлених з однієї країни ЄС на адресу підприємства в іншій країні. Такі звільнені операції називають операціями з «нульовою ставкою». Це означає, що кінцева ціна, яка стягується зі споживача, не включає ПДВ, але це також означає, що ПДВ, сплачений на ресурси, які йдуть на виробництво товару, підлягає вирахуванню, тому в кінцевій ціні немає залишкового (або «прихованого») ПДВ³.

Такий тип звільнення щодо експортних поставок забезпечує зовнішню податкову нейтральність (ПДВ не деформує географічну структуру торговельного ланцюга), а при поставках всередині Співтовариства відповідає податковій нейтральності шляхом підтримки принципу призначення⁴.

Операції, що звільнюються від оподаткування, проте надають право на віднесення на зменшення податкового зобов'язання (право на податковий кредит) згідно з Директивою 2006/112/ЄС, це:

- операції постачання товарів замовникові за межами держави-члена, проте в межах Співтовариства (ст. 138);

¹ Федчишин Ю. А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. 194с.

²European Commission. Taxation and Customs Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/exemptions_en

³ Там само.

⁴ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 60.

- операції постачання товарів за межі Співтовариства або звільнення від оподаткування під час експорту (статті 146, 147);
- операції постачання послуг, пов'язаних з імпортом товарів, якщо вартість таких послуг включена до бази оподаткування (ст. 144);
- операції, що стосуються міжнародних перевезень (статті 148, 149);
- операції, які вважаються експортними (постачання товарів/послуг згідно з дипломатичними й консульськими домовленостями, а також міжнародними організаціями) (статті 151, 152);
- операції, пов'язані з міжнародною торгівлею (постачання товарів, призначених для представлення на митний огляд, для розміщення в безмитній зоні або на вільному складі, в режимі митного складу або внутрішньої переробки; постачання товарів, призначених для розміщення в режимі складу, що не є режимом митного складу; постачання товарів, якщо вони залишаються під режимом тимчасового ввезення з повним звільненням від імпортного мита або режимом зовнішнього транзиту (статті 156, 157, 158-161);
- операції, звільнені від оподаткування з метою експорту та в рамках торгівлі між державами-членами (ст. 164);
- операції, звільнені від оподаткування за підпунктами (a)-(f) ст. 135 (1), якщо замовник не має у Співтоваристві постійного місця здійснення підприємницької діяльності або якщо такі операції стосуються безпосередньо товарів, що експортуються зі Співтовариства¹.

Характерно, що, як і у випадку зі зниженими ставками податку, норми Директиви 2006/112/ЄС, які врегульовують питання звільнення від оподаткування, лише встановлюють категорії операцій, до яких держави-члени можуть або зобов'язані застосовувати відповідні заходи. Змістове наповнення цих категорій так само залишається на розсуд держав-членів².

¹ Соколовська А. М. Шляхи наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви Ради ЄС. *Фінанси України*. 2016. № 8. С. 59-88.

² Федчишин Ю. А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. С. 81.

У цьому контексті варто зауважити, що нормативні акти, які запроваджують звільнення від сплати ПДВ, можуть порушити принцип нейтральності, якщо вони будуть застосовані або інтерпретовані неналежно. Звільнення, передбачені Директивою, є незалежними поняттями права Співтовариства, мета яких – уникнення розбіжностей у застосуванні системи ПДВ між державами-членами¹. Терміни, що використовуються для визначення звільнень, повинні тлумачитися строго, оскільки вони є винятками із загального принципу спільної системи ПДВ, згідно з яким ПДВ стягується з усіх товарів і послуг, що постачаються для оплати особою, яка підлягає оподаткуванню. Проте, тлумачення цих термінів повинно відповідати цілям, які переслідують ці винятки, і відповідати вимогам принципу податкової нейтральності. Отже, вимога строгого тлумачення не означає, що терміни, які використовуються для визначення звільнень, мають трактуватися так, щоб позбавити звільнення їх передбачуваного ефекту².

Крім того, звільнення від сплати ПДВ не повинно надавати жодних конкурентних переваг окремим суб'єктам господарювання через різний режим оподаткування ПДВ товарів та послуг, які конкурують між собою. Іншими словами, якщо суб'єкти господарювання здійснюють подібні операції, вони повинні розглядатися однаково для цілей ПДВ³.

Податкове зобов'язання. Розділ VI Директиви 2006/112/ЄС деталізує, що необхідно вважати податковим зобов'язанням з ПДВ і коли воно виникає. Статтями 63-65 передбачено, що факт виникнення податкового зобов'язання має місце, а податкове зобов'язання з ПДВ виникає тоді, коли відбувається поставка товарів або послуг. Якщо платіж має бути здійснений на рахунок до поставки товарів або послуг, то податкове зобов'язання з ПДВ виникає після надходження платежу на отриману суму. Однак ст. 66 цього ж самого розділу пропонує альтернативу у виборі факту виникнення податкового зобов'язання ПДВ для держав-членів. У державах-членах податкове зобов'язання з ПДВ виникає в один із зазначених нижче моментів за певними операціями або для певних категорій платників

¹ Daniel P. Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure. *Financial Internet Quarterly*, 2021, 17 (3). P. 60

² Там само. P. 61

³ Wolfgang Schön EU Tax Law: An Introduction. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>

податку: не пізніше моменту виставлення рахунка; не пізніше моменту отримання платежу; якщо рахунок не виставляється або виставляється в пізніший термін, то протягом певного строку від дати факту виникнення податкового зобов'язання. Щодо операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності ст. 70 Глави 4 «Імпорт товарів» Директиви 2006/112/ЄС зобов'язує платників ПДВ враховувати таке: факт виникнення податкового зобов'язання має місце, а податкове зобов'язання з ПДВ виникає тоді, коли відбувається імпорт товарів¹.

Нарахування ПДВ. На кожному етапі операції податок нараховується після вирахування суми податку, яка вже була нарахована за попередні етапи операції. Нарахований у такий спосіб податок фактично сплачується податковим органом платниками податку частинами на кожній стадії, на якій відбувається операція з постачання відповідних товарів або послуг між їх виробництвом та роздрібною торгівлею, а отже, до того, як товари або послуги потрапляють до кінцевого споживача. Платники податків сплачують зібраний ними ПДВ до податкових органів за звітними періодами. Вони не здійснюють платіж щоразу, коли відбувається оподатковувана операція. На кожному з етапів операції, незважаючи на те, що частина податку має бути сплачена до податкових органів, фінансовий тягар податку, в принципі, перекладається на наступну особу в ланцюгу постачання, доки не досягне кінцевого споживача. Кінцевий споживач сплачує суму, яка розраховується виключно на основі ціни, встановленої для нього за відповідні товари чи послуги². Роль платників податку в системі ПДВ фактично зводиться до ролі збирачів податку. Таким чином, етап операції, на якому стягується податок, найімовірніше можна назвати точкою, в якій податковий тягар припиняється, а не точкою, в якій податок стягується.

Нарахування податку зазвичай здійснюється шляхом виставлення постачальником рахунка-фактури, в якому зазначається сума ПДВ, що підлягає сплаті за поставку. Директива надає державам-членам

¹ Пухальський В. В. Сучасний стан оподаткування пдв операцій у сфері ЗЕД та напрямки його удосконалення. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2015. № 4(2). С. 100.

² Lasok, KPE EU value added tax law. Edward Elgar Publishing., 2020. 1264 p. URL: <https://www.elgaronline.com/monobook/9781784718008/9781784718008.xml>

право складати та приймати рахунки як у електронному, так і у паперовому вигляді. Згідно зі ст. 220 Директиви, кожна оподатковувана особа повинна забезпечувати виставлення рахунку-фактури нею самою або її замовником, або від її імені та в її інтересах, третьою стороною. Ст. 221 Директиви 2006/112/ЄС надає державам-членам можливість звільняти платників податку від обов'язку виставляти рахунок за поставку товарів чи послуг, здійснену на їхній території, що звільнена від оподаткування як із віднесенням ПДВ, сплаченого на попередньому етапі, на зменшення податкового зобов'язання, так і без нього. Проте у Чехії та у Болгарії звільнення від обов'язку виставляти рахунок поширюється лише на операції, звільнені від оподаткування без права на податкове вирахування (кредит)¹.

Податковий кредит. Відповідно до Директиви ЄС, країни-члени мають право на зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, яке в Україні отримало назву податковий кредит. Право на відрахування вхідного ПДВ запобігає каскадуванню податків. Вхідний ПДВ не повинен бути компонентом витрат оподаткованої операції платника податку, а отже, будь-яка особа, яка купує товари або послуги для своїх оподатковуваних операцій, має право на віднесення сплаченого вхідного ПДВ до податкового кредиту².

Віднесення сум до податкового кредиту регулюються статтями 167-192 Директиви 2006/112/ЄС. Зокрема, ст. 168 Директиви 2006/112/ЄС встановлює, що якщо товари та послуги використовуються для цілей оподатковуваних операцій платника податку, платник податку має право в державі-члені, в якій він здійснює ці операції, вирахувати з ПДВ, який він зобов'язаний сплатити, таке:

(а) ПДВ, що підлягає сплаті або сплачений в цій державі-члені стосовно постачання товарів або послуг, яке здійснено або буде здійснено іншою оподаткованою особою;

(б) ПДВ, що підлягає сплаті стосовно операцій, які вважають постачанням товарів або послуг;

(с) ПДВ, що підлягає сплаті стосовно придбань товарів у межах Співтовариства;

¹ Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ «Акад. фін. Управління». К., 2017. С. 194

² Wolfgang Schön EU Tax Law: An Introduction. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>

(d) ПДВ, що підлягає сплаті стосовно операцій, які вважають придбаннями в межах Співтовариства;

(e) ПДВ, що підлягає сплаті або сплачений стосовно імпортування товарів до такої держави-члена.

Віднесення на зменшення податкового зобов'язання проводиться відніманням від загальної суми ПДВ, що підлягає сплаті за певний податковий період, загальної суми ПДВ, стосовно якого протягом того самого періоду виникло право на віднесення на зменшення податкового зобов'язання.

Стаття 168 Директиви 2006/112/ЄС вимагає виконання чотирьох істотних умов. По-перше, сторона, яка претендує на відрахування вхідного ПДВ, повинна бути платником податку. По-друге, товари або послуги повинні бути поставлені особі, що підлягає оподаткуванню. По-третє, поставки повинні бути використані платником податку для його власних оподатковуваних вихідних операцій. І по-четверте, товари або послуги мають бути поставлені іншою особою, що підлягає оподаткуванню.

Крім того, Директива 2006/112/ЄС встановлює формальні умови, необхідні для отримання відрахування вхідного ПДВ. Ці умови відображають реквізити, яким повинен відповідати рахунок-фактура, як зазначено в ст. 226 Директиви про ПДВ, і намагаються ідентифікувати постачальника, покупця, товари або послуги, що постачаються, а також обставини, за яких було здійснено постачання цих товарів або послуг. Згідно з усталеною практикою Суду ЄС, податкові органи не мають права відмовляти у наданні податкового кредиту з вхідного ПДВ у випадках, коли дотримані всі суттєві, але не всі формальні умови (справа 518/14, *Senatex GmbH v Finanzamt Hannover-Nord*)¹. Питання про те, чи може «невдалий» бізнес призвести до виникнення податкового кредиту, було предметом активних дискусій. Суд відповів на це питання ствердно. Інвестор, який придбав товари та послуги з метою започаткування оподаткованої діяльності, але так і не створив підприємство, все одно має право вимагати відшкодування вхідного ПДВ, навіть якщо він не здійснив жодної

¹ Case C-518/14: *Senatex GmbH v Finanzamt Hannover-Nord* / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62014CA0518>

оподаткованої поставки чи послуги (Справа C-110/94, INZO, рішення від 29 лютого 1996 року)¹.

Право на віднесення на зменшення податкового зобов'язання може бути обмежене. По-перше, ПДВ за жодних обставин не підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання стосовно видатків, що не є видатками строго на господарську діяльність, на кшталт витрат на предмети розкоші, розваги або представницьких витрат (ст. 176 Директиви 2006/112/ЄС). По-друге, після консультацій із Комітетом із ПДВ кожна держава-член може на підставі економічного циклу повністю або частково виключати всі або деякі засоби виробництва або інші товари з системи віднесення на зменшення податкового зобов'язання. Щоб підтримувати однакові умови конкуренції, держави-члени замість того, щоб відмовитися від віднесення на зменшення податкового зобов'язання, можуть оподатковувати товари, вироблені безпосередньо оподаткованою особою, або придбані нею в межах Співтовариства, або імпортовані, у такий спосіб, щоб податок не перевищував суми ПДВ, яку нараховували б за придбання подібних товарів (ст. 177 Директиви 2006/112/ЄС).

Податковий період є одним із основних елементів ПДВ. Це період, протягом якого завершується процес формування оподаткованої бази й визначається розмір податкового зобов'язання. У державах ЄС встановлення податкового періоду віднесено до сфери національного регулювання, що, безумовно, пов'язано з необхідністю враховувати усталені внутрішньодержавні практики. Податковий період може визначатися державами-членами як один, два або три місяці, але не має перевищувати одного року (ст. 252 Директиви 2006/112/ЄС).

4.1.3. Висновок до підрозділу 4.1

На основі вищевикладеного можна зробити висновок, що на сьогодні ПДВ є найбільш гармонізованим непрямим податком. Ключові елементи юридичної конструкції ПДВ, визначені у Директиві 2006/112/ЄС, характеризуються високим рівнем деталізації правого регулювання, яке має бути впроваджене у всіх державах-членах ЄС. Національне законодавство держав-членів демонструє значне зближення, принаймні щодо структурних елементів податку на додану

¹ Case C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) v Belgian State / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0110&qid=1710504538004>

вартість. Як і раніше, існують відмінності, пов'язані з податковими ставками та іншими елементами юридичної конструкції податку, які створюють різноманітність у правозастосуванні в різних державах, але, як видається, не ставлять під загрозу унітарну модель функціонування європейської системи ПДВ.

Основні вимоги до функціонування ПДВ в рамках спільної системи ПДВ у ЄС можна звести до таких:

- ПДВ є загальним непрямим податком, який обтяжує споживання товарів та послуг;
- під оподаткування ПДВ має підпадати будь-яка економічна діяльність, за винятком випадків, прямо передбачених у директиві про ПДВ;
- між економічною діяльністю не може провадитися дискримінаційне розрізнення, за винятком випадків, прямо передбачених у директиві про ПДВ;
- ПДВ орієнтований на концепцію ланцюга постачання, що пролягає від виробництва до кінцевого споживання;
- ПДВ використовує механізм вирахування на кожному етапі до кінцевого споживання, щоб перекласти тягар податку вниз по ланцюгу і не допустити, щоб загальна сума податку перевищувала відповідну частку від ціни поставлених товарів та послуг;
- сума податку пропорційна ціні поставлених товарів або послуг і не змінюється в залежності від обставин;
- будь-яке виключення з-під оподаткування, передбачене в Директиві, має тлумачитися вузько і становити концепцію права Співтовариства. Тому таке тлумачення має бути однаковим у всіх державах-членах.

4.2. Акциз у податковому праві ЄС

4.2.1. Природа акцизного збору за податковим правом ЄС

У теорії оподаткування акцизи – це непрямі податки на виробництво, виготовлення або споживання продукції на території держави-члена, що включаються до ціни товару та сплачуються за рахунок споживача. Як правило, вони встановлюються на дефіцитні товари високої рентабельності або товари державної монополії. Виконуючи

фіскальну функцію, вони є важливим і значним джерелом надходжень до національних бюджетів. Водночас, акцизний податок має регулятивний вплив на ринок, оскільки використовується як інструмент для зниження споживання певних груп товарів (наприклад, алкоголю або тютюну)¹. Ці дві причини сприяють загальному консенсусу між державами щодо того, що акцизи повинні залишатися в силі, а ставки акцизного збору можуть бути потенційно підвищені².

Якщо ПДВ є загальним податком на споживання, то акцизи являють собою приклад спеціального споживчого податку, тому що накладаються тільки на окремі види товарів, які користуються особливим попитом на внутрішньому ринку³. Акцизне оподаткування певних товарів зазвичай обґрунтовується рівнем шкоди, пов'язаної зі споживанням цих товарів⁴. Акцизи іноді називають «податками на гріх», оскільки вони часто стягуються з продуктів, споживання яких вважається соціально небажаним. Сьогодні об'єктами акцизів є продукти, які шкідливі для здоров'я споживача, створюють негативні наслідки для суспільства, здійснюють навантаження на державні видатки або виступають як плата за доступ до товарів або послуг, що фінансуються державою⁵. Типові приклади таких товарів – алкоголь, тютюн, паливо та азартні ігри, де передбачувані негативні зовнішні ефекти від їх споживання є виправданням для сплати спеціального податку⁶.

Акциз як непрямий податок відрізняється від ПДВ також тим, що він не нейтральний. Нейтральні податки, часто з широкою базою та низькими ставками, мінімізують ринкові викривлення та сприяють

¹ Волков Д.О. Сплата непрямих податків у країнах із ринковою економікою. *Фінанси України*. 2004. № 2. С. 118

² Excise Duties on Alcohol in the EU. URL: <https://4liberty.eu/excise-duties-on-alcohol-in-the-eu/>

³ Денисенко В. В. Правове забезпечення митної політики : міжнародно-правові стандарти та українське законодавство : навч. посіб. Запоріжжя : ЗНТУ, 2018. С. 48.

⁴ Excise Duties on Alcohol in the EU. URL: <https://4liberty.eu/excise-duties-on-alcohol-in-the-eu/>

⁵ Hoffer A. Global Excise Tax Application and Trends. URL: <https://taxfoundation.org/research/all/global/global-excise-tax-policy-application-trends/>

⁶ Kozień A., Kozłowska N. Harmonization and Deharmonization of Excise Duty in the European Union as Contemporary Challenges of the EU Tax Law / *Wseas Transactions on Business and Economics*. Volume 19, 2022. P. 817.

прийняттю рішень на основі економічних, а не податкових міркувань. Акцизи є цільовими податками і розроблені спеціально для того, щоб впливати на рішення, які приймають споживачі. Проте акцизний податок повинен прагнути бути якомога більш нейтральним в межах оподаткованої категорії товарів. Це досягається шляхом однакового режиму оподаткування товарів, що мають спільні характеристики. Це гарантує, що, наприклад, два сорти пива з однаковим вмістом алкоголю або дві різні марки сигарет матимуть однаковий податковий тягар¹.

На відміну від ПДВ, акцизний податок не здатен забезпечити стабільні надходження до державного бюджету членів ЄС. З огляду на вузьку базу оподаткування, яка часто зменшується, надходження від акцизів не стабільні в довгостроковій перспективі. У світі протягом десятиліть спостерігається зниження рівня споживання тютюну та тютюнових виробів, що приводить до поступового зменшення надходжень від нього. Більшість країн продовжують підвищувати ставки, що миттєво збільшує надходження, але потім надходження продовжують знижуватися. Тобто акцизні податки – не стабільне джерело доходів².

Спільна система акцизного збору в ЄС почала застосовуватися де-факто з моменту створення внутрішнього ринку, тобто з 1993 року, але фактично акцизний збір діяв в окремих країнах набагато раніше.

Акцизні податки – це податки на виробництво, виготовлення або споживання продукції на території держави-члена. Тому, як і податок на додану вартість, вони здатні суттєво впливати на обіг товарів і послуг на європейському ринку, а отже, виступати факторами, що можуть змінити вільний розвиток конкурентного механізму. Цілком природно, що такі податки стали об'єктом процесу гармонізації різних національних правил. Гармонізація мала забезпечити рівне навантаження на платників податків у Європейському Союзі, які купують певні товари, незалежно від країни їх походження. Керуючись ідеєю запобігання торговельним викривленням на спільному ринку та уникнення форм шкідливої конкуренції між країнами через застосування різних ставок на однакові види продукції, держави-члени ЄС

¹ Hoffer A. Global Excise Tax Application and Trends. URL: <https://taxfoundation.org/research/all/global/global-excise-tax-policy-application-trends/>

² Там само.

домовилися про загальні правила, щоб гарантувати, що акцизні збори застосовуються однаково та до одних і тих самих продуктів всюди в Союзі¹. Однак, пам'ятаючи про суверенітет і незалежність кожної держави-члена, Європейський Союз був зобов'язаний створити такі правові та податкові рішення, які, з одного боку, були б схожими в кожній державі, а з іншого – залишали б певну законодавчу свободу в цьому питанні. По суті, за наявності єдиної моделі, яка виступає регулятивним параметром структури оподаткування, державам надається широка свобода дій у визначенні конкретного і специфічного рівня оподаткування².

Оскільки законодавство Європейського Союзу не забороняє запроваджувати акцизні збори за умови, що такі акцизні збори не призводять до виникнення зайвих формальностей і не утворюють умов для дискримінації імпортованих товарів у порівнянні з аналогічними вітчизняними товарами, у державах-членах ЄС застосовується достатньо широка практика використання акцизів щодо різноманітних груп товарів³. Причому, як правило, у кожній державі-члені регулювання стягнення акцизних зборів має свої суттєві особливості. Так, у Польщі акцизні збори стягуються зі споживчих товарів, відомих як «акцизні товари», що включають алкогольні напої, тютюнові вироби, пальне, легкові автомобілі, високоякісне електронне обладнання, азартні ігри, сіль, пластикове пакування, хутро, косметику, фешенебельні яхти та морські судна, тощо⁴. У Бельгії ж акцизами оподатковуються, зокрема, мінеральні мастила, пальне, тютюнові та алкогольні вироби, безалкогольні напої, кава, а у Данії – тютюн та тютюнові вироби, алкогольні напої, пиво та винні вироби, мінеральні води, кава, кавові екстракти та суміші, шоколад та солодоші, морозиво, пестициди, природний газ, чай та чайові екстракти, сірка тощо⁵.

Європейська Комісія класифікувала всі акцизи за чотирма категоріями: а) акцизи, що підлягають гармонізації (тютюнові вироби;

¹ Boria P. Taxation in European Union Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 142.

² Там само.

³ Балакін Р., Колосовський О. Непряме оподаткування. *Український правничий часопис*. 2003. № 5 (10). С. 62.

⁴ Bartoszek L., Lenain P. The Polish Tax Reform, OECD, Economics Department Working Papers. 2000. No. 234 P. 38

⁵ Inventory of taxes – Levied in the Member States of the European Union // European Commission. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 17th edition, 2000. с.76-80, 85-89

алкогольні та алкоголізовані напої; мінеральні мастила і похідні від них продукти; цукор); б) акцизи, встановлення яких за певними товарами вимагає спеціальної експертизи (неалкогольні напої, продукти, виготовлені на основі цукру); в) акцизи, які не слід гармонізувати (деякі види місцевих податків і акцизи, які не впливають на товарообмін між державами-членами); г) акцизи, які слід скасувати, компенсуючи одержувані від них доходи за рахунок ПДВ (акцизи на деякі тропічні продукти, акцизи на сіль, сірники і гральні карти).

Слід зазначити, що в державах-членах ЄС існує багато акцизних зборів, які не піддавалися жодному процесу гармонізації і які на сьогоднішній день регулюються абсолютно різними та унікальними способами в кожному національному законодавстві. З цією метою Директива № 2020/262 дозволяє державам-членам запроваджувати інші непрямі податки на підакцизні товари для конкретних цілей, за умови, що такі податки відповідають правилам оподаткування Союзу, застосовним до акцизного податку або податку на додану вартість, що стосуються визначення бази оподаткування, обчислення та стягнення податку, а також контролю сплати податку, крім положень про звільнення від його сплати. Держави-члени можуть стягувати податки із: (а) продуктів, крім підакцизних товарів; (б) надання послуг, зокрема тих, що стосуються підакцизних товарів, які не можна класифікувати як податки з обороту. Проте в контексті торгівлі між державами-членами стягнення таких податків не має спричиняти формальності, пов'язані з перетином кордонів¹.

Отже, процес гармонізації акцизних зборів, незважаючи на значний прогрес, ще далекий від завершення, що слід розглядати як суттєву причину викривлення конкуренції на спільному ринку і навіть як генератор протекціоністських практик з боку держав-членів². На думку Т. Горянської, процес гармонізації цього податку в ЄС пов'язаний із рядом специфічних труднощів, а саме: по-перше, акцизним збором обкладаються товари широкого споживання (алкогольні напої, тютюнові вироби), і їх гармонізація зачіпає інтереси широкого кола членів суспільства; по-друге, в ряді країн ЄС акцизний збір є частиною державної монополії на торгівлю деякими товарами

¹ Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty (recast). URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

² Boria P. Taxation in European Union Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 143.

(наприклад, у Франції – це торгівля вином і тютюновими виробами); по-третє, уніфікацію ставок акцизного збору необхідно погоджувати із правилами єдиної політики у галузі сільського господарства (вино, цукор, тютюн), енергетики та транспорту (нафтопродукти), з умовами угод ЄС з окремими групами країн, що розвиваються (чай, кава) тощо; по-четверте треба враховувати розбіжності в стандартах, вимогах щодо захисту споживачів, національних традиціях, смаках¹.

Аналізуючи законодавчі положення щодо гармонізації акцизного збору, прийняті в директивах ЄС, можна побачити, що вони мають базовий і загальний характер, залишаючи детальні питання врегулювання на рівні законодавства окремих держав-членів Європейського Союзу. Це пов'язано з відмінностями соціально-економічного характеру в окремих державах-членах. Польські вчені Адам Козен та Наталія Козловська, досліджуючи проблему гармонізації акцизного податку, пророкують, що «поступове поглиблення відмінностей у політичному, правовому, соціальному, економічному, екологічному та культурному вимірах між окремими державами-членами буде сприяти появі дедалі більшої кількості відмінностей у сфері акцизного збору в законодавстві окремих країн, що у порівнянні з іншими непрямими податками, гармонізованими в праві ЄС, можна визначити як тенденцію до дегармонізації. Дегармонізація акцизного збору може стати основним викликом у сфері податкового права ЄС»².

Особливістю законодавства ЄС стосовно оподаткування акцизами є те, що воно має складну структуру, яка характеризується наявністю так званих горизонтальних та вертикальних актів.

Горизонтальні акти законодавства ЄС охоплюють загальні засади регулювання всіх підакцизних товарів, не поділяючи їх на категорії. До них належать правила виробництва, зберігання та переміщення підакцизних товарів між державами-членами. Загальні правила щодо акцизних зборів були встановлені Директивою 2020/262/ЄС від 19 грудня 2019 року про загальний режим акцизного податку (нова редакція), яка замінила Директиву 92/12/ЄЕС від 25.02.1992 р. та

¹ Горянська Т.В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2009. № 7. С. 68-72.

² Kozień A., Kozłowska N. Harmonization and Deharmonization of Excise Duty in the European Union as Contemporary Challenges of the EU Tax Law / WSEAS TRANSACTIONS on BUSINESS and ECONOMICS. Volume 19, 2022. P. 819

Директиву 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року «Про загальний режим акцизних зборів».

Вертикальні акти здійснюють правове регулювання по категоріях підакцизних товарів. В основному вони встановлюють структуру підакцизних товарів, мінімальний рівень акцизного збору та способи розрахунку акцизного збору. До таких актів належать Директиви 92/83/ЄЕС і 92/84/ЄЕС – щодо алкогольної продукції, Директива 2011/64/ЄС – щодо тютюнових виробів, Директива 2003/96/ЄС – щодо енергоносіїв та електроенергії.

На сьогодні гармонізації на рівні ЄС зазнали лише чотири категорії товарів, зазначені в Директиві 2020/262/ЄС, щодо яких встановлено загальні підходи до регулювання основних елементів цих податків: тютюнові вироби, спирт та алкогольні напої, енергетичні продукти та електроенергія.¹ Ці товари можна віднести до стратегічних товарів, які мають особливе значення для Європейського Союзу. Оподаткування вищезазначених товарів має на меті не лише забезпечення значних надходжень до бюджету, а й, перш за все, спрямоване на запобігання шкоді навколишньому природному середовищу та захист здоров'я людей².

Директива 2020/262/ЄС застосовується до всіх держав-членів ЄС і до Північної Ірландії на основі Північноірландського протоколу³ до Угоди про вихід Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії з Європейського Союзу та Європейського співтовариства з атомної енергії⁴.

¹ Нонко А.В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. С. 129.

² Kozień A., Kozłowska N. Harmonization and Deharmonization of Excise Duty in the European Union as Contemporary Challenges of the EU Tax Law. URL: https://ruj.uj.edu.pl/xmlui/bitstream/handle/item/291234/kozien_kozlowska_harmonization_and_deharmonization_of_excise_duty_in_the_european_union_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y

³ Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community - PROTOCOL ON IRELAND/NORTHERN IRELAND. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12020W%2FPRO%2F01>

⁴ Agreement on the withdrawal of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland from the European Union and the European Atomic Energy Community.

Платниками акцизних зборів у державах-членах ЄС, за загальним правилом, є виробники підакцизних товарів та особи, які імпортують підакцизні товари на митну територію країни¹.

Підакцизні товари підлягають оподаткуванню акцизним податком під час їх виробництва, зокрема у відповідних випадках, їх видобутку на території Союзу або їх ввезення чи їх незаконного ввезення на територію Союзу (ст. 6 Директиви 2020/262/ЄС).

Зобов'язання зі сплати акцизного податку виникає у момент випуску для споживання. Якщо продукт імпортується в країну ЄС, але транспортується і поставляється в іншу країну ЄС, акцизні збори сплачуються в країні ЄС, де продукти в кінцевому підсумку будуть споживатися або використовуватися.

Директива 2020/262/ЄС визначає термін «випуск для споживання» через різні дії, які вказують на те, що товари стають доступними для споживання, наприклад:

а) вихід підакцизних товарів, у тому числі вихід із порушенням вимог, з-під дії режиму відстрочення сплати акцизного податку;

б) тримання або зберігання підакцизних товарів, в тому числі на незаконних підставах, поза дією режиму відстрочення сплати акцизного податку, якщо акцизний податок не було стягнуто відповідно до застосовних положень права Союзу та національного права;

с) виробництво, включно з переробленням підакцизних товарів, та виробництво чи перероблення з порушенням вимог, поза режимом відстрочення сплати акцизного податку;

д) ввіз підакцизних товарів, окрім випадків, коли підакцизні товари поміщено під режим відстрочення сплати акцизного податку одразу після ввозу або незаконного ввозу підакцизних товарів, окрім випадків, коли митний борг було погашено.

Не вважається випуском для споживання повне знищення або безповоротна втрата, повністю або частково, підакцизних товарів під режимом відстрочення сплати акцизного податку, що спричинені непередбачуваними обставинами чи форс-мажором, або є результатом надання дозволу на знищення компетентними органами держави-члена. Товари вважають повністю знищеними або безповоротно

URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12020W%2FTXT>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12020W%2FTXT>

¹ Нонко А.В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняль- но-правовий аналіз: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. С. 130.

втраченими, якщо вони стають непридатними для використання як підакцизні товари¹.

Директива 2020/262/ЄС врегулює питання оподаткування підакцизних товарів унаслідок їх переміщення після випуску для споживання. Як і у сфері ПДВ, гармонізована система акцизного збору спрямована на стягнення податку в державі-члені призначення. У випадках, коли підакцизні товари випускаються для споживання в одній державі-члені, але перевозяться до іншої держави-члена, Директива 2020/262/ЄС розрізняє три основні сценарії², наведені нижче:

1) Приватне використання та транспортування приватною особою: якщо фізична особа купує підакцизні товари для власного використання і перевозить ці товари з однієї держави-члена в іншу, акцизний збір стягується тільки в тій державі-члені, в якій були придбані підакцизні товари (ст. 32). Щоб визначити, чи підакцизні товари призначені для власного використання приватною особою, держави-члени повинні враховувати принаймні таке:

(а) комерційний статус зберігача підакцизних товарів та причини їх тримання;

(б) місце перебування підакцизних товарів або, у разі необхідності, вид використовуваного транспорту;

(в) будь-який документ, що стосується підакцизних товарів;

(г) характер підакцизних товарів;

(д) кількість підакцизних товарів, що визначається в орієнтовних рівнях, які не повинні бути нижчими ніж: (а) для тютюнових виробів: сигарети: 800 одиниць; сигарили (сигари вагою до 3 г кожна): 400 одиниць; сигари: 200 одиниць; тютюн для куріння: 1,0 кг; (б) для алкогольних напоїв: спиртні напої: 10 л; проміжні продукти: 20 л; вина: 90 л (у тому числі максимум 60 л ігристих вин); пиво: 110 л.

Держави-члени також можуть передбачити сплату акцизного податку в державі-члені споживання на придбання мінеральних олів, уже випущених для споживання в іншій державі-члені, якщо такі продукти транспортуються приватною особою або від імені приватної

¹ Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty (recast). URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

² Wolfgang Schön EU Tax Law: An Introduction. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>

особи нетиповими видами транспорту, тобто не в баках транспортних засобів або у відповідних резервних каністрах для палива.

2) Транспортування в комерційних цілях: якщо товари, які були випущені для споживання на території однієї держави-члена, переміщені на територію іншої держави-члена з комерційною метою, вони підлягають оподаткуванню акцизним податком у державі-члені призначення. Сертифікований одержувач несе відповідальність за сплату акцизного податку, який підлягає сплаті тоді, коли товари доставлено у державу-член призначення (ст.33).

3) Дистанційна торгівля: у разі дистанційного продажу підакцизні товари підлягають оподаткуванню акцизним збором у державі-члені призначення (ст. 44). Особою, відповідальною за сплату акцизного збору, є продавець. Для уникнення подвійного оподаткування Директива 2020/262/ЄС передбачає, що якщо акцизний збір був стягнутий у державі-члені, в якій товари були випущені для споживання, акцизний збір повинен бути відшкодований або перерахований.

Що стосується ставок оподаткування акцизним податком, то на сьогодні в ЄС вони встановлені на рівні мінімальних ставок, а рішення щодо розміру ставок оподаткування конкретних підакцизних товарів віднесено до компетенції урядів держав-членів ЄС.

У податковому законодавстві держав-членів ЄС застосовуються такі ставки акцизного збору: адвалорні (у відсотках до роздрібної ціни продажу); специфічні (у фіксованих сумах з одиниці виміру ваги, об'єму, кількості або іншого натурального показника); змішані (одночасно у відсотках до роздрібної ціни продажу та у фіксованих сумах)¹.

Рішення щодо ставок акцизів ускладнюються постійними розбіжностями щодо структури акцизів. Наприклад, у випадку з алкогольними напоями всі спроби запровадити просту систему, засновану на міцності алкоголю, наштовхувалися на рішучий опір країн-виробників. Натомість, продукти були умовно розділені на окремі податкові категорії: вино, пиво, міцні алкогольні напої та «проміжні» продукти. Початкові пропозиції Європейської Комісії в рамках програми «Єдиний ринок» полягали в тому, що для кожного алкогольного напою буде встановлена єдина ставка Співтовариства,

¹ Нонко А.В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. С. 131

визначена як середнє арифметичне існуючих національних ставок. Однак, на відміну від ПДВ, лише деякі національні акцизи на алкогольні напої близькі до середньої ставки. Жодна держава-член не визнала ці пропозиції прийнятними. Тоді Європейська Комісія запропонувала мінімальні ставки, а також цільові ставки, щодо яких відбуватиметься довгострокове зближення. Зрештою, в Директиві 92/84/ЄЕС були збережені лише мінімальні ставки¹.

Тому в державах-членах ЄС часто спостерігається нерівномірне оподаткування. Так, у Бельгії та Люксембурзі акцизи на пальне для промислового використання у 15 разів менші, ніж у Португалії та Австрії, а акцизи на дизельне пальне для опалювання у 75 разів нижчі, ніж в Італії².

Директива 2020/262/ЄС не встановлює єдиних підходів до визначення процедури сплати акцизів, а отже, акцизний збір стягується відповідно до внутрішньої процедури держав-членів. Разом з тим кожна держава-член «повинна застосовувати однакову процедуру сплати акцизного збору як до національних товарів, так і до товарів з інших держав-членів»³.

Підакцизні товари звільнюються від оподаткування акцизним податком, якщо вони призначені для використання:

- а) у контексті дипломатичних або консульських відносин;
- б) міжнародними організаціями, що визнані як такі органами публічної влади держави-члена ведення діяльності, або членами таких організацій у межах та відповідно до умов, встановлених міжнародними конвенціями про створення таких організацій або угодами про штаб-квартири;
- в) збройними силами будь-якої держави-члена, крім держави-члена, в якій виникає податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку, для використання такими силами чи цивільним персоналом, що їх супроводжує, або для постачання до їхніх їдальнь, коли такі

¹ Tax co-ordination in the European Union: Working Paper of the Directorate-General for Research of the European Parliament, 2000. 111 p.

² Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України. К.: Знання, 2005. 335 с.

³ Wolfgang Schön EU Tax Law: An Introduction. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>

сили беруть участь в оборонних заходах, які здійснюють для реалізації діяльності Союзу в рамках спільної безпекової та оборонної політики;

д) збройними силами будь-якої держави, що є стороною Північноатлантичного договору, крім держави-члена, в якій виникає податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку, для використання такими силами чи цивільним персоналом, що їх супроводжує, або для постачання до їхніх їдальнь;

е) збройними силами Великої Британії, що базуються на острові Кіпр згідно з Угодою про утворення Республіки Кіпр від 16 серпня 1960 року, для використання такими збройними силами чи цивільним персоналом, що їх супроводжує, або для постачання до їхніх їдальнь;

ф) для споживання згідно з договором, укладеним із третіми країнами або міжнародними організаціями, за умови, що такий договір дозволений або санкціонований у контексті звільнення від податку на додану вартість.

Директива 2020/262/ЄС із набранням законної сили 13 лютого 2023 року фактично зробила оподаткування алкоголю, тютюну та енергетичних продуктів повністю безпаперовим на всій території ЄС. Перехід до цифрового і негайного обміну інформацією про переміщення таких продуктів по ЄС допоможе владі боротися з шахрайством з акцизними зборами.

Згідно з новими правилами, усім суб'єктам, які переміщують акцизні товари з однієї держави-члена в іншу в ЄС, необхідно буде тільки надати цифрову інформацію про транзакції в уже наявну систему руху і контролю акцизних товарів ЄС. Система збиратиме й оброблятиме інформацію про переміщення в режимі онлайн, перевірятиме введені дані та дасть змогу в режимі реального часу повідомляти про відправлення та отримання акцизних товарів. Це також уможливить негайний обмін безпечними онлайн-повідомленнями, що містять конкретну інформацію про партії та переміщення між державами-членами, вивільняючи адміністративні витрати, час і ресурси для бізнесу, а також надаючи владі інформацію, необхідну їм для ефективнішої боротьби з шахрайством.

4.2.2. Правове регулювання акцизних зборів на спирт та алкогольні напої

Виробництво та споживання алкоголю в Європі ґрунтується на багатовікових традиціях і культурі та є невід’ємною складовою економіки держав-членів ЄС. По-перше, виробництво алкогольних напоїв – важлива галузь промисловості, яка забезпечує працевлаштування мільйонам людей, а також приносить прибуток фермерам, виробникам і роздрібним торговцям. По-друге, наявність і доступність алкогольної продукції – важлива складова багатьох інших видів економічної діяльності, зокрема туризму, роздрібною торгівлі та розваг. Третій аспект, на якому слід наголосити, полягає в тому, що споживання алкоголю також є частиною повсякденної культури суспільства. Культурні традиції, спосіб життя та свята, яким кілька тисяч років, часто пов’язані зі споживанням алкоголю. Тому очевидно, що оподаткування алкоголю має бути чутливим до цих аспектів¹.

Європа в цілому є одним з регіонів з найбільш інтенсивним споживанням алкоголю на душу населення у світі. Тому цілком природно, що алкогольна політика та оподаткування в ЄС зосереджені на регулюванні споживання алкогольної продукції та обмеженні негативних соціально-економічних наслідків такого споживання, зокрема зниження споживання алкоголю серед дорослого населення та неповнолітніх².

Оподаткування відіграє традиційну роль в обмеженні доступності алкогольної продукції. Основним аргументом на користь оподаткування алкогольних напоїв вищими, порівняно з іншими товарами, податками є зменшення рівня споживання алкоголю серед населення³. Відтак як інструмент коригування ринку, акциз на алкоголь можна вважати соціально справедливим податком, а суспільство

¹ Trasberg V. Alcohol Excise Duties in the European Union. URL: https://www.researchgate.net/publication/307662560_Alcohol_excise_duties_in_the_European_Union_Alkoholi_maksustamine_Euroopa_Liidus

² Там само.

³ Trasberg V. Alcohol Excise Duties in the European Union. URL: https://www.researchgate.net/publication/307662560_Alcohol_excise_duties_in_the_European_Union_Alkoholi_maksustamine_Euroopa_Liidus

може легко дозволити «вибірковість і навмисну дискримінаційність» цих податків¹.

Регулювання оподаткування алкоголю в Європейському Союзі – унікальний приклад уніфікованої системи транскордонного оподаткування. Більшість алкогольних продуктів підпадають під дію загальних правил і норм, встановлених у Директиві Ради 92/83/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року² та Директиві Ради 92/84/ЄС «Про зближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року³.

Встановлено п'ять акцизних категорій:

- пиво;
- вино;
- зброжені напої, за винятком вина та пива;
- проміжні продукти;
- етиловий спирт.

Пиво. Відповідно до ст. 2 Директиви 92/83/ЄС, мінімальна алкогольна міцність пива становить 0,5% об'єму.

Акцизний податок, який стягують держави-члени, встановлюють стосовно кількості гектолітрів/градусів за шкалою Плато або кількості гектолітрів/градусів фактичної алкогольної міцності за об'ємною часткою спирту кінцевого продукту. Країни ЄС можуть поділяти пиво на категорії, що містять не більше ніж 4 градуси Плато на кожну категорію, і можуть нараховувати однакову ставку податку на гектолітр з усіх видів пива в кожній категорії⁴.

¹ Sijbren Cnossen «The Economics of Excise Taxation», Chapters, in: Emilio Albi & Jorge Martinez-Vazquez (ed.), The Elgar Guide to Tax Systems, chapter 7, Edward Elgar Publishing, 2011. P. 278

² Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0083>

³ Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0084&qid=1710328297502>

⁴ Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0083>

Стаття 6 Директиви 92/84/ЄЕС встановлює мінімальну ставку акцизного податку на пиво в розмірі 0,748 єкю з гектолітра/градуса Плато, або 1,87 єкю з гектолітра/градуса алкоголю готового продукту. Вартість єкю в національних валютах, що має застосовуватися до величини конкретних акцизних зборів, встановлюється раз на рік. Ставки, що мають застосовуватися, визначаються станом на перший робочий день жовтня і публікуються в Офіційному журналі Європейського Співтовариства та набувають чинності з 1 січня наступного календарного року. Держави-члени Співтовариства можуть зберігати суми акцизних зборів, дійсні на час внесення щорічної поправки, якщо конвертація встановлених сум акцизного збору, виражених в єкю, призводить до зростання, меншого ніж 5% або 5 єкю, залежно від того, що з них становитиме меншу суму, від акцизного збору, вираженого в національній валюті (ст. 9 Директиви 92/84/ЄЕС)¹.

Держави-члени можуть застосовувати знижені ставки податку, нижчі за мінімальну ставку податку, для пива з фактичною алкогольною міцністю за об'ємною часткою спирту, що не перевищує 3,5%.

Знижені ставки акцизного збору можуть застосовуватися до пива, виробленого невеликими незалежними пивоварнями, за умови, що ці ставки не застосовуються до пивоварів, які виробляють понад 200000 гл пива на рік, та не є більш ніж на 50% нижчими за стандартну національну ставку акцизного збору. Термін «незалежний малий пивоварний завод» означає такий пивоварний завод, який юридично й економічно незалежний від будь-якого іншого пивоварного заводу, розташований на території, що є фізично відокремленою від території будь-якого іншого пивоварного заводу, та не є підприємством, що працює за ліцензією. Однак, якщо два або більше пивоварних заводи співпрацюють, і їхній сукупний річний обсяг виробництва не перевищує 200000 гл, такі пивоварні заводи можуть розглядатися як єдиний незалежний малий пивоварний завод.

Стаття 4 Директиви 92/83/ЄЕС встановлює, що держави-члени повинні забезпечити, щоб будь-які знижені ставки податку, які вони можуть вводити, однаково застосовувалися до пива, яке постачається

¹ Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0084&qid=1710328297502>

на їхні території незалежними малими пивоварними заводами, розташованими в інших державах-членах. Зокрема, вони повинні забезпечувати, щоб жодне окреме постачання з інших держав-членів не підлягало оподаткуванню за ставкою, більшою за ту, яка застосовується до еквівалентного продукту, виробленого в такій державі-члені (ст. 4).

Відповідно до ст. 6 Директиви 92/83/ЄЕС, держави-члени можуть звільняти від акцизного податку пиво, виготовлене приватною особою та спожите самим виробником, членами його сім'ї або його гостями, за умови, що продаж не мав місця.

Вино. Директива 92/83/ЄЕС поділяє вина на ігристі та неігристі. Термін «неігристе вино» застосовується до всіх продуктів, які підпадають під коди КН 2204 та 2205 та:

- які мають фактичну алкогольну міцність за об'ємною часткою спирту вище 1,2%, але без перевищення 15%, за умови, що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю зброжене походження;
- які мають фактичну алкогольну міцність за об'ємною часткою спирту вище 15%, але без перевищення 18%, за умови, що вони виготовлялися без кріплення і що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю зброжене походження.

Термін «ігристе вино» стосується всіх продуктів, що підпадають під коди КН 2204 10, 2204 21 06, 2204 21 07, 2204 21 08, 2204 21 09, 2204 29 10 і 2205, які:

- розливаються в пляшки, закриті спеціальними корками для таких вин типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, або які мають надмірний тиск, зумовлений наявністю діоксиду вуглецю в розчині, на рівні 3 бара або:
- мають фактичну алкогольну міцність за об'ємною часткою спирту вище 1,2%, але без перевищення 15%, за умови, що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю зброжене походження.

Відповідно до ст. 5 Директиви 92/84/ЄЕС, допускається нульова ставка акцизного податку на вина.

Акцизний податок на вино, який стягують держави-члени, встановлюють стосовно певної кількості гектолітрів кінцевого продукту. У Преамбулі Директиви Ради 92/84/ЄЕС зазначено, що її автори враховували, що структура споживання ігристого вина відрізняється від структури споживання неігристого вина, а отже,

державам-членам Співтовариства може дозволятися встановлення різних ставок акцизного збору на ці два продукти. Водночас держави-члени можуть застосовувати однакову ставку акцизного податку до всіх продуктів, які оподатковуються як неігристе вино або як ігристе вино. Однак Директива не забороняє державам-членам застосовувати однакову ставку податку як до неігристого, так і до ігристого вина.

Держави-члени можуть застосовувати знижені ставки акцизного податку до будь-якого типу неігристого вина та ігристого вина з фактичною алкогольною міцністю за об'ємною часткою спирту, що не перевищує 8,5%, а також до вина, виробленого незалежними малими виробниками вина. Незалежний малий виробник вина означає такого виробника вина, який юридично й економічно незалежний від будь-якого іншого виробника вина, розташований на території, що є фізично відокремленою від території будь-якого іншого виробника вина, та не є підприємством, що працює за ліцензією. Однак, якщо два або більше виробників вина співпрацюють і їхній сукупний річний обсяг виробництва не перевищує 1000 або 20000 гл, залежно від випадку, такі виробники вина можуть розглядатися як єдиний незалежний малий виробник вина.

Держави-члени можуть звільняти від акцизного податку вино, виготовлене приватною особою та спожите самим виробником, членами його сім'ї або його гостями, за умови що продаж не мав місця.

Зброджені напої, за винятком вина та пива. Директива 92/83/ЄЕС, подібно вину, поділяє всі зброджені напої на ігристі та неігристі.

Неігристі зброджені напої – це продукти:

- які мають фактичну алкогольну міцність за об'ємною часткою спирту вище 1,2%, але без перевищення 10%;
- які мають фактичну алкогольну міцність за об'ємною часткою спирту вище 10%, але без перевищення 15%, за умови, що спирт, який міститься в продукті, має повністю зброджене походження.

Ігристі зброджені напої – це продукти, які:

- розливаються в пляшки, закриті спеціальними корками для таких вин типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, або які мають надмірний тиск, зумовлений наявністю діоксиду вуглецю в розчині, на рівні 3 бара або більше;
- мають фактичну алкогольну міцність за об'ємною часткою спирту вище 1,2%, але без перевищення 13%;

- мають фактичну алкогольну міцність за об'ємною часткою спирту вище 13%, але без перевищення 15%, за умови, що спирт, який міститься в продукті, має повністю зброджене походження.

Зброджені напої повинні бути отримані шляхом бродіння фруктів, ягід, овочів, розчину меду у воді або шляхом бродіння свіжих соків або концентрованих соків, отриманих із зазначених вище продуктів. Держави-члени повинні забороняти додавання будь-якого іншого спирту або алкогольних напоїв з метою виробництва інших зброджених напоїв. Однак додавання алкоголю для розбавлення або розчинення смако-ароматичних добавок у дозах, що є необхідними, і в кількостях, за яких алкогольна міцність за об'ємною часткою спирту не збільшується більш ніж на 1,2%, не вважається додаванням спирту з метою виробництва інших зброджених напоїв. Додавання таких смако-ароматичних добавок не повинне суттєво змінювати характеристик початкового продукту.

Згідно зі ст. 13 Директиви 92/83/ЄЕС, акцизний податок на зброджені напої встановлюється стосовно певної кількості гектолітрів кінцевого продукту.

Проміжні продукти. Відповідно до ч. 1 ст. 17 Директиви 92/83/ЄЕС, проміжні продукти – це всі продукти з фактичною алкогольною міцністю за об'ємною часткою спирту, що перевищує 1,2%, але не перевищує 22%, і які підпадають під коди КН 2204, 2205 і 2206, але не підпадають під визначення пива, вина та інших ферментованих напоїв.

Держави-члени можуть відносити до проміжних продуктів будь-які неігристі зброджені напої з фактичною алкогольною міцністю за об'ємною часткою спирту, що перевищує 5,5% (для ігристих зброджених напоїв – 8,5%), та які не мають повністю збродженого походження.

Стаття 4 Директиви 92/84/ЄЕС встановлює мінімальну ставку акцизного податку в розмірі 45 екю з гектолітра продукту. Держави-члени мають застосовувати однакову ставку акцизного податку до всіх продуктів, що підпадають під оподаткування проміжних продуктів.

Як виняток, вони можуть застосовувати єдину знижену ставку акцизного податку до проміжних продуктів із фактичною алкогольною міцністю за об'ємною часткою спирту, що не перевищує 15%, за умови виконання таких вимог:

- знижені ставки не можуть встановлюватися на рівні, нижчому ніж 40 % від стандартної національної ставки акцизного податку;
- знижена ставка не може бути меншою, ніж стандартна національна ставка, яка застосовується до неігристих вин та інших неігристих ферментованих напоїв.

Етиловий спирт. Основні правила акцизного оподаткування етилового спирту, передбачені Директивою 92/83/ЄЕС, полягають у такому.

Термін «етиловий спирт» охоплює таке:

- усі продукти з фактичною алкогольною міцністю за об'ємною часткою спирту, яка перевищує 1,2%, які підпадають під коди КН 2207 і 2208, навіть якщо такі продукти є складовою частиною продукту, який підпадає під інші розділи кодів КН;
- продукти кодів КН 2204, 2205 і 2206 з фактичною алкогольною міцністю за об'ємною часткою спирту, яка перевищує 22%;
- питні алкогольні напої, які містять спирт, незалежно від того, чи виготовлені вони у формі розчинів.

Отже, етиловий спирт є підакцизним товаром, навіть якщо міститься в продуктах інших кодів номенклатури.

Згідно зі ст. 3 Директиви 92/84/ЄЕС, мінімальна ставка акцизного збору на спирт і спирт, що міститься в напоях, встановлюється в розмірі 550 екю з гектолітра чистого спирту.

Згідно з положеннями статті 22 Директиви 92/83/ЄЕС, держави-члени застосовують однакові ставки податку до всіх продуктів, які оподатковуються як етиловий спирт.

У Преамбулі Директиви 92/83/ЄЕС зазначено, що автори мали на меті дозволити державам-членам застосовувати зменшені ставки або звільнення від оподаткування для деяких продуктів, що мають регіональний чи традиційний характер. Так, у ст. 23 вказаної Директиви передбачена можливість встановити ставку акцизного податку в розмірі не менше 50% стандартної державної ставки податку на етиловий спирт для таких товарів: ром із цукрової тростини у Франції та спиртні напої з анісовим ароматизатором у Греції.

З цього приводу варте уваги рішення Ради (ЄС) 2020/1791 від 16 листопада 2020 року, що дозволяє Франції застосовувати знижену ставку деяких непрямих податків на «традиційний» ром, вироблений

у Гваделупі, Французькій Гвіані, Мартініці та Реюньйоні¹. Це рішення цікаве тим, що в преамбулі до нього наводиться аргументація як приклад ефективного аргументування для отримання преференційного режиму на спільному ринку ЄС, а також як приклад контролю з боку Європейської комісії за збереженням конкурентної рівноваги на спільному ринку. З середини 2000-х років Франція звертається до Європейської Комісії за дозволами на відповідні відступи від загальних правил та продовженням терміну дії цих дозволів. Наприклад, Франція має право застосовувати ставку акцизного збору на 50% нижчу, ніж встановлена Директивою 92/84/ЄЕС, на ром, вироблений у Гваделупі, Французькій Гвіані, Мартініці та Реюньйоні з місцевої цукрової тростини, з річною квотою у 153 000 гектолітрів чистого спирту. Франція обґрунтовує необхідність послаблень тим, що спиртові заводи у зазначених віддалених регіонах, зважаючи на невеликий місцевий ринок, можуть розвиватися лише за умови доступу до материкового ринку (на який припадає 65% продажів). Водночас на конкурентоспроможність їхнього традиційного рому негативно впливають два фактори: високі податки та висока собівартість виробництва. Високе податкове навантаження на пляшку напою пояснюється високим вмістом алкоголю в ромі (до 59°) і традиційно великою тарою. Висока собівартість виробництва зумовлена, зокрема, невеликими розмірами винокурень та впливом топографії і віддаленості регіонів на вартість вирощування сировини та інших компонентів. На основі заявки Франції Єврокомісія дійшла висновку, що, враховуючи збільшення витрат виробників та помірну квоту, фіскальна вигода від зниження акцизів на ром не спричинить шкоди внутрішньому ринку ЄС, але сприятиме розвитку віддалених регіонів Франції. За два роки до наступного перегляду рішення Франція також повинна подати до Європейської комісії моніторинговий звіт, щоб Європейська комісія могла перевірити, чи існують передумови для продовження дозволу на відступ від вимог. Дані моніторингового звіту розкриваються в додатках до рішення і включають компоненти виробничої собівартості, такі як вартість цукрової тростини та логістики, а також інформацію про всі інші пільги та субсидії,

¹ Council Decision (EU) 2020/1791 of 16 November 2020 authorising France to apply a reduced rate of certain indirect taxes on 'traditional' rum produced in Guadeloupe, French Guiana, Martinique and Réunion. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2020/1791/oj>

надані виробникам державою. Подібний підхід тимчасових відступів від єдиних податкових правил із подальшим продовженням на основі ретельного моніторингу чітко визначених критеріїв застосовується й до переважної більшості інших відступів у системі непрямого оподаткування єдиного ринку ЄС¹.

4.2.3. Правове регулювання акцизних зборів із тютюнових виробів

Податкове законодавство ЄС щодо тютюнових виробів має забезпечувати належне функціонування внутрішнього ринку і водночас високий рівень охорони здоров'я відповідно до вимог статті 168 Договору про функціонування Європейського Союзу, враховуючи, що тютюнові вироби можуть завдавати серйозної шкоди здоров'ю і що Європейській Союз є учасником Рамкової Конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я по боротьбі проти тютюну.

В інтересах ясності та раціональності у 2011 році Директиви Ради 92/79/ЄЕС «Про зближення оподаткування сигарет» від 19 жовтня 1992 року, 92/80/ЄЕС «Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети» від 19 жовтня 1992 року та 95/59/ЄС «Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів» від 27 листопада 1995 року були кодифіковані шляхом їх об'єднання в єдиний акт – Директиву Ради №2011/64/ЄС «Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація)» від 21 червня 2011 року.

У лютому 2020 року Європейська комісія опублікувала оцінку функціонування Директиви 2011/64/ЄС, в якій було визначено, що ця Директива продемонструвала свою ефективність у досягненні цілей підтримки високого рівня охорони здоров'я, забезпечуючи при цьому належне функціонування внутрішнього ринку та належний рівень податкових надходжень до бюджетів країн-членів ЄС². Дійсно, найвищі рівні цін на тютюнові вироби у світі спостерігаються в Європейському регіоні Всесвітньої організації охорони здоров'я (ВООЗ), до якого входить і ЄС. Його спільна податкова структура

¹Harmonising the tax policy with the EU. The framework and opportunities for Ukraine. URL: <https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/harmonising-the-tax-policy-with-the-eu.-the-framework-and-opportunities-for-ukraine-2.pdf>

² Bouw A. Tobacco taxation in the European Union: an overview. 2017. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/493581492415549898/Tobacco-taxation-in-the-European-Union-an-overview>

розглядається як потужний механізм, що спонукає держави-члени застосовувати високі внутрішні податки і в такий спосіб досягати таких високих цін¹.

Незважаючи на ці позитивні ефекти, деякі дослідження вказують на недоліки, які особливо очевидні у випадку сигарет фабричного виробництва та дрібно нарізаного тютюну, на які разом припадає близько 95% загального обсягу продажів горючих тютюнових виробів, а отже, вони є найбільш важливими продуктами з точки зору громадського здоров'я. На сьогоднішній день виділяють дві проблеми, пов'язані з ринком тютюнових виробів: значна різниця в цінах на один і той самий продукт у різних країнах-членах ЄС та значний ціновий розрив між різними продуктами всередині країн-членів ЄС². Ціновий розрив між вартістю пачки сигарет у державах-членах ЄС може варіювати від 2,57 до 11,37 євро³.

У зв'язку із цим Європейська Комісія визнала, що відсутність конвергенції цін створює стимул для високого рівня транскордонних покупок, а розрив у цінах, спричинений податками, сприяє заміщенню сигарет на електронні тютюнові вироби. Це також зумовлює ріст глобальної контрабанди й незаконної торгівлі тютюновими виробами. У 2020 році в ЄС було спожито понад 30 мільярдів підроблених і контрабандних сигарет, що становить 7,8 відсотка від загального споживання сигарет і втрату податкових надходжень у розмірі 8,5 мільярда євро. Найбільшими споживачами незаконних сигарет у відсотковому відношенні до загального споживання були Франція (23,1 відсотка), Греція (22,4 відсотка) і Литва (20,2 відсотка)⁴.

Відтак Європейська Комісія в оцінці робить висновок про необхідність більш комплексного підходу, що враховує всі аспекти

¹ WHO technical manual on tobacco tax policy and administration. Geneva: World Health Organization. 2021. URL: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>

² Branston J.R. and López-Nicolás A. Promoting convergence and closing gaps using affordability-based minimum taxes: an illustration using the European Union Tobacco Tax Directive, Tobacco Control. 2022.

³ European Commission. Revision of excise rules for tobacco. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/revision-excise-rules-tobacco_en

⁴ European Commission (2020) Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Brussels: European Commission. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/10-02-2020-tobacco-taxationreport.pdf

боротьби проти тютюну, включно з охороною громадського здоров'я, оподаткуванням, боротьбою з незаконною торгівлею та екологічними проблемами¹.

Європейська Рада визнала ці проблеми і закликала Комісію запропонувати законодавчі реформи для їх вирішення, наголосивши на необхідності загальноєвропейських дій для скорочення споживання тютюну². Ці загрози для громадського здоров'я посилюються інфляційними тенденціями, що спостерігаються в ЄС з 2021 року, які розмивають реальну цінність податків³. Коригувальні дії на рівні ЄС, яких вимагала Європейська Рада, мали матеріалізуватися у вигляді пропозиції щодо нової Директиви з питань тютюнових виробів, офіційний реліз якого очікувався до грудня 2022 року. На жаль, цей запуск було відкладено до подальшого повідомлення⁴.

Згідно з нині діючою ст. 2 Директиви 2011/64/ЄС, обробленим тютюном (тютюновими виробами) вважаються сигарети, сигари, сигарили та тютюн для паління (високоякісний подрібнений тютюн для скручування сигарет та інші види тютюну для паління). Вироби, які повністю або частково складаються з інших речовин, окрім тютюну, але в іншому відповідають критеріям визначення сигарет та тютюну для куріння, розглядаються як сигарети і тютюн для куріння. Продукти, що не містять тютюну і використовуються виключно в медичних цілях, не вважаються тютюновими виробами⁵.

Фізична або юридична особа, зареєстрована в ЄС, яка перетворює тютюн на готову продукцію, призначену для роздрібного

¹ European Commission. Revision of excise rules for tobacco. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/revision-excise-rules-tobacco_en

² European Council (2020) Council conclusions concerning the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: <https://www.consilium.europa.eu/media/44235/st08483-en20.pdf>

³ WHO technical manual on tobacco tax policy and administration. Geneva: World Health Organization. 2021. URL: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188>

⁴ Ángel López-Nicolás TOBACCO Taxes in the European Union. Tobacconomics Working Paper Series. No. 23/8/1. 2023. URL: <https://tobacconomics.org/files/research/869/working-paper-tobacco-taxes-eu-final-version-oct-2.pdf>

⁵ Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification). URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/64/oj>

продажу, вважається виробником. Така особа встановлює максимальну роздрібну ціну в кожній державі-члені ЄС, де товари випускаються для споживання.

Для визначення оптимальної ставки специфічного акцизного податку в понятійний апарат законодавства ЄС введено поняття «середньозважена роздрібна ціна продажу». Відповідно до ч. 2 ст. 8 Директиви 2011/64/ЄС, вона розраховується на основі загальної вартості всіх сигарет, випущених для споживання, виходячи з роздрібної ціни продажу з урахуванням усіх податків, поділеної на загальну кількість сигарет, випущених для споживання. Вона визначається не пізніше 1 березня кожного року на основі даних, що стосуються всіх таких випусків для споживання, здійснених у попередньому календарному році.

Курс валют для ставок та мінімального податкового навантаження, вираженого в євро, визначається один раз на рік – станом на перший робочий день жовтня, публікується в офіційному журналі ЄС та діє з 1 жовтня наступного календарного року (ч. 1 ст. 18 Директиви 2011/64/ЄС). Держави-члени можуть не змінювати установлені ними ставки акцизного податку на тютюнові вироби за умови, що ставки в євро не змінилися більше ніж на 5% порівняно зі ставками в національній валюті (ч. 2 ст. 18 Директиви).

Європейська Комісія повинна надавати звіт про виконання Директиви кожні 4 роки на основі інформації від держав-членів.

Сигарети. Ст. 3 Директиви 2011/64/ЄС містить визначення сигарет для цілей оподаткування акцизним збором в ЄС. Сигарети означають: (а) рулони тютюну, придатні для куріння як вони є, і які не є сигарами або сигариллами; (b) рулони тютюну, які шляхом простої непромислової обробки вставляються в сигаретні паперові трубки; (с) рулони тютюну, які шляхом простої непромислової обробки загортаються в сигаретний папір.

До сигарет застосовуються такі збори:

- адвалорний акцизний збір, що розраховується як відсоток від максимальної роздрібної ціни;
- спеціальний акцизний збір у формі фіксованої суми на тисячу сигарет.

При цьому ставка зборів має бути однаковою для всіх сигарет, незалежно від ціни продажу. ПДВ при цьому стягується за стандартною ставкою з ціни, що включає акцизні збори. Загальний мінімальний збір на сигарети, тобто спеціальний та адвалорний збори, за

винятком ПДВ, повинен принаймні дорівнювати 60% ціни роздрібного продажу та не має бути менше 90 євро за 1 000 сигарет, незалежно від середньозваженої роздрібною ціни реалізації.

Існують спеціальні положення, що дають змогу Португалії застосовувати знижену ставку до 50% нижче від необхідного загального мінімального акцизного збору на сигарети, які споживають у найвіддаленіших регіонах Азорських островів і Мадейри.

У 2023 році у середньому держави-члени ЄС стягували податки на сигарети, які перевищували 80% роздрібною ціни продажу. В Ірландії стягується найвищий податок в ЄС – 9,30 євро (\$11,97) за пачку з 20 сигарет. Франція та Фінляндія застосовують такі за величиною ставки: 6,95 євро (\$7,31) та 6,76 євро (\$7,11) відповідно. Болгарія стягує найнижчий податок в ЄС – 1,85 євро (1,95 долара). Наступні найнижчі ставки податку застосовуються в Польщі – 2,05 євро (2,15 долара) і Хорватії – 2,46 євро (2,59 долара)¹.

Структура оподаткування «інших тютюнових виробів» дещо відрізняється від структури оподаткування сигарет. Відповідно до ст. 4 Директиви 2011/64/ЄС до сигарет, сигарил та тютюну для куріння держави-члени можуть встановлювати такі акцизні податки:

- 1) адвалорний (на основі максимальної роздрібною ціни, яка вільно встановлюється виробниками або імпортерами);
- 2) специфічний;
- 3) комбінований, який передбачає одразу і адвалорну, і специфічну ставки акцизного податку.

Загальний акциз, виражений у відсотках, у сумі за кілограм або за визначену кількість позицій, має бути принаймні еквівалентний встановленим ставкам або мінімальним сумам для:

(а) сигари або сигарилли: 5 % від роздрібною ціни продажу, включно з усіма податками, або 12 євро за 1 000 штук або за кілограм;

(б) дрібно нарізаний курильний тютюн, призначений для скручування сигарет: 50% середньозваженою роздрібною ціни дрібно нарізаного курильного тютюну, призначеного для скручування сигарет, випущеного для споживання, або 60 євро за кілограм;

(с) інші курильні тютюни: 20% роздрібною ціни продажу, включно з усіма податками, або 22 євро за кілограм.

¹ Hoffer A. Cigarette Taxes in Europe. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/cigarette-tax-europe-2023/>

Ці ставки мають бути дійсними для всіх продуктів, що належать до відповідної групи промислових тютюнових виробів, без відмінностей усередині кожної групи щодо якості, зовнішнього вигляду, походження продуктів, матеріалів, що використовуються, або будь-якого іншого критерію.

Статтю 17 Директиви 2011/64/ЄС передбачається звільнення від оподаткування або повернення вже сплаченого акцизу для:

- денатурованих тютюнових виробів, які використовуються в промислових або садівничих цілях;
- тютюнових виробів, знищених під адміністративним наглядом;
- тютюнових виробів, призначених виключно для наукових випробувань і для випробувань, пов'язаних з якістю продукції;
- тютюнових виробів, перероблених виробником.

На сучасному етапі регулювання акцизного оподаткування тютюнових виробів в ЄС нагальною проблемою постала відсутність у Директиві 2011/64/ЄС визначення механізму оподаткування новітніх тютюнових виробів, таких як тютюнові вироби для електричного нагрівання (електронні сигарети) та рідини для електронних сигарет. Питання оподаткування новітніх тютюнових виробів акцизним податком також не розглядалося в Директиві Ради 2020/262/ЄС від 19 грудня 2019 року про загальні положення щодо акцизного податку. Пункт (с) частини 1 статті 1 Директиви 2020/262/ЄС визнає підакцизними товарами лише тютюнові вироби у розумінні Директиви 2011/64/ЄС, яка, як уже зазначалося, не розглядає новітні продукти як тютюнові вироби.

Електронні тютюнові вироби згадуються у Директиві Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 року «Про наближення законів, підзаконних нормативно-правових актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, представлення та продажу тютюнових виробів і супутніх продуктів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС». Однак ця Директива не регулює оподаткування акцизним збором електронних тютюнових виробів, а лише передбачає нормативне регулювання продажу електронних сигарет в частині обмеження на застосування тютюновою індустрією маркетингових технологій, спрямованих на підвищення привабливості тютюнових виробів, стимулювання продажів і створення ілюзії меншої шкоди¹.

¹ Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the

З огляду на це, країни-члени ЄС можуть на власний розсуд визначати механізми оподаткування електронних сигарет, зважаючи, зокрема, на потенційно знижений ризик їх споживання для здоров'я людини. Єврокомісія рекомендувала оподатковувати таку продукцію за ставками, які застосовуються для підакцизної категорії «інший тютюн для куріння» і є найнижчими серед усіх тютюнових виробів¹.

Наразі дедалі більше країн-членів Європейського Союзу оподатковують нові тютюнові продукти акцизним збором (наприклад, Італія, Румунія, Словенія, Латвія, Угорщина, Франція та Велика Британія). У Польщі оподаткування акцизним збором електронних сигарет запроваджено Законом від 12 грудня 2017 року про внесення змін до Закону про акцизний збір, який набув чинності 1 лютого 2018 року. До таких нових тютюнових продуктів застосовуються загальні положення щодо оподаткування підакцизних товарів акцизним збором. Базою оподаткування електронних тютюнових виробів є вага тютюнової суміші, що міститься в продукті, виражена в кілограмах. Слід зазначити, що такий критерій визначення бази оподаткування акцизним податком є виправданим і раціональним рішенням. Електронні тютюнові вироби можуть мати різні форми, починаючи від рулону тютюну, який поміщається в пристрій для нагрівання, до гібридних продуктів, де, крім нагрітого тютюну, міститься рідина з нікотином або з характерним ароматом. Прийняття ваги суміші як бази оподаткування значно полегшує його обчислення та стягнення².

Ставка акцизного податку на електронні тютюнові вироби у Польщі становить 155,79 злотих за кожен кілограм і 32,05% від середньозваженої роздрібною ціни продажу тютюну для куріння. Для

Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0040&qid=1710537232272>

¹ European Commission Report from the Commission to the Council on Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. 2018. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/report_excise_duty_manufactured_tobacco_12012018_en.pdf

² Charkiewicz, M. Taxation of novel tobacco products with excise duty. *Institutiones Administrativis – Journal of Administrative Sciences*, 2021. № 1(1). P. 18–22.

визначення ставки акцизного податку використовується середньозважена роздрібна ціна продажу тютюнових виробів, розрахована на основі даних за перші 10 місяців року, що передусє календарному року, для якого розраховується середньозважена роздрібна ціна продажу тютюнових виробів. Ставка акцизного податку на електронні тютюнові вироби встановлена на тому ж рівні, що й на тютюнові вироби для куріння, у зв'язку з тим, що нові продукти містять тютюн і споживачі використовують їх для доставки нікотину в організм. Єдина відмінність полягає в тому, що для нових продуктів як один з інгредієнтів використовувалася безпосередньо середньозважена роздрібна ціна на тютюнові вироби, а не максимальна роздрібна ціна, як у випадку з тютюном для куріння. Це зроблено з метою уникнення обов'язку виробників друкувати максимальну роздрібну ціну на пачці, оскільки нові продукти характеризуються великою різноманітністю технічних рішень та форм, що в деяких випадках може унеможливити друк такої максимальної ціни на пачці. Крім того, таке законодавче рішення дасть змогу автоматично коригувати ставку на нові продукти відповідно до ринкових реалій, оскільки середньозважена роздрібна відпускна ціна на тютюнові вироби для куріння визначається щорічно на основі ринкових даних за рік, що передусє календарному, та оприлюднюється шляхом оголошення¹.

Підкреслимо, що більшість європейських країн вирішили оподатковувати електронні тютюнові вироби за нижчою ставкою акцизного збору, ніж традиційні сигарети. Наприклад, у Естонії та Нідерландах мінімальний акциз на 1000 сигарет у 5,7 разу вищий, порівняно із акцизом для електронних сигарет за 1000 одиниць продукції, у Данії – у 4,9 разу, у Словенії – у 4,5 разу. Найменший розрив між рівнями оподаткування акцизним податком сигарет і електронних сигарет у таких європейських державах як Угорщина – у 1,2 разу, за нею йдуть Литва – у 2,2 разу, Латвія, Хорватія – у 2,4 разу, Португалія, Румунія – у 2,8 разу. Загалом, серед усіх проаналізованих держав-членів ЄС акцизне навантаження на сигарети у 2023 році було в середньому у 3,5 разу вищим, ніж акцизне навантаження на електронні сигарети. Таке розмежування видається цілком виправданим, оскільки численні наукові дослідження вказують на те, що електронні

¹ Justification for the government bill amending the Excise Duty Act. Sejm paper. № 1963.

вироби потенційно менш шкідливі для здоров'я. Безперечно, податкова політика та рівень оподаткування повинні враховувати цю обставину¹.

Країни ЄС, якщо і підвищували акциз на електронні сигарети, робили це поступово. Наприклад, Латвія реалізувала реформу, що передбачала збільшення ставки акцизу на електронні сигарети у 2022 році із 160 до 207 євро за кілограм, а в 2023 році – ще на 5% до 208 євро².

Політику диференціації рівня акцизного навантаження на електронні сигарети і сигарети реалізують також європейські країни – не члени ЄС. Зокрема, Велика Британія 2023 року підвищила ставки акцизу на тютюнові вироби, а співвідношення між мінімальним акцизом на сигарети та електронні сигарети складає 4,9 разу. У Норвегії акциз на сигарети у 3,8 разу вищий, ніж на електронні сигарети. У Швейцарії щодо тютюнових виробів застосовуються лише адвалорні акцизи: 51% для сигарет, 12% для електронних сигарет³.

Виходячи із вищевикладеного, чинні положення Директиви 2011/64/ЄС стали менш ефективними, оскільки їхня сфера застосування вже не є достатньою широкою, щоб відповідати поточним і майбутнім викликам, що постають внаслідок появи тютюнових виробів нового покоління, які з'являються на ринку. Тому існує нагальна потреба в модернізації нормативно-правової бази ЄС для вирішення поточних і майбутніх проблем функціонування внутрішнього ринку шляхом гармонізації визначення та оподаткування новітніх тютюнових виробів, незалежно від того, містять вони нікотин чи ні, щоб уникнути правової невизначеності та регуляторних відмінностей в ЄС, а також врахувати відповідні належні практики та досвід, набутий державами-членами у цій сфері⁴.

¹ Rosiński R. Fiscal aspects of excise duty in the European Union countries, *Scientific Journal of the University of Szczecin* 2015, No. 76

² Charkiewicz M. Taxation of novel tobacco products with excise duty. *Institutiones Administrationis – Journal of Administrative Sciences*, 2021. № 1(1). P. 20.

³ Там само.

⁴ Draft Council conclusions on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco of 20 May 2020, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8093-2020-INIT/pl/pdf>

4.2.4. Правове регулювання акцизних зборів з енергетичних продуктів та електроенергії

Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію рамок Співтовариства щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії (далі – Директива 2003/96/ЄС) встановлює правила Європейського Союзу щодо оподаткування електроенергії, всіх видів моторного палива та більшості видів палива для опалення¹.

Метою гармонізації цих правил є забезпечення безперервної роботи єдиного енергетичного ринку ЄС та уникнення будь-яких викривлень у торгівлі та конкуренції, які можуть виникнути внаслідок значних відмінностей у національних податкових системах. У широкому сенсі ці правила сприяють досягненню таких цілей, як перехід до конкурентоспроможної, низьковуглецевої, енергоєфективної економіки.

Директива 2003/96/ЄС у ч. 1 ст. 2 визначає, товари яких товарних кодів належать до енергетичних товарів та електроенергії. Однак цей перелік не вичерпний. Директивою 2003/96/ЄС встановлено, що енергетичні продукти, призначені для використання, пропонувані до продажу або використовувані як моторне пальне чи опалювальне паливо, крім тих, для яких рівень оподаткування встановлений у ч. 1 ст. 2 Директиви, оподатковуються за ставками, що застосовуються до еквівалентного опалювального палива або моторного пального. Так само, як і будь-які інші вуглеводні, крім торфу, призначені для використання, пропонувані до продажу або використовувані для цілей опалення, підлягають оподаткуванню за ставками, що застосовуються до еквівалентного енергетичного продукту.

Оскільки характер Директиви передбачає подальшу її імплементацію в національні законодавства держав-членів, Директива не прописує конкретні процесуальні формальності оподаткування, не встановлює строки та механізми стягнення податків².

Основні положення Директиви фіксують рівні ставок податків, які повинні бути імплементовані в національні законодавства держав-членів, встановлюють правила оподаткування та численні винятки із

¹ Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32003L0096>

² Євсєєва І. О. Практика пільгового оподаткування акцизним збором у Європейському Союзі // Фінансове право . 2014. № 3. С. 39-44.

правил, уповноважують держав-членів робити винятки або впроваджувати у національному законодавстві преференційний режим для певних енергетичних продуктів, залежно від сфери та суб'єктів, які користуються цими продуктами.

Водночас Директива 2003/96/ЄС визначає енергетичні продукти, які не входять до предмета її регулювання:

- готова теплова енергія;
- використання енергетичних продуктів у цілях, окрім як моторного палива або палива для обігріву;
- використання енергетичних товарів за подвійним призначенням;
- електроенергії, що використовується суто для цілей хімічного перетворення та в електролітичних і металургійних процесах;
- електроенергії, якщо вона становить понад 50% вартості продукту;
- мінералогічних процесів.

Рівні оподаткування, які держави-члени повинні застосовувати до енергетичних продуктів та електроенергії, не повинні бути меншими за мінімальні рівні оподаткування, передбачені цією Директивою. «Рівень оподаткування» означає сумарне значення усіх стягуваних непрямих податків (крім ПДВ), обчислених прямо чи непрямо на основі обсягу енергетичних продуктів та електроенергії на момент випуску для споживання. Держави-члени ЄС мають право застосовувати ставки акцизного збору, вищі за ці мінімальні значення, відповідно до своїх національних потреб.

Держави-члени можуть застосовувати, під фіскальним контролем, повні або часткові звільнення або зниження стосовно рівня оподаткування до:

(а) оподаткованих продуктів, що використовуються, під фіскальним контролем, у сфері пілотних проєктів технологічного розвитку або більш екологічно дружніх продуктів, або стосовно палив із відновлюваних джерел;

(б) електроенергії:

- сонця, вітру, хвиль, припливів або геотермального походження;
- гідравлічного походження, виробленої на гідроелектричних установках;
- згенерованої з біомаси або з продуктів, що вироблені з біомаси;

- згенерованої з метану, що виділяється закинутими вугільними шахтами;
- згенерованих паливними елементами;
- (с) енергетичних продуктів та електроенергії, що використовуються для когенерації тепла та електроенергії;
- (d) електроенергії, що виробляється у результаті когенерації тепла та електроенергії, за умови, що комбіновані генератори екологічно дружні. Держави-члени можуть застосовувати національні означення для поняття «екологічно дружній» або (висока ефективність) стосовно когенераційного виробництва до моменту одностайного ухвалення Радою спільного означення цього поняття на основі звіту та пропозицій від Комісії;
- (е) енергетичних продуктів та електроенергії, що використовуються для перевезення товарів та пасажирів залізничним транспортом, метро, трамваями або тролейбусами;
- (f) енергетичних продуктів, що постачаються для використання як паливо для навігації внутрішніми водними шляхами (включно з рибальством), окрім як для приватних прогулянкових суден, та електроенергії, що виробляється на борту суден;
- (h) електроенергії, природного газу, вугілля та твердих палив, що використовуються домогосподарствами та/або організаціями, які визнані відповідними державами-членами як благодійні. У випадку таких благодійних організацій держави-члени можуть встановлювати звільнення чи зниження стосовно використання для цілей, які не пов'язані з комерційною діяльністю. Якщо виникає змішане використання, оподаткування застосовують пропорційно до кожного типу використання. Якщо частка такого використання незначна, ним може бути знехтувано;
- (і) природного газу та скрапленого нафтового газу (LPG), що використовуються як паливо;
- (j) моторного пального, що використовується у сфері виробництва, розробки, випробування та обслуговування повітряних суден та морських і річкових суден;
- (к) моторного пального, що використовується для днопоглиблювальних робіт у судноплавних водних шляхах та у портах;
- (l) продуктів, що підпадають під код КН 2705, що використовуються для цілей опалення.

Авіаційне пальне, за винятком пального, що використовується в приватних прогулянкових польотах, звільняється від акцизного

збору. Однак держави-члени можуть оподатковувати авіаційне пальне для внутрішніх рейсів, а також, за допомогою двосторонніх угод, пальне, що використовується на рейсах усередині ЄС. У таких випадках держави-члени можуть застосовувати рівень оподаткування, нижчий за мінімальний рівень, встановлений у Директиві 2003/96/ЄС.

Гармонізоване законодавство ЄС щодо енергетичних товарів та електроенергії не поширюється на деякі енергоємні сектори (наприклад, металургію) або на енергетичні продукти, які мають подвійне використання, тобто використовуються як для опалення, так і для інших цілей (наприклад, для виробництва певних хімічних речовин)¹.

Нині в ЄС Європейською Комісією відбувається перегляд Директиви 2003/96/ЄС з метою поєднання її з досягненнями цілей Зеленої угоди ЄС стосовно скорочення парникових газів та досягнення кліматичної нейтральності у 2050 році.

Відповідно до Пропозицій щодо реструктуризації рамок діяльності Союзу для оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії від 14 липня 2021 року² реформи у сфері енергетичних податків ЄС включають:

- запровадження податкових ставок, виражених у євро за гігаджоуль, які базуються на енергоємності та впливі енергетичних продуктів на навколишнє середовище, а не на їх обсязі (як це зазвичай відбувається тепер);
- розширення бази оподаткування за рахунок включення енергетичних компонентів та процесів, які раніше не враховувалися;
- включення нових енергетичних продуктів, таких як водень;
- заходи щодо запобігання подвійному оподаткуванню накопиченої електроенергії;
- значне скорочення можливостей держав-членів звільняти або знижувати ставки, що застосовуються до енергетичних продуктів, процесів і секторів;

¹ European Commission. Excise duties on alcohol, tobacco and energy. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/excise-duties_en

² European Commission, 2021, Proposal for a council directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity. URL: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:1b01af2a-e558-11eb-a1a5-01aa75ed71a1.0001.02/DOC_1&format=PDF

- збільшення мінімальних ставок податку для відображення поточного ціноутворення та щорічне коригування цих мінімальних ставок на основі індексу цін Євростату;
- впровадження перегляду Директиви кожні п'ять років для підтримки актуальності чинного варіанта.

Мета перегляду Директиви 2003/96/ЄС полягає в тому, щоб паливо та електроенергія класифікувалися відповідно до вмісту енергії та екологічних характеристик, а держави-члени ЄС оподатковували їх відповідним податком, забезпечуючи, щоб найбільш забруднюючі енергетичні продукти оподатковувалися найвищим податком. Ці зміни, хоча концептуально прості, є радикальним пересмисленням Директиви 2003/96/ЄС, яке, ймовірно, матиме реальний вплив на споживання енергетичних продуктів у середньостроковій і довгостроковій перспективі. Звичайно, окремі країни-члени ЄС матимуть можливість розглянути мінімальні ставки, які вони планують прийняти, але Європейська Комісія вважає, що з часом відбудеться зближення – якщо не стандартизація – ставок.

4.2.5. Висновки до підрозділу 4.2

На основі вищевикладеного можна підсумувати, що процес гармонізації акцизних зборів, незважаючи на значний прогрес, ще далекий від завершення. Аналізуючи законодавчі положення щодо гармонізації акцизного збору, прийняті в директивах ЄС, можна побачити, що вони мають базовий і загальний характер, залишаючи детальні питання врегулювання на рівні законодавства окремих держав-членів Європейського Союзу. Це пов'язано з відмінностями соціально-економічного характеру в окремих державах-членах.

На рівні ЄС гармонізовано акцизне оподаткування лише чотирьох категорій товарів (тютюнові вироби, спирт та алкогольні напої, енергетичні продукти та електроенергія), попри значну різноманітність акцизів, що існує на національному рівні у державах-членах ЄС. Виокремлення саме цих категорій акцизів вказує на їх виключне значення для спільного ринку ЄС. Акцизні податки – це податки на виробництво, виготовлення або споживання продукції на території держави-члена. Тому вони здатні суттєво впливати на обіг товарів і послуг на європейському ринку, а отже, виступати факторами, що можуть змінити вільний розвиток конкурентного механізму.

Крім того, акцизне оподаткування за своєю суттю не нейтральне. Об'єктами акцизів є продукти, які шкідливі для здоров'я споживача та створюють негативні наслідки для суспільства й навколишнього середовища, що виправдовує сплату за них спеціального податку для того, щоб впливати на рішення, які приймають споживачі. Проте, акцизний податок повинен прагнути бути якомога нейтральнішим в межах оподаткованої категорії товарів.

Характерною особливістю акцизного поподаткування також є те, що воно має враховувати історичні особливості ринку конкретної держави-члена, а також традиції, що склалися в політичному, правовому, соціальному, економічному, екологічному та культурному вимірах.

Акцизне оподаткування чутливе до змін на ринку товарів та послуг. Останнім часом з'являються нові товари, що мають подібні підакцизним товарам характеристики (як-от, електронні сигарети), але фактично вони залишаються за межами правового регулювання директив ЄС. Саме цей факт є тим чинником, який стимулює процес перегляду та внесення змін до існуючих директив з метою приведення їх у відповідність з новітніми змінами на ринку товарів, що підляють акцизному оподаткуванню.

4.3. Мито у податковому праві ЄС

4.3.1. Дуальна природа митних зборів у праві ЄС. Види митних зборів за правом ЄС

З усіх податків, які були стандартизовані на рівні ЄС, митні збори, без сумніву, є найбільш гомогенізованими податками. Ці податки безпосередньо регулюються правом Європейського Союзу, а надходження від них спрямовуються безпосередньо до бюджету ЄС. Після того, як у 1993 році Європейське Співтовариство створило єдиний внутрішній ринок, а згодом Митний союз, митні збори були введені для регулювання торгівлі між Європейським Союзом і третіми країнами¹.

¹ Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello Customs duties. URL: https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/79966/6/International%20Taxation%20and%20Customs_Module%204_Customs%20duties.pdf

Європейська митна політика ґрунтується на низці положень Договору про функціонування ЄС, що становлять основи європейського митного регулювання. До них, зокрема, належить стаття 28, яка встановлює, що Союз включає митний союз, що охоплює всю торгівлю товарами, передбачає заборону на ввізне й вивізне мито та всі збори еквівалентної дії між державами-членами та ухвалення спільного митного тарифу у відносинах із третіми країнами, а також ст. 29, якою визначено, що продукція, яка надходить із третіх країн, вважається такою, що перебуває у вільному обігу в державі-члені, якщо стосовно неї дотримано всіх ввізних формальностей та стягнуто мито або збори еквівалентної дії, що підлягають сплаті у такій державі-члені та щодо неї не відбулося повного або часткового повернення такого мита або зборів¹.

Відтак, ДФЄС фактично встановлює фундаментальні принципи європейської митної політики – скасування національних кордонів між державами-членами ЄС та вільний рух товарів в межах ЄС, а також створення та функціонування Митного Союзу.

Першою суттєвою цінністю, пов'язаною з митним регулюванням в європейському правопорядку, можна назвати скасування національних кордонів з метою забезпечення свободи обігу товарів і послуг на спільному ринку та встановлення на кордоні Європейського Союзу з іншими країнами, що не належать до ЄС, митних кордонів.

Дійсно, основна мета, яку переслідує Європейський Союз, безумовно, полягає у відмові від внутрішніх кордонів між державами-членами з метою створення єдиного європейського ринку без внутрішніх поділів, який замінить національні ринки. З цієї точки зору, з моменту підписання Договору про функціонування ЄС заборона використання мит і зборів, як для імпорту, так і для експорту, в комерційних відносинах між резидентами в ЄС була визначена як основна мета європейської інтеграції. Логічне підґрунтя цього принципу вбачається у зв'язку між скасуванням національних кордонів та свободою обігу товарів і послуг. Більше того, в науковій літературі закріпилося переконання про роль цього принципу в процесі європейської інтеграції: скасування національних кордонів і створення

¹ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу. Офіційний вісник Європейського Союзу, 2010/С 83/01.

вільної зони для обміну товарами розглядається як перший законодавчий захід, який необхідно здійснити для досягнення реального наднаціонального спільного ринку¹.

Із принципами скасування національних кордонів та вільним рухом товарів у межах ЄС пов'язаний принцип Митного союзу (конкретно згаданий у п. а ст. 3 ДФЄС), створення якого є завершенням процесу проведення єдиної митної політики на європейському рівні з метою забезпечення однорідного режиму комерційних відносин держав-членів з іноземними державами. Митний союз являє собою законодавчо оформлену митну угоду, відповідно до якої країни-члени відмовляються від стягнення мит в торгівлі між собою, але запроваджують єдиний митний тариф по відношенню до інших країн. Отже, відбувається не тільки вільний рух товарів та послуг між країнами, а й гармонізація процедур митного регулювання².

Створюючи Митний союз європейськими країнами був вибраний шлях рівномірного ступінчастого зниження митних тарифів у взаємній торгівлі. Перше зниження на 10% було здійснено 1 січня 1959 року. Наступного року вони були понижені на 20%, а потім знижувалися щорічно (за винятком 1965 року) на 10%. Нарешті, 1 липня 1968 року внутрішні митні межі між країнами були повністю скасовані³.

Принципи функціонування Митного союзу визначено установчими договорами ЄС. Це загальні правила, які передують правилам вторинного законодавства про митні збори, що застосовуються до комерційних відносин з країнами, які не є членами ЄС. Принципи функціонування митного Союзу слід розглядати як безумовне правило, яке безпосередньо застосовується державами-членами та європейськими органами. Кожен виняток із цього правила має тлумачитися в обмежувальному сенсі й повинен бути чітко встановленим⁴.

¹ Boria P. Taxation in European Union Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 91.

² Кузняк Б.Я., Свічкарь В.А. Особливості митного регулювання в країнах Європейського Союзу. Ефективна економіка. 2018. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2018/9.pdf

³ Там само.

⁴ Joined cases 2/62 and 3/62. Commission of the European Economic Community v Grand Duchy of Luxembourg and Kingdom of Belgium. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61962CJ0002>

По-перше, у статтях 28, 30 ДФЄС йде мова про те, що Союз включає митний союз, що охоплює всю торгівлю товарами та передбачає заборону на ввізні й вивізні мито, всі збори еквівалентної дії, а також мита фіскального характеру між державами-членами та ухвалення спільного митного тарифу у відносинах із третіми країнами¹.

Ці статті ДФЄС, по-перше, демонструють фундаментальну роль митного союзу для ЄС, використовуючи формулювання «Союз включає в себе митний союз», а по-друге вказують на два аспекти митного союзу: а) зовнішній – прийняття єдиного митного тарифу щодо третіх країн; б) внутрішній – заборона митних зборів на імпорт та експорт між державами-членами, а також всіх платежів, які мають еквівалентну дію, та мит фіскального характеру.

Фактично митні збори в ЄС одночасно знаходяться в режимі заборони та дозволу. В середині ЄС між державами-членами мита та всі збори еквівалентної дії заборонені, однак мита застосовуються до продукції, яка надходить з третіх країн. Очевидно, що у цьому контексті можна зробити висновок про дуальну природу митних платежів у ЄС, що власне закладена у Договорі про функціонування ЄС і розвинена у вторинному праві ЄС, зокрема у Регламенті Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року про встановлення Митного кодексу Союзу.

ДФЄС містить заборону для держав-членів встановлювати на національному рівні митні збори, визнаючи виключну компетенцію європейських органів. Це положення має пряму дію, це означає, що фізичні та юридичні особи можуть посилалися на нього не лише в національних судах, але й в адміністративних органах². Так, у справі *San Giorgio* Суд встановив, що платник податку, з якого незаконно були стягнуті мито або збір еквівалентної дії всупереч приписам ст. 30, має право вимагати реституції та компенсації збитків, звернувшись з позовом до національного суду держави-члена Євросоюзу, де було скоєне правопорушення³.

¹ Boria P. *Taxation in European Union* Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 91.

² Case 26-62. *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61962CJ0026>

³ Case 199/82. *Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61982CJ0199>

Заборона мит і зборів, що мають еквівалентну дію, є абсолютною. Законодавство ЄС не передбачає жодних винятків, які б дозволяли державі-члену накладати такий тарифний тягар на імпорт або експорт на внутрішньому ринку. Заборона митних зборів та еквівалентних зборів тісно пов'язана із заборонаю дискримінаційного національного оподаткування, встановленою статтею 110 ДФЄС. Відповідно до цієї статті, жодна держава-член прямо або опосередковано не накладає на продукцію інших держав-членів будь-які внутрішні податки будь-якого типу, що перевищують податки, прямо або опосередковано накладені на подібну продукцію національного виробництва. Окрім того, жодна держава-член не накладає на продукцію інших держав-членів жодних внутрішніх податків, що за своєю суттю надають непрямий захист іншій продукції. Відтак заборона митних зборів згідно із ст. 30 ДФЄС застосовується, коли товари перетинають кордони, а заборона відповідно до ст. 110 ДФЄС – коли існує внутрішня, тобто національна, система стягнення мита (оподаткування) на товари. З цієї точки зору, заборона, передбачена статтею 110 ДФЄС, є інструментом, який не дозволяє державам-членам обходити неможливість запровадження еквівалентних мит і зборів шляхом перенесення фінансового тягаря на внутрішню територію. Будь-які мита та еквівалентні збори, що встановлені з порушенням статті 30 ДФЄС, мають бути відшкодовані державами-членами ЄС. Законодавство ЄС не регулює процедуру повернення сплачених сум, тому застосовуються національні правила¹.

Відзначимо, що практична реалізація статті 30 ДФЄС про заборону ввізного та вивізного мита не викликала у держав-членів ЄС особливих труднощів, перш за все, внаслідок ясності визначення поняття «митний збір», що безпосередньо фігурувало у національних законодавствах держав-членів. Значно складніша ситуація склалася в питанні кваліфікації рівнозначних зборів або зборів еквівалентної дії між державами-членами.

У європейському правопорядку чітко встановлено заборону на податки на товари, що переміщуються через національні кордони, які можуть мати такий самий ефект, що й митні збори на імпорт або

¹Tomášek, M., Šmejkal, V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR, 2024. С. 131.

експорт. Такий вид фіскальних заходів називається «збори еквівалентної дії», що означає їх здатність впливати на комерційні відносини між резидентами країн-членів та резидентами інших країн, що не входять до складу ЄС. Очевидно, що ця заборона інструментально пов'язана із загальною забороною митних зборів, яка має бути прийнята державами-членами як остаточне правило Митного союзу, адже навіть податки, які відрізняються від митних зборів, але мають такий самий вплив на обіг товарів, можуть здійснювати вплив на вільну конкуренцію і створити перешкоду для функціонування спільного ринку¹. Метою заборони зборів з еквівалентною дією є уникнення того, щоб загальна заборона митних зборів могла бути порушена за допомогою фіскальних заходів, що мають інший зміст або іншу структуру (порівняно з митними зборами), які спрямовані на обмеження або зміну вільного обігу товарів².

Спори про визнання тих чи інших зборів, запроваджених державами-членами ЄС, такими, що мають рівнозначний ефект, неодноразово ставали предметом розгляду в практиці Суду ЄС. Саме Суд відіграв вирішальну роль у деталізації поняття зборів еквівалентної дії.

Так, у справі *Commission v Italy* Суд ЄС визначив еквівалентний збір як будь-який фінансовий збір, незалежно від його розміру, з якою б метою і в який би спосіб він не стягувався, який не є митом у строгому розумінні й накладається в односторонньому порядку на вітчизняні або іноземні товари у зв'язку з перетином ними кордону, навіть якщо він не стягується на користь держави, не має дискримінаційного або захисного характеру, і навіть якщо товари, на які він накладається, не перебувають у конкурентному становищі по відношенню до інших вітчизняних товарів³. Прив'язка до переміщення товарів через кордон не означає, що збір повинен стягуватися під час цього переміщення (тобто на етапі імпорту) або навіть безпосередньо на кордоні. Заборонений збір також застосовується, якщо його стягнення пов'язане з перетином кордону, але відкладається до моменту

¹ Joined cases C-485/93 and C-486/93 *Maria Simitzi v Dimos Kos*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61993CJ0485>

² Pietro Boria *Taxation in European Union* Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 92

³ Case 24/68 *Commission of the European Communities v Italian Republic*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61968CJ0024>

реалізації товарів або їх подальшої переробки¹. Кордон також має широке визначення і не обов'язково має бути державним кордоном, а може бути кордоном всередині держави-члена. Суд ЄС постановив, що навіть збір, диференційований відповідно до ваги товарів, який стягується лише в одному муніципалітеті держави-члена і впливає на певну категорію товарів у зв'язку з їх транспортуванням за межі території муніципалітету, є збором, що має ефект, еквівалентний експортному миту, незважаючи на той факт, що збір також впливає на товари, кінцевий пункт призначення яких знаходиться в межах відповідної держави-члена².

Фінансова природа еквівалентного збору часто ускладнює його правильну класифікацію та відмежування від національного податку загального характеру, який також є фінансовим навантаженням на товари. У справі *Gaston Schul* Суд пояснив, що заборона зборів, які мають еквівалентну дію, включає «будь-який податок, що сплачується з або внаслідок імпортування і який, з огляду на те, що застосовується спеціально до імпортованих товарів і не застосовується до подібних товарів національного виробництва, в кінцевому підсумку має наслідком таку саму дію, що й митний збір, на вільний рух товарів через негативний вплив на ціну імпортованих товарів»³. Визначальною рисою таких зборів, що відрізняє їх від внутрішніх податків, є те, що мито стосується виключно товарів, які як такі перетинають кордони, тоді як національний податок застосовується до імпортованих, експортованих та вітчизняних товарів, які він обтяжує однаково, на однаковому етапі торгівлі, і факт, який призводить до виникнення зобов'язання зі сплати податку, однаковий для вітчизняних та іноземних товарів⁴.

¹ Case 78/76 *Steinike & Weinlig v Federal Republic of Germany*. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-78/76>

² Case C-72/03 *Carbonati Apuani Srl v Comune di Carrara*. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-72/03>

³ Case 15/81 *Gaston Schul Douane Expeditur BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal* / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61981CJ0015>

⁴ Tomášek, M., Šmejkal, V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR, 2024. С. 131.

Отже, заборона ввізного та вивізного мита, а також зборів, що мають еквівалентну дію, за своєю природою є фундаментальним правилом, яке чітко встановлює стандарт створення спільного ринку, а саме: заборону на застосування обмежувальних заходів щодо вільного обігу товарів на європейській території¹.

Прийняття цього принципу є аксіологічною основою митної політики Європейського Союзу та нерозривно пов'язане із ще одним принципом Митного союзу, який передбачає встановлення єдиного митного тарифу, що застосовується для країн, що не є членами ЄС. Єдиний митний тариф, безумовно, є наступним кроком після усунення митних кордонів між державами-членами ЄС, оскільки свідчить про вищий рівень інтеграції держав-членів у торговельні відносини з третіми країнами².

Відповідно до п. 2 ст. 28 ДФЕС, з метою забезпечення однорідного підходу до комерційних відносин з країнами, що не входять до складу ЄС, а отже, повної комерційної інтеграції на спільному ринку, встановлено, що Митний союз запроваджує єдиний митний тариф для регулювання комерційних обмінів, які розглядаються в режимі вільного обігу на європейській території, між державами-членами та іншими країнами, що не входять до складу ЄС. Продукція, що надходить із третіх країн, вважається такою, що перебуває у вільному обігу в державі-члені, якщо стосовно неї дотримано всіх ввізних формальностей та стягнуто мито або збори еквівалентної дії, що підлягають сплаті у такій державі-члені, та щодо неї не відбулося повного або часткового повернення такого мита або зборів (ст.29 ДФЕС). Відповідно до ст. 31 ДФЕС, встановлено, що Рада за пропозицією Комісії встановлює ставки Спільного митного тарифу. Крім того, з метою стимулювання співробітництва у митній політиці чітко встановлено заборону на кількісні обмеження імпорту (ст. 34 ДФЕС) або експорту (ст. 35 ДФЕС) або встановлення податків з еквівалентним ефектом. Іноді кількісні обмеження імпорту або експорту можуть бути допущені з міркувань суспільної моралі, порядку або безпеки; захисту здоров'я та життя людей, тварин або рослин; захисту національних скарбів, що мають мистецьку, історичну або археологічну цінність; захисту промислової та комерційної власності. Проте такі заборони або обмеження не повинні бути засобами

¹ Boria P. Taxation in European Union Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P. 93.

² Там само.

свавільної дискримінації або прихованого обмеження торгівлі між державами-членами (ст. 36 ДФЄС).

Митні збори застосовуються лише до товарів (але не до послуг), які ввозяться з-за меж митної території, що охоплює території держав, у тому числі їхні територіальні води, внутрішні води і повітряний простір, визначені у ст. 4 Митного кодексу ЄС.

Митні збори становлять значну частину традиційних власних ресурсів бюджету ЄС. Вони збираються органами влади держав-членів, а потім перераховуються до бюджету ЄС за вирахуванням 25% (застосовується з 2021 року, раніше було 20%) одноразової суми на адміністративні витрати держав-членів, понесені у зв'язку з адмініструванням цих мит.

Митний кодекс ЄС визначає такі види митних зборів:

1) Ввізні мита, що є найважливішими і складаються з таких мит та зборів: а) єдиний митний тариф та еквівалентні збори, що застосовуються до імпорتنих товарів; б) сільськогосподарські збори та інші імпорتنі мита, встановлені в рамках Спільної аграрної політики.

2) Вивізні мита, які застосовуються дуже рідко і складаються з таких мит і зборів: а) митні та прирівняні до них збори, що застосовуються до експортних товарів; б) сільськогосподарські регуляторні збори та інші експортні мита, встановлені відповідно до Спільної аграрної політики¹.

Ввізні мита застосовуються до товарів, що ввозяться на територію ЄС і підлягають оподаткуванню. Статті 77-79 МКУ поділяють загальні умови оподаткування ввізним митом на три випадки: випуск для вільного обігу, зокрема й відповідно до положень про кінцеве використання, тимчасовий ввіз із частковим звільненням від сплати ввізного мита та ввезення товарів без дотримання встановлених вимог.

Вивізне мито справляється при поміщенні товарів під процедуру вивозу або процедуру перероблення за межами митної території ЄС.

Особливим видом мит у ЄС є сільськогосподарські мита. Їхня мета – реалізація вимог спільної сільськогосподарської політики

¹ Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року про встановлення Митного кодексу Союзу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#Text

Співтовариства. До другої половини 90-х років Співтовариство використовувало особливу систему компенсаційних сільськогосподарських зборів, принципом яких було підвищення вартості ввезених продуктів до рівня вартості аналогічних продуктів усередині Співтовариства. Однак під впливом Світової організації торгівлі такі компенсаційні збори були замінені сільськогосподарськими митами (як правило, адвалорними), що стягуються або замість мит, установлених у Єдиному митному тарифі, або на додачу до них (так звані «додаткові мита»). Сільськогосподарські мита відрізняються досить високими ставками – до 200%. Митний Кодекс ЄС прирівнює сільськогосподарські мита до мит, установлюючи загальні правила їхнього стягнення. Різновидом сільськогосподарських мит є сезонні мита, що застосовуються для певної сільськогосподарської продукції з метою захисту сільгоспвиробників Співтовариства в період продажу їхньої продукції. Наприклад, картопля обкладається підвищеним митом у період з 16 травня по 30 червня, а для полуниці підвищене мито застосовується в липні¹.

4.3.2. Основні елементи митно-тарифного регулювання в ЄС

Тарифна класифікація, вартість та походження товарів є основоположними факторами, на основі яких застосовується митно-тарифний режим в ЄС по відношенню до третіх країн.

Запровадження спільного митного тарифу на підставі ст. 31 ДФЕС дозволило ЄС започаткувати єдину митну та тарифну політику, впровадити й реалізувати загальну торговельну політику й забезпечити захист економічних інтересів Європейського Союзу².

Єдиний митний тариф ЄС – основа митного регулювання переміщення товарів та транспортних засобів через митні кордони ЄС. Він спільний для усіх країн-членів ЄС, які не мають права на одностороннє встановлення додаткових тарифів та мита³.

¹ Денисенко В. В. Правове забезпечення митної політики : міжнародно-правові стандарти та українське законодавство : навч. посіб. Запоріжжя : ЗНТУ, 2018. С. 45.

² Карпенко Г. Л., Коваль Н. О., Панфілова О. Є. К 26 Митне право ЄС: навчально-методичний посібник; освітні програми підготовки бакалаврів в НУ «ОЮА», галузі знань 08 «Право», 29 «Міжнародні відносини», спеціальності – 081 «Право», 293 «Міжнародне право» / Г. Л. Карпенко, Н. О. Коваль, О. Є. Панфілова. Одеса: Фенікс, 2020. 118 с.

³ Митне регулювання в ЄС та Україні: порівняльно-правове дослідження: науково-практичний посібник / Мароха В., Олійник Н., Омельченко О.,

Стаття 56 Митного кодексу ЄС встановлює, що ввізне та вивізне мито, що підлягає сплаті, ґрунтується на Єдиному митному тарифі, а інші заходи, передбачені законодавством Союзу, яке регулює окремі сфери, що стосуються торгівлі товарами, застосовуються, у відповідних випадках, згідно з тарифною класифікацією таких товарів. Отже, тарифна класифікація, що міститься в Митному тарифі ЄС, використовується для застосування заходів як тарифного, так і нетарифного регулювання.

Структура єдиного митного тарифу ЄС визначається Митним кодексом ЄС та включає такі елементи:

(а) Комбінована номенклатура товарів;

(б) будь-яка інша номенклатура, що повністю або частково ґрунтується на Комбінованій номенклатурі або передбачає її подальші підрозділи та що встановлена законодавством Союзу, яке регулює окремі сфери, для застосування тарифних заходів, що стосуються торгівлі товарами;

(с) договірне або автономне мито на товари, що входять до складу Комбінованої номенклатури;

(д) преференційні тарифні заходи, що містяться в угодах, що їх Союз уклав з деякими країнами або територіями, які не є частиною митної території Союзу, чи групами таких країн або територій;

(е) преференційні тарифні заходи, що їх Союз установив в односторонньому порядку для деяких країн або територій, які не є частиною митної території Союзу, чи груп таких країн або територій;

(ф) автономні заходи, що передбачають зниження або звільнення від мита на деякі товари;

(г) сприятливий тарифний режим, установлений для деяких товарів у зв'язку з їхнім характером або кінцевим використанням у рамках зазначених у пунктах (с)-(ф) або (h) заходів;

(h) інші тарифні заходи, передбачені сільськогосподарським, комерційним або іншим законодавством Союзу.

Перші два елементи являють собою товарні номенклатури, що застосовуються в ЄС, а саме: а) Комбіновану номенклатуру товарів 1987 р., та б) «інші номенклатури, встановлені ЄС», у даному

випадку мається на увазі інтегрована товарна номенклатура TARIC – Tarif integre des Communautés Europeennes. Інші п'ять елементів – різні види ставок мита, а також звільнень від ставок мита, які відповідають певним товарним позиціям товарної номенклатури¹.

Комбінована номенклатура товарів, що встановлена в Регламенті (ЄС) №2658/87 від 23 липня 1987 року про тарифну і статистичну номенклатуру та про спільний митний тариф (далі – Регламент 2658/87)², являє собою класифікацію всіх товарів, засновану на Міжнародній конвенції про Гармонізовану систему опису та кодування товарів від 14 червня 1983 року. Вона є подальшим розвитком (зі спеціальними підрозділами для ЄС) номенклатури Гармонізованої системи Всесвітньої митної організації. Це систематизований перелік товарів, який застосовується більшістю країн, що торгують (а також використовується для міжнародних торговельних переговорів).

Комбінована номенклатура, представлена в додатку I Регламенту 2658/87, використовується для класифікації більшості товарів при їх декларуванні на митниці в ЄС. Товарна позиція в Комбінованій номенклатурі, зазначена в деклараціях на імпортовані та експортовані товари, дозволяє визначити, яка ставка мита застосовується та як і товари розглядаються для статистичних цілей або для інших політик Європейського Союзу³.

Щороку Додаток I до Регламенту 2658/87 оновлюється й публікується як окремий Регламент в Офіційному віснику ЄС. Такі оновлення враховують будь-які зміни, узгоджені на міжнародному рівні, або в рамках Всесвітньої митної організації щодо номенклатури Гармонізованої системи, або в рамках Світової організації торгівлі щодо звичайних ставок мита. Можуть знадобитися й інші

¹ Денисенко В. В. Правове забезпечення митної політики : міжнародно-правові стандарти та українське законодавство : навч. посіб. Запоріжжя : ЗНТУ, 2018. С. 50.

² Регламент Ради (ЄС) № 2658/87 від 23 липня 1987 року про тарифну і статистичну номенклатуру та про спільний митний тариф / URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b30#Text

³ European Commission Taxations and Customs Union: The Combined Nomenclature / URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/calculation-customs-duties/customs-tariff/combined-nomenclature_en

зміни, щоб відобразити еволюцію, наприклад, комерційної політики, технологічних або статистичних вимог¹.

Комбінована номенклатура охоплює:

(а) номенклатуру Гармонізованої системи;

(б) номенклатурні одиниці нижчого порядку, застосовувані Співтовариством до такої номенклатури, які іменовані «підпозиції комбінованої номенклатури», у випадках, коли вказана відповідна ставка мита;

(с) попередні положення, додаткові примітки до розділів або груп та виноски, які стосуються підпозицій комбінованої номенклатури².

Комбінована номенклатура складається з 21 розділу, розділених на 99 глав. Глави підрозділяються на групи й підгрупи. Головні критерії класифікації товарів по розділах – матеріал і функції товарів. Усі товари мають восьмизначний код. Перші дві цифри відповідають розділу в Гармонізованій системі (наприклад, «Глава 18 Какао та какао-продукти»), наступні дві – товарній позиції (наприклад, «1806 Шоколад та інші харчові продукти, що містять какао»), наступні дві – підпозиції номенклатури гармонізованої системи (наприклад, «1806 10 – Какао-порошок, що містить цукор або підсолоджувальні речовини»), а останні дві – підпозиції комбінованої номенклатури, що дозволяють більш точно класифікувати товар (наприклад, «1806 10 15 – не містить сахарози або містить менше 5% за масою сахарози (включаючи інвертний цукор, виражений у вигляді сахарози) чи ізоглюкози, вираженої у вигляді сахарози»)³. Цей код використовується для визначення мит, що відповідають тарифу ЄС, а також для інших цілей, наприклад, для складання статистики торгівлі за межами ЄС та іншої політики ЄС у сфері торгівлі⁴.

¹ European Commission Taxations and Customs Union: The Combined Nomenclature. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/calculation-customs-duties/customs-tariff/combined-nomenclature_en

² Регламент Ради (ЄЕС) № 2658/87 від 23 липня 1987 року про тарифну і статистичну номенклатуру та про спільний митний тариф / URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b30#Text

³ Там само.

⁴ Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello Customs duties. URL: https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/79966/6/International%20Taxation%20and%20Customs_Module%204_Customs%20duties.pdf

Згідно з Регламентом 2658/87, Європейська Комісія зобов'язана на базі комбінованої номенклатури скласти інтегровану товарну номенклатуру (TARIC). Цей тариф використовується Європейською Комісією та компетентними органами держав-членів для реалізації заходів ЄС щодо імпорту, а також необхідною мірою до експорту та торгівлі між державами-членами ЄС. TARIC діє з 1 січня 1988 р¹.

Інтегрований тариф TARIC складається приблизно з 10000 товарних позицій, що становлять базову номенклатуру товарів для митного тарифу, а також для статистики зовнішньої й внутрішньої торгівлі Співтовариства та охоплює:

(а) інструменти, які містяться в Регламенті 2658/87;

(б) додаткові номенклатурні одиниці нижчого порядку, застосовувані Співтовариством, які іменовані «підпозиції TARIC» та які потрібні для реалізації конкретних інструментів Співтовариства, перерахованих у додатку II;

(с) будь-яку іншу інформацію, необхідну для реалізації кодів TARIC та додаткових кодів, визначених у статті 3(2) та (3) Регламенту, або управління ними;

(д) ставки митного збору та інших ввізних та вивізних зборів, у тому числі звільнення від сплати мита та преференційні ставки тарифів, які застосовують до конкретних товарів при імпортуванні або експортуванні;

(е) інструменти, зазначені в додатку II, які застосовують при імпортуванні та експортуванні певних товарів.

Підпозиції TARIC позначаються як дев'ята та десята цифри коду товару, які разом із кодовими номерами комбінованої номенклатури становлять кодові номери TARIC. Якщо Співтовариство не застосовує номенклатурних одиниць нижчого порядку, дев'ята та десята цифри будуть «00».

TARIC являє собою досить зручний інструмент для практичного повсякденного використання в митному оформленні товарів, увезених на митну територію Співтовариства або тих, що вивозяться з неї. При цьому, відповідно до Регламенту 2658/87, TARIC не має

¹ Аракелян М.Р., Вишняков О.К. Право Європейського Союзу. Особлива частина: Навчальний посібник. З урахуванням Лісабонського договору: Підручник. 2010. 528 с.

самостійної юридичної чинності. Його використання обов'язкове тільки для митних органів держав-членів і для статистичних цілей¹.

Основними цілями використання Комбінованої номенклатури та TARIC є: а) стягнення мит; б) позначення товарів, які підлягають обкладанню акцизами; в) позначення товарів, які обкладаються ПДВ за зниженими ставками; г) застосування імпорتنих і експортних нетарифних обмежень; д) ведення зовнішньоторговельної статистики. Комбінована номенклатура та TARIC видаються мовами всіх держав-членів ЄС, але контрольними вважаються англійський та французький варіанти. Використання міжнародних основ для товарної номенклатури, таких як Гармонізована система, полегшує проведення міжнародних торговельних переговорів, вирішення торговельних суперечок, ведення й аналіз торговельної статистики держав. Використання однакової системи кодування й опису товарів дозволяє уникнути необхідності змінювати товарні документи при переміщенні товарів з однієї країни до іншої, стандартизувати національні системи митної документації, вести міжнародні бази даних зовнішньої торгівлі².

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що використання єдиного митного тарифу має значний позитивний вплив в силу того, що дозволяє провадити єдину митну і тарифну політику держав-членів, будувати спільний ринок, захищати економічні інтереси та вести спільну торгову політику ЄС. Окрім того, важливий той факт, що використання єдиного митного тарифу дозволяє надавати економічну допомогу країнам, що розвиваються³.

Застосування митних тарифів до товарів, що переміщуються на територію ЄС, фактично неможливе без визначення країни походження товарів та вартості товарів для митних цілей.

¹ Аракелян М.Р., Вишняков О.К. *Право Європейського Союзу. Особлива частина: Навчальний посібник. З урахуванням Лісабонського договору* : Підручник. 2010. 528 с.

² Денисенко В. В. *Правове забезпечення митної політики: міжнародно-правові стандарти та українське законодавство: навч. посіб.* Запоріжжя: ЗНТУ, 2018. С.53-54.

³ *Митне регулювання в ЄС та Україні: порівняльно-правове дослідження: науково-практичний посібник / Мароха В., Олійник Н., Омельченко О., Полонський О., Ропотан О.; за науковою редакцією А.В. Мазура. К.: ТОВ «Ніка-Прінт», 2005. С. 61.*

Правила визначення походження товарів у митному праві є однією з найважливіших складових розрахунку мита, що підлягає сплаті, разом з тарифною класифікацією та митною вартістю товарів. Існує тісний взаємозв'язок між визначенням походження товарів для митних цілей та розміром митних платежів, що підлягають сплаті при імпорті товарів, оскільки застосування конкретної ставки мита до певного товару часто залежить від визначення його походження¹.

Визначення походження товарів здійснюється з метою вирішення питання: а) про поширення на товар Митного тарифу ЄС без застосування односторонніх і конвенційних пільгових заходів у відношенні окремих третіх країн (груп країн, територій); б) про поширення на торгівлю окремими категоріями товарів нетарифних заходів (у т. ч. кількісних обмежень); в) про необхідність видачі для цього товару сертифіката походження².

Митний кодекс ЄС розрізняє преференційне та непреференційне походження товарів. Сенс цього розмежування полягає у формулюванні критеріїв, що дають змогу поширити на будь-який товар пільгові (сприятливі) тарифні заходи.

Непреференційні правила походження визначають походження товарів із країни, яка не є частиною жодної торгової угоди про пільгові (сприятливі) тарифні заходи, для застосування режиму найбільшого сприяння, а також для реалізації низки заходів торговельної політики (наприклад, антидемпінгові та компенсаційні мита, торговельні ембарго тощо).

Як визначено у Додатку II «Спільна декларація щодо преференційних правил визначення походження» до Угоди про правила визначення походження СОТ, непреференційні правила визначення походження – це ті закони, нормативні акти та адміністративні правила загального застосування, які застосовуються будь-яким Членом для визначення країни походження товарів, за умови, що такі правила визначення походження не стосуються договірних або автономних режимів торгівлі, які спричиняють надання тарифних

¹ Ewa Gwardzińska and Jakub Chowaniec Application of the European Union (EU) nonpreferential rules of origin for goods as a measure to extend the scope of trade restrictions / World Customs Journal. Volume 16, Number 1. P. 37

² Денисенко В. В. Правове забезпечення митної політики: міжнародно-правові стандарти та українське законодавство: навч. посіб. Запоріжжя: ЗНТУ, 2018. С.55.

преференцій, що виходять за межі застосування параграфу 1 ст. I Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ) 1994¹.

Як відзначає В.М. Сторожчук, використання правил непреференційного походження сприяє, передусім, реалізації таких функцій, як: захисна – захист національних виробників за рахунок створення додаткових бар'єрів для товарів, які країна вважає чутливими для своєї промисловості; фіскальна – збільшення дохідної частини бюджету за рахунок відсутності преференцій у оподаткуванні імпортованих товарів; регулятивна – регулювання структури експорту та імпорту за рахунок маркування країни походження та статистичного обліку товарів².

Визначення країни походження товару передбачає застосування тих чи інших правил для вірного встановлення країни. Залежно від етапів та способів виготовлення тих чи інших товарів, задіяними у цьому процесі можуть бути одна або кілька країн. Якщо у виробництві товару бере участь лише одна країна, то застосовується концепція повністю виробленої продукції. На практиці це здебільшого обмежується продуктами, отриманими в їхньому природному стані, та продуктами, які є похідними від повністю отриманих продуктів. У випадках багатоступеневої обробки, переробки або реалізації інших етапів виробництва за участю різних країн походження товару визначатиме концепція останньої суттєвої трансформації, оскільки важливо розмежовувати фактори, які є визначальними при визначенні країни походження та надають товару певну «національність» однієї із країн, яка брала участь у виготовленні такого товару³.

Стаття 60 Митного кодексу ЄС визначає, що товари, які повністю отримані в одній країні або на одній території, повинні вважатись такими, що походять із цієї країни або території. До товарів, повністю видобутих у своїй країні походження, належать:

¹ Угода про правила визначення походження: Додаток 1А до Угоди про заснування Світової організації торгівлі від 15.04.1994 № 981_013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_013#Text

² Сторожчук В.М. Правила походження товарів як інструмент зовнішньоторговельної політики держави. Бізнес Інформ, 2018. №1. С. 66.

³ Коваль Н.О. Правила визначення непреференційного походження товару відповідно до Митного кодексу Європейського Союзу. *LEX PORTUS*. № 1 (15), 2019. С. 27-28.

- мінеральні продукти, що видобуваються на території цієї країни;
- плодові продукти, вирощені на території цієї країни;
- живі тварини, народжені й вирощені на території цієї країни;
- продукти, що походять від вирощених на території цієї країни живих тварин;
- продукти полювання і рибальства, отримані на території цієї країни;
- морські продукти, отримані за межами територіальних вод цієї країни за допомогою суден, що зареєстровані у даній країні і плавають під її прапором;
- продукти, зроблені на плавучих рибопереробних підприємствах із продуктів, зазначених у попередньому пункті, за умови, що ці підприємства розташовані на суднах, що зареєстровані у цій країні і плавають під її прапором;
- продукти, отримані з морського дна або шельфу за межами територіальних вод за умови, що країна, яка їх видобула, має виняткове право на розробку цієї ділянки морського дна або шельфу;
- промислові відходи або сміття, зібрані на території цієї країни для переробки в сировинні матеріали;
- товари, вироблені на території цієї країни винятково із продуктів, зазначених у попередніх пунктах або їхніх похідних, на будь-якій стадії виробництва.

Однак часто процес видобутку або виробництва товарів охоплює декілька країн, тому митне законодавство ЄС регламентує правила походження таких товарів, зокрема, у ст. 60 Митного кодексу ЄС, згідно з якою товари, що їх вироблення відбувається більш ніж в одній країні чи більш ніж на одній території, повинні вважатися такими, що походять із тієї країни або території, де їх востаннє, істотно, економічно обґрунтовано оброблено чи перероблено на обладнаному для таких цілей підприємстві, що призвело до виробництва нового продукту або становить важливий етап вироблення.

Згідно з практикою Суду ЄС, остання обробка або переробка істотна лише в тому випадку, якщо отриманий в результаті продукт має власні характерні особливості та склад, яких не було до обробки або переробки. Операції, які впливають на зовнішній вигляд товару для цілей його використання, але не призводять до суттєвої зміни

якісних характеристик товару, не можуть впливати на визначення походження цього товару¹.

Одним з основних правил визначення походження товару в останній країні виробництва є зміна тарифної позиції, товарної підпозиції або розділеної товарної підпозиції. Зміна тарифної позиції відбувається тоді, коли тарифна класифікація кінцевого продукту відрізняється від тарифної класифікації вихідних матеріалів, які були використані у виробництві. Однак операції з обробки або переробки можуть бути економічно невиправданими, якщо вони здійснюються в іншій країні або на іншій території з метою ухилення від сплати митних зборів, нетарифних заходів або інших заходів. У таких випадках вважається, що товари пройшли останню суттєву економічно обґрунтовану обробку або переробку, яка призвела до виготовлення нового продукту або становила суттєвий етап виробництва в країні або на території, з якої походить більшість матеріалів, що визначається на основі вартості цих матеріалів².

Для визначення походження товарів такі операції з переліку так званих мінімальних операцій не вважаються істотним економічно обґрунтованим обробленням або переробленням:

(а) операції для забезпечення збереження продуктів у належному стані під час перевезення та зберігання (вентилювання, розкладання, сушіння, усунення пошкоджених частин та подібні операції) або операції, що полегшують відвантажування або перевезення;

(б) прості операції, що складаються з видалення пилу, відсіювання або просіювання, сортування, класифікування, групування, промивання, розрізання;

(в) змінювання пакування і розбирання та комплектування відправлень, просте фасування у пляшки, банки, балони, пакети, ящики, коробки, закріплення на лотках або картоні та всі інші прості пакувальні операції;

¹ Case C-373/08. Hoesch Metals and Alloys GmbH v Hauptzollamt Aachen / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62008CJ0373&qid=1710830879206>

² Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015 supplementing Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council as regards detailed rules concerning certain provisions of the Union Customs Code / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32015R2446>

(d) складання товарів у набори або комплекти чи виставлення на продаж;

(e) нанесення маркувань, етикеток або інших подібних розпізнавальних знаків на продукти або на їхнє пакування;

(f) просте складання цілого продукту з частин продуктів;

(g) розбирання або змінення використання;

(h) поєднання двох або більше операцій, зазначених у пунктах (a)–(g).

Згідно з практикою Суду ЄС, операція складання різних частин може вважатися такою, що визначає походження, якщо з технічної точки зору та з урахуванням визначення товару, про який ідеться, вона є вирішальним етапом виробничого процесу, на якому визначається призначення використаних частин і на якому товар набуває своїх специфічних якісних характеристик¹. Однак, враховуючи різноманітність операцій, які підпадають під поняття складання, в певних ситуаціях оцінка на основі технічних критеріїв може не привести до визначення походження товару. У таких випадках вартість, додана при складанні, повинна розглядатися як допоміжний критерій².

Отже, для того, щоб визначити походження товару з певної країни, необхідно дотримуватися трьох критеріїв: а) у цій країні повинні мати місце останній економічно виправданий суттєвий процес або операція; б) цей процес має бути проведений на підприємстві, спеціально обладнаному для таких цілей; в) результатом цього процесу має бути виробництво нового товару, або такий процес повинен являти собою важливу стадію виробничого процесу³.

У випадках, коли питання походження товару істотне для нарахування мита, Митний кодекс ЄС встановлює необхідність надання документа, що підтверджує походження товару – сертифіката походження. Крім цього, митні органи, незалежно від наявності сертифіката, мають право вимагати додаткові докази походження товару в разі появи у них серйозних сумнівів на цей рахунок.

¹ Case C-114/78 *Yoshida GmbH v Industrie- und Handelskammer Kassel* / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:61978CJ0114>

² Gwardzińska E., Chowanec J. Application of the European Union (EU) nonpreferential rules of origin for goods as a measure to extend the scope of trade restrictions. *World Customs Journal*. Volume 16, Number 1. P. 41.

³ Коваль Н. О. Правила визначення неpreferенційного походження товару відповідно до Митного кодексу Європейського Союзу. *LEX PORTUS*. № 1 (15), 2019. С. 29.

Нормативно-правові акти ЄС не містять єдиних правил щодо загальних принципів документального підтвердження непреференційного походження товарів, що експортуються. Ці питання наразі регулюються лише національними правилами та інструкціями щодо їх застосування. ЄС відмовився від універсальної (стандартизованої) форми сертифіката про непреференційне походження товарів, надавши країнам-членам право видавати непреференційні сертифікати про походження товарів. Кожна країна-член ЄС визначає зразок непреференційного сертифіката про походження товару та порядок його видачі. У Польщі у випадку експорту сертифікати походження товарів видаються митними органами на письмову вимогу експортера або відправника товарів, якщо міжнародними угодами не передбачено інше. Непреференційне походження товарів може бути підтверджене різними доказами походження, за умови, що документи містять країну походження товару та постійне маркування країни походження на товарі. Серед таких документів можна виділити такі: сертифікат походження, рахунок-фактура, специфікація, контракт, сертифікат якості, інший офіційний документ¹.

Походження товару не відіграє ролі у випадках: а) якщо продукт вільно обертається усередині ЄС або митного союзу (наприклад, між ЄС і Андоррою); при цьому товари, імпортовані із третіх країн, мають пройти всі імпортні формальності; не повинне мати місце повернення сплачених імпортних мит; б) якщо відносно імпортованого продукту діє режим найбільшого сприяння без будь-яких обмежувальних або захисних заходів (антидемпінгові мита, ембарго, квоти тощо); в) якщо при імпорті товарів стягується мито по усередненій ставці; г) якщо товари звільняються від сплати мита (привілейовані операції); д) якщо товар експортується з ЄС без експортного відшкодування².

Преференційні правила походження допомагають визначити, чи походять товари з країн, з якими існують спеціальні домовленості або угоди. Це відкриває можливість для імпортованих товарів обкладатися нижчими або нульовими ставками мита, спряючи тим самим

¹ Gwardzińska E., Chowanec J. Application of the European Union (EU) nonpreferential rules of origin for goods as a measure to extend the scope of trade restrictions. *World Customs Journal*. Volume 16, Number 1. P. 43.

² Денисенко В. В. Правове забезпечення митної політики: міжнародно-правові стандарти та українське законодавство: навч. посіб. Запоріжжя: ЗНТУ, 2018. С. 57.

торгівлі між країнами-партнерами, надаючи переваги товарам, що походять з них.

Під преференційним походженням товару розуміють його походження в країні, у торгівлі з якою застосовують автономні або конвенційні тарифні пільги Співтовариства. Умови, що дають змогу поширити на той чи інший товар тарифні преференції, мають бути сформульовані: а) у разі конвенційної (міжнародно-правової) природи преференцій – у відповідних угодах Співтовариства з третіми країнами; б) у разі одностороннього (автономного) прийняття пільг – відповідно до процедури, передбаченої інститутами Співтовариства¹.

Стосовно товарів, що підпадають під дію преференційних заходів, що передбачені в угодах, що їх Союз уклав із деякими країнами або територіями, які не є частиною митної території Союзу, або з групами таких країн або територій, правила преференційного походження визначаються в таких угодах.

Стосовно товарів, що підпадають під дію преференційних заходів, що їх Союз установив в односторонньому порядку для деяких країн або територій, які не є частиною митної території Союзу, чи груп таких країн або територій, Комісія ухвалює інструменти, що встановлюють правила преференційного походження. Такі правила повинні ґрунтуватися або на критерії повного отримання товарів, або на критерії достатнього оброблення чи перероблення товарів.

Відповідно до ст. 64 Митного кодексу ЄС, за власною ініціативою або на вимогу країни-бенефіціара або території-бенефіціара Комісія може щодо деяких товарів дозволяти такій країні або території тимчасовий відступ від правил преференційного походження. Достатньою підставою для тимчасового відступу є:

(а) внутрішні або зовнішні фактори, що тимчасово позбавляють країну-бенефіціара або територію-бенефіціара можливості дотримуватися правил преференційного походження;

(б) країні-бенефіціару або території-бенефіціару потрібен час, щоб підготуватися до дотримання таких правил.

Відповідна країна-бенефіціар або територія-бенефіціар подає Комісії письмову заявку на відступ. Заявка повинна містити зазначені в другому підпараграфі причини, з яких необхідний відступ, а також відповідні підтвердні документи.

¹ Русак Д.М. Практика митного регулювання в ЄС: навчальний посібник. К., 2023. С. 22.

Строк тимчасового відступу не повинен перевищувати час існування наслідків внутрішніх або зовнішніх факторів, що його зумовлюють, або час, необхідний країні-бенефіціару або території-бенефіціару, щоб почати дотримуватися правил. Якщо відступ надано, відповідна країна-бенефіціар або територія-бенефіціар повинна виконувати будь-які встановлені вимоги щодо надання інформації Комісії стосовно використання відступу та управління товарними обсягами, щодо яких надано відступ¹.

Ще один ключовий елемент митно-тарифного регулювання в ЄС – правила визначення вартості товарів для митних цілей, оскільки основними видами мит, що містяться в Єдиному митному тарифі ЄС на даний час, є вартісні мита, тобто мита, що стягуються у відсотках від вартості товару. Основна складність при справлянні мита полягає у точному визначенні вартості оподатковуваного товару, тобто митної вартості. Для цього необхідні чіткі правила, що дозволяють, з одного боку, справедливо відображати реальну вартість переміщуваних через митний кордон товарів, а з іншого – не допускати скорочення митних платежів шляхом штучного заниження ціни товарів².

Митний кодекс ЄС у ст. 70 формулює основне правило визначення митної вартості при імпорті: головною основою митної вартості товарів є вартість операції, тобто ціна, що фактично сплачена або підлягає сплаті за товари в разі продажу для вивозу на митну територію Союзу та за потреби скоригована. Ціна, що фактично сплачена або підлягає сплаті, є сукупною сумою, що її сплатив або повинен сплатити покупець продавцю чи покупець третій особі на користь продавця за ввізні товари, та включає всі платежі, що здійснені або повинні бути здійснені як умова продажу ввізних товарів.

У ході визначення митної вартості до цієї ціни додаються також:

(а) витрати, якщо їх поніс покупець, але вони не включені до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, а саме: суми комісійної та брокерської винагороди, крім комісійної винагороди за купівлю; вартість тари, що для митних цілей вважається

¹ Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року про встановлення Митного кодексу Союзу / URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_009-13#Text

² Русак Д.М. Практика митного регулювання в ЄС: навчальний посібник. К., 2023. С. 23.

одним цілим із відповідними товарами; та вартість пакування, що включає витрати на оплату праці і вартість матеріалів;

(b) відповідно розподілена вартість зазначених нижче товарів і послуг, якщо покупець прямо чи опосередковано постачає їх безоплатно або за зниженою ціною для використання у зв'язку з виробництвом і продажем ввізних товарів для вивозу, якщо таку вартість не включено до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті: (1) матеріали, комплектуючі, запасні частини і подібне, що входять до складу ввізних товарів; (2) інструменти, штампи, шаблони і подібне, що використовуються під час вироблення ввізних товарів; (3) матеріали, що споживаються під час вироблення ввізних товарів; та (4) інженерні роботи, розробки, художні роботи, проектні роботи, плани і креслення, виконані не в Союзі та необхідні для вироблення ввізних товарів;

(c) пов'язані з оцінюваними товарами роялті та ліцензійні платежі, що їх покупець повинен сплатити прямо чи опосередковано як умову продажу оцінюваних товарів, якщо такі роялті та платежі не включено до ціни, що фактично сплачена або підлягає сплаті;

(d) вартість будь-якої частини доходу від будь-якого наступного перепродажу ввізних товарів, розпорядження ними або їх використання, що її прямо чи опосередковано отримує продавець;

(e) вартість перевезення і страхування ввізних товарів та пов'язані з перевезенням ввізних товарів витрати на навантажування й оброблення вантажу.

Водночас, відповідно до ст. 72 Митного кодексу ЄС, до митної вартості товарів не може бути включено:

(a) вартість перевезення ввізних товарів після їх прибуття на митну територію Союзу;

(b) витрати на будівництво, зведення, монтаж, обслуговування або технічну допомогу, здійснені після прибуття на митну територію Союзу ввізних товарів, таких як промислові установки, машини чи обладнання;

(c) нараховані відсотки за договором про фінансування, що його уклав покупець і що стосується купівлі ввізних товарів, незалежно від того, чи фінансування надав продавець або інша особа, за умови, що договір про фінансування укладено письмово та, якщо необхідно, покупець може довести, що виконано такі умови: такі товари фактично продано за ціною, що її заявлено як ціну, яка фактично сплачена або підлягає сплаті, а також заявлена відсоткова

ставка не перевищує рівня, що існує для таких транзакцій на момент надання фінансування в країні, де його надано;

(d) плата за право відтворювати ввізні товари в Союзі;

(e) комісійні винагороди за купівлю;

(f) ввізні мита або інші збори, що підлягають сплаті в Союзі на підставі ввозу або продажу товарів;

(g) платежі, що їх здійснив покупець за право продажу або перепродажу ввізних товарів, якщо такі платежі не є умовою продажу товарів для вивозу до Союзу.

Митний кодекс ЄС визначає також допоміжні методи визначення митної вартості товарів, які, відповідно до ст. 74, застосовуються у випадку, якщо митну вартість товарів неможливо визначити методом ціни операції.

Спочатку, якщо це можливо, застосовується вартість операції з ідентичними товарами, проданих для вивозу на митну територію Союзу та вивезених одночасно або майже одночасно з оцінюваними товарами. Під ідентичними товарами розуміються товари, вироблені в тій самій країні, з тими самими фізичними характеристиками, якістю та репутацією виробника. Допускаються невеликі зовнішні відмінності (колір). Якщо ідентичних товарів немає, то буде використовуватися вартість угоди з подібними товарами із застосуванням тих самих правил оцінки, що й у попередньому методі. Подібними вважаються товари, вироблені в одній країні, які, хоча і не ідентичні в усіх відношеннях, проте мають схожі характеристики та склад, тобто виконують однакові функції та є комерційно взаємозамінними¹.

Наступний метод, який застосовується за відсутності вищезазначених варіантів, метод розрахунку вартості, що ґрунтується на ціні за одиницю, за якою ввізні товари, або ідентичні чи подібні ввізні товари, продаються на митній території Союзу в найбільшій сукупній кількості особам, не пов'язаним із продавцями².

Митний кодекс ЄС встановлює, що метод розрахованої вартості становить суму:

(a) вартості матеріалів і виготовлення або іншого перероблення, що застосовується у виробництві ввізних товарів;

¹ Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello Customs duties. URL: https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/79966/6/International%20Taxation%20and%20Customs_Module%204_Customs%20duties.pdf

² Там само.

(б) суми прибутку та загальних витрат, що дорівнює сумі, звичайно відображуваній у договорах купівлі-продажу товарів того самого класу або виду, що й оцінювані товари, що їх виготовляють виробники в країні вивозу для вивозу до Союзу;

(с) вартості перевезення і страхування ввізних товарів; та пов'язаних з перевезенням ввізних товарів витрати на навантажування й оброблення вантажу.

І, нарешті, серед доступних методів існує також система на випадок, якщо неможливо розрахувати митну вартість відповідно до жодного з попередніх методів. За таких обставин використовується процедура останньої інстанції, яка полягає у застосуванні наявних на митній території Союзу даних за допомогою розумних засобів, що відповідають принципам і загальним положенням угоди про виконання статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі та глави 3 Регламенту № 952/2013 про встановлення Митного кодексу Союзу¹.

4.3.3. Висновки до підрозділу 4.3

Договір про функціонування ЄС встановлює, що Союз включає в себе митний союз, який охоплює всю торгівлю товарами, передбачає заборону на ввізне й вивізне мито та всі збори еквівалентної дії між державами-членами та ухвалення спільного митного тарифу у відносинах із третіми країнами. Фактично митні збори в ЄС одночасно знаходяться в режимі заборони та дозволу. В середині ЄС забороняється застосування до товарів, що переміщуються між державами-членами, будь-яких обмежувальних заходів у вигляді мита, всіх зборів еквівалентної дії, а також мита фіскального характеру. Водночас у торгових відносинах з державами, що не входять до складу ЄС, застосовуються митні збори шляхом запровадження єдиного митного тарифу. Його структура визначається Митним кодексом ЄС. Використання єдиного митного тарифу має значний позитивний вплив унаслідок того, що дозволяє провадити єдину митну і тарифну політику держав-членів, будувати спільний ринок, захищати економічні інтереси та вести спільну торгову політику ЄС.

¹ Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello Customs duties. URL: https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/79966/6/International%20Taxation%20and%20Customs_Module%204_Customs%20duties.pdf

Застосування митних тарифів до товарів, що переміщуються на територію ЄС, фактично неможливе без визначення країни походження товарів та вартості товарів для митних цілей.

Митний кодекс ЄС розрізняє преференційне та непреференційне походження товарів. Сенс цього розмежування полягає у формулюванні критеріїв, що дають змогу поширити на будь-який товар пільгові (сприятливі) тарифні заходи.

Преференційні правила походження допомагають визначити, чи походять товари з країн, з якими існують спеціальні домовленості або угоди. Це відкриває можливість для імпортованих товарів обкладатися нижчими або нульовими ставками мита, сприяючи тим самим торгівлі між країнами-партнерами, віддаючи переваги товарам, що походять з них.

Непреференційні правила походження визначають походження товарів із країни, яка не є частиною жодної торгової угоди про пільгові (сприятливі) тарифні заходи, для застосування режиму найбільшого сприяння, а також для реалізації низки заходів торговельної політики (наприклад, антидемпінгові та компенсаційні мита, торговельні ембарго тощо).

Визначення вартості товарів для митних цілей здійснюється на основі ряду методів: метод ціни операції, який є основним та першочерговим для використання; метод визначення вартості ідентичних товарів; метод визначення вартості подібних товарів; метод розрахунку вартості; метод останньої інстанції. Визначення вартості товарів для митних цілей ґрунтується на чітких правилах, що дозволяють, з одного боку, справедливо відображати реальну вартість переміщуваних через митний кордон товарів, а з іншого – не допускати скорочення митних платежів шляхом штучного заниження ціни товарів.

4.4. Правове регулювання прямого оподаткування в податковому праві ЄС

4.4.1. Особливості оподаткування у випадку перетворення компаній

Гармонізація систем оподаткування операцій зі злиття, поділу, передачі активів та обміну акцій компаній держав-членів, метою яких є усунення податкових перешкод для транскордонної реорганізації за участю компаній, розташованих у двох або більше країнах-

членах, здійснена у Європейському Союзі на основі Директиви Ради 2009/133/ЄС від 19.10.2009 «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, розділу, передачі активів і обміну акціями по відношенню до компаній різних держав-членів» (далі – Директива 2009/133/ЄС)¹.

Директива 2009/133/ЄС є кодифікованою версією попередньої Директиви про злиття 90/434/ЄС і поправок до неї та спрямована на спрощення транскордонних реорганізацій в межах Європейського Союзу. Директива містить перелік правових форм реорганізації, до яких вона застосовується, та передбачає передачу активів і зобов'язань до однієї або більше приймаючих компаній, а також відстрочку податків, що утворюються в результаті різниці між реальною вартістю активів і зобов'язань та їх вартістю для цілей оподаткування, за умови, що активи, які передаються, формують галузь діяльності, а також операцій, пов'язаних із передачею акцій².

Імплементация Директиви 2009/113/ЄС дозволяє групам компаній реорганізувати свою діяльність у найбільш прийнятну структуру для роботи в межах Європейського Союзу, не несучи при цьому податкових витрат, які в іншому випадку зазвичай застосовуються до таких транзакцій³.

Директива 2009/113/ЄС охоплює такі п'ять типів корпоративних реорганізацій⁴:

¹ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to 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 (Codified version) / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32009L0133>

² Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС // Фінанси України. 2015. № 7. С. 98-114.

³ European tax handbook 2023: Mery Alvarado, Madalina Cotrut, Francesco De Lillo, Filip Krajcуска, Magdalena Olejnicka, Andreas Perdelwitz, Marix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 15.

⁴ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to 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 (Codified version) / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32009L0133>

1. Злиття, при якому одна або кілька компаній, припиняючи свою діяльність без ліквідації, передають усі свої активи і зобов'язання іншій існуючій або новій компанії. В обмін на це акціонери компаній, що передають, отримують частки в капіталі компанії, що приймає, і, якщо це можливо, відповідну грошову виплату, що не перевищує 10% від номінальної вартості цих акцій, або за відсутності номінальної вартості, від облікової номінальної вартості цих цінних паперів. Злиття також включає ситуацію, коли компанія під час розпуску без ліквідації передає всі свої активи і зобов'язання компанії, яка володіє всіма цінними паперами, що представляють її капітал.

2. Поділ компанії, при якому компанія, що припиняє свою діяльність без ліквідації, передає активи та зобов'язання двом або більше існуючим або новим компаніям. В обмін на це акціонери компанії-передавача отримують частки в капіталі компаній-одержувачів і, якщо це можливо, відповідну грошову виплату, що не перевищує 10% від номінальної вартості цих акцій або, за відсутності номінальної вартості, від облікової номінальної вартості цих цінних паперів.

3. Частковий поділ, при якому компанія, не припиняючи своєї діяльності, передає один (або кілька) видів діяльності одній (або кільком) існуючим або новим компаніям, при цьому принаймні один вид діяльності залишається за компанією, що передає, а інший – за компанією, що приймає. В обмін на це компанія, що передає, отримує цінні папери і, можливо, грошові кошти в розмірі до 10% від номінальної вартості або, за відсутності номінальної вартості, від облікової номінальної вартості цих цінних паперів. Такий грошовий платіж має цілком логічні причини, оскільки підрахувати точну кількість акцій, що підлягають обміну на інші акції, може бути складно.

4. Передача активів, при якій відбувається передача однієї або декількох галузей діяльності компанії іншій компанії в обмін на частки в капіталі компанії-одержувача.

5. Обмін акціями означає операцію, за допомогою якої компанія набуває частку в капіталі іншої компанії в такий спосіб, що отримує більшість прав голосу в цій компанії або, володіючи такою більшістю, набуває додаткову частку, в обмін на випуск акціонерам останньої компанії, в обмін на їхні цінні папери, цінних паперів, що представляють капітал першої компанії, і, якщо можливо, грошовий платіж, що не перевищує 10% номінальної вартості, а за відсутності

номінальної вартості – облікової номінальної вартості цінних паперів.

Директива 2009/113/ЄС також застосовується до поділу та перетворення філій на дочірні компанії, а також до «переносу зареєстрованого офісу», що означає операцію, при якій європейська компанія без ліквідації чи створення нової юридичної особи переносить свій зареєстрований офіс з однієї держави-члена ЄС в іншу державу-члена ЄС.

Компанія держави-члена, згідно зі ст. 3 Директиви 2009/133, означає компанію, яка відповідає таким трьом вимогам:

- Компанія має одну з організаційно-правових форм, перелічених у Додатку до Директиви для країни, в якій вона заснована;
- компанія повинна бути резидентом держави-члена відповідно до податкового законодавства цієї держави-члена. Однак компанія не відповідає цій вимозі, якщо на підставі податкової угоди з третьою державою (тобто державою, що не є членом ЄС) вона є резидентом цієї третьої держави. Компанії з подвійною резидентністю виключені зі сфери дії Директиви, щоб запобігти використанню таких угод для уникнення кінцевих податкових зобов'язань у державах-членах ЄС¹;
- компанія повинна сплачувати один із податків, перелічених у Додатку до Директиви 2009/113/ЄС, без права на звільнення від сплати.

Директива 2009/113/ЄС передбачає, що приріст капіталу (тобто різниця між реальною вартістю переданих активів і зобов'язань та їхньою вартістю для цілей оподаткування), який виникає у зв'язку з передачею активів і зобов'язань при злитті, поділі або передачі активів, не підлягає оподаткуванню. Тобто фактично відбувається звільнення від оподаткування, яке в іншому випадку виникло б у акціонерів компанії-трансфера при обміні акцій, що виникає у зв'язку зі злиттям, поділом, частковим поділом, передачею активів або обміном акцій. Такі транзакції не повинні спричиняти негайних прямих податкових наслідків (тобто податків на прибуток, податків на доходи і податків на приріст капіталу) для компаній-учасниць та їхніх акціонерів.

¹European tax handbook 2023: Mery Alvarado, Madalina Cotrut, Francesco De Lillo, Filip Krajcuska, Magdalena Olejnicka, Andreas Perdelwitz, Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 15

Оподаткування відкладається до моменту, коли відбувається відчуження придбаних акцій.

Ці звільнення застосовуються лише в тому разі, якщо акціонер не приписує отриманим цінним паперам вищу вартість для цілей оподаткування, ніж вартість обмінюваних цінних паперів безпосередньо перед злиттям, поділом або обміном акціями (п. 4, 5 ст. 8 Директиви). Директива 2009/113/ЄС не перешкоджає державам-членам оподатковувати прибуток, що виникає в результаті подальшої передачі отриманих цінних паперів, так само, як і прибуток, що виникає в результаті передачі цінних паперів, які існували до придбання. Якщо, відповідно до законодавства держави-члена, акціонер-резидент може обрати інший податковий режим, звільнення не застосовується, якщо він скористається цим правом (п.8 ст. 8 Директиви). У будь-якому разі, звільнення від оподаткування за Директивою 2009/113/ЄС задіюється лише тоді, коли відбувається обмін акцій на акції. Держави-члени можуть оподатковувати будь-які грошові виплати, здійснені в результаті злиття, поділу або обміну (п. 9 ст. 8 Директиви).

Директива 2009/113/ЄС дозволяє державам-членам відмовляти у застосуванні визначених нею переваг, якщо реорганізація має головною або однією з головних цілей ухилення від сплати податків або уникнення оподаткування. Той факт, що транзакція не здійснюється з поважних комерційних причин, таких як реструктуризація чи реорганізація діяльності компанії, може становити презумпцію того, що однією з головних цілей транзакції є ухилення від сплати податків або уникнення оподаткування¹.

Зважаючи на загальний характер цього положення про боротьбу зі зловживаннями, багато держав-членів запровадили додаткові положення про боротьбу зі зловживаннями у своєму національному законодавстві. Оскільки держави-члени мають різні погляди на те, що є зловживанням, це призвело до звернення до Суду ЄС, який

¹ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to 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 (Codified version) / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32009L0133>

повинен був вирішити, чи відповідають такі додаткові внутрішні умови Директиві¹.

Так, у справі Foggia Суд ЄС встановив, що вагома комерційна причина відсутня, якщо економія витрат в результаті реструктуризації та раціоналізації незначна порівняно з рівнем податкових пільг². Однак, відповідно до законодавства ЄС, структурування транзакції у найбільш вигідний з точки зору оподаткування спосіб не є зловживанням, якщо для цього існують вагомі комерційні підстави³. Крім того, Суд ЄС встановив, що не можна відмовляти в перевагах Директиви, якщо основною метою злиття є уникнення податку, який не підпадає під дію цієї Директиви. У цьому сенсі правило проти зловживань не поширюється на транзакції, які, хоча і здійснюються насамперед для цілей оподаткування, спрямовані на уникнення податку, що не підпадає під дію Директиви⁴. Транскордонні реорганізації можуть призвести до випадків подвійного оподаткування, коли одна держава-член ЄС вважає операцію законною (отже, дозволяє її проведення на основі балансової вартості), тоді як інша держава-член ЄС вважає ту саму операцію неправомірною (в результаті чого відстрочка зі сплати податку не надається). За таких обставин відповідна податкова угода (якщо така є) або Конвенція про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств (90/436/ЄЕС) (Арбітражна конвенція ЄС) можуть зобов'язати відповідні держави-члени уникати подвійного оподаткування⁵.

¹ European tax handbook 2023: Mery Alvarado, Madalina Cotrut, Francesco De Lillo, Filip Krajcuska, Magdalena Olejnicka, Andreas Perdelwitz, Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 19

² Case C-126/10 Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais / URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0126_SUM&from=MT

³ Case C-294/97 Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61997CC0294>

⁴ Case C-352/08 Zwijnenburg v. Staatssecretaris van Financiën. / URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62008CJ0352_SUM&from=ET

⁵ European tax handbook 2023: Mery Alvarado, Madalina Cotrut, Francesco De Lillo, Filip Krajcuska, Magdalena Olejnicka, Andreas Perdelwitz, Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 20

4.4.2. Оподаткування прибутку материнських і дочірніх компаній

Одним із важливих кроків у системі практичних заходів ЄС щодо гармонізації прямих податків – правове регулювання оподаткування фінансових взаємовідносин материнських і дочірніх компаній із різних держав-членів ЄС в частині перерозподілу прибутку (доходів) між ними. У зв'язку із цим, 30 листопада 2011 року прийнято Директиву Ради 2011/96/ЄС «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів» (далі – Директива 2011/96/ЄС), яка набула чинності 20 грудня 2011 року і поширила свою дію на всіх держав-членів ЄС. Ця Директива скасувала дію попередніх версій, а саме: Директиви Ради 90/435/ЄЕС та Директиви Ради 2003/123/ЄС.

Зазначимо, що до набуття чинності Директивою 90/435/ЄЕС, податкові положення, які регулюють відносини між материнськими і дочірніми компаніями різних держав-членів, суттєво відрізнялися у різних державах-членах та зазвичай були менш вигідними, ніж ті, що застосовувалися материнськими і дочірніми компаніями однієї держави-члена. Необхідно було усунути такий недолік шляхом запровадження спільної системи, що має на меті сприяти групуванню компаній на рівні Союзу¹.

Чинною на сьогодні Директивою 2011/96/ЄС визначено основні положення гармонізованої системи оподаткування в частині розподілу прибутку материнських компаній та філій (підприємств, самостійних підрозділів), розташованих у різних державах-членах ЄС шляхом неоподаткування таких прибутків (доходів) або їх оподаткування, одночасно надаючи дозвіл материнській компанії утримати зі сплачених податків ту частку податку на корпорацію, сплаченого дочірнім підприємством, яка має відношення до цих прибутків. Це дало можливість уникнути подвійного оподаткування і створити взаємовигідні умови для співпраці між материнськими компаніями й дочірніми підприємствами різних країн-членів ЄС².

¹ 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 (recast) / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32011L0096>

² Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС // Фінанси України. 2015. № 7. С. 98-114.

Директива 2001/96/ЄС застосовується до таких розподілів:

- розподіл прибутку, отриманого материнською компанією в одній державі-члені від дочірньої компанії в іншій державі-члені;
- розподіл прибутку дочірньої компанії в одній державі-члені на користь материнської компанії в іншій державі-члені;
- розподіл прибутку, отриманого постійним представництвом, розташованим в одній державі-члені, компанії, заснованої в іншій державі-члені, який здійснюється дочірньою компанією, заснованою в іншій державі-члені, ніж та, в якій розташоване постійне представництво;
- розподіл прибутку, отриманого компанією однієї держави-члена, постійному представництву, розташованому в іншій державі-члені, від компанії, заснованої в тій самій країні-члені, що й та, що здійснює розподіл прибутку (ст. 1 Директиви 2011/96/ЄС).

Директива 2011/96/ЄС визначає «компанію держави-члена» як будь-яку компанію, яка: а) має одну з форм, перелічених у частині А Додатка I до Директиви; б) вважається резидентом держави-члена для цілей оподаткування відповідно до національного законодавства цієї держави-члена і не вважається резидентом для цілей оподаткування за межами Європейського Союзу відповідно до умов податкової угоди з державою, що не є членом ЄС; та в) є платником одного з податків, наведених у переліку в частині В Додатка I Директиви, без можливості відмови або звільнення від його сплати, або є платником будь-якого іншого податку, що може замінити будь-які такі податки.

Усі три вищезгадані критерії повинні бути виконані в сукупності. Компанії з подвійним статусом все ще можуть підпадати під дію Директиви, якщо, як правило, податкові права залишаються в одній з держав-членів, а саме:

- компанія зареєстрована відповідно до законодавства держави-члена, але має фактичне місце управління та контролю в іншій державі-члені;
- компанія зареєстрована (і повністю оподатковувана) відповідно до законодавства держави-члена, але має фактичне місце управління і контролю в державі за межами Європейського Союзу (і, отже, повністю оподатковується в цій державі), причому між цими двома державами не укладено жодної податкової угоди;

- компанія зареєстрована (і повністю оподатковувана) відповідно до законодавства держави за межами Європейського Союзу, але має фактичне місце управління і контроль в державі-члені (і, отже, повністю оподатковується в цій державі-члені), причому між цими двома державами не укладено жодної податкової угоди;
- компанія, яка зареєстрована (і повністю оподатковується) відповідно до законодавства держави-члена, але має фактичне місце управління за межами Європейського Союзу, якщо між цими двома державами укладено податкову угоду, яка надає право оподаткування державі-члену.

Кожна держава-член ЄС має право вирішувати, які саме організаційно-правові форми підпадають під дію Директиви. Деякі держави-члени прямо включили в частину А Додатка I до Директиви вичерпний перелік усіх національних організаційно-правових форм, на які поширюється дія Директиви. Інші держави-члени не включили в Додаток чіткого переліку всіх можливих національних організаційно-правових форм, але в цілому визначили, що всі національні організаційно-правові форми, зареєстровані відповідно до законодавства відповідної держави, підпадають під дію Директиви за умови дотримання двох інших критеріїв, викладених вище¹.

Відповідно до ст. 3 Директиви 2011/96/ЄС, відносини між материнською та дочірньою компаніями вважаються такими, якщо материнська компанія володіє щонайменше 10% випущених акцій дочірньої компанії. Держави-члени можуть замінити цей критерій шляхом двосторонньої угоди на критерій володіння правом голосу. Крім того, державам-членам також дозволено не застосовувати положення Директиви до компаній, які не володіють протягом безперервного періоду тривалістю щонайменше два роки частками, за якими їх може бути кваліфіковано як материнські компанії, або до тих своїх компаній, у яких компанія іншої держави-члена не володіє такою часткою протягом безперервного періоду тривалістю принаймні два роки.

¹ European tax handbook 2023: Mery Alvarado, Madalina Cotrut, Francesco De Lillo, Filip Krajcuska, Magdalena Olejnicka, Andreas Perdelwitz, Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 15

Коли материнська компанія (або її постійне представництво) отримує розподілений прибуток від кваліфікованої дочірньої компанії, заснованої в іншій державі-члені, держава-член цієї материнської компанії (або постійного представництва) повинна або:

a) утриматися від оподаткування таких прибутків в обсязі, у якому дочірня компанія не включає такі прибутки в базу оподаткування, та оподатковувати такі прибутки в обсязі, у якому дочірня компанія включає такі прибутки в базу оподаткування;

(b) оподатковувати такі прибутки з одночасним наданням дозволу материнській компанії та постійному представництву на вирахування з суми належного до сплати податку частки корпоративного податку, пов'язаного з такими прибутками та сплаченого дочірньою компанією та будь-якою дочірньою компанією такої дочірньої компанії (дочірньою компанією нижчого структурного рівня)¹.

Кожна держава-член повинна зберігати чинною можливість встановлювати, що витрати стосовно володіння часткою у дочірній компанії та витрати у зв'язку з розподілом її прибутків не можуть бути вирахувані з оподатковуваних прибутків материнської компанії. Якщо витрати на управління, пов'язані з часткою володіння, у такому разі фіксовані як фіксована ставка, фіксована сума не може перевищувати 5% від суми розподілених прибутків дочірньої компанії. У Франції, Німеччині, Італії, Словенії та Іспанії ці (управлінські) витрати зафіксовані на рівні 5% від отриманих дивідендів. Як наслідок, ці країни фактично звільняють від оподаткування лише 95% отриманих дивідендів².

До Директиви 2011/96/ЄС було внесено зміни двома директивами, спрямованими на вирішення проблем подвійного оподаткування та зловживань.

8 липня 2015 року Рада прийняла Директиву 2014/86/ЄС про внесення змін до Директиви про материнські та дочірні компанії з метою запобігання подвійному оподаткування через використання

¹ 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 (recast) / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32011L0096>

² European tax handbook 2023: Mery Alvarado, Madalina Cotrut, Francesco De Lillo, Filip Krajcuska, Magdalena Olejnicka, Andreas Perdelwitz, Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 15

гібридних фінансових схем. Відповідно до нової редакції Директиви, держави-члени повинні утримуватися від оподаткування кваліфікованих розподілів прибутку, якщо вони не підлягають вирахуванню дочірньою компанією. Це антигібридне правило спрямоване на запобігання структуруванню групами компаній своїх внутрішньогрупових платежів за допомогою гібридних інструментів, що призводить до невідповідності та подвійного неоподаткованого результату. Така невідповідність може виникнути, якщо державачлен компанії позичальника кваліфікує платіж як борг, тоді як держава-член материнської компанії кваліфікує платіж як капітал. Як наслідок, сплачена сума (що кваліфікується як відсотки) підлягатиме вирахуванню в першій державі-члені, але не оподатковуватиметься в іншій (що кваліфікується як дивіденди). Антигібридне правило запобігає цьому ефекту¹.

27 січня 2015 року Рада прийняла Директиву 2015/121/ЄС про внесення змін до Директиви про материнські та дочірні компанії, яка вводить загальне правило протидії зловживанням до Директиви 2011/96/ЄС. Це правило введено з метою боротьби з такими схемами, які прямо не суперечать чинному законодавству, але результат їх застосування призводить до отримання податкової вигоди². Держави-члени не повинні віддавати переваги, передбачені Директивою 2011/96/ЄС, угодам (або серіям угод), які (I) були створені з основною метою або однією з основних цілей отримання податкових переваг, що суперечить об'єкту або меті Директиви (суб'єктивний критерій або критерій основної мети); та (II) є фіктивними, коли незважаючи на формальне дотримання умов, встановлених правилами Співтовариства, мета цих правил не була досягнута (об'єктивний критерій)³.

¹ Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0086>

² Батраков Д. ЄС продовжує боротьбу з ухиленням від оподаткування. 2016. URL: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/yes-prodovzhuye-borotbu-z-uxilyannyam-vid-opodatkuvannya/>

³ Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0121>

Формулювання критерію основної мети значною мірою відповідає критерію основної мети, викладеному в Заході 6 Плану дій BEPS, який відмовляє у наданні пільг за договорами, якщо створена структура має однією з основних цілей уникнення оподаткування. Угода (або серія угод) фіктивна, якщо вона не укладена з поважних комерційних причин, які відображають економічну реальність. Для того, щоб вважатися справжньою, угода, на яку посилається компанія, повинна мати достатнє обґрунтування (наприклад, вона веде реальну господарську діяльність).

Держави-члени повинні відмовляти у наданні пільг за Директивою, навіть якщо держава-член не запровадила у своєму внутрішньому законодавстві спеціальних норм щодо боротьби з ухиленням від сплати податків. Ця вимога впливає із загального принципу ЄС щодо боротьби зі зловживаннями¹. Загальне правило протидії зловживанням не перешкоджає застосуванню національних або договірних положень, необхідних для запобігання ухиленню від сплати податків, податковому шахрайству або зловживанням².

4.4.3. Загальні засади оподаткування процентів і роялті

3 червня 2003 року Рада прийняла Директиву 2003/49/ЄС про спільну систему оподаткування, що застосовується до виплат процентів та роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів (далі – Директива 2003/49/ЄС)³.

Вона спрямована на забезпечення справедливого оподаткування платежів, що здійснюються між асоційованими компаніями в різних країнах ЄС, уникаючи при цьому подвійного оподаткування між

¹ Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 і C-299/16 N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v Skatteministeriet / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62016CA0115>

² European tax handbook 2023: Mery Alvarado Madalina Cotrut Francesco De Lillo Filip Krajcuska Magdalena Olejnicka Andreas Perdelwitz Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 16

³ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32003L0049>

країнами ЄС. Метою Директиви є скасування податків, що стягуються в країні ЄС – джерелі платежу, тоді як країна ЄС – одержувач платежу оподатковує той самий платіж¹.

Директива 2003/49/ЄС застосовується до процентних платежів та виплат роялті. Як бачимо, сфера застосування Директиви порівняно вузька. Директива не застосовується до виплат між компаніями держав ЄС і компаніями третіх країн. Однак у цих випадках існує можливість використовувати двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування в частині пільг з оподаткування процентів і роялті (за наявності таких угод)².

Термін «процент» означає доход за борговими вимогами будь-якого виду, незалежно від забезпеченості іпотекою або наявності права на участь у розподілі прибутків боржника, та, зокрема, доход від цінних паперів та доход за облігаціями чи векселями, включно з преміями та бонусами, що додаються до таких акцій, облігацій чи векселів; не вважаються процентами штрафи за несвоєчасну оплату.

Під «роялті» Директива 2003/49/ЄС розуміє платежі будь-якого виду, отримувані як винагорода за використання або право на використання будь-яких авторських прав на літературні, мистецькі чи наукові твори, включно з кінематографічними фільмами та програмним забезпеченням, будь-яких патентів, торговельних марок, проєктів або моделей, планів, секретних формул чи процесів, або інформації стосовно промислового, комерційного чи наукового досвіду; вважаються роялті платежі за використання або право на використання промислового, комерційного або наукового обладнання.

Директива 2003/49/ЄС визначає «компанію держави-члена» як будь-яку компанію, яка:

- має одну з форм, перелічених у Додатку до Директиви;
- яка відповідно до податкового права держави-члена вважається резидентом такої держави-члена та, у розумінні конвенції про усунення подвійного оподаткування доходів із третьою

¹ Taxation of interest and royalty payments made between associated companies / URL: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/taxation-of-interest-and-royalty-payments-made-between-associated-companies.html>

² European tax handbook 2023: Mery Alvarado Madalina Cotrut Francesco De Lillo Filip Krajcuska Magdalena Olejnicka Andreas Perdelwitz Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 17/

країною, не є резидентом для податкових цілей поза межами Співтовариства;

- яка зобов'язана сплачувати один із визначених Директивою 2003/49/ЄС податків або податок, ідентичний або значною мірою подібний, обов'язок сплати якого було встановлено після дати набуття чинності цією Директивою на додаток чи замість уже наявних податків¹.

У справі *Luxembourg* Суд ЄС зазначив, що всі три вищезазначені критерії повинні бути виконані в сукупності, пояснивши, що оскільки відсотки, отримані компанією (в даному випадку компанією SICAR, резидентом Люксембургу), звільняються від податку на прибуток у Люксембурзі, ця компанія не кваліфікується як «компанія держави-члена ЄС»².

У додатку до Директиви 2003/49/ЄС міститься перелік типів компаній, на які поширюється дія Директиви. До Директиви були внесені зміни, щоб врахувати типи компаній у країнах, які приєднались до ЄС у 2004, 2007 та 2013 роках³.

Як зазначалося вище, Директива 2003/49/ЄС застосовується до виплат відсотків і роялті між асоційованими компаніями. Компанії вважаються «асоційованими (пов'язаними)», якщо одна компанія безпосередньо володіє щонайменше 25% капіталу іншої компанії (або навпаки) або третя компанія безпосередньо володіє щонайменше 25% капіталу кожної з двох компаній. Держави-члени можуть замінити вимогу щодо мінімальної частки акцій на вимогу щодо мінімальної частки прав голосу.

Держави-член може вирішити не застосовувати Директиву 2003/49/ЄС, якщо вимога про 25% не виконується протягом щонайменше 2 років. Окрім того, перед застосуванням Директиви

¹ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32003L0049>

² Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 і C-299/16 N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v Skatteministeriet / URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62016CA0115>

³ Taxation of interest and royalty payments made between associated companies / URL: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/taxation-of-interest-and-royalty-payments-made-between-associated-companies.html>

держава-член, в якій здійснюється платіж, може вимагати надання підтвердження того, що вимоги, викладені в Директиві, дотримані (наприклад, 25%-ва частка, резидентство одержувача, бенефіціарне володіння). Немоżliвість надати таке підтвердження може призвести до того, що відповідна держава-член відмовиться застосовувати Директиву. Засвідчення має бути дійсним щонайменше 1 рік, але не більше 3 років. Якщо і платник, і отримувач є резидентами однієї і тієї ж держави-члена, Директива не застосовується¹.

Відповідно до ст. 1 Директиви 2003/49/ЄС, виплата процентів або роялті, що виникає у державі-члені, повинна бути звільнена від будь-яких податків, що можуть стягуватися з таких виплат або шляхом утримання з джерела виплати, або шляхом нарахування податкового зобов'язання за поданою декларацією, за умови що бенефіціарним власником процентів або роялті є компанія в іншій державі-члені або розташоване в іншій державі-члені постійне представництво компанії держави-члена. Бенефіціарний власник – це не формально визначений одержувач, а особа, яка отримує економічну вигоду від процентів та/або роялті, а також має право вільно користуватися та розпоряджатися цими процентами та/або роялті. Постійне представництво може вважатися бенефіціарним власником процентів та/або роялті за умови дотримання двох вимог: 1) дебіторська заборгованість, право або використання інформації, щодо яких отримано проценти та/або роялті, можуть бути віднесені до цього постійного представництва (оскільки вони відіграють важливу роль у діяльності постійного представництва на основі міжнародно прийнятих правил розподілу); 2) проценти та/або роялті підлягають оподаткуванню податком на прибуток у країні, в якій розташоване постійне представництво.

Директива 2003/49/ЄС не встановлює мінімального рівня оподаткування в державі-члені, де розташоване постійне представництво, а спрямована на усунення подвійного оподаткування в державі-члені джерела на рівні одержувача процентів та/або роялті, а отже, усуває лише юридичне подвійне оподаткування. Відповідно,

¹ European tax handbook 2023: Mery Alvarado Madalina Cotrut Francesco De Lillo Filip Krajcuska Magdalena Olejnicka Andreas Perdelwitz Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 17.

держави-члени можуть обмежити можливість вирахування платежу з податкової бази боржника¹.

Якщо асоційована компанія або постійне представництво сплачує надлишковий податок на проценти або роялті в країні ЄС, яка не є її власною, вона повинна подати заяву на відшкодування. Країна повинна повернути надмірно утриманий податок протягом 1 року після отримання заяви та будь-якої підтверджуючої інформації, яку вона може обґрунтовано вимагати від компанії або постійного представництва. Якщо утриманий податок не був повернутий протягом цього періоду, компанія або постійне представництво має право (після закінчення відповідного року) на отримання відсотків на суму податку, що підлягає поверненню. Ці відсотки розраховуються за ставкою, що відповідає національній відсотковій ставці, яка застосовується у подібних випадках згідно з внутрішнім законодавством відповідної країни².

Стаття 4 Директиви 2003/49/ЄС визначає виплати, які не вважаються процентами або роялті та щодо яких держава походження не зобов'язана забезпечувати доступ до переваг, передбачених у цій Директиві. До таких виплат, зокрема, належать:

(а) виплати, які вважаються розподілом прибутків або сплатою капіталу згідно з правом держави походження;

(б) виплати, що здійснюються на підставі боргових вимог, з якими пов'язане право на участь у розподілі прибутків боржника;

(с) виплати, що здійснюються на підставі боргових вимог, які надають право кредитору обміняти його право на проценти на право брати участь у розподілі прибутків боржника;

(д) виплати, що здійснюються на підставі боргових вимог, які не містять положення про погашення основної суми або якщо сплату за ними прострочено більше ніж на 50 років з дати емісії.

Директива 2003/49/ЄС не перешкоджає застосуванню національних або договірних положень, спрямованих на запобігання шахрайству або зловживанням. Якщо основним мотивом або одним з

¹ Case C-397/09: Reference for a preliminary ruling from the Bundesfinanzhof (Germany) lodged on 14 October 2009 — Scheuten Solar Technology GmbH v Finanzamt Gelsenkirchen-Süd. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62009CN0397>

² Taxation of interest and royalty payments made between associated companies / URL: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/taxation-of-interest-and-royalty-payments-made-between-associated-companies.html>

основних мотивів транзакції є ухилення від сплати податків, уникнення оподаткування або зловживання, держави-члени можуть відкликати або відмовитися від застосування Директиви. Терміни «ухилення», «уникнення» та «зловживання» не визначені в Директиві. Застосування цього правила вимагає індивідуального вивчення всієї операції, про яку йдеться. Тому компетентні органи не можуть обмежуватися застосуванням заздалегідь визначених загальних критеріїв¹. Проте, податкові органи можуть розглядати деякі ситуації як ознаки зловживань. Наприклад, зловживання може мати місце, якщо отримані проценти та/або роялті передаються повністю або частково незабаром після їх отримання (навіть якщо не існує юридичного зобов'язання передавати такі проценти та/або роялті), одержувач не має істотної участі або одержувач втручається виключно з метою отримання вигоди від Директиви. Загальний принцип права ЄС, згідно з яким законодавство ЄС не може використовуватися для зловживань або шахрайства, вимагає, щоб платнику податків було відмовлено у наданні пільг, передбачених Директивою та основними свободами, навіть якщо не існує жодних національних або договірних положень, на яких може ґрунтуватися така відмова².

4.4.4. Особливості оподаткування доходів фізичних осіб

В установчих договорах ЄС відсутні чіткі положення щодо гармонізації прямих податків, тому діяльність у цій сфері ґрунтується на загальних нормах ДФЄС, зокрема, статті 45 про вільне пересування працівників; статті 49 про свободу заснування; статтях 63 – 66 про вільний рух капіталу; статтях 206 – 207 про функціонування спільного ринку; і статті 101 про запобігання викривленню конкуренції.

У 1995 році Суд ЄС у справі *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* постановив, що стаття 45 Договору безпосередньо застосовна у сфері оподаткування та соціального забезпечення. Ця стаття передбачає, що свобода руху працівників «зумовлює скасування будь-якої дискримінації за ознакою громадянства між

¹ Joined Cases C-504/16, C-613/16 *Deister Holding AG and Juhler Holding A/S v Bundeszentralamt für Steuern*. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-504/16>

² European tax handbook 2023: Mery Alvarado Madalina Cotrut Francesco De Lillo Filip Krajcuska Magdalena Olejnicka Andreas Perdelwitz Marnix Schellekens. Global Tax Series, 2023. P. 17

працівниками держав-членів щодо зайнятості, винагороди та інших умов праці та працевлаштування»¹. Водночас, більшість домовленостей у сфері прямого оподаткування доходів усе ще лежать поза рамками права Співтовариства, а регулюється розгалуженою мережею двосторонніх податкових угод – за участю як держав-членів, так і третіх країн².

Сучасний податок на доходи фізичних осіб в Європі сформувався в результаті багаторічної еволюції. Цей процес триває, враховуючи процес європейської інтеграції та процеси стандартизації і гармонізації податкових систем в межах Європейського Союзу. Більшість країн-членів ЄС лише час від часу проводять масштабні реформи оподаткування доходів фізичних осіб. Масштаб таких змін зазвичай обмежений і визначається поточними фіскальними потребами або необхідністю стимулювання певної поведінки платників податків. Слід пам'ятати, що принципи оподаткування доходів фізичних осіб в ЄС не є такою важливою сферою гармонізації, як непрямі податки. Вважається, що відмінності, які існують у прямих податках, менш небезпечні для функціонування спільного ринку. Крім того, гармонізувати ці податки набагато складніше, ніж непрямі податки, з політичної, технічної та законодавчої точок зору³. На думку більшості експертів у цій сфері, європейська податкова система повинна, принаймні на початковому етапі, охоплювати податки, які найлегше піддаються гармонізації; а це не включає податок на доходи фізичних осіб. Крім того, прибуткові податки мають особливе значення для національних бюджетів і вважаються питаннями національного економічного суверенітету та престижу. Тому гармонізація податку на доходи фізичних осіб не є ні необхідною, ні доцільною. Найбільше, що потрібно, з погляду більшості експертів, – це раціоналізація певних аспектів⁴.

¹ Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61993CJ0279>

² Tax co-ordination in the European Union: Working Paper of the Directorate-General for Research of the European Parliament, 2000. 111 p.

³ Bogacki S., Wolowiec T. Harmonization of Personal Income Taxation: Is it Possible and if so, Does it Make Economic Sense? International Journal of Legal Studies, № 1(9), 2021. P. 139-152.

⁴ Tax co-ordination in the European Union: Working Paper of the Directorate-General for Research of the European Parliament, 2000. 111 p.

Сучасне оподаткування доходів фізичних осіб є дуже складним явищем, яке слід аналізувати не лише з правової точки зору, а й з урахуванням його соціальних, культурних, економічних та політико-системних аспектів¹. Як специфічна універсальна структура, він виконує дві економічні функції: забезпечення фінансових ресурсів для покриття певних державних витрат (фіскальна функція) та вирівнювання нерівності – через свою структуру – в доходах населення (перерозподільна функція). Він також реалізує соціальну функцію оподаткування через різноманітні податкові пільги та звільнення від сплати податків².

Спільний ринок в межах ЄС ґрунтується на кількох принципах оподаткування доходів від зайнятості. По-перше, доходи не повинні взагалі не оподатковуватися або оподатковуватися за дискримінаційно низькими ставками. По-друге, транскордонні працівники та інші платники податків-нерезиденти не повинні оподатковуватися за дискримінаційно високими ставками. Такі проблеми, як подвійне оподаткування одного й того самого доходу та відсутність координації для осіб, які сплачують податки в одній державі-члені, а внески на соціальне страхування – в іншій, є бар'єром для вільного пересування. По-третє, різниця у внесках на соціальне страхування та податках на доходи фізичних осіб між сусідніми країнами, особливо в прикордонних регіонах, може створювати податкові стимули для транскордонної міграції з метою працевлаштування. З розвитком спільного ринку подібні проблеми можуть торкнутися більших груп населення, оскільки можна очікувати, що мобільність робочої сили зростатиме. Отже, країни з високим фіскальним тиском в оподаткуванні працівників можуть зіткнутися зі зниженням рівня своїх доходів³.

¹ Wołowiec T. Economic Effects of Taxation by Income Taxes in European Union Member States (Outline of the Problem). *International Journal of New Economics and Social Sciences*, № 1(9), 2019. P. 29-49; Wołowiec, T. Economic and social aspects of progressive and proportional taxation of incomes. *International Journal of New Economics and Social Sciences*, № 2(8), 2018. P. 221-252.

² Bogacki S., Wołowiec T. Harmonization of Personal Income Taxation: Is it Possible and if so, Does it Make Economic Sense? *International Journal of Legal Studies*, №1(9), 2021. P.139-152.

³ Tax co-ordination in the European Union: Working Paper of the Directorate-General for Research of the European Parliament, 2000. 111 p.

На сьогоднішній день податок на доходи фізичних осіб є основним елементом фіскальних систем країн-членів ЄС. Важливість податку на доходи фізичних осіб постійно зростала протягом останніх десятиліть. С. Кноссен пояснює це тим, що дохід розглядається як найсправедливіша база для оподаткування¹. У більшості країн-членів ЄС податок на доходи фізичних осіб стягується на рівні центрального уряду. У деяких випадках ці податки доповнюються одним або кількома місцевими податками, хоча в більшості європейських країн податки на доходи фізичних осіб на підпорядкованих рівнях влади або не існують, або відносно неважливі з точки зору надходжень.

Усі держави-члени ЄС при оподаткуванні доходів застосовують принцип резидентства. Більшість держав-членів ЄС встановлюють, що особа є резидентом країни, де вона має постійне місце проживання або де вона проживає протягом щонайменше шести місяців протягом фінансового року. Береться до уваги також місце, де знаходиться центр її економічного інтересу або де проживають члени родини. Резиденти оподатковуються з усіх своїх доходів, незалежно від того, в якій країні вони отримані. Нерезиденти оподатковуються лише з доходів, отриманих у цій країні.

Прецедентне право Суду ЄС особливо висвітлило дискримінацію, з якою стикаються працівники ЄС, як наймані, так і самозайняті, які вирішили здійснювати свою економічну діяльність в інших державах-членах. Суд визнав, що держави-члени можуть застосовувати різні податкові правила або податкові системи до фізичних осіб-резидентів і нерезидентів, оскільки ці дві категорії осіб, як правило, не можна порівнювати. Однак, залежно від обставин справи, Суд вважає, що специфічний податковий тягар, покладений лише на нерезидентів, або відмова держави-члена у наданні нерезидентам податкової переваги, доступної резидентам, може становити дискримінацію, якщо «не існує об'єктивної різниці між ситуаціями цих двох осіб, яка б виправдовувала різне ставлення до них»². Відповідно до принципу, викладеного у відомій справі Finanzamt Köln-Altstadt v

¹ Sijbren Cnossen «The Economics of Excise Taxation», Chapters, in: Emilio Albi & Jorge Martinez-Vazquez (ed.), The Elgar Guide to Tax Systems, chapter 7, Edward Elgar Publishing, 2011. P. 278

² Див.: Case C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61993CJ0279>; Case C-55/98, Skatteministeriet v Bent Vestergaard. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0055_SUM&from=EN

Roland Schumacker, платник податків-нерезидент вважається таким, що перебуває в такому ж становищі, як і резидент, якщо він отримує свій дохід повністю або майже виключно від економічної діяльності, яку він здійснює в цій державі, тому держава-член не може ставитися до негромадян з іншої держави-члена менш сприятливо з точки зору прямих податків, ніж до своїх громадян¹.

Загалом, можна сказати, що інтеграція у сфері прямого оподаткування фізичних осіб більше просувалася завдяки рішенням Суду ЄС, ніж законодавчим пропозиціям. Суд ЄС розробив прецедентне право щодо податку на доходи фізичних осіб, яке, починаючи із застосування економічних свобод, поступово розширило свою сферу застосування до значно ширшого визнання європейського громадянства в податкових питаннях на основі статті 12 та статті 18 ДФЄС. Як наслідок, завдяки рішенням Суду було усунуто багато інших перешкод у сфері прямого оподаткування, зокрема, щодо пенсійних внесків та виплат, нерухомого майна або транскордонних послуг, що надаються іншим державам-членам або отримуються від них².

Базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб є оподатковуваний дохід, який обчислюється з доходу, отриманого фізичною особою протягом податкового періоду, що, як правило, становить один рік. Визначення доходу зазвичай включає всі доходи, такі як:

- дохід від зайнятості (заробітна плата, додаткові виплати (негрошова компенсація), пенсійні виплати, що надаються роботодавцем, медичне страхування, що надається роботодавцем, і т.д.);
- приріст капіталу;
- інші інвестиційні доходи (відсотки, дивіденди, орендна плата, роялті, ануїтети тощо)
- доходи від некорпоративного бізнесу;
- інші доходи (призи та нагороди, стипендії та гранти, списання заборгованості, нелегальні доходи, врахований дохід від житла, несподівані доходи, включаючи доходи від азарт-

¹Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61993CJ0279>

²Boria P. Taxation in European Union Second Edition. Switzerland: Springer, 2017. P.145

них ігор, подарунки та заповіти, надходження від страхування життя, відшкодування шкоди, заподіяної тілесним ушкодженням, соціальні виплати, надані урядом, тощо)¹.

Ці категорії доходів можуть оподатковуватися по-різному. Деякі доходи можуть бути звільнені від оподаткування і взагалі не включатися до валового доходу. Визначення доходів, які звільнюються від оподаткування, зумовлені міркуваннями справедливості, ефективності, адміністративної доцільності або навіть можуть розглядатися як податковий стимул. До типових звільнень належать: особисте звільнення, яке дозволяє фізичній особі вирахувати фіксовану суму з доходу, що підлягає оподаткуванню; подарунки; відсотки, отримані від державних облігацій; страхові внески, сплачені працівником; компенсація працівникам або відшкодування за травми, отримані на роботі, тощо. Деякі суми розглядаються як неоподатковуваний дохід, щоб зменшити навантаження на платника податків. До них належать соціальні виплати, стипендії, відшкодування збитків тощо. Звільнення можуть також виникати на підставі міжнародної конвенції, наприклад, Віденської конвенції про дипломатичні зносини 1961 року, яка звільняє доходи іноземних дипломатів від оподаткування в країні. Деякі доходи звільнюються від оподаткування з метою уникнення подвійного оподаткування. Так, подарунки в руках одержувача зазвичай класифікуються як дохід, але можуть бути звільнені від оподаткування, якщо дарувальник видає їх з уже оподаткованого доходу. Доходи також можуть бути звільнені від оподаткування в рамках державної політики, спрямованої на заохочення певних видів діяльності. Наприклад, дохід від державних облігацій може бути звільнений від оподаткування, щоб заохотити їх купівлю, внесок до пенсійного фонду може бути звільнений від оподаткування, щоб заохотити людей заощаджувати на пенсію².

Особливо важливе виключення з оподаткування певних соціальних виплат: наприклад, сімейні субсидії не оподатковуються у Франції, Бельгії, Німеччині, Данії, Греції, Ірландії та Італії. Соціальні виплати у зв'язку із хворобою або інвалідністю також звільнені

¹ Personal Income Tax / URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/106141625812725457/pdf/Personal-Income-Tax.pdf>

² Personal Income Tax / URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/106141625812725457/pdf/Personal-Income-Tax.pdf>

від оподаткування в більшості країн. У Нідерландах, Італії, Великій Британії, Бельгії, Данії, Австрії, Фінляндії та Швеції для цілей оподаткування доходів фізичних осіб окремо оподатковуються доходи подружжя, якщо обидва з них працюють за наймом. Франція, Португалія, Греція та Люксембург використовують спільне оподаткування, а в Іспанії, Німеччині та Ірландії існує можливість вибору між роздільним та спільним оподаткуванням. У країнах, що використовують спільне оподаткування, податкові зобов'язання розраховуються шляхом застосування відповідної шкали ставок до сукупного оподаткованого доходу подружжя. При роздільному оподаткуванні податкові зобов'язання розраховуються шляхом застосування відповідної шкали ставок до оподаткованого доходу кожного з подружжя окремо. Для того, щоб зменшити ефект накопичення заробленого доходу в рамках спільних систем, більшість країн зі спільним оподаткуванням застосовують «поділ доходу», згідно з яким вважається, що кожен з подружжя має однаковий дохід, незалежно від того, яким може бути його фактичний заробіток¹.

Ставки податку на доходи фізичних осіб на рівні центрального уряду прогресивні у переважній більшості країн ЄС, тобто ставка податку, яку сплачують фізичні особи, зростає зі збільшенням їхньої заробітної плати.

У Данії (55,9%), Франції (55,4%) та Австрії (55%) у 2022 році були найвищі ставки податку на доходи фізичних осіб у Європі. Угорщина (15%), Естонія (20%) та Чеська Республіка (23%) мали найнижчі максимальні ставки податку на доходи фізичних осіб у Європі².

Деякі країни застосовують пільгові ставки до певних категорій доходів (наприклад, доходу від приросту капіталу) або певних категорій осіб (наприклад, пенсіонерів) чи податкових одиниць (наприклад, подружжя). Після обчислення податку деякі країни можуть надавати податкові знижки, які зменшують суму податку, що підлягає сплаті, для надання допомоги певним платникам податків або як податкові пільги. Прикладом є податкова знижка на дітей, яка

¹ Direct taxation: Personal and company taxation. URL:

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/80/direct-taxation-personal-and-company-taxation>

² Cristina Enache Top Personal Income Tax Rates in Europe, 2023/ URL:

<https://taxfoundation.org/data/all/eu/top-personal-income-tax-rates-europe-2023/>

дозволяє зменшити суму податку на певну суму для фізичних осіб з неповнолітніми дітьми. Вибір між податковими пільгами та вирахуваннями для надання пільг є важливою політичною змінною, оскільки це має вплив на рівність. Крім того, у разі використання податкових пільг виникає питання, чи підлягають вони поверненню, тобто чи отримує платник податків повну вигоду від пільги, якщо сума пільги перевищує суму податку, що підлягає сплаті. Структура податкових відрахувань і кредитів також залежить від підтримки, яку країна надає поза межами податкової системи. Зокрема, деякі країни надають пільги по догляду за дитиною поза податковою системою¹.

4.4.5. Висновки до підрозділу 4.4

В установчих договорах ЄС відсутні чіткі положення щодо гармонізації прямих податків, тому діяльність у цій сфері ґрунтується на загальних нормах ДФЄС.

Запровадження прямих податків на сьогодні в ЄС є виключною компетенцією держав-членів, а сам Європейський Союз позбавлений повноважень у цій сфері. Це, зокрема, пов'язано з тим, що прямі податки мають особливе значення для національних бюджетів і вважаються питаннями національного економічного суверенітету та престижу. Крім того, гармонізувати прямі податки набагато складніше, ніж непрямі податки, з політичної, технічної та законодавчої точок зору.

Однак, держави-члени повинні брати до уваги основні свободи при застосуванні своїх внутрішніх повноважень у сфері оподаткування. Поступово держави-члени почали домовлятися про гармонізацію окремих частин прямого оподаткування. Ця гармонізація, або позитивна інтеграція, у сфері прямого оподаткування розпочалася з набуттям чинності Директиви про материнські та дочірні компанії та Директиви про податкові злиття. Пізніше з'явилися інші директиви, такі як Директива про проценти та роялті.

Що стосується оподаткування доходів фізичних осіб, то зазначимо, що воно є дуже складним явищем, яке слід аналізувати не лише з правової точки зору, а й з урахуванням його соціальних, культурних, економічних та політико-системних аспектів. Проте, на

¹ Personal Income Tax / URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/106141625812725457/pdf/Personal-Income-Tax.pdf>

рівні ЄС були вироблені основні принципи, на основі яких має відбуватися таке оподаткування. По-перше, доходи не повинні взагалі не оподатковуватися або оподатковуватися за дискримінаційно низькими ставками. По-друге, транскордонні працівники та інші платники податків-нерезиденти не повинні оподатковуватися за дискримінаційно високими ставками. По-третє, різниця у внесках на соціальне страхування та податках на доходи фізичних осіб між сусідніми країнами, особливо в прикордонних регіонах, може створювати податкові стимули для транскордонної міграції з метою працевлаштування.

4.5. Висновки до розділу

1. Податок на додану вартість був запроваджений в Європі замість податку з обороту як відповідь на виклики, що постали перед Європейським Співтовариством унаслідок фіскальних дисбалансів цін на товари і послуги. На сьогодні він є безпрецедентним феноменом європейського податкового права та являє собою найбільш гармонізований непрямий податок ЄС, який запроваджений як загальний податок на споживання, що стягується у всіх державах-членах ЄС на однаковій основі. Наразі базовим документом, який регулює порядок нарахування та сплати ПДВ в ЄС, є Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. «Про спільну систему податку на додану вартість» зі змінами, внесеними Директивами у наступних роках. Директива встановлює, що у ЄС по відношенню до держав-членів діє спільна система ПДВ. Визначення спільної системи ПДВ, що міститься у ст. 1 Директиви, фактично розкриває основоположні властивості ПДВ: до товарів та послуг застосовується загальний податок на споживання, точно пропорційний ціні товарів і послуг, незалежно від кількості операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку.

Стаття 401 Директиви 2006/112/ЄС містить положення, що передбачає захист спільної системи ПДВ у вигляді заборони на збереження та запровадження будь-якого податку, збору або обов'язкового платежу, який можна охарактеризувати як податок з обороту, та фактично закріплює право європейських громадян не оподатковуватися податками з обороту на додаток до ПДВ. Це свідчить про визнання на європейському рівні спільної системи ПДВ основоположною цінністю податкового права ЄС.

Директива 2006/112/ЄС може вважатися тріумфом процесу гармонізації непрямих податків. Спостерігається високий рівень зближення національного податкового законодавства держав-членів щодо структурних елементів податку на додану вартість. Водночас існують відмінності, пов'язані з податковими ставками та іншими елементами юридичної конструкції податку, які зумовлюють різноманітність у правозастосуванні в різних державах, але, в цілому, не мають впливу на уніфіковані правила функціонування спільної системи ПДВ. Елементи юридичної конструкції ПДВ можна визначити як одиниці, з яких будується структура податку. Основними вважаються: суб'єкт оподаткування, об'єкт оподаткування, база оподаткування, податкові ставки, звільнення від оподаткування, податковий кредит, податкове зобов'язання та порядок сплати податку.

2. Акцизи являють собою приклад спеціального споживчого податку, тому що накладаються тільки на окремі види товарів, які користуються особливим попитом на внутрішньому ринку, дефіцитні товари високої рентабельності або товари державної монополії. Послідовно продовжуючи процес гармонізації непрямих податків, держави-члени ЄС домовилися про загальні правила, щоб гарантувати, що акцизні збори застосовуються однаково до одних і тих самих продуктів всюди в ЄС. Водночас, за наявності єдиної моделі акцизного оподаткування певних груп товарів, за державами-членами залишається певна свобода дій у визначенні конкретного і специфічного рівня оподаткування, що спирається на їхній податковий суверенітет та незалежність.

Акцизні податки як податки на виробництво, виготовлення або споживання продукції на території держави-члена, можуть суттєво впливати на обіг товарів і послуг на європейському ринку, а отже, і на конкуренцію на спільному ринку. На відміну від інших непрямих податків, акцизні податки є прямим відображенням історичних, політичних, правових, соціальних, економічних, екологічних та культурних традицій та особливостей ринку конкретної держави-члена. У деяких країнах Європи, наприклад, виробництво та споживання алкогольної продукції пов'язане із багатолітніми традиціями (Франція, Німеччина, Греція та ін.), а відтак акцизне оподаткування має бути чутливим до цих факторів. Оскільки об'єктами акцизних зборів є специфічні товари, що шкодять здоров'ю людини, навколишньому середовищу, створюють негативні наслідки для суспільства, цілком

виправдана сплата за них спеціального податку як інструмент впливу на рішення споживачів.

3. На рівні ЄС гармонізовано чотири категорії товарів, а саме: тютюнові вироби, спирт та алкогольні напої, енергетичні продукти та електроенергія. Платниками акцизних зборів у державах-членах ЄС, за загальним правилом є виробники підакцизних товарів та особи, які імпортують підакцизні товари на митну територію країни. Зобов'язання зі сплати акцизного податку виникає у момент випуску для споживання. Якщо продукт імпортується в країну ЄС, але транспортується і поставляється в іншу країну ЄС, акцизні збори сплачуються в країні ЄС, де продукти в кінцевому підсумку будуть споживатися або використовуватися. Ставки акцизних зборів встановлені на рівні мінімальних ставок, що є компромісним рішенням держав-членів ЄС, за якими залишаються повноваження встановлювати конкретні та специфічні рівні оподаткування акцизними зборами.

Регулювання оподаткування алкоголю в Європейському Союзі є унікальним прикладом уніфікованої системи транскордонного оподаткування. Встановлено п'ять акцизних категорій: пиво; вино; збродені напої, за винятком вина та пива; проміжні продукти; етиловий спирт. Оподаткування алкогольної продукції відіграє традиційну роль в обмеженні її доступності та регулюванні рівня споживання, зокрема зниження споживання алкоголю серед дорослого населення та неповнолітніх. Водночас, при оподаткуванні акцизним збором має враховуватися той факт, що виробництво та споживання алкоголю в Європі ґрунтується на багатотисячолітніх традиціях і культурі, є невід'ємною складовою економіки держав-членів ЄС.

Акцизне оподаткування тютюнових виробів поширюється на сигарети, сигари, сигарили та тютюн для паління (високоякісний подрібнений тютюн для скручування сигарет та інші види тютюну для паління) та демонструє ефективність у досягненні цілей підтримки високого рівня охорони здоров'я, забезпечуючи при цьому належне функціонування внутрішнього ринку та належний рівень податкових надходжень до бюджетів країн-членів ЄС. Проте у різних країнах-членах ЄС спостерігається значна різниця в цінах на один і той самий продукт та значний ціновий розрив між різними продуктами всередині країн-членів ЄС. Відсутність конвергенції цін створює стимул для високого рівня транскордонних покупок, зростання глобальної контрабанди і незаконної торгівлі тютюновими виробами.

Крім того, на сучасному етапі регулювання акцизного оподаткування тютюнових виробів в ЄС нагальною проблемою постала відсутність у Директиві 2011/64/ЄС визначення механізму оподаткування новітніх тютюнових виробів, таких як тютюнові вироби для електричного нагрівання (електронні сигарети) та рідини для електронних сигарет.

Директивою Ради 2003/96/ЄС гармонізовано правила щодо оподаткування електроенергії, всіх видів моторного палива та більшості видів палива для опалення. Метою гармонізації цих правил є забезпечення безперебійної роботи єдиного енергетичного ринку ЄС та уникнення будь-яких викривлень у торгівлі та конкуренції, які можуть виникнути внаслідок значних відмінностей у національних податкових системах. У широкому сенсі ці правила сприяють досягненню таких цілей, як перехід до конкурентоспроможної, низьковуглецевої, енергоефективної економіки.

4. Основоположні принципи європейської митної політики – скасування національних кордонів між державами-членами ЄС та вільний рух товарів у межах ЄС, а також створення та функціонування Митного Союзу. Митний Союз заснований, по-перше, на забороні для держав-членів встановлювати на національному рівні митні збори, визнаючи виключну компетенцію європейських органів. Із заборonoю митних зборів інструментально пов'язана заборона на всі збори еквівалентної дії, адже навіть податки, які відрізняються від митних зборів, але мають такий самий вплив на обіг товарів, можуть впливати на вільну конкуренцію і створити перешкоду для функціонування спільного ринку. Метою заборони зборів з еквівалентною дією є уникнення того, щоб загальна заборона митних зборів могла бути порушена за допомогою фіскальних заходів, що мають інший зміст або іншу структуру (порівняно з митними зборами), спрямовані на обмеження або зміну вільного обігу товарів. Принцип заборони всередині ЄС митних зборів постає аксіологічною основою митної політики Європейського Союзу.

По-друге, Митний союз передбачає встановлення єдиного митного тарифу, що застосовується по відношенню до продукції третіх країн. Єдиний митний тариф втілює вищий рівень інтеграції держав-членів у торговельні відносини з третіми країнам. Його структура визначається Митним кодексом ЄС та складається з комбінованої номенклатури, що є основою Єдиного митного тарифу та містить 8-значні товарні коди, та номенклатури TARIC (*Tarif integre des Communautes europeennes*), що містить 10-значні коди, які

вказуються при імпорті товарів, а також у статистичних цілях. Інші п'ять елементів Єдиного митного тарифу – це різні види ставок мита, а також звільнень від ставок мита, які відповідають певним товарним позиціям товарної номенклатури. Позитивний вплив від використання єдиного митного тарифу складно переоцінити, оскільки він дозволяє державам-членам ЄС здійснювати єдину митну і тарифну політику, будувати спільний ринок, а також захищати загальноєвропейські економічні інтереси та вести спільну торгову політику ЄС.

5. Гармонізація у сфері прямого оподаткування у ЄС відбувається у значно «скромніших» масштабах, на відміну від непрямих податків. Вона здійснюється точково щодо окремих видів прямих податків, не зачіпаючи в цілому суверенітету держав-членів ЄС у цій сфері. На сьогодні на рівні ЄС уніфіковано правила оподаткування доходів материнських і дочірніх компаній (Директиви 2011/96/ЄС про материнські та дочірні компанії), виплат процентів та роялті (Директиви 2003/49/ЄС про проценти та роялті), а також доходів від операцій злиття/поглинання компаній (Директиви 2009/133/ЄС про податкові злиття). При більш детальному розгляді переконуємося, що заходи з гармонізації прямого оподаткування, які вживаються інституціями ЄС, як правило, стосуються сфери потоків доходів, що генеруються у транскордонному вимірі, охоплюючи низку держав-членів (або принаймні між двома з них). Отже, гармонізація прямих податків наразі застосовується лише незначною мірою, оскільки спрямована переважно на регулювання певних видів доходів у межах Співтовариства і не охоплює загальної структури прямого оподаткування в національному законодавстві. Очевидно, що опір держав-членів у передачі власного суверенітету у сфері прямого оподаткування на користь Європейського Союзу є визначальним гальмом на шляху реалізації європейської політики гармонізації прямого оподаткування.

Спільна система оподаткування, що застосовується до виплат процентів та роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів, була прийнята для унеможливлення подвійного оподаткування виплат цих видів доходу між пов'язаними компаніями – резидентами країн ЄС: виплати відсотків або роялті компанією однієї країни ЄС на адресу компанії іншої країни ЄС звільнюються від податку в країні джерела виплати, але не звільнюються від оподаткування в країні одержувача.

Гармонізація правил оподаткування, що застосовується до материнських і дочірніх компаній із різних держав-членів, здійснена з метою звільнення дивідендів та інших форм розподілу прибутків, які виплачують дочірні компанії своїм материнським компаніям, від податків на доходи, отримані нерезидентом, та для усунення подвійного оподаткування таких прибутків на рівні материнської компанії.

Злиття, поділ, частковий поділ, передача активів та обмін акціями компаній різних держав-членів можуть бути необхідними для того, щоб створити в межах Співтовариства умови, аналогічні умовам внутрішнього ринку, і в такий спосіб забезпечити ефективне функціонування такого внутрішнього ринку. Таким операціям не повинні перешкоджати обмеження, несприятливі умови або викривлення, що виникають, зокрема, з податкових положень держав-членів. З цією метою необхідно передбачити щодо таких операцій нейтральні з точки зору конкуренції податкові правила, щоб дозволити підприємствам адаптуватися до вимог внутрішнього ринку, підвищити їхню продуктивність та поліпшити їхню конкурентоспроможність на міжнародному рівні.

6. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб не уніфіковано на рівні ЄС, а в установчих договорах ЄС відсутні чіткі положення щодо гармонізації прямих податків. Тому діяльність у цій сфері ґрунтується на загальних нормах ДФЄС про вільний рух праці, капіталу, про свободу заснування, про функціонування спільного ринку та про запобігання викривленню конкуренції. Крім того, виключне значення регулювання оподаткування доходів фізичних осіб має і практика Суду ЄС, якою, зокрема, визначено, що норми ДФЄС безпосередньо застосовні до сфери оподаткування та соціального забезпечення.

Загалом, можна сказати, що гармонізація у сфері оподаткування доходів фізичних осіб переважно відбулася завдяки рішенням Суду ЄС, а не законодавчим пропозиціям органів ЄС. Прецедентним правом Суду ЄС були вироблені основні принципи, на основі яких має відбуватися оподаткування доходів фізичних осіб. Перш за все доходи фізичної особи-резидента не повинні взагалі не оподатковуватися або оподатковуватися за дискримінаційно низькими ставками, так само як і платники податків-нерезиденти не повинні зазнавати будь-яких проявів дискримінації при оподаткуванні їхнього доходу, зокрема оподатковуватися за більш високими ставками. Крім того,

справедливість та недискримінаційний характер оподаткування доходів фізичних осіб не створюють стимулів для транскордонної міграції з метою працевлаштування. Водночас, сфера прямого оподаткування доходів усе ще знаходиться поза межами права Співтовариства й регулюється розгалуженою мережею двосторонніх податкових угод – за участю як держав-членів, так і третіх країн.

РОЗДІЛ 5. ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС ЯК ЦІННІСТЬ

5.1. Правова природа джерел права ЄС

5.1.1. Критерій визначення джерел права ЄС та їх властивості

Інституалізація цінностей в суспільстві на рівні союзу держав передбачає створення правових норм їхньої реалізації шляхом визнання й закріплення у нормативних актах різної правової природи, юридичної сили та форми впровадження. Положення правових актів ЄС як у сфері оподаткування, так і загалом, повинні бути належно імплементовані в національне податкове законодавство країни-члена ЄС. Це забезпечуватиме однакове застосування тих положень оподаткування, які гармонізовані на рівні ЄС. Розглядаючи притаманні ЄС джерела права із загальнотеоретичних позицій, з погляду вироблених правовою доктриною та підтверджених юридичною практикою теоретично й методологічно важливих універсальних положень, слід зауважити, що для розуміння природи і характеру джерел права Євросоюзу аксіологічне значення мають їхні особливості¹. Оскільки дуже часто в науковій літературі акцентується на тому, що податкове законодавство ЄС, національне податкове законодавство держав-членів та податкові угоди, укладені державами-членами мають власну мову, концепції та положення². Крім того, положення і податкового законодавства ЄС, і національного податкового законодавства та податкових угод можуть суперечити одне одному – адже узгодити та виключити податкові претензії кожного учасника (держави) у податкових правовідносинах украй обтяжливо, позаяк мова йде насамперед про формування доходів та наповненість бюджетів таких учасниць. Взаємозв'язок і порядок пріоритету між різними сегментами податкового права повинні бути визначені для того, щоб передбачати податкові наслідки в транскордонній ситуації. На сучасному історичному етапі в одному контексті співіснують

¹ McCormick J. The Idea of Europe. In: Understanding the European Union. The European Union Series. Palgrave, London. 1999. P. 32-46 URL: https://doi.org/10.1007/978-1-349-27410-9_2

² Helminen M. EU Tax Law - Direct Taxation. 2022 edition. IBFD. 2022. 612p. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-09/20_007_-_eu_tax_law_direct_taxation_2022_proof_1.pdf

різні податково-правові системи, пов'язані з різноманітними формами територіальних об'єднань: податково-правова система Європейського Союзу, національна податково-правова система (правова система держав-членів ЄС) і нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування (децентралізація в управлінні фінансовими ресурсами набирає неабиякий рух своєї реалізації). Кожна з цих податкових систем характеризується насамперед переліком цінностей, які поділяє відповідна суспільно-політична спільнота, що утворює певну макросистему, і які відіграють конститутивну роль щодо всього розвитку вертикальних зв'язків як між різними частинами податкової системи, так і правової системи загалом. Що стосується податкових питань, то в правовому порядку ЄС очевидна діалектика між протилежними цінностями платоспроможності та податкового інтересу, яка виражає, по суті, необхідність пошуку форм компромісу між цінностями, що стосуються сфери колективних потреб, і цінностями, що відповідають захисту та заохоченню індивідуальних свобод. Тому доцільно визначити форму розподілу податкового тягаря між громадянами, щоб розподілити на всю національну спільноту витрати, які необхідно понести для розбудови держави загального добробуту. Це породжує аксіологічну напругу, що пронизує правову систему, яка характеризує матеріальні та процесуальні податкові норми¹.

Джерела податкового права Європейського Союзу започатковані національними правовими системами держав-членів. Так, існує тісний взаємозв'язок між механізмом оподаткування в Європейського Союзу із податковими правопорядками держав-членів, з яких воно рецепіює правові концепції і принципи оподаткування, юридичні конструкції податків (акцентуючи увагу завперш на непрямому оподаткуванні). Проблематика, пов'язана із джерелами податкового права як категорією не лише теорії податкового права, а й міжнародного і європейського права загалом, залишається не до кінця розробленою у сучасній зарубіжній і вітчизняній юридичній літературі. Крім того, існують і складнощі із встановленням (радіше із їх відсутністю) чітких *критеріїв визначення джерел права*. Адже у системі категорій права поняття «джерело права» виконує подвійну функцію, тобто, з

¹ Boria P. The Tax Power in the Tradition of the European Legal Systems. In: Taxation in European Union. Springer, Cham. 2017. P. 15-16 URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_1

одного боку, воно дає змогу відмежувати джерела права від соціальних регуляторів (тут варто врахувати, що будь-яка правова система – і система права Європейського Союзу зокрема – визначає у своїй доктрині й законодавстві, які джерела (форми) права визнаються діючими). А з іншого боку – це поняття розкриває місце будь-якого джерела права в системі джерел права, співвідношення його юридичної сили з юридичною силою інших джерел права¹. На сьогодні в Європейському Союзі не існує сформованого вичерпного переліку джерел права як для Європейського Союзу в цілому, так і для його держав-учасниць. Більшість джерел права ЄС має екстраординарні й унікальні особливості, які відрізняють їх як від джерел міжнародного публічного права, так і від національного права держав-членів. І тут ми мову ведемо про такі властивості: джерела права ЄС ґрунтуються на міжнародному праві та установчих договорах Європейського Союзу; ці джерела включають в обов'язковому порядку норми інтеграційного права²; існує внутрішня ієрархія джерел права ЄС, що відрізняє їх від міжнародного права³. Цей перелік, звичайно, не вичерпний. Часто до джерел права Європейського Союзу можуть бути віднесені лише ті акти або явища, які відповідають сукупності таких критеріїв: наявність у джерелі норм права; обов'язковість джерела для тих суб'єктів права, яким воно адресовано; належна офіційно-документарна форма, обов'язкова для даного джерела; існування того чи іншого типу джерела має ґрунтуватися на

¹ Телятник О. А. Концептуальні основи теорії джерел права. Актуальні проблеми правового регулювання в Україні та країнах ближнього зарубіжжя: Матеріали VIII міжнародної науково-практичної інтернет конференції (Львів, 21 грудня 2018 року): тези доповідей / Відп. ред. П.О. Куцик. Львів : Видавництво «Растр-7», 2018. С. 171.

² Інтеграційний правопорядок є унікальним та особливим за юридичною природою. Інтеграційне право виникає та формується у сфері міжнародного права на основі узгодженої волі держав, а згодом на певному етапі розвитку воно формується як особлива система норм, що регулює інтеграційні відносини особливими методами, взаємодіє із національною та міжнародною системами права, але не належить до жодної з них. Казьмірик Ю. Інтеграційне право: поняття та особливості. Публічне право. 2015. № 3 (19). С. 252.

³ Форманюк В.В. Система джерел права Європейського Союзу. Південноукраїнський правничий часопис. 2015. № 2. С. 88 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pupch_2015_2_25

міжнародному праві або установчих договорах (як безпосередньо, так і в розумінні Суду Європейських Співтовариств)¹.

Розглядаючи *властивості джерел права ЄС* із загальнотеоретичних позицій, з погляду вироблених правовою доктриною та підтверджених юридичною практикою теоретично та методологічно важливих універсальних положень, слід зазначити, що для розуміння природи та характеру джерел права Євросоюзу більш важливе значення мають саме їхні особливості². Так, П. В. Отенко, досліджуючи правові акти Комісії Європейського Союзу, вказує на такі їх ознаки: наявність чітко визначеної юридичної підстави прийняття, передбаченої положеннями Договорів ЄС, законодавчих актів, або відсутність чітко визначеної юридичної підстави, яка замінюється власною адміністративною практикою Комісії ЄС; обов'язкове визначення в преамбулі такого акту юридичних і фактичних підстав для його прийняття; відповідність фундаментальним принципам та цінностям ЄС; обов'язковий характер положень такого акту для відповідних осіб або створення певних юридичних та/або практичних наслідків для таких осіб; різноманітність зовнішніх форм та назв таких актів, зокрема форми та назви, які взагалі не передбачені положеннями Договорів ЄС³.

Французький науковець Ж.-Л. Д'юст, досліджуючи інституційні рішення щодо правових інструментів, виокремив ознаки «правового акту у Союзному вимірі»: акт повинен мати чітку юридичну підставу в Договорах або базовому (попередньому) акті, який має юридичну підставу в таких Договорах; акт має бути прийнятий відповідно до чітко визначеної процедури; такий акт повинен мати форму одного з формальних документів, передбачених Договорами; такий акт має відповідати основоположним правам та принципам ЄС; юридичне обґрунтування прийняття такого акту повинно бути чітко визначено

¹ Москаленко О. М. Джерела права Європейського Союзу (міжнародно-правовий аналіз) [Текст] : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Х., 2005. С. 55.

² McCormick J. The Idea of Europe. In: Understanding the European Union. The European Union Series. Palgrave, London. 1999. P. 32-46 URL: https://doi.org/10.1007/978-1-349-27410-9_2

³ Otenko P. V. The notion of a legal act of the Commission of the European Union. Правове забезпечення політики держави на сучасному етапі її розвитку: матеріали міжн. наук.-практ. конф. (м. Харків, 5-6 бер. 2021 р.). Харків: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2021. С. 138.

в його преамбулі, разом із зазначенням фактичних підстав для прийняття такого акту з метою надання можливості Суду Справедливості ЄС перевірити в подальшому відповідність цього акта основоположним принципам ЄС, зокрема субсидіарності, пропорційності, інституційного балансу тощо; акт має бути офіційно опублікований в Офіційному журналі ЄС, окрім випадків, коли такі акти адресовані приватним сторонам. На переконання вченого, якщо конкретний акт відповідає всім переліченим вище ознакам, то він вважається «справжнім правовим актом ЄС»¹. Отже, відсутність механізмів регулювання неоднорідних процесів глобалізації та серйозний ризик того, що податкова конкуренція набуде характеру жорсткого змагання між державами за зниження податкового тягаря, привели до загального переосмислення існування необмеженої свободи та необхідності узгоджувати податкову систему виключно з міркувань особливої зручності окремої держави. Зокрема, в Європейському Союзі посилювалося усвідомлення важливості більшої координації податкових політик країн з метою уникнення прийняття державами-членами правових норм, основним наслідком яких є розмивання податкової бази в інших державах. Фіскальна недостатність, пов'язана з розмиванням податкової національної бази, посилювала усвідомлення того, що податкова конкуренція між державами не тільки віддаляє інтеграцію в ЄС, але й перешкоджає забезпеченню податкової рівноваги, створюючи ситуації «фіскальної кризи держави». Таким чином, запит на трансформацію податкової системи може бути ідентифікований як результат, породжений змінами, що генеруються іншими податковими системами через процеси податкової конкуренції, відповідно до логіки засвоєння міжнародних стандартів. Пошук оптимального рівня оподаткування для залучення (або навіть просто утримання) базового бізнесу на території держави є перешкодою та обмеженням для ідентифікації стандартного податку на європейському рівні.

Формування джерел податкового права ЄС, які спрямовані для регулювання конкуренції правотворчості двох або більше держав із метою визначення податкових відносин, очевидно, можна було б віднести до наднаціонального правового поля, яке зазвичай характеризується «негативним» елементом: відсутністю вищого органу,

¹ Dewost J.-L. Décisions des institutions en vue du développement des compétences et des instruments juridiques. Baden-Baden: Nomos, 1987. P. 332.

уповноваженого виступати в ролі правового регулятора¹. Насправді, навіть у сфері оподаткування (як і в інших галузях міжнародного права) відносини між державами встановлюються на основі різноманітних угод (конвенцій, договорів, багатосторонніх пактів тощо), в основі яких лежить принцип взаємної згоди між суб'єктами, які «визнають» один одного рівними за статусом. Слід також перевірити, чи підпадає окрема держава через членство в міжнародному співтоваристві під обмеження правового характеру щодо податкових правил, а отже, чи впливають ці обмеження на національний суверенітет у питаннях оподаткування у зв'язку з іноземними елементами, пов'язаними з територією держави (охоплюючи оподаткування іноземних суб'єктів господарювання або оподаткування громадян і резидентів за об'єкти, що мають місце за кордоном).

5.1.2. Ієрархічність системи джерел права ЄС і характер зв'язків між ними

Зауважимо, що джерела права ЄС, на відміну від внутрішнього права держав-членів, не складають константної системи, здатної, з одного боку, об'єднати всі джерела в монолітний ресурс (джерело черпання нормативного регулювання), а з іншого – встановити сталонний критерій для їх розподілу на відносно незалежні компоненти. Форми фіксації норм податкового права ЄС виступають визначальним чинником розвитку європейського інтеграційного об'єднання та мають характерні особливості, акумулюючи в собі елементи джерел як міжнародного, так і внутрішнього права. Будь-яка організована правова система, яка складається з різних правових джерел, повинна встановити між ними відносини підпорядкованості та верховенства, щоб забезпечити сумісність нижчих джерел із вищими. Правова система ЄС не виняток. Вона є ієрархічною за своєю природою². Тут варто врахувати, що Європейський Союз, безперечно, є унікальним явищем нашого часу через впровадження, в умовах існування двох систем права – міжнародної та внутрішньої, нової форми об'єднання держав і способів створення правових норм. Формування права ЄС, що постає новим видом систематизованої

¹ Boria P. The Role of Taxation in the EU Legal System. In: Taxation in European Union. Springer, Cham. 2017. P.24 URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_2

² Kaczorowska-Ireland A. European Union Law (3rd ed.). Routledge. 2013. P.110 URL: <https://doi.org/10.4324/9780203597866>

системи правових норм, стало результатом розвитку різних правових систем держав-членів ЄС. Джерела права Європейського Союзу, будучи однією з основних складових правової системи, також вирізняються значною своєрідністю. Загальноприйнятий і найбільш поширений поділ джерел права ЄС на первинні та вторинні. Якщо первинні джерела, під якими маються на увазі установчі документи, складають «Конституцію ЄС», то вторинні джерела складають нормативно-правові акти (регламенти, директиви, рішення), які можна співвідносити із законами та підзаконними актами, хоча такі порівняння дуже умовні¹.

Неоднорідність джерела податкового права ЄС пов'язана зі значною кількістю інституцій ЄС, які мають компетенцію видавати нормативні акти, зокрема й у сфері оподаткування. Тому в науковій літературі немає єдиного підходу класифікації ні до джерел права Європейського Союзу взагалі, ні до джерел податкового права ЄС зокрема. Конструктивно-функціональна правова природа Євросоюзу визначає гнучкість, адаптивність і різноманітність способів формування правових норм, а також механізмів їх вираження та фіксації у формі джерел права. Аргументом цього можна вважати широке використання у правовому полі інституцій Євросоюзу специфічних нормативно-правових актів, а також актів неординарного характеру та інших джерел, не притаманних ні національним правовим системам, ні міжнародно-правовій системі загалом.

Окремим аспектом вивчення джерел податкового права ЄС є з'ясування *характеру зв'язків між ними*. Насамперед варто звернути увагу на те, що поняття «система джерел права» у формально-юридичному розумінні виражає цілісність її структурних елементів. Так, Р.Б. Тополевський під системою «юридичних джерел права» розуміє сукупність усіх форм юридичного закріплення та організаційного забезпечення інформації про загальнообов'язкові правила поведінки (юридичні норми) у сукупності їх взаємозв'язків (генетичних, структурних і функціональних), через які об'єктивуються нормативні приписи галузі права, нормативні складові національної або регіональної (наднаціональної) правової системи або міжнародного

¹ Słomski W., Lisiecki M., Kurnicki L., Jarosiński G. European law as a legal system. AD ALTA journal of interdisciplinary research. 2023. 13(2). P.7 URL: <https://doi.org/10.33543/j.130237.611>

правопорядку¹. Такий підхід, на наше переконання, сміливо можна застосувати й до розуміння джерел права ЄС, зокрема в галузі податкового права. Крім того, виокремлені вченим властивості системи джерел права, враховуючи інтеграційні процеси нашої держави, логічно знаходять своє відображення у сьогodenній правовій дійсності. Зокрема, до таких властивостей можна віднести:

1) складається з багатьох різнорідних частин (наприклад, юридичні джерела права, підсистеми системи джерел права – система законодавства, система нормативно-правових договорів, прецедентне право тощо), які взаємодіють завдяки системним зв'язкам;

2) неможливо однозначно передбачити майбутні параметри її розвитку, невідомо, як саме і в який саме спосіб відбуватиметься її розвиток, як конкретно буде врегульовано ту чи іншу сферу суспільних відносин;

3) зазнає внутрішніх і зовнішніх коливань, впливу, як із боку інших підсистем правової системи, так і з боку новоутворюваних джерел права;

4) різка зміна обставин може призвести до нестабільності, до фрагментації системи джерел права, коли частина системи джерел права не діє або суперечить іншій частині, паралізуючи її;

5) в процесі розвитку переходить із рівня на рівень – від звичайного неписаного права до писаного права, від фрагментарних нормативних сукупностей через кодифікацію до складної динамічної системи;

6) в процесі функціонування, завдяки системним зв'язкам, виявляються нові принципи, правоположення, приписи, існування яких не передбачалося в процесі її формування, які прямо не закріплені в юридичних джерелах права;

7) включає низку структур: ієрархічну; національно-територіальну; горизонтальну (галузеву)².

Однак, якщо заперечувати зв'язки між елементами системи джерел податкового права, відмовляючись від формалістичних і дедуктивних моделей, то залагодження конфліктів між податковими нормами переходить до компетенції інтерпретаторів і практиків

¹ Тополевський Р.Б. Системні зв'язки юридичних джерел права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01; Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2004. С. 11.

² Тополевський Р.Б. Системні зв'язки юридичних джерел права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01; Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2004. С.8

права (суддів, управлінців, платників податків) з метою визначення можливих комбінацій, придатних для збереження співіснування в межах міжнародної спільноти. Класична правова думка має бути переосмислена для того, щоб забезпечити «відкриті» рішення, які прийнятні для відповідних регуляторних компромісів із метою посередництва між конфліктуючими інтересами та цінностями залежно від історичних обставин та економічної ситуації. Тому в науковій літературі часто констатується необхідність відмовитися від жорсткої і двовимірної логіки «істинно/неістинно» на користь логіки «можливого», «ймовірного», «розумного»¹, а також вивести на перший план посередництво і компроміс як можливі форми вирішення конфліктів між податковими правопорядками.

Цікавою видається позиція Штефана Олссона (професора податкового права Карлстадської бізнес-школи), який стверджує, що податкового законодавства ЄС у сенсі повної податкової системи не існує, принаймні якщо не враховувати податок на додану вартість (ПДВ)². Науковець зазначає, що наявний лише вплив правових джерел ЄС на національне податкове законодавство, і цей вплив можна розділити на дві частини, зокрема: по-перше, все національне законодавство має відповідати вимогам первинного права ЄС, включаючи основні свободи (тобто мова йде про установчі договори); по-друге, національне законодавство повинно бути адаптоване до вимог вторинного права ЄС (маємо на увазі – директиви ЄС).

Якщо ж вести мову про зв'язок між джерелами права ЄС і міжнародним публічним правом (а цей аспект неможливо оминати в ракурсі інтернаціоналізації податкового права України), то він зумовлений передусім тим, що основою функціонування Європейського Союзу є міжнародні публічні договори, які мають найвищу юридичну силу в його правопорядку, обумовлюють та визначають правовий статус інших джерел права. Те, що право ЄС ґрунтується на міжнародному договорі, дає підстави окремим авторам стверджувати, що

¹ Boria P. The Tax Power in the Tradition of the European Legal Systems. In: *Taxation in European Union*. Springer, Cham. 2017. P. 18 URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_1

² Olsson S. Legal Standards and EU Tax Law. The Power to Tax in Europe (Swedish Studies in European Law) editor by Lindholm J., Hultqvist A. Hart Publishing. 2023. P. 233 URL: <https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/61933>

воно є одним із різновидів міжнародного правопорядку¹. Однак, як зазначають українські вчені, із наведеним висновком не можна погодитися, оскільки в Європейському Союзі створена унікальна система правового регулювання, яка суттєво відрізняється від класичних систем національного та міжнародного права². Невипадково у правовій доктрині її прийнято характеризувати як автономну – *sui generis*. Доказом того є рішення у справі 6/64 «*Flaminio Costa v E.N.E.L.*», де Суд Європейського Союзу постановив, що «на відміну від звичайних міжнародних договорів Договір про Європейську Економічну Спільноту, утворив власну правову систему, що з набуттям чинності Договором стала складовою частиною правових систем держав-членів»³.

Ще одне питання, яке завжди постає в полі зору дослідників джерел права ЄС, – *ієрархічність системи цих джерел*. Суть ієрархії джерел права Європейського Союзу полягає в тому, що правові норми, закріплені в джерелах, що перебувають на нижчих рівнях, не можуть суперечити тим, які закріплені в джерелах, що знаходяться на вищому рівні. Однак часто зазначається, що в межах правової системи Євросоюзу йдеться про відсутність не взагалі будь-якої ієрархії джерел права, а лише тієї «справжньої ієрархії правових актів, яка добре відома національним правовим порядком»⁴. Часто науковці наголошують, що не слід спрощувати ситуацію з наявністю або повною відсутністю ієрархічного зв'язку між різними джерелами права Євросоюзу, оскільки очевидний той факт, що ієрархія відносин існує, скажімо, між конституційними актами Європейського союзу, що виступають у вигляді установчих договорів і правовими актами, які видаються на їх основі, але існує й не цілком очевидний ієрархічний зв'язок між прецедентами та законодавчими актами.

¹ Watt and Dashwood's European Union Law. 4th ed. London : Sweet & Maxwell, 2000. pp. 62-65

² Яковюк І. Система джерел права Європейського Союзу: загальна характеристика. Філософія права і загальна теорія права. 2013. № 1. С. 212.

³ *Flaminio Costa v ENEL* (Case 6/64), EU:C:1964:66, [1964] ECR 585, 15 July 1964. European Court Reports. 1964. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61964CJ0006>

⁴ Lenaerts K., Desomer M. Towards a Hierarchy of Legal Acts in the European Union Simplification of Legal instruments and Procedures. European Law Journal. 2005. №6. P. 745.

Зіткнувшись зі складністю, багатоаспектністю та внутрішньою суперечливістю досліджуваної матерії – джерела права Євросоюзу, які розглядаються в ракурсі наявних між ними ієрархічних зв'язків, деякі західні експерти давно вважають за краще вести мову не про ієрархію джерел права, а «про ієрархію правових засад, що склалися у рамках правової системи Євросоюзу з урахуванням установчих договорів».

Ієрархія норм має відношення до ідеї про те, що в правовій системі існує вертикальний порядок правових актів, причому ті, що знаходяться на нижчих рівнях ієрархії, підкоряються актам, що знаходяться на вищому рівні. Лісабонський договір зберіг ієрархію правових актів, запропоновану нератифікованим Конституційним договором¹. Щодо систематизації джерел права ЄС після Лісабонського договору, то часто в науковій літературі згадуються ідеї, висловлені у двох статтях професором Р. Шапусом у 1960-х роках, які досі вважаються ключем до розуміння сучасної системи норм французького конституційного та адміністративного права². Однак, як зауважує Ж. Зіллер, в сучасній літературі з права ЄС досить часто підміняють (плутають) формальну ієрархію норм із матеріальною ієрархією норм, заснованою на цінностях. Підхід, який використовував Р. Шапус, краще пристосований до вирішення проблем права ЄС, ніж загальна теорія права, яка має тенденцію дедалі більшого наближення до політичної теорії або філософії, не заглиблюючись у технічні питання позитивного права³.

Питання важливості ієрархії між первинним і вторинним правом як системної характеристики у правовому порядку Союзу та істотного елементу конституційної інфраструктури Союзу, часто порушується в наукових дослідженнях. Зокрема, зауважується, що, всупереч твердженням, які описують право ЄС як функціональну

¹ EU hierarchy of norms. URL: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/glossary/eu-hierarchy-of-norms.html>

² Chapus R. De la soumission au droit des règlements autonomes. Dalloz, 1960, chr. 119; Chapus R. De la valeur juridique des principes généraux du droit et des autres règles jurisprudentielles du droit administrative. Dalloz, 1966, chr. 99. , pp. 93-130.

³ Ziller, Jacques, Hierarchy of Norms: Hierarchy of Sources and General Principles In European Union Law (February 1, 2014). *Verfassung und Verwaltung in Europa Festschrift für Jürgen Schwarze zum 70. Geburtstag*, Ulrich Becker, Armin Hatje, Michael Potacs, Nina Wunderlich (eds.), Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden. 2014. P. 337 URL: <https://ssrn.com/abstract=2467982>

сферу права або функціональний правовий порядок – право ЄС становить узгоджене ціле, єдність, яка характеризується конституційністю, а не функціональною узгодженістю. Ієрархія між первинним і вторинним правом є важливою системною характеристикою у правовому порядку Союзу та істотним елементом конституційної інфраструктури Союзу¹. Увага до аксіологічного аспекту податкового права ЄС ґрунтується на визнанні особливого значення податкових цінностей для соціуму, для співдружності держав-членів, зокрема й щодо їхньої здатності виступати каталізаторами інтеграційних процесів як у межах ЄС, так і розширення співпраці із іншими державами (укладення угод про співробітництво, обмін інформацією, а також фінансову допомогу з третіми державами). Усвідомлення та сприйняття цього факту адептами-послідовниками формування об'єднаної Європи викликало надзвичайну увагу до феномену податкових європейських цінностей. Однак характерною особливістю розгляданого процесу виступає генетичний зв'язок європейських цінностей із правами і свободами людини, що виходить за межі суто правового модусу, що підтверджує необхідність чіткого встановлення елементів системи джерел податкового права, характеру зв'язків між цими елементами, а також визначення та утвердження ієрархічних властивостей між первинним та вторинним правом ЄС, зокібна й податковим правом.

5.1.3. Види джерел податкового права ЄС

Логічним продовження аналізу конструкції ієрархічності джерел ЄС є дослідження окремих його елементів – видів. Загальноприйняте твердження, що право ЄС складається з установчих договорів, до яких належать Договір про Європейський Союз і Договір про функціонування Європейського Союзу, включаючи протоколи та додатки (The Treaty on European Union і The Treaty on the Functioning of the European Union), а також правові положення, засновані на законодавчих повноваженнях, делегованих Європейському Союзу установчими договорами. За характером юридичної сили в праві Європейського Союзу прийнято виділяти два блоки норм: норми первинного права, тобто створені безпосередньо державами-членами

¹ Kaczorowska-Ireland A. European Union Law (3rd ed.). Routledge. 2013. P.29
URL: <https://doi.org/10.4324/9780203597866>

Європейського Союзу, і норми вторинного права, тобто створені органами Європейського Союзу¹. Рада ЄС ще в 1964 році обгрунтувала принцип безпосередньої дії первинного права Європейського Союзу, незважаючи на те, що воно представляло з урахуванням вищенаведеної термінологічної умовності, і є в дійсності норми міжнародно-правових договорів, які зазвичай вимагають проведення процедури узгодження з правом національним². Саме тому, відповідно до поділу норм права ЄС, систему джерел права Європейського Союзу формують дві групи актів; 1) акти первинного права ЄС; 2) акти вторинного права ЄС. Наповненість елементами кожної з груп у науковій літературі також різниться. Так, Р. Шудоцкі відзначає, що до джерел права ЄС належать: первинне право; вторинне законодавство (акти установ, міжнародні договори, міжвідомчі угоди, правові інструменти для колишнього другого рівня, рішення «*Sui generis*»); м'яке право; прецедентне право³. До джерел первинного права відносять усі установчі договори Європейського Союзу. Акти первинного права ЄС за своєю правовою природою наділені статусом «міжнародних договорів». Норми актів первинного права характеризуються вищою юридичною силою у співвідношенні до решти норм Європейського Союзу, які знайшли своє закріплення в актах вторинного права. Згідно з правовою природою, до вторинного права належать акти, які приймаються відповідними інституціями Союзу, а також усі інші акти, прийняття яких здійснюється у відповідності та на основі установчих договорів. Можемо спостерігати, що при визначенні джерел вторинного права ЄС відбувається зіткнення підходів до розуміння сутності джерел в континентальній та англосаксонській правових сім'ях (мова йде про визнання як джерела юрисдикційних актів) і ціннісний вплив концепції розуміння джерел права з позицій міжнародного права в міжнародному праві. Однак, як зазначає Петро Борія, вторинне податкове право ЄС складається з невеликої кількості джерел: і дійсно, в абсолютному вираженні, джерел права ЄС, які стосуються регулювання оподаткування, дуже

¹ Форманюк В. Основні форми європейської інтеграції в праві. Юридичний вісник. 2014. № 6. С. 190 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urid_2014_6_33

² Право Європейського Союзу : підручник / за ред. О.К. Вишнякова. О. : Фенікс, 2013. С. 267.

³ Szudoczky R. The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation. [Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam]. 2013. P.15.

мало, особливо в порівнянні з величезним обсягом національного податкового законодавства держав-членів¹.

Вторинне право Європейського Союзу виражається через джерела різних категорій правотворчих форм. Зокрема, до першої категорії актів вторинного права ЄС належать «нормативні акти» – регламенти ЄС, директиви ЄС, рамкові рішення ЄС, спільні рішення Європейського об'єднання вугілля і сталі, рекомендації Європейського об'єднання вугілля і сталі. Друга категорія представлена «індивідуальними актами» – рішеннями (за винятком спільних рішень Європейського об'єднання вугілля і сталі). Щодо третьої категорії, то сюди відносимо «рекомендаційні акти», зокрема – рекомендації (за винятком рекомендацій Європейського об'єднання вугілля і сталі) та висновки. Ще одну категорію актів вторинного права ЄС утворюють «акти про координацію Спільної зовнішньої політики і політики безпеки», а також «акти співробітництва поліцій і судових органів в кримінально-правовій сфері» – принципи і загальні орієнтири, спільні позиції, спільні акції, загальні стратегії. Окрему правозастосовчу категорію актів вторинного права складають юрисдикційні акти – рішення Суду ЄС. Окрім того, до джерел вторинного права ЄС належать акти *sui generis* – «неофіційні» форми права – акти, які не передбачені установчими договорами, але видаються органами Союзу (переважно це рішення конкретного органу або ж його резолюція). Ще однією категорією джерел вторинного права ЄС виступають міжнародні акти – рішення і акти представників держав-членів, укладені на основі установчих договорів конвенції між державами-членами, міжнародні договори Європейського Союзу².

Дотримуючись ідеї важливості ієрархії як системної характеристики правового порядку Союзу, науковці відзначають, що відповідно до того, що правова система ЄС структурована та ієрархічна, джерела права ЄС та їх ієрархія виглядають так: по-перше, первинні джерела (Установчі договори: Договори про ЄЕС та ЄА зі змінами, внесеними наступними Договорами. Після набрання чинності Лісабонською угодою (*Treaty of Lisbon*), правовий порядок ЄС

¹ Boria P. The Sources of the European Taxation Law. In: Taxation in European Union. Springer, Cham. 2017. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_3

² Szudoczky R. The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation. [Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam]. 2013. P.15.

базується на ДЄС і ДФЄС¹); Протоколи та додатки до цих Договорів, які є їх невід'ємною частиною; Акти про приєднання нових держав-членів; Акти, прийняті Радою або Радою та ЄП, для ухвалення яких необхідне схвалення державами-членами відповідно до їхніх відповідних конституційних вимог (наприклад, див. статті 311 і 223(1) ДФЄС); і Хартія основних прав Європейського Союзу (стаття 6(1) ДЄС). Першоджерела знаходяться на вершині ієрархії права ЄС.

По-друге, це загальні принципи права ЄС. Вони стосуються переважно неписаних принципів, які лежать в основі правового порядку ЄС. В ієрархії джерел загальні принципи є або частиною первинних джерел, або поступаються первинним джерелам, але стоять над усіма іншими джерелами. Це залежить від їхнього походження. Багато принципів прямо згадуються в Договорах і Хартії основних прав ЄС, а отже, безумовно, є першоджерелами. Суд ЄС звертається до загальних принципів для того, щоб доповнити інші джерела права ЄС.

По-третє, це зовнішні джерела, які формуються з міжнародних угод, що укладаються між ЄС, з однієї сторони, та третіми державами або міжнародними організаціями – з іншої сторони. ЄС має правосуб'єктність і, як такий, уповноважений укладати міжнародні угоди. Відповідно до статті 216(2) ДФЄС, такі міжнародні угоди обов'язкові для ЄС та держав-членів і становлять невід'ємну частину права ЄС. В ієрархії джерел вони стоять нижче первинних джерел і загальних принципів права ЄС, але вище вторинних джерел. На додаток до типових механізмів-регуляторів, правова система ЄС передбачає додатковий тип актів, які можуть мати певні регуляторні наслідки, а саме – угоди, конвенції ЄС. Така міжнародна конвенція, двостороння або багатостороння, за допомогою якої дві або більше держав-членів ЄС домовляються про регулювання аспектів, пов'язаних з податковим законодавством. Як і інші інструменти міжнародного права, це джерело ЄС має характер договірної права. Однак конвенція ЄС відрізняється від типового зразка міжнародної конвенції набором процедурних правил, які застосовуються для створення дорожньої карти інституційного запровадження узгоджених норм, виводячи її зі сфери простих переговорів між державами і

¹ Tinnefeld MT., Buchner, B. The European Union (EU) after the Treaty of Lisbon. Datenschutz und Datensicherheit. 2011. №35. P.657 URL: <https://doi.org/10.1007/s11623-011-0158-z>

створюючи натомість залучення органів ЄС¹. У цьому випадку очікується, що типова процедура дипломатичних консультацій між багатьма державами розпочнеться з ініціативи органів ЄС (а не окремих держав); крім того, визнання європейського значення Конвенції забезпечується ратифікацією, яка здійснюється Генеральним секретарем Ради. Природним наслідком угоди є можливість європейського тлумачення Судом ЄС, як і всіх законодавчих актів за участю ЄС, що не допускається для простих конвенцій.

По-четверте, вторинні джерела. Це законодавчі та незакондавчі акти, що мають обов'язкову юридичну силу, які уповноважені ухвалювати відповідні інституції ЄС. Три види – регламенти, директиви та рішення – обов'язкові до виконання; решта – рекомендації та висновки – не мають обов'язкової юридичної сили. Вторинні джерела, обов'язкові до виконання, стоять за важливістю нижче первинних джерел, загальних принципів права ЄС і права, що впливає з міжнародних угод. Лісабонська угода встановлює ієрархію вторинних джерел, розрізняючи два їх види: перший вид – обов'язкові акти, прийняті на основі договорів, які в статті 289 ДФЄС називаються законодавчими актами², і другий вид – обов'язкові акти, прийняті на основі підзаконних актів, тобто на основі законодавчих актів³. Ці незакондавчі акти є або делегованими, або імплементаційними актами.

По-п'яте, «акти ЄС», як такі, прямо не згадані в статті 288 ДФЄС. Оскільки за змістом вказаної статті визначено, що «для виконання повноважень Союзу установи ухвалюють регламенти, директиви, рішення, рекомендації та висновки»⁴. У складі джерел права ЄС правовим інструментом, ухваленим з більшою регулятивною

¹ Boria P. The Sources of the European Taxation Law. In: Taxation in European Union. Springer, Cham. 2017. P. 70 URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_3

² Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of the European Union. 26.10.2012. C326/49-390 URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF>

³ Tinnefeld MT., Buchner, B. The European Union (EU) after the Treaty of Lisbon. Datenschutz und Datensicherheit. 2011. №35. P. 657 URL: <https://doi.org/10.1007/s11623-011-0158-z>

⁴ Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of the European Union. 26.10.2012. C326/49-390 URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF>
http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj

інтенсивністю, безсумнівно, є Регламент, основні характеристики якого – загальний та абстрактний регулятивний ефект і пряма дія норми. Загальний регулятивний ефект вказує на те, що сфера адресатів Регламенту складається з усіх суб'єктів правового порядку ЄС – тобто як держав-членів, так і фізичних та юридичних осіб або компаній, що є резидентами Європейського Союзу, – тоді як абстрактність виражає придатність Регламенту до всіх випадків, пов'язаних з нормою права¹. Отже, регламент – це акт загального застосування; це акт прямого застосування в усіх державах-членах; це акт, що є обов'язковим у повному обсязі. Обов'язковість регламентів ЄС «у повному обсязі» є однією з головних відмінностей регламентів ЄС від директив ЄС². Директива – це акт, обов'язковий щодо результату, який чітко визначений та якого необхідно досягти; це акт, адресований кожній державі-члену, проте залишає національним органам влади таких держав вибір форми та засобів досягнення визначеного результату; має різні національні наслідки. Рішення як акти ЄС обов'язкові у повному обсязі, однак якщо рішення визначає чітких адресатів, то воно стає обов'язковим лише для них. Рекомендації та висновки належать до актів ЄС, які не є зобов'язальними³, і тому такі акти не можуть в державах-членах створювати права, що підлягають примусовому виконанню⁴. Тобто, ведучи мову про правові акти (адже саме так називається Глава 2 Договору про функціонування ЄС «Правові акти Союзу, процедури ухвалення та інші положення» та її Секція 1 «Правові акти Союзу»), правомірно стверджувати, що деякі з них обов'язкові, а деякі не мають обов'язкової сили або ж не є зобов'язальними. Якщо вони обов'язкові, то їхній рейтинг (місце в ієрархії) залежить від об'єкта та матеріального змісту.

¹ Boria P. The Sources of the European Taxation Law. In: Taxation in European Union. Springer, Cham. 2017. P. 64 URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_3

² TOMÁŠEK, M., ŠMEJKAL, V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR. 2024. С. 1039.

³ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. Офіційний вісник Європейського Союзу від 30.03.2010. 2010 р., / С 83 /, стор. 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

⁴ TOMÁŠEK, M., ŠMEJKAL, V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR. 2024. С. 1047.

По-шосте, прецедентне право Європейського суду. У праві ЄС не існує доктрини прецеденту. Однак із багатьох причин, найважливішою з яких є правова визначеність, Суд ЄС неохоче відступає від принципів, викладених у попередніх справах. Отже, попереднє прецедентне право важливе, оскільки воно забезпечує керівні принципи для наступних справ, які порушують ті самі або подібні питання, але попередні судові рішення не розглядаються як повне викладення права і не є обов'язковими для національних судів або для Суду ЄС. Тому вони не можуть формально вважатися джерелом права ЄС. Однак, оскільки Суд ЄС у своїх рішеннях встановив конституційні принципи і важливі концепції права ЄС, які згодом стали джерелами права ЄС, його прецедентне право справді постає важливим джерелом права ЄС. Що стосується м'якого права, то його можна описати як «правила поведінки, які в принципі не мають юридично обов'язкової сили, але які, проте, можуть мати практичний ефект»¹. У зарубіжній літературі зазначається, що інструменти м'якого права становлять понад 10% законодавства ЄС, а його використання в європейському праві бере свій початок у 1962 році, коли Європейська Комісія видала «Різдвяні повідомлення», повідомлення про ексклюзивні дилерські контракти з комерційними агентами та повідомлення про патентні ліцензійні угоди. До 1968 року звернення до інструментів м'якого права було винятковим. Відтоді, а особливо після створення внутрішнього ринку, вони стали досить поширеним явищем у діяльності Європейської Комісії². Новий підхід ЄС до м'якого права, згідно з яким воно стає гібридом між традиційним м'яким і жорстким правом, є ключовим елементом Відкритого методу координації (ВМК)³. Однак, як зауважує А. Іванський, норма

¹ Kaczorowska-Ireland A. *European Union Law* (3rd ed.). Routledge. 2013. P.109
URL: <https://doi.org/10.4324/9780203597866>

² Stefan, Oana Andreea and Stefan, Oana Andreea and Avbelj, Matej and Eliantonio, M. and Hartlapp, Miriam and Korkea-aho, Emilia and Rubio, Nathalie, *EU Soft Law in the EU Legal Order: A Literature Review* (March 4, 2019). King's College London Law School Research Paper Forthcoming, URL: <https://ssrn.com/abstract=3346629> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3346629>

³ Відкритий метод координації (ВМК) було запроваджено на позачерговому засіданні Європейської Ради у березні 2000 року як широко застосовний новий інструмент управління, покликаний допомогти Союзу у досягненні амбітних цілей Лісабонської стратегії шляхом ітеративного порівняльного аналізу національного прогресу на шляху до загальноєвропейських цілей та організованого

м'якого права, як і внутрішньодержавна правова норма, по суті встановлює певну модель або стандарт відповідної поведінки суб'єктів міжнародного права й без механізму її імплементації на національному рівні є лише фікцією¹. Саме тому часто піднімається питання про значення актів «м'якого права», що й визначає їх місце у європейській системі джерел права²: можливість європейських та національних установ самостійно вирішувати доцільність чи недоцільність застосування актів «м'якого права» при тлумаченні правових норм, тобто необов'язкова допомога при інтерпретації; зобов'язання для країн-учасниць європейської спільноти брати до уваги акти «м'якого права» при правотворчій та правозастосовній діяльності, тобто обов'язкова допомога при інтерпретації; обов'язок держав-учасниць поступово приводити акти національної системи права у відповідність із рекомендаціями, висловленими міжнародними установами, тобто забезпечення послідовної інтерпретації. Тому, правомірно стверджувати, що інституційним джерелом права ЄС є правотворча діяльність його компетентних інституцій (інститутів та органів), які за допомогою спеціальних правотворчих процедур реалізують об'єктивацію правових норм, що регулюють процеси європейської інтеграції, у визначені форми права.

Отже, податкове законодавство ЄС суттєво впливає як на внутрішнє податкове законодавство держав-членів ЄС, так і на спосіб, у який ці закони слід застосовувати. Прагнення до системності та структурованості податкового права є об'єктивним явищем, і

взаємного навчання. Цей новий метод безпосередньо спирався на досвід нових процесів, заснованих на Договорі, запроваджених для координації політики держав-членів протягом 1990-х років, зокрема, на Керівні принципи широкої економічної політики (Broad Economic Policy Guidelines), створені для координації макроекономічної політики, та Європейську стратегію зайнятості (European Employment Strategy), започатковану після підписання Амстердамського Договору. Див.: Zeitlin J. Is the open method of coordination an alternative to the community method?. The «Community Method» Obstinate or Obsolete?. 2011. Pp. 135-147.

¹ Іванський А. Й. М'яке право в системі джерел фінансового права України. Прикарпатський юридичний вісник. 2021. № 2. С. 68 URL: <https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i2.875>

² Senden L. Soft Law in European Community Law / L. Senden. Portland (USA): Hart Publishing, 2004. pp. 365-366; Senden, Linda A.J., Soft Law, Self-Regulation and Co-Regulation in European Law: Where Do They Meet?. Electronic Journal of Comparative Law, Vol. 9, No. 1, January 2005, URL: <https://ssrn.com/abstract=943063>

застосування цієї властивості щодо податкової системи ЄС демонструє високий рівень її розвитку. В такому ракурсі джерела податкового права ЄС, як зовнішні форми вираження податково-правових норм, яких доволі багато за кількістю, і які урізноманітненні за змістом, – у сукупності складають структурно-функціональну систему, сформовану на засадах ієрархічності, що й зумовлено відповідною структурою права ЄС. Адже відносини між різними правовими системами спонукають до дослідження комбінації регуляторних рішень, за допомогою яких системи можуть розвивати форми гармонійного співіснування різних цінностей. З точки зору позитивного права, конфлікт між різними правовими системами повинен вирішуватися через форми правовідносин, які дозволяють співіснувати такій різноманітності. У структурі, що характеризується рівноправним розташуванням різних систем, неможливо знайти норму вищого гатунку (свого роду «мета-норму»), яка б регулювала конфлікт між нормами, що належать до різних систем, а отже, і конфлікт джерел права, відповідно до ієрархічного критерію. Дедуктивна логіка, яка вимагає вирішення протиріч за принципом вищого статусу одного джерела над іншим, насправді може бути застосована лише в системах вертикального типу, тобто там, де встановлена залежність однієї правової системи від іншої.

Оскільки основними елементами системи джерел податкового права Європейського Союзу виступають первинне та вторинне законодавство, у наступних підрозділах розглянемо приклади кожного з таких видів, що мають беззаперечне, найбільш ціннісне, пріоритетне та конструктивне значення для формування податкового законодавства України в напрямі гармонізації, зокрема: установчі (засновницькі) договори, що мають статус первинного законодавства, та директиви, що мають статус вторинного законодавства.

5.2. Установчі договори ЄС як джерело податкового права

Змістовною особливістю джерел права Європейського союзу є особливий, диференційований порядок їх ухвалення і набуття чинності, а також включення (імплементация) норм, що містяться в них, у внутрішнє національне право держав-членів Євросоюзу – такий порядок зумовлений тим, що в них різна юридична природа, характер, роль і призначення. Основними джерелами первинного права є

установчі договори, на базі яких засновано Європейський Союз. Вони мають конститутивний характер і виступають основним інструментом правового регулювання суспільних відносин, що виникають у міжнародній спільноті; установчі договори стали підґрунтям процесу західноєвропейської інтеграції; закріплюють інституційну базу функціонування Європейського Союзу та встановлюють основні стандарти та правила співпраці між країнами-членами.

Первинне законодавство, яке виступає і первинним джерелом права, передусім включає так звані «установчі договори про створення трьох Європейських Співтовариств»: перший – Паризький договір про створення Європейського об'єднання вугілля і сталі (англ. – *Treaty of Paris*; франц. – *Traité de Paris*) 1951 року; другий – Римський договір про створення Європейського об'єднання з атомної енергії (англ. *Treaties of Rome*) 1957 року, що підписаний у Римі, а набув чинності 1958 році; третій – Римський договір про створення Європейського Економічного Співтовариства (англ. – *Treaty establishing the European Economic Community*), укладений 25 березня 1957 року, який набув чинності 1 січня 1958 року і який у 2007 році Лісабонським Договором було замінено на Договір про функціонування Європейського Союзу. Цими договорами закладені основи матеріального і процесуального права вказаних об'єднань: основні засади, інституційна система та її компетенція, форми, способи та методи діяльності співтовариств.

Вищепереліченими установчими договорами не вичерпується первинне законодавство ЄС. Варто також назвати такі: Конвенція про деякі спільні для Європейських Співтовариств інститути 1957 року, яка передбачила утворення єдиного Суду і Асамблеї для всіх трьох Співтовариств; Договір про Об'єднання (злиття) – Договір про створення єдиної Комісії та єдиної Ради Європейських співтовариств 1967 року; Акти вступу держав-членів до ЄС (Угоди про прийняття нових членів); Бюджетні угоди 1970 та 1975 років, які надали парламенту повноваження щодо бюджету Співтовариства; Єдиний Європейський Акт 1986 року (англ. – *Single European Act, SEA*), який фактично відкрив шлях до формування єдиного ринку; Маастрихтський Договір 1992 року (англ. – *Maastricht Treaty*) – Договір про Європейський Союз, який є одним із засновницьких документів про створення Європейського Союзу; Амстердамський Договір – Договір про внесення змін у Договір про Європейський Союз, Договір про створення Європейського Співтовариства та деякі пов'язані з

ними акти 1997 року; Ніщський Договір, ухвалений на засіданні Європейської ради 2000 році, що після відповідних ратифікаційних процедур вступив у дію 1 лютого 2003 року; Лісабонська угода про внесення змін в Угоду про Європейський Союз й Угоду про заснування Європейської Спільноти 2007 року (інакше називають Договір про Реформи). Ці установчі документи з додатками, протоколами, деклараціями та іншими супровідними актами визначають та закріплюють основи правового порядку Європейського Союзу, характеризуються загальнообов'язковістю, прямою дією, вищою юридичною силою щодо всіх інших правових актів. Установчі договори, які, будучи за своєю природою і характером міжнародно-правовими актами, виникають у результаті договірної процедури і спрямовані на створення Європейських співтовариств і самого Європейського союзу з відповідними цілями і завданнями¹. В ракурсі цінності податкового права ЄС для України ми пропонуємо розглядати установчі договори ЄС в трьох аспектах, які у своїй сукупності демонструватимуть їх як результат системної дії особливих правових та суспільних факторів, що впливають на характер, корисність та доцільність регулювання податкових правовідносин у межах ЄС:

- 1) установчий договір як власне первинне джерело податкового права ЄС;
- 2) установчий договір як акт визначення та встановлення вторинних джерел податкового права;
- 3) установчий договір як змістовне джерело регулювання податкових правовідносин у межах ЄС.

Означені аспекти мають не лише теоретичне, але й практично-прикладне значення, їх врахування у вітчизняній законотворчій діяльності сприятиме підвищенню загального рівня ефективності правових актів України.

5.2.1. Установчий договір як власне первинне джерело податкового права ЄС

Правові норми, закріплені в установчих договорах, утворюють конститутивну основу – фундаментальну правову базу, основу

¹ Weatherill S. Law and integration in the European Union. Oxford, 1995; The Politics of European Treaty Reform / Ed. by Y. Edwards, A. Pypers. L., 1997; European integration after Amsterdam: Institutional Dynamics and Prospects Democracy / Ed. by K. Neunreither, A. Wuner. Oxford, 2000.

правового порядку Європейського Союзу. Це первинне право, яке можна порівнювати та прирівнювати до національних конституційних положень. Норми первинного права безпосередньо породжують права та обов'язки як у держав-членів, так і приватних осіб (фізичних та юридичних) цих держав. Визначальною характеристикою вищого рівня ієрархії є те, що це документи основоположного, установчого характеру. У них встановлюються цілі, завдання, організаційна структура, обсяги повноважень основних органів, порядок їх формування, взаємодії тощо. Інакше кажучи, акти вищого рівня регулюють основні питання, пов'язані з ефективним функціонуванням Європейського Союзу. Нерідко в літературі можна зустріти порівняння таких актів із роллю Конституції у національному праві. І взагалі, питання конститутивності установчих договорів доволі часто актуалізується, коли мова заходить про їх правову природу, про їх вплив на суверенітет держав-членів ЄС. Так, установчі договори створюють найважливішу групу джерел права Євросоюзу. І, як відзначає К.В. Смирнова, що інтеграційне право Суду ЄС характеризує як таке, що випливає з «автономного джерела» (рішення Суду ЄС у справі 6/64 *Costa v. ENEL*¹). Зазначену позицію Суду ЄС слід розглядати в загальному контексті «автономних» теорій, представники яких вважають, що європейські співтовариства виникли на основі міжнародних договорів, які з часом змінили свою правову сутність і сьогодні виступають як «конституційні» акти². Конституційний характер установчих договорів, з погляду встановлення інтеграційних цілей та принципів, системи компетенції європейських співтовариств та Євросоюзу, їхньої інституційної структури, не викликає сумнівів. Окрім того, варто враховувати і той факт, що держава, яка приєднується до Союзу, повинна створити внутрішні конституційні умови для членства в ЄС, тобто забезпечити передачу повноважень, що випливають із Договору про приєднання, на рівні внутрішнього законодавства – на рівні внутрішнього конституційного права. Це може вимагати внесення змін до Конституції або застосування процедури делегування положень існуючої Конституції. Держава

¹ Judgment of the Court of 15 July 1964. Flaminio Costa v E.N.E.L. Italy. Case 6/64. Case 6/64, *Costa v. ENEL* [1964] ECR 585. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61964CJ0006>

² Смирнова К. В. Джерела права Європейського Союзу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. К., 2005. С. 54.

може також намагатися врегулювати внутрішню дію права ЄС¹. Але, з іншого боку, міжнародна правосуб'єктність Європейських Співтовариств має похідний характер, а правоздатність їх, хоча й охоплює значне коло питань, однак усе ж таки обмежена. Особливо суттєвий той факт, що встановлення/зміна правових основ діяльності Євросоюзу залишається прерогативою держав-членів. Отже, все ж не слід ототожнювати установчі договори з національними конституціями або шукати в них атрибути суверенітету. Установчі договори та наступний їхній розвиток на основі права Євросоюзу створюють нову форму реалізації державної влади. У такому сенсі ці договори трансформувалися в документ конституційного значення². Але, у будь-якому разі, очевидний той факт, що установчі договори складають вищий рівень ієрархії та є нормативною основою Європейського Союзу.

Звичайно, формування європейських співтовариств і розвиток європейського права, зокрема й європейського податкового права, відбувалися одночасно. Розвиток інтеграційного процесу супроводжувався активізацією і його правового впорядкування. Тому юридичною основою європейського становлення були й залишаються сьогодні, насамперед міжнародні установчі договори і нормативні правові акти спільнот. Установчі договори, що формують правову основу для функціонування всієї структури ЄС, створюють міжнародний договірний механізм інтеграції (зосібна й у сфері оподаткування), який здійснюється в межах останнього, що являє собою систему міжнародних угод, за допомогою яких спрямовується розвиток інтеграційних процесів у цьому об'єднанні. Вказані джерела права посідають найвище ієрархічне місце серед інших джерел, і як наслідок – усі інші акти мають підпорядковуватися цим джерелам і не суперечити їм.

Отже, для Європейського Союзу визначальною особливістю є те, що в його основі – система міжнародних договорів, що утворюють концепцію установчого характеру. Однак розуміння їх правової природи та врахування особливої сфери регулювання дає

¹ Jääskinen N. Constitutions in the European Union – Some Questions of Conflict and Convergence. ERA Forum 12 (Suppl 1), 2011. P. 216 URL: <https://doi.org/10.1007/s12027-011-0197-9>

² Смирнова К. В. Джерела права Європейського Союзу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. К., 2005. С. 54.

можливість розглядати установчі договори у двох аспектах – широкого та вузького змісту. Насамперед, коли мова йде про Паризький договір про створення Європейського об'єднання вугілля і сталі 1951 року (Treaty of Paris), Римський договір про заснування ЄС 1957 року та Римський договір про створення Європейського співтовариства по атомній енергії (Євратом) 1957 року (*Treaties of Rome*), Маастрихтський договір про Європейський Союз 1992 року (*Maastricht Treaty*), Лісабонський договір 2007 року (*Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community*) – це так звані «установчі договори у вузькому розумінні». Вказані договори мають «конструкційний» характер для Європейського Союзу. Коли ж ми ведемо мову про широкий зміст установчих (засновницьких) договорів, то відносимо сюди всі перераховані вище акти (вузьке розуміння), включаючи міжнародні договори (угоди), які вносять зміни або ж доповнюють попередні: Брюссельський договір, який засновував єдину Раду і єдину Комісію європейських співтовариств (так званий Договір про злиття) 1965 р., Бюджетний договір 1970 р., Бюджетний договір 1975 р., Єдиний європейський акт 1986 р. (*Single European Act, SEA*), Амстердамський договір про зміну Договору про європейський Союз, Договори, що засновували європейські співтовариства (*Treaty of Amsterdam*)¹. Перш ніж виокремити основні системні характеристики установчих договорів як джерела податкового права ЄС, варто зауважити, що ключовою особливістю регулювання податків виступає фундаментальний принцип гармонізації податкового законодавства держав-членів ЄС, що реалізується в процесі створення й використання різноманітних правових форм (правових актів), в яких закріплюються норми інтеграційного права, створювані правовими інституціями ЄС. До основних характеристик установчих договорів відносять подані нижче.

Вища юридична сила серед правових актів ЄС. Установчі договори наділені вищою юридичною силою, тобто мають характер «основної конституційної хартії» – застосовуються національними органами й судами незалежно від їх погодження чи умов, які встановлюються державою-членом, а їх положення діють незалежно

¹ Szudoczky R. The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation. [Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam]. 2013. P. 15 URL: <https://dare.uva.nl/search?identifier=0f64c238-3893-4b74-afc4-b539861dcf89>

від прийняття національних актів імплементації та мають пряму дію, тобто не лише адресуються державам-членам, а й зумовлюють права та обов'язки для їхніх громадян, юридичних осіб. Принцип прямої дії закладений безпосередньо в самих установчих договорах. Зокрема, вперше його викладено в Рішенні Суду ЄС у справі *Van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration* від 5 лютого 1963 року № 26-62¹ та Рішенні Суду ЄС у справі *Flaminio Costa v E.N.E.L.* від 15 липня 1964 року № 6-64². Ці рішення свого часу зробили певну революцію, здійснивши тлумачення, відповідно до якого право ЄС має верховенство й пряму дію на території держав-членів та підлягає судовому захисту нарівні з національними нормами. Такі рішення становлять фундаментальну базу прецедентної практики Суду ЄС³. Крім того, сюди ж відносимо і відповідність актів інститутів ЄС положенням установчих договорів – всі нормативно-правові акти, створювані інститутами ЄС, мають відповідати положенням установчих документів і підпорядковуватися їм. Наприклад, Комісія ЄС приймає акт на підставі положень Договорів ЄС, відповідного законодавчого акту ЄС або на підставі власної усталеної адміністративної практики, з метою виконання покладених на Комісію ЄС завдань та функцій, що містить обов'язкові до виконання норми або норми, які спрямовані на створення певних наслідків юридичного або практичного характеру для чітко визначеного або невизначеного кола адресатів⁴.

Міжнародний (наднаціональний, наддержавний) характер. Установчі договори наділені міжнародним характером, вони є за своєю правовою природою міжнародними договорами і, як зазначається в

¹ Judgment of the Court of 5 February 1963. NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration. Netherlands. Case 26-62. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61962CJ0026>

² Judgment of the Court of 15 July 1964. Flaminio Costa v E.N.E.L. Italy. Case 6/64, Costa v. ENEL [1964] ECR 585. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61964CJ0006>

³ Михайлова О.С. Міжнародні договори як первинне джерело права Європейського Союзу. Прикарпатський юридичний вісник. 2016. Вип. 1. С. 55-59 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pjuv_2016_1_13_55

⁴ Отенко П. В. Правові акти комісії Європейського Союзу : дис. ... докт. Філософії: спец.: 293 – Міжнародне право; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2022. С. 2.

науковій літературі, підпорядковані нормам та загальним принципам міжнародного права¹. Міжурядова (міжнародна) логіка переважно виражається в тому, що Союз створюється на основі міжнародної угоди між державами-членами і ґрунтується на ній. Первинне право, як ми визначили вище, походить від держав-членів, а це означає, що ДЄС і ДФЄС, як найважливіші акти первинного права, з точки зору міжнародного права мають форму міжнародних договорів. Договори не тільки походять від держав-членів, а й держави-члени залишаються «господарями Договору»², оскільки, згідно зі статтею 48 Договору про Європейський Союз, процедура перегляду Договору контролюється державами-членами³, які повинні погодитися з будь-якими можливими поправками за спільною згодою і які повинні ратифікувати поправки відповідно до своїх конституційних вимог⁴. Центральна роль держав-членів у зміні Союзу та його засадничих принципів, умови, за яких держави можуть бути прийняті до Союзу, пряме визнання можливості виходу держави-члена із Союзу, запроваджене Лісабонським договором, також сприймається як посилення характеру Союзу в якості як міжнародної організації – ці якості Союзу віддаляють його від федеративної держави і наближають до традиційної міжнародної організації⁵. Крім того, не варто заперечувати, що джерела права ЄС беруть свій початок із національних правових систем держав-членів та міжнародного публічного права.

¹ Смирнова К.В. Ідентифікація критеріїв виділення первинних джерел права Європейського Союзу. Актуальні проблеми міжнар. відносин: Зб. наук. праць. Вип. 41. Ч. II. 2003. С. 178.

² Griller S. Is this a Constitution? Remarks on a Contested Concept, in: The Lisbon Treaty, EU Constitutionalism without a Constitutional Treaty?, European Community Studies Association of Austria (ECSA Austria) Publication Series, Vol. 11 (S. Griller and J. Ziller eds., Springer-Verlag Wien 2008), P.24.

³ Craig P. The Role of the European Parliament under the Lisbon Treaty, in: The Lisbon Treaty, EU Constitutionalism without a Constitutional Treaty?, European Community Studies Association of Austria (ECSA Austria) Publication Series, Vol. 11 (S. Griller and J. Ziller eds., Springer-Verlag Wien 2008) P. 132.

⁴ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. Офіційний вісник Європейського Союзу від 30.03.2010. 2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

⁵ Szudoczky R. The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation. [Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam]. 2013. P. 32 URL: <https://dare.uva.nl/search?identifier=0f64c238-3893-4b74-afc4-b539861dcf89>

Так, існує тісний зв'язок права ЄС із правопорядками держав-членів, з яких воно рецептує правові концепції і принципи, юридичні конструкції¹. Зв'язок між джерелами права ЄС та міжнародним публічним правом зумовлений перш за все тим, що основою функціонування Союзу є міжнародні публічні договори, які мають найвищу юридичну силу в його правопорядку і визначають правовий статус інших джерел права. Те, що право ЄС ґрунтується на міжнародному договорі, дає підстави окремим авторам стверджувати, що воно є одним із різновидів міжнародного правопорядку². Однак із цим висновком не можна погодитися, оскільки в Європейському Союзі створена унікальна система правового регулювання, яка суттєво відрізняється від класичних систем національного та міжнародного права³. І навіть використовуючи категорію «наддержавності» до характеристики установчого договору, варто уточнити, що вона в цьому ракурсі не є відповідністю класичному правилу в тому сенсі, що міжнародна організація з наддержавними повноваженнями починає, так би мовити, «жити власним життям», а пов'язана з пошуком найбільш ефективних рішень глобальних проблем у межах міжнародних організацій⁴. І «наддержавність» як явище виражається в наявності в міжнародних організаціях таких повноважень: прийняття обов'язкових для всіх членів організації рішень більшістю голосів; формування системи органів, які приймають відповідні рішення щодо осіб, які формально не залежать від національних урядів або представників не всіх держав-членів організації; використання примусових методів забезпечення виконання таких рішень; прямої дії прийнятих рішень щодо приватних осіб, які належать до юрисдикції держав-членів відповідної міжнародної організації.

Темпоральні параметри дійсності установчих договорів. Установчі договори, чинні на сьогодні, укладені на необмежений термін. Порядок набрання чинності, як і час набрання чинності, а також

¹ Яковюк І. Система джерел права Європейського Союзу: загальна характеристика. Філософія права і загальна теорія права. 2013. №1. С.212.

² Watt and Dashwood's European Union Law. – 4th ed. – London : Sweet & Maxwell, 2000. P.62-65.

³ Яковюк І. Система джерел права Європейського Союзу: загальна характеристика. Філософія права і загальна теорія права. 2013. №1. С. 212.

⁴ Форманюк В. Основні форми європейської інтеграції в праві. Юридичний вісник. 2014. № 6. С. 189. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urid_2014_6_33

строк дії договорів зазначаються в текстах установчих договорів. Усі установчі договори, включно з Договором про Європейський союз, окрім Договору про заснування Європейського об'єднання вугілля і сталі, укладені на «необмежений термін», як ідеться в Договорі про Європейський Союз. Зокрема, стаття 53 Прикінцевих положень Розділу VI встановлює, що цей Договір укладено на невизначений строк¹. Паризький договір (*Treaty of Paris*) про створення Європейського об'єднання вугілля і сталі (1951 р.)², що набув чинності 23 липня 1952 р., укладений на 50 років і втратив чинність 24 липня 2002 р.

Обумовленість інституційної структури ЄС. Установчі договори, що за своєю природою є міжнародними договорами, створили й уповноважили органи та інститути, які, у свою чергу, утворюють організаційно багатоланкову структуру. Прийняття Лісабонського договору у 2009 р. спричинило низку важливих змін, зокрема зміну інституційного механізму ЄС. Як зазначають А. Харрельманн та С. Багліоні, Лісабонський договір містив три інституційні інновації, покликані зробити Європейський Союз більш демократичним: звичайну законодавчу процедуру, механізм раннього попередження для національних парламентів та Європейську громадянську ініціативу³. Варто врахувати й систематизацію повноважень ЄС. Так, М. Тіннефельд та Б. Бюхнер зауважують, що існують три основні типи компетенції Союзу: виключна компетенція Союзу – стаття 2(1) ДФЄС, за якою держави-члени не можуть більше діяти, якщо вони не уповноважені імплементувати акти Союзу; спільні повноваження між Союзом і державами-членами – стаття 2(2) ДФЄС (основні сфери перераховані в статті 4 ДФЄС); допоміжні повноваження, що координують або доповнюють компетенції Союзу – стаття 2(5) ДФЄС (сфери перераховані в статті 6 ДФЄС)⁴.

¹ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. Офіційний вісник Європейського Союзу від 30.03.2010. 2010 р., / С 83 /, стор. 1. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

² Treaty establishing the European Coal and Steel Community, ECSC Treaty 1951. URL: http://europa.eu/scadplus/treaties/ecsc_en.htm

³ Hurrelmann A., Baglioni S. Introduction: multilevel democracy in the European Union and the innovations of the Lisbon Treaty. *Comp Eur Polit.* 2019. №17, 910-918. URL: <https://doi.org/10.1057/s41295-018-0135-0>

⁴ Tinnefeld MT., Buchner, B. The European Union (EU) after the Treaty of Lisbon. *Datenschutz und Datensicherheit.* 2011. №35, p. 657 URL: <https://doi.org/10.1007/s11623-011-0158-z>

Лісабонський договір, або Договір про реформування ЄС (офіційна назва – Лісабонський договір про внесення змін до Договору про Європейський Союз та Договору про заснування Європейського співтовариства) (англ. *Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community*) – новий основоположний договір ЄС, підписаний 13 грудня 2007 р., покликаний замінити собою Європейську конституцію, що не набула чинності, і ввести зміни в попередні установчі договори для реформування інституційної структури, системи прийняття рішень і засад функціонування ЄС. Цей договір набрав чинності 01 грудня 2009 р., його затвердили всі 27 країн ЄС. У спеціальній літературі в ході підготовки Лісабонський договір також іменувався новим базовим Договором, Договором про реформу. За допомогою Лісабонського договору Європейський Союз і Європейське Співтовариство були об'єднані в єдине ціле – Європейський Союз, який змінив і став правонаступником Європейського Співтовариства¹. Вважається, що ідея підписати цей договір виникла як заміна Конституції ЄС, яка так і не набула законної сили через бойкот окремих держав-членів ЄС. Із прийняттям Лісабонського договору підготовка до найбільш масштабної реформи Європейського Союзу вступила у вирішальну стадію². Вказаний договір був прийнятий як безстроковий установчий договір, яким встановлюються основні напрями європейської інтеграції на довготерміновий період – чим і підкреслюється його темпоральна константа.

Набувши чинності, Лісабонський договір, який містить значні нововведення в правовідносинах держав-учасниць ЄС та метою якого є вдосконалення роботи ЄС, визначив, що установчими договорами, на яких засновується ЄС, виступають Договір про Європейський Союз та Договір про функціонування Європейського Союзу. Обидва ці документи змінюють і доповнюють Маастрихтський договір про ЄС 1992 року, а також Римський договір про заснування Європейського економічного співтовариства 1957 року. Принагідно зауважимо, що вперше були сформульовані норми, які містили умови й

¹ Chalmers D., Davis G. and Monti G. *European Union Law*. Second Edition (Cambridge University Press, 2010), pp. 23-26, 38-50.

² Більш детальніше: Сировацький В. І. Онтологічні засади темпорально-просторового виміру правової сфери. *Юридичний вісник*. 2017. № 40. С. 40-44 URL: http://piv.nuoua.od.ua/v1-3_2017/2017_1-3.pdf#page=40

процедури виходу держав-членів з ЄС. Крім того, було закріплено правосуб'єктність Європейського Союзу, що передбачає право укладати міжнародні договори від свого імені у сферах власної компетенції, бути членом окремих міжнародних організацій. У ракурсі джерел права варто акцентувати, що запроваджено процедуру ухвалення рішень у Раді ЄС кваліфікованою більшістю, а також посилено роль національних парламентів, які тепер безпосередньо залучаються до процесу прийняття рішень ЄС уже на початковому етапі їх прийняття. І, звичайно, має важливе значення, що до установчих договорів було додано самостійний документ – Хартію Європейського Союзу про основні права¹, якій надано обов'язкової сили, а отже, за юридичним значенням вона прирівнюється до установчих договорів. Як зазначає С. Добрянський, беручи до уваги систему джерел права ЄС, зокрема вже усталений у науковій літературі поділ таких джерел за ступенем їх фундаментальності на первинні та вторинні, можна з упевненістю стверджувати, що для Суду Європейського Союзу – органу, який послідовно забезпечує втілення принципу пріоритету права ЄС щодо національних правопорядків держав-членів цього формування, першочергового значення набула саме Хартія ЄС, а не Європейська конвенція з прав людини, попри те, що остання визнана ЄС одним із загальних принципів його правової системи, які (принципи) теж є джерелами права ЄС². Враховуючи пункт 3 статті 6 Договору про ЄС (один із установчих актів ЄС, змінений Лісабонським договором), основоположні права в тому вигляді, в якому вони знайшли своє закріплення в Європейській конвенції з прав людини і впливають зі спільних для держав-членів ЄС конституційних традицій, визнаються загальними принципами права ЄС.

Оскільки сьогодні визначення та функціонування правового порядку Європейського Союзу здійснюється на основі Лісабонського договору (включає Договір про Європейський Союз та Договір про функціонування Європейського Союзу), вважаємо за доцільно саме на них і зосередити увагу як на основних установчих договорах,

¹ Charter of Fundamental Rights of the European Union. Official Journal of the European Union. 2016/C 202/02. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/char_2016/oj

² Добрянський С. Хартія основних прав Європейського Союзу як регіональний праволюдний стандарт. Вісник Національної академії правових наук України. 2013. №3. С. 23-30. URL: http://visnyk.kh.ua/web/uploads/pdf/ilovepdf_com-23-30.pdf

які виступають первинним джерелом права, зокрема й податкового. Варто зауважити, що, відповідно до Консолідованої версії (2010/С83/01) Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу¹, зокрема Глави 4 «Капітал та платежі» Розділу IV «Вільний рух осіб, послуг та капіталу» та Глави 2 «Податкові положення» Розділу VII «Спільні правила конкуренції, оподаткування та наближення законодавства»², закладено ціннісні положення для гармонізаційних перетворень у сфері податкового права ЄС та національного податкового права держав-учасниць. Вказані положення дають можливість Європейському Парламенту та Раді шляхом прийняття директив (у спосіб загальної законодавчої процедури) встановлювати мінімальні правила та стандарти, які повинні враховувати розбіжності між правовими системами й податковими традиціями держав-членів ЄС.

5.2.2. Установчий договір як акт визначення та встановлення вторинних джерел податкового права

Положення, закріплені в Договорі про Європейський Союз та в Договорі про функціонування Європейського Союзу, мають відношення та визначають основи податкового регулювання в межах ЄС, носять як правостановлюючий, так і правореалізаційний характер. Саме тому для характеристики установчих договорів ЄС як джерел податкового права ми виділятимемо дві частини: перша – нормотворча константа положень, що визначає специфіку правових актів, які передбачаються установчими договорами, їх права природа та особливості прийняття; друга – правозастосовча константа положень, що регулює питання гармонізації законодавства щодо оподаткування, наближення законів у цій сфері та інші положення, які можуть мати відношення до оподаткування.

¹ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. Офіційний вісник Європейського Союзу від 30.03.2010. 2010 р., / С 83 /, стор. 1. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

² Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of the European Union. 26.10.2012. С 326/49-390 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF>

Отже, насамперед ми розглянемо питання правових актів, які виступають безпосереднім джерелом права і спрямовані на регулювання правовідносин. Саме ця сфера підпадає під регулювання статей 25-29 Договору про Європейський Союз та її співвідношення зі статтею 288 Договору про функціонування Європейського Союзу. Зокрема, стаття 25 Договору про Європейський Союз встановлює основи провадження спільної зовнішньої та безпекової політики Союзу, до яких належать: перше – визначення загальних принципів; друге – ухвалення рішень про дії, яких має вжити Союз, позиції, які повинен займати Союз, а також положення про виконання рішень, зазначених у попередніх пунктах; третє – зміцнення систематичної співпраці держав-членів Союзу у провадженні політики. Статтею 26 встановлюється положення щодо окреслення Європейською Радою стратегічних інтересів Союзу та визначення цілей, а також загальні настанови в сфері спільної зовнішньої та безпекової політики, зокрема питання, пов'язані з обороною. Європейська Рада ухвалює необхідні *рішення* (виділено мною. – В.Л.). Статтею 28 у першій частині визначається, що за умови, якщо міжнародна ситуація вимагає оперативних дій Союзу, то Рада ухвалює необхідні рішення. Ці рішення визначають мету, цілі, обсяг та засоби та способи, які мають надаватися Союзові, а при необхідності – тривалість та умови їх виконання. Якщо ж відпадають умови, що мають суттєвий вплив на відповідне питання, регулювання якого здійснюється цим рішенням, Рада переглядає основні принципи та цілі цього рішення та, при необхідності, ухвалює наступні рішення; у частині другій цієї статті визначено, що рішення, про які вели мову вище, носять зобов'язальний характер для держав-членів Союзу щодо ухвалення позицій та здійснення їхньої діяльності; у частині третій цієї статті – якщо відповідно до рішення, яке визначено в частині 1, виник намір ухвалити національну позицію або вчинити національну дію, такій державі-члену Союзу належить повідомити про це заздалегідь, щоб у разі необхідності можна було провести попередні консультації в Раді Союзу. Зобов'язання щодо подання попередньої інформації не має відношення до положень, якими лише транспоновано рішення Ради на національний рівень¹. Тобто, як зауважує Де Вітте, з тексту

¹ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями.

та структури Договорів незрозуміло, чи всі ці «рішення» є такими самими, як стандартне «рішення», яке визначено у статті 288 Договору про функціонування Європейського Союзу¹.

Положення правових актів ЄС загалом, і в частині оподаткування зокрема, повинні бути належно імплементовані в національне законодавство держави-члена ЄС. Це забезпечуватиме їхнє однакове застосування – гармонізацію на рівні ЄС. І якщо ми ведемо мову про сферу податків, то варто зауважити, що податкова політика Європейського Союзу включає два вектори – нормативне регулювання (радіше його відсутність) прямого оподаткування, яке залишається виключною відповідальністю держав-членів; нормативне регулювання непрямого оподаткування, яке впливає на вільний рух товарів і свободу надання послуг на єдиному європейському ринку. Варто врахувати також правила адміністративної співпраці, що забезпечують належне функціонування податкової системи². З такої позиції дослідження видів правових актів, які закладено в Договорі про функціонування Європейського Союзу, має беззаперечне значення, адже саме вони справлять прямий вплив на податкове законодавство України, вимагають та потребуватимуть і надалі імплементатії нашою державою та, відповідно, створюватимуть основи гармонізації українського законодавства до стандартів ЄС.

Інституційні установи ЄС для виконання повноважень Союзу ухвалюють такі акти: регламенти, директиви, рішення, рекомендації та висновки. Це положення закріплено в статті 288 секції 1 «Правові акти союзу» Глави 2 «Правові акти союзу, процедури ухвалення та інші положення». Ця стаття чітко визначає перелік правових актів Союзу, даючи їх визначення, зокрема³:

Офіційний вісник Європейського Союзу від 30.03.2010. 2010 р., /C83/31-34/, стор.1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

¹ B. de Witte, Legal Instruments and Law-Making in the Lisbon Treaty, in: The Lisbon Treaty, EU Constitutionalism without a Constitutional Treaty?, European Community Studies Association of Austria (ECSA Austria) Publication Series, Vol. 11 (S. Griller and J. Ziller eds., Springer-Verlag Wien 2008). P. 90

² Присяжна Л. Податкові зміни, що необхідні Україні для вступу в ЄС. Податки. Liga zakon. URL: https://biz.ligazakon.net/news/212565_podatkov-zmni-shcho-neobkhdn-ukrandlya-vstupu-v-s

³ Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of the European Union. 26.10.2012. С 326/49-390 URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF>

- регламент – це правовий акт, що має загальне застосування; обов’язковий у повному обсязі; закріплена пряма дія застосування в усіх державах-членах ЄС;
- директива – це правовий акт, який є обов’язковим щодо результату, досягнення якого прийнято, по відношенню до кожної держави-члена, якщо вона є адресатом такого акту, проте залишає національним органам влади відповідної держави вибір форми та засобів досягнення результату;
- рішення – це правовий акт, обов’язковість якого виражається в повному обсязі, однак якщо рішення має адресне посилення для конкретного суб’єкта, то воно обов’язкове лише для нього;
- рекомендація та висновки – це правові акти, які не є зобов’язальними. Щодо процедурного характеру прийняття рекомендації, то стаття 292 ДФЕС здійснює уточнення характеру її прийняття, зокрема – ухвалення рекомендації Радою; необхідність пропозиції Комісії за умови передбачення в Договорах ухвалення актів за пропозицією Комісії; вимога однотайності Ради у тих сферах, де для ухвалення акту Союзу вимагається така однотайність; уточнення таких суб’єктів рекомендації, як Комісія та Європейський центральний банк, та їх повноваження ухвалювати рекомендації в окремих випадках, передбачених Договорами.

Однак серед величезної кількості прийнятих ЄС нормативних правових актів, доволі часто науковці зазначають, що такий перелік не вичерпні, як це демонструє вказана стаття 288 секції 1 «Правові акти союзу» Глави 2 «Правові акти союзу, процедури ухвалення та інші положення». Зокрема, часто порушується питання про прийняття установами ЄС так званих нетипових правових актів. Як зауважує Р. Шудоцькі, на додаток до актів, про які йшла мова вище, повний каталог правових норм-актів ЄС включає велику кількість нетипових інструментів (*actes atypique*), які офіційно не визначені в Договорах і часто приймаються без дозволу, викладеного в Договорах¹. При визначенні законності цих інструментів, слід звернути увагу на формулювання першого підпункту статті 288 ДФЕС, «для

¹ Szudoczky R. The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation. [Thesis, fully internal, Universiteit van Amsterdam]. 2013. P. 21 URL: <https://dare.uva.nl/search?identifier=0f64c238-3893-4b74-afc4-b539861dcf89>

здійснення повноважень Союзу, установи приймають регламенти, директиви, рішення, рекомендації та висновки». Таке формулювання передбачає, що перелік підзаконних актів-інструментів, викладених у цьому положенні, вичерпні. Однак цьому суперечить третій абзац статті 296 ДФЄС, який передбачає, що «При розгляді проєктів законодавчих актів Європейський парламент і Рада утримуються від прийняття актів, не передбачених відповідними законодавчими процедурами у відповідній сфері»¹. Хоча зміст цього положення далеко не чіткий і коментатори трактують його як обмежену заборону на прийняття нетипових актів².

Розглядаючи природу правових актів ЄС як джерела права, варто звернути увагу й на процедурну сторону їх прийняття, оскільки такий аспект підкреслює їх аксіологічний характер для держав-членів ЄС з мотивів гармонізації законодавства, наближення стандартів та нормативів, імплементації прийнятих норм. Зважаючи на такий аспект, ми можемо виділити такі види правових актів, існування яких прямо встановлено в установчих договорах ЄС, зокрема статтями 288-299 Договору про функціонування ЄС³: а) акти, прийняті за звичайною законодавчою процедурою; б) акти, прийняті за спеціальною законодавчою процедурою; в) законодавчі акти; г) незаконотворчі акти; ґ) делеговані акти; д) імплементаційні акти.

Враховуючи, що Лісабонський договір суттєво змінив процедуру законотворчості в ЄС, а також те, які законодавчі акти ЄС може ухвалювати, ще один момент, на який варто звернути увагу і який пов'язаний із природою джерел права ЄС, і податкового права зокрема, – це поділ актів ЄС за процедурою прийняття – *звичайна законодавча процедура, спеціальна законодавча процедура* і, відповідно, законодавчі акти і незаконотворчі акти. Через необхідний баланс інтересів усередині ЄС, його законодавча процедура досить складна,

¹ Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. Офіційний вісник Європейського Союзу від 30.03.2010. 2010 р., / С 83/31-34 /, стор. 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

² Hofmann H. Legislation, Delegation and Implementation under the Treaty of Lisbon: Typology Meets Reality, 15 European Law Journal 4 (2009). P. 487

³ Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of the European Union. 26.10.2012. С 326/49-390 URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF>

хоча не обов'язково складніша або менш прозора, ніж відповідні національні процедури держав-членів. Зі змінами, внесеними Лісабонським договором, процедура «спільного рішення» була перейменована, або, можна сказати, ребрендована на звичайну законодавчу процедуру. Основні принципи і правила цієї процедури залишилися незмінними, але її слід розглядати як стандартну законодавчу процедуру, а не нарівні з процедурами погодження та консультацій. Варто відзначити також, що і цільове використання такої процедури було значно розширено. Саме такий характер цієї процедури робить так званий «конституційний дизайн ЄС» наближеним до справжнього бікамералізму (двопалатності), коли і Рада, і Європейський Парламент приймають акти на рівних правах¹. При можливості, для регулювання більшості питань податкового характеру використовується звичайна законодавча процедура замість спеціальних процедур. Це може означати використання перехідних положень (застережень) до спеціальної законодавчої процедури, які спочатку закріплені в договорах, прийнятих за звичайною законодавчою процедурою. Саме тому, коли для прийняття відповідного законодавчого акту в рамках ЄС не застосовується звичайна законодавча процедура, то використовується спеціальна законодавча процедура, яка також полягає у спільній участі Європарламенту та Ради. Однак під час такої процедури єдиним законотворцем виступає Рада або Європейський Парламент². Правові акти, які були ухвалені згідно з законодавчою процедурою, називаються законодавчими актами. Суб'єкт їхнього підписання залежить від виду процедури його прийняття: а) законодавчі акти, які ухвалюються за звичайною законодавчою процедурою, і в результаті підписуються Головою Європейського Парламенту та Головою Ради; б) законодавчі акти, які ухвалюються за спеціальною законодавчою процедурою, і в результаті підписуються Головою установи, яка їх ухвалила.

Щодо незаконодавчих актів, то можливість їх прийняття має прямий обумовлений зв'язок із законодавчими актами. Адже саме

¹ Cabral T. S. A Short Guide to the Legislative Procedure in the European Union (January 1, 2020). UNIO – EU Law Journal, 6(1), January 2020: pp. 161-180 URL: <https://ssrn.com/abstract=3962953>

² Special legislative procedures. Council of the EU, 01.10.2018. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-cu/decision-making/special-legislative-procedures/>

останні можуть делегувати Комісії відповідні повноваження щодо ухвалення незаконодавчих актів загального застосування з метою доповнення або ж внесення змін до відповідних неістотних елементів законодавчого акту. Незаконодавчі акти, ухвалені у формі регламентів, директив або рішень, коли у них не визначено адресатів, і в результаті підписуються Головою установи, яка їх ухвалила. Регламенти та директиви, адресатом яких є усі держави-члени, а також рішення, в яких не зазначено, кому вони адресовані, підлягають опублікуванню в Офіційному віснику Європейського Союзу. Якщо в директивах та рішеннях визначено конкретних адресатів, то вони набувають чинності після повідомлення таких адресатів про прийняті акти.

Делегований акт. Як відзначають Т. Крістіансен, М. Добблс, зміни щодо імплементації та делегування актів у Лісабонському договорі, які містяться у статтях 290 і 291 консолідованих договорів, стали кульмінацією більш ніж 20-річної боротьби Європарламенту за те, щоб мати справжній голос у питанні делегованого прийняття рішень, і широко розглядаються як успіх парламенту. Він отримав не тільки справжню рівність із Радою щодо контролю над делегованими актами, але й горизонтальні рішення, що встановлюють стандартні процедури нагляду за імплементацією актів – так звані «комітологічні регламенти», які вперше ухвалюватимуться на основі спільного рішення¹. Статтею 290 ДФЄС визначено особливості використання терміна «делегований» для характеристики правової природи акту, прийнятого установами ЄС, використовуючи делеговані повноваження. Такого роду акти визначаються як юридично обов'язкові акти загальної дії, що видаються Комісією на підставі повноважень, які надані (делеговані) їй в законодавчому акті, прийнятому Європейським парламентом і/або Радою ЄС². Основні особливості делегованих актів такі: їх видання встановлюється законодавчим актом і термін «делегований» додається до назви делегованих актів; вони доповнюють або змінюють певні неістотні

¹ Christiansen T., Dobbles M. Comitology and delegated acts after Lisbon: How the European Parliament lost the implementation game. European Integration online Papers. 2012. Vol. 16. P. 1-23. URL: <https://eiop.or.at/eiop/pdf/2012-013.pdf>

² Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Current consolidated version: 01/03/2020. Official Journal of the European Union. Volume 59. 7 June 2016. P. 202. URL: http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2016/oj

елементи законодавчого акта; цілі, зміст, обсяг і термін дії делегування повноважень чітко визначаються в законодавчому акті; не можуть бути предметом делегування повноважень істотні елементи сфери регулювання ЄС; Європейський Парламент або Рада можуть прийняти рішення про відкликання делегування; делегований акт може набути чинності лише за умови відсутності заперечень зі сторони Європейського Парламенту або Ради протягом строку, встановленого законодавчим актом.

Імплементативний акт. Підкреслюючи необхідність впровадження прийнятих правових актів Союзу в національне законодавство держав-членів, статтею 291 ДФЄС визначено особливості використання терміна «імплементативний» – до назви такого акта додається слово «імплементативний»¹. Зокрема, визначено, що держави-члени Євро-союзу вживають усіх заходів національного законодавства, необхідних для імплементативної юридично обов'язкових актів Союзу, тобто таких, що є зобов'язальними для них. І ще одна вимога: якщо для імплементативної юридично обов'язкових актів Союзу необхідні однакові умови (уніфіковані умови)², ці акти надають імплементативні повноваження Комісії або, в належно обґрунтованих особливих випадках та у випадках, передбачених статтями 24 і 26 Договору про Європейський Союз (мова йде про компетенцію Союзу в сфері спільної зовнішньої та безпекової політики, про стратегічні інтереси Союзу), – Раді³. Однак такі можливості підпадають під особливий контроль, оскільки передбачається, що Європейський Парламент та Рада, діючи за допомогою регламентів відповідно до звичайної законодавчої процедури, заздалегідь встановлюють правила та загальні принципи щодо механізмів контролю з боку держав-членів ЄС за здійсненням Комісією своїх імплементативних повноважень.

¹ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Current consolidated version: 01/03/2020. Official Journal of the European Union. Volume 59. 7 June 2016. P. 202. URL: http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2016/oj

² Christiansen T., Dobbles M. Comitology and delegated acts after Lisbon: How the European Parliament lost the implementation game. European Integration online Papers. 2012. Vol. 16. pp. 1-23.

³ Consolidated version of the Treaty on European Union. Official Journal of the European Union. Current consolidated version: 01/03/2020. P. 202. URL: http://data.europa.eu/eli/treaty/teu_2016/oj

5.2.3. Установчий договір як змістовне джерело регулювання податкових правовідносин у межах ЄС

Кожна держава-член реалізує свої податкові повноваження через національне податкове законодавство, а також вирішує, які критерії визначають сферу прямого оподаткування у цій державі. Держави-члени можуть, наприклад, прийняти рішення про застосування принципу територіальності для цілей оподаткування прибутку й оподаткування нерезидентів лише доходами з джерел у відповідній країні. Однак, маючи членство в ЄС, такі держави повинні здійснювати свої податкові повноваження відповідно до своїх зобов'язань за установчими договорами та законодавчими положеннями, прийнятими на основі таких договорів. І відповідно до статей 4 та 5 Договору про заснування Європейського Союзу, Європейський Союз діє лише в межах повноважень, наданих йому державами-членами в установчих договорах для досягнення цілей, викладених у них¹. Всі інші повноваження належать державам-членам ЄС. Ця сфера компетенції відповідає принципу законності та принципу правової визначеності. Установчі договори прямо не надають Європейському Союзу повноважень щодо прямих податків. Однак загальна компетенція Європейського Союзу на основі установчих договорів досить широка. Зокрема, відповідно до статті 352 Договору про функціонування Європейського Союзу, Рада може вживати будь-яких заходів, які необхідні для досягнення цілей ЄС у сфері функціонування спільного ринку. Ця загальна компетенція не виключає оподаткування.

Отже, враховуючи, що право ЄС складається з установчих договорів (ДЄС і ДФЄС) і правових положень, що ґрунтуються на законодавчих повноваженнях, делегованих Європейському союзу, частина положень права ЄС, яка може мати вплив на податки, часто визначається як податкове право ЄС². Зазначимо, що податкове регулювання ЄС насамперед спрямоване на безперерійну роботу єдиного ринку. Тому закріплені правові норми здебільшого мають відношення до непрямого оподаткування (податок на додану

¹ Consolidated version of the Treaty on European Union. Official Journal of the European Union. Current consolidated version: 01/03/2020. P. 202. URL: http://data.europa.eu/eli/treaty/teu_2016/oj

² Helminen M. EU Tax Law - Direct Taxation. 2022 edition. IBFD. 2022. 612p. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-09/20_007_-_eu_tax_law_direct_taxation_2022_proof_1.pdf

вартість, акцизи, імпорнтні збори, енергетичні та інші екологічні податки). А щодо врегулювання відносин прямого оподаткування, як щт податок на прибуток підприємств, нормативні акти зосереджені на заходах, пов'язаних із реалізацією принципів єдиного ринку, а податок на доходи фізичних осіб як такий не підпадає під дію положень ЄС та базується на прецедентному праві Суду ЄС¹. Положення податкового права ЄС обмежують суверенні податкові права держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування переважно у випадку, коли об'єкт або суб'єкт оподаткування має зв'язок з двома або більше державами-членами ЄС (наприклад, принцип вільного руху капіталу, закріплений у статті 63 Договору про заснування Європейського Союзу актуальні і тоді, коли інша держава не є державою-членом ЄС). Іноді науковці висувають думку, що Європейський Союз не має повноважень приймати закони у сфері оподаткування (принаймні у сфері прямого оподаткування)². Це твердження правильне лише в тій частині, що Європейський Союз не стягує власні податки. Однак він уповноважений багатьма нормативними інструментами для здійснення втручання в законодавство держав-членів.

Договір про функціонування Європейського Союзу має найбільше значення щодо оподаткування. ДФЄС базується на Договорі про заснування Європейського економічного співтовариства, підписаному у 1957 році в Римі, замінений підписаним Маастрихтським договором 1992 р. зі змінами, внесеними Амстердамським договором, підписаним у 1997 р., Ніццьким договором, підписаним у 2001 р., та Лісабонським договором, підписаним у 2007 р. ДФЄС набрав чинності 1 грудня 2009 року. Основою податкового права ЄС передусім є Глава 2 «Податкові положення» закріплені у статтях 110-113 ДФЄС, що регулюють питання гармонізації законодавства щодо податків з обороту, акцизних платежів та інших можливих форм непрямого оподаткування. А також Глава 3 «Наближення законодавства», яка охоплює податки, що мають опосередкований вплив на створення внутрішнього ринку, з фіскальними положеннями, які не підпадають під звичайну законодавчу процедуру, інші положення, які можуть застосовуватися з податкових питань, наприклад,

¹ Podolska A. Tax law of the european union: tax policy priorities. European political and law discourse. Volume 10. Issue 3. 2023. P. 57

² Schön Wolfgang. EU Tax Law: An Introduction (August 5, 2019). Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance № 2019-12, URL: <https://ssrn.com/abstract=3432273> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>

статті, що регулюють питання вільного руху осіб, послуг та капіталу (статті 45-66), конкуренції і посиленого співробітництва, наближення законодавства, протистояння шахрайству, що зачіпає інтереси Союзу та власні інтереси держав-членів (статті 107-109, 114-118, 326-334 ДФЄС)¹. Аналізуючи податкові положення, що закріплені в Договорі про функціонування Європейського Союзу, можна виділити такі акценти:

а) антидискримінаційні положення для оподаткування – передбачені в статтях 110, 111, 112 ДФЄС і полягають у такому: жодна держава-член не повинна застосовувати, прямо або опосередковано, на товари інших держав-членів будь-яке внутрішнє оподаткування будь-якого виду, що перевищує оподаткування, яке прямо або опосередковано застосовується до аналогічних вітчизняних товарів; жодна держава-член не накладає на товари чи послуги інших держав-членів будь-яких внутрішніх податкових платежів, що за змістом надають непрямий захист іншій продукції чи послугам; якщо держава-член експортує продукцію/послуги на територію іншої держави-члена Союзу, жодне відшкодування внутрішнього податку не може перевищувати внутрішнього податку, який прямо або опосередковано накладений на цю продукцію/послуги. Варто зазначити, що кожна держава-член здійснює власні повноваження щодо оподаткування відповідно до національного податкового законодавства та ухвалює, які критерії визначають сфери оподаткування у цій державі. Однак держави-члени повинні здійснювати свої повноваження відповідно до прийнятих зобов'язань згідно з установчими договорами ЄС та законодавчими положеннями, прийнятими на основі таких договорів.

Видається, що ці антидискримінаційні положення Договору виражають ту ж саму необхідність забезпечення нейтрального ставлення до комерційних операцій, що здійснюються в рамках спільного ринку, за винятком того, що держави-члени можуть займати захисну позицію, орієнтовану на заохочення і підтримку вітчизняного

¹ Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of the European Union. 26.10.2012. C326/49-390 URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF> An official website of the European Union (2012). Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union (2023, травень, 27). URL: http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj

виробництва, або в інший спосіб сприяти підвищенню податкових бар'єрів, еквівалентних митним зборам, що явно суперечить європейській меті вільного пересування осіб, капіталів, товарів і послуг. Отже, згадані норми можна вважати вираженням негативної перспективи, оскільки вони спрямовані на встановлення певних заборон щодо прийняття податкових законів. І це буде дискримінаційним режимом щодо резидентів і нерезидентів, а не формуванням позитивного змісту податкових режимів національних податкових систем. І дійсно, не зафіксовано жодних зобов'язань щодо забезпечення рівного оподаткування вітчизняної та іноземної продукції відповідно до критерію позитивної інтеграції, а лише заборонено приймати менш сприятливий податковий режим для іноземної продукції (чітко простежується відмінність європейського принципу недискримінації від конституційного принципу рівності)¹. В іншому випадку, якщо аналогічне виробництво відсутнє на внутрішній території, держава може встановлювати збори та мито на експорт практично без будь-яких обмежень, лише із загальною увагою до того, щоб уникнути такого оподаткування, яке стало б настільки високим, щоб поставити під загрозу вільний рух товарів у межах спільного ринку;

б) вимога попередньої узгодженості дії у сфері оподаткування – звільнення від сплати та відшкодування не надаються по відношенню до такого роду платежів, які не є податком з обороту, акцизами та іншими можливими формами непрямого оподаткування щодо експорту до інших держав-членів Союзу, а компенсаційні податки щодо імпорту з держав-членів не накладаються. Все це здійснюється у разі, якщо зазначені вище заходи обмеженого строку дії за пропозицією Комісії не були попередньо затверджені Радою.

Одним із питань, щодо якого найбільш важлива проблема попередньої узгодженості та вирішення колізій між національним правом та правом ЄС, є надання фінансово диференційованого та пільгового режиму для окремих категорій вітчизняних підприємств. Створення спільного ринку передбачає узгодження, врегулювання та функціонування єдиного економічного простору, в якому обмін товарами та послугами, а також загалом комерційні операції можуть відбуватися на тих самих умовах, що й на внутрішньому ринку. Тому необхідно не тільки усунути бар'єри та перешкоди на шляху

¹ Boria P. The Sources of the European Taxation Law. In: Taxation in European Union. Springer, Cham. 2017. P. 57 URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_3

вільного руху товарів і послуг, але й не допустити, щоб конкуренція між підприємствами, які є резидентами на території Європейського Союзу, була деформована фінансовими заходами держав-членів, які спрямовані на отримання економічної вигоди, обмеженої вузьким колом національних суб'єктів. Для цього необхідно узгодити дві вимоги, а саме: 1) не допустити, щоб найбільш сприятливе національне законодавство вступало в протиріччя зі свободами, на яких ґрунтується спільний європейський ринок; і, водночас, 2) дозволити державам-членам ЄС зберігати свою автономію у прийнятті рішень щодо внутрішнього оподаткування. Точка рівноваги між двома суперечливими вимогами, європейськими та національними, може бути, по суті, визначена та узгоджена на лінії розмежування між «дозволеними стандартами» та «забороненими стандартами». Це правило було віднесено до сфери резерву повноважень на користь інституцій ЄС: і дійсно, правила, викладені в статті 107 ДФЄС, по суті, передбачають, що за допомогою складної процедури Комісія повинна розпочати «формальне розслідування», в основному превентивного характеру, щодо сумісності з правом ЄС внутрішніх заходів, спрямованих на підтримку вітчизняних підприємств, з тим, щоб видати відповідний дозвіл. Отже, не встановлюється принцип абсолютної та автоматичної неприпустимості державної допомоги, а радше визначається юрисдикція інституцій ЄС (і особливо Комісії) щодо оцінки відповідності більш сприятливих національних правил принципам і нормам права ЄС;

в) межі гармонізації в сфері оподаткування – Рада, діючи одноставно у порядку спеціальної законодавчої процедури та після проведення відповідних консультацій з Європейським Парламентом та Економічно-соціальним комітетом, має повноваження ухвалювати положення щодо гармонізації податкового законодавства, зокрема щодо податків з обороту, акцизів та інших можливих форм непрямого оподаткування. Реалізація таких повноважень здійснюється тією мірою, якою така податкова гармонізація необхідна для забезпечення умов по створенню і функціонуванню внутрішнього ринку та для уникнення можливих проявів спотворення конкуренції. Статті 113-115 Договору про функціонування Європейського Союзу надають Союзу широкі повноваження щодо «Наближення національного законодавства» для забезпечення добре функціонуючого внутрішнього ринку, зокрема й у сфері оподаткування. Тоді як

стаття 113 безпосередньо стосується непрямого оподаткування (Рада ухвалює положення гармонізації законодавства щодо податків з обороту, акцизів та інших форм можливого непрямого оподаткування тією мірою, якою така податкова гармонізація необхідна), стаття 115 дозволяє ухвалювати директиви з метою гармонізації фіскальних положень, у тому числі у сфері прямого оподаткування тією мірою, в якій вони «безпосередньо впливають на умови створення або функціонування внутрішнього ринку»¹. Здається, що стаття 115 Договору про заснування Європейського Союзу надає ЄС виключно законодавчі повноваження з метою гармонізації національного законодавства, зокрема, для забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку². Однак, оскільки це положення пов'язане з внутрішнім ринком, воно має потенційно широку сферу застосування і, наприклад, слугувало правовою основою для Директиви про відсоткові роялті³, Директиви про материнські та дочірні компанії⁴ та Директиви щодо протидії ухиленню від сплати податків⁵.

Отже, ще один загальний принцип європейського правопорядку може бути сформульований відповідно до статті 113 ДФЕС, яка визначає мету гармонізації законодавства держав-членів щодо податку з обороту, акцизів та інших непрямих податків тією мірою, якою гармонізація необхідна для забезпечення створення та функціонування спільного ринку. Це правило чітко спрямоване на досягнення нормативної бази, яка прагне до однорідної архітектури податкових систем різних держав-членів, зменшуючи національну

¹ Consolidated version of the Treaty on European Union. Official Journal of the European Union. Current consolidated version: 01/03/2020. P. 202. URL: http://data.europa.eu/eli/treaty/teu_2016/oj

² Olsson S. Legal Standards and EU Tax Law. The Power to Tax in Europe (Swedish Studies in URL: European Law) editor by Lindholm J., Hultqvist A. Hart Publishing. 2023. P. 9 <https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/61933>

³ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [2003] OJ L157/49.

⁴ 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 [2011] OJ L345/8.

⁵ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market [2016] OJ L193/1 (ATAD 1); Council Directive 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164.

автономію до конкретних аспектів або деталей галузі, щоб уникнути того, що національне законодавство може змінювати або впливати на структуру та функції гармонізованих податків. У цій перспективі гармонізацію можна розглядати як методологічний вирішальний критерій європейської інтеграції. Принцип гармонізації передбачає таку конфігурацію фіскальної дисципліни держав-членів ЄС, яка є сумісною з унітарною та інтегрованою моделями, що визначені на рівні ЄС. Тому гармонізація представлена як загальний принцип із «позитивним» змістом, а саме покликана встановити правило поступової інтеграції національних податкових систем, а не простого розмежування та стягнення. Щодо процедури нормотворчості, то прямо зазначено про використання методу попередніх консультацій з Парламентом, які є обов'язковими, але не зобов'язуючими для Ради. Очевидно, на думку законодавців ЄС, податкова гармонізація є дуже важливим етапом інтеграційного процесу, який ставить під сумнів деякі основні ознаки національного суверенітету, і тому не може бути подана для розсуду виключно до виконавчої влади, але повинна пройти, навіть якщо тільки на консультативній основі, через парламентські дебати, які, безсумнівно, мають можливість зважити цінності, які лежать в основі функціонування самого ж ЄС.

Доречно зазначити і ще так звані моменти «фіскалізації», які впливають з аналізу норм установчих договорів. Так, стаття 192(2) ДФЄС надає Союзу повноваження вживати заходів «фіскального характеру», що спрямовуються на захист навколишнього середовища. Це положення відіграє важливу роль у процесі «фіскалізації»¹. Пов'язана із цим стаття 194(3) ДФЄС надає Союзу повноваження діяти на перетині добре функціонуючого внутрішнього ринку і збереження навколишнього середовища. Наступним варто відзначити і частину шосту ДФЄС, яка регулює внутрішні фінансові справи ЄС. Ключовим поняттям у цих правилах є власні ресурси ЄС. Наприклад, стаття 311 ДФЄС передбачає, що Союз забезпечує себе засобами, необхідними для досягнення своїх цілей і здійснення своєї

¹ Olsson S. Legal Standards and EU Tax Law. The Power to Tax in Europe (Swedish Studies in European Law) editor by Lindholm J., Hultqvist A. Hart Publishing. 2023. P.10 URL: <https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/61933>

політики, що без шкоди для інших надходжень, бюджет фінансується повністю за рахунок власних ресурсів¹. Договори не визначають, що таке ці власні ресурси і, відповідно до того ж положення, Рада має право визначати, створювати та скасовувати їх за рахунок власних ресурсів. Хоча багато з цих заходів мають правову основу в положеннях Договору про передачу повноважень, а не в бюджетних правилах, податок на пластикові вироби, податок на пластмаси в ЄС є прикладом винятку, який показує, що фіскальні положення можуть слугувати основою для податкових заходів ЄС. Заходи, прийняті та запропоновані в рамках правової бази ЄС, свідчать про те, що ЄС прагне значно розширити свої податкові можливості. Хоча творче переосмислення правової бази ЄС, яке робить такі заходи можливими, часто справедливо критикується, а примусове тлумачення його повноважень навряд чи сприяє зміцненню легітимності ЄС² і малоймовірно, що процес фіскалізації повністю зупиниться лише тому, що він порушує традиційну інтерпретацію компетенції ЄС відповідно до установчих договорів.

Отже, правова основа оподаткування, яка закладена в установчих договорах як джерелі податкового права ЄС, різниться в залежності від виду оподаткування – прямого та непрямого. Щодо непрямого оподаткування ця правова основа чітко викладена в статті 113 ДФЄС: податки з обороту, акцизи та інші форми непрямих податків можуть бути гармонізовані європейським законодавством. Для цього потрібна однаковість у Раді Міністрів. На цій підставі було значною мірою гармонізовано ПДВ, а податки на бензин, тютюн і алкогольні напої були суттєво наближені (як щодо «системи», так і щодо деяких мінімальних податкових ставок). У 2018 році Європейська комісія висунула пропозицію запровадити «податок на цифрові послуги» з обороту великих компаній з обмеженого кола «цифрових послуги» (онлайн-реклама, онлайн-платформи, продаж даних). Щодо прямого оподаткування, то загальні положення

¹ Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union. Official Journal of the European Union. 26.10.2012. C326/49-390 URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF> An official website of the European Union (2012).

² Farri F. Between Form and Substance: At the Root of the Limits of the EU Taxing Powers. The Power to Tax in Europe (Swedish Studies in European Law) editor by Lindholm J., Hultqvist A. Hart Publishing. 2023. 288 p. URL: <https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/61933>

законодавства з питань внутрішнього ринку викладені у статті 115 ДФЄС, що також забезпечує їх правову основу. Єдине суттєве обмеження: до сфери застосування такого законодавства входить вимога про те, що наближення необхідне для функціонування внутрішнього ринку. Це може стосуватися двох аспектів: дискримінації та обмеження транскордонної економічної діяльності; розбіжності між різними законами держав-членів, що призводять до шкідливого впливу на внутрішній ринок.

5.3. Директиви ЄС як джерело податкового права

5.3.1. Правова природа директив ЄС

Загальні принципи права, договори, Хартія основних прав ЄС, регламенти, директиви, рамкові рішення (які більше не приймаються після набуття чинності Лісабонським договором) та інші джерела права ЄС мають свою особливу природу, і ця особливість також відображається на їхній юридичній силі. Саме про директиви ЄС часто говорять як про особливий ефективний засіб, який усуває бар'єри в правовому регулюванні договірних відносин: якщо в окремому питанні держави-учасниці Євросоюзу не мають єдиного підходу до його вирішення, то така директива є найефективнішим нормативно-правовим актом, що врегульовує це питання¹. Так, наприклад, якщо в Директиві є посилання на євронорму податкової бази чи/або на технічний регламент, це автоматично стає основою для того, щоб вважати цей нормативний акт обов'язковим для всіх держав-учасниць Союзу. Тому підкреслюємо, що саме директиви зобов'язують держави-учасниці Євросоюзу імплементувати закріплені так звані директивні принципи в національне податкове законодавство. І враховуючи те, що Євросоюз має власну економічну зону, переважна частина директив ЄС про непряме оподаткування встановлює рівні умови для корпорацій з усіх держав-учасниць союзу – і передусім, це зачіпає податок на додану вартість та акцизи.

¹ Dankers C. Private standards in the United States and European Union markets for fruit and vegetables: implications for developing countries. Rome: Food & Agriculture Org., 2007. P. 24-25.

Угодою про асоціацію між ЄС та Україною¹ передбачено в додатках наявність великого обсягу вторинного законодавства ЄС, з яким Україні необхідно гармонізувати своє національне законодавство. У практичній діяльності це зобов'язання виходить за межі вторинного законодавства ЄС та поширюється і на практику Суду ЄС, яка має велике значення, оскільки вона має бути врахована під час імплементації правових актів ЄС до українського законодавства в частині тлумачення права ЄС та матиме також значення у майбутньому для України як повноправного члена ЄС для оцінки відповідності національного законодавства праву ЄС в порядку звернення до Суду ЄС за відповідною процедурою, а також за подальшого формування судової практики України. Існує перелік директив ЄС у сфері оподаткування, що повинні бути імплементовані до національного законодавства України. Зауважимо, що за останні роки Україна вже впровадила в своє законодавство деякі стандарти та нормативи, що стосуються ухилення від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування. Проте ЄС у цьому напрямку більш вимогливе й потребує подальшого вдосконалення податкового законодавства України.

Стаття 288 Договору про функціонування Європейського Союзу передбачає, що директива обов'язкова щодо результату, який має бути досягнутий для кожної держави-члена, якій вона адресована, але залишає національним органам влади вибір форми та методів. Відповідно, держави-члени вирішують, яке законодавство необхідно змінити і які адміністративні практики створити для того, щоб «транспонувати» директиви. Так, В.Форманюк зазначає, що вторинне право реалізується за допомогою процедури трансформації директиви в національне право. Трансформація директиви повинна проводитися не пізніше встановлених нею строків. Проте вже з моменту прийняття директиви всі державні органи зобов'язані тлумачити й застосовувати національне законодавство «лояльно» щодо директиви, орієнтуючись на ефективне досягнення поставлених нею цілей. Національний законодавець не має права вводити

¹ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 30 листопада 2015 р. No 984_011. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

нові правові норми або проводити будь-які процедури, що суперечать меті директиви. Після закінчення строку для трансформації, у разі неналежної трансформації або її непроведення, директива за певних умов набуває прямої дії. До таких умов належить відсутність необхідності в додаткових діях органів Європейського Союзу або держав-членів Європейського Союзу, а також у подальшій конкретизації положень директиви. При цьому держава не може застосовувати норми, що суперечать цілям директиви, посилаючись на невиконання свого обов'язку щодо трансформації¹. Історія показує, що в цьому процесі транспортування та трансформації трапляються численні помилки. У зв'язку з цим Суд Європейського Союзу роз'яснив, що директиви можуть у певних ситуаціях мати пряму вертикальну дію, а в деяких випадках також де-факто побічну горизонтальну пряму дію на правовідносини між окремими особами². Крім того, директиви можуть відігравати вирішальну роль у тлумаченні національного законодавства.

Згідно з юридичною енциклопедією термін «директива» означає розпорядження загального характеру або постанову вищого органу, яка видається у письмовій формі та є обов'язковою для виконання³. Враховуючи зміст статті 288 Договору про функціонування Європейського Союзу, де зазначено, що директива обов'язкова для досягнення результату в державах-членах, яким вона адресована (одна, кілька або всі з них), залишаючи за національними органами право вибирати форму і методи досягнення результату, директива ЄС відрізняється від регламенту чи рішення, оскільки: а) на відміну від регламенту, який безпосередньо застосовується в державах-членах після набуття ним чинності, директива не застосовується безпосередньо в державах-членах, її потрібно спочатку перенести в національне законодавство, перш ніж застосовувати в кожній державі-члені; б) на відміну від рішення, яке, згідно зі статтею 288 ДФЄС, є обов'язковим у повному обсязі й може бути

¹ Форманюк В. Основні форми європейської інтеграції в праві. Юридичний вісник. 2014. № 6. С.190

² Ginter C., Schasmin P. Understanding and Effects of EU Directives. Baltic Yearbook of International Law Online. 2022. Volume 20: Issue 1. P. 68 URL: https://doi.org/10.1163/22115897_02001_006

³ Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю.С. Шемчушенко та ін. К. : «Укр. енцикл.», 1999. Т. 2. С. 190

законодавчим або незаконодавчим актом, директива має загальне застосування¹.

Правова природа директиви ЄС, будучи одним з основних джерел податкового права ЄС, розкривається через специфічні властивості, які відрізняють її від інших джерел вторинного права ЄС, однак демонструють її кореляційну залежність від норм первинного права ЄС.

Адресність директив ЄС. Директива як джерело права, що володіє значною специфікою, відрізняється від регламенту тим, що має обов'язкову силу тільки для тієї держави (або групи держав), якій вона адресована й щодо того результату, на досягнення якого було спрямоване її прийняття. Крім того, її якісною відзнакою є те, що форми і способи реалізації правових положень, що закріплені у директиві, визначаються самою державою-дестинатором директивного правового положення². Останнім часом можна спостерігати стійку тенденцію щодо розширення дії директивного регулювання на дедалі більше коло держав-членів Європейського Союзу, що перетворює директиву в універсальний інструмент європейської політико-правової інтеграції. Більше того, директива, будучи джерелом права, має реальний потенціал впливу на внутрішньодержавне право країн-членів Союзу. Директива ЄС адресується державам, а саме на держави-члени ЄС покладається обов'язок досягти певної мети при виконанні директиви, або ж під таким визначенням розуміється результат у вигляді встановлення певного правового порядку для регулювання конкретних суспільних відносин. Держава виконує таку директиву за допомогою вжиття певних заходів виконавчою владою і підпорядкованими їй органами. Цей процес може бути позначений терміном «імплементация». Зокрема у статті 58 Директиви РАДИ (ЄС) 2020/262 від 19 грудня 2019 року «Про загальний режим акцизного податку» зазначено – цю Директиву адресовано державам-членам³; більш специфічний характер адресного

¹ Див.: European Union directives. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:114527>; European Union decisions. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:ai0036>

² Форманюк В. В. Система джерел права європейського союзу. Південноукраїнський правничий часопис. 2015. № 2. С.86

³ Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty (recast). Official Journal of the European Union. L 58/4. 27.2.2020. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

спрямування виписано в статтях Директиви Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року «Про механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі». Наприклад у статті 1 зауважується, що ця Директива встановлює правила щодо механізму вирішення спорів між державами-членами (виділено мною. – В.Л.), коли такі спори виникають унаслідок тлумачення та застосування угод та конвенцій, що передбачають усунення подвійного оподаткування доходів та, у відповідних випадках, капіталу. Вона також встановлює права й обов'язки зачеплених осіб (виділено – В.Л.) у разі виникнення таких спорів». У статті 24 цю Директиву адресовано державам-членам¹.

Директива як інструмент пролонгованої нормотворчості держав-членів ЄС. Директива приймається за законодавчою процедурою. Тоді вона набуває статусу законодавчого акта, прийнятого Радою Європейського Союзу та Європейським Парламентом відповідно до звичайної законодавчої процедури або ж лише Радою відповідно до спеціальних законодавчих процедур. Проте в такому разі парламент повинен дати згоду або з ним потрібно «проконсультуватися». В науковій літературі навіть висловлено думку, згідно з якою директива є юридичним актом, який вирізняється істотною неповнотою і невизначеністю. Іншими словами, те, що закріплює собою директива, може бути реалізовано тільки подальшими діями держав-учасниць Союзу, які, у принципі, повністю вільні у визначенні точного змісту самої директиви й у виборі засобів для її виконання². Ще один важливий момент у так званому директивному регулюванні – це набуття директивою ЄС чинності. І саме для того, щоб директива набула чинності на національному рівні, держави-члени повинні прийняти закон для її транспонування. Такого роду заходи держав-членів у межах внутрішніх кордонів спрямовані на досягнення цілей, визначених директивою. Якісна властивість «продлонгації» застосовується до нормотворчості держав-членів ЄС, оскільки сам процес прийняття директиви Радою ЄС ще не означає, що адресати будуть її негайно виконувати. Це пов'язується із тим, що для кожної директиви необхідно державою-членом здійснити

¹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. Official Journal of the European Union. L 265/1. 14.10.2017. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

² Форманюк В. В. Система джерел права європейського союзу. Південноукраїнський правничий часопис. 2015. № 2. С.87

процес «імплементатії» або ж «транспорації», «гармонізації». Тобто слід «ввести» положення Директиви в національне законодавство. Цей процес ніби «пролонгує» нормотворчу діяльність держави – від прийняття директиви в рамках інституцій ЄС до моменту набуття чинності нею на території відповідної держави. В літературі цей етап часто називають «концепцією двоетапного правотворчого процесу». Зокрема, І. Брацук зазначає, що впровадження директив ЄС в національне право розкривається в концепції двоетапного правотворчого процесу. Спочатку відповідний орган ЄС видає обов'язкову для держав-членів «регуляторну програму» (директиву). Наступним етапом є забезпечення державами-членами належної імплементатії змісту директиви у власні національні правові системи через видання відповідних внутрішньодержавних правових актів¹. Саме тому ключову роль займає внутрішній національно-правовий механізм імплементатії, завдяки якому здійснюється впровадження положень директив у національне право держав-членів ЄС. Як наслідок – прийняття відповідного нормативно-правового акта, підзаконного або адміністративного акта, який закріплює положення директиви на національному рівні, тобто на території держави-члена ЄС.

Транспонованість Директив ЄС. Згідно зі статтею 288 ДФЄС, директива є актом ЄС, який хоча і є обов'язковим для держав-членів, однак не має прямої дії, в результаті чого форми та методи його імплементатії покладаються на держави-члени. При цьому держави-члени зобов'язані визначити відповідно до своїх конституційних процедур спосіб включення директиви у національне право, а також встановити орган, який буде здійснювати цю процедуру. Методами включення в такому разі буде система способів та засобів з боку держав-членів ЄС, за допомогою яких вони імплементуватимуть директиви у своєму національному законодавстві. Формами будуть виступати відповідні нормативно-правові акти, в яких норми директив ЄС отримують своє нормативне закріплення. Але тут постає питання – яку саме процедуру повинні пройти Директиви ЄС: адаптацію, зближення, гармонізацію, уніфікацію? Самі ж директиви визначають – «транспонування». Так, стаття 11 Директиви Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року, що встановлює правила проти

¹ Брацук І. З. Теоретико-правові засади імплементатії права Європейського Союзу в національне право держав-членів: монографія / за наук. ред. проф. М. М. Микієвича. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2016. С. 110

практик ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку, визначається як «Транспонування». Р. Петров, ставлячи питання про співвідношення поняття «транспозиція» з поняттями «зближення», «гармонізація», «адаптація» законодавства, вважає, що ці поняття відрізняються за формами і методами правового регулювання, результатами, на досягнення яких спрямовано цей процес¹. Е. Орюкю (британський дослідник) зауважує, що «транспозиція» права – це процес переносу права, точніше, так званих правових «трансплантів», який має наслідком кардинальну зміну чи перегляд національного права відповідно до правової моделі, яка транспонується в національну правову систему. Він зазначає, що процес транспозиції має відбуватися з урахуванням національної правової культури та спадщини². Право ЄС чітко встановлює вимоги транспозиції, забезпечуючи її примусовим характером. Так, загальним правилом встановлено, що національні органи влади повинні повідомити про здійсненні заходи транспонування Європейську Комісію. Крім того, встановлюються і чіткі часові рамки транспонування – транспозиція має відбуватися до кінцевого терміну, встановленого під час ухвалення директиви (зазвичай протягом 2 років). Так, у преамбулі Директиви Ради (ЄС) 2022/542 від 5 квітня 2022 року про внесення змін до Директив 2006/112/ЄС та (ЄС) 2020/285 щодо ставок податку на додану вартість зазначається, що відповідно до Спільної політичної декларації держав-членів та Комісії від 28 вересня 2011 року щодо пояснювальних документів, держави-члени зобов'язалися супроводжувати, в обґрунтованих випадках, повідомлення про свої заходи з транспозиції одним або кількома документами, що пояснюють зв'язок між компонентами директиви та відповідними частинами національних інструментів транспозиції³. Крім того, стаття 3 «Транспонування» встановлює, що держави-члени ЄС повинні ухвалити та опублікувати до 31 грудня

¹ Петров Р. А. Поняття «транспозиція» права, як складова процесу приведення законодавства України у відповідність до «acquis» Європейського Союзу. Право України. 2013. № 6. С. 70-76.

² Örücü E. Law as Transposition. International and Comparative Law Quarterly. 2002. 51(2): pp. 205-223. URL: <https://doi.org/10.1093/iclq/51.2.205>

³ Council Directive (EU) 2022/542 of 5 April 2022 amending Directives 2006/112/EC and (EU) 2020/285 as regards rates of value added tax. Official Journal of the European Union. L 107/1. 6.4.2022. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/542/oj>

2024 року закони, підзаконні акти та адміністративні положення, необхідні для виконання пунктів Директиви. Вони повинні застосовувати ці заходи з 1 січня 2025 року. Держави-члени ЄС мають негайно повідомляти Комісії текст законів, підзаконних актів та адміністративних положень, які вони ухвалюють у сфері, охопленій цією Директивою. Коли держави-члени ЄС вживають заходів, зазначених у пунктах 1 і 2, вони повинні містити посилання на цю Директиву або супроводжуватися таким посиланням під час їх офіційної публікації. Держави-члени визначають, у який спосіб має бути зроблене таке посилання¹. Важливість та обов'язковість процесу транспонування директив ЄС державами-членами забезпечується і так званими санкційними заходами. Саме про це наголошено в пункті 3 статті 260 Договору про функціонування Європейського Союзу, де зокрема зазначено, коли Комісія виносить справу на розгляд Суду згідно статті 258 Договору (тут мова йде про те, коли Комісія вважає, що держава-член не виконала зобов'язання за Договорами, і Комісія, як наслідок, видає обґрунтований висновок із цього питання після надання зацікавленій державі змоги подати свої доводи та пояснення) на тих підставах, що відповідна держава-член ЄС не виконала власне зобов'язання з приводу повідомлення заходів, які виконані для транспонування директиви, ухвалені по законодавчій процедурі. Ця Комісія також може, якщо вважає це необхідним і належним за даних обставин, визначити розмір твердої суми або ж пені, що підлягають сплаті відповідною державою-членом ЄС. Якщо Суд встановлює, що порушення мало місце, тоді він може накласти на відповідну державу-члена ЄС зобов'язання сплатити тверду суму або пеню. Однак розмір такого зобов'язання не може перевищувати розміру, визначеного Комісією. Таке зобов'язання щодо сплати «штрафу» набуває чинності з дати, визначеної у рішенні Суду². Отже, якщо держава-член ЄС не транспонує директиву, Комісія може розпочати справу про порушення та подати

¹ Council Directive (EU) 2022/542 of 5 April 2022 amending Directives 2006/112/EC and (EU) 2020/285 as regards rates of value added tax. Official Journal of the European Union. L 107/1. 6.4.2022. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/542/oj>

² Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. Офіційний вісник Європейського Союзу від 30.03.2010. 2010 р., / С 83 /, стор. 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

справу проти такої держави до Суду Європейського Союзу (невиконання рішення з цього приводу може призвести до застосування штрафів).

5.3.2. Вертикальна, горизонтальна, пряма, непряма дії директив ЄС

Враховуючи зміст статті 288 Договору про функціонування Європейського Союзу, можна відзначити, що загалом директиви ЄС не мають прямої дії, оскільки цей правовий акт має бути імплементований у правову систему держави-члена ЄС. Проблема полягає в тому, що навіть за умови чіткості, точності та безумовності змісту директиви, все одно її юридично визначений характер вимагає здійснення подальших дій з боку держав-членів. Крім того, зазначаючи в директиві основну її мету для держав-членів (ті дії, які вони повинні реалізувати задля цілей директиви), механізм її імплементації може відрізнятись в різних державах-членах. Але, з іншого боку, якщо положення директиви викладені лише в загальних рисах, є умовними, неточними або такими, що залишають державам-членам значні повноваження щодо процесу імплементації, така директива в будь-якому випадку не матиме прямої дії¹. Вчені-дослідники права Європейського Союзу добре знайомі зі «світлими і темними» сторонами доктрини прямої дії. Незважаючи на відоме твердження П. Пескаторе, що пряма дія є «дитячою хворобою» європейського права², питання прямої дії продовжують виникати, особливо в контексті директив³. Пряма дія означає, що положення ЄС стає безпосереднім джерелом права для національного суду або адміністративного органу. Для його застосування в рамках національного правопорядку не потрібен додатковий імплементацийний акт. Положення ЄС розширюють коло джерел права, якими можуть користуватися

¹ Див.: Burak, S., Bratsuk, I., Gutnyk, V., Petlenko, Y., & Yavorska, I. Direct and indirect effect of European Union directives in the context of European Union Court of Justice decisions. *Revista de la Universidad del Zulia*, 2022, 13(38), pp. 89-106.

² Див.: Pescatore P. The Doctrine of «Direct Effect»: An Infant Disease of Community Law. *European Law Review*. 2015. №2. pp. 135-153.

³ Lorenzo Squintani, Justin Lindeboom, The Normative Impact of Invoking Directives: Casting Light on Direct Effect and the Elusive Distinction between Obligations and Mere Adverse Repercussions. *Yearbook of European Law*, Volume 38, 2019. pp. 18-72, URL: <https://doi.org/10.1093/yel/yez004>

національні органи влади при вирішенні справ. Тобто безпосередньо чинне право ЄС говорить саме за себе національному судді або державному органу без посередників, без необхідності його «перекладу» національним законодавством¹. Однак, як зазначає І. Камінська, перш ніж застосовувати нормативно-правові акти ЄС, особливо національними судами, слід чітко розуміти, чи мають такі акти пряму дію чи правове регулювання вказаних правовідносин здійснюється національним законодавством, приведеним у відповідність до права ЄС². Отже, це є ще одним викликом для національних судів, які повинні оцінити всі аспекти правового регулювання в конкретній сфері, зміст норм законодавства ЄС на предмет точності викладу зобов'язання та суб'єктного складу та прийняти рішення, з'ясувати, чи мають норми законодавства ЄС пряму дію у цих правовідносинах, чи все ж на них поширюється дія національного законодавства. Нормативна діяльність ЄС та практика Суду ЄС демонструє два аспекти прямої дії правових актів: вертикальний і горизонтальний³. Пряма вертикальна дія має наслідок у відносинах між особою та державою-членом ЄС, тобто окремі особи можуть посилатися на положення законодавства ЄС щодо держави. Горизонтальний прямий ефект має застосування у відносинах між індивідами, тобто особа може посилатися на положення законодавства ЄС щодо іншої особи. Ще один момент, на який варто звернути увагу, це те, що залежно від типу нормативного акта Суд ЄС визнав або повну пряму дію (тобто горизонтальну пряму дію та вертикальну пряму дію), або часткову пряму дію (обмежену до прямого вертикального впливу). Враховуючи, що директива ЄС обов'язкова для кожної держави-члена, яка є її адресатом, однак вона залишає національним органам влади вибір форми та засобів, а також має бути транспонована в національне законодавство – здебільшого Суд визнає пряму дію

¹ Bobek, Michal, The Effects of EU Law in the National Legal Systems (May 22, 2023). Catherine Barnard & Steve Peers (eds.), European Union Law (4th edn, Oxford University Press, 2023), pp. 151-191. URL: <https://ssrn.com/abstract=4454992> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4454992>

² Камінська І. В. Принципи правозастосування в наднаціональному правопорядку. Нове українське право. 2020. № 1. С. 141-147. URL: <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.6.1.19>

³ European Union directives. Vertical direct effect. Horizontal direct effect. last update 16.03.2022. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:114527>

директив з метою захисту прав осіб. Так, Я. Коппель вважає виконання зобов'язань ключовим елементом концепції прямої дії директив ЄС у вертикальній площині. Тому якщо держава-член не використала всі засоби імплементації передбачені директивою, протягом визначеного часу, а отже, не імплементувала директиву, така держава все одно повинна виконувати всі зобов'язання, що містяться в цій директиві¹. С. Пречал, розглядаючи можливість прямої дії директив ЄС у горизонтальній площині, доходить висновку, що насправді в праві ЄС існують лише поодинокі випадки такого підходу, оскільки загалом директиви не повинні бути спрямовані на приватних осіб. Але «це може бути досягнуто шляхом тлумачення національного законодавства, зокрема положень національного приватного права або відкритих національних норм, таких як добросовісність і моральність, таким чином, щоб результат був відповідний основоположним правам ЄС»². Цікава також точка зору М. Бобек, зокрема по відношенню до того, що «... непрямая дія права ЄС є також «гнучким» принципом, який породжує наслідки у національній практиці, які залежать від формулювання та сили норми права ЄС (яка використовується як модель), а також формулювання й обсягу національних норм»³.

На сьогодні в науковій літературі дуже часто піднімається питання співвідношення та взаємозв'язку вертикальної та горизонтальної дій директив ЄС. Враховуючи те, що директиви, за визначенням, не обов'язкові для приватних осіб, це є однією з причин, чому Суд ЄС неохоче дозволяє посилатися на директиви у судових спорах між приватними особами. Як відзначає М. Патакйова, це створило неприємну різницю між горизонтальною та вертикальною діями, яка була пом'якшена кількома іншими доктринами, що впливають із прецедентного права. Зокрема, різниця між горизонтальним і вертикальним прямим впливом усе ще добре представлена в теорії.

¹ Coppel J. Rights, Duties and the End of Marshall. *Modern Law Review*. 1994. 57(6). pp. 859-879. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-2230.1994.tb01981.x>

² Prechal S. Horizontal effect of the Charter of Fundamental Rights of the EU. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*. 2020. №66. pp. 407-426.

³ Bobek M. The Effects of EU Law in the National Legal Systems. Catherine Barnard & Steve Peers (eds.), *European Union Law* (4th edn, Oxford University Press, 2023), pp. 151-191, URL: <https://ssrn.com/abstract=4454992> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4454992>

По-перше, це пов'язано з відсутністю легітимності вимагати від приватних осіб виконання директив, принаймні з точки зору принципу верховенства права, навіть якщо він певною мірою применшується. По-друге, тільки органи, які є частиною держави, можуть нести зобов'язання, що випливають з директив, і незалежно від того, наскільки широке визначення держави, все одно існує різниця між державою та недержавними суб'єктами. По-третє, що стосується випадкової прямої дії, то вона може бути використана лише за трьох обставин, тоді як за відсутності жодної з них прямий ефект між горизонтальними сторонами все одно буде відсутній. Такими обставинами є: а) на випадковий прямий вплив можна посилалися як на форму захисту – це дозволяє особі базувати свої аргументи на положеннях неімплементованої директиви в судовому процесі між приватними особами; б) побічний прямий ефект виникає, коли директива накладає на державу-члена обов'язок виконати щось, що, однак, накладає тягар на іншу сторону – при цьому директива надає право третій стороні, фізичній особі, звернутися до держави з проханням виконати цей обов'язок; в) в деяких випадках директива знову накладає на державу-члена обов'язок виконати щось, що накладає тягар на іншу сторону – однак в цьому випадку директива не надає права третій стороні, фізичній особі, вимагати виконання зобов'язань. По-четверте, доктрина непрямої дії директиви¹ значною мірою зменшує різницю, однак існує потреба в наявності національного виміру і тлумачення не може бути *contra legem* (всупереч закону), якщо не існує загального принципу або основоположного права, вираженого в директиві².

Якщо розглядати питання горизонтальної прямої дії директив з практичної точки зору, то, по-перше, приватні особи дійсно не знають про положення директиви, однак може виникнути ситуація, коли вони будуть більш обізнані, ніж державні органи. По-друге, дійсно, органи, що входять до складу держави, мають широке тлумачення, проте може статися так, що значний відсоток учасників судового процесу не виконає умови. По-третє, що стосується випадкової прямої дії, то на практиці очевидно, що не всі ситуації

¹ Craigh P., de Búrca G.: EU LAW, Text, Cases and Materials, Oxford Univerity Press. 2011. P.205

² Patakyova, Maria T., Is There a Distinction Between Vertical and Horizontal Direct Effect of Directives? (March 30, 2016). MALÍKOVÁ E.V. (ed.) Paneurópske právnické fórum. Bratislava: Paneurópska vysoká škola, 2016, pp. 343-352., URL: <https://ssrn.com/abstract=3546619>

підпадають під ці три обставини. Крім того, навіть у межах трьох обставин, застосування горизонтальної прямої дії не тривіальне. По-четверте, що стосується доктрини непрямой дії, то це не проста концепція для застосування національними судами, особливо коли необхідне тлумачення *contra legem*, а особливо коли потрібно тлумачення протилежного змісту. Крім того, сама концепція «обходу» горизонтальної прямої дії директив досить складна для розуміння і тим більше для застосування, що може призвести до загального небажання національних судів застосовувати її взагалі¹. Розвиваючи принципи прямої дії директив, однакового тлумачення та верховенства права, Суд ЄС домогся того, що право ЄС відіграє важливу роль в правовій системі – роль, яка має здійснюватися безпосередньо по відношенню до громадян, а не лише по відношенню до держав-членів. Тому, в принципі, платники податків повинні мати можливість покладатися на свої права, передбачені правом ЄС на всьому внутрішньому ринку і за нинішнього стану гармонізації це стосується, зокрема, податку на додану вартість. Але навіть у сфері прямого оподаткування такі принципи права ЄС, як рівноправне ставлення, є потужними гарантіями захисту платників податків. Оскільки держави-члени ЄС надали Союзу суверенні права, право ЄС фактично «має зуби»: пряма дія та однакове тлумачення директив у сфері оподаткування, в рамках яких забезпечується верховенство права ЄС навіть над національними конституціями, гарантують, що платники податків і громадяни загалом можуть реально покладатися на права, надані їм установчими договорами та вторинним законодавством². Тому варто підкреслити, що в ЄС оподаткування відіграє дуже специфічну роль: через прагнення до чотирьох свобод ЄС (вільний рух товарів, осіб, послуг і капіталу) та фундаментальну мету – сприяння лібералізації ринку і конкуренції між підприємствами. Використання таких податкових важелів досить часто розглядається як можлива перешкода, що може призвести до викривлень і перепон

¹ Patakova, Maria T., Is There a Distinction Between Vertical and Horizontal Direct Effect of Directives? (March 30, 2016). MALÍKOVÁ E.V. (ed.) Paneurópske právnické fórum. Bratislava: Paneurópska vysoká škola, 2016, pp. 343-352., URL: <https://ssrn.com/abstract=3546619>

² Barth, Fabian, Enforcing EU Law Rights as a Taxpayer – The Case for Better Access to the CJEU (February 3, 2023). URL: <https://ssrn.com/abstract=4395765> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4395765>

і саме тому оподаткування доволі часто викликає недовіру з боку інституцій ЄС як носій потенційних перешкод для вільної діяльності бізнесу та природної здатності ринку пристосовуватися до природної рівноваги економічних сил. Правила ЄС, що закріплюються в директивах ЄС, демонструють поняття так званого «негативного» оподаткування¹, щоб зменшити податкові повноваження національних держав з метою уникнення дискримінаційного або протекціоністського використання національних податкових правил.

Податкова система України має бути гармонізованою з європейськими податковими системами. Європейські країни роблять спробу оптимізувати оподаткування (впроваджувати нові податкові технології на основі самооподаткування, підтримувати високий рівень соціальних стандартів тощо). Загальні тенденції оподаткування, що склалися в Європейському Союзі, мають стати орієнтиром для процесу адаптації податкових систем країн, які прагнуть вступити в ЄС. Наразі очевидно, що Україні необхідно швидше прислатися до цього процесу, а ті сфери, які поки що найменш гармонізовані в ЄС, розвивати за власним «фіскальним сценарієм», тобто відповідно до моделі бюджетно-податкової політики, яку здійснює держава². Що стосується податкового регулювання, то можна виділити численні Директиви ЄС, які стосуються різних сфер оподаткування. По-перше, це стосується дисципліни непрямих податків, яка повинна забезпечити регулювання оподаткування торгівлі на національному та європейському рівнях: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про єдину систему податку на додану вартість зі змінами та доповненнями³; Директива 2014/40/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 3 квітня 2014 року про наближення законів, підзаконних актів та адміністративних положень держав-членів щодо виробництва, презентації та продажу тютюнових виробів і

¹ Boria P. The Tax Power in the Tradition of the European Legal Systems. In: Taxation in European Union. Springer, Cham. 2017. P. 16 URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-53919-5_1

² Борнікова М. Я., Чиркова Ю. Проблеми гармонізації податкового законодавства України та ЄС. Економіка та суспільство. 2023. №53. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-73>

³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. This act has been changed. Current consolidated version: 01/01/2024. Official Journal of the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

супутніх товарів та про скасування Директиви 2001/37/ЄС¹; Директива Ради (ЄС) 2020/262 від 19 грудня 2019 року, що встановлює загальні положення щодо акцизного податку²;

По-друге, на відміну від непрямого оподаткування, для регулювання прямих податків інструмент Директив застосовувався обмежено й правомірно стверджувати, що використання Директив у прямому оподаткуванні відіграє абсолютно другорядну роль, обмежуючись галузевими і досить вузькими рамками, не маючи значного впливу на структурні аспекти податкової системи в цілому: Директива Ради 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року про спільну систему оподаткування, що застосовується до процентних платежів та роялті, сплачених між асоційованими компаніями різних держав-членів³; Директива Ради 2009/55/ЄС від 25 травня 2009 року про податкові пільги, що застосовуються до постійного ввезення з держави-члена особистого майна фізичних осіб⁴; Директива Ради 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року про спільну систему оподаткування, що застосовується у випадку материнських та дочірніх компаній різних держав-членів⁵.

¹ Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC. This act has been changed. Current consolidated version: 23/10/2023. Official Journal of the European Union. 29.4.2014. L 127/1. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/40/oj>

² Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty. This act has been changed. Current consolidated version: 26/04/2022. Official Journal of the European Union. 27.2.2020. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

³ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. This act has been changed. Current consolidated version: 01/07/2013. 03/06/2003. Official Journal of the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2003/49/oj>

⁴ Council Directive 2009/55/EC of 25 May 2009 on tax exemptions applicable to the permanent introduction from a Member State of the personal property of individuals (Codified version). 25/05/2009. L 145/36. Official Journal of the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2009/55/oj>

⁵ 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 (recast). This act has been changed. Current consolidated

По-третє, інструмент Директив також використовувався, зокрема, у процедурно-податкових питаннях, зокрема по відношенню до адміністрування податків, обміну податковою інформацією: Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄЕС¹; Директива Ради 2014/107/ЄС від 9 грудня 2014 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування²; Директива Ради (ЄС) 2018/822 від 25 травня 2018 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування стосовно підзвітних транскордонних угод³; з 1 липня 2019 р. набула чинності Директива ЄС щодо механізмів вирішення податкових спорів (*Council Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union*)⁴, яка встановлює нові правила, що забезпечують швидше й ефективніше вирішення податкових спорів між державами-членами, пропонують більше податкової визначеності для підприємств та осіб, які мають проблеми з подвійним оподаткуванням.

5.3.3. Про-директивне тлумачення

Вторинне право завжди тлумачиться у світлі положень і цілей первинного. Однак дія вторинного права залежить від виду право-

version: 17/02/2015. 29.12.2011. Official Journal of the European Union. L 345/8. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj>

¹ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. This act has been changed. Current consolidated version: 01/01/2024. Official Journal of the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj>

² Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. 16.12.2014. L 359/1. Official Journal of the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/107/oj>

³ Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. 5.6.2018. L 139/1. Official Journal of the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2018/822/oj>

⁴ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. Official Journal of the European Union. 14.10.2017. L 265/1. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

вого акта Європейського Союзу. Імплементация директив у національне законодавство може призвести до проблем з інтерпретацією. Не кожен термін, фраза чи слово чітко визначені в самій директиві. Крім того, завдяки свободі, яку мають держави-члени ЄС у процесі імплементации, окремі держави-члени можуть просто не копіювати текст директиви, а замість цього використовувати інші слова. Якщо метою директиви є гармонізація результату, то ефект гармонізації не обов'язково буде однаковим у кожній державі-члені. Це пов'язано не лише з різними формулюваннями імплементацийного законодавства, це також результат відмінностей у тлумаченні¹.

Про-директивне тлумачення має на меті інтерпретацію положень національного законодавства в такий спосіб, щоб положення директиви було перенесено в національне законодавство і могло бути застосоване так, як це передбачено і передбачалося директивою, без змін. При цьому слід враховувати не тільки текст директиви, але її мету, контекст та історію. Преамбула може надати вказівки щодо мети директиви, хоча посилання на преамбулу не є незалежними положеннями, на які можна покладатися. Так, Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року «Про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування»² в преамбулі наголошує, що: (1) потреба держав-членів ЄС у взаємній допомозі у сфері оподаткування швидко зростає в епоху глобалізації; спостерігається значне зростання мобільності платників податків, кількості транскордонних операцій та інтернаціоналізації фінансових інструментів, що ускладнює для держав-членів ЄС належне визначення належних до сплати податків; це ускладнення впливає на функціонування податкових систем і тягне за собою подвійне оподаткування, яке саме по собі провокує податкове шахрайство та ухилення від сплати податків, тоді як повноваження контролю залишаються на національному рівні – це ставить під загрозу функціонування внутрішнього ринку; (2) окрема держава-член ЄС не може управляти своєю внутрішньою податковою

¹ Korving J. Interpretation of EU (Direct) Tax Directives: The Judges Will Decide. The Power to Tax in Europe (Swedish Studies in European Law) editor by Lindholm J., Hultqvist A. Hart Publishing. 2023. P. 206 URL: <https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/61933>

² Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Official Journal of the European Union. 11.3.2011. L 64/1. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj>

системою, особливо в частині прямого оподаткування, без отримання інформації від інших держав-членів. І для подолання негативних наслідків цього явища необхідно розвивати нове адміністративне співробітництво між податковими адміністраціями держав-членів ЄС. Тому наявна потреба в інструментах, які можуть створити довіру між державами-членами ЄС шляхом встановлення однакових правил, обов'язків і прав для всіх держав-членів ЄС.

Так звані «старіші» директиви у сфері прямого оподаткування фактично приносили користь платникам податків, зокрема вимагаючи від держав-членів ЄС застосовувати звільнення від податку у джерела виплати при розподілі прибутку кваліфікованими компаніями-резидентами¹. Оскільки звільнення від податку у джерела було чітким і беззастережним, то це положення мало пряму дію. Отже, якщо країна-член ЄС не зробить – або зробить із запізненням чи помилково – перенесення податку на прибуток, не включила звільнення від податку на репатріацію у своє національне законодавство, платники податків могли розпочати судовий розгляд для того, щоб скористатися правом, на яке вони мають право згідно з директивою. Директива може, однак, мати і непрямий ефект, тобто національне законодавство слід тлумачити відповідно до директиви. Це зобов'язання тлумачити національне законодавство стосується не лише судів, але й компетентних органів влади, які мають право тлумачити національне законодавство відповідно до директиви. У такому разі, вони зобов'язані реалізовувати непрямую дію директиви, навіть коли закінчився термін її імплементації. Як зазначає Дж. Корвін, національне положення слід тлумачити відповідно до директиви станом на момент, коли воно імплементує положення директиви, або вже існуюче положення, яке досягло необхідного ефекту й ефективно застосовується, навіть якщо це відбувається до закінчення терміну імплементації². З точки зору правового змісту, про-директивне тлумачення означає, що:

¹ 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 (recast). Official Journal of the European Union. 29.12.2011. L 345/8. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj>

² Korving J. Interpretation of EU (Direct) Tax Directives: The Judges Will Decide. The Power to Tax in Europe (Swedish Studies in European Law) editor by Lindholm J., Hultqvist A. Hart Publishing. 2023. P. 207 URL: <https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/61933>

- національне законодавство, яке імплементує директиву, має тлумачитися у контексті формулювання мети цієї директиви;
- незалежно від того, чи є тлумачення відповідно до директиви, також залежить від гнучкості положення національного законодавства, що підлягає тлумаченню;
- суди повинні розглядати весь масив національного законодавства, щоб оцінити, якою мірою воно може бути застосоване в такий спосіб, щоб не призвести до результату, який суперечить тому, якого прагне директива;
- тлумачення відповідно до директиви має свої межі, оскільки тлумачення положення національного законодавства не може бути розширене до такої міри, щоб привести його у відповідність до положення директиви.

Зобов'язання щодо тлумачення є «сильним», але не вимагає тлумачення національного законодавства, яке воно не може понести¹. Зобов'язання щодо тлумачення, узгодженого з директивами, не вимагає від судової влади надання зворотної дії в часі національному положенню, тобто тлумачення національного права, що відповідає директиві ЄС, не слід плутати із запереченням переваг прямої дії директиви, з відмовою у застосуванні переваг директиви у випадку зловживань або шахрайських дій. В останньому випадку суди навіть не будуть розглядати питання про тлумачення положення директиви, оскільки у випадку зловживань платники податків не можуть скористатися жодними перевагами законодавства ЄС, тобто платникам податків буде відмовлено в доступі до директив. А наслідки непрямой дії директив величезні – національні положення не можуть розглядатися як окремі статті, але елементи права ЄС повинні братися до уваги при тлумаченні національних положень. Отже, тлумачення положення національного законодавства відповідно до директиви має ґрунтуватися на тексті положень самої директиви, а також на її меті, контексті та джерелах.

Досліджуючи нормативні джерела принципу тлумачення відповідно до директив ЄС, М. Камінські зауважив, що концептуальна побудова про-директивного тлумачення є результатом дії загальних

¹ Craig, P., & De Búrca, G. EU Law: Text, Cases and Materials, 5th edn (Oxford University Press 2011) 2011. P. 203.

принципів права ЄС¹. Не викликає сумніву той факт, що розглянута конструкція влилася в право ЄС як логічний і функціональний наслідок фундаментальних особливостей правопорядку ЄС. Однак, у науковій літературі про-директивне тлумачення часто асоціюють із похідним принципом права ЄС, називаючи доктриною послідовного тлумачення, доктриною послідовного гармонійного тлумачення, а також поєднуючи таке розуміння із принципом прямої дії права ЄС, зокрема директив ЄС. Норми права ЄС, які є джерелом узгодженого тлумачення національного законодавства, як правило, не передбачають прямих правових наслідків, якщо тільки вони не мають прямої дії. Отже, цей вид інтерпретаційного впливу права ЄС на національні правопорядки держав-членів дозволяє кваліфікувати норми права ЄС як такі, що мають принаймні опосередковану дію. Доктрина послідовного тлумачення закріплена щонайменше у двох основних принципах права ЄС². По-перше, можна вказати на принцип верховенства (примату) права ЄС над національним правом держав-членів³. Суть цього принципу полягає в особливому способі вирішенні нормативних протиріч або неузгодженостей між правом ЄС і правопорядками держав-членів. У ситуації нормативного конфлікту в конкретній справі, в якому має застосовуватися право ЄС і національне право, переважну силу має норма права ЄС, а національна норма застосовуватися не повинна. По-друге, можна стверджувати, що доктрина послідовного тлумачення похідна від принципу ефективності права ЄС, і останній принцип є навіть у сфері тлумачення відповідно до директив ЄС – більш важливим, ніж принцип верховенства. Такий підхід, як видається, є виправданим. Оскільки принцип верховенства є джерелом першочерговості застосування норм директив ЄС, які мають вертикальну пряму дію, то принцип

¹ Kamiński M. Internal and External Limits of the Principle of Consistent Interpretation of Domestic Law with the Directives of the European Union and Their Relevance for the Adjudication of the Administrative Courts. *Białostockie Studia Prawnicze*. 2018. № 2(23), pp. 9-24. URL: 10.15290/bsp.2018.23.02.01

² Wróbel, A. Wykładnia prawa państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą, czyli tzw. pośredni skutek dyrektywy. *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*. Tom I., Warszawa 2010. P. 110

³ Kruis T. Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis: seine Durchsetzung in Deutschland. Eine theoretische und empirische Untersuchung anhand der Finanz- und Verwaltungsgerichte und Behörden. Tübingen 2013. P. 155

тлумачення відповідно до директив ЄС застосовується не лише у вертикальних, а й у горизонтальних контекстах¹.

Про-директивне тлумачення має певні характерні риси, які визначають його сутність:

1) *нормативний характер конструкції «про-директивного тлумачення»*. Щодо директив ЄС, то Суд ЄС зазначив, що «обов'язок держав-членів, що випливає з директиви, досягнути результату, передбаченого директивою, та їхній обов'язок відповідно до статті 4(3) Договору про Європейський Союз вживати всіх належних заходів, як загальних, так і конкретних, для забезпечення виконання цього зобов'язання, є обов'язковим для всіх органів влади держав-членів, включаючи, питання, що належать до їхньої юрисдикції»². З цього випливає, що при застосуванні національного законодавства і, зокрема, положень, спеціально введених з метою імплементації Директиви (...), суди повинні враховувати своє національне законодавство у ракурсі формулювань Директиви (...) та мети Директиви – для досягнення результату, зазначеного в статті 288 Договору про функціонування Європейського Союзу³.

2) *правило переваги про-директивного тлумачення*. Принцип про-директивного тлумачення встановлює правило тлумачення, яке превалює над правилами і методами внутрішньодержавного тлумачення національного законодавства⁴. Пріоритет про-директивного тлумачення означає, що у випадку колізії внутрішньодержавних правил у справі, яка містить нормативну складову і походить з міжнародного договору, з'ясовується питання, яке містить нормативну складову директиви ЄС, то при вирішенні цієї колізії повинна надаватись перевага такому результату тлумачення національного законодавства, який відповідає формулюванню та меті положень директиви ЄС. Тобто національні правозастосовні органи (наприклад,

¹ Franzen M. *Privatrechtsangleichung durch die Europäische Gemeinschaft*, Berlin – New York 1999, p. 294.

² Consolidated version of the Treaty on European Union. Official Journal of the European Union. Current consolidated version: 01/03/2020. P. 202. URL: http://data.europa.eu/eli/treaty/teu_2016/oj

³ Ibidem.

⁴ Ehrlicke U. *Die richtlinienkonforme und die gemeinschaft srechtskonforme Auslegung nationalen Rechts*, «Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht». 1995, vol. 59, p. 616

національні суди) зобов'язані обирати лише такий результат тлумачення, який відповідає формулюванню та меті директивних положень – найбільш сумісними зі змістом, цілями, функціями та аксіологічними елементами директиви ЄС.

3) *про-директивне тлумачення* – це *реалізація концепції презумпції відповідності впровадження директиви*. Вимога відповідності тлумачення меті директиви не зводиться до буквального змісту самої директиви, тобто тлумачення не обмежується буквальним значенням положень директиви, а має враховувати та поширюватися на її цілі та функції¹. Таке трактування означає, що розуміння про-директивного конформізму надає достатньо широкі можливості для забезпечення повної ефективності права Європейського Союзу в межах національного законодавства держав-членів. Такий підхід знайшов своє підтвердження в концепції презумпції відповідності імплементації директив. Однак варто зазначити, що існують три варіанти ситуацій, які слід виключити зі сфери дії презумпції: по-перше, презумпція не може бути застосована, якщо законодавець навмисно взагалі не транспонував директиву в національне законодавство; по-друге, презумпція не підлягає застосуванню, якщо законодавець прямо відмовився імплементувати директиву в національне законодавство; по-третє, національний законодавчий орган (суд) не зобов'язаний припускати намір належного виконання директиви, якщо законодавець «не вносив поправок і змін до попереднього законодавства з метою імплементації директиви і не розглянув попереднє законодавство для задоволення вимоги директиви»².

4) *межі про-директивного тлумачення*. Тлумачення національного законодавства відповідно до директив ЄС теж не може виходити за встановлені межі. Тому важливо розрізнити два види таких меж тлумачення: по-перше, це вид обмежень, обумовлений структурним правопорядком ЄС (зовнішні межі узгодженого тлумачення); по-друге, це вид обмежень, який ґрунтується на принципах,

¹ Kamiński, M. Internal and External Limits of the Principle of Consistent Interpretation of Domestic Law with the Directives of the European Union and Their Relevance for the Adjudication of the Administrative Courts. *Białostockie Studia Prawnicze*. 2018. № 2(23), pp. 9-24. URL: 10.15290/bsp.2018.23.02.01

² Martin Brenncke, Hybrid Methodology for the EU Principle of Consistent Interpretation, *Statute Law Review*, Volume 39, Issue 2, June 2018, Pages 134–154, <https://doi.org/10.1093/slr/hmw048> Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2883447>

правилах, стандартах та особливостях національних правопорядків держав-членів (внутрішні межі узгодженого тлумачення).

Правила тлумачення законодавства ЄС, що формують та узгоджують національні методи тлумачення, встановлюють нову «гібридну методологію» для послідовного тлумачення. Отже, тлумачення, яке виходить за межі буквального значення національного законодавства з метою забезпечення повної ефективності права Європейського Союзу, сумісне з доктриною заборони *contra legem*¹. Поняття про директивне тлумачення «наскільки це можливо» слід розуміти як таке, згідно якого національний суд зобов'язаний використовувати всі юридично можливі та допустимі способи тлумачення для досягнення результату, на який спрямована директива ЄС.

5.4. Висновки до розділу

Різноманітність податкових макросистем (що входять у систему правопорядку ЄС) неминуче демонструє, що наявна варіативність податкового законодавства відмінна і специфічна для кожної системи права (для кожної держави-члена ЄС). Це, безумовно, відповідає логічним юридичним наративам, які і є притаманними принципам і базовим цінностям соціальної спільноти. Тому тут не може бути застосована процедура повної беззаперечної аналогії, що призвело б до експорту інститутів або правових категорій з однієї системи права в іншу правову систему. Очевидно, що джерела податкового права мають тенденцію набувати суттєво різних конотацій у кожній юрисдикції держави-члена ЄС, що зумовлено правилами розподілу регулятивних повноважень між різними інституційними центрами. Саме порівняння норм, що походять із джерел, які належать до різних правопорядків, визначає проблему встановлення критерію розмежування можливих конфліктів, а отже, і логіку співіснування плюралізму правопорядків держав-членів ЄС, унаслідок чого такий стан речей поширюється і на податкове права.

¹ Kamiński, M. (2018). Internal and External Limits of the Principle of Consistent Interpretation of Domestic Law with the Directives of the European Union and Their Relevance for the Adjudication of the Administrative Courts. *Białostockie Studia Prawnicze*, 2(23), 9-24. DOI: 10.15290/bsp.2018.23.02.01

Водночас, необхідно наголосити на автономності права Європейського Союзу, унікальності системи його джерел, а також акцентувати значні відмінності самих джерел права Європейського Союзу від джерел як національних правових систем держав-членів ЄС, так і міжнародного права. Незважаючи на міжнародно-правове підґрунтя цієї Європейської Спільноти, подальший розвиток права Європейського Союзу як особливої, автономної системи наклав свій відбиток і на джерела права (зокрема й податкового права), багато в чому зумовивши їхню специфіку. Враховуючи намір України приєднатися до Європейського Союзу, важливо зауважити, що стратегічне зближення законодавства України з правом Європейського Союзу потребує ретельного аналізу джерел права цієї міжнародної спільноти, врахування тенденцій розвитку під час адаптації уже наявного правового регулювання та розроблення нових національних нормативно-правових актів.

Джерела податкового права Європейського Союзу беруть свій початок із національних правових систем держав-членів та міжнародного публічного права. Особливістю джерел права Європейського Союзу є те, що їхнє існування має ґрунтуватися на міжнародному праві або установчих договорах. Для розуміння природи і характеру джерел права Європейського Союзу аксіологічне значення мають їхні особливості, на які, безумовно, впливає той факт, що податкове законодавство ЄС, національне податкове законодавство держав-членів та податкові угоди, укладені державами-членами, мають власну юридичну мову, правові концепції та нормативні положення, які можуть суперечити одне одному. Адже узгодити й виключити податкові претензії кожного учасника (держави) у податкових правовідносинах у край обтяжливо, оскільки мова йде насамперед про формування фінансових ресурсів, доходів та наповненість бюджетів таких учасниць.

Між механізмом оподаткування в Європейському Союзі та податковими правопорядками держав-членів ЄС існує тісний кореляційний взаємозв'язок: податковий правопорядок ЄС рецепіює від держав-членів правові концепції і принципи оподаткування, юридичні конструкції податків (акцентуючи увагу завперш, на непрямому оподаткуванні). Джерела податкового права ЄС набувають конститутивних особливостей, які обумовлюють, визначають та закріплюють їхнє місце в загальному правопорядку ЄС: визначають, закріплюють

та в подальшому відповідають основоположним правам та принципам ЄС; ґрунтуються на міжнародному праві та установчих договорах Європейського Союзу – акт повинен мати чітку юридичну підставу в Договорах або базовому (попередньому) акті, який має юридичну підставу в таких Договорах; включають в обов'язковому порядку норми інтеграційного права; наявність внутрішньої ієрархії джерел податкового права ЄС, що відрізняє їх від міжнародного права; обов'язковість джерела для тих суб'єктів права, яким воно адресовано; належна офіційно-документарна форма, обов'язкова для даного джерела – акт має бути прийнятий відповідно до чітко визначеної процедури і повинен мати форму одного з формальних документів, передбачених Договорами; юридичне обґрунтування прийняття джерела податкового права повинно бути чітко визначено в його преамбулі, разом із зазначенням фактичних підстав для прийняття такого акта з метою надання можливості Суду Справедливості ЄС перевірити в подальшому відповідність такого акта основоположним принципам ЄС, зокрема субсидіарності, пропорційності, інституційного балансу тощо; офіційне опублікування в Офіційному журналі ЄС, окрім випадків, коли такі акти адресовані приватним сторонам.

Суть ієрархії джерел податкового права ЄС полягає в тому, що податково-правові норми, закріплені в джерелах, що перебувають на нижчих рівнях, не можуть суперечити тим, які закріплені в джерелах, що знаходяться на вищому рівні. В межах правової системи Євросоюзу часто прослідковується відсутність не взагалі будь-якої ієрархії джерел права, а лише тієї «справжньої ієрархії правових актів, яка добре відома національним правовим порядкам». Лісабонський договір зберіг ієрархію правових актів, яка була запропонована нератифікованим Конституційним договором – ієрархія між первинним і вторинним правом ЄС є важливою системною характеристикою у правовому порядку Союзу та істотним елементом конституційної інфраструктури Союзу.

До ідентифікуючих системно-структурних ознак джерел права ЄС належать також специфічний їх поділ на джерела «первинного» та «вторинного» права, виділення як джерел правових принципів, деякі з яких не відображені в нормативному вигляді, а існують як правила, підходи, вироблені практикою Суду ЄС та остаточно сформульовані доктриною. Саме особливості суб'єктів формування права ЄС (органи ЄС і держави-члени) зумовлюють специфіку

джерел податкового права ЄС. Джерела податкового права ЄС, на відміну від внутрішнього права держав-членів, не складають сталої системи, здатної, з одного боку, об'єднати всі джерела в єдине ціле, а з іншого – встановити критерій для їх розподілу на відносно самостійні компоненти. Форми фіксації норм податкового права Євросоюзу виступають визначальним чинником розвитку європейського інтеграційного об'єднання й мають характерні особливості, акумулюючи в собі елементи джерел міжнародного та внутрішнього права. Система джерел права Європейського Союзу представлена двома групами актів: 1) акти первинного права; 2) акти вторинного права. Однак, переважно, ці дві групи доповнюють і інші категорії джерел права, і тоді класифікацію можна представити так: первинне право; вторинне законодавство; м'яке право; прецедентне право.

Ключовими джерелами первинного права є установчі договори, на основі яких засновано Європейський Союз. Вони мають конститутивний характер і виступають основним інструментом правового регулювання суспільних відносин, що виникають у міжнародній спільноті; установчі договори стали підґрунтям процесу західноєвропейської інтеграції; установчі договори закріплюють інституційну базу функціонування Європейського Союзу та встановлюють основні стандарти та правила співпраці між країнами-членами. Первинне законодавство передусім охоплює установчі договори про створення трьох Європейських Співтовариств: Європейського об'єднання вугілля і сталі – Паризький договір (1951 р.), Європейського об'єднання з атомної енергії – Римський договір (1957 р.) і Європейського Економічного Співтовариства – Римський договір (1957 р.), який було замінено Лісабонським Договором (2007 р.) на Договір про функціонування Європейського Союзу. Ці установчі документи з додатками, протоколами, деклараціями та іншими супровідними актами встановлюють основи правового порядку Європейського Союзу, характеризуються загальнообов'язковістю, прямою дією, вищою юридичною силою щодо всіх інших правових актів.

Правова природа установчих договорів ЄС із позицій ціннісної компоненти демонструє їх як результат системної взаємодії особливих правових та суспільних факторів, що впливають на характер, спосіб і доцільність регулювання податкових правовідносин в межах ЄС. Установчий договір ЄС як джерело податкового права проявляє себе у тривимірній площині: 1) установчий договір як власне первинне джерело податкового права ЄС; 2) установчий договір як акт

визначення та встановлення вторинних джерел податкового права; 3) установчий договір як змістовне джерело регулювання податкових правовідносин в межах ЄС. Податково-правові норми, які прямо та опосередковано закріплені в установчих договорах, утворюють конститутивну основу – фундаментальну правову базу, основу податково-правового порядку Європейського Союзу – це первинне право, яке можна порівнювати та прирівнювати до національних конституційних положень; вони безпосередньо породжують права та обов'язки як у держав-членів, так і приватних осіб (фізичних та юридичних) цих держав; характеризуються вищим рівнем ієрархії; встановлюють цілі, завдання, організаційну структуру, обсяги повноважень основних органів, порядок їх формування, взаємодії – регулюють основні питання, пов'язані з ефективним функціонуванням Європейського Союзу, зокрема й у сфері оподаткування.

Установчий договір як акт визначення та встановлення вторинних джерел податкового права формується з: нормотворчої компоненти положень, що визначає специфіку правових актів, які передбачаються установчими договорами, їх правової природи та особливостей прийняття; правозастосовчої компоненти положень, що регулює питання гармонізації законодавства щодо оподаткування, наближення законів у цій сфері та інші положення, які можуть мати відношення до оподаткування.

Природу правових актів ЄС як джерел права акцентує процедурна сторона їх прийняття, оскільки такий аспект підкреслює їх аксіологічний характер для держав-членів ЄС із мотивів гармонізації законодавства, наближення стандартів та нормативів, імплементації прийнятих норм. Аналіз норм установчого договору, зокрема Договору про функціонування Європейського Союзу, дає можливість виділити такі види правових актів, які використовуються інституційними органами ЄС для врегулювання, зокрема й податкових питань: а) акти, прийняті за звичайною законодавчою процедурою; б) акти, прийняті за спеціальною законодавчою процедурою; в) законодавчі акти; г) незаконодавчі акти; г) делеговані акти; д) імплементаційні акти. Крім того, Договором про функціонування Європейського Союзу встановлено перелік правових актів, які приймаються установами Союзу для реалізації наданих повноважень: регламент – це правовий акт, що має загальне застосування; обов'язковий у повному обсязі; закріплена пряма дія застосування в усіх державах-членах ЄС;

директива – це правовий акт, який є обов’язковим щодо результату, для досягнення якого прийнята, по відношенню до кожної держави-члена, якщо вона є адресатом такого акта, проте залишає національним органам влади відповідної держави вибір форми та засобів досягнення результату; рішення – це правовий акт, обов’язковість якого виражається в повному обсязі, однак якщо рішення має адресне посилення для конкретного суб’єкта, то воно обов’язкове лише для нього; рекомендація та висновки – це правові акти, які не є зобов’язальними.

Установчий договір як змістовне джерело регулювання податкових правовідносин в межах ЄС зумовлений тим, що, маючи членство в ЄС, держави повинні здійснювати свої податкові повноваження відповідно до зобов’язань за установчими договорами та законодавчими положеннями, прийнятими на основі таких договорів. Положення податкового права ЄС обмежують суверенні податкові права держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування переважно у випадку, коли об’єкт або суб’єкт оподаткування має зв’язок з двома або більше державами-членами ЄС. Аналізуючи податкові положення, що закріплені в Договорі про функціонування Європейського Союзу, можна виділити такі податкові акценти: а) антидискримінаційні положення для оподаткування; б) вимога попередньої узгодженості дій у сфері оподаткування; в) межі гармонізації у сфері оподаткування.

Основним законодавчим інструментом для формування права ЄС у податкових питаннях є, безумовно, Директиви ЄС, що видаються Радою. Ці правові акти мають обов’язкову силу для держав-членів щодо встановлення загальних або конкретних цілей, які мають бути досягнуті протягом певного періоду часу. І порівняно з іншими правовими актами, по відношенню до директив – держави необмежені у виборі найбільш прийнятних форм і методів їх практичної імплементації в національне законодавство (однак парадокс у тому, що це відбувається за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених Директивою ЄС).

Визначення директиви ЄС в статусі нормативно-правового акта та джерела права ЄС в національній юридичній доктрині та практиці не викликає особливих дискусій. Директива ЄС являє собою нормативно-правовий акт як офіційний письмовий документ, який виданий уповноваженими суб’єктами нормотворчості у визначеній формі та за встановленою процедурою, і який містить норми права. Директиви

ЄС належать до так званого вторинного законодавства ЄС. Норми вторинного права розробляються на основі первинного, мають автономний спосіб творення та затверджуються інститутами ЄС. Визначальними ознаками директив як вторинного права є їх верховенство по відношенню до національних правових норм, пряма дія (хоча й різного роду), інтегрованість у національне право та забезпеченість юрисдикційним захистом.

Правова природа директиви ЄС, будучи одним з основних джерел податкового права ЄС, розкривається через специфічні властивості, які відрізняють їх від інших джерел вторинного права ЄС, однак демонструють їх кореляційну залежність від норм первинного права ЄС: 1) адресність директив ЄС – директива має обов’язкову силу тільки для тієї держави (або групи держав), якій вона адресована й щодо того результату, на досягнення якого було спрямоване її прийняття; 2) директива як інструмент пролонгованої нормотворчості держав-членів ЄС – ті правила та стандарти, що закріплює собою директива, можуть бути реалізовані тільки подальшими діями держав-членів Союзу, які, у принципі, повністю вільні у визначенні точного змісту самої директиви й у виборі засобів для її виконання; 3) транспонованість Директив ЄС – відповідно до статті 288 ДФЄС, директива є актом ЄС, який хоча і є обов’язковим для держав-членів, однак не має прямої дії, в результаті чого форми та методи його імплементації покладаються на держави-члени, і вони зобов’язані визначити, відповідно до своїх конституційних процедур, спосіб включення директиви у національне право, а також встановити орган, який буде здійснювати цю процедуру.

Враховуючи зміст статті 288 Договору про функціонування Європейського Союзу – загалом директиви ЄС не мають прямої дії, оскільки цей правовий акт має бути імплементований у правову систему держав-членів ЄС. Тому часто порушується питання про співвідношення та взаємозв’язок вертикальної та горизонтальної дії директив ЄС: вертикальний прямий ефект – стосується зв’язку між правом ЄС і національним законодавством, а також того, як держави-члени зобов’язані забезпечити відповідність свого національного законодавства законодавству ЄС; горизонтальний прямий ефект – ця доктрина описує ситуацію, в якій особи можуть покладатися на прямі наслідки індивідуальних прав, наданих статтями договорів ЄС, щоб подавати позови проти інших осіб у національних судах

(тому часто Суд ЄС наголошує, що в такому разі немає необхідності, щоб директива була імplementована національним законодавством).

Імplementація директив у національне законодавство держав-членів ЄС може призвести до проблем з інтерпретацією. Про-директивне тлумачення має на меті інтерпретацію положень національного законодавства у такий спосіб, щоб положення директиви було перенесено в національне законодавство і могло бути застосоване так, як це передбачено і передбачалося директивою, без змін. При цьому слід враховувати не тільки текст директиви, а й її мету, контекст та історію. Про-директивне тлумачення має певні характерні риси, які визначають його сутність: нормативний характер конструкції «про-директивного тлумачення»; застосування правила переваги про-директивного тлумачення; реалізація концепції презумпції відповідності впровадження директиви; дотримання меж про-директивного тлумачення.

Нинішні законодавчі ініціативи спрямовані на пошук балансу між інтересами ЄС, державами-учасницями та суспільством. Директиви, що розробляються та приймаються, покликані зменшити податкові ризики, удосконалити та спростити податкове адміністрування та, при цьому, забезпечити надходження до доходної частини бюджету кожної держави-учасниці Союзу, для виконання ними важливих обов'язків із задоволення публічних суспільних потреб, таких як соціальні послуги, охорона здоров'я та інфраструктура, створення умов безпеки та територіальної цілісності держав-учасниць.

РОЗДІЛ 6. ПРЕЦЕДЕНТНЕ ПОДАТКОВЕ ПРАВО СУДУ ЄС

6.1. Правовий статус та юрисдикція Європейського суду Справедливості

6.1.1. Становлення та правовий статус Європейського суду Справедливості

Європейський Суд Справедливості широко визнаний одним з найуспішніших міжнародних судових органів у світі та розглядається як зразок для інших. Його репутація значною мірою ґрунтується на його внеску в «конституціоналізацію» установчих договорів ЄС та функціонування спільного ринку. Як зазначають Йо. Геліос та В. Єдлецька, «Першим і вищим органом Європейського Союзу є Суд Справедливості Європейського Союзу. Це інституція, яка разом із Загальним судом забезпечує дотримання права при тлумаченні та застосуванні договорів»¹. Суд Справедливості ЄС часто порівнюють із національними верховними чи вищими адміністративними судами, конституційними судами та міжнародними судовими установами², однак, як слушно вказує Т.В. Комарова, «ці порівняння ще більше підтверджують те, що Суд Справедливості ЄС – унікальний інститут, який є за своєю природою та сутнісними характеристиками інститутом *sui generis* так само, як і ЄС, є організацією нового інтеграційного типу *sui generis*»³.

Суд Справедливості ЄС, як і сам Європейський Союз, зазнавали трансформації на різних етапах становлення та розвитку залежно від завдань, які на них покладалися державами-членами. Так, історія становлення ЄС та його інституцій розпочалася зі створення шістьма державами Європейського співтовариства з вугілля та сталі (далі – ЄСВС), шляхом підписання Договору про заснування ЄСВС 18 квітня 1951 року. Згідно з положеннями цього Договору, до повноважень

¹ Helios Joanna, Jedlecka Wioletta. Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa. Wrocław, 2018. – P. 17.

² Coşman Eliza. Jurisprudența uniunii Europene și rolul ei în armonizarea interpretării dreptului. Legea și viața. 2017. August. P. 25-29.

³ Комарова Т.В. Суд Європейського Союзу: розвиток судової системи та практики тлумачення права ЄС: монографія. – Харків: Право, 2018. – С. 23-24.

ЄСВС передавалося регулювання ринку найбільш стратегічних на той час галузей промисловості. Як зазначають В.М. Кравчук та М.А. Кравчук, «найголовнішою метою Договору про заснування ЄСВС, крім сприяння розвитку економіки та спільного ринку вугілля та сталі, було також попередження подальших воєнних конфліктів у Європі»¹. ЄСВС для здійснення керівництва вказаними галузями промисловості мало власні органи, які називалися інститутами: Високий керівний орган, Рада міністрів, Спільна асамблея, Суд правосуддя. Остання інституція була наднаціональною судовою установою, на яку покладалося забезпечення виконання функцій дотримання права при тлумаченні та застосуванні Договору про ЄСВС. До Суду надходила незначна кількість звернень, які здебільшого стосувалися технічних моментів застосування договору. На думку Т.В. Комарової, Суд ЄС був змодельований подібно до французького *Conseil d'Etat*, який є вищим французьким судом, що відповідає за перегляд рішень уряду та нагляд за дотриманням цим урядом меж своїх повноважень. Показово, що перша справа, по якій Суд ЄС виніс рішення, була ініційована з приводу скасування рішення Високого керівного органу щодо правил цінової політики, і протягом багатьох років до Суду надходили позови лише проти цього інституту².

Державами-засновницями ЄСВС 25.03.1957 року в Римі було укладено договір про створення Європейського товариства з атомної енергії (далі – Євроатом). Відповідно до вказаного Договору, Євроатом як об'єднання держав у галузі атомної промисловості має за мету підвищення життєвого рівня в державах членах і розвиток взаємообміну з іншими країнами шляхом створення необхідних умов для розвитку атомної промисловості. Для досягнення визначеної мети Євроатом розвиває наукові дослідження і забезпечує розповсюдження технічної інформації у сфері ядерної енергетики; розробляє та забезпечує застосування заходів безпеки для захисту здоров'я осіб, що працюють у ядерній галузі, і всього населення; залучає капіталовкладення і забезпечує будівництво установок, необхідних для розвитку робіт у сфері ядерної енергії; забезпечує регулярність і рівноправність у поставках руди та ядерного палива споживачам в

¹ Кравчук В.М., Кравчук М.А. Реформа Суду справедливості Європейського Союзу 2016-2019: передумови та наслідки. Нове українське право. Випуск 6. Том 1. 2022. С. 223.

² Комарова Т.В. Юрисдикція Суду Європейського Союзу : монографія. Харків : Право, 2010. С. 17.

рамках Співтовариства; здійснює нагляд щодо використання ядерних матеріалів; розвиває необхідні для прогресу мирного використання ядерної енергії міжнародні відносини¹. Разом зі створенням Євроатому було засноване Європейське економічне співтовариство (далі – ЄЕС) шляхом укладення відповідного договору. Основними завданнями ЄЕС стало створення спільного ринку шляхом поступового скасування між державами-членами митних зборів та кількісних обмежень на імпорт та експорт товарів; встановлення спільного митного тарифу та узгодження торговельної політики щодо третіх країн; усунення перешкод для вільного руху капіталу, робочої сили, товарів та послуг між державами-членами; проведення єдиної політики в галузі сільського господарства і транспорту; координація економічної, соціальної, валютної та інвестиційної політики. На відміну від попередніх договорів, цей Договір заклав основи нового правопорядку, початок самостійної інтеграційної правової системи, що регулює як взаємини її суб'єктів усередині об'єднань, так і відносини спільнот із зовнішнім світом².

Оскільки кожне зі Співтовариств (ЄСВС, Євроатом, ЄЕС) мало свій судовий орган, було вирішено провести об'єднання й утворити один суд. Це було зроблено відповідно до Конвенції про деякі спільні інститути Європейських Співтовариств, положення якої набрали чинності 1 січня 1958 року³. Така ситуація тривала до 1 липня 1967 року, доки не набув юридичної сили Договір про заснування єдиної Комісії та Ради Європейських співтовариств від 8 квітня 1965 року, відомий як Договір про злиття. Після цього Суд правосуддя став називатися Судом Європейських співтовариств, оскільки він обслуговував усі три співтовариства⁴. Через двадцять років, у

¹ Право Європейського Союзу : підручник/[Р.А. Петров (кер. авт. кол.), А.О. Вакулєнко, Ван Елсуєге П. та ін.]; за ред. Р.А. Петрова. Вид. 9-ге, змінєне і допов. Харків: Право, 2019. С. 11.

² Ковалів М.В., Тимчишин Т.М., Ніканорова О.В. Основи права Європейського Союзу: навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2020. С. 19.

³ Pieciukiewicz K. Ewolucja Wspólnot Europejskich w świetle wybranych orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, [в:] T. Wasilewski (red.), Unia Europejska: od Traktatów Rzymskich do Traktatu Lizbońskiego, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2008. P. 40.

⁴ Комарова Т.В. Суд Європейського Союзу: розвиток судової системи та практики тумачення права ЄС. С. 38.

зв'язку з розширенням співтовариств до 12 членів, постала необхідність внесення змін до усіх трьох установчих договорів. Так, 17 лютого 1986 року був підписаний Єдиний європейський акт, важливою новацією якого стало створення Суду першої інстанції, який розпочав роботу в 1989 році. Частина юрисдикції Суду Європейських співтовариств була передана йому, що зменшило навантаження на Суд Європейських співтовариств¹. На думку Д.М. Глушицького, «це створило можливість для основного суду сконцентрувати свою увагу на розвитку та висвітленні права ЄС»².

Після підписання 7 лютого 1992 року Маастрихтського договору про утворення Європейського Союзу Суд Європейських співтовариств продовжив свою діяльність уже як Суд Європейського Союзу. Відповідно до статті 19 цього Договору, до його складу входили: Суд, Трибунал та спеціалізовані трибунали. У примітці до статті 19 Договору зазначалося, що спеціалізовані трибунали – це судові органи, наділені спеціальною юрисдикцією, які можуть бути створені на підставі подальших рішень. Так, на підставі укладеного в 2001 році Ніщцького договору, 2 листопада 2004 року створено Трибунал у справах публічної служби (The Civil Service Tribunal), юрисдикція якого поширювалася на спори між Європейським Союзом та працівниками ЄС³.

Відповідно до Лісабонського договору 2007 року, введено комплексне поняття «Суд Європейського Союзу», яке характеризувало усю судову систему ЄС і включало три ланки: безпосередньо Суд ЄС, Загальний Суд та спеціалізовані суди (стаття 19 Договору). На думку В. М. Кравчука та М. А. Кравчука, «Прототипом Суду ЄС став Суд Європейських співтовариств, Загального суду – СПП, спеціалізованих судів – спеціалізовані судові палати. Теперішні судові ланки мають таку саму підпорядкованість, як і в колишній дореформаційній системі, тобто Загальний Суд створюється при

¹ Pieciukiewicz K. Ewolucja Wspólnot Europejskich w świetle wybranych orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. P. 40.

² Глушицький Д.М. Компетенція Європейського Суду Справедливості та Європейського Суду з прав людини щодо захисту прав людини. Наукові записки. Том 20. Спеціальний випуск. 2002. – С. 303.

³ Камінська І.В. Судова система ЄС: гносеологічні засади функціонування та розвитку. Часопис Київського університету права. 2020. №1. С. 47.

Суді справедливості, а судові палати – при Загальному Суді»¹. За твердженням Т. В. Комарової, «за Лісабонським договором суттєвих змін судова система не зазнає, оскільки після зміни назв кожна судова ланка виконує ті ж самі функції, що і раніше. Нова реформа була спрямована не стільки на структурні зміни, скільки на підтвердження центральної ролі Суду ЄС у судовій системі Союзу, а також оптимізації юрисдикції»².

Унаслідок проведеної в 2016 році реформи з 1 вересня припинив свою діяльність Трибунал у справах публічної служби (The Civil Service Tribunal), який діяв з 12 грудня 2005 року і був єдиним судовим органом спеціальної юрисдикції, що розглядав і вирішував винятково трудові (службові) спори між Європейським Союзом та його службовцями й іншими співробітниками. Було також збільшено кількість суддів. На думку Т.В. Комарової, «у цьому випадку вперше за історію існування Суду ЄС рішення стосувалося не створення нової ланки для розвантаження судів, а збільшення кількості суддів»³. Отже, наразі до структури судової системи ЄС включено Суд Справедливості (The Court of Justice) і Загальний суд (The General Court), а також передбачено можливість створення спеціалізованих судових палат з розгляду окремих категорій позовів або проваджень в особливих галузях⁴.

6.1.2. Юрисдикція Європейського Суду Справедливості

Подальше розширення Європейського Союзу, як зазначила суддя Суду Справедливості ЄС від Республіки Польща п. Н. Полтурак, «супроводжувалось розширенням юрисдикції Суду Справедливості ЄС та зростанням кількості скарг до нього; підвищення ступеня гармонізації та уніфікованості права ЄС в різних напрямках надало Суду відповідну юрисдикцію в цих відносинах»⁵. Можемо зробити

¹ Кравчук В.М., Кравчук М.А. Реформа Суду справедливості Європейського Союзу 2016-2019: передумови та наслідки. С. 223.

² Комарова Т.В. Юрисдикція Суду Європейського Союзу: монографія. С. 28.

³ Комарова Т.В. Організація судової системи Європейського Союзу. Вісник НАН України. 2018. Том 25. № 1. С. 84.

⁴ 4. Ключникова Н. Реформа в судовій системі Європейського Союзу. Молодий вчений. 2019. 11(75). С. 33-35.

⁵ Póltorak N. Sąd Unii Europejskiej – reforma, kompetencje i rola w unijnym systemie ochrony prawnej, EPS 2021, nr 8. С. 6.

висновок, що юрисдикція Суду Справедливості ЄС розширювалася та змінювалася разом із розвитком та трансформацією самого ЄС.

Суд ЄС був наділений багатьма повноваженнями, пов'язаними з системою правосуддя та внутрішніми справами, які вважалися одним із найважливіших атрибутів державного суверенітету¹. На думку Д. Антонової, «юрисдикція Суду Справедливості ЄС була визначена досить загально, він призначений для тлумачення та застосування права ЄС, але законодавець ЄС не обмежив наслідки цієї діяльності лише стадією судового застосування права»². Як зазначає Т.Д. Апостол, судова діяльність Суду ЄС має яскраво виражений нормативний характер³. Науковці вказують, що, згідно зі статтею 281 Договору про функціонування ЄС, Статут Суду Справедливості ЄС викладається в окремому Протоколі. Європейський Парламент та Рада, діючи відповідно до звичайної законодавчої процедури, можуть вносити зміни до тексту Статуту, діючи або за зверненням Суду Справедливості ЄС та після проведення консультацій з Комісією, або за пропозицією Комісії та після проведення консультацій із Судом Справедливості ЄС. Таке повноваження, на думку вчених, можна розглядати як вираження більш об'ємного, але не достатньо описаного явища – «судового саморегулювання» судової системи ЄС. Це означає, що «в такій ситуації Суд Справедливості ЄС, діючи від імені всього Суду ЄС, може відігравати законодавчу роль щодо внесення змін до Статуту, а отже, відіграє провідну роль у можливості зміни судової структури ЄС»⁴. Отже, що юрисдикція Суду ЄС визначається установчими документами ЄС, Статутом, Регламентом, Рекомендаціями національним судам і трибуналам щодо порушення преюдиційного провадження⁵ та власне самим Судом

¹ Wawrzyk P. Sprawy wewnętrzne i wymiar sprawiedliwości w Unii Europejskiej. Wydawnictwo Sejmowe. Warszawa. 2005. P. 39.

² Antonów D. Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Warszawa 2009. P. 98-99.

³ Apostol Tofan, Dana, Instituții administrative europene, Editura C.H.Beck, Bucuresti, 2006. P. 256.

⁴ Alemanno A., Pech L. Thinking justice outside the docket: A critical assessment of the reform of the EU'S court system, CML Rev. 2017, №1, Ps. 175.

⁵ Див.: Кравчук В.М., Юхимюк О.М. Загальні аспекти правового статусу судді Суду справедливості Європейського Союзу. Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління. 2022. № 4 (22). С. 102. DOI : [https://doi.org/10.32689/2617-9660-2022-4\(22\)-99-107](https://doi.org/10.32689/2617-9660-2022-4(22)-99-107)

Справедливості ЄС¹, а юрисдикція Загального суду та спеціалізованих судових палат додатково визначається також спеціальними рішеннями Ради ЄС про їх створення.

Різноманітність правовідносин, на які поширюється право ЄС, також призводить до різноманітності характеру спорів або позовів, з якими можна звертатися до Суду ЄС. На думку Л. С. Негури, можна виділити декілька типів процедур, які поступово окреслюють процесуальне право Європейського Союзу та спонукають нас задуматися про процесуальне право у сфері адміністративного права: процедура прямих позовів (загальне право) в Суді ЄС; процедура запитів про попередні рішення Суду ЄС; спеціальні процедури в Суді ЄС; процедура оскарження в Суді ЄС; процедура в суді². Виходячи з досить об'ємної юрисдикції та широкого кола процедур, в яких вона реалізується, юрисдикцію Суду ЄС можна класифікувати на певні групи. Т. В. Комарова із цього приводу зазначає: «У доктрині права ЄС класифікація юрисдикції Суду ЄС не становила предмет окремих досліджень, а у контексті загального розгляду його повноважень серед науковців поширеною стала класифікація юрисдикції на пряму, тобто ту, справи по якій ініціює учасник спору, та непряму – преюдиціальну, тобто справи, які ініціює не безпосередній учасник спору»³. До преюдиціальної (безспірної) юрисдикції Суду ЄС належить ухвалення преюдиціальних рішень відповідно до статті 267 Договору про функціонування ЄС та винесення висновків щодо відповідності міжнародних угод, які укладаються Співтовариством, установчому Договору (стаття 218 Договору про функціонування ЄС).

Згідно зі статтею 267 Договору про функціонування ЄС, судові органи держав-членів можуть/повинні звертатися до Суду Справедливості ЄС з питанням щодо «тлумачення Договорів, дійсності та тлумачення актів, ухвалених інституціями, органами, установами чи агентствами Союзу», за умови, що вони становлять основу рішення

¹ У рішенні по справі C-459/03 «Єврокомісія проти Ірландії» Суд справедливості ЄС встановив, що тільки він має виняткову юрисдикцію з питань застосування та тлумачення права ЄС, включаючи ті норми міжнародного права, які стали частиною правопорядку ЄС (як наприклад, Конвенція ООН з морського права 1982 року). Case C-459/03, *Commission v Ireland* [2006] ECLI:EU:C:2006:345

² Negură Laura-Cristiana. Dreptul Uniunii Europene – o nouă tipologie juridică. Teză de doctorat. București. 2014. С. 21

³ Комарова Т.В. Юрисдикція Суду Європейського Союзу: монографія. С. 78.

у справі, яка ними розглядається¹. Процедура попереднього вирішення справи не є позовною. Вона ініціюється не скаргю сторін певного спору, а правовим запитом національного суду, в якому розглядається справа. Як зазначають Йо. Геліос та В. Єдлецька, «процедура стосується лише запитань, поданих цим судом, і, в принципі, її метою є не вирішення поточного спору, а надання елементів, необхідних для його вирішення»². В преюдиціальній процедурі сторони мають лише непрямий доступ до суду. Рішення про направлення запиту для попереднього рішення приймається виключно національним судом, хоча іноді ініціатива може виходити від сторін національного провадження. Детальні процедурні правила в цьому випадку регулюються внутрішнім законодавством держав-членів ЄС³. Повноваження виносити попереднє рішення належить судам всіх рівнів держав-членів ЄС. Законодавчого визначення «суду» для цілей попереднього рішення немає⁴. Тому Судом ЄС було розроблено визначення поняття «суд» у розумінні статті 267 Договору про функціонування ЄС. Воно охоплює всі органи влади, які відповідають вимогам визначеним Судом ЄС, а саме: юридичне походження органу; його постійний характер; обов'язковий характер його юрисдикції; змагальний характер провадження; той факт, що він застосовує положення закону (а не те, що він виносить рішення на основі справедливості); його незалежність і судовий характер його рішень⁵. Визначення поняття «суд», сформоване обширною прецедентною

¹ Kuś A. (red.), Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej w zarysie, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s. 180, 368.

² Helios Joanna, Jedlecka Wioletta. Wykładnia prawa Unii Europejskiej ze stanowiska teorii prawa. P. 18.

³ Łazowski A. Dostęp jednostek do sądów wspólnotowych (ze szczególnym uwzględnieniem powództwa o unieważnienie aktu prawnego). [в:] H. Izdebski, H. Machińska (red.), Dostęp obywateli do europejskiego wymiaru sprawiedliwości, Wydawnictwo UW, Warszawa 2005, P. 63.

⁴ Огляд прецедентного права Суду Європейського Союзу у сферах, що регулюються Угодою про асоціацію між Україною та ЄС. Списки та резюме підготував Адам Лазовські / Проект ЄС «Підтримка впровадження Угоди про асоціацію між Україною та ЄС». С. 10. Електронний ресурс: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/inline/files/review-of-the-case-law-of-the-eucourt-of-justice-fields-covered-by-the-association-agreement-2018.1.1.ukr_1.pdf.

⁵ Adam R., Safjan M., Tizzano A. Zarys prawa Unii Europejskiej. Oficyna a Wolters Kluwer. Warszawa 2014. P. 340–344.

практикою Суду справедливості ЄС, для цілей процедури попереднього рішення суттєво відрізняється від типового національних правових систем¹. Суд Справедливості ЄС також надав право подавати запит для попереднього рішення органам, які виконують несудові функції, наприклад, комерційному арбітражу або професійним об'єднанням та профспілкам. Однак він відмовився надати статус національного суду договірному арбітражу. Подібну позицію Суд Справедливості ЄС зайняв і щодо податкового органу, наголосивши, що третьою стороною у спорі має виступати суд. Крім того, згідно з його позицією, державне міністерство теж не є судом у розумінні права ЄС, оскільки воно не вирішує справи самостійно².

Національний суд, який не є судом останньої інстанції (суд, рішення якого не підлягають оскарженню згідно з національним законодавством), має право направити запит для попереднього вирішення. Якщо ж суд вирішить не направляти запит, то він може автономно тлумачити договір або акт, про який йдеться. Цей суд, у разі необхідності, може навіть оцінити дійсність акта, однак із застереженням, що якщо така оцінка закінчиться негативним результатом, то йому доведеться утриматись від визнання такого акта недійсним і передати питання щодо дійсності на розгляд Суду Справедливості ЄС. Національний суд, поки очікує рішення Суду Справедливості ЄС, має право призупинити дію національних заходів, заснованих на правових актах ЄС, щодо дійсності яких він має серйозні сумніви. Водночас для національного суду «рішення якого не підлягають оскарженню згідно з національним законодавством», подання запиту на попереднє рішення є обов'язком³.

В аналогічний спосіб вирішується питання й щодо другої можливої умови – а саме «розбіжностей у судовій практиці». Коли судова практика нижчих інстанцій тлумачить по-різному положення права ЄС, і це призводить до винесення різних рішень, така ситуація є підставою для прийняття касаційної скарги⁴. Попереднє провадження, спрямоване на забезпечення однакового тлумачення та однакової ефективності права ЄС у всіх державах-членах, а також на

¹ Zawadzka A., Taborowski M. O procedurze orzeczeń wstępnych i stosowaniu prawa wspólnotowego. «Palestra». 2003. № 9-10. P. 214.

² Kuś A. (red.), Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej w zarysie. P. 369.

³ Adam R., Safjan M., Tizzano A. Zarys prawa Unii Europejskiej. P. 344-345.

⁴ Baron M. Stosowanie z urzędu prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe. Wydawnictwo Lex a Wolters Kluwer business. Warszawa 2014. P. 375-376.

розвиток співпраці між Судом Справедливості ЄС і національними судами та надання можливості особам контролювати законність правових актів, гарантує належне застосування права ЄС. Рішення Суду ЄС має пріоритет над суперечливими положеннями національного законодавства. Проблема, що виникає, пов'язана з автономією держав-членів, оскільки вони мають право створювати власні судові органи¹. Ця проблема розглядається в контексті догматики європейського права, міжнародного публічного права, конституційного права в контексті передачі повноважень органів судової влади міжнародним суб'єктам. Компетенція встановлювати правову норму, застосовну до конкретної ситуації, в контексті якої відбувається правовий спір, є компетенцією, що належить до самої суті системи правосуддя. Суд ЄС набув повноважень тлумачити Установчі Договори у контексті конкретних справ у результаті правових питань, поданих національними судами. Рішення Суду ЄС обов'язкові для суду, який розглядає справу. Слід пам'ятати, що відносини між національними судами та Судом є відносинами співпраці, а не ієрархічного підпорядкування². Компетенція Суду ЄС щодо тлумачення договору в контексті конкретних справ є прикладом передачі повноважень національним судовим органам. У випадку виникнення сумнівів щодо тлумачення акта права ЄС або сумнівів щодо відповідності акта вторинного законодавства первинному праву, відправлення правосуддя в цій справі здійснюється двома судовими органами: Судом Справедливості ЄС, який тлумачить акт права ЄС або перевіряє його дійсність, і національним судом, який вирішує інші питання³. Суд не займається вирішенням національних спорів, його компетенція полягає лише в тлумаченні або рішенні щодо дійсності акта права ЄС. Саме національний суд після отримання відповіді від Суду в Люксембурзі на попередній запит приймає рішення щодо розглядуваної ним справи.

¹ Bajorek-Ziaja H. Skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz skarga do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. LexisNexis, Warszawa. 2006. P. 90.

² Andrzejewska-Czernek. Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej dokonywana przez sądy administracyjne oraz organy administracji podatkowej. Toruński Rocznik Podatkowy. 2010. P. 94.

³ Wojtyczek K. Przekazywanie kompetencji organów władzy sądowniczej podmiotom międzynarodowym. [w:] J. Wawrzyniak, M. Laskowska, Instytucje prawa konstytucyjnego w dobie integracji europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. Marii Kruk-Jarosz, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2009, P. 431.

Процедура попередніх рішень має на меті створити послідовну правову систему в усьому Європейському Союзі шляхом ефективного впровадження законодавства відповідно до духу *acquis communautaire*. Згідно зі статтею 267 Договору про функціонування ЄС, Суд ЄС поступово змінював свою позицію щодо прийнятності запитів про винесення попереднього рішення. Т. Т. Концевіч розподілив цей процес на кілька етапів. Перший етап – це період, коли Суд ЄС створює авторитет процедури попереднього рішення та заохочує національні суди подавати запити щодо тлумачення відповідно до статті 267 Договору про функціонування ЄС. На цьому етапі підхід Суду ЄС описується як відкритий і сприятливий, навіть коли сторони стверджували, що запити, передані національним судом, були ідентичними тим, які вже були предметом попереднього рішення Суду, останній наголошував на свободі національних судів подавати запити. Другий етап характеризується двома тенденціями. Перша полягає у змінах, які Суд вносить у запити, передані йому національними судами. На поставлені запити він не відповідає точно, а дещо видозмінює їх, оскільки вважає це необхідним для відповіді. Друга визначається першою справою, у якій Суд ЄС вирішив, що він не має юрисдикції відповідати. Обидві тенденції тісно пов'язані, вони є двома сторонами однієї медалі. Їх пов'язує спільна мета. Вони становлять гарантію того, що, відповідаючи, Суд ЄС не виходить за межі юрисдикції, наданої йому відповідно до статті 267 Договору про функціонування ЄС. Третій етап полягає у запровадженні Судом ЄС у право ЄС доктрини *acte clair*, яка кваліфікує обов'язок, покладений на національний суд останньої інстанції, визнаючи, що існують обставини, коли такий суд не повинен передавати запити, навіть якщо він є судом, рішення якого не можна оскаржити. Четвертий етап – це підкреслення Судом ЄС того, що для використання статті 267 Договору про функціонування ЄС, національні суди повинні виконати низку зобов'язань, і Суд ЄС не буде просто пасивним одержувачем «усього, що до нього надійшло». П'ятий етап, найбільш цікавий з точки зору розподілу юрисдикції між Судом Справедливості ЄС та національними судами, можна сказати, що триває донині. На думку Т. Т. Концевіча, цей етап передбачає специфічне змішування елементів із попередніх етапів. З одного боку, Суд вважає, що джерелом його юрисдикції залишається запит, переданий національним судом, з іншого боку, він продовжує дотримуватися позиції, що національний суд повинен належно

використовувати процедуру, передбачену статтею 267 Договору про функціонування ЄС¹.

Прямі провадження, з погляду Т.В. Комарової, відрізняються від преюдиціальних тим, що «предметом проваджень є спір про право, який ініціюється безпосередньо учасниками спору, а більшість справ прямого провадження розглядаються Загальним судом, оскільки частіше за все позивачами у справах прямого провадження виступають приватні особи»². Загальний суд наділений юрисдикцією розглядати справи, які порушені приватними особами. До їх переліку належать такі категорії справ: щодо оскарження актів інститутів, органів, офісів, агентств ЄС (стаття 263 Договору про функціонування ЄС); щодо оскарження незаконної бездіяльності інститутів, органів, офісів, агентств ЄС (стаття 265 Договору про функціонування ЄС); щодо відшкодування збитків у разі позадоговірної відповідальності ЄС (стаття 268 Договору про функціонування ЄС); щодо спорів між ЄС та його службовцями (стаття 270 Договору про функціонування ЄС). Водночас Суд Справедливості ЄС наділений юрисдикцією щодо тих прямих проваджень, позивачами по яких є держави-члени та інституції ЄС, та стосуються здебільшого справ про забезпечення примусового виконання зобов'язань держав-членів (статті 258-260 Договору про функціонування ЄС) та стосовно оскарження правових актів інститутів, органів, офісів, агентств ЄС (стаття 263 Договору про функціонування ЄС). Тобто у справах прямого провадження юрисдикція Суду ЄС розподіляється між Судом Справедливості ЄС та Загальним судом. За статистикою, більшість справ, яка розглядається Судом Справедливості ЄС, належить до процедури попереднього рішення. Тоді як більшість справ, що розглядаються Загальним судом, належить до прямого провадження. Так, відповідно до щорічного звіту Суду Справедливості ЄС, за 2022 рік до Суду Справедливості ЄС було подано 806 справ. Як і в попередні роки, ці справи були в основному запитами про попередні рішення та апеляційними скаргами, які, відповідно 546 та 209 справ, склали понад 93% від загальної кількості справ, порушених у

¹ Koncewicz T.T. Wspólnotowy Kodeks Proceduralny. Słowo wstępne Profesora Koena Lenaerts, C.H Beck. Warszawa. 2008. P. 35-38.

² Комарова Т.В. Суд Європейського Союзу: розвиток судової системи та практики тлумачення права ЄС : монографія. С. 201.

2022 році. До Загального суду за цей же період подано 904 справи, з яких 792 належали до процедури прямого провадження¹.

6.1.3. Висновки до підрозділу 6.1

У грудні 2023 року Суд ЄС відсвяткував свою 71-шу річницю з дати створення. Протягом цього терміну судова система ЄС зазнавала серйозних реформ, які, якщо розглядати їх в цілому, були справжньою трансформацією. За час свого існування Суд ЄС зазнав два суттєвих розширення, які привели до майже подвоєння штату інституції, збільшення кількості робочих мов та мов розгляду справ, створення та ліквідації Трибуналу публічної служби, модернізації внутрішніх методів роботи, розширення юрисдикції та запровадження термінової процедури попереднього розгляду. Вважається, що на організацію та характер Європейського Суду вплинув французький *Conseil D'Etat*. Процедури апеляції та повної апеляції в Суді є прикладами такої подібності.

За своєю юрисдикцією Суд ЄС нагадує як національний верховний суд при апеляційному розгляді рішення суду першої інстанції, так і конституційний суд, при визначенні балансу між повноваженнями держав-членів і повноваженнями інституцій Співтовариства. На думку дослідників, Суду ЄС також властиві всі ознаки адміністративного суду. Крім того, Європейський Суд визначається як арбітражний суд, який вирішує конфлікти між установами та організаціями ЄС та/або державами-членами. Суд не має повноважень втручатися, як йому заманеться, його дії мають набувати форми, визначені та сформульовані в договорах. Його основні функції зводяться до забезпечення дотримання державами-членами своїх зобов'язань за Установчими Договорами, перевірки законності актів інституцій Співтовариства та гарантування однакового застосування актів права Європейського Співтовариства в державах-членах.

При створенні Суду ЄС як інституції Європейського Союзу було вирішено, що Суд ЄС не матиме права ініціативи. Він не може вирішувати питання, які не були передані на його розгляд сторонами, які мають такі повноваження. Більше того, він має незначну компетенцію або взагалі не має повноважень у сферах другого та

¹ Annual Report on Judicial Activity of the Court of Justice of the European Union 2022. Електронний ресурс: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-04/qd-aq-23-001-en-n.pdf>

третього рівня (спільна зовнішня політика та політика безпеки; політика й судова співпраця у кримінальних справах). Незважаючи на те, що Європейський Суд у своїй прецедентній практиці розширив свої компетенції та функції, все ж у питаннях Установчих Договорів Європейський Суд є радше реактивною, ніж проактивною інституцією. Суд ЄС контролює та спостерігає за впровадженням та використанням узгоджених норм права.

Можна сказати, що в Європейському Союзі існує так званий «магічний трикутник»: «пряма дія», «верховенство» та «попереднє рішення». Усі ці три правила разом дозволяють Європейському Суду мати величезний вплив на процес європейської інтеграції. За словами А. Вочеса, не існує «жодних ефективних європейських договорів без переваги європейського права над правом держав-членів; відсутність верховенства без прямого впливу, протилежного особам і з боку окремих осіб; немає прямої дії без попередніх рішень, що забезпечують однакове застосування єврозакона у усьому Європейському Союзі, – його думку, – без цих трьох стовпів Європейське співтовариство розвалиться, тому що не буде сили навести порядок у неоднорідній та багаторівневій європейській публічній сфері»¹.

6.2. Рішення Європейського Суду Справедливості як джерело (форма) податкового права ЄС

6.2.1. Загальна характеристика рішень Європейського Суду Справедливості у сфері податкового права ЄС

Специфіка актів, які приймаються Європейським Судом Справедливості, значною мірою визначена його юрисдикцією. Як зазначає О. Є. Проць, «зовнішніми формами реалізації юрисдикції Суду ЄС виступають його акти – рішення, накази та висновки»². Рішення та висновки, за твердженням Т.В. Комарової, «ухвалюються Судом у межах тих чи інших проваджень за результатами розгляду справ, а накази ухвалюються при вирішенні процесуальних питань або при з'ясуванні, що подібне питання вже було винесене в рамках іншого

¹ Vauchez Antoine. «Integration through Law» Contribution to a Socio-History of EU Political Commonsense. EUI working papers RSCAS/ 2008. No 10. P. 1.

² Проць О.Є. Рішення суду ЄС та їхній вплив на правову систему України. Правовий часопис Донбасу. №4 (81). Vol. 1, 2022. С. 34.

процесу або питання є явно очевидним, враховуючи вже існуючу практику»¹. За такої ситуації Судом ЄС виноситься наказ, який відсилає до попереднього рішення або практики (ч. 3 статті 104 Регламенту Суду ЄС). Здійснення судового контролю в рамках процедур, які належать до юрисдикції Суду ЄС, здебільшого закінчується ухваленням рішення. За запитом держав-членів, інституцій ЄС щодо відповідності міжнародних угод, які укладаються ЄС та третіми державами або міжнародними організаціями, положенням установчих договорів, Суд ЄС виносить висновки. На думку Т.В. Комарової, «оскільки накази стосуються внутрішніх процесуальних питань, а висновки за статистикою не становлять великого обсягу роботи Суду, то саме рішення Суду ЄС як форма реалізації його юрисдикції має безпосередній вплив на інтеграційний правопорядок»².

Зауважимо, що багато дослідників права ЄС поряд із установчими договорами, нормативними актами інституцій ЄС, що приймаються у встановленому порядку на основі вищевказаних договорів, і деяких інших вторинних джерел, джерелом права також вважають саме рішення Суду ЄС, підкреслюючи їх особливу юридичну природу. Зокрема, Дж. Стейнер та Л. Вудз називають рішення Суду ЄС «судовим законодавством»³. Враховуючи те, що Суд ЄС не тільки здійснює тлумачення приписів права ЄС, але і формулює правові конструкції, що не мають текстового закріплення в установчих договорах та при цьому позитивно впливають на розвиток права ЄС, необхідно погодитися з думкою Т. В. Комарової про те, що «Суд ЄС своїм тлумаченням положень установчих договорів виходить за рамки тлумачення лише вторинного права. Тим самим рішення виступають нормативним правоположенням і формою права»⁴.

Науковцями також досить часто звертається увага на прецедентний характер рішень Суду ЄС. Так, Т. М. Анакіна пише, що «прецедент, утворований судами ЄС, є самостійним джерелом права

¹ Комарова Т.В. Юрисдикція Суду Європейського Союзу: монографія. С. 207.

² Комарова Т.В. Юридична сила та нормативність рішень Суду Європейських Співтовариств // Сучасні проблеми юридичної науки: Тези доп. та наук. повід. всеукр. наук.-практ. конф. молод. учених та здобувачів. Х.: Нац. юрид. акад. України, 2008. С. 148-151.

³ Steiner J., Woods L. Textbook on EC Law. London : Blackstone Press Limited, 2000. С. 48.

⁴ Комарова Т.В. Юрисдикція Суду Європейських співтовариств: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Київ, 2009. С. 13.

ЄС з огляду на: специфіку права ЄС/Співтовариств, особливого місця судів ЄС в інституційній системі та значення рішень судів ЄС у правопорядку ЄС/Співтовариств»¹.

Концепція прецеденту втілена в доктрині *stare decisis*, яка означає «схожі справи мають вирішуватись однаковими способами»². Сутність прецеденту полягає в такому: судді повинні використовувати раніше ухвалене рішення під час розгляду аналогічної справи, а також судді створюють норми права під час вирішення спорів між сторонами. Зазначений принцип властивий англосаксонській правовій системі, тоді як для романо-германської правової системи більш характерна доктрина *jurisprudence constante* (усталена судова практика). В контексті цієї доктрини судді можуть використовувати судові рішення в майбутньому під час розгляду аналогічних справ, однак, «на відміну від доктрини *stare decisis*, такі рішення будуть джерелом (формою) права не через закріплену обов'язковість дотримуватися прецеденту судом, а внаслідок переконливості правильної інтерпретації норми права»³.

За твердженням М. Кавчинської, «обов'язкова сила прецеденту не є невід'ємною рисою судової системи Союзу»⁴. Доктрини *stare decisis* та прецеденту формально не існують у праві ЄС⁵. Це стосується не тільки горизонтального відношення рішень на рівні Суду ЄС чи Загального суду, але й так званих «вертикальних прецедентів», де

¹ Анакіна Т.М. Судовий прецедент у праві Європейського Союзу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.11. Харків, 2008. С. 14.

² Малишев Б.В. Прецедентне право. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. / Нац. акад. прав. наук України, Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького, Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого; редкол. В.Я. Тацій та ін. Харків : Право, 2017. Т. 3. Загальна теорія права. С. 606.

³ Квятковська Б.І. Особливості судового прецеденту в англо-саксонській та романо-германській правових сім'ях (порівняльний аналіз). Теорія і практика правознавства. 2013. Вип. 1. С. 5.

⁴ Kawczyn'ska M. The Court of Justice of the European Union as a law-maker: enhancing integration or acting ultra vires? [в:] *Judicial Law-Making in European Constitutional Courts*. Edited by Monika Florczak-Wątor. London. 2020. – P. 205.

⁵ Daniel Chalmers, Gareth Davies, Giorgio Monti, *European Union Law. Cases and Materials*. Cambridge University Press 2010, P. 169–170; Marc Jacob, *Precedents and Case-Based Reasoning in the European Court of Justice: Unfinished Business*. Cambridge University Press. 2014. P. 66.

Загальний суд не зв'язаний рішеннями Суду Справедливості ЄС¹. Виходячи з вищезазначеного, частина науковців розглядає рішення Суду ЄС не як прецеденти, пов'язані та інтерпретовані зі змістом конкретної справи, а радше як набір нормативних положень загальної чинності. У подальших випадках такі нормативні положення застосовуються до подібних правових ситуацій, не обмежуючись контекстом конкретної справи. Так, у своїй судовій практиці Суд ЄС, на думку М. Бобіка, «широко використовує так звані “групові цитати”, що відтворюють речення або цілі абзаци з його власних попередніх рішень. Рішення Суду ЄС, які не мають більш широких наслідків, були б неприйнятними для розвитку правопорядку Союзу та однакового застосування права ЄС»².

Історично це пояснюється тим фактом, що першопочатково Співтовариство було засноване державами, які належать до сім'ї романо-германської системи права, для якої наднаціональний правовий порядок, створений таким способом, має подібні характеристики. Проте, як зазначає А. Арнул, «це правда, що Суд не зв'язаний своїми попередніми рішеннями, однак загально визнано, що на практиці він не часто відступає від них»³. Ілюструвати думку вченого можна безпосередньо на прикладі рішень Суду ЄС. Так, у справі C-154/16 «*Latvijas Dzelzceļš*» *VAS v Valsts ieņēmumu dienests*, ECLI:EU:C:2017:392 (щодо сплати митного боргу та прав ПДВ на імпорт) Суд ЄС обґрунтував рішення посиленням на свої попередні ухвалені рішення. Аналогічно діяв Суд ЄС і в справі C-607/14 *Bookit, Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (щодо відмови у наданні звільнення від податку на додану вартість для певних поставок послуг)⁴. Отже, можна зробити висновок, що Суд ЄС дотримується

¹ Kieran Bradley. Vertical Precedent at the Court of Justice of the European Union: When Push Comes to Shove. [в:] Kieran Bradley, Noel Travers, Anthony Whelan (ed.). *Of Courts and Constitutions Liber Amicorum in Honour of Nial Fenelly*. London. 2014. P. 47, 65.

² Michael Bobek. The Court of Justice of The European Union [в:] Anthony Arnall, Damian Chalmers (ed.), *The Oxford Handbook of European Union Law*. Oxford University Press. 2015. P. 153.

³ Arnall Anthony. Owning up to fallibility: Precedent and the Court of Justice. *Common Market Law Review*. 1993. №30, P. 247, 248.

⁴ Огляд прецедентного права Суду Європейського Союзу у сферах, що регулюються Угодою про асоціацію між Україною та ЄС. Списки та резюме підготував Адам Лазовські / Проект ЄС «Підтримка впровадження Угоди про асоціацію між Україною та ЄС». P. 319, 322. Електронний ресурс: <https://eu->

своїх попередніх рішень і застосовує їх до майбутніх справ, якщо фактична ситуація схожа або ідентична, що нагадує концепцію прецедентної практики¹.

На думку Т. В. Комарової, «на визнання судового рішення як прецеденту, ідентифікацію його юридичної природи та характеру впливають два чинники: формально-юридичний фактор та фактичні обставини». Під формально-юридичним фактором, продовжує науковиця, «розуміється офіційне визнання загальнообов'язковості та імперативності судового акта. Фактичні ж обставини не формально, а реально визначають характер, юридичну природу, юридичну силу та соціальну значущість того чи іншого рішення». У разі з рішеннями Суду Справедливості ЄС, робить висновок вчена, «можна говорити про визнання за ними якості прецедентів за фактичними обставинами. На цьому етапі розвитку правової системи ЄС, безперечно, можна стверджувати про існування сформованого прецедентного права, створеного Судом Справедливості ЄС, яке є одним із джерел наднаціонального права»². Завдяки своїм рішенням Суд Справедливості ЄС виступив однією з рушійних сил інтеграції правової системи Співтовариства, так званим «архітектором правового порядку Європейського Союзу». Така роль зумовлена еволюційним процесом будівництва Європейського Співтовариства, передбаченого Договором про заснування ЄЕС у 1957 році, який містив багато прогалин. Так, за винятком товарів, Договір не визначав режим, застосовний до зовнішніх відносин Співтовариства; крім того, багато основоположних положень Договору були викладені в загальних та абстрактних термінах, які потребували пояснень. Усунення перешкод для руху товарів і людей, а отже, й реалізація спільного ринку, передбаченого Договором, вимагала необхідності вторинної законодавчої діяльності, яка б мала форму гармонізації національних правил або

ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/inline/files/review-of-the-case-law-of-the-eucourt-of-justice-fields-covered-by-the-association-agreement-2018.1.1.ukr_1.pdf.

¹ Гочаров В.О., Точій А.О., Іванов А.Г. Прецедентний характер рішень Суду Європейського Союзу. Юридичний науковий електронний журнал. 2021. №10. С. 583.

² Комарова Т.В. Правова сила рішень Суду справедливості Європейського Союзу. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. Серія Право. Випуск 49. Том. 2. С. 194-195.

системи взаємних визнань¹. Такою формою діяльності стали рішення Суду ЄС, прийняті в результаті розгляду конкретних справ з використанням процедур правотворчого характеру. До особливостей рішень належить таке: 1) створюють чи формулюють нове правове положення, новий підхід до вирішення правової ситуації для конкретного випадку, тобто мають казуальний характер; 2) базуються на праві ЄС як системі діючих юридичних цінностей і регуляторів суспільних відносин; 3) набувають характер повторюваного та неодноразово діючого правила як належного способу для подальшого вирішення юридичних колізій; 4) спрямовані на вироблення єдиного правового підходу до вирішення певної категорії справ, тобто реалізують принцип визначеності права, стабільності правового регулювання. Наприклад, у справі C-520/14 *Gemeente Borsele v Staatssecretaris van Financiën and Staatssecretaris van Financiën v Gemeente Borsele* Суд ЄС ухвалив рішення, відповідно до якого «статтю 9(1) Директиви 2006/112/ЄС необхідно тлумачити у такому значенні, що регіональний або місцевий орган, який надає послуги з перевезення школярів на таких умовах, як описано в основному провадженні, не здійснює економічну діяльність і тому не є платником податку». Зазначене рішення актуальне і для вітчизняних органів державної влади та місцевого самоврядування, оскільки воно надає роз'яснення щодо статусу ПДВ у муніципалітеті. Хоча його було прийнято у контексті ЄС, рішення залишається актуальним *mutatis mutandis* для України, яка має зобов'язання наблизити свої закони до Директиви 2006/112/ЄС². Як справедливо вказує Р. Буфан, рішення, ухвалені Судом Справедливості ЄС, мають ширшу мету, ніж просто тлумачення, за допомогою них вказується, які положення Європейського Союзу мають застосовуватися в конкретній ситуації, в сфері компетенції відповідного органу³.

¹ Dumitrașcu, Mihaela Augustina, Dreptul Uniunii Europene și specificitatea acestuia, Editura Universul Juridic, București, 2012. P. 183.

² Огляд прецедентного права Суду Європейського Союзу у сферах, що регулюються Угодою про асоціацію між Україною та ЄС. Списки та резюме підготував Адам Лазовські / Проект ЄС «Підтримка впровадження Угоди про асоціацію між Україною та ЄС». С. 322. Електронний ресурс: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/inline/files/review-of-the-case-law-of-the-eucourt-of-justice-fields-covered-by-the-association-agreement-2018.1.1.ukr_1.pdf.

³ Bufan Radu, Malherbe Jacques, Buliga Mirela, Svidchi Natalia. Tratat de drept fiscal. Volumul II. Drept fiscal al Uniunii Europene. Editura Hamangiu. București. 2018. P. 77.

Результатом процедури преюдиціального вирішення є попередні рішення (тлумачні рішення). Виходячи з критерію широкого розуміння предмета судового рішення, розрізняють такі типи попередніх рішень: а) рішення щодо прямої ефективності положень ЄС, які безпосередньо застосовуються національним судом; б) пояснення змісту понять, що використовуються в європейських правових актах; в) щодо сумісності національного права з правом ЄС. Ця група рішень включає рішення, що визначають допустимість застосування національних положень і надають національному суду вказівки щодо оцінки відповідності національного законодавства праву ЄС¹.

Рішення Суду ЄС, відповідно до статті 267 Договору про функціонування ЄС щодо тлумачення законодавства ЄС, є обов'язковим для національного суду, який розглядає справу, та для всіх судів і трибуналів, які розглядатимуть справу на пізнішій стадії провадження. Згідно з усталеною судовою практикою, тлумачення, яке дає Суд щодо норми права ЄС, роз'яснює й визначає значення та сферу застосування цієї норми, як її слід було розуміти та застосовувати з моменту набуття нею чинності². Через декларативний характер тлумачення, наданого Судом ЄС, і необхідність забезпечення однаковості в застосуванні законодавства Союзу в усіх державах-членах, загальновизнано, що попереднє рішення щодо тлумачення розширює свій обов'язковий ефект за межами конкретної справи³. Це припущення ще більше посилюється доктриною *acte éclairé*, згідно з якою національний суд може утриматися від подання попереднього запиту відповідно до статті 267 Договору про функціонування ЄС, якщо порушене питання істотно ідентичне питанню, яке вже було предметом попереднього рішення в аналогічній справі⁴. Це також має місце, коли порушене питання по суті збігається з питанням, яке вже було предметом попереднього рішення в тому

¹ Miąsik D. Stosowanie orzeczenia wstępnego przez sąd krajowy, [в:] C. Mik (red.), Pytanie prejudycjalne w orzecznictwie ETS. Funkcjonowanie procedury prejudycjalnej w Polsce, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 2006, P. 118-119.

² Case C-61/79, Amministrazione delle finanze dello Stato v Denkavit italiana Srl. [1980] ECLI:EU:C: 1980:100, para 16; case C-453/00, Kühne & Heitz NV v Produktschap voor Pluimvee en Eieren. [2004] ECLI:EU:C: 2004:17, para 21.

³ Martin Broberg, Niels Fenger. Preliminary References to the European Court of Justice. Oxford University Press. 2014. P. 444.

⁴ Case C-28/62 to 30/62, Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoehst-Holland NV v Netherlands Inland Revenue Administration [1963] ECLI:EU:C: 1963:6.

самому національному провадженні¹. Стаття 99 Регламенту Суду також зазначає, що Суд може прийняти рішення за допомогою вмотивованої ухвали, якщо питання, передане для попереднього рішення, ідентичне питанню, щодо якого суд уже виніс рішення, якщо відповідь на таке питання може бути чітко виведена з існуючої судової практики або якщо відповідь на питання, передане для попереднього рішення, не викликає розумних сумнівів². Щодо рішення Суду ЄС, ухваленого в порядку преюдиціального розгляду, про визнання недійсним акта ЄС або його окремих положень, то воно має дію *erga omnes*. Такі рішення обов'язкові для національного суду, який подавав запит, а також для інших національних судів за межами конкретного спору в різних державах-членах³.

Рішення Суду Справедливості ЄС остаточні та не підлягають оскарженню, як зазначає Т. В. Комарова, «їх невиконання є підставою для притягнення до відповідальності, а це означає, що вони мають вищу юридичну силу»⁴. Зокрема, рішенням у справі 224/01, *Gerhard Köbler v Republik Österreich* Суд Справедливості ЄС визнав, що «порушення права ЄС буде вважатися суттєвим і серйозним, якщо рішення національного суду було прийнято у невідповідності з практикою Суду Справедливості ЄС»⁵. Зазначене положення є достатнім доказом того, що практика Суду ЄС має правотворчий прецедентний характер. Водночас, необхідно підкреслити, що прецедентне право Суду Справедливості ЄС не можна порівнювати з прецедентним правом англосаксонської правової сім'ї або прецедентним правом у розумінні міжнародного права. У міжнародному праві судові рішення розглядаються як допоміжні засоби визначення правових норм та мають обов'язковий характер лише для сторін у справі, а в європейському праві таке їх розуміння відсутнє. Т. В. Омарова вказує, що «Більшість авторів схиляється до точки

¹ Case C-337/95, *Parfums Christian Dior SA and Parfums Christian Dior BV v Evora BV*. [1997] ECLI:EU:C: 1997:517, paras 29-30.

² Rules of Procedure of the Court of Justice of 25 September 2012, OJ L 265, 29.9.2012.

³ Șandru Daniel-Mihail. Caracterul obligatoriu al deciziei preliminare pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene pentru instanțe și autorități naționale. *Revista Română de drept European*. 2019. №4. P. 47.

⁴ Комарова Т.В. Юрисдикція Суду Європейського Союзу: монографія. С. 211.

⁵ Case 224/01, *Gerhard Köbler v Republik Österreich*. *European Court Reports*. [2003] ECLI:EU:C: 2003:513.

зору, згідно з якою судові рішення становлять джерело права, але джерело, яке відрізняється значною своєрідністю, – *sui generis*. Це цілком пояснюється тим, що сам ЄС не підпадає під ознаки класичної міжнародної організації, відповідно, і його право та джерела цього права відрізняються своєрідністю»¹.

6.2.2. Особливості рішень Суду Справедливості ЄС у сфері податкового права ЄС

Суд ЄС володіє юрисдикцією щодо розгляду різної категорії справ, зокрема й спорів податкового характеру. Цей орган є вищою міждержавною судовою інстанцією з розгляду транскордонних податкових спорів у рамках ЄС, правом звернення до якої наділені як держави-члени ЄС, так й інститути ЄС, а також юридичні та фізичні особи. Діяльність Суду орієнтована на вирішення питань, пов'язаних з оподаткуванням інституцій та службовців ЄС, різних аспектів непрямого оподаткування (порядку сплати податку на додану вартість, акцизів), прямого оподаткування. Тлумачення Судом ЄС відповідних міжнародно-правових актів має визначальний вплив на формування єдиного податково-правового регулювання в рамках ЄС. Як єдиний судовий орган, компетентний тлумачити право ЄС, Суд ЄС забезпечує дотримання законодавства ЄС. При цьому Суд перевіряє законність актів інституцій ЄС (зокрема, коли він діє як апеляційний орган щодо рішень Загального суду ЄС в таких сферах, як, наприклад, державна допомога), контролює дотримання державами-членами зобов'язань за Установчими Договорами та тлумачить право ЄС на вимогу національних судів і трибуналів з метою забезпечення однакового застосування та трактування законодавства ЄС. Податкові справи, розглянуті Судом ЄС, можна поділити на два види: 1) роз'яснюють норми інтеграційного права та не містять заборонних положень; 2) роз'яснюють норми інтеграційного права та містять заборонні положення. У деяких випадках, Суд може прийняти рішення щодо тлумачення угод про уникнення подвійного оподаткування як арбітр. Однак це можливо лише за наявності трьох умов, а саме: спір, поданий до Суду ЄС, стосується держав-членів, спір стосується предмета права ЄС і спір передається до Суду ЄС

¹ Комарова Т. В. Правова сила рішень Суду справедливості Європейського Союзу. С. 195.

відповідно до спеціальної угоди між сторонами¹. На сьогоднішній день Суд Справедливості ЄС виступав як арбітр щодо угод про уникнення подвійного оподаткування лише один раз².

Податкова практика Суду ЄС різноманітна і включає рішення з питань заборони дискримінації оподаткування резидентів та нерезидентів держав-членів ЄС, обмежень свободи пересування капіталу, порушень та невідповідності законодавства про ПДВ, податку на прибуток, акцизів, а також окремі питання заборони надання державної допомоги. Фактично, сучасне податкове право ЄС представлене значною мірою саме прецедентним правом Суду ЄС. Ця інституція ЄС, за висловом науковців, стала «інтегративним двигуном»³ в даній сфері. Така ситуація пояснюється тим, що, відповідно до статті 113 Договору про функціонування ЄС, встановлення положень по гармонізації законодавств щодо податків з обороту, акцизів та інших непрямих податків, наскільки така гармонізація необхідна з метою забезпечення створення чи функціонування внутрішнього ринку та недопущення викривлень конкуренції, здійснюється Радою міністрів одноголосно згідно зі спеціальною законодавчою процедурою та після консультації з Європейським парламентом⁴. Така вимога одноголосного рішення Радою міністрів щодо питань оподаткування згідно з Договором про функціонування ЄС значно ускладнила можливість законодавчої гармонізації (позитивної інтеграції) в цій сфері. В той час, Суд ЄС зайняв активну позицію в своїй практиці щодо тлумачення основних свобод, передбачених Установчими договорами ЄС, а саме: вільного руху товарів, вільного переміщення осіб, свободи заснування та вільного руху капіталу⁵ та загального

¹ Adameczyk Łukasz, Majdańska Alicja. *The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation*. [В:] *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Fourth edition. Lang M. et al (Eds). Spiramus Press. 2016. P. 9.

² Case 648/15, *Republic of Austria v Federal Republic of Germany*. [2017] ECLI:EU:C:2017:664.

³ Birkenfeld, W., *Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht*, *StuW* 1998, P. 75.

⁴ Treaty on the Functioning of the European Union of 13 December 2007, OJ C115 (2008), EU Law IBFD.

⁵ Art. 14(2), 28, 39, 43, 49 and 56 of the Treaty establishing the European Community (Consolidated version 2002). *OJ C 325, 24.12.2002, p. 33–184*.

правила про недискримінацію¹ в питаннях оподаткування². В багатьох випадках Суд ЄС визнавав положення національного законодавства держав-членів дискримінаційними чи такими, що неналежним чином обмежують дію основних свобод³. Першопочатково Судом ЄС розглядалися спори, пов'язані з непрямим оподаткуванням. Як зазначає М. Говард, за перші 30 років свого існування Суд ЄС не розглянув жодної справи, пов'язаної з податком на прибуток, але суттєво підвищив свою активність в останні п'ятнадцять років, що навіть викликало звинувачення на адресу Суду в його політичній заангажованості в прискоренні гармонізації прямих податків в Європі⁴. Якщо гармонізація непрямих податків, особливо мита, податків з обороту та акцизів, була досягнута здебільшого шляхом заходів позитивної інтеграції (регламентів та директив ЄС)⁵, то інтеграція в сфері прямого оподаткування є результатом негативної інтеграції, тобто практики Суду ЄС у справах про визнання національних податкових заходів несумісними з первинним правом ЄС. Пряме оподаткування завжди розглядалося державами-членами як одна з сутнісних ознак їх суверенітету, що виключало відсутність бажання до позитивної гармонізації. Тому протягом тривалого часу національні положення у сфері прямого оподаткування зазнавали особливого впливу права ЄС через прецедентне право Суду ЄС, який, здійснюючи негативну інтеграцію законодавства в сфері прямого оподаткування, визначав, чи положення внутрішнього податкового законодавства розглядають транскордонні ситуації менш сприятливо, ніж внутрішні ситуації. За висловом Дж. Корвінга, у більшості випадків Суд ЄС використовував свою мантру про те, що хоча пряме оподаткування належить до компетенції держав-членів, вони, проте, повинні використовувати цю компетенцію відповідно до законодавства ЄС і, зокрема, основних свобод, гарантованих

¹ Art. 12 of the Treaty establishing the European Community (Consolidated version 2002). *OJ C 325, 24.12.2002, p. 33–184.*

² Bizzioli G. Impact of the freedom of establishment in tax law. *EC Tax Review*. n. 4, 1998, C. 245. pp. 239-248

³ Englisch J. The European Treaties' Implications for Direct Taxes. *Intertax*. vol. 33 no. 8/9. 2005. P. 334.

⁴ Howard M. *The Future of Europe*. – London : Center for Policy Studies, 1997. – P. 18.

⁵ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. 6th edition. Kluwer Law International. 2012. P. 5.

Договором про функціонування ЄС¹. Як приклад можна навести рішення Суду ЄС у справі C-98/14 *Berlington Hungary and Others*².

Наслідком цього став великий масив досить суперечливих рішень Суду ЄС, які часто виявлялися фатальними для національного законодавця з причин виявлених суперечностей національного законодавства основним свободам Установчих Договорів. Як зауважує Н. Бемінс, перше знайомство з прецедентним правом Суду ЄС у сфері прямого оподаткування може викликати почуття здивування. Частина суджень видаються неузгодженими або навіть суперечливими. Однак уважний аналіз показує невеликі відмінності та тонкі нюанси. Уявні протиріччя можна примирити на основі цих відмінностей та нюансів³. Справа в тому, що «негативна інтеграція» має обмежений вплив на пряме оподаткування в ЄС. Це зумовлено характером Суду ЄС як судового органу і фундаментальними свободами, які він застосовує. Суд може ухвалювати рішення лише з переданих йому питань і не може проявляти ініціативу. Крім того, Суд може розглядати лише конкретно подану йому справу, і не може встановлювати комплексну систему податкового законодавства в одному рішенні. Ці два аспекти разом роблять Суд ЄС залежним від справ, які йому передано. До того ж, фундаментальні свободи, які застосовуються Судом ЄС у більшості податкових справ, не можуть забезпечити повну гармонізацію національного податкового законодавства, оскільки фундаментальні свободи спроможні лише усунути дискримінацію та обмеження⁴. Проте, прецедентне право Суду ЄС вже має далекосяжний вплив на національне податкове законодавство.

6.2.3. Висновки до підрозділу 6.2

Беручи до уваги автономний характер правового порядку ЄС, Суд ЄС сприймається як «гібридний» суд, що водночас виконує

¹ Korving Jasper. Interpretation of EU (direct) Tax Directives: The Judges Will Decide. [в:] The Power to Tax in Europe. Swedish Studies in European Law. Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Volume 14. Hart Publishing, 2023. – P. 205.

² Case C-98/14 *Berlington Hungary and Others*, [2015] ECLI:EU:C:2015:386, para 34.

³ Bammens Niels. The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law. IBFD Doctoral Series. 2012. P. 521.

⁴ Cordewener, Axel. Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: «Konvergenz» des Gemeinschaftsrechts und «Kohärenz» der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH / von Axel Cordewener. Köln : O. Schmidt, 2002. P. 249.

функції міжнародного суду та національного суду ЄС. Як міжнародний суд, Суд ЄС діє як постійна та незалежна судова установа, заснована міжнародними договорами та вирішує справи на основі міжнародного права, що має обов'язкову силу для сторін. Це особливо очевидно у виключній юрисдикції Суду ЄС у спорах між державами-членами щодо тлумачення або застосування Установчих Договорів (ст. 344 Договору про функціонування ЄС), спорів, поданих на компроміс (273 Договору про функціонування ЄС), і позовів про порушення, які вирішуються між державами-членами (ст. 259 Договору про функціонування ЄС).

Водночас Суд ЄС виконує свою функцію як внутрішній суд ЄС і діє як конституційний суд, верховний суд і адміністративний суд. Основне завдання, покладене на Суд з моменту його заснування, полягає в забезпеченні того, щоб під час тлумачення та застосування Установчих Договорів дотримувався закон (ст. 19 (2) Договору про функціонування ЄС). Виконуючи свої функції як конституційний суд, Суд ЄС головно оцінює дійсність актів загального застосування, прийнятих інституціями ЄС, які також стосуються горизонтального та вертикального розподілу повноважень (ст. 263 та 267 Договору про функціонування ЄС), і виносить рішення щодо порушень Комісії проти держав-членів (ст. 258 Договору про функціонування ЄС), включаючи дотримання державами-членами цінностей Союзу: основних прав, демократії та верховенства права. Він також висловлює свою думку щодо сумісності міжнародних угод з Установчими Договорами (ст. 218 (11) Договору про функціонування ЄС). Діючи як верховний суд, Суд ЄС забезпечує однакове застосування права ЄС серед держав-членів шляхом попередніх рішень щодо тлумачення договорів та актів інституцій, органів, офісів або агентств Союзу (ст. 267 Договору про функціонування ЄС). Виконуючи свою функцію адміністративного суду, Суд ЄС забезпечує судовий захист приватних сторін від незаконних адміністративних дій та бездіяльності інституцій, органів і органів ЄС (ст. 263 і 265 Договору про функціонування ЄС), а також присуджує відшкодування збитків за порушення Права ЄС (ст. 340 (2) Договору про функціонування ЄС).

Здійснюючи свою компетенцію, Суд ЄС відіграв ключову роль як «мотор» європейської інтеграції. З 1960-х років він дотримується динамічного методу тлумачення Установчих Договорів та заклав основи конституційного ладу Співтовариства. Суд виконує свої обов'язки щодо цінностей і цілей Союзу, закріплених у Установчих

Договорах, з метою «створення дедалі більш тісного союзу між народами Європи» (ст. 1 Договору про функціонування ЄС). Суд ЄС займає активну позицію в своїй практиці щодо тлумачення основних свобод, передбачених Установчими Договорами, а саме: вільного руху товарів, вільного переміщення осіб, свободи заснування, вільного руху капіталу та загального правила про недискримінацію в питаннях оподаткування.

Однак «негативна інтеграція», застосовувана Судом ЄС, має обмежений вплив на оподаткування. Це зумовлено характером Суду ЄС як судового органу, а також фундаментальними свободами, які він застосовує. Суд може ухвалювати рішення лише з переданих йому питань і не може проявляти ініціативу. Крім того, Суд може розглядати лише конкретно подану йому справу, і не може встановлювати комплексну систему податкового законодавства в одному рішенні. Ці два аспекти разом роблять Суд ЄС залежним від справ, які йому передано. До того ж фундаментальні свободи, які застосовуються Судом ЄС у більшості податкових справ, не можуть забезпечити повну гармонізацію національного податкового законодавства, оскільки фундаментальні свободи здатні лише усунути дискримінацію та обмеження. Тим не менш, прецедентне право Суду ЄС вже має далекосяжний вплив на національне податкове законодавство.

6.3. Правотлумачна діяльність Європейського Суду Справедливості у сфері податкового права

6.3.1. Загальні зауваження до правотлумачної практики Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права

Практика Суду ЄС у сфері податкового права постійно розширюється. На думку Н. Бемінса, «обговорюючи це прецедентне право, слід мати на увазі, що воно є частиною набагато більшого масиву прецедентного права щодо недискримінації та основних свобод, яке розвивалось протягом останніх десятиліть»¹. Оподаткування, в принципі, є питанням національного суверенітету держав-членів, але цей суверенітет обмежений аспектами законодавства ЄС, з яких правила вільного пересування та правила державної допомоги най-

¹ Bammens Niels. The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law. P. 522.

важливіші. Отже, хоча держави-члени вільні в розробці своїх податкових систем, вони не повинні порушувати відповідні положення законодавства ЄС¹. Загалом, аналіз правотлумачної практики Суду ЄС в сфері податкового права не відрізняється від інших галузей права². Невигідне податкове становище є просто ще однією перешкодою для фізичних та юридичних осіб, які бажають реалізувати свої свободи передбачені Договором про функціонування ЄС³. Як наслідок, загальні зауваження до прецедентного права Суду ЄС щодо дискримінації застосовуються до правотлумачної практики в сфері податкового права, незважаючи на кілька невеликих уточнень.

По-перше, враховуючи специфічний зв'язок між громадянством особи та її податковим обов'язком, судова практика дещо відхилилася від загального підходу до дискримінації. Наприклад, у справі *Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services Fiscaux du Bas-Rhin* Суд постановив, що держава-член не здійснила прямої дискримінації на підставі громадянства лише тому, що вона чітко обґрунтувала своє право на оподаткування на підставі громадянства особи⁴.

По-друге, у своїй податковій прецедентній практиці щодо створення юридичних осіб Суд ЄС намагається замінити посилення «непряма дискримінація» на «нерівне ставлення» або «нерівне поводження». Якщо раніше Суд використовував традиційне поняття

¹ Див., наприклад: Case C-80/94 G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, [1995] ECLI:EU:C:1995:271, para 16; Case C-311/97 Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State) [1999] ECLI:EU:C:1999:216, para 19.

² Наприклад: Case C-82/71 Ministère public de la Italian Republic v Società agricola industria latte (SAIL), [1972] ECLI:EU:C:1972:20, para 5 («ефективність права Співтовариства не може змінюватись залежно від різних галузей національного права, на які воно може впливати»); Stanley P. Review Essay: Case C-107/94, Asscher v. Staatssecretaris van Financiën, Common Mkt. L. Rev. 1997, P. 713 («Сфера прямого оподаткування — це сфера, де держави-члени схильні особливо захищати свої права. Тим не менш, Суд відмовився встановити бар'єр навколо податкового законодавства та рішуче наполягає на своєму що тут, як і скрізь, держави-члени повинні виконувати свої повноваження відповідно до фундаментальних принципів права Співтовариства»).

³ Lyal R. Non-discrimination and Direct Tax in Community Law. EC Tax Rev. 2003. P. 68.

⁴ Case C-336/96. Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services Fiscaux du Bas-Rhin, [1998] ECLI:EU:C:1998:221.

непрямої дискримінації для аналізу правил, заснованих на місцезнаходженні або місцеперебуванні юридичної особи¹, то в більш пізніх справах Суд замінив це поняття «нерівним ставленням»². Таким чином, Суд ЄС намагається обійти стороною труднощі, пов'язані з правилами, заснованими на місцезнаходженні чи резиденстві юридичної особи. На думку П. Фармера, технічно це може означати пряму дискримінацію за ознакою громадянства і може бути виправдано лише підставами, передбаченими Договором про функціонування ЄС³.

По-третє, прецедентне право Суду ЄС щодо вільного руху капіталу містить відмінності щодо третіх країн відносно держав-членів. У цьому контексті Суд ЄС неодноразово визнавав, що: через ступінь правової інтеграції, який існує між державами-членами Союзу, зокрема через наявність законодавства Співтовариства, яке прагне забезпечити співпрацю між національними податковими органами, [...] оподаткування державою-членом економічної діяльності, що має транскордонні аспекти, яка здійснюється в межах Співтовариства, не завжди можна порівняти з економічною діяльністю, що включає відносини між державами-членами та країнами, що не є членами⁴. На перший погляд здається, що на можливість порівняння впливає факт участі третьої країни. Якщо говорити точніше, то, з одного боку, маємо об'єктом порівняння транзакцію всередині ЄС, а з іншого – транзакцію за участю третьої країни. Враховуючи ступінь правової інтеграції в ЄС, ці об'єкти в принципі не можуть порівнюватись. Однак таке судження не цілком переконливе, оскільки Суд ЄС традиційно вважав, що питання, пов'язані зі співпрацею між національними податковими органами, є питанням не порівняльності, а обґрунтування⁵. Більш переконливе тлумачення

¹ Case C-330/91, *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG.*, [1993] ECLI:EU:C:1993:303.

² Case C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt.*, [1999] ECLI:EU:C:1999:438; Case C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v Belgische Staat.*, [2000] ECLI:EU:C:2000:696.

³ Farmer P. *The Court's Case Law on Taxation: A Castle Built on Shifting Sands?* EC Tax Rev. 2003. P. 76.

⁴ Case C-101/05, *Skatteverket v A.*, [2007] ECLI:EU:C:2007:804, para. 37; Case C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.*, [2008] ECLI:EU:C:2008:239, para. 92.

⁵ Case C-520/04. *Pirkko Marjatta Turpeinen*, [2006] ECLI:EU:C:2006:703, para. 35.

цього твердження полягає в тому, що підстави для виправдання можуть відрізнятися між операціями всередині ЄС та операціями за участі третьої країни. Іншими словами, твердження про те, що ситуації «не завжди порівнювані», стосується не порівняння між двома об'єктами, а порівняння між двома частинами прецедентного права. За твердженням Н. Бемінса, Суд ЄС розробив систему прецедентного права щодо підстав виправдання, прийнятих у ситуаціях усередині ЄС, і це прецедентне право застосовується незалежно від того, яка свобода має місце. Однак це прецедентне право не може бути просто перенесено на ситуації, коли залучена третя країна (ситуація, яка, за визначенням, може входити лише до сфери вільного руху капіталу)¹. Через ступінь правової інтеграції в ЄС, підстава для виправдання може бути прийнята в ситуації, що стосується третьої країни, навіть, якщо вона була відхилена щодо ситуації всередині ЄС².

По-четверте, особливості прецедентної практики Суду ЄС щодо відмінності між резидентами та нерезидентами держав-членів, на якій базується міжнародне оподаткування. Як правило, Суд ЄС виходить із припущення, що резиденти та нерезиденти не порівнюються, якщо немає вагомих причин для прийняття іншого рішення. На противагу цьому, коли порівняння здійснюється стосовно резидентів, Суд ЄС виходить із припущення, що вони порівнювані, а потім визначає, чи існують вагомі причини для непорівняння. Зокрема, у справі *Klaus Biehl v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg* Суд ЄС використав таку формулу: «правила щодо рівного ставлення забороняють не лише відкриту дискримінацію громадянства, а також усі приховані форми дискримінації, які, шляхом застосування інших критеріїв диференціації, призводять до того самого результату»³. Суд ЄС застосував цей принцип до критерію резидентства, визначеного в національному законодавстві, і дійшов висновку: «хоча критерій постійного проживання на території держави [...] застосовується незалежно від громадянства відповідного платника податків, існує ризик, що він працюватиме, зокрема, проти

¹ Bammens Niels. *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law*. P.526.

² Case C-101/05, *Skatteverket v A.*, [2007] ECLI:EU:C:2007:804, para. 37; Case C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue.*, [2008] ECLI:EU:C:2008:239, para. 93.

³ Case C-175/88. *Klaus Biehl v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, [1990] ECLI:EU:C:1990:86.

платників податків, які є громадянами інших держав-членів»¹. Подібний підхід було застосовано Судом ЄС і щодо юридичних осіб: «саме місце їх реєстрації [...] є сполучним фактором із правовою системою певної держави, як громадянство у випадку фізичних осіб»².

Нарешті, незважаючи на те, що Суд ЄС намагався застосувати розроблені принципи у своїй неподатковій судовій практиці до податкових справ, це часто виявлялося складним, якщо взагалі можливим. Найбільш показовим прикладом є еволюція правотлумачної практики Суду ЄС у сфері податкового права від чистого аналізу дискримінації до ширшого, заснованого на обмеженнях трактування свобод, передбачених Установчими Договорами. Однак, незважаючи на певні відхилення, загальний підхід до розгляду податкових і неподаткових справ однаковий. Як зазначає Н. Бемінс, «стандартна формула Аристотеля також застосовується до податкових питань: порівнянні ситуації не повинні розглядатися по-різному, а різні ситуації не повинні розглядатися однаково, якщо таке ставлення не є об'єктивно виправданим»³.

6.3.2. Особливості правотлумачної практики Європейського Суду Справедливості в сфері прямого оподаткування

В юридичній літературі, як правило, виділяють два покоління рішень у справах Суду ЄС щодо прямого оподаткування⁴. Перше покоління починається зі справи *Avoir Fiscal* 1986 року, де Суд ЄС чітко провів аналіз дискримінації⁵. Прикладами цієї лінії прецедентного права є також рішення у справах *Schumacker*, *Wielockx* і *Royal Bank of Scotland*⁶. Друге покоління починається з 1997 року справою

¹ Case C-175/88. Klaus Biehl v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg, [1990] ECLI:EU:C:1990:86.

² Case C-270/83. Commission of the European Communities v French Republic., [1986] ECLI:EU:C:1986:37, para. 18.

³ Bammens Niels. The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law. P.524.

⁴ Zalasinski A. The Limits of the EC Concept of Direct Tax Restriction on Free Movement Rights, the Principle of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity. Intertax. 2009. P. 283.

⁵ Case C-270/83. Commission of the European Communities v French Republic., [1986] ECLI:EU:C:1986:37, para. 18.

⁶ Case 279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacher [1995], ECR I-225, para 30-31; Case C-80/94 Wielockx [1995] ECR I-2493, para 16; Case. C-311/97 Royal Bank of Scotland [1999] ECR I-2651, para 19.

*Futura*¹ та продовжується рішеннями у справах *Baars, Saint-Gobain, Safir, Verkooijen*, де Суд ЄС переходить до аналізу обмежень². Відповідно до цього аналізу, Суд ЄС застосовує формулювання, яке вперше використовувалося в неподаткових справах, таких як *Gebhard* та *Bosman*³, та перевіряє, чи може відповідний національний захід перешкоджати або робити менш привабливим здійснення свобод, передбачених Установчими Договорами. Після встановлення обмеження Суд ЄС аналізує, чи було обмеження виправданим законною метою.

Цікаво, що після визнання принципу територіальності як недискримінаційного у справі *Futura*⁴, у *Marks & Spencer* Суд ЄС не вважав, що той факт, що Великобританія не оподатковувала прибуток дочірніх компаній-нерезидентів, сам по собі достатній для виправдання встановленого обмеження⁵. Проте, Суд ЄС постановив, що існують три обґрунтування, які, якщо «взяти разом», можуть легітимізувати встановлене обмеження: 1) необхідність забезпечити збалансований розподіл повноважень щодо встановлення податків між державами-членами; 2) необхідність уникнення подвійного врахування збитків; 3) необхідність запобігання ухиленню від сплати податків⁶. Зазначена справа знакова щодо обґрунтувань Суду ЄС. Як зазначає М. Сантос, «це було перше рішення, в якому Європейський суд визнав збереження повноважень по встановленню податків державами членами як імперативну причину в суспільних інтересах, яка може виправдати обмеження свобод передбачених Договором про функціонування ЄС»⁷. Суд ЄС висловлював подібні аргументи і

¹ Case C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*. [1997], ECR I-02471, para 30-34.

² Case 251/98, *Baars* [2000], ECR I-02787; Case 307/97 *Sain-Gobain ZN* [1999], ECR I-06161; Case 118/96, *Safir v Skattemyndigheten I Dalarnas län* [1998], ECR I-01897; Case 35/98, *Verkooijen* [2000], ECR I-04071.

³ Case C-55/94, *Gebhard* [1995], ECR I-04165; Case C-415/93, *Bosman* [1995], ECR I-04921.

⁴ Case C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*. [1997], ECR I-02471

⁵ Case C-446/03 *Marks & Spencer*, [2005] ECLI:EU:C:2005:763, paras 39-40.

⁶ Там само, paras 42-43.

⁷ Santos Mafalda Oliveira Bruno Assis dos. Cross-Border Group Tax Relief under EU Law. Tax Sovereignty vs. Internal Market. Master Thesis. Submitted in partial fulfillment of the requirements for the LL.M. International Business Taxation. Tilburg University June 2016. P. 31.

в попередніх справах¹, але з підходу, орієнтованого на платника податків. Тобто в цих рішеннях Суд ЄС зосереджувався на прийнятті узгоджених аргументів щодо наслідків, які мали заходи прямого оподаткування на окремого платника податків. У цій ситуації узгодженість вимагає, щоб позитивні та негативні результати того самого джерела доходу певного платника податків залишалися в межах однієї податкової юрисдикції – юрисдикційна відповідність між вирахуванням збитків та оподаткуванням прибутку (єдність оподатковуваної бази). З рішенням у справі *Marks & Spencer* Суд ЄС робить крок далі та оцінює аргумент узгодженості як виправдання обмежувального податкового заходу з підходу, орієнтованого на державу, тобто збалансованого розподілу прав оподаткування між державами-членами щодо певної транскордонної ситуації². Цей «сукупний» підхід був підтриманий Судом ЄС і у наступних справах. Наприклад, Суд ЄС визнав, що збалансований розподіл податкових повноважень у поєднанні з необхідністю запобігання ухиленню від сплати податків (як-от у справі *Oy AA*)³ або подвійного вирахування збитків (як у *Lidl Belgium*)⁴ може бути вагомим виправданням для обмежувальних податкових заходів. Нарешті, у справі *X Holding* Суд ЄС визнав збалансований розподіл податкових повноважень як окреме обґрунтування⁵.

На думку деяких дослідників, вищезазначена прецедентна практика Суду ЄС, побудована на збалансованому розподілі податкових повноважень, недостатньо обґрунтована. Так, Д. Дурршміт пише: «Суд ЄС неодноразово постановляв, що основні свободи є безумовними і не можуть бути предметом взаємних угод між державами-членами»⁶. Однак ця прецедентна практика стосується лише реалізації прав на оподаткування, а не їхнього розподілу⁷. Отже, таке

¹ Case C-204/90 *Bachmann v Belgium* [1992] ECR I-249; Case C-300/90 *Commission v Belgium* [1992] ECR I-305.

² Brauner Yariv, Dourado Ana Paula & Traversa Edoardo. Ten Years of *Marks & Spencer*. *Intertax*. 2015. №4. P. 310.

³ Case C-231/05 *Oy AA* [2007] ECR I-6373, para 60.

⁴ Case C-414/06 *Lidl Belgium* [2008] ECR I-3601, paras. 41-42.

⁵ Case C-337/08 *X Holding* [2010] ECR I-1215, para 40.

⁶ Dürschmidt Daniel. *Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union*. *Bulletin for International Taxation*. 2006. №60. P. 210.

⁷ Farmer P. *The Court's Case Law on Taxation: A Castle Built on Shifting Sands?* *EC Tax Rev*. 2003. P. 152.

заперечення не підходить для протидії виправданню втручання в основні свободи на підставі взаємності. Взаємність у податкових угодах є об'єктивним виправданням для дискримінації між нерезидентами з різних держав-членів. Питання полягає в тому, чи базується пільга, яка надається нерезидентам з іншої держави-члена та на яку посилається нерезидент, на взаємному обмеженні податкових прав держав-членів. Наприклад, у справі «D»¹ можна стверджувати, що податкові пільги, надані резидентам Бельгії відповідно до податкової угоди між Бельгією та Нідерландами, лише односторонні, оскільки в Бельгії немає податку на розкіш. Тобто, лише резиденти Бельгії, майно яких знаходиться в Нідерландах, можуть скористатися цими пільгами. Водночас Суд ЄС постановив, що необхідно розглядати податкову угоду в цілому. Отже, договірні держави враховують усі свої права та обов'язки за податковою угодою, незалежно від того, чи національне податкове законодавство всіх договірних держав має еквівалент до окремих аспектів, що регулюються в усій податковій угоді. Такий підхід Суду ЄС, на думку дослідників, послідовний. Оскільки неможливо уявити, щоб договірна держава в односторонньому порядку надавала вигоду нерезидентам з іншої договірної держави, не вимагаючи від останньої компенсації через невідне становище². Однак не можна повністю виключити, що договірна держава все ж хоче запропонувати стимул у двосторонній податковій угоді. Основна проблема в цьому випадку полягає в тому, щоб фактично визначити односторонність пільги. Тому, слід припустити, що податкова угода ґрунтується на взаємності, якщо неможливо довести протилежне.

Проте, як зауважує Н. Бемінс, «схоже, що друге покоління підійшло до кінця, і Суд перейшов від простого аналізу, заснованого на обмеженнях, до більш тонкого підходу, заснованого на дискримінації»³. Очевидна проблема тлумачення свобод передбачених Установчими Договорами, заснованих суто на обмеженнях, полягає

¹ Case C-376/03, D v. Inspecteur van de Belastingdienst, Particulieren/Ondernemingen Buitenland te Heerlen, [2005] ECR I-5821 (D).

² Schuch J. Critical notes on the European Court of Justice's D case decision on most favoured-nation treatment under tax treaties. EC Tax Review. 2006. №6. P. 8; Meussen G.T.K. The Advocate General's Opinion in the «D» Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital. European Taxation. 2005. №2. P. 52, 55.

³ Bammens Niels. The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law. P. 534.

в тому, що їх важко узгодити з суверенітетом держав-членів у питаннях прямого оподаткування. Держави-члени продовжують залишатись вільними у виборі ставки податку, податкової бази, ступеня усунення подвійного оподаткування. Таким чином в ЄС існують пліч-о-пліч держави з різними податковими системами. Таке співіснування окремих систем перешкоджає або робить менш привабливим здійснення свобод, передбачених Установчими Договорами. Наприклад, вища ставка податку з доходів фізичних осіб в одній державі-члені порівняно з іншою може розглядатись як перешкода платникам податків з інших держав-членів переїхати з метою постійного проживання до цієї. Крім того, держави-члени можуть вільно заявляти про свою податкову юрисдикцію незалежно від місця проживання особи, так і за ознакою джерела отримання доходу. Як наслідок – транскордонні потоки доходів підлягають подвійному оподаткуванню. Залишаючи осторонь можливий вплив податкових угод, залучені держави не зобов'язані усунути подвійне оподаткування. Законодавство ЄС не вимагає, щоб держава, податковим резидентом якої є особа, надала податкові пільги у зв'язку зі сплатою податку у державі, яка є джерелом походження доходу.

Оцінюючи, чи існують дискримінаційні обмеження, Суд ЄС, в принципі, не бере до уваги режим оподаткування в іншій країні. На думку Г. Кофлера, такий підхід логічний, «оскільки дискримінація – це різне ставлення до подібних ситуацій в одній державі-члені відповідно до заборони компенсаційного оподаткування»¹. Така орієнтована на одну країну перспектива порівнянності не враховує побічних ефектів або альтернативних (гіпотетичних) варіантів політики держав-членів.² Відповідно, кожна держава-член повинна застосовувати недискримінаційний режим у своїй правовій системі, незалежно від правових обставин тієї самої оподаткованої діяльності в інших державах-членах³. Таку перспективу науковці часто описують як прагнення до «рівності в коробці» (*Kästchengleichheit*), тим самим вказуючи на право платника податків як на недискримінаційне ставлення на кожному окремому ринку внутрішнього

¹ Kofler Georg. Tax Treaty «Neutralization» of Source State Discrimination under the EU Fundamental Freedoms? Bulletin for international taxation. 2011. December. P. 684.

² Case C-270/83. Commission of the European Communities v French Republic., [1986] ECLI:EU:C:1986:37, para. 21.

³ Cordewener A. Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. Köln: O. Schmidt. 2002. P. 828.

ринку¹. Суд ЄС, як правило, не діє на основі загального «паневропейського» підходу² або підходу «внутрішнього ринку»³, який передбачає інтегрований погляд на загальну ситуацію платника податків, у такий спосіб поєднуючи режим у державі джерела отримання доходу та державі проживання. Прецедентне право Суду ЄС іноді «заглядає» через кордон для визначення фактичної ситуації, наприклад, коли мова йде про загальний дохід платника податків для визначення порівнянності в державі джерелі з метою уникнення подвійного оподаткування або встановлення дійсної суми стягнутих податків⁴. Однак, Суд ЄС неявно та явно⁵ відхилив підхід, який би враховував фактичне усунення невігідного становища, створеного державою джерелом в результаті односторонніх дій держави-резидента.

Хоча Суд ЄС рідше підтримує зосередження лише на одній державі-члені, він, починаючи із справ *Denkavit Inter nationaal BV v. Ministre de l'Économie* і *Amurta v. Inspecteur van de Belastingdienst*⁶, запровадив «загальний підхід, заснований на договорі», щоб дозволити нейтралізувати дискримінаційний податок держави-джерела доходу за допомогою податкового кредиту на основі угоди в державі резиденства платника податків. Це означає, що дискримінаційний другий рівень оподаткування (наприклад, наявність податку на джерело призводить до економічного подвійного оподаткування в

¹ Там само. Р. 829.

² García Prats F.A. Is It Possible to Set a Coherent System of Rules on Direct Taxation under EC Law Requirements? [в:] A Vision of Taxes within and outside European Borders. Festschrift in honor of Frans Vanistendael. L. Hinnekens & P. Hinnekens eds., Kluwer 2008. pp. 432-433.

³ E. Kemmeren E. The Internal Market Approach Should Prevail over the Single Country Approach [в:] A Vision of Taxes within and outside European Borders. Festschrift in honor of Frans Vanistendael. L. Hinnekens & P. Hinnekens eds., Kluwer 2008. pp. 561-564.

⁴Case C-231/05, F.W.L. de Groot v Staatssecretaris van Financiën. [2002] ECLI:EU:C:2002:750, para. 100; Case C-231/05, Oy AA, [2007] ECLI:EU:C:2007:439, para. 37; J. Englisch J. Taxation of cross-border dividends and EC fundamental freedoms. Intertax. 2010. №4, p. 218.

⁵ Case C-379/05, Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam. [2007] ECLI:EU:C:2007:655, para. 78; Case C-43/07, D.M.M.A. Arens-Sikken v. Staatssecretaris van Financiën [2008] ECLI:EU:C:2008:490, para. 66.

⁶ Case C-170/05, Denkavit Internationaal BV and Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [2006] ECLI:EU:C:2006:783655, para. 45; Case C-379/05, Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam. [2007] ECLI:EU:C:2007:655, para. 79.

державі-джерелі доходу і, в той же час, до юридичного подвійного оподаткування, якщо держава резиденства платника податків також його оподатковує) може відповідати свободам Установчих Договорів, якщо невідгідність «нейтралізується» кредитом за угодою в державі-резиденства платника податків. Відповідно, усунення міжнародного юридичного подвійного оподаткування державою-резиденства платника податків може дозволити державі-джерела отримання доходу зберегти своє внутрішнє економічне подвійне оподаткування. Знову ж таки, ці фундаментальні аспекти податкового суверенітету держав-членів неминуче призводять до «обмежень» на здійснення свобод, передбачених Установчими Договорами¹.

За твердженням Я. Бундгаарда, не завжди було зрозуміло, застосовує Суд ЄС тест на дискримінацію чи тест на обмеження. Ідея обмеження дещо ширша і охоплює більше перешкод для функціонування внутрішнього ринку. Таким чином, у всіх випадках не було зрозуміло, чи справді відповідне національне податкове положення призвело до дискримінації (різне ставлення до порівнянних ситуацій) чи обмеження (перешкоді свободі заснування чи вільному руху капіталу)². Різниця впливає на фактичну перевірку відповідно до законодавства ЄС³. Тому аналіз, заснований на сурових обмеженнях, неминуче виявився непридатним для питань прямого оподаткування, і Суд ЄС зіштовхнувся з перешкодами такого тлумачення. По суті, Суд ЄС мав два варіанти вирішення цієї проблеми. По-перше, він міг вважати ці перешкоди, що є результатом податкового суверенітету держав-членів, обмежувальними (на першому етапі аналізу), але виправданими (на другому етапі). Другим варіантом було б звуження поняття «обмеження» у випадках прямого оподаткування. Насправді Суд застосовував обидва ці варіанти у своїй прецедентній практиці, але зрештою, починаючи з 2005 року, віддав перевагу другому варіантові.

Станом на 2023 рік Судом ЄС розглянуто більше 500 справ, пов'язаних із прямим оподаткуванням. Серед останніх найцікавіших варто виділити рішення Суду ЄС від 26 лютого 2019 року, винесене по шести справах, які стосуються транскордонних дивідендів та

¹ P. Farmer P., Lyal R. EC Tax Law. Oxford: Clarendon Press, 1994. P. 28.

² Bundgaard Jakob. Hybrid Financial Instruments and Primary EU Law – Part 1. European Taxation. 2013. November. P. 549.

³ Thiel S. Van. EU Case Law on Income Tax (Part 1). IBFD. 2002. P. 487.

відсотків, що отримали назву «данських справ про бенефіціарного власника»¹. У зазначених справах датські податкові органи заперечували наявність у безпосереднього отримувача відсотків та дивідендів статусу бенефіціарного власника відповідно до застосовуваних угод про уникнення подвійного оподаткування, Директивою «Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів» та Директивою «Про єдину систему оподаткування процентів і роялті між асоційованими компаніями різних країн-членів»². Важливою особливістю данських справ було те, що Данія не здійснила імплементацію норм, які закріплюють правила боротьби з податковими зловживаннями, в національне законодавство. Незважаючи на власну позицію у справі *Kofoed*³, Суд ЄС в рішеннях по данських справах про бенефіціарного власника закріпив висновок про те, що заборона на зловживання правом ЄС має пряму дію та не потребує імплементації директив в національне законодавство⁴. Всупереч пропозиціям Генерального адвоката було зроблено висновок про те, що загальний принцип права ЄС, відповідно до якого на право ЄС не можна посилалися з метою зловживання чи шахрайства, необхідно тлумачити так, що у випадку шахрайства або вчинення неправомірних дій національні органи влади та суди повинні відмовити платнику податків у звільненні, навіть якщо немає внутрішніх чи заснованих на Установчих Договорах положень, що передбачають таку відмову. Ці рішення створили нові інструменти для відокремлення неправомірної поведінки від реальної економічної діяльності. З одного боку, «Суд ЄС надав податковим органам потужну зброю для визначення зловживань та боротьби з ними. З іншого боку, Суд ЄС дав визначення поняття податкового зловживання шляхом роз'яснення

¹ Panzeri I. Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail? / I. Panzeri // European Taxation. 2021. No. 4. P. 147–155.

² Косенкова А. Визначення поняття «бенефіціарний власник» у рішеннях Європейського суду справедливості. Підприємство, господарство і право. 2019. №12. – С. 227.

³ Case C-321/05 Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, [2007] ECR I-05795. (принцип правової визначеності не допускає прямого створення директивами обов'язків для приватних суб'єктів і держава – член ЄС не вправі для цього звертатися напряму до тексту директив).

⁴ Joined Cases C-116/16 and C-117/16. Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps; Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16. N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet.

того, що суб'єктивним елементом тесту на зловживання є економічна оцінка діяльності»¹. Суд ЄС зазначив: (I) положення про боротьбу зі зловживаннями в директиві, якщо воно не застосовується у відповідності з внутрішнім законодавством, не може бути застосоване проти окремої особи через відсутність «прямої зворотної дії»; (II) існує загальний принцип, відповідно до якого зловживання правом заборонене актами права ЄС². Крім того, за допомогою тлумачення вказаних директив, Суд ЄС дійшов висновку про те, що концепція бенефіціарного власника повинна мати автономне значення в праві ЄС та не повинна відсилати до аналогічних концепцій національного права.

6.3.3. Особливості правотлумачної практики Європейського Суду Справедливості в сфері непрямого оподаткування

Предметом перевірки Суду ЄС щодо сумісності з положеннями Установчих Договорів також було вторинне законодавство Співтовариства щодо непрямого оподаткування. За твердженням Р. Ферії, підхід Суду ЄС до розгляду справ був подібний до того, що мав місце при розгляді справ щодо прямого оподаткування³. До початку 1990-х років і до скасування фіскальних кордонів було прийнято кілька рішень, які оцінювали сумісність національного законодавства про ПДВ із статтею 90 (колишня стаття 95) Договору про функціонування ЄС щодо імпорту з інших держав-членів⁴. Першою знаковою справою стала справа *Gaston Schul*, в якій Суд ЄС розглянув

¹ Baerentzen S. Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity? *World Tax Journal*. – 2020. – Vol. 12, no. 1. – P. 5.

² Gommers S. Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases. *EC Tax Review*. – 2019. – Vol. 28, no. 6. – P. 270–299.; Korving J. Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases. *Intertax*. – 2019. – Vol. 47, no. 8. – P. 793–800.

³ De la Feria Rita. VAT and the EC internal market: the shortcomings of harmonization. Oxford University Centre for business taxation. OX1. 1HP WP 09/29. 2009. P. 9.

⁴ Cases 39/82, *Donner*, [1983] ECR 19; 42/83, *Denkavit*, [1984] ECR 2649; 278/83, *Commission v Italy*, [1985] ECR 2503; 39/85, *Bergeres-Becque*, [1986] ECR 259; 200/85, *Commission v Italy*, [1986] ECR 3953; 104/86, *Commission v Italy*, [1988] ECR 1799; 299/86, *Drex1*, [1988] ECR 1213; C-120/88, *Commission v Italy*, [1991] ECR 621; C-119/89, *Commission v Spain*, [1991] ECR I-641; C-159/89, *Commission v Greece*, [1991] ECR I-691; and C-276/91, *Commission v France*, [1993] ECR I-4413.

сумісність положень Шостої директиви про ПДВ із тим, що тепер є статтею 90 Договору про функціонування ЄС. Компанія Gaston Schul, заснована в Нідерландах, імпортувала вживаний прогулянковий спортивний човен за дорученням та від імені приватної особи. Державний податковий орган Нідерландів стягнув ПДВ на імпорт за ставкою 18% (звичайна ставка, яка застосовувалась в країні для продажу подібних товарів). Компанія подала позов до нідерландських судів, стверджуючи, що нарахований ПДВ суперечить статтям 28 та 29 Договору про функціонування ЄС щодо вільного руху товарів та статті 90 цього ж Договору про непрямі податки. Позивач стверджував, що нараховання ПДВ на цей імпорт було несумісним із Договором про функціонування ЄС, оскільки подібні поставки на території держави-члена приватною особою не підлягали оподаткуванню ПДВ. Стверджувалось також, що стягнення ПДВ на імпорт товарів з іншої держави-члена, поставлених приватною особою, призвело до подвійного оподаткування, оскільки, на відміну від поставок, здійснених платниками податку, не було звільнення від ПДВ, стягненого в державі-члені з якої експортувався товар. Отже, ПДВ, що стягується з імпорту такої продукції, слід розглядати як плату, що має ефект еквівалентний митному збору, або як дискримінаційне внутрішнє оподаткування для цілей статей 28 та 90 Договору про функціонування ЄС, відповідно. Суд почав з відхилення позову щодо положень про вільний рух товарів, зазначивши: «[Гармонізаційні директиви] встановили єдину процедуру оподаткування, яка систематично та відповідно до об'єктивних критеріїв охоплює як операції, що здійснюються на території держав-членів, так і операції імпорту [...]. У результаті податок, про який йде мова, має розглядатися як невід'ємна частина загальної системи внутрішнього оподаткування для цілей статті 95 Договору про функціонування ЄС, а його сумісність із законодавством Співтовариства має розглядатись в контексті цієї статті, а не статей 12 і наступних цього Договору»¹. Що стосується застосування статті 90, то держави-члени, а також Рада та Комісія висловили думку, що усунення збігу податків у межах співтовариства, яким би бажаним воно не було, може бути досягнуто лише «за допомогою поступової гармонізації національних систем оподаткування відповідно до статті 99 або 100 Договору про функціонування ЄС, а не шляхом застосування статті

¹ Case 15/81, Gaston Schul [1982] ECR 1409. para 21.

95». Крім того, вони стверджували, що «встановлення системи, яка забезпечує повну нейтральність внутрішнього оподаткування щодо торгівлі всередині Співтовариства, може відбутися лише шляхом суворого застосування принципу оподаткування в державі-члені призначення, і це означатиме повне звільнення від оподаткування всіх товарів під час експорту. Саме політичні інституції Співтовариства мають прийняти таке рішення, оскільки воно передбачає політичний вибір»¹. Суд ЄС прийняв цей аргумент.

Наступною помітною справою щодо непрямого оподаткування у практиці Суду ЄС стала справа *Intrastat system*². У 1996 році Суд ЄС був покликаний прийняти рішення щодо того, що протягом тривалого часу було основним законодавчим документом, на підставі якого діяла *Intrastat system*, – Регламенту Ради №3330/91³. Справа стосувалася не тлумачення конкретних положень цього Регламенту, а радше самої природи *Intrastat system*, її сумісності з положеннями про вільний рух товарів у Установчих Договорах. Відповідачами в основному провадженні були менеджери компанії, яка працювала в Люксембурзі та здійснювала операції всередині співтовариства, п. Кіффер та п. Тіл. Через те, що п. Кіффер та п. Тіл не подали звіти до *Intrastat system*, влада Люксембургу звинуватила їх у порушенні зобов'язань передавати інформацію щодо імпорту та експорту їхньою компанією, передбачених Регламентом №3330/91. Відповідачі визнали, що бізнес, який здійснювала компанія, перевищив поріг спрощення, і тому вони мали подавати щомісячні звіти до *Intrastat system*. Однак вони стверджували, що для дотримання цього зобов'язання їм довелося б або найняти персонал, або зобов'язати виконувати ці дії третю особу, несучи додаткові витрати в обох випадках. Ці додаткові витрати, як вони стверджували, мали б вплив, принаймні опосередковано, на стримування їхніх зусиль експортувати понад річний поріг і стимулювали б продаж товарів на національному ринку. Національний суд Люксембургу вважав, що детальна

¹ Case 15/81, Gaston Schul [1982] ECR 1409, para 25, 37.

² Система *Intrastat* – статистична система, створена для моніторингу транзакцій усередині Співтовариства після скасування фіскальних кордонів, з якою було пов'язано багато суперечок, головним чином через труднощі та додаткові витрати, які вона створює для торговців.

³ Council Regulation (EEC) No. 3330/91 of 7 November 1991 on the statistics relating to trading of goods between Member States. OJ L316, 16.11.1991.

декларація, яка вимагається Регламентом, справді становить додаткове обмеження, якому не підлягають торговці, які ведуть бізнес виключно на національному ринку. Більше того, Суд зазначив, що вимога зробити таку декларацію та подальше збільшення зобов'язань, які повинні виконувати відповідні компанії, може мати стримуючий вплив на малий та середній бізнес в Люксембурзі, діяльність якого не виходить за межі національної території. За таких обставин він вважав, що слід з'ясувати, чи така перешкода була виправданою з точки зору цілей Регламенту та чи не можна було досягти цих цілей засобами, які є менш обмежувальними. Отже, він, по суті, запитав Суд ЄС про таке: чи слід розглядати зобов'язання, покладені на трейдерів відповідно до Регламенту, як заходи, що мають еквівалентну дію кількісним обмеженням у значенні (колишніх) статей 28 та 29 Договору про функціонування ЄС, і альтернативно, чи ці самі зобов'язання становлять обмеження для торговців, які є не виправданими і непропорційними з огляду на переслідувану мету загального інтересу, і в такий спосіб порушують принцип пропорційності, як визначено в статті 5 Договору про функціонування ЄС.

Суд ЄС визнав, що «загальновідомо, що детальний характер необхідних декларацій і той факт, що подання декларації є обов'язковим як у державі-члені відправлення, так і в державі призначення товарів, мають обмежувальні наслідки щодо вільного переміщення товарів»¹. Він зазначив, що зобов'язання *Intrastat system* становлять обмеження вільного переміщення товарів. Однак Суд ЄС зауважив, що такі обмеження можуть бути виправдані, якщо вони необхідні для отримання досить повної та точної інформації про рух товарів у межах Співтовариства, і в цьому контексті він вважає, що зобов'язання, встановлені Регламентом №3330/91, не були «заходами, еквівалентними кількісним обмеженням» для цілей статей 28 та 29 Договору про функціонування ЄС. Вони також не були непропорційними: «хоча зобов'язання подавати декларації відповідно до Регламенту конкретно впливає на транскордонну торгівлю, а складання декларацій вимагає часу та витрат, особливо для малих і середніх підприємств, це не обов'язково означає, що такі обмежувальні наслідки непропорційні до переслідуваної мети»².

¹ Case C-114/96, Kieffer and Thill [1997] ECR I-3629. para 28.

² Case C-114/96, Kieffer and Thill [1997] ECR I-3629. para 34.

Ще однією знаковою справою в сфері непрямого оподаткування стала справа *Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises*, яка стосувалася тлумачення статті 3(а) Восьмої Директиви про ПДВ та вимоги подавати оригінали рахунків-фактур¹. Французька компанія *Société Générale* подала заяву до органів влади Німеччини, щоб отримати відшкодування ПДВ, сплаченого відповідно до Восьмої Директиви про ПДВ. Оскільки оригінальні рахунки-фактури були втрачені поштою, коли їх надсилали юристам, яким було доручено підготувати заяву, *Société Générale* додала натомість копії оригінальних рахунків-фактур. Німецькі податкові органи відмовились надати відшкодування через відсутність необхідної документації, тобто оригіналів документів, незважаючи на те, що платнику податку, заснованому в Німеччині, було дозволено вирахувати ПДВ за виготовленим дублікатом або фотокопією рахунка-фактури, якщо оригінал рахунка-фактури було втрачено з причин, які не залежать від платника податків. Суд ЄС серед іншого зазначив, що з принципу недискримінації випливає необхідність поширення можливості подавати дублікат або копію рахунка-фактури, якщо оригінал було втрачено з причин, які не залежать від платника податків, на платників податків, які не зареєстровані в цій державі-члені. Суд ЄС постановив, що принцип недискримінації справді вимагає, щоб така можливість поширювалась на нерезидентів².

У справі *Lease Plan* Суд ЄС запитали, чи суперечать статті 6 Договору про функціонування ЄС, яка встановлює принцип недискримінації, та статті 49 цього Договору про вільний рух послуг національні правила, які передбачають, що платники податків незареєстровані в державі-члені, де подається заявка на відшкодування ПДВ відповідно до Восьмої Директиви про ПДВ, мають право на відсотки лише з дня, коли повідомлення про сплату було надіслано цій державі-члену, і за нижчою ставкою, ніж та, що застосовується до відсотків, які сплачуються платникам податку-резидентам цієї держави, автоматично після закінчення встановленого законом терміну для відшкодування³. Бельгійський уряд стверджував, що

¹ Case C-361/96, *Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises* [1998] ECR I-3495.

² Case C-361/96, *Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises* [1998] ECR I-3495. para 38.

³ Case C-390/96, *Lease Plan* [1998] ECR I-2553.

дискримінація може виникнути лише тоді, коли різні правила застосовуються до порівняних ситуацій, а це не стосується правил виплати відсотків. Уряд стверджував, що платники податків, зареєстровані у відповідній державі-члені, які вимагали відшкодування ПДВ, сплаченого за операцію, здійснену в іншій державі-члені, та займаються оподатковуваною економічною діяльністю на нерегулярній основі або вимагають відшкодування ПДВ за операцією не виключно комерційного характеру, не можуть бути порівняні з платниками податків-резидентами цієї держави. Суд ЄС з твердженням бельгійського уряду не погодився, він вважав, що національні правила ПДВ, які передбачають таку ситуацію, справді суперечать положенням Установчих Договорів про вільний рух послуг.

Справа *Teleos and Others* стосувалася звільнення, що застосовується до поставок товарів у межах Співтовариства¹. У цій справі серед інших питань національний суд запитав Суд ЄС, чи слід тлумачити положення Директиви про ПДВ як такі, що перешкоджають компетентним органам держави-члена вимагати від постачальника, який добросовісно надав докази, що встановлюють право на звільнення, сплату ПДВ на постачання товарів усередині Співтовариства, якщо такі докази виявляться неправдивими. *Teleos* та інші стверджували, що у випадках, коли після придбання буде доведено, що покупець вчинив шахрайство, а товари фактично ніколи не залишали територію держави-члена, покладення податковими органами держави-члена всього тягаря доказування, а також зобов'язання сплатити ПДВ на постачальника товарів усередині Співтовариства, негативно вплине на належне функціонування єдиного ринку та перешкоджатиме вільному руху товарів. Суд ЄС почав із заяви, що запобігання можливному ухиленню від сплати податків, уникненню та зловживанню є метою, яку визнає та заохочує Директива, і, отже, за певних обставин виправдовує обмеження вільного руху товарів. Проте далі Суд ЄС зазначив, що: «Хоча це правда, що правовий режим регулювання статусу продавця всередині Співтовариства став більш відкритим для шахрайства, факт залишається фактом, що вимоги до доказів, встановлені державами-членами, повинні відповідати основним свободам, встановленим Установчими Договорами, як-от, зокрема, вільне переміщення товарів»². Зрештою Суд ЄС

¹ Case C-409/04, *Teleos and Others* [2007] ECR I-7797.

² Case C-409/04, *Teleos and Others* [2007] ECR I-7797. para 63.

дійшов висновку, що положення Директиви про ПДВ слід тлумачити як такі, що перешкоджають податковим органам відмовляти постачальнику операцій у межах Співтовариства в праві на звільнення, якщо цей постачальник діяв добросовісно, і жодних доказів участі у шахрайстві встановити не вдалося. Незважаючи на те, що аналіз свобод ніколи не проводився, Суд ЄС вказав на те, що практика податкових органів становила обмеження вільного руху товарів, що потенційно могло бути виправданим для боротьби з ухиленням від сплати податків, але в кінцевому рахунку було визнано непропорційним.

У справі *Autoridade Tributária e Aduaneira* Суд ЄС розглядав запит національного суду щодо сумісності положень національного законодавства з Директивою про ПДВ. З основного спору випливало, що компанія, яка здійснила свою діяльність у сфері виробництва ліфтів, елеваторів та конвеєрних стрічок, а також надає послуги з ремонту та технічного обслуговування ліфтів, застосувала у 2007 році знижені ставки ПДВ за послуги, які вона надавала та стандартні ставки за матеріали, включені в ці послуги. За результатами перевірки фіскальна адміністрація встановила, що компанія помилково застосувала занижену ставку ПДВ щодо цих послуг. Національний суд запитав Суд ЄС щодо сумісності визначень термінів, які містяться в національному законодавстві, з тими, що містяться в Додатку IV до Директиви про ПДВ. На це Суд ЄС зазначив, «за відсутності посилання на законодавство держав-членів і відповідного визначення в Директиві про ПДВ, терміни, які містяться в пункті 2 Додатка IV до цієї Директиви, повинні тлумачитись відповідно до їх звичайного значення в поточній мові, беручи до уваги в той же час контекст, у якому вони вживаються, і цілі, які переслідує регулювання, частиною якого вони є»¹. У цих умовах, як вказує португальський уряд, Суд постановив, що держави-члени мають можливість вдатися до вибіркового застосування зниженої ставки ПДВ із застереженням, з одного боку, виділити з метою застосування зниженої ставки лише конкретні та специфічні аспекти відповідної категорії послуг, а з іншого боку, поважати принцип фіскального нейтралітету. Крім того, оскільки положення Директиви повинні бути імplementовані з беззаперечною примусовою силою, а також з необхідною конкретністю, точністю та ясністю, держава-член не може посилатися на

¹ Case C-218/21, *Autoridade Tributária e Aduaneira v DSR* [2022] ECLI:EU:C:2022:355. para 29.

прості адміністративні практики, які за своєю природою можуть бути змінені залежно від волі адміністрації та яким бракує належного оприлюднення, щоб продемонструвати вибіркове перенесення положення Директиви про ПДВ, яке дозволяє застосування зниженої ставки ПДВ до категорії послуг¹.

Отже, справа *Gaston Schul* залишається прикладом оцінки сумісності основної Директиви про ПДВ із положеннями Договору про функціонування ЄС; *Intrastat system* та *Teleos and Others* є прикладами застосування встановленого Судом ЄС підходу щодо основних свобод до законодавства про ПДВ; *Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises* та *Lease Plan* – як приклади несумісності з положеннями Установчих Договорів національного законодавства, в якому транспоновані положення Директив. Усталеною прецедентною практикою є те, що положення про вільне пересування застосовуються не лише до національних заходів, а й до заходів, прийнятих інституціями ЄС². Таким чином, вторинне право Співтовариства підлягає перегляду Судом ЄС у світлі положень Установчих Договорів і не повинно бути причин, чому положення Директиви про ПДВ повинні бути звільнені від такого перегляду. Починаючи з 1970-х років Суд ЄС послідовно дотримується підходу, згідно з яким, в предметних сферах, де відбулася гармонізація, застосування положень Установчих Договорів щодо вільного руху товарів і послуг підлягає обмеженням³. Ці положення застосовуватимуться лише там, де гармонізація не є вичерпною (відбулася мінімально)⁴; саме гармонізаційне законодавство дозволяє

¹ Tătaru Camelia. Relectarea principiilor de drept al Uniunii Europene în jurisprudența recentă a Curții de Justiție a Uniunii Europene – Domeniul fiscalității. RFPC. 2022. №3. – P. 8.

² Cases 80 and 81/77, Ramel, [1978] ECR 927; Case 15/83, Denkvit Nederland, [1984] ECR 2171, para 15; Case C-15/93, Meyhui, [1994] ECR I-3879, par 11; Case C-114/96, Kieffer and Thill, [1997] ECR I-3629, para 27; joined cases C-402/05 P and C-415/05P, Kadi, [2008] ECR I-6351, para 281.

³ Slot P.J., Bulterman M. Harmonisation of Legislation on Migration EU Citizens and Third Country Nationals: Towards Uniform Evaluation Framework. Fordham International Law Journal. 2009. №29. P. 787; Spengel Christoph, Fischer Leonie, Stutzenberger Kathrin. Breaking Borders? The European Court of Justice and Internal Market. Discussion paper. 2020. №11 (20-059). P. 6.

⁴ Case 5/77, Tedeschi, [1977] ECR 1577; Case C-99/01, Linhartand Biffl, [2002] ECR I-9375, para 17-21; Case C-470/03, AGM-COS.MET, [2007] ECR I-2749, para 50; Case C-265/06, Commission v Portugal, [2008] ECR I-2245.

застосовувати положення Установчих Договорів; гармонізаційне законодавство дозволяє державам-членам на власний розсуд його транспонувати або відступати від нього¹. Більше того, у справі *Bellamy* Суд ЄС зазначив, що національні заходи, які правильно транспонують вторинне законодавство Співтовариства, не можуть розглядатись як такі, що становлять перешкоду для вільного пересування².

6.3.4. Висновки до підрозділу 6.3

Правотлумачна практика Суду ЄС у сфері податкового права постійно розширюється та є частиною набагато більшого масиву прецедентного права щодо недискримінації та основних свобод, яке розвивалось протягом останніх десятиліть. Оподаткування, в принципі, є питанням національного суверенітету держав-членів, але цей суверенітет обмежений аспектами законодавства ЄС, з яких правила вільного пересування та правила державної допомоги найважливіші. Хоча держави-члени вільні в розробці своїх податкових систем, вони не повинні порушувати відповідні положення законодавства ЄС. Загалом, аналіз правотлумачної практики Суду ЄС у сфері податкового права не відрізняється від інших галузей права. Невигідне податкове становище є просто ще однією перешкодою для фізичних та юридичних осіб, які бажають реалізувати свої свободи передбачені Установчими Договорами. Як наслідок, загальні зауваження до прецедентного права Суду ЄС щодо дискримінації застосовуються до правотлумачної практики в сфері податкового права, незважаючи на кілька незначних уточнень.

Через відсутність всеосяжної гармонізації податкового законодавства шляхом позитивної інтеграції, Суд ЄС має важливий конституційний мандат щодо забезпечення створення європейського внутрішнього ринку з точки зору фіскального нейтралітету та рівних умов гри. Здійснювана Судом ЄС негативна інтеграція опирається на ринкову інтеграцію та обмежує податковий суверенітет держав-членів. Щоб визначити незаконну дискримінацію або обмеження фундаментальної свободи, Суд використовує різноманітні підходи. Якщо Суд ЄС визнає внутрішнє правило несумісним із законодавством ЄС, держави-члени можуть, як правило, змінити своє податкове

¹ Case C-322/01, *DocMorris*, [2003] ECR I-14887, para 64.

² Case C-123/00, *Bellamy* [2001] ECR I-2795, para 21.

законодавство кількома різними способами, щоб забезпечити рівне ставлення до платників податків, внутрішніх та транскордонних інвестицій та доходів відповідно до основних свобод. З одного боку, вони можуть поширити сприятливий національний податковий режим на транскордонні ситуації всередині ЄС, і в такий спосіб обмежити застосування дискримінаційного правила до транскордонних ситуацій із третіми країнами. З іншого боку, держави-члени можуть розширити сферу застосування дискримінаційної норми, щоб охопити також внутрішні ситуації. Крім того, держави-члени можуть скасувати відповідне правило, яке порушує право ЄС, або, навпаки, вирішити зберегти його.

6.4. Проблеми застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права на прикладі Республіки Польща

6.4.1. Загальні питання застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права

Згідно з Установчими Договорами держави-члени зобов'язані поважати рішення Суду ЄС, будь-то попередні рішення чи рішення у справах про порушення. Рішення Суду ЄС є частиною «*acquis*», який мають виконувати країни-кандидати до вступу¹. З набуттям статусу держави-кандидата у члени ЄС, зазначене правило поширюється і на Україну, яка вже має суттєвий досвід застосування практики в сфері податкового права іншого авторитетного міжнародного судового органу – Європейського суду з прав людини², однак застосування та виконання рішень Суду ЄС має свої особливості.

Національні юрисдикції повинні застосовувати законодавство Співтовариства, як його тлумачить Суд, а держави-члени повинні відповідно адаптувати своє внутрішнє законодавство³. Хоча держави

¹ Devereux M. Taxes in the EU New Member States and the Location of Capital and Profit. University of Warwick, IFS and CEPR, 2006. P. 9.

² Babin, Igor. «Features of the Application of the Decisions of the European Court of Human Rights by Ukrainian Courts in Tax Cases» DANUBE, vol.11, no.1, 2020, pp.75-89. <https://doi.org/10.2478/danb-2020-0005>

³ Malherbe Jacques, Malherbe Philippe, Richelle Isabelle, Traversa Edoardo. The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. Directorate General for Internal Policies Policy Department: Economic and Scientific Policy. Brussels, European Union. 2011. P. 22.

вільні щодо засобів, але вони повинні поважати ефективне впровадження. Між державами-членами існує велика різниця щодо кількості справ, у яких їхнє законодавство розглядалося Судом ЄС. Так, якщо стосовно Ірландії або Італії прийнято дуже мало справ щодо оподаткування, то податкове законодавство Нідерландів, Німеччини, Великобританії та навіть Фінляндії регулярно оскаржується перед Судом ЄС. Крім того, можна спостерігати різне ставлення до зусиль держав-членів, щоб адаптувати своє податкове законодавство до вимог ЄС. Водночас, немає прямого зв'язку між кількістю справ, поданих до Суду ЄС, та законодавчими змінами, внесеними державами-членами для адаптації їх систем оподаткування до вимог ЄС. Наприклад, в Австрії та Фінляндії були проведені численні податкові реформи з метою дотримання свобод, передбачених Установчими Договорами, як їх тлумачить Суд ЄС у своїх рішеннях. Однак, незважаючи на це, податкове законодавство цих країн часто є предметом розгляду в Суді ЄС. З іншого боку, незважаючи на незначну кількість рішень Суду ЄС щодо оподаткування в Італії, італійська система оподаткування, на думку науковців, має особливості, які можуть перешкоджати ефективності реалізації свобод ЄС¹.

Положення Установчих Договорів не визначають, в який спосіб держава має виконувати рішення Суду ЄС. У цьому контексті не дивно, що виконання рішень Суду ЄС різниться між державами-членами, навіть на рівні національних юрисдикцій. Наприклад, у румунському праві, за твердженням Д. М. Сандру, обов'язковість рішень Суду Європейського Союзу опосередковано впливає з положень статті 148 абз. (2) і (4) Конституції, а також була встановлена безпосередньо Конституційним Судом². Однак, як правило, рішення Суду ЄС не втручаються в сферу дії закону, оскільки Суд ЄС не може визнати акт, виданий державою з порушенням законодавства ЄС, недійсним³. Отже, зобов'язання щодо виконання рішення покладаються насамперед на податкові органи та суди, які вирішуючи

¹ Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law. Ed. Cecile Brokelind. 2007. P. 209, 230-231.

² Șandru Daniel-Mihail. Caracterul obligatoriu al deciziei preliminare pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene pentru instanțe și autorități naționale. Revista Română de drept European. 2019. №4. – P. 47.

³ Półtorak, N. Komentarz do art. 259 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. [w] D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, A. Wróbel (red.). Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom 3. 2012. WKP. P. 278.

податкові справи на основі прецедентного права Суду ЄС, не можуть застосовувати національні положення, що вважаються несумісними із законодавством ЄС. Як зазначено Судом ЄС у рішенні по справі *Commission of the European Communities v Italian Republic*, невиконання зобов'язань, що випливають з європейського права, має призвести до автоматичної заборони застосування оскаржуваних положень як судовими, так і адміністративними органами держави-члена та накладає на ці органи зобов'язання вживати всіх заходів, що забезпечують повне застосування закону¹. Як наслідок, незалежно від будь-якого законодавчого втручання, спрямованого на забезпечення відповідності національного законодавства європейському, податкові органи та адміністративні суди зобов'язані виконувати рішення Суду ЄС на рівні застосування права. На практиці це означає, зокрема, відмову від застосування положень, визнаних Судом ЄС такими, що не відповідають праву ЄС.

У зв'язку з тим, що рішення Суду ЄС мають чинність *ex tunc*, за твердженням Д. Мачинського, питання усунення наслідків, спричинених попереднім застосуванням дефектних положень, слід також розглядати у сфері застосування права². У цьому контексті імплементація рішення Суду ЄС означає можливість ініціювання спеціальних процедур, спрямованих на виключення з регулювання рішень, прийнятих на основі положень, визнаних Судом ЄС такими, що не відповідають законодавству ЄС³. Ще більш очевидне віднесення наслідків прецедентного права Суду ЄС до сфери застосування права у випадку рішень щодо тлумачення договорів та актів, прийнятих установами, органами чи організаційними одиницями ЄС, виданих згідно з попереднім рішенням, порядок ухвалення якого визначено статтею 267 Договору про функціонування ЄС. Провадження в Суді ЄС завершується винесенням наказу або

¹ Case C-101/91, *Commission of the European Communities v Italian Republic* [1993] ECLI:EU:C:1993:16. para 24.

² Mączuński Dominik. Bezpośredni wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie prawa podatkowego w Polsce (wstęp do badań). *Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny*. Rok LXXXI. 2019. Zeszyt 3. – P. 26.

³ Komarek J. Infringements in application of community law: some problems and (im)possible solutions. *Review of European Administrative Law* 2007. №1. P. 87–98.

рішення, яке має конкретну обов'язкову силу¹. Прецедентне право Суду ЄС чітко показує, що рішення та накази, видані в такому режимі, обов'язкові для суду, який звернувся із запитом про попереднє рішення, навіть якщо така обов'язковість не впливає безпосередньо з формулювання статті 267 Договору про функціонування ЄС². Зобов'язання поширюється не лише на суд, який подав запит, а й на всі національні суди, які виносять рішення у справі. Отже, рішення Суду ЄС не тільки не впливає на дійсність положень національного законодавства, але навіть не створює ефекту *erga omnes*. Важливість рішення Суду ЄС для інших проваджень впливає з доктрини *acte éclairé*, яка стверджує, що національний суд може утриматись від подання запиту, якщо Суд ЄС уже виніс рішення щодо подібної справи³. Як і у випадку рішень, винесених за запитом Комісії відповідно до статті 258 Договору про функціонування ЄС, попереднє рішення обов'язкове з моменту публікації з чинністю *ex tunc*. Як наслідок, у цій ситуації в сфері застосування права також слід оцінювати можливість виключення з правового порядку раніше прийнятих рішень, які не відповідають праву ЄС. Наведені міркування показують, що виконання рішень Суду ЄС у податкових справах, незалежно від способу їх ухвалення, загалом відбувається у сфері застосування права⁴.

У разі судових рішень, винесених відповідно до статті 258 Договору про функціонування ЄС на прохання Комісії, їх імплементація на рівні застосування буде обмежена відмовою застосовувати положення визнані Судом ЄС такими, що не відповідають праву ЄС. Однак щодо судових рішень (постанов і ухвал), постановлених на підставі статті 267 Договору про функціонування ЄС у результаті запиту, поданого національним судом щодо тлумачення Договорів та актів, ухвалених установами, органами, службами чи агенціями

¹ Wojtaszek-Mik E. Charakter i skutki orzeczenia prejudycjalnego. [в:] M. Wąsek-Wiaderek, E. Wojtaszek-Mik (red.). Pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Warszawa. 2007 P. 79.

² Case C-69/85, Wünsche Handelsgesellschaft GmbH & Co. v Federal Republic of Germany [1986] ECLI:EU:C:1986:104.

³ Ahlt M., Szpunar M. Prawo europejskie. Warszawa: C.H. Beck. 2011. P. 164.

⁴ Šadl U. National courts and the effectiveness of EU law, [в:] B. de Witte, J.A. Mayoral, U. Jaremba, M. Wind, K. Podstawa (eds.). National Courts and EU Law. New Issues, Theories and Methods. Cheltenham-Northampton: Edward Elgar Publishing. 2016. P. 68–103.

ЄС, виконання рішення полягатиме у взятті до уваги судом та всіма іншими судами, що розглядатимуть справу, тлумачення положень права ЄС, наданого Судом ЄС. Більше того, відповідно до доктрини *acte éclairé*, наслідком рішення Суду ЄС буде врахування тлумачення іншими судами, які розглядають аналогічні справи. Виконання рішень Суду ЄС у сфері застосування права не виключає втручання законодавця. Зміна законодавства, хоча і не є необхідною, якщо ефект, що випливає з рішення Суду ЄС, досягається у сфері застосування закону через відмову застосовувати положення, яке ставить під сумнів Суд ЄС, є природним наслідком рішення, винесеного відповідно до статті 258 Договору про функціонування ЄС. Визнання положень національного законодавства такими, що не відповідають законодавству ЄС, виправдовує необхідність скасування такого регулювання або внесення змін до нього відповідно до права ЄС з метою уникнення неузгодженості у сфері застосування національного права та європейського права. Однак менш очевидно видається необхідність зміни законодавства у випадку попереднього рішення згідно зі статтею 267 Договору про функціонування ЄС. Н. Полтурак зазначає, що, незважаючи на різні наслідки рішення Суду ЄС, винесеного відповідно до статей 258 та 267 Договору про функціонування ЄС, на практиці процедура попереднього рішення залишається ефективним інструментом для виявлення порушень права ЄС і забезпечення його виконання¹.

Виділяють три групи попередніх рішень: 1) рішення, винесені в результаті «звичайних» питань про тлумачення права ЄС; 2) рішення, ініційовані запитами про безпосередній вплив права ЄС на застосування права національним судом; 3) рішення, винесені у зв'язку із запитами щодо відповідності національного законодавства праву ЄС². В результаті може статися так, що рішення, винесене Судом ЄС, вимагатиме відмови від застосування національного положення, яке суперечить праву ЄС. Отже, залишення такого регулювання в системі національного права також може призвести до неузгодженості між національною системою права та системою права ЄС, що виправдовує законодавче втручання. Незважаючи на

¹ Póltorak, N. Komentarz do art. 258 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. P. 251.

² Witte B. de. The preliminary ruling dialogue: three types of questions posed by national courts. [в:] B. de Witte, J.A. Mayoral, U. Jaremba, M. Wind, K. Podstawa (eds.). National Courts and EU Law. New Issues, Theories and Methods. Cheltenham-Northampton: Edward Elgar Publishing. 2016. P. 15–25.

те, що виконання рішень Суду ЄС відбувається переважно у сфері застосування права, їхні наслідки слід також розглядати у сфері правотворчості. Однак важко очікувати від національного законодавця реакції на кожне рішення Суду ЄС та врахування його змісту у внутрішньому податковому законодавстві.

Європейська доктрина податкового права вказує на те, що вплив прецедентного права Суду ЄС на національні податкові системи може бути прямим або непрямим¹. Прямий вплив є результатом прецедентного права, що стосується конкретного положення національного законодавства. Непрямий вплив є результатом судових рішень, незалежно від способу їх ухвалення, винесених у подібних справах за законодавством цієї країни (суровий непрямий вплив) або інших країн (слабкий непрямий вплив). Прямий вплив може набувати різних форм залежно від того, як було винесено рішення Суду ЄС. У випадку рішень, винесених Судом ЄС після того, як Комісія ініціювала процедуру порушення права ЄС, їх наслідки легше врахувати в судовій практиці та, можливо, на законодавчому рівні. Як зазначає Д. Мачинський, цей тип рішення прямо вказує на положення національного законодавства та зазначає, що воно суперечить праву Європейського Союзу, а отже, це є чітким свідченням для органів влади та судів, які розглядають податкові справи, що це положення не може бути основою для рішень і має бути опущене в процесі застосування закону в податковій та судовій процедурі².

Водночас рішення Суду ЄС, винесене відповідно до статті 258 Договору про функціонування ЄС, дозволяє законодавцю вносити зміни до оскаржуваного положення, скасовуючи або змінюючи його з врахуванням правових норм ЄС. Однак слід зазначити, що у випадку судових рішень, винесених за скаргою, поданою Комісією щодо порушення законодавства ЄС, можуть виникнути суперечливі ситуації. По-перше, у зв'язку зі зворотною силою (*ex tunc*) рішень Суду ЄС, існує сумнів, чи наявне скасування положення, яке не відповідає праву ЄС, достатнім заходом для відновлення стану відповідності національного законодавства праву ЄС. Зокрема, виникає

¹ Pistone P. The impact of ECJ case law on national taxation. *Bulletin for International Taxation*. 2010. №64(8/9). P. 412–428.

² Mączyński Dominik. Bezpośredni wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie prawa podatkowego w Polsce (wstęp do badań). P. 28–29.

питання, чи не повинен законодавець також передбачити правові інструменти, що дозволяють відносити стан відповідності національного права європейському праву також у період, що передував винесенню рішення Суду ЄС. Скасування оскаржуваного до Суду ЄС положення податкового закону вирішує проблему відповідності національної правової системи праву ЄС лише в період з моменту набрання ним чинності. Така зміна не поширюється автоматично на провадження, завершені до її введення. Дилема полягає в тому, чи відновлювати провадження органам, що застосовують закон, використовуючи для цього інститут відновлення провадження, яке завершилося винесенням остаточного рішення, чи залишити в цій ситуації питання закритим, або чи повинен законодавець чітко визначити наслідки рішення Суду ЄС про невідповідність положення національного податкового законодавства законодавству ЄС окремо для кожного рішення, беручи до уваги його специфіку та, зокрема, часовий діапазон його чинності. По-друге, необхідно розглянути питання про те, чи слід обмежувати наслідки рішення Суду ЄС про те, що національне законодавство не відповідає законодавству ЄС, лише періодами, за якими не минув строк давності у світлі внутрішніх податкових положень, чи ці наслідки слід виводити по відношенню до всього періоду дії положення, яке суперечить праву ЄС, незалежно від часових обмежень, що впливають із національного законодавства¹. По-третє, суперечка пов'язана з питанням оцінки – як на рівні застосування, так і на рівні законотворчості – чинних положень у правовій системі, подібній до тієї, що охоплена рішенням Суду ЄС. Схоже, що процес оцінки прямої дії рішень, винесених Судом ЄС за результатами попереднього провадження відповідно до статті 267 Договору про функціонування ЄС, найскладніше. Сам факт того, що рішення було винесене за процедурою, ініційованою національним судом із запитом на тлумачення Установчих Договорів або актів прийнятих установами, органами, службами чи агентствами ЄС з метою застосування цього тлумачення до конкретного положення внутрішнього законодавства, не визначає наслідків для даної податкової системи. Дещо спрощено можна зазначити, що у випадку рішень, винесених відповідно до процедури попереднього рішення, Суд ЄС тлумачить положення права ЄС, тоді як завданням

¹ Case C-105/14, Criminal proceedings against Ivo Taricco and Others [2015] ECLI:EU:C:2015:293.

національного суду є тлумачення положень національного законодавства з урахуванням рішення, прийнятого Судом ЄС. Тобто прямі наслідки рішення Суду ЄС не означають відмову від застосування положення національного законодавства. Навпаки, податкові органи та суди будуть зобов'язані застосовувати положення національного закону, але в такий спосіб, щоб правова норма, що впливає з нього, відповідала законодавству ЄС. Отже, навіть у випадку попередніх рішень Суду ЄС, які мають пряму дію, втручання законодавця не виглядає очевидним. Якщо законодавець вирішить таке рішення Суду ЄС виконати, то таке виконання, в принципі, зведеться не до скасування положення національного акта, а до зміни його змісту в такий спосіб, щоб воно відображало тлумачення, прийняте Судом ЄС у винесеному рішенні. У випадку судових рішень, винесених у порядку попереднього вирішення, усі дилеми щодо наслідків судових рішень, винесених відповідно до статті 258 Договору про функціонування ЄС, з особливим наголосом на тимчасових питаннях та юридичній та податковій оцінці впливу таких рішень на події, що передували винесенню рішення. Більше того, існує ще одна дилема, яка виникає через специфіку попередніх рішень Суду ЄС щодо обґрунтованості зміни положення під впливом такого рішення, коли воно виноситься на основі конкретної фактичної ситуації. Іншими словами, сумніви стосуються того, чи слід у разі винесення Судом ЄС рішення, яке стосується конкретної фактичної ситуації, змінити абстрактне положення національного права, яке також стосується фактичних ситуацій, відмінних від тих, що були предметом аналізу Суду ЄС. Зазначене ще раз підтверджує нашу думку про наявність відмінностей у виконанні рішень Суду ЄС на рівні національних юрисдикцій держав-членів.

6.4.2. Застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права на прикладі податкових органів Республіки Польща

Україна 22 червня 2022 року отримала статус кандидата на членство в ЄС та спрямовує свої зусилля на набуття повноправного членства. Вивчення досвіду інших пострадянських держав, які вже є членами ЄС, особливо країн сусідів зі схожою економікою, менталітетом та спільною історією, має практичне значення для пришвидшення цього процесу. Такою державою, зокрема, є Республіка Польща. Вступ Республіки Польща до ЄС відбувся в 2004 році й відтоді

розпочалися правові і політичні зміни щодо примату права ЄС у правовій системі цієї держави. Польські науковці поділяють цей процес на два періоди: 1) період значної зацікавленості (2004-2015 рр.); 2) період байдужості (з 2015 року)¹. У перший період, питання зв'язку між європейським і польським правом обговорювалося радше з теоретичної точки зору². На практиці аргументації польських судів бракувало європейського обґрунтування³. Найбільш помітною була невелика кількість запитів, поданих польськими судами для попереднього рішення. Ці цифри були надзвичайно низькими навіть порівняно з іншими державами-членами Центральної Європи⁴. Це був практичний аспект принципу примату європейського права, який визнавався в теорії, але був відсутній у практиці польських судів⁵. Другий період характеризується проведенням судової реформи, яка позбавляла судову систему багатьох атрибутів її незалежності, на що неодноразово звертав увагу Суд ЄС⁶, а також збільшенням кількості звернень до цієї інституції, зокрема й у податкових спорах. Відповідно до звіту «Польські податкові справи в Суді Справедливості ЄС: рішення, адвокати та юридичні фірми», у 2004-2022 роках Суд ЄС виніс 72 рішення у польських податкових справах, 52 з яких були прийняті на користь платників податків⁷.

¹ Zoll F., Południak-Gierz K., Bańczyk W. The Struggle on Implementation of the Acquis Communautaire into Polish Civil Code. *Nederlands Tijdschrift voor Burgerlijk Recht*. 2022. nr 20. P. 154.

² Jabłoński M., Jarosz-Żukowska S. Kontrola konstytucyjności prawa pochodnego UE w trybie skargi konstytucyjnej i pytań prawnych. [в:] Jabłoński M., Jarosz-Żukowska S. (red.). *Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej w praktyce działania organów władzy publicznej RP*. Wrocław, 2015. P. 74.

³ Wiewiórowska-Domagalska A. Refleksje na tle orzecznictwa sądów powszechnych w zakresie sprzedaży konsumenckiej. *Prawo w działaniu. Sprawy cywilne*. 2014. nr 20. P. 229.

⁴ Sadowski J. Pytania prejudycjalne polskich sądów powszechnych. *Prawo w działaniu. Sprawy cywilne*. nr 20, 2014. P. 88.

⁵ Zoll Fryderyk, Południak-Gierz Katarzyna, Bańczyk Wojciech. Pierwszeństwo prawa UE a orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. *Ostatnie zmiany w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*. 2022. P. 15.

⁶ Case C-791/19, *Commission v Poland* [2021] ECLI:EU:C: 2021:596; Case C-192/18, *Commission v Poland* [2019] ECLI:EU:C: 2019:924; Case C-619/18, *Commission v Poland* [2019] ECLI:EU:C: 2019:531.

⁷ *Polskie Sprawy Podatkowe przed TSUE: rozstrzygnięcia, pełnomocnicy i kancelarie*. [Електронний ресурс]: <https://www.prawo.pl/podatki/sukcesy-w-sprawach-podatkowych-przed-tsue-polskich-pelnomocnikow.521383.html>

Характерно, що рішення Суду ЄС не мають сили загальнозастосовної правової норми в Польщі, а місце прецедентного права Суду ЄС у процесі застосування податкового законодавства податковими органами визначається національним законодавцем у положеннях Податкового ордонансу (далі – ПО)¹. Пошук правового регулювання у цій сфері слід починати з положень, що визначають основи діяльності податкових органів. Ключове значення в цьому відношенні має положення статті 120 ПО, відповідно до якої податкові органи діють на підставі закону (принцип верховенства права). Визначення положень податкового законодавства, прийняте законодавцем у п. 2 статті 3 ПО, посиляється на перелік джерел права, зазначений у статті 87 Конституції Республіки Польща. Внаслідок членства Польщі в ЄС принцип верховенства права, що впливає зі статті 120 ПО також містить обов'язок діяти на основі положень права ЄС². Система джерел права ЄС включає первинне та вторинне право, яке, відповідно до статті 288 Договору про функціонування ЄС, складають регламенти, директиви, рішення, рекомендації та висновки. Цей перелік не містить рішень Суду ЄС, які з формальної точки зору не є джерелом права. Тому обмежуючись лише лінгвістичним аналізом положення статті 120 ПО, яка визначає підстави для діяльності податкових органів, ми не знайдемо прямого посилання на прецедентне право Суду ЄС, особливо якщо вона буде єдиною основою для діяльності цих органів. Проте, як вказує Д. Антонова, це не означає, що практика Суду ЄС була позбавлена законодавцем будь-якої формальної ролі в процесі застосування податкового законодавства³. На етапі перевірки податковий орган не може, з огляду на статтю 120 ПО, визнати рішення Суду ЄС незалежною основою для власного рішення. Однак позиція Суду ЄС, виражена в його прецедентній практиці, може визначати хід і результат його висновків. Безсумнівно, це має ключове значення з точки зору тлумачення рішень, особливо коли основою

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.

² Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J. Ordynacja podatkowa. Komentarz. 2011. P. 562.

³ Antonów Dobrosława Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. [в:] *Studia Finansowopravne*. Wrocław: Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Uniwersytet Wrocławski. Wydział Prawa Administracji i Ekonomii. 2011. P. 14.

для рішення є національні положення, що імплементують право ЄС, або положення права ЄС, що мають пряму дію.

Висвітлений спосіб розуміння прецедентного права Суду ЄС у процесі застосування податкового права підтверджується системним тлумаченням статті 120 ПО в контексті інших положень цього закону. Аналізуючи положення ПО з точки зору місця прецедентного права Суду ЄС у процесі застосування податкового законодавства податковими органами, можна виявити дві групи норм, в яких законодавець прямо посилається на прецедентне право Суду ЄС. Перша група норм стосується повноважень Міністра фінансів, насамперед у сфері загальних роз'яснень податкового законодавства – положення статей 14, 14а та 14е ПО¹. Другу групу складають положення п. 11 статті 240 та п. 2 статті 241 ПО, які регулюють питання відновлення судового провадження.

Відповідно до положень статті 14а ПО, Міністр фінансів прагне забезпечити однакове застосування податкового законодавства податковими органами та органами фінансового контролю. Ця компетенція випливає з більш загального обов'язку Міністра фінансів, який полягає у загальному нагляді у податкових справах і є однією з форм реалізації повноважень цього органу². Таким чином, наглядова діяльність Міністра фінансів включає прагнення спрямовувати або підтримувати податкові органи в застосуванні законодавства в єдиний спосіб, гарантуючи справедливість оподаткування, його рівність і загальність. Як один, але не єдиний інструмент для цієї мети, законодавець вказав загальні тлумачення податкового законодавства, видані Міністром фінансів, беручи до уваги прецедентне право судів і Конституційного трибуналу чи Суду ЄС. Суть загальних роз'яснень Міністра фінансів полягає в тому, що вони є заходом, спрямованим на забезпечення однакового застосування законодавства підпорядкованими йому органами. Ці тлумачення обов'язкові для

¹ Наприклад, в Рішенні директора Податкової палати у Варшаві про тлумачення податкового законодавства від 15 листопада 2007 р. зазначено наступне: Положення національного законодавства та рішення органів влади не можуть суперечити нормам права Співтовариства або рішенням Суду. Податковий ордонанс вимагає від податкових органів застосовувати судову практику Європейського суду в певному обсязі, що впливає зі ст. 146 та 240 вищезазначеного Закону. (довідковий номер 1401/PH-II/4407/14-148/06/MZ/PV-II). [Електронний ресурс] www.mf.gov.pl.

² System organów podatkowych w Polsce. red. P. Smoleń. Warszawa. 2009. P. 103.

податкових органів в межах їх ієрархічної підпорядкованості, яка покликана забезпечити рівність та універсальність оподаткування, а також принцип довіри платника податків до податкового органу¹.

Однак це не означає, що прецедентне право Суду ЄС керує діяльністю податкових органів виключно через тлумачення, надані Міністром фінансів. Незалежно від дій Міністра фінансів, податкові органи зобов'язані правильно та однаково застосовувати законодавство, дотримуючись вказівок, що містяться у статті 14а ПО. Хоча буквально положення статті 14 а ПО обов'язкове лише для Міністра фінансів, але воно не означає, крім ситуації, зазначеної в цьому положенні, податкові органи не зобов'язані брати до уваги рішення Суду ЄС².

Джерелом нормативної обов'язковості прецедентного права Суду ЄС для податкових органів у процесі застосування податкового законодавства також є стаття 14е ПО. Згідно з цим положенням, прецедентне право Суду ЄС є однією з підстав *ex officio* змінити тлумачення, надані Міністром фінансів (як загальні, так й індивідуальні тлумачення), якщо він вважає їх неправильними, беручи до уваги, зокрема, практику судів, Конституційного трибуналу або Суду ЄС. Отже, прецедентне право Суду ЄС кваліфікується як передумова для перевірки правильності наданого тлумачення і це положення поширює ефективність практики Суду ЄС також на окремі тлумачення в сфері оподаткування³. Ця стаття має важливе значення, оскільки положення про принцип видачі індивідуальних роз'яснень, на відміну від загальнообов'язкових, не згадують прецедентне право Суду ЄС як показник правильності їх змісту. Включене в положення статті 14е ПО посилення на практику Суду ЄС доводить, що, на думку законодавця, це не лише інструмент формування

¹ Наприклад, у Рішенні Вишого адміністративного суду від 12 березня 2003 р зазначається наступне: Судова практика оцінює, що незастосування податковим органом оприлюдненого Міністром фінансів офіційного тлумачення закону означає грубе порушення податковим органом принципу здійснення податкового провадження у спосіб що викликає довіру громадян до закону, про який йдеться у ст. 121 § 1 ПО. sygn. akt SA/Bd 658/03. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*. 2003, P. 5, poz. 129.

² Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K. Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej. *Przegląd Podatkowy*. 2009. nr 11. P. 10.

³ Jakubiak T., Wojtczak V., Zawal-Kubiak H. Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych. *Przegląd Podatkowy*. 2009. nr 10. P. 48.

правильного тлумачення положень податкового законодавства, а й визначальний фактор його постійної перевірки. На фоні інших категорій судових рішень, зазначених у статті 14е ПО, прецедентне право Суду ЄС має більшу ефективність у цьому відношенні. Судову практику Конституційного трибуналу, Суду ЄС та інші судові рішення не можна розглядати в одній площині. У випадку прецедентного права Суду ЄС, як і у випадку рішень Конституційного трибуналу, їхній зміст означає, що Міністр фінансів повинен (а не може) змінити свої роз'яснення¹.

Зміст положення статті 14е ПО досить загальне й охоплює ситуацію, коли видане роз'яснення не містить існуючої прецедентної практики, коли прецедентне право з'явилося після того, як роз'яснення було видано, і коли роз'яснення, яке було правильним на дату видання, втратило свою правильність внаслідок змін в судовій практиці². Компетенція змінювати роз'яснення зберігається виключно за Міністром фінансів. У цьому випадку він діє *ex officio*, ухвалюючи рішення на основі власної оцінки стану прецедентного права Суду ЄС. Серед польських науковців поширена думка, що у зв'язку з використанням законодавцем у статті 14е ПО концепції прецедентного права, підставою для зміни роз'яснення не може бути єдине рішення, а має бути усталена лінія судової практики (стабільна позиція судів)³. Однак, як справедливо зазначає Д. Антонова, хоча таке припущення виправдане щодо судової практики національних адміністративних судів, воно навряд чи буде дієвим стосовно прецедентного права Суду ЄС⁴. Звичайно, Суд ЄС посилається у своїх рішеннях на свої попередні позиції, особливо у сфері загальних принципів права ЄС, однак, завдяки принципу роз'яснених актів Суд ЄС не тлумачить повторно положення, які він уже пояснив (за винятком випадків, коли нові елементи фактів викликають новий

¹ Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J. Ordynacja podatkowa. Komentarz. 2011. P. 135.

² Kabat-Rembelska J., Kabat A. Interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach? Cz. II. Prawo i Podatki. 2007. nr 3.P. 2.

³ Górniak M. Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądownoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Przegląd Orzecznictwa Podatkowego. 2010. nr 6. P. 516.

⁴ Antonów Dobrosława Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. P. 18-19.

контекст тлумачення). Отже, положення статей 14а та 14е покладають на Міністра фінансів обов'язок знати прецедентне право Суду ЄС як для цілей видання податкових роз'яснень, так і для цілей їх поточної перевірки.

Наступною групою статей, в яких законодавець вказує на прецедентне право Суду ЄС як на елемент, який може впливати на процес застосування податкового законодавства, є статті 240 та 241 ПО, які регулюють надзвичайну процедуру перевірки податкового рішення – відновлення провадження. Відповідно до п. 11 статті 240 ПО, у справі, завершній остаточним рішенням, провадження поновлюється, якщо рішення Суду ЄС впливає на зміст винесеного рішення. Умовою відновлення провадження в цьому випадку є наявність подій, які відбулися після винесення рішення про закінчення провадження, але які можуть вплинути на зміст рішення, не становлячи недоліків у провадженні¹. Фраза «впливає на зміст винесеного рішення» свідчить про те, що в даному випадку відновлення провадження має на меті перевірку недоліків, притаманних рішенню, а не самому провадженню². Запроваджена польським законодавцем можливість відновлення провадження у зв'язку з винесенням Судом ЄС рішення, яке впливає на зміст рішення, винесеного національним судом, впливає з позиції Суду ЄС, висловленої в рішенні по справі *Kühne & Heitz*³. Однак польські науковці солідарні в тому, що навіть за відсутності цього положення в національному законодавстві, відновлення провадження у такій справі мало б відбуватись відповідно до Регламентів ЄС, насамперед на підставі статті 10 Договору про функціонування ЄС, тобто заради зобов'язання держав-членів дотримуватися принципу співпраці⁴. Конструкція положення статті 240 ПО має загальний характер, що слід оцінювати як обставину, яка підвищує ефективність і важливість рішень Суду ЄС як джерела перевірки рішень податкового органу в спосіб відновлення провадження. Польська національна доктрина та судова практика слушно вказують, що відновлення

¹ Strzelec D. Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe. Warszawa. 2009. P. 274.

² Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M. Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa 2010. P. 917.

³ Case C-453/00, *Kühne & Heitz* [2004] ECLI:EU:C: 2004:17

⁴ Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K. Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej. Przegląd Podatkowy. 2009. nr 11. P. 9.

провадження має мати місце не лише внаслідок винесення судового рішення у польській справі, але навіть якщо рішення Суду ЄС у справі, винесене у відповідь на запитання, надіслане іншою державою-членом, показує, що Польща також порушила правила ЄС¹. Тому передбачається, що достатньою підставою для відновлення провадження буде ситуація, коли Суд ЄС визнає, що положення, які діють в іншій країні, несумісні з правом ЄС, і ці положення значною мірою схожі на положення польського законодавства².

Відповідно до положень статті 241 ПО, провадження відновлюється лише за клопотанням сторони, поданим протягом одного місяця з дати публікації резолютивної частини рішення Суду ЄС в офіційному журналі Суду ЄС. Цей термін оцінюється науковцями як розумний строк і такий, що відповідає принципам ефективності³. Строки для подання заяви про відновлення провадження також впливають із строків давності. Закінчення строку позовної давності призведе до винесення ухвали про відмову у відновленні провадження, однак, відповідно до доктрини, таке рішення повинно містити підтвердження наявності підстав для відновлення, що може створити можливість вимагати компенсацію від держави⁴.

Отже, положення статті 240 ПО відіграє особливу роль як джерело нормативного зв'язку податкових органів із тлумаченням положень права ЄС, прийнятих Судом ЄС. Положення статей 14а та 14е ПО покладають на податкові органи обов'язок застосовувати положення права ЄС у розумінні Суду ЄС. Те, як Суд ЄС тлумачить положення законодавства ЄС, має визначати результати рішень щодо тлумачення, прийнятих національними податковими органами в рамках податкового провадження. Тлумачення Суду ЄС має нормативний вплив на зміст рішення, ухваленого податковими органами, і неврахування цього рішення кваліфікується як подія, що впливає на зміст рішення, навіть коли воно остаточне. Положення

¹ Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K. Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej. *Przegląd Podatkowy*. 2009. nr 11. P. 11.

² Lasiński-Sulecki K., Zalański A. Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądowniczym. *Przegląd Podatkowy*. 2006. nr 3. P. 5.

³ Pawlik M. Praktyczne aspekty wykorzystywania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce. *Przegląd Podatkowy*. 2008. nr 6. P. 16.

⁴ Antonów Dobrosława Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. P. 23.

статті 240 ПО дозволяє сформулювати загальну директиву, згідно з якою податкові органи повинні завжди, коли підставою для рішення в цій справі є положення законодавства ЄС або національні положення, що імплементують правила ЄС, вибирати відповідне джерело права, беручи до уваги та поважаючи позицію, прийняту Судом ЄС щодо тлумачення цих положень.

Водночас вплив Суду ЄС на податкові органи та їх тлумачення податкових норм багато в чому залежить від типу та часу прийнятого ним рішення. Так зване класичне прецедентне право Суду ЄС, як правило, мало впливає на спосіб вирішення справ податковими органами. Як зазначає І. Анджеєвська-Чернек, з точки зору Міністра фінансів, важливі в основному нові рішення, винесені у справах проти Польщі¹. Отже, з одного боку, існує повне ігнорування податковими органами практики Суду ЄС та висновків, які з неї випливають (це стосується класичної практики Суду ЄС), з іншого боку, це єдиний суд, який може швидко та ефективно змінити позицію польських податкових органів (унаслідок деяких рішень Суду ЄС Міністр фінансів видав загальні роз'яснення, що містили тлумачення положень відповідно до позиції Суду ЄС). Існують також непрямі ситуації, коли послідовна практика Суду ЄС, яка створювалась протягом багатьох років, спочатку залишалась абсолютно не поміченою податковими органами, а потім спричинила зміну їхнього способу розгляду податкових справ. Приклади упуцнення практики Суду ЄС можна побачити в численних листах податкових органів². У наведених листах податковий орган прокоментував прецедентну практику Суду ЄС так: «... щоб визначити, чи роз'яснення, надане податковим органом, сумісне з прецедентною практикою Суду ЄС, рішення Суду ЄС мало б бути винесене у справі з ідентичною фактичною ситуацією. Рішення Суду ЄС також не можуть бути підставою для розгляду наступних справ».

Слід зазначити, що якщо проблема багато разів аналізується Судом ЄС і з подібним ефектом польськими судами (існує певна

¹ Andrzejewska-Czernek Izabela. Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej dokonywana przez sądy administracyjne oraz organy administracji podatkowej. *Toruński Rocznik Podatkowy* 2010. P. 132.

² Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 lutego 2009 r., nr IPPP2/443-1723/08-2/AZ; pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 stycznia 2009 r., nr IPPP1-443-1982/08-2/MP; pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 stycznia 2009 r., nr IPPP1-443-1982/08-2/MP.

однаковість аргументації, що міститься в рішеннях польських судів і Суду ЄС), це може мати вплив на остаточну форму рішень податкового органу. Як приклад можна навести численні листи Міністра фінансів щодо можливості відрахування ПДВ із витрат, пов'язаних із залишеними інвестиціями. Незважаючи на те, що можливість відрахування ПДВ, нарахованого на цей вид витрат, є одним із абсолютно основних принципів, що регулюють систему ПДВ ЄС, довгий час це не вважалося достатньою підставою для визнання відрахування цього виду витрат у Польщі. Податкові органи виправдовували очевидну невідповідність своїх рішень рішенням Суду ЄС так: «Хоча практика Суду ЄС підтверджує право платників податків на відшкодування нарахованого податку, навіть якщо інвестиції не були використані для здійснення оподаткованої діяльності, але на момент здійснення витрат існував намір використати їх для цієї діяльності, відповідно до застосовних Директив щодо ПДВ, після приєднання до Співтовариства Польща мала право зберегти існуючі обмеження на право зменшувати податок до сплати на суму нарахованого податку»¹. Наразі можливість відрахування ПДВ із витрат, понесених у зв'язку із залишеними інвестиціями, все ще залишається предметом запитань платників податків, але ставлення до цього питання податкових органів повністю змінилося². Це можна було б розглядати як результат неодноразового скасування судами неправильних роз'яснень податкових органів. Проте, на думку І. Анджеєвської-Чернек, важливу роль тут могло зіграти підвищення обізнаності податкових органів щодо основ системи ПДВ ЄС³.

Набагато цікавішим явищем, ніж ігнорування податковими органами рішень Суду ЄС, є зміна позиції податкових органів у результаті рішення, винесеного Судом ЄС. Така ситуація принаймні кілька разів траплялася в Польщі. Як приклад, можна згадати ситуацію, що склалася внаслідок рішення Суду ЄС у справі *Commission of the European Communities v Republic of Poland*⁴. У цьому рішенні

¹ Pismo DIS w Warszawie z 12 marca 2008 r., nr IPPP1/443-137/08-2/SM, czy też z 7 lutego 2008 r., nr IPPP1-443-755/07-2/MP.

² Pisma DIS w Bydgoszczy z 15 lutego 2010 r., nr ITPP1/443-1097/08/10-S/MN, ITPP2/443-1009/09/AP, ITPP1/443-1155/09/LK.

³ Andrzejewska-Czernek Izabela. Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej dokonywana przez sądy administracyjne oraz organy administracji podatkowej. P. 134.

⁴ Case C-475/07, *Commission of the European Communities v Republic of Poland* [2009] ECLI:EU:C: 2009:86.

Суд ЄС зазначив, що станом на 1 січня 2006 року Республіка Польща не привела свою систему оподаткування електроенергії до вимог статті 21 розділу 5 Директиви 2003/96 щодо визначення моменту, коли податок на електроенергію підлягає сплаті. До винесення цього рішення Судом ЄС податкові органи тлумачили положення законодавства ЄС *contra legem*. Після винесення рішення директор Податкової палати в Познані, діючи від імені Міністра фінансів, видав роз'яснення, яке вартує принаймні часткового цитування: «В окремому роз'ясненні від 22 січня 2009 року Орган визнав позицію Компанії неправильною та навів протилежні аргументи. Проте 12 лютого 2009 року Європейський суд справедливості виніс рішення у справі С 475/07 щодо позову про невиконання зобов'язань Республікою Польщею щодо акцизного збору на електроенергію відповідно до статті 226 Договору про заснування Європейського Співтовариства. Це рішення стосується правової проблеми, аналогічної тій, що розглядається у цій справі. (...) У зв'язку з тим, що рішення Суду ЄС, яке вирішує подібні правові проблеми і є джерелом права, наприклад, встановлюючи принципи права ЄС, принципи тлумачення положень цього закону або шляхом оголошення недійсності правових положень або правових актів, його правові наслідки також повинні бути застосовані до даної справи. У зв'язку з вищевикладеним Орган зобов'язаний прийняти доводи, надані Заявником у заяві про індивідуальне роз'яснення та у запиті про усунення порушення закону та зміну виданого роз'яснення щодо цього»¹. Подібну зміну в позиції податкових органів можна спостерігати після того, як Суд ЄС виніс рішення у справах *Elektrownia Pątnów II sp. zoo v Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* від 12 листопада 2009 року № С-441/08² або *Magoora sp. zo. o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie* від 22 грудня 2008 року № С-414/07³. Іноді після винесення рішення Суду ЄС органи влади повторюють тлумачення, яке міститься в рішенні, цитуючи його великі фрагменти⁴.

У деяких випадках рішення Суду ЄС є навіть основою для запровадження податкових правил. Наприклад, Рішення у справі

¹ Pismo DIS w Poznaniu z 11 marca 2009 r., nr ILPP3/443/W-2/09-2/TK

² Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 22 lutego 2010 r., nr PL/LM/830/14/BNJ/10/27

³ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 5 marca 2009 r., nr PK4/801225/ZAP/09/AP-291

⁴ Pismo DIS w Bydgoszczy z 29 września 2009 r., nr ITPP2/443-537/09/MD.

*Minister Finansów v Oil Trading Poland sp. z.o.o.*¹ стало підставою для внесення відповідних змін до національного податкового законодавства щодо акцизного збору на мастила². В іншому рішенні Суд ЄС визначив момент виникнення податкового зобов'язання у випадку надання будівельних послуг і більш конкретно вказав дату виконання робіт³. До цього судового рішення, спочатку датою надання послуги в господарській практиці була дата підписання акта прийому-передачі. Пізніше Вищим адміністративним судом ця практика була змінена та вказано дату фактичного завершення робіт⁴. У справі *Budimex S.A. v Minister Finansów* Суд ЄС постановив, що послуга не може вважатися виконаною, якщо її завершальним етапом є приймання робіт, під час якого можуть бути подані зауваження. Міністр фінансів у своєму загальному роз'ясненні вказав, що цим рішенням Суд ЄС скоригував судову практику, вже напрацьовану Вищим адміністративним судом та Міністерством фінансів⁵. Прикладом невідповідності національного законодавства праву ЄС є справа *Minister Finansów v MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa*, де Суд ЄС у своєму рішенні від 28 листопада 2013 року вказав, що обсяг звільнення від ПДВ для наданих навчальних послуг, передбачений Законом про ПДВ, не узгоджується з положеннями Директиви 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість⁶. Однак, незважаючи на те, що Суд ЄС визнав положення несумісними із правом ЄС, він не розглянув питання про виправлення цієї помилки, залишивши його на розсуд національного законодавця.

¹ Case C-349/13, *Minister Finansów v Oil Trading Poland sp. z.o.o.* [2015] ECLI:EU:C: 2015:84.

² Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Dz.U. 2015. Poz. 2175.

³ Case C-224/18, *Budimex S.A. v Minister Finansów* [2019] ECLI:EU:C: 2019:347.

⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 1984/15

⁵ Interpretacja ogólna Ministra finansów z dnia 1 kwietnia 2016 r. nr PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141

⁶ Case C-319/12, *Minister Finansów v MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa* [2013] ECLI:EU:C: 2013:778.

6.4.3. Застосування та виконання рішень Європейського Суду Справедливості в сфері податкового права на прикладі адміністративних судів Республіки Польща

Певні особливості характерні також щодо застосування прецедентного права ЄС польськими судами. Практика надсилання попередніх запитів польськими адміністративними судами показує, що більшість питань щодо тлумачення законодавства ЄС стосуються податкових питань¹. Реалізація процедури попереднього запиту та забезпечення ефективності права ЄС у польському правовому порядку можливі лише за умови виконання необхідних вимог для його застосування. Це вимагає від суддів глибоких знань прецедентного права Суду ЄС, а також самої суті, характеру та цілей процедури попереднього рішення, розподілу компетенції між національними судами та Судом ЄС, а також сферу обов'язковості рішень Суду ЄС². У судовій практиці польських адміністративних судів траплялись випадки, коли на етапі виконання попереднього рішення виникали обґрунтовані сумніви щодо можливості повного застосування відповіді Суду ЄС, наданої для вирішення основної справи³. Сумніви впливали не з неприйняття методу та обсягу тлумачення, обраного Судом ЄС, а з особливого характеру адміністративної судової процедури, в якій вони були розглянуті, або з особливого характеру вказівок, наданих Судом ЄС у попередньому рішенні. Судова практика Вищого адміністративного суду однаково припускає, що в провадженні щодо надання роз'яснення не може бути суперечки щодо достовірності викладу фактичного стану речей або майбутньої події, і тому класичне доказове провадження не може бути проведено. Як наслідок, ані адміністративний суд, ані орган, що надає роз'яснення, не можуть проводити доказове провадження з метою встановлення фактів, необхідних для надання індивідуального роз'яснення. Це означає, що у справах щодо індивідуального роз'яснення положень податкового законодавства не завжди можна врахувати вказівки Суду ЄС щодо доказового провадження. Такий випадок стався після

¹ Pytania prejudycjalne WSA i NSA. [Електронний ресурс]: <https://www.nsa.gov.pl/pytania-prejudycjalne-wsa-i-nsa.php>

² Wiatrowski R. Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Warszawa. 2021. P. 426.

³ Art. 104, 158 of Rules of Procedure of the Court of Justice of 25 September 2012, OJ L 265, 29.9.2012.

отримання відповідей на запит на попереднє рішення¹, переданий до Суду ЄС у справі *AZ v Minister Finansów*². Надана відповідь показала, що остаточне рішення щодо застосовності національних положень залежало від розгляду національним судом додаткового елементу, тобто потенційного порушення принципу конкурентоспроможності товарів³. Отже, повне застосування тлумачення Суду ЄС виявилось значно ускладненим.

У багатьох рішеннях Вищий адміністративний суд, беручи до уваги специфіку судового та адміністративного контролю окремих роз'яснень податкового законодавства, постановлював, що обов'язок перевірки конкурентоспроможності товарів, який випливає з рішення Суду ЄС, можуть здійснити на практиці лише податкові органи. Прийнята модель судового та адміністративного контролю не уповноважує адміністративний суд проводити окремі доказові процедури, а лише контролювати законність окремих роз'яснень податкового законодавства, виданих податковими органами. Крім того, судова практика Вищого адміністративного суду різними способами оцінювала можливість реалізації вказівок Суду ЄС також на стадії провадження в податковому органі. Відповідно до однієї лінії судової практики, споживчі переваги при купівлі продуктів не стосуються сумнівів щодо закону, а вимагають відповіді на питання про дотримання фактичних умов, важливих для належного процесу закупівлі, і такі фактичні обставини не підлягають контролю у провадженні щодо видачі індивідуального роз'яснення податкового законодавства⁴. У свою чергу, в інших рішеннях Вищий адміністративний суд запропонував іншу точку зору, дійшовши висновку, що

¹ Postanowienie NSA z 16.06.2016 r., IFSK 2078/14, LEX nr 2141263.

² Case C-499/16, *AZ v Minister Finansów* [2017] ECLI:EU:C: 2017:846.

³ У своєму рішенні у справі C 499/16, пункт 35, Суд зазначив, що якщо «суд, який подав запит, у контексті конкретної оцінки, яку він зобов'язаний зробити, визнає, що знижена ставка ПДВ для кондитерських виробів і печива з таким чином визначеним терміном придатності, що термін придатності не перевищує 45 днів, не призводить до привілейованого продажу їх над продажем кондитерських виробів і печива, термін придатності яких визначено таким чином, що термін придатності перевищує 45 днів, це означає, що ці дві категорії кондитерських виробів і печива не є подібними товарами, які конкурують один з одним [...]». У такому випадку принцип фіскального нейтралітету не перешкоджає національним положенням, які розглядаються в основному провадженні».

⁴ Wyroki NSA: z 27.06.2013 r., I FSK 864/12, LEX nr 1375766; z 22.02.2018 r., I FSK 2093/14, LEX nr 2452043; z 22.02.2018 r., I FSK 387/15, LEX nr 2452668;

можна опустити критерій «середнього споживача», вказаний Судом ЄС. Це стосується до ситуації, коли, застосовуючи критерій складу продукту, можна чітко виключити можливість розгляду тестованих продуктів як подібних. У цих рішеннях підкреслювалося, що податкові органи, надаючи індивідуальне роз'яснення у справі, могли обмежитися лише тлумаченням положень податкового законодавства, беручи до уваги факти, наведені в заяві про роз'яснення, без необхідності вирішувати, чи потенційне порушення принципу нейтральності може мати місце залежно від уподобань споживача¹.

Звичайно, надсилаючи попередній запит, суд, який запитує, повинен враховувати той факт, що, тлумачачи право ЄС, Суд ЄС може обумовити його застосування в конкретній справі адміністративного суду необхідністю зробити додаткові фактичні висновки. Описана вище справа – не єдиний приклад, коли практичне застосування вказівок Суду ЄС вимагало доповнення фактичних висновків податкових органів у окремому провадженні. Так було, серед іншого, у справі *Welmory sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*², в якій остаточне рішення щодо правильного тлумачення положення права ЄС³ залежало від необхідності вивчення обставин, зазначених Судом ЄС⁴. У рішенні, винесеному після отримання попереднього рішення, Вищий адміністративний суд встановив, що застосування тлумачення Суду ЄС потребує від податкових органів проведення

¹ Wyroki NSA: z 25.01.2018 r., I FSK 1155/15, LEX nr 2443803; z 21.02.2018 r., I FSK 1636/15, LEX nr 2471644; z 21.02.2018 r., I FSK 1651/15, LEX nr 2471645; z 28.03.2018 r., I FSK 1414/16, LEX nr 2560416; z 29.05.2018 r., I FSK 2010/14, LEX nr 2550945.

² Case C-605/12, *Welmory sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* [2014] ECLI:EU:C: 2014:2298.

³ Art. 44 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. On the common system of value added tax. OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118.

⁴ У своєму рішенні у справі C 605/12, пункт 65, Суд зазначив, що «платник податків, заснований в одній державі-члені, який користується послугами, що надаються іншим платником податків, заснованим в іншій державі-члені, повинен вважатися таким, що має в цій іншій державі-члені «постійне представництво» у значенні ст. 44 Директиви 2006/112/ЄС [...] з метою визначення місця оподаткування цих послуг, якщо це постійне місце характеризується достатньою постійністю та відповідною структурою з точки зору людських і технічних ресурсів, щоб дозволити йому отримувати послуги та використовувати їх для цілей своєї підприємницької діяльності, що має бути розглянуто судом, який подав запит».

додаткових доказових дій, необхідних для реалізації вказівок, що впливають із попереднього рішення¹. Варто також додати, що, на думку Вищого адміністративного суду, повторний розгляд справи податковим органом дозволив доповнити докази щодо обставин, які, хоча прямо не були вказані Судом ЄС у попередньому рішенні, але бути порушені у висновку Генерального адвоката у справі, що розглядалася².

Фундаментальна відмінність у забезпеченні виконання рішень у справах *Welmory sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* та *AZ v Minister Finansów* полягала в тому, що в першій справі забезпечення виконання вказівок Суду ЄС було можливим на стадії провадження в податкових органах, а в другій справі повне виконання вказівок Суду ЄС на практиці було неможливим через специфіку провадження у справах про індивідуальні роз'яснення податкового законодавства. Рішення, прийняті польськими адміністративними судами для застосування попереднього рішення у справі *AZ v Minister Finansów*, являють собою варту уваги спробу знайти баланс між прагненням забезпечити якомога повніше виконання попередніх рішень Суду ЄС та збереженням суті та конкретної функції індивідуального роз'яснення в польській правовій системі.

При застосуванні рішення Суду ЄС у справі *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach v Szef Krajowej Administracji Skarbowej*³ у польського суду виникли сумніви щодо сфери його застосування. Запит, переданий на попереднє рішення у цій справі, стосувався сумніву, висловленого Воєводським адміністративним судом у Вроцлаві щодо того, чи право ЄС не перешкоджає позиції, прийнятій у постанові Вищого адміністративного суду⁴, згідно з якою у випадку, коли польський законодавець не встановлює критерії та методи розподілу сум податку, що нараховується внаслідок змішаних витрат платника податку, останній має право вирахувати ПДВ також щодо тієї частини нарахованого податку, яка пов'язана з

¹ Wyrok NSA z 20.03.2017 r., I FSK 1884/14, LEX nr 2288627

² Opinion of Advocate General Kokott in Case C-605/12, *Welmory sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* [2014] ECLI:EU:C: 2014:340.

³ Case C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach v Szef Krajowej Administracji Skarbowej* [2019] ECLI:EU:C: 2019:390.

⁴ Uchwała NSA (7) z 24.10.2011 r., I FPS 9/10, LEX nr 964538.

діяльністю за межами загальної системи ПДВ¹. У своєму попередньому рішенні Суд ЄС вказав, що законодавство ЄС виключає польську практику².

Вищий адміністративний суд, розглядаючи подібну правову проблему, поділився тлумаченням законодавства ЄС, наданого Судом ЄС, але встановив, що воно застосовується лише у справах щодо індивідуального роз'яснення податкового законодавства. Однак зобов'язання поважати принцип демократичної правової держави та правової визначеності виключає застосування цього тлумачення у «масштабних» випадках, тобто до платників податків, які здійснили повне податкове вирахування відповідно до тлумачення закону, зазначеного в постанові Вищого адміністративного суду від 24 жовтня 2011 року³. На думку Вищого адміністративного суду, вищезазначені загальні принципи виключають можливість платників податків нести відповідальність за цих обставин та через зміну тлумачення статті 86 Закону «Про податок на товари і послуги»⁴ – зобов'язані виправити розрахунки за ті податкові періоди, за якими ще не настав строк податкових зобов'язань⁵. Ця позиція Вищого адміністративного суду неодноразово підтверджувалась в наступних його рішеннях⁶.

Наведена вище позиція чітко вказує на розмежування, проведене Судом ЄС щодо наслідків попереднього рішення в іншій податковій справі, у якій польський адміністративний суд подав запит

¹ Postanowienie WSA we Wrocławiu z 10.07.2017 r., I SA/Wr 123/17, LEX nr 2331163.

² У своєму рішенні у справі C 566/17, пункти 49, 50 Суд зазначив, що «ст. 168 л. (а) Директиви про ПДВ слід тлумачити як таку, що перешкоджає національній практиці дозволу платнику податку повністю вираховувати ПДВ, нарахований на змішані витрати, оскільки у відповідному податковому законодавстві відсутні конкретні правила щодо критеріїв і методів розподілу, які б дозволили платнику податку визначити ту частину цього нарахованого ПДВ, яка має розглядатися як така, що відноситься до його господарської та негосподарської діяльності відповідно». Крім того, Суд встановив, що «оскільки обов'язок узгодженого тлумачення не може служити основою для тлумачення національного права *contra legem* [...], національні суди повинні в конкретній справі змінити усталену прецедентну практику, якщо вона ґрунтується на тлумаченні національного законодавства, яке не може бути узгоджено з цілями директиви».

³ Uchwała NSA (7) z 24.10.2011 r., I FPS 9/10.

⁴ Ustawa z 11.03.2004 r. O podatku od towarów I usług. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

⁵ Wyrok NSA z 2.07.2019 r., I FSK 119/17, LEX nr 2703336.

⁶ Wyroki NSA: z 3.07.2019 r., I FSK 73/17, LEX nr 2725698; z 7.08.2019 r., I FSK 137/17, LEX nr 2739849; z 21.11.2019 r., I FSK 1887/16, LEX nr 2777896; z 6.02.2020 r., I FSK 1886/15, LEX nr 2847963.

для попереднього рішення, а саме у справі *Minister Finansów v Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie*¹. Виконуючи вищезазначене попереднє рішення, Вищий адміністративний суд виходив з того, що у справах, предметом яких було індивідуальне роз'яснення, вказівки Суду ЄС щодо поваги до принципів правової визначеності та заборони зворотної сили закону та заборони тлумачення *contra legem* не будуть застосовувати. Обґрунтовувалось це тим, що у випадку роз'яснення, яке стосується майбутньої фактичної ситуації, неправомірно вести мову про «конкретний податковий період»². Погоджуючись на скасування роз'яснення, Вищий адміністративний суд вказав, що тлумачення статті 132 Директиви 2006/112/ЄС, надане Судом ЄС у справі *Minister Finansów v Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie*, слід брати до уваги при повторному розгляді заявки компанії на видачу оскаржуваного роз'яснення. Проте водночас він підкреслив необхідність оминати вищезазначені вказівки, що обмежують виконання рішення Суду ЄС³. На думку Р. Вятровського та П. Врубеля, справи *Minister Finansów v Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie* та *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach v Szef Krajowej Administracji Skarbowej* ілюструють потенційну суперечність між забезпеченням виконання зобов'язань національного суду, що впливають із принципу примату права ЄС (і, отже, забезпеченням повного виконання попередніх рішень), та дотриманням інших загальних принципів, визнаних і захищених як національним правопорядком, так і правопорядком ЄС (таких як принцип правової визначеності або тісно пов'язаний з ним принцип захисту законних очікувань)⁴. Рішення, ухвалені Вищим адміністративним судом після вищевказаних рішень Суду ЄС, чітко ілюструють, що проблема виконання рішень Суду ЄС, хоча й хаотично, але може вимагати прийняття рішень системного та універсального характеру, виходячи за рамки фундаментальної проблеми тлумачення/дійсності

¹ Case C-605/15, *Minister Finansów v Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie* [2017] ECLI:EU:C: 2017:718.

² Wyrok NSA z 2.07.2019 r., I FSK 119/17.

³ Wyrok NSA z 15.03.2018 r., I FSK 953/15, LEX nr 2479903.

⁴ Wiatrowski Roman, Wróbel Piotr. Wykonanie orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych. Europejski Przegląd Sądowy październik 2022. P. 45.

положень права ЄС, що є причиною для подання запитів на попередні рішення.

Необхідно зазначити, що сам Суд ЄС, вказуючи бажаний спосіб вирішення конфлікту між принципом правової визначеності та забезпеченням повного виконання преюдиційного рішення, здійснює подібне «зважування» суперечливих цінностей. Наприклад, у справі *Caterpillar Financial Services sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*¹ однією з головних причин, з яких Вищий адміністративний суд подав запит на попереднє рішення, були сумніви щодо забезпечення повної ефективності рішення у справі *BGŻ Leasing sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*² щодо п'ятирічного строку позовної давності, передбаченого положеннями ПО. Вищий адміністративний суд, обґрунтовуючи рішення про направлення запиту на попереднє рішення, чітко зазначив, що на його думку, цей строк відповідає критерію «розумного строку», однак зазначив, що його застосування на практиці перешкоджає платникам податків відшкодовувати ПДВ, сплачений всупереч законодавству ЄС, тим більше, що ця невідповідність була створена в результаті поведінки національних органів³. У попередньому рішенні по справі *Caterpillar Financial Services sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* Суд ЄС, посилаючись на усталену прецедентну практику, підтримав допустимість обмеження можливості платника податків посилатися на сприятливе тлумачення закону після закінчення розумного строку давності⁴.

Ситуації, розглянуті вище, показують, що застосування та виконання рішень Суду ЄС в кожній державі-члені мають свою специфіку й зіштовхуються з певними труднощами, пов'язаними з особливостями національних правових систем. Наприклад, в Польщі, це наявність в податковому законодавстві інституту індивідуальних податкових роз'яснень, особливості інституту доказування в судовому процесі, обсяг і характер судового та адміністративного контролю.

¹ Case C-500/16, *Caterpillar Financial Services sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* [2017] ECLI:EU:C: 2017:996.

² Case C-224/11, *BGŻ Leasing sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* [2013] ECLI:EU:C: 2017:15.

³ Postanowienie NSA z 19.05.2016 r., I FSK 224/15, LEX nr 2108250, pkt 4.2.7.

⁴ Case C-500/16, *Caterpillar Financial Services sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* [2017] ECLI:EU:C: 2017:996. para 53.

Однак, незважаючи на це, податкові органи та суди намагаються застосовувати та виконувати податкове прецедентне право ЄС.

6.4.4. Висновки до підрозділу 6.4

Положення Договору про функціонування ЄС не визначають, в який спосіб держава має виконувати рішення Суду ЄС. У цьому контексті не дивно, що виконання рішень Суду ЄС різняться між державами-членами, навіть на рівні національних юрисдикцій. Зобов'язання щодо виконання рішення покладаються насамперед на податкові органи та суди. Ще більш очевидним віднесення наслідків прецедентного права Суду ЄС до сфери застосування права у випадку рішень щодо тлумачення договорів та актів, прийнятих установами, органами чи організаційними одиницями ЄС, виданих згідно з попереднім рішенням, порядок ухвалення якого визначено статтею 267 Договору про функціонування ЄС. Прецедентне право Суду ЄС чітко показує, що рішення та накази, видані в такому режимі, обов'язкові для суду, який звернувся із запитом про попереднє рішення, навіть якщо така обов'язковість не впливає безпосередньо з формулювання статті 267 Договору про функціонування ЄС. Зобов'язання поширюється не лише на суд, який подав запит, а й на всі національні суди, які виносять рішення у справі. У разі судових рішень, винесених відповідно до статті 258 Договору про функціонування ЄС на прохання Комісії, їх імплементація на рівні застосування буде обмежена відмовою застосовувати положення визнані Судом ЄС такими, що не відповідають праву ЄС.

Рішення Суду ЄС не мають сили загальнозастосовної правової норми в Польщі, а місце прецедентного права Суду ЄС у процесі застосування податкового законодавства податковими органами визначається національним законодавцем у положеннях Податкового ордонансу. Фактично роль прецедентного права Суду ЄС обмежується його використанням для: 1) підготовки загальних та індивідуальних роз'яснень Міністра фінансів Республіки Польща з метою забезпечення однакового застосування податкового законодавства податковими органами та органами фінансового контролю; 2) відновлення провадження у податкових справах за нововиявленими обставинами. Крім того, вплив прецедентного права Суду ЄС на податкові органи та їх тлумачення податкових норм багато в чому залежить від типу та часу прийнятого ним рішення. Так зване «класичне прецедентне право Суду ЄС», як правило, мало впливає

на спосіб вирішення справ податковими органами. З точки зору Міністра фінансів, важливі в основному нові рішення, винесені у справах проти Польщі. Отже, з одного боку, існує повне ігнорування податковими органами практики Суду ЄС та висновків, які з неї випливають (це стосується класичної практики Суду ЄС), з іншого боку, це єдиний суд, який може швидко та ефективно змінити позицію польських податкових органів (внаслідок деяких рішень Суду ЄС Міністр фінансів видав загальні роз'яснення, що містили тлумачення положень відповідно до позиції Суду ЄС).

Аналіз судової практики Вищого адміністративного суду Польщі дозволяє зробити висновок, що переважна більшість попередніх рішень підлягають прямому виконанню шляхом застосування проєвропейського тлумачення. На практиці не було жодного випадку, коли б попереднє рішення Суду ЄС у податкових справах щодо Польщі свідомо ігнорувалося податковими органами чи адміністративними судами або не виконувалося. Наведені в розділі випадки показують, що не завжди було можливим виконати рішення Суду ЄС в повному обсязі. Проте навіть і в цих ситуаціях обмежене виконання попередніх рішень є невираженням несхвалення рішення з боку судів, а спробами узгодити його виконання з іншими фундаментальними правовими принципами.

6.5. Висновки до розділу

Протягом багатьох років Суд ЄС діє як ефективний законодавець, ставлячи себе поруч із законодавчим органом ЄС, для посилення європейської інтеграції. Вплив Суду на розвиток права ЄС був істотним і в деяких аспектах безпрецедентним в історії правових систем. Завдяки динамічному тлумаченню Установчих Договорів, Суд ЄС сформував чіткі конституційні риси правового порядку ЄС як у політичній, так і в економічній сферах. Деякі з найважливіших принципів права ЄС, такі як верховенство або пряма дія, були розроблені внаслідок правотворчої діяльності Суду ЄС. У більшості випадків Суд дотримується телеологічного або цілеспрямованого підходу, посилаючись на цілі або дух Установчих Договорів. Як основу своєї правової аргументації Суд використовує автономію правового порядку ЄС, уніфікованість права ЄС, ефективність, правову визначеність та ефективний судовий захист осіб. Діючи як ефективний законодавець, Суд не був захищений від критики

конституційних судів, висування обвинувачень щодо порушення повноважень, передбачених Установчими Договорами, та дії *ultra vires*. Суд ЄС часто звинувачують у занадто широкому тлумаченні положень Установчих Договорів, що фактично набуває форму поправки до них. Це переважно там, де динамічна інтерпретація права ЄС обмежує суверенні повноваження держав-членів, зокрема, у сфері оподаткування.

Оскільки держави-члени зобов'язані здійснювати свою фіскальну компетенцію відповідно до законодавства ЄС, Суд ЄС був покликаний тлумачити та застосовувати положення Установчих Договорів щодо вільного руху для оцінки сумісності національних податкових систем, заходів щодо відшкодування податків, сплачених за кордоном, із свободою заснування. Роблячи це, Суд має важливе завдання збалансувати наслідки податкового суверенітету держав-членів, головно права держав-членів визначати податковий обов'язок (податкове резиденство, податкову базу), з імперативами єдиного ринку. За відсутності гармонізації ЄС у сфері прямого оподаткування, прецедентне право Суду ЄС протягом більше десяти років була єдиним джерелом законодавства ЄС, яке зобов'язувало держави-члени діяти в цій галузі відповідно. Правомірно стверджувати, що прецедентне право Суду ЄС сформуло сучасне європейське податкове законодавство.

Суд ЄС часто відіграє роль як Конституційного, так і Верховного суду: Конституційного суду, коли він безпосередньо застосовує положення Установчих Договорів; і Верховного суду, коли гарантує однакове тлумачення нормативних актів або директив для імплементації в національне законодавство. Прецедентне право в сфері оподаткування вказує на те, що Суд ЄС має тенденцію розділяти ці функції відповідно до предмета: діючи як Конституційний суд в сферах, які ще не гармонізовані або підлягають дуже обмеженій чи частковій гармонізації, як-от пряме оподаткування; при прийнятті майже виключної ролі Верховного суду в сферах, які були об'єктом відносно значної гармонізації, наприклад ПДВ. Цей підхід логічно можна пояснити сполученням факторів. По-перше, згадана вище прецедентна практика щодо незастосування положень Установчих Договорів до вичерпно гармонізованих сфер і намагання Суду не відступати від попередньої прецедентної практики. По-друге, і, можливо, важливіше, особливий конституційний характер європейської

правової системи, а саме те, що було визначено як конституційний плюралізм ЄС.

Сфера повноважень Суду ЄС покликана сприяти забезпеченню єдиного, правильного тлумачення та застосування права ЄС усіма державами-членами. Його прецедентне право повинно враховуватись у процесі застосування закону всіма учасниками цього процесу. Це стосується не тільки судових, але і податкових органів. Хоча останні не мають можливості безпосередньо співпрацювати з Судом ЄС у рамках процедури попереднього рішення, вони зобов'язані знати позиції, висловлені в рішеннях Суду ЄС, і мати можливість використовувати їх для цілей вирішення справ платників податків, особливо тих справ, в яких підставою для рішення є положення національного права та законодавства ЄС. Податкові органи, у межах своєї компетенції, залишаються пов'язаними прецедентним правом Суду ЄС, головню через принцип співпраці та, як результат, принцип ефективності законодавства ЄС. Зобов'язання податкових органів у цьому відношенні також є нормативними відповідно до національного законодавства.

У випадку Республіки Польща ключове значення мають положення статей 14а, 14е та 240 ПО. Відповідно до положень статей 14а та 14е ПО, судова практика Суду ЄС є одним із найважливіших факторів, що визначають стратегію оперативного тлумачення податкового законодавства. У світлі цих положень податкові органи зобов'язані керуватись тлумаченням, прийнятим Судом ЄС. Важливість рішень Суду ЄС у процесі податкового провадження настільки велика, що, відповідно до положень статті 240 ПО, якщо рішення Суду впливає на зміст винесеного рішення, навіть у справі, розгляд якої завершено остаточним рішенням, існує підстава для відновлення провадження.

Аналіз судової практики Вищого адміністративного суду Польщі дозволяє зробити висновок, що переважна більшість попередніх рішень Суду ЄС підлягають прямому виконанню шляхом застосування проєвропейського тлумачення. Слід також підкреслити, що на практиці не було жодного випадку, коли б попередні рішення Суду ЄС у податкових справах свідомо ігнорувалися адміністративними судами або не виконувалися. В деяких випадках, через обсяг і характер судового та адміністративного контролю, прийнятого в польській правовій системі, або через необхідність збалансувати зобов'язання щодо повного виконання рішень Суду ЄС і поваги до

вимог, що випливають із фундаментальних принципів порядку Польщі та ЄС (зокрема, принципу правової визначеності), виконання попередніх рішень Суду ЄС було неможливим. Однак і в цих випадках, обмежене їх виконання не є вираженням несхвалення рішень, прийнятих Судом ЄС. Це радше спроба примирити їх виконання з іншими основоположними принципами, що гарантують належне виконання контрольної функції польськими адміністративними судами.

РОЗДІЛ 7. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ В ЄС ЯК ЦІННІСТЬ

7.1. Правове регулювання оподаткування електронної комерції в ЄС

Створення єдиного ринку цифрових технологій є пріоритетом Європейської комісії. ЄС визнає необхідність сучасної та стабільної податкової бази для інформаційно-технологічної (ІТ) діяльності на єдиному цифровому ринку. Мета – стимулювати інновації, подолати фрагментацію ринку та створити рівні умови для всіх учасників. Це передбачає розробку податкових положень, що забезпечать впевненість у інвестиціях, запобігаючи виникненню нових податкових розбіжностей на єдиному ринку. Цінність дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС пов'язана з постійним розвитком сучасних технологій та переходом абсолютної більшості суб'єктів підприємницької діяльності до реалізації своїх товарів і послуг через мережу Інтернет. Особливого значення це набуває для України – не лише в контексті євроінтеграції та необхідності гармонізації законодавства України та ЄС, а в умовах останніх історичних подій. Спочатку пандемія Covid-19, а потім повномасштабна війна стимулювали українських суб'єктів підприємницької діяльності перенести свою роботу в режим онлайн. Ринком збуту результатів їх діяльності є не лише Україна, а й територія Європейського Союзу, що актуалізує вивчення правил оподаткування ІТ-діяльності на території ЄС.

Існують недоліки в міжнародних податкових правилах, які були спочатку призначені для традиційних підприємств і не враховують потреб сучасної ІТ-сфери. Поточні податкові правила вже не відповідають сучасному контексту, де компанії активно використовують важкодоступні нематеріальні активи, дані та автоматизацію, що сприяють глобальній онлайн-торгівлі без фізичної присутності.

Ці проблеми не обмежуються лише ІТ-сферою і можуть вплинути на податкове регулювання всіх суб'єктів підприємницької діяльності. Багато компаній працюють в різних країнах, пропонуючи послуги та укладаючи контракти, і при цьому не сплачують

податків. Це надає підприємствам, що здійснюють онлайн-торгівлю, конкурентну перевагу перед традиційними фірмами, порушуючи тим самим принципи справедливого оподаткування ІТ-діяльності.

Ця ситуація створює виклик для встановлення справедливого правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності, проте наразі немає міжнародного консенсусу та чіткого рішення цього питання. Це стає особливо актуальним в умовах зростаючої глобалізації та високих технологій¹.

7.1.1. Податок на додану вартість з електронної комерції в державах-членах ЄС

В юридичній літературі наголошується, що активний процес реформування законодавства Європейського Союзу розпочався з впровадження змін у системі непрямих податків, зокрема, податку на додану вартість (ПДВ). У всіх країнах Союзу система збору цього податку була уніфікованою, відмінність полягала лише в розмірі ставки. ПДВ на товари обчислювався залежно від місця розташування покупця, тоді як для послуг враховувалось місце розташування продавця².

При спробі нормалізувати оподаткування ІТ-діяльності стандартними методами, ця система не принесла відповідних результатів. Проблеми виникли у сфері надання послуг кінцевим споживачам. Європейські ІТ-підприємці опинилися в невідгідному положенні, оскільки вони повинні були стягувати ПДВ як при реалізації своїх товарів в межах Європейського Союзу, так і при наданні послуг за кордоном. Натомість їхні іноземні конкуренти, які надавали послуги резидентам країн Євросоюзу, були звільнені від цього податку. Для врегулювання цієї ситуації, 7 травня 2002 року прийнято Директиву Європейського Союзу 2002/38/ЄС³, яка з 1 липня 2003 року значно змінила правила, що регулюють порядок сплати ПДВ. Зокрема,

¹ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf

² Белік І. Б. Правове регулювання оподаткування електронної комерції. Дис. канд. юрид. наук: 12.00.07, Міжрегіон. акад. упр. персоналом. К., 2013. 210 с.

³ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32002L0038>

«електронні послуги» та «послуги, що надаються за допомогою електронних засобів зв'язку», стали обкладатися ПДВ за місцезнаходженням покупця. При цьому європейські продавці, що реалізують свої послуги за межі Європейського Союзу, не мали зобов'язань сплачувати податок, а іноземні підприємці, що працювали з резидентами Європейського Союзу, що не є юридичними особами чи підприємцями, навпаки, мали обов'язок зі сплати ПДВ¹.

Отже, ЄС керується податком на додану вартість, а електронні товари та послуги підлягають сплаті ПДВ за відповідною ставкою. Кожна держава-член встановлює власну ставку ПДВ. Підприємство мало зареєструватися платником ПДВ, якщо воно було розташоване в межах держави-члена ЄС та його оборот продажів через інтернет або в інший спосіб перевищував ПДВ цієї держави-члена. Після цього суб'єкт підприємництва був зобов'язаний стягнути ПДВ зі своїх продажів та перерахувати їх податковим органам, відрахувавши ПДВ, який воно сплачувало за свої покупки (витрати). У випадку здійснення бізнесом продажу фізичних товарів до держави-члена, який перевищував порогову дистанційну ціну держави-члена (як правило, 30 000 євро або 100 000 євро), він повинен був зареєструватися для сплати ПДВ у цій державі та сплачувати ПДВ за ставкою ПДВ цієї держави-члена. Якщо обсяг продажів нижчий за межу дистанційного продажу, ПДВ необхідно було сплатити за ставкою ПДВ у державі перебування бізнесу. В тому випадку, коли компанія була розташована в межах держави-члена ЄС та надавала електронні послуги особі, яка не зареєстрована як платник ПДВ в іншій державі-члені ЄС, застосовувалися правила ПДВ держави, в якій знаходилась компанія. Якщо ж компанія надавала послуги електронного обслуговування фізичній особі, яка була зареєстрована як платник податку на додану вартість, в іншій державі, то підприємство не було зобов'язане сплачувати ПДВ у державі свого представництва, а отже, фізична особа повинна була сплатити ПДВ державі, в якій вона зареєстрована як платник ПДВ. Якщо підприємство надавало

¹ Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

електронні послуги фізичній особі, яка зареєстрована як платник ПДВ, але індивід одержував електронні послуги у державі, в якій ні підприємство, ні особа не мали свого підприємства, тоді підприємство зобов'язане було зареєструватися платником ПДВ в державі, куди поставлялися послуги¹.

Описані вище зміни щодо оподаткування ПДВ операцій електронної комерції, які набрали чинності з 01.07.2003 року, стосувались суб'єктів, які постачають споживачам в державах-членах ЄС такі послуги: підтримки веб-сайтів, веб-хостингу, дистанційної підтримки програм та обладнання; поставки графічних зображень, текстів, інформації і доступу до баз даних; поставки програмного забезпечення і оновлень до нього; постачання музичних творів, фільмів та ігор (включаючи азартні), передач; дистанційного навчання (у тому числі вищого і фундаментального)².

Такі підприємці зобов'язані були зареєструватися як платники ПДВ в одній з держав-членів ЄС, де вони здійснювали продажі перерахованих вище товарів і послуг. Податок стягувався із суми продажів споживачам у кожній державі-члені ЄС за встановленою там ставкою. Винятками були випадки, коли не менше 90 % споживачів були суб'єктами підприємницької діяльності. В цій ситуації покупець виступав в ролі податкового агента та самостійно утримував і перераховував до бюджету ПДВ з суми правочину³.

¹ Digital product taxes URL: <https://help.shopify.com/manual/taxes/tax-on-digital-products>; Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

² Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32002L0038>; Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

³ Товкун Л.В., Перепелиця М.О. Правове регулювання електронної комерції та особливості її оподаткування в Україні та світі. *Юридичний науковий*

Необхідно звернути увагу, що Директива 2002/38/ЄС¹ розповсюджувалась лише на платне завантаження програмного забезпечення, зображень, автоматичну дистанційну підтримку певних програм, підписку на *online*-журнали, Інтернет, радіо-, і телепрограми, доступ до баз даних, завантаження аудіо- та відеофайлів, комп'ютерних ігор, *on-line* казино, послуги з дистанційного навчання без втручання людини-викладача.

Отже, європейські постачальники електронних послуг сплачували ПДВ за ставкою держави власного місцезнаходження, а постачальники, що не були резидентами ЄС, реєструвалися в певній державі-члені ЄС. Проте сплачували податок за ставкою держави місцезнаходження покупця. Внаслідок цієї реформи конкурентну перевагу отримали європейські підприємці з держав з низькою ставкою ПДВ.

Норми, запроваджені Директивою 2002/38/ЄС², були дискримінаційними по відношенню до підприємців з держав, що не були членами Євросоюзу (зокрема, України), в порівнянні з продавцями з ЄС. Оскільки останнім не потрібно було визначати місцезнаходження своїх покупців та обчислювати ПДВ за різними ставками. Крім того, при здійсненні електронної комерції визначити резидентство споживача досить складно та дорогавартісно. Загалом, оновлені норми у сфері оподаткування електронної комерції ПДВ на території ЄС, з одного боку, дали можливість податковим органам ефективно здійснювати державний контроль у сфері ІТ-діяльності, а з іншого –

електронний журнал – електронне наукове фахове видання юридичного факультету Запорізького національного університету. Запоріжжя, 2022. № 3. С.178-182. URL: http://lsej.org.ua/3_2022/40.pdf

¹ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32002L0038>

² Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32002L0038>

стимулювати суб'єктів ІТ-діяльності до провадження законної економічної діяльності та вчасної сплати податків¹.

Розвиток електронної комерції забезпечив суб'єктам підприємництва у сфері ІТ можливість бути присутніми в економіці певних держав без податкової присутності. Згідно зі статтями 5 та 7 Модельної податкової конвенції ОЕСР², суб'єкт обкладається податком на прибуток у державі, в якій він не є резидентом, тільки якщо він має постійне представництво в цій країні. Тобто компанія-нерезидент, що працює в сфері цифрових технологій, може не бути платником податку в юрисдикції, де вона має клієнтів.

Незважаючи на пануючі в суспільстві думки, ІТ-діяльність загалом та електронна комерція зокрема, продукують значні доходи, що часто уникають уваги податкових органів. До них, серед іншого, можна віднести онлайн-продаж товарів, а також доходи продажу або передачі в оренду цифрового контенту, від реклами, продажу послуг, передплати на сервіси, продажу ліцензій, призначених для користувача баз даних, програмного продукту, інформації та багато інших. Ці значні доходи, що важко оцінити, залишаються поза оподаткуванням та позбавляють держави величезних надходжень, і водночас породжують інші негативні наслідки. Резиденти опиняються в менш вигідних умовах, порівняно з компаніями, що надають послуги, перебуваючи закордоном. Намагаючись утримати конкурентоздатні ціни, вітчизняні компанії змушені переходити в тінь або реєструватися в тих низькоподаткових юрисдикціях, звідки надають послуги їхні конкуренти, що не є резидентами³.

Для створення ефективної системи оподаткування електронної комерції, вказує Д. О. Гетманцев, необхідно здійснювати непряме оподаткування онлайн-продажу товарів і послуг має здійснюватися

¹ Позняков С. Адміністративно-правові аспекти державного контролю і правоохоронної діяльності у сфері оподаткування електронної торгівлі. *Правова інформатика*. № 2 (14). 2007. С. 57-62.

² OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³ Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

в державі, де відбувається економічна діяльність і ринки якої створюють вартість, а саме відповідно до *destination principle*. Це відповідає природі непрямого податку та справедливо розподіляє права на непряме оподаткування між державами¹. Аналізуючи найбільш доцільні методи оподаткування ПДВ, Д.О. Гетманцев, посиляючись на Дію 1 плану BEPS, вказує, що багато держав прагнуть реалізувати підхід, заснований на державі призначення для транскордонних поставок послуг B2B, та для B2C, що відповідає обов'язку постачальників стосовно збору та перерахування податку відповідно до Керівних принципів ОЕСР по електронній комерції².

Як наголошує Д.О. Гетманцев, ідеї щодо запровадження самооподаткування в контексті B2C не можуть бути ефективними. Реальною альтернативою є система, відповідно до якої постачальники зобов'язані збирати і перераховувати податок. Держави можуть зобов'язати на постачальників-нерезидентів реєструвати і нараховувати податок в юрисдикції споживання. Таким державам варто запроваджувати спрощені реєстраційні режими та реєстраційні пороги, щоб мінімізувати потенційний тягар дотримання. Яскравим прикладом такого підходу, заснованого на державі призначення для оподаткування транскордонних поставок послуг B2C, який покладається на спрощену систему реєстрації для постачальників-нерезидентів, є система «єдиного вікна» Євросоюзу³.

7.1.2. Система єдиного вікна (One stop shop) як інструмент сплати податку на додану вартість в ЄС

Державами-членами ЄС погоджено нові заходи підтримки цифрової економіки в сфері ПДВ, що закріплено в Директиві 2006/112/ЄС⁴. Оновлені норми покликані сприяти розвитку онлайн-бізнесу, зокрема малого і середнього, а також стартапів. Серед таких заходів:

¹ Гетманцев Д. Як примусити платити податки не тільки вітчизняну цифрову економіку. URL: <https://zn.ua/business/nalog-na-google-271945.html>

² Там само.

³ Там само.

⁴ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

- оновлені норми, що дозволяють компаніям, які продають товари в Інтернеті, взяти на себе всі свої зобов'язання щодо ПДВ в ЄС через цифровий Інтернет-портал (*One Stop Shop*), розміщені власною податковою адміністрацією та їхньою мовою. Ці правила вже існують для онлайн-продавців електронних послуг («*e-services*»)¹;
- вперше великі інтернет-ринки будуть відповідальними за те, щоб ПДВ був створений за рахунок продажів на своїх платформах, які компанії-виробники в державах, що не входять до ЄС, до споживачів ЄС. Це включає реалізацію товарів, які вже зберігаються компаніями, що не є членами ЄС, на складах (так званих «центрах реалізації») в межах ЄС, які часто можуть використовуватися для незаконного збуту товарів без ПДВ споживачам ЄС².
- для підтримки нових підприємств і мікропідприємств запровадження щорічного ПДВ-порогу в розмірі 10 000 євро, згідно з яким транскордонні продажі в інші країни в держави-члени ЄС розглядаються як продажі на внутрішньому ринку для онлайн-компаній, причому ПДВ сплачується їхній власній податковій адміністрації. Це пов'язано з іншими ініціативами, такими як правила єдиного виставлення рахунків. Мета полягає в тому, щоб зробити торгівлю на єдиному ринку максимально подібною до торгівлі на цих підприємствах вдома. Крім того, компанії, що здійснюють транскордонні транзакції з ціною меншою 100 000 євро, отримують вигоду від спрощених правил³;
- зняття чинного звільнення від сплати ПДВ для імпорту невеликих партій вартістю не більше 22 євро із-за меж держав-членів ЄС, що призводить до недобросовісної конкуренції та спотворення компаній держав-членів ЄС. Ці нові правила матимуть суттєвий ефект для компаній, що продають товари

¹ Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

² Там само.

³ Там само.

та послуги в Інтернеті, які тепер зможуть скористатися більш справедливими правилами, зменшити витрати на дотримання правил та зменшити адміністративний тягар. Держави-члени та громадяни отримають додатковий прибуток з ПДВ щорічно 7 мільярдів євро і більш конкурентний ринок в державах-членах ЄС¹.

Суб'єкти підприємництва, які займаються реалізацією електронних послуг, мають можливість продавати ці послуги споживачам в інших державах ЄС, реєструючи ПДВ лише в своїй юрисдикції. Вони сплачують ПДВ через веб-портал, що розміщується податковим органом держави реєстрації. Після цього сплачений ПДВ розподіляється податковими органами до відповідних держав ЄС, де були реалізовані електронні послуги споживачам.

Онлайн продажі товарів будуть оподатковуватись аналогічно до їх фізичних еквівалентів у звичайних магазинах, проте ставка ПДВ буде стягуватись у тій державі-члені ЄС, де знаходиться споживач, незалежно від місця розташування продавця. Транскордонні продажі онлайн-компаній на суму до 10000 євро на рік будуть розглядатися як внутрішні продажі, а тому такі компанії працюватимуть лише із внутрішніми правилами ПДВ та національним податковим органом. Крім того, передбачено так звану «м'яку посадку»: якщо за раніше діючими правилами компанія, що здійснювала транскордонні продажі менш ніж на 100000 євро на рік, потребувала двох доказів для визначення місця розташування своїх споживачів, то за новими правилами достатньо одного доказу.

Запропоновані норми покликані збільшити обсяг торгівлі між державами-членами в результаті зменшення витрат на дотримання податкового законодавства різних юрисдикцій.

¹ Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer / European Commission. Fact Sheet. Brussels, 5 December 2017. URL:

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3746;

Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%bc%d0%bb%d0%bc%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

Починаючи з 2021 року, товари, які клієнти з держав-членів ЄС купують онлайн у продавців з-за меж ЄС, також оподатковуються ПДВ. Добросовісні продавці з-за меж ЄС матимуть впевненість у кінцевому ціноутворенні для своїх покупців у державах-членах ЄС, хоча продажі з-за кордону й можуть зменшитись унаслідок високої конкуренції на цьому ринку. Споживачі з ЄС часто повертають замовлення після їх отримання, оскільки стикаються з необхідністю сплачувати ПДВ, а також поштові та кур'єрські послуги¹.

Отже, *The One Stop Shop* – це «електронна система, яка дозволяє онлайн-компаніям, які продають телекомунікації, мовлення чи електронні послуги (коротше – «e-services»), створені в державах ЄС чи державах, що не є членами ЄС, оголосити та сплачувати ПДВ в одній державі-члені в щоквартальний податок на додану вартість за всі продажі їх кінцевим споживачам у ЄС. Далі держава-член розподіляє суми ПДВ, отримані між державами-членами, де купуються та споживаються електронні послуги. Ця система функціонує з січня 2015 року»².

Згідно з проведеними оцінками, як суб'єкти підприємництва, так і податкові органи позитивно відгукуються з приводу *One Stop Shop*, оскільки витрати на адміністрування ПДВ для підприємств зменшились на 500 000 000 євро або 41 000 доларів на кожну компанію, порівняно із витратами, необхідними для адміністрування ПДВ в кожній державі-члені ЄС, що є місцезнаходженням споживача. У 2015 році пряму реєстрацію в кожній державі-члені ЄС обрали лише небагато великих підприємств, які вже були зареєстровані там з інших причин. Натомість близько 70% електронних послуг були оподатковані ПДВ через *One Stop Shop*. Сума складала близько 3 мільярдів євро.

¹ Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer / European Commission. Fact Sheet. Brussels, 5 December 2017. URL:

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3746

² Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

Проте в літературі пропонується низка поліпшень для системи *One Stop Shop*. Держави ЄС мають забезпечити відповідність вимогам підприємств, зареєстрованих в «*One Stop Shop*» та розміщених в межах її території. Крім того, необхідно покращити транскордонний контроль. Основним контактом для компаній має стати податковий орган у державі ЄС її реєстрації з метою узгодження аудиту між усіма державами ЄС, де розміщені споживачі тієї чи іншої компанії¹.

«*One Stop Shop*», на нашу думку, забезпечує дотримання правових принципів оподаткування ІТ-діяльності в ЄС. Так, система гарантує нейтральність конкуренції суб'єктів ІТ-діяльності із різних держав (принцип нейтральності), мінімізує витрати на адміністрування ПДВ (принцип ефективності), передбачає оподаткування суб'єктів ІТ-діяльності в юрисдикції держави отримання доходу (принцип визначення податкової юрисдикції), забезпечує однаковий розподіл прав на оподаткування між державами-членами ЄС (принцип безсторонності)².

Податкова політика ЄС ґрунтується на концепції жорсткого державного регулювання електронних економічних відносин, виходить з пріоритетів бюджетних і податкових інтересів, за умови, що регулювання електронної комерції не заважатиме вільній міжнародній торгівлі. Уряди цих держав усвідомлюють, що «стягнення податків з оборотів комерційних операцій, здійснюваних у глобальній мережі Інтернет, може стати на перспективу важливою, а на певній стадії розвитку світової електронної економіки, найважливішою статтею наповнення національного бюджету цих держав та консолідованого інтеграційного бюджету ЄС»³.

¹ Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer / European Commission. Fact Sheet. Brussels, 5 December 2017. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3746

² Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

³ Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer / European Commission. Fact Sheet. Brussels, 5 December 2017. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_16_3746

Отже, держави-члени ЄС здійснюють правове регулювання оподаткування електронної комерції за аналогією із традиційною підприємницькою діяльністю. Зокрема, мова йде про нейтральне регулювання податкових відносин у сфері ІТ-діяльності, а також про те, що норми подакового законодавства не повинні стримувати її розвиток¹. ЄС продовжує керуватися принципами, розробленими ОЕСР, у питаннях оподаткування електронної комерції. ЄС закликає держав-членів розробляти норми поведінки в мережі Інтернет для суб'єктів електронної комерції, які мають з часом стати запорукою стійкого розвитку цієї сфери. Проте внаслідок значного регламентування цієї сфери європейська ІТ-діяльність не є світовим лідером у своєму розвитку, на відміну від аналогічної інфраструктури США².

7.1.3. Прямі податки з електронної комерції в державах-членах ЄС

Питання прямих податків є внутрішньою юрисдикцією держав-членів ЄС, проте встановлюються гармонізовані правила щодо оподаткування фізичних та юридичних осіб, а також норми, спрямовані на уникнення подвійного оподаткування та запобігання уникненню від оподаткування. Ключове значення для прямого оподаткування має постійне представництво, що являє собою постійне місце діяльності, розташоване в державі-члені, через яке господарська діяльність компанії іншої держави-члена здійснюється повністю або частково, оскільки прибуток від цього місця діяльності підлягає оподаткуванню в державі-члені, в якій він знаходиться на підставі відповідного двостороннього податкового договору або, за відсутності такого договору, на підставі національного законодавства³. Тому європейські держави намагаються шукати шляхи оподаткування суб'єктів, що можуть не мати магазинів, офісів чи будь-якої іншої

¹ Борейко Н. Електронна комерція: загальна характеристика та особливості оподаткування. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. №1 (40). 2008. С. 106-111.

² Борейко Н. М. Оподаткування електронної комерції. Дисертація канд. екон. наук; спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2015. С. 75.

³ 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. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32011L0096>

фізичної присутності в державі, проте отримувати там прибутки завдяки онлайн-споживачам.

Станом на 2017 рік, за даними Європейської комісії, цифрові компанії сплатили вдвічі менше податків, ніж традиційні підприємства. Цифрові компанії, що працюють із транскордонними операціями, зазвичай сплачують в державах-членах ЄС податок із ставкою 10,1%, порівняно із традиційними компаніями, для яких ставка складає 23,2%. За висновками Європейської комісії, компанія *Apple* сплатила лише 0,005% корпоративного податку замість 12,5% у 2014 році в Ірландії¹. Тому, за результатами розслідування, Європейська комісія накладла на *Apple* штраф у розмірі 13 млрд. євро за ухилення від сплати податків, оскільки пільгова ставка 1% була використана незаконно. Ірландія оскаржила це рішення у листопаді 2016 році. Держава стверджувала, що дії Європейської комісії були «втручанням в ірландський суверенітет», оскільки національна податкова політика виключена з договорів ЄС². Крім того, відходу від податкового законодавства Ірландії не було.

У 2020 році *Apple* та уряд Ірландії успішно скасували спірне рішення Європейського союзу від 2016 року щодо відшкодування 13 млрд. євро, а також понад 1,2 млрд. євро як відсотків після проведеного розслідування. Загальний суд заявив, що «Комісії не вдалося довести належно, що існувала перевага для цілей статті 107(1) ДФЕС»³. Посилаючись на згадане положення ДФЕС, суд наголосив, що Комісія ЄС з питань конкуренції хибно заявляла, що ірландський підрозділ компанії *Apple* отримав економічну вигоду завдяки державній допомозі. Було також вказано, що Європейська комісія «не довела», що «оскаржувані податкові правила були результатом дискреційних дій ірландських податкових органів», результатом чого стала несправедлива вигода для ірландських операцій

¹ EU to find ways to make Google, Facebook and Amazon pay more tax. URL: <https://www.theguardian.com/business/2017/sep/21/tech-firms-tax-eu-turnover-google-amazon-apple>

² EU illegal State aid case against Apple in Ireland. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/EU_illegal_State_aid_case_against_Apple_in_Ireland

³ Judgment Of The General Court (Seventh Chamber, Extended Composition) of 15 July 2020 in Cases T-778/16 and T-892/16/ URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&doclang=en>

Apple. З позиції Загального суду¹, Комісія зобов'язана була продемонструвати, що дохід представляє вартість діяльності, яку фактично здійснюють представництва в Ірландії, враховуючи, зокрема, діяльність і функції, які фактично виконують ірландські відділення *Apple*, з одного боку, та стратегічні рішення, прийняті та реалізовані поза цими галузями, з іншого боку. Проте у випадку доведення Комісією, що дохід ірландських філій *Apple* представляє вартість діяльності, яку фактично здійснюють ірландські філії, тоді рішення було б інакшим².

У 2017 році компанія *Google* отримала перевагу в судовому провадженні в Парижі і була звільнена від зобов'язання сплати на користь Франції 1,12 млрд. євро за свою діяльність в Ірландії³. За свідченнями французького податкового органу в Паризькому адміністративному апеляційному суді, *Google France* виступала як залежний агент *Google Ireland* і могла використовувати його можливості. Тому *Google Ireland* необхідно було розглядати як постійне представництво у Франції щодо податку на прибуток підприємств.

В частині податку на додану вартість податковий орган Франції наголосив, що *Google Ireland* вважається створеною на території Франції, позаяк через *Google France* володіє людськими ресурсами та матеріалами для продажу рекламного простору на території цієї держави⁴. Стверджувалося, що *Google Ireland* є платником податку на утримання (ст. 183 Податкового кодексу Франції), оскільки реалізовує рекламний простір через залежного агента, який має право укладати контракти від імені *Google Ireland*, а також має фіксоване місце здійснення підприємницької діяльності у Франції.

¹ Judgment Of The General Court (Seventh Chamber, Extended Composition) of 15 July 2020 in Cases T-778/16 and T-892/16/ URL:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&doclang=en>

² Josh White. Apple wins EU state aid battle over Irish tax structure. URL:

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mhr5nzqyqhp0/apple-wins-eu-state-aid-battle-over-irish-tax-structure>

³ France vs. Google, July 2017, Administrative Court. URL:

<https://tpcases.com/france-vs-google-july-2017/>

⁴ Там само.

Суд постановив¹, що згідно зі статтею 29^о угоди про уникнення подвійного оподаткування Франції та Ірландії, *Google France* вважається залежним агентом, оскільки *Google France* залежить від *Google Ireland* з економічної та юридичної точки зору. Враховуючи, що *Google Ireland* отримує від *Google France* відшкодування всіх витрат із додатковою маржею 8%, *Google France* не має жодних ризиків. Суд також проаналізував ролі *Google France* та *Google Ireland* в процесі продажу *AdWords*.

Згідно з контрактом, *Google France* та *Google Ireland*, *Google France* не виступає агентом *Google Ireland*, не підписує контракти від її імені та не залучає її. Крім того, суд підкреслив, що *Google Ireland* може вести переговори щодо ліцензій і контрактів та приймати замовлення лише від свого імені. Типовий контракт між рекламодавцями, з одного боку, та *Google Ireland*, з іншого боку, залишає достатньо простору для підписання *Google Ireland*. За висновками суду, *Google France* лише здійснює підтримку клієнтів *AdWords*. За твердженням суду, факт вирішення співробітниками *Google France* технічних, комерційних питань, а також питань, що стосуються правопорушень, не впливає на здатність *Google France* залучати *Google Ireland* з юридичної точки зору. Суд зазначив, що офіси *Google France* не є постійним місцем здійснення діяльності *Google Ireland* у Франції. Отже, у Франції немає постійного представництва *Google Ireland*, тому компанія не підлягає оподаткуванню².

Враховуючи вищенаведене, за рішенням суду, *Google Ireland Limited* не оподатковувалась на території Франції в період 2005-2010 рр. Схему, за якою працювала компанія *Google* у Франції, назвали «Нідерландський сендвіч». Компанія *Google Ireland Limited* фактично керується з Ірландії, а доходи отримує завдяки податковому договору між Францією та Ірландією. Ця компанія підписала договір про надання послуг з підтримки та маркетингу, що надаються *Google France* французькою дочірньою компанією *Google Inc.* та *Google International LLC*; *Google Ireland Limited* надавала рекламні послуги через веб-портал *Google* для французьких бізнес-

¹ France vs. Google, April 2019, Administrative Court of Appeal, Case № 17PA03065. URL: <https://tpcases.com/france-vs-google-april-2019-administrative-court-of-appeal-case-n-17pa03065/>

² France vs. Google, July 2017, Administrative Court. URL: <https://tpcases.com/france-vs-google-july-2017/>

клієнтів (послуги B2B); *Google Ireland Limited* оплачувала послуги *Google France* на базі вартості +8%; *Google Ireland Limited* утримувалась *Google Ireland Holding*, управління якою фактично здійснювалось з Бермудських островів, яка не вважалася резидентом Ірландії та якій належала *Google IP* для EMEA, яка одержала ліцензію компанії *Google Netherlands Holdings B.V.*; Компанією *Google Ireland Limited* було виплачено роялті за використання програм *Google* для компаній *Google Netherlands Holdings B.V.* Податок на прибуток в Ірландії не сплачувався, зважаючи на умови ірландсько-нідерландського податкового договору. Після цього *Google Netherlands Holdings B.V.* додатково сплатила роялті *Google Ireland Holdings*, які теж не оподатковувались, оскільки в Нідерландах не запроваджено податок з виплат роялті. *Google Ireland Holdings* був податковим резидентом Бермудських островів, проте там такі доходи не підлягали оподаткуванню¹. Подібних успіхів *Google* не мала в жодному європейському суді. Так, в Італії компанію зобов'язали оплатити понад 306 млн. євро².

Проаналізовані нами судові справи демонструють правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності (електронної комерції) на основі принципу постійного представництва як місця реєстрації суб'єкта такої підприємницької діяльності. Це, на наш погляд, суперечить принципу визначення податкової юрисдикції відповідно до країни отримання доходу, а також принципу безсторонності в частині однакового розподілу прав на оподаткування між державами-членами ЄС.

Це призводить до значних втрат європейських бюджетів, тому Європейська комісія працює над внесенням змін до податкового законодавства, щоб заповнити прогалинам, що дозволяють цифровим компаніям уникати оподаткування. Уряди держав-членів ЄС пропонують різні варіанти вирішення цієї проблеми, такі як оподаткування обороту компаній замість прибутків, оподаткування компаній, які «віртуально», а не тільки фізично присутні в державі тощо³.

28 січня 2016 року оприлюднено пропозицію Європейської комісії щодо Директиви про уникнення оподаткування як елемент

¹ Google French Tax Court's Decision. URL: <https://www.wiltongroup.com/google-french-tax-courts-decision/>

² Joanna Plucinska. Google triumphs in French tax case URL: <https://www.politico.eu/article/google-triumphs-in-french-tax-case/>

³ Europe's Effort to Raise Tax Bill on Google, Amazon Gains Momentum. URL: <http://fortune.com/2017/09/15/europe-raise-tax-bill-google-amazon-momentum/>

Пакета проти уникнення оподаткування. 20 червня 2016 року Рада проголосувала за Директиву (ЄС) 2016/1164¹, яка запроваджує норми проти практики уникнення податків, яка значно впливає на функціонування внутрішнього ринку. Для того, щоб забезпечити широкі рамки заходів проти зловживань, Комісія оприлюднила свою пропозицію 25 жовтня 2016 р. з метою доповнення існуючого правила щодо гібридних невідповідностей. Метою цього правила є перешкоджання суб'єктам електронної комерції використовувати національні невідповідності для уникнення оподаткування.

Директивою про уникнення оподаткування запроваджується п'ять заходів, спрямованих на уникнення зловживань. Держави ЄС зобов'язуються застосовувати їх проти агресивного податкового планування. Серед цих правил: «Правило контрольованої іноземної компанії (CFC): щоб запобігти переміщенню прибутку в країни з низьким рівнем оподаткування/без оподаткування; Правило переходу: щоб запобігти подвійному неоподаткуванню певних доходів; Вихідне оподаткування: щоб запобігти ухиленню компаніями від податків під час переміщення активів; Обмеження відсотків: щоб перешкодити створенню штучних боргів, призначених для мінімізації податків; Загальне правило проти зловживання: для протидії агресивному податковому плануванню, коли інші правила не застосовуються»². Ці норми забезпечують справедливе та стабільне бізнес-середовище, оскільки запроваджують мінімальний захист від уникнення оподаткування прибутку на всій території ЄС.

¹ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG

² Там само; Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%bc%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

7.1.4. GAFА Tax та глобальний мінімальний податок у сфері цифрової економіки ЄС

Деякі держави-члени ЄС вимагають проведення податкової реформи у блоці, відповідно до якої суб'єкти ІТ-діяльності оподатковувалися б там, де вони отримують доход, а не лише прибуток. Адже чинні норми дають можливість великим цифровим компаніям мінімувати податкові зобов'язання шляхом використання дочірніх компаній, розташованих в державах, таких як Ірландія. За інформацією *Reuters*, міністри фінансів Іспанії, Франції, Італії та Німеччини підписали спільного листа, де закликали великі цифрові компанії, такі як *Amazon* та *Google*, сплачувати податки у Європейському Союзі на основі їхніх доходів¹.

Для реформи податкових норм необхідна згода всіх держав ЄС, яку важче отримати від юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування (Люксембург, Ірландія), що перешкоджає таким змінам. Великі цифрові транснаціональні компанії ухиляються від оподаткування, оскільки спрямовують велику частину своїх прибутків до держав з низьким рівнем оподаткування, як-от Люксембург чи Ірландія. *Google*, будучи податковим резидентом Ірландії, сплатила у вигляді податків лише 0,8% своїх доходів у Європейському Союзі за період 2013-2015 років. *Facebook* за той самий період оплатила 0,1% від своїх доходів як резидент Ірландії. *Amazon* майже не мала прибутку, а тому взагалі майже нічого не сплачувала, будучи податковим резидентом Люксембургу. Тому більшість держав-членів ЄС працюють над більш ефективною системою оподаткування електронної комерції².

Франція першою запровадила *GAFА Tax* – податок для великих суб'єктів підприємницької діяльності в сфері цифрової економіки. Фіксована ставка податку в розмірі 3% спрямовується на: «компанії з цифровими доходами понад 750 мільйонів євро по всьому світу та 25 мільйонів євро у Франції; діяльність в цифровому інтерфейсі, яка з'єднує клієнтів і виробників, торгові мережі або постачальників сервісів, а також рекламу та перепродаж персональних даних для рекламних цілей»³. Доход на території Франції від здійснення ІТ-

¹ Natasha Lomas. France, Germany, Spain, Italy call for turnover tax for tech giants. URL: <https://techcrunch.com/2017/09/11/france-germany-spain-italy-call-for-turnover-tax-for-tech-giants/>

² Там само.

³ Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%>

діяльності визначатиметься на основі звітів компанії, враховуючи цифровий коефіцієнт присутності, що обчислюється, базуючись на сумарному доході компанії у всьому світі¹.

Аналогічно оподаткувала цифрові послуги Великобританія. Ставка 2% застосовується до доходів інтернет-ринків, пошукових систем та платформ соціальних мереж, які обслуговують клієнтів Великобританії. Проте оподатковуватимуться лише ті цифрові компанії, які мають глобальні доходи понад 500 млн. фунтів стерлінгів, а також дохід більше 25 млн. фунтів стерлінгів від діяльності на території Великобританії².

Професор юридичного центру університету Джорджтаун Л. Фолхабер стверджує, що досвід Франції із запровадження цифрового податку запозичать і інші країни³. Податок стосується валового доходу від цифрових послуг, а цим поняттям охоплюється широке коло послуг – від надання платформи з метою продажу товарів та послуг в мережі Інтернет до націлювання реклами, базуючись на даних користувачів. У колах французьких політиків та медіа цей податок отримав назву «*податку GAFА*», оскільки він, перш за все, призначений для транснаціональних цифрових компаній із США, таких як Google, Apple, Facebook та Amazon (за першими буквами назв цих компаній). Ці ініціативи специфічні, проте мають мету оподаткування транснаціональних цифрових компаній з доходів, які, на думку представників цих країн, мають оподатковуватися, незважаючи на те, що чинні міжнародні податкові норми позбавляють їх такої можливості⁴. Результатом запровадження «*податку GAFА*» має стати справедлива та ефективна податкова система, що

[d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y](https://www.jonesday.com/en/insights/2019/07/french-parliament-passes-gafa-tax)

¹ French parliament passes GAFА tax. URL: <https://www.jonesday.com/en/insights/2019/07/french-parliament-passes-gafa-tax>

² Digital services tax. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>

³ Lilian V. Faulhaber. Beware. Other nations will follow France with their own digital tax. URL: <https://www.nytimes.com/2019/07/15/opinion/france-internet-tax.html>

⁴ Lilian V. Faulhaber. Beware. Other nations will follow France with their own digital tax. URL: <https://www.nytimes.com/2019/07/15/opinion/france-internet-tax.html>

дасть можливість належно фінансувати лікарні, школи, ясла та державні служби¹.

Восени 2021 року світові лідери підтримали необхідність запровадження глобального мінімального податку, ставка якого 15% від прибутку для великих міжнародних компаній. Цей податок стосуватиметься компаній, які мають дохід більше 150 млн. євро².

14 грудня 2022 року, в результаті довгих дискусій, прийнято Директиву Ради (ЄС) 2022/2523³ щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для груп багатонаціональних підприємств та великих вітчизняних груп у Союзі. Директива у п.15 статті 3 запровадила згадану вище мінімальну ставку податку в розмірі 15%. Така ставка вирахована Великою двадцяткою країн BEPS, а також Інклюзивною групою ОЕСР, та є компромісом між ставками корпоративного податку, що використовуються в різних державах світу⁴.

Якщо ставка податку для групи транснаціональних компаній менше 15%, між підприємствами групи транснаціональних компаній може розподілитись додатковий податок для відповідності згаданих вище мінімальній ставці 15%.

Такий режим покликаний обмежити можливості великих транснаціональних компаній здійснювати агресивне податкове планування та, як наслідок, уникати оподаткування, переміщуючи отримані прибутки до юрисдикцій з низьким податковим навантаженням⁵.

Як підраховали на початку 2024 року ОЕСР, проведення цієї реформи принесе щорічно 155-192 млрд. доларів США по всьому світу, або 6,5 % – 8,1 % світового доходу. Стосовно суб'єктів оподаткування, мова йде про глобальні компанії, які діють за допомогою зарубіжних дочірніх компаній та генерують значну частину

¹ Gafa tax: a major step towards a fairer and more efficient tax system. URL: <https://www.gouvernement.fr/en/gafa-tax-a-major-step-towards-a-fairer-and-more-efficient-tax-system>

² International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.html>

³ Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj>

⁴ Глобальний мінімальний податок у світі: які країни вже приєдналися? URL: <https://azolalegal.com/blog/globalnyj-minimalnyj-podatok-u-sviti/>

⁵ Там само.

світового прибутку. Це транснаціональні компанії, сукупний дохід яких перевищує 750 млн. євро на рік¹.

Ставка глобального податку буде розраховуватись як ефективна, а не номінальна. До прикладу, в Естонії суб'єкти підприємницької діяльності сплачують корпоративний податок за ставкою 20%, що стягується тільки з розподіленого прибутку. Тобто податком на прибуток не оподатковується нерозподілений та реінвестований прибуток. Отже, в той час, коли суб'єкт підприємницької діяльності не виплачує дивіденди або розподіляє малий прибуток, ефективна ставка податку, ймовірно, менша 15%. В такому разі держава, де розташована материнська компанія, має застосувати додатковий податок, щоб отримати необхідні мінімальні 15% глобального мінімального податку².

Директива³ не поширює глобальний мінімальний податок на міжнародні або некомерційні організації, державні установи, інвестиційні та пенсійні фонди, що є материнськими організаціями по відношенню до транснаціональної групи. Як правило, для досягнення мети свого створення такі установи та організації мають пільги щодо оподаткування та звільняються від сплати податків на прибуток.

Малі та середні суб'єкти підприємницької діяльності, оборот яких менше 750 млн. євро на рік, продовжують сплачувати корпоративний податок за раніше діючою ставкою⁴.

Крім того, раніше Європейська Комісія висувала пропозиції альтернативних варіантів рішень на короткий строк: «1) податок на еквівалент товарообігу цифрових компаній – оподаткування всіх неоподатковуваних чи недостатньо оподатковуваних доходів, отриманих від усіх видів підприємницької діяльності в Інтернеті, у тому числі між підприємцями (B2B) та підприємцями і споживачами (B2C), які підлягають сплаті з податку на прибуток підприємств або

¹ Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj>

² Глобальний мінімальний податок у світі: які країни вже приєдналися? URL: <https://azolalegal.com/blog/globalnyj-minimalnyj-podatok-u-sviti/>

³ Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj>

⁴ Там само.

як окремий податок; 2) податок на утримання від цифрових операцій – окремий підсумковий податок на певні платежі, сплачені нерезидентам постачальникам товарів та послуг, замовлених в Інтернеті; 3) оподаткування доходів, отриманих від надання цифрових послуг або рекламної діяльності – окрема плата може стягуватись з усіх транзакцій, укладених дистанційно між споживачем-резидентом, де особа-нерезидент має значну економічну присутність»¹.

Отже, запровадження державами-членами ЄС так званого *GAFATax*, а також глобального мінімального податку для великих транснаціональних цифрових компаній необхідне для дотримання принципів правового регулювання ІТ-діяльності, серед яких – ефективність, нейтральність та справедливість. Це сприятиме справедливому зрівнянню податкового навантаження цифрових і традиційних суб'єктів підприємницької діяльності. Необхідність такої реформи спричинена тим, що суб'єкти ІТ-діяльності можуть отримувати прибутки в певній державі, не будучи в ній фізично присутніми та не маючи постійного представництва.

7.2. Правове регулювання оподаткування криптовалюти в ЄС

7.2.1. Правова природа криптовалюти в ЄС

Ведучи мову про ІТ-діяльність та її стрімкий розвиток, не можна ігнорувати сферу криптоактивів. Останнім часом суспільство дискутує стосовно природи та сутності феномену «криптовалюта». Хоча існує думка, про те, що криптовалюта – це фінансова піраміда, яка не буде довго існувати, деякі держави вже імплементували норми, що врегульовують діяльність, яка стосується криптовалюти, та створили правову базу для акумулювання додаткових коштів до

¹ Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>; Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf

своїх бюджетів¹. Законодавство більшості держав світу не встигає за розвитком новітніх технологій. Щоб уникнути загроз та негативних наслідків для приватного і державного сектору економіки, а також, щоб сформувати актуальну систему правового регулювання оподаткування ринку криптовалюти, необхідно дослідити іноземний досвід². Криптовалюти глобалізовані та децентралізовані, вони використовуються для широкого кола завдань, яке постійно розширюється, що спричиняє складність їх правового регулювання. Складності для застосування нормативного регулювання окремих держав, якщо такі норми не узгоджені з міжнародними, пов'язані з тим, що доступ до криптовалют може мати будь-хто, хто має доступ до глобальної мережі, незалежно від місця розташування³.

Правове регулювання ринку криптовалют в Європейському Союзі все ще формується, оскільки суб'єкти підприємництва активно використовують цей феномен в економічній діяльності. Більшість держав-членів реформували норми щодо статусу криптовалюти в своїх юрисдикціях. Якщо в момент свого виникнення криптовалюта в більшості держав вважалась незаконним засобом платежу, то нині її дедалі частіше називають перспективним платіжним засобом⁴. Однак не всі юрисдикції досягли консенсусу щодо необхідності створення нової системи правових норм у сфері використання криптовалют або можливості використання наявних норм за аналогією до традиційних активів. Більшість держав-членів усе ще не запровадили спеціального правового регулювання криптовалюти, яке б охопило права та обов'язки суб'єктів підприємництва, порядок їх ліцензування і таке інше. Найбільш розвинені в цій сфері норми

¹ Прокопенко Н. С. Оподаткування криптовалютного бізнесу: реалії і перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. №7. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2018/3.pdf

² Павленко Т.В. Регулювання криптовалют: досвід ЄС. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/27_2019_ukr/52.pdf

³ Овчаренко А. С. Оподаткування операцій із криптовалютами в Україні: сучасний стан та перспективи. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 236-239. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/16114/1/Ovcharenko_236-239.pdf

⁴ Legal regulation of operations with cryptic currencies in the European Union. URL: <https://www.ternitylaw.com/konsalting-kriptovalyut/blog-2017-09-29-blog2017-09-29-pravovoe-regulirovanie-kriptovalyutnyh-operatsij-v-evropejskom-soyuze/>

щодо оподаткування криптовалюот¹. «Належне правове регулювання оподаткування такого нового феномену, як криптовалюта, необхідне для якісного забезпечення стратегічних цілей держав, оскільки суб'єкти, отримуючи великі прибутки через діяльність, пов'язану із криптовалютою, уникають сплати податків, не беруть участі у створенні суспільного блага»².

Явище криптовалюти нове та мало досліджене в науці фінансового права, тому необхідно почати з трактування цього феномену та способів його отримання. Криптовалюта з'явилася в 2011 році, коли журнал *Forbes* опублікував інформацію про існування біткоїну – різновиду криптовалюти³. Основою криптовалюти є технологія шифрування даних – криптографія. Ці цифрові гроші – комп'ютерний код. Він існує лише в електронному вигляді і не має матеріального втілення. Користувачі криптовалюти можуть здійснювати повністю анонімні транзакції, захищені на максимальному рівні, при цьому їм не потрібно звертатися за послугами до банків і сплачувати їм комісії.

Цифрова валюта володіє низкою ознак:

- розмір емісії криптовалюти залежить лише від властивостей системи її створення, а у центральних банків немає повноважень щодо її емісії;
- курс цифрової валюти залежить від попиту, тобто є ринковим, і не залежить від економіки жодної держави;
- зберігання криптовалюти та проведення транзакцій з нею захищене – криптовалютні операції незворотні та здійснюються на основі унікальних комп'ютерних шифрів, що не відстежуються. Криптовалюта є неповторюваною комбінацією цифр, яка отримується як результат математичних обчислень і

¹ Павленко Т.В. Регулювання криптовалюот: досвід ЄС. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/27_2019_ukr/52.pdf

² Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

³ Greenberg A. Crypto Currency. *Forbes*. Apr. 20. 2011 URL: <https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html#12b48dc5353e>

алгоритмів¹. Криптовалюта – це криптографічно захищена та децентралізована цифрова валюта, дані про транзакції якої вносяться та зберігаються в Blockchain².

7.2.2. Нормативне регулювання криптовалюти в державах-членах ЄС

Лідером у сфері інтеграції криптовалюти, а також сприятливою та комфортною юрисдикцією для криптовалютного бізнесу є Великобританія. Стартапи, які пов'язані із цифровою валютою, підтримуються на державному рівні. Проте єдиної позиції в сфері регулювання криптовалют досягнути поки не вдалось. Криптовалюта довгий час перебувала у правовому вакуумі. Суб'єкти криптовалютного бізнесу повинні сплачувати зі своїх доходів податок на приріст капіталу, корпоративний податок і податок на прибуток. У 2014 році Управління вказало, що біткоїн не є ні валютою, ні грошима, а отже, криптовалюта у Великобританії жодним чином не може регулюватися фінансовим законодавством. Натомість, криптовалюта вважається унікальною комбінацією цифр, що отримана як результат складних математичних обчислень і алгоритмів. Отже, біткоїн не може вважатися предметом регулювання британського Закону про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом³. Навесні 2016 року Управлінням зареєстровано першу криптовалютну компанію у Великій Британії. В результаті ця компанія почала співпрацю з банком Barclays, що стало першим випадком спільної роботи криптовалютної компанії з великою банківською установою.

¹ Прокопенко Н. С. Оподаткування криптовалютного бізнесу: реалії і перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. №7. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2018/3.pdf

² Правове регулювання криптовалютного бізнесу. URL: <https://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf>

³ Bitcoins and the law: what's the position?. (2014). Lawyer 2B, 4. URL: <https://www.thelawyer.com/issues/12b-summer-2014/bitcoins-and-the-law-whats-the-position/>

Секретар Казначейства з економічних питань наголосив, що «такими діями ми підтверджуємо наше рішення представити найбільш прогресивний і далекоглядний режим регулювання»¹.

Водночас, було оприлюднено «План Казначейства по боротьбі з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванням тероризму»². Планом запропоновано використання нормативно-правових актів у сфері легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, по відношенню до бірж та інших криптовалютних компаній, які займаються обміном цифрових валют. Проте таке законодавство не пропонувалось застосовувати до тих компаній, які лише надають криптовалютні гаманці, але не займаються обміном криптовалют³. В 2014 році управління по податках і митних зборах Великої Британії оприлюднило документ стосовно оподаткування операцій з криптовалютами. Згідно з цим документом, доход, отриманий в результаті майнінгу криптовалюти та її обміну на фіатні гроші, не оподатковується податком на додану вартість. Проте податок на додану вартість стягується з продажу будь-яких товарів або послуг, проданих за криптовалюту. Вартість товарів і послуг для мети оподаткування податком на додану вартість вираховується відповідно до вартості криптовалюти у фунтах стерлінгів у момент здійснення операції.

Доход суб'єкта підприємницької діяльності може оподатковуватись й іншими податками: податком на прибуток, корпоративним податком та податком на приріст капіталу⁴. Доходи, одержані в результаті майнінгу криптовалюти та її обміну на фіатні гроші, не оподатковується податком на додану вартість. Звільняються від сплати ПДВ ті особи, які одержують криптовалюту з метою здійснення

¹ Bitcoin Start-Up Gets an Electronic Money License in Britain. *The New York Times*. URL: <https://www.nytimes.com/2016/04/06/business/dealbook/bitcoin-start-up-gets-an-electronic-money-license-in-britain.html>

² Action Plan for anti-money laundering and counter-terrorist finance. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/517992/6-2118-Action_Plan_for_Anti-Money_Laundering_web_.pdf

³ Там само.

⁴ Правове регулювання криптовалютного бізнесу. URL: <https://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf>; Revenue and Customs Brief 9. 2014: Bitcoin and other cryptocurrencies. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies>

інших видів діяльності (крім майнингу), наприклад, надання послуг, що пов'язані з підтвердженням окремих операцій, за якими пройшли спеціальні транзакції. Не стягується податок на додану вартість у випадку оплати комісійних витрат, що здійснені в частині, яка не покрита вартістю криптовалют для організації або проведення певних операцій з цифровими валютами¹.

Європейський Союз використовує поняття «віртуальна валюта», що вважається, серед іншого, і засобом платежу. Європейська комісія висунула пропозицію² запровадити спеціальні норми для врегулювання діяльності компаній, що надають криптовалютні гаманці, та для криптовалютних бірж. Одночасно, згідно з роз'ясненням центрального банку ЄС, віртуальна валюта – це засіб обміну, а не платежу, а отже, не є валютою або грошима³. Правове регулювання оподаткування криптовалюти в межах кожної держави ЄС залежить від природи операцій, що здійснюються з такою віртуальною валютою. Як правило, криптовалюта визнається товаром або нематеріальним активом для мети оподаткування. Операції купівлі-продажу криптовалют не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, якщо вони здійснені за традиційні гроші. Згідно з нормами австрійського права, доход, який отриманий суб'єктом за відчуження криптовалюти, є об'єктом оподаткування, а сама криптовалюта визнається нематеріальним активом. Відповідно до австрійських норм права, майнинг криптовалюти визнається операційною діяльністю. Згідно з нормами права Болгарії, криптовалюти також є об'єктом оподаткування, проте визначаються як фінансовий інструмент. В Норвегії, Німеччині та Фінляндії криптовалюти оподатковуються податком на багатство та податком на приріст капіталу⁴. За законодавством Німеччини, криптовалюта є засобом платежу з

¹ Gov.uk. Revenue and Customs Brief 9: Bitcoin and other cryptocurrencies. 2014. URL: <https://www.gov.uk/government/collections/revenue-and-customs-briefs>

² Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on Markets in Crypto-assets, and amending Directive (EU) 2019/1937. COM/2020/593 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52020PC0593>

³ European Central Bank. «Opinion of the European Central Bank CON/2016/49». 2016. URL: https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/en_con_2016_49_f_sign.pdf

⁴ Lexology. Bit Coins: Decrypting the Currency (Updated). 2016. URL: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d5826e83ff044c0998a182eb291c6196>

2018 року, але у випадку, якщо вона використовується як альтернативний негайний і договірний спосіб оплати за послуги і товари¹.

Отже, згідно зі звітом, опублікованим Європейським центральним банком у 2012 році, біткоіни не могли регулюватися тими ж нормами, що й традиційний фінансовий сектор. Біткоіни визначався як децентралізована конвертована віртуальна валюта². З позиції Європейської служби банківського нагляду, діяльність криптовалютних бірж не врегульована правом, що призводить до незахищеності їх користувачів від фінансових збитків у випадку закриття таких бірж. Отже, криптовалютні біржі не є банками³.

З точки зору Комітету Європарламенту з економічних та монетарних питань, немає необхідності прямого правового регулювання криптовалют, але доцільно забезпечити відповідність правового становища криптовалют та існуючих норм в сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму. Тому Європейською комісією було запропоновано прийняття Директиви щодо запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання злочинних доходів і фінансування тероризму (2015/849). Передбачався обов'язок ліцензувати діяльність провайдерів криптовалютних гаманців, а також криптовалютних бірж, що є надавачами обмінних послуг криптовалюти та традиційних грошей. Директива запроваджувала центральну базу даних, яка містить інформацію стосовно користувачів віртуальних валют⁴. Дія документа поширюється на провайдерів криптовалютних гаманців, на серверах яких зберігається навіть один персональний

¹ Прокопенко Н. С. Оподаткування криптовалютного бізнесу: реалії і перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. №7. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2018/3.pdf

² Virtual currency schemes. European Central Bank. October 2012. URL: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>

³ EU Banking Regulator Issues Warning on Virtual Currencies. *CoinDesk*. URL: <https://www.coindesk.com/markets/2013/12/13/eu-banking-regulator-issues-warning-on-virtual-currencies/>

⁴ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council 2016/0208 (COD). European Commission. URL: https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016_208

ключ користувача гаманця¹. У підсумку центральний банк ЄС зазначив, що криптовалюта не є досконалим засобом платежу, а також не може визначатись ні як валюта, ні як гроші. Широке розповсюдження віртуальної валюти може призвести до негативних наслідків щодо контролю регуляторами грошової маси в обігу².

Міністерство фінансів ФРН у 2013 році своєю постановою визнало біткоіни офіційним засобом платежу. Для цього необхідно отримати спеціальну ліцензію на взаємодію з біткоіном з комерційною метою. Контроль за діяльністю таких суб'єктів підприємницької діяльності здійснює Федеральне управління з фінансового нагляду. Вимогами до таких компаній є наявність кваліфікованих співробітників, регулярна звітність, наявність деталізованого бізнес-плану, статутний капітал в розмірі не менше 750 000 євро, а також використання методів протидії фінансуванню тероризму та легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом³.

Отже, держави ЄС довго не запроваджували узгоджений підхід до правового регулювання оподаткування криптовалюти. Необхідно здійснювати міжнародну співпрацю з метою вироблення спільних підходів до правового регулювання оподаткування криптовалюти, враховуючи її наднаціональний характер. Відповідне правове регулювання оподаткування криптовалюти потрібне для належного забезпечення права людини на податки⁴, тому що суб'єкти, які отримують великі прибутки завдяки діяльності, пов'язаній із криптовалютою, часто уникають сплати податків, не сприяють формуванню суспільного блага, внаслідок чого порушують право на податки інших людей.

В 2023 році Європейським Парламентом було вперше проголошено правила Європейського Союзу, що врегульовують відстеження

¹ E.U. Representatives Clarify the Proposed Anti-Money Laundering Directive // Bitcoin Magazine. URL: <https://bitcoinmagazine.com/business/e-u-representatives-clarify-the-proposed-anti-money-laundering-directive-1470242294>

² Opinion of the European Central Bank CON/2016/49. European Central Bank. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016AB0049&from=EN>

³ Німеччина визнала біткоін законним платіжним засобом. URL: <https://forklog.com/germaniya-priznala-bitkoinzakonnym-platezhnym-sredstvom/>

⁴ Гаврилук Р. О. *Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія*. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.

переказів криптоактивів, спрямовані на запобігання відмиванню грошей, а також містять узагальнені норми щодо нагляду та захисту клієнтів¹. Регламент (ЄС) 2023/1114² про ринки криптоактивів (*MiCA*) і Регламент (ЄС) 2023/1113³ щодо інформації, що супроводжує перекази коштів і певних криптоактивів (перероблений *Регламент про перекази коштів*), стали першим у світовій практиці узагальненням норм, що регулюють галузь криптовалюти. Метою цих норм є зменшення ризиків для покупців криптовалюти. За результатами імплементації вказаних норм постачальники стануть суб'єктами відповідальності у випадку втрати криптоактивів інвесторів⁴. *MiCA* покликана внести більше правової визначеності у використання криптоактивів у ЄС, оскільки наразі немає єдиної нормативно-правової бази, яка б конкретно регулювала криптовалюту, хоча Директива блоку про боротьбу з відмиванням грошей, містить кілька важливих кроків для визначення та регулювання віртуальних активів. Ця неясність призвела до фрагментації ринку та перешкодила

¹ European Parliament. Crypto-assets: green light to new rules for tracing transfers in the EU. URL: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20230414IPR80133/crypto-assets-green-light-to-new-rules-for-tracing-transfers-in-the-eu>

² Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets, and amending Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 1095/2010 and Directives 2013/36/EU and (EU) 2019/1937. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1114>

³ Regulation (EU) 2023/1113 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on information accompanying transfers of funds and certain crypto-assets and amending Directive (EU) 2015/849. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1113>

⁴ EU lawmakers approve world's first comprehensive framework for crypto regulation. URL: <https://www.cnn.com/2023/04/20/eu-lawmakers-approve-worlds-first-comprehensive-crypto-regulation.html>; Солодан К.В. До питання правового регулювання криптовалюти в Україні та ЄС. Права людини та публічне врядування в сучасних умовах : Матеріали VI Міжнародного правничого форуму, м. Чернівці, 9 червня 2023 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 98-100. URL: <https://archer.chnu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8078/%D0%94%D0%BE%20%D0%BF%D0%B8%D1%82%D0%B0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%B5%D0%B3%D1%83%D0%BB%D1%8E%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BA%D1%80%D0%B8%D0%BF%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BB%D1%8E%D1%82%D0%B8%20%D0%B2%20%D0%84%D0%A1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

зростанню криптоіндустрії в Європі. Встановлюючи чіткі правила та вимоги до емітентів, постачальників послуг і торгових платформ, *MiCA* має на меті забезпечити рівні умови для всіх учасників ринку, а також захистити споживачів від потенційних ризиків, пов'язаних з криптоактивами. Ключовою метою *MiCA* є боротьба з відмиванням грошей і фінансуванням тероризму через криптовалюту шляхом впровадження суворих заходів протидії відмиванню грошей і фінансуванню тероризму. Наразі криптовалютні активи підпадають під різні правила в кожній державі-члені ЄС, створюючи фрагментований підхід, якому бракує послідовності та перешкоджає розвитку сектора. *MiCA* прагне вирішити ці проблеми шляхом надання єдиного набору правил для всіх країн ЄС¹.

Документом запропоновано визначення криптоактивів, включаючи як токени, пов'язані з активами (стейблкоїни), так і токени електронних грошей. Так, «криптоактив» означає цифрове представлення вартості або права, яке можна передавати та зберігати в електронному вигляді за допомогою технології розподіленого реєстру або подібної технології. «Токен із посиланням на актив» означає тип криптоактиву, який не є токеном електронних грошей і який має на меті підтримувати стабільну вартість шляхом посилання на інше значення, право чи їх комбінацію, включаючи одну або більше офіційних валют. «Токен електронних грошей» означає тип криптоактиву, який має на меті підтримувати стабільну вартість шляхом посилання на вартість однієї офіційної валюти².

Запропоновано й визначення сервісу криптоактивів, що означає будь-яку з наведених нижче послуг і дій, пов'язаних із будь-яким криптоактивом:

- забезпечення зберігання та адміністрування криптоактивів від імені клієнтів;
- функціонування торгової платформи для криптоактивів;
- обмін криптоактивів на кошти;

¹ What does the EU's MiCA Regulation mean for Crypto Companies? URL: <https://kyc-chain.com/what-does-the-eus-mica-regulation-mean-for-crypto-companies/>

² Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets, and amending Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 1095/2010 and Directives 2013/36/EU and (EU) 2019/1937. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1114>

- обмін криптоактивів на інші криптоактиви;
- виконання доручень на криптоактиви від імені клієнтів;
- розміщення криптоактивів;
- прийом та передача замовлень на криптоактиви від імені клієнтів;
- надання консультацій щодо криптоактивів;
- забезпечення управління портфелем криптоактивів;
- надання послуг з переказу криптоактивів від імені клієнтів¹.

Нововведені норми запроваджують процедуру авторизації – емітенти криптоактивів повинні будуть отримати дозвіл від свого національного компетентного органу, щоб працювати в ЄС. Для захисту інвесторів імплементуються спеціальні правила маркетингу та продажу криптоактивів, такі як обов'язкове розкриття інформації про ризики та оцінка придатності для роздрібних інвесторів. З метою забезпечення цілісності ринку Європейського Союзу, постачальники послуг із використанням криптовалютних активів підпорядковуватимуться суворим правилам щодо управління, конфлікту інтересів і кібербезпеки, щоб забезпечити цілісність ринку та запобігти зловживанням ринком. Європейський орган з цінних паперів і ринків (*ESMA*) відповідатиме за нагляд за постачальниками послуг криптоактивів, тоді як національні компетентні органи контролюватимуть емітентів криптоактивів та інфраструктури ринку DLT².

MiCA запроваджує режим нагляду для емітентів криптоактивів і постачальників послуг криптоактивів (*CASP*). Хоча новий режим має амбітні наміри та контрастує з поточним підходом регуляторів у США, він відносно вузький за сферою застосування, наголошує Д. Кехоу³. Лише емітенти криптоактивів, які підпадають під визначення *Asset Reference Token* або *Electronic Money Token* (тобто більшість стейблкоїнів), підлягають регулюванню та нагляду. Режим ліцензування для *CASP* не поширюється на *DeFi* (децентралізовані

¹ Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets, and amending Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 1095/2010 and Directives 2013/36/EU and (EU) 2019/1937. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1114>

² What does the EU's MiCA Regulation mean for Crypto Companies? URL: <https://kyc-chain.com/what-does-the-eus-mica-regulation-mean-for-crypto-companies/>

³ Daniel Kehoe. Regulation of crypto-assets becomes law. URL: <https://www.dilloneustace.com/legal-updates/regulation-of-crypto-assets-becomes-law>

фінанси або однорангові фінансові послуги в загальнодоступних блокчейнах) або *DOA* (децентралізовані автономні організації). Включаються NFT (незамінні токени, якщо вони не фракціоновані), а також надання та запозичення криптоактивів¹.

Токенізовані традиційні фінансові інструменти регулюватимуться існуючою системою законодавства ЄС про цінні папери, передбаченою Директивою 2014/65/EU² – Директива II про ринки фінансових інструментів (*MiFID II*). На відміну від *MiFID II*, який повинен був впроваджуватися законодавчим органом кожної країни-члена, *MiCA* набуває форму Регламенту, який безпосередньо діє в кожній країні-члені. Це має допомогти забезпечити послідовне застосування нового режиму в усьому ЄС³.

У листопаді 2023 року Європейське банківське управління опублікувало публічну консультацію щодо застосування нових норм. Як вказує С. Лавгроув⁴, нові правила приводять законодавчу базу ЄС у відповідність до стандартів FATF шляхом розширення обов'язку включати інформацію про ініціатора та бенефіціара на постачальників послуг криптовалютних активів (*CASP*) – так зване «правило подорожі». Ними також внесено поправки до Четвертої директиви про боротьбу з відмиванням грошей (*4MLD*⁵), щоб піддати *CASP*, які авторизовані відповідно до Положення про ринки

¹ *Daniel Kehoe*. Regulation of crypto-assets becomes law. URL: <https://www.dilloneustace.com/legal-updates/regulation-of-crypto-assets-becomes-law>

² Directive 2014/65/EU of the European Parliament and of the Council of 15 May 2014 on markets in financial instruments and amending Directive 2002/92/EC and Directive 2011/61/EU (recast) Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0065>

³ Там само.

⁴ Simon Lovegrove. EBA consults on new guidelines on preventing the abuse of funds and certain crypto-asset transfers for money laundering and terrorist financing purposes. URL: <https://www.regulationtomorrow.com/eu/eba-consults-on-new-guidelines-on-preventing-the-abuse-of-funds-and-certain-crypto-asset-transfers-for-money-laundering-and-terrorist-financing-purposes/>

⁵ Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0849>

криптоактивів (*MiCA*¹), під такі самі вимоги щодо боротьби з відмиванням грошей / протидією фінансуванню тероризму (*AML/CFT*²) та нагляду у сфері *AML/CFT*, як кредитно-фінансових установ³.

Відредагований регламент переказу коштів⁴ запроваджує можливість відстеження транзакцій із криптоактивами, які здійснюються через посередника або постачальника послуг, і передбачає виявлення підозрілих транзакцій, що приводить криптоактиви у відповідність до традиційних фінансових продуктів. Правила вимагають, щоб інформація про джерело криптоактиву та його бенефіціара «подорожувала» разом із транзакцією та зберігалася з обох сторін передачі. Справжні однорангові перекази (тобто ті, що здійснюються між двома власними приватними гаманцями) не підпадають під дію правил⁵.

¹ Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets, and amending Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 1095/2010 and Directives 2013/36/EU and (EU) 2019/1937. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1114>

² Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC/ URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0849>

³ Simon Lovegrove. EBA consults on new guidelines on preventing the abuse of funds and certain crypto-asset transfers for money laundering and terrorist financing purposes. URL: <https://www.regulationtomorrow.com/eu/eba-consults-on-new-guidelines-on-preventing-the-abuse-of-funds-and-certain-crypto-asset-transfers-for-money-laundering-and-terrorist-financing-purposes/>

⁴ Regulation (EU) 2023/1113 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on information accompanying transfers of funds and certain crypto-assets and amending Directive (EU) 2015/849. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1113>

⁵ Daniel Kehoe. Regulation of crypto-assets becomes law. URL: <https://www.dilloneustace.com/legal-updates/regulation-of-crypto-assets-becomes-law>

Стаття 36 Регламенту (ЄС) 2023/1113¹ і стаття 19а(2) *MLD*² уповноважують Європейське банківське управління видавати вказівки для компетентних органів держав-членів, постачальників платіжних послуг і *CASP* щодо: (1) заходів, які ці постачальники повинні вживати для дотримання певних статті Регламенту (ЄС) 2023/1113; (2) технічних аспектів застосування Регламенту до прямих дебетів; та (3) заходів, включаючи критерії та засоби для ідентифікації та перевірки ідентичності ініціатора або бенефіціара переказу, здійсненого на або із самостійної адреси³.

Європейське банківське управління пропонує виконати цей обов'язок, запровадивши запропоновані норми, які скасовують рекомендації європейських наглядових органів згідно зі статтею 25 Регламенту банківських переказів щодо заходів, які постачальники платіжних послуг повинні вживати для виявлення відсутньої або неповної інформації про платника або одержувача платежу, і процедури, які вони повинні запровадити для управління переказом коштів без необхідної інформації (JC/GL/2017/16⁴)⁵.

¹ Regulation (EU) 2023/1113 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on information accompanying transfers of funds and certain crypto-assets and amending Directive (EU) 2015/849. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1113>

² Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0849>

³ Simon Lovegrove. EBA consults on new guidelines on preventing the abuse of funds and certain crypto-asset transfers for money laundering and terrorist financing purposes. URL: <https://www.regulationtomorrow.com/eu/eba-consults-on-new-guidelines-on-preventing-the-abuse-of-funds-and-certain-crypto-asset-transfers-for-money-laundering-and-terrorist-financing-purposes/>

⁴ Joint Guidelines to prevent the abuse of fund transfers for ML/TF purposes. URL: <https://www.eba.europa.eu/joint-guidelines-prevent-abuse-fund-transfers-mltf-purposes>

⁵ Simon Lovegrove. EBA consults on new guidelines on preventing the abuse of funds and certain crypto-asset transfers for money laundering and terrorist financing purposes. URL: <https://www.regulationtomorrow.com/eu/eba-consults-on-new-guidelines-on-preventing-the-abuse-of-funds-and-certain-crypto-asset-transfers-for-money-laundering-and-terrorist-financing-purposes/>

Восени 2023 року Рада Європейського Союзу офіційно прийняла поправки до *Директиви 2011/16/ЄС про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування – оновлену DAC8*¹. Зазначимо ключові моменти оновленої директиви. Документом розширюються можливості для автоматичного обміну інформацією про криптоактиви та електронні гроші. Постачальники послуг криптоактивів, що підлягають звітуванню (*RCASP*), повинні щорічно збирати, звітувати та обмінюватися інформацією про криптоактиви. Інформація, яку потрібно повідомити компетентному органу (тобто податковим органам держави-члена проживання, авторизації чи реєстрації), включає інформацію про самих *RCASP*, звітних користувачів та інформацію про транзакції щодо звітних криптоактивів. Потім податкові органи обмінюватимуться місцевою інформацією з податковими органами за місцем проживання користувачів через Загальну комунікаційну мережу ЄС за допомогою *XML-схеми*, яку Комісія ще має розробити.

Продукти електронних грошей і цифрові валюти центрального банку (*CBDC*) також підпадають під дію правил звітування інформації *DAC2/CRS* з метою забезпечення рівних умов гри (винятки стосуються продуктів, які вважаються низькоризиковими). В принципі, звітність щодо продуктів електронних грошей і *CBDC* виконується банком клієнта як депозитарною установою та, можливо, центральними банками, якщо вони будуть підтримувати *CBDC* для власників рахунків, які не є фінансовими установами, державними установами, міжнародними організаціями чи центральними банками². Директива розширює сферу застосування чинних правил щодо обміну податковою інформацією, включаючи положення про автоматичний обмін інформацією про некастодіальні дивіденди та подібні доходи, оскільки чинні положення *DAC* не охоплюють цей тип доходу. Вимоги до звітності, відповідно до *DAC2/CRS*, було розширено, щоб включити звітність про роль (ролі), на підставі яких Особа, яка підлягає звітуванню, є Контролюючою особою або власником частки акцій. У світлі цього фінансовим установам потрібно буде оцінити,

¹ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex%3A32011L0016>

² EU adopts Directive introducing tax transparency rules for crypto assets (DAC8). URL: <https://globaltaxnews.eu.com/news/2023-1765-eu-adopts-directive-introducing-tax-transparency-rules-for-crypto-assets-dac8>

наскільки вони володіють такою інформацією, або активно запитувати її у своїх клієнтів. Фінансові установи також повинні будуть повідомити, чи було надано дійсну самосертифікацію для кожної Особи, що підлягає звіту, (1) чи обліковий запис є спільним рахунком, включаючи кількість спільних власників рахунків, (2) тип рахунка та (3) чи обліковий запис є Попереднім або Новим обліковим записом¹.

Крім того, передбачається обмін попередніми міжнародними рішеннями стосовно заможних осіб, зокрема, компетентні органи держав ЄС повинні будуть обмінюватися інформацією про такі категорії попередніх транскордонних постанов, виданих, змінених або оновлених після 1 січня 2026 року: попередні міжнародні постанови, що стосуються податкових справ однієї або кількох фізичних осіб, якщо сума операції або серії операцій перевищує 1,5 мільйона євро, і така сума вказана в постанові; попередні міжнародні рішення, що визначають податкове резидентство фізичної особи в державі-члені (застосовуються винятки з огляду на пропорційність та щоб уникнути збільшення адміністративного тягаря)².

Відповідно до DAC8, інформація, якою обмінюються держави-члени Європейського Союзу на основі директиви, може бути використана для оцінки, адміністрування та забезпечення виконання національного законодавства держав-членів. DAC8 також розширює застосування DAC для податку на додану вартість, інших непрямих податків, митних зборів, заходів протидії відмиванню грошей і положень, які допомагають протидіяти фінансуванню тероризму. Також DAC8 запроваджує можливість використання обмінюваної інформації без дозволу держави-члена Європейського Союзу, яка надіслала інформацію, для будь-яких цілей, які охоплюються актом, заснованим на статті 215 Договору про функціонування Європейського Союзу (TFEU)³, і обмінюватися з цією метою з компетентним

¹ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex%3A32011L0016>; EU adopts Directive introducing tax transparency rules for crypto assets (DAC8). URL: <https://globaltaxnews.eu.com/news/2023-1765-eu-adopts-directive-introducing-tax-transparency-rules-for-crypto-assets-dac8>

² Там само.

³ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>

органом, відповідальним за обмежувальні заходи в державі-члені, щоб запобігти порушенням санкцій¹.

Отже, серед іншого, аналізована директива: розширює сферу автоматичного обміну інформацією, включаючи інформацію про транзакції (переказ або обмін) щодо криптоактивів, некастодіальних дивідендів (та подібних доходів) і попередніх міжнародних податкових рішень для заможних осіб; розширює інформацію, яку потрібно надавати відповідно до *DAC2* (Загальний стандарт звітності) (*CRS*), і включає інші коригування, внесені до *CRS* Організацією економічного співробітництва та розвитку (*OECD*); включає звільнення для юристів, пов'язаних професійною таємницею, від повідомлення інших посередників про їхні зобов'язання щодо звітності *DAC6* (правила обов'язкового розкриття інформації) (*MDR*) для виконання рішення Суду Європейського Союзу у справі *C-694/20*²; розширює використання отриманої інформації шляхом автоматичного обміну на податок на додану вартість, непрямі податки, митні збори та неподаткові цілі, коли це стосується боротьби з відмиванням грошей і фінансування тероризму; вимагає від держав-членів докладати зусиль для забезпечення того, щоб суб'єкт звітності мав право підтверджувати в електронному вигляді дійсність інформації про платника податків будь-якого платника, який підлягає автоматичному режиму обміну інформацією *DAC*; розширює зобов'язання держав-членів щодо щорічного моніторингу та звітування перед Європейською комісією про ефективність адміністративного співробітництва, а також для моніторингу та звітування про ефективність боротьби з ухиленням від сплати податків³.

¹ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex%3A32011L0016>; EU adopts Directive introducing tax transparency rules for crypto assets (*DAC8*). URL: <https://globaltaxnews.ey.com/news/2023-1765-eu-adopts-directive-introducing-tax-transparency-rules-for-crypto-assets-dac8>

² Document 62020CJ0694. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 8 December 2022. *Orde van Vlaamse Balies and Others v Vlaamse Regering*. Case C-694/20. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0694>

³ Council adopts directive to boost cooperation between national taxation authorities (*DAC8*). URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/10/17/council-adopts-directive-to-boost-cooperation-between-national-taxation-authorities-dac8/>

Отже, прийнятий пакет нормативних актів стане першим комплексним регулюванням криптоактивів на території Європейського Союзу, що сприятиме прозорості правил криптовалютної діяльності, а також належному оподаткуванню доходів, отриманих від такої діяльності, та, як наслідок, забезпечуватиме дотримання принципів рівності й справедливості при оподаткуванні ІТ-діяльності.

7.2.3. Справа «Хедквіст проти Швеції» як ключовий прецедент у сфері оподаткування криптовалюти в ЄС

Відповідно до судового рішення у справі *Хедквіст проти Швеції*¹ від 22.10.2015 року, оподаткуванню податком на додану вартість на території Європейського Союзу не підлягають операції з біткойнами та іншими віртуальними валютами. Таким рішенням віртуальні валюти фактично були прирівняні до традиційних для мети оподаткування. Вказано, що, незважаючи на різноманітне правове регулювання використання біткоіну в різних державах, віртуальні валюти існують та ефективно функціонують в якості грошей, що володіють певними особливими ознаками, як-от анонімність платежів, відсутність центру емісії та незабезпеченість реальної вартості. Ймовірно, відхід від вирішення проблеми правового регулювання криптовалют чи відкладення його вирішення не зупинить поширення цього феномену. Однак у такому разі власники криптовалюти та учасники транзакцій з нею залишаться поза захистом, а іноді (при прямій забороні віртуальної валюти) навіть поза легальним обігом. Зважаючи на поширене використання біткоіну як платіжного засобу, необхідно, для початку, надати цій криптовалюті певний правовий статус, а також створити механізм правового регулювання операцій та угод, здійснити максимально можливу ідентифікацію суб'єктів криптовалютних операцій, а також забезпечити нагляд та контроль за діяльністю суб'єктів користування біткоіном².

¹ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 October 2015. Skatteverket v David Hedqvist. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0264>

² Рядінська В. О. Фінансово-правова природа Вітсоеін та їх обіг в умовах правової невизначеності. *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 5 жовтня 2016 р. / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. – Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С.188-192.

На нашу думку, варта уваги аргументація суду, застосована в рішенні у справі *Хедквіст проти Швеції*¹ від 22.10.2015 року. Так, суд надав визначення поняття віртуальної валюти. «Посилаючись на звіт Європейського центрального банку про віртуальні валюти за 2012 р., Суд заявляє, що віртуальна валюта може бути визначена як тип нерегульованих цифрових грошей, що емітуються та контролюються його розробниками і приймаються членами певної віртуальної спільноти. Віртуальна валюта «біткоїн» є однією з віртуальних валютних схем із «двостороннім потоком», яку користувачі можуть купувати та продавати на основі обмінного курсу. Зважаючи на їхнє використання у реальному світі, такі віртуальні валюти аналогічні іншим конвертованим валютам»². За допомогою криптовалюти суб'єкти отримують можливість придбати як реальні, так і віртуальні товари та послуги. Директива 2009/110/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Щодо започаткування і здійснення діяльності установами – емітентами електронних грошей та пруденційний нагляд за ними» від 16 вересня 2009 р.³ розмежовує віртуальні валюти (криптовалюти) та електронні гроші. Електронні гроші обліковуються через традиційні фіатні валюти, такі як євро чи долар, а одиницями обліку криптовалют є такі віртуальні одиниці, як біткоїн⁴.

Згідно з аналізованим рішенням суду, обмінні операції віртуальної валюти на традиційну вважаються поставкою послуг. Враховуючи, п. Хедквіст мав намір здійснювати лише купівлю та продаж біткоіну методом обміну на звичайні фіатні гроші, суд не вважає, що він здійснював платежі, використовуючи криптовалюту «біткоїн». За висновком суду, обмінні операції віртуальної валюти на фіатну та навпаки, що здійснюються за оплату розміром з різницю між ціною

¹ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 October 2015. Skatteverket v David Hedqvist. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0264>

² Там само; Солодан К.В. Правове регулювання оподаткування ІТ-діяльності: порівняльно-правове дослідження: дис. д-ра філософії: 081. Чернівці, 2022. 242 с. URL:

<https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/4674/%d0%b4%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f%20%20%d0%a1%d0%be%d0%bb%d0%be%d0%b4%d0%b0%d0%bd%20%d0%9a.%d0%92..pdf?sequence=3&isAllowed=y>

³ Рішення Суду Справедливості Європейського Союзу щодо оподаткування податком на додану вартість операцій із криптовалютами та коментар до нього URL: https://www.sk.ua/sites/default/files/pravo_ukrayini_2018.pdf

⁴ Там само.

придбання, сплаченою оператором, та ціною, отриманою ним від продажу, слід вважати поставкою послуг за винагороду¹.

Суд визначив, чи охоплюються такі операції ст. 135(1) ПДВ Директиви, яка передбачає винятки щодо фінансових послуг. За аргументацією суду, для відповіді на запитання, чи можна вважати операції з обміну криптовалюти на традиційні валюти і навпаки поставкою послуг в контексті ст. 2(1)(с) ПДВ Директиви, потрібно звернути увагу на те, що віртуальна валюта біткоїн при обміні на звичайну валюту не може вважатись «матеріальним майном» в значенні ст. 14 ПДВ Директиви, так як її призначення – виключно платіжний засіб. Отже, аналізовані операції різноманітних засобів платежу не вважаються поставкою товарів в контексті ст. 14 ПДВ Директиви, а мають визнаватись поставкою послуг згідно з визначенням ст. 24 ПДВ Директиви².

Поставка послуг оподатковується податком на додану вартість та вважається «поставкою послуг за винагороду» в контексті ст. 2(1)(с) ПДВ Директиви лише в тому випадку, якщо є прямий зв'язок між наданими послугами та винагородою, отриманою платником податку на додану вартість. Такий зв'язок між споживачем і постачальником послуг за винагороду виникає лише тоді, коли вони виконують зустрічні обов'язки. Відповідно до ст. 2(1)(с) ПДВ Директиви, операції, що розглядаються, вважаються обміном традиційної валюти на криптовалюту і навпаки за плату в розмірі різниці між ціною купівлі, що оплатив оператор, та ціною, яку він одержав від реалізації, та є поставкою послуг за винагороду. Під час розгляду справи по суті п. Хедквіст зазначив, що у випадку проведення біржових операцій суб'єкти стикаються з такими ж складнощами при визначенні суми оподаткування та ПДВ, незалежно від того, здійснюється обмін віртуальних чи традиційних валют. В цьому випадку

¹ Рішення Суду Справедливості Європейського Союзу щодо оподаткування податком на додану вартість операцій із криптовалютами та коментар до нього URL: https://www.sk.ua/sites/default/files/pravo_ukrayini_2018.pdf

² Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 October 2015. Skatteverket v David Hedqvist. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0264>

обмінні операції, що стосуються традиційних валют, не підпадають під оподаткування відповідно до ст. 135(1)(e) ПДВ Директиви¹.

Суд вважає, що якщо тлумачити ст. 135(1)(e) ПДВ Директиви так, щоб її дія поширювалась тільки на пов'язані з фіатними валютами операції, це обмежить частину її дії. Тому норми ст. 135(1)(e) ПДВ Директиви діють щодо поставки послуг, яка розглядається у справі, та стосуються обмінних операцій звичайних валют на біткоїн та навпаки, за оплату, що складає різницю ціни придбання, оплаченої оператором, і ціною, отриманою ним при продажу. Відповідно до ст. 135(1)(e) ПДВ Директиви, за тлумаченням суду, поставка послуг, що є предметом розгляду, не оподатковується податком на додану вартість².

Отже, рішення Європейського суду у справі *Д. Хедквіст проти Податкового органу Швеції*, проголошене 22 жовтня 2015 року, слід розглядати як основоположний прецедент у сфері оподаткування криптовалюти. Його цінність пов'язана з необхідністю гармонізації українського законодавства з європейським та недостатньою врегульованістю криптовалюти українським законодавством. Варто звернути особливу увагу на аргументацію Суду щодо неоподаткування операцій з обміну криптовалюти ПДВ, акцентуючи увагу на аналогічності ознак криптовалюти з традиційною валютою.

7.3. Висновки до розділу

Дослідження правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах Європейського Союзу становить особливу цінність, зважаючи на постійне розширення сфери використання ІТ-діяльності та сучасних технологій. Більшість сфер економіки розширює свою діяльність в мережу Інтернет, а деякі галузі й зовсім обмежуються онлайн-сферою.

Аналіз правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності в державах-членах ЄС дозволяє дійти висновку про те, що питання правового регулювання стягнення прямих податків залишається в

¹ Рішення Суду Справедливості Європейського Союзу щодо оподаткування податком на додану вартість операцій із криптовалютами та коментар до нього URL: https://www.sk.ua/sites/default/files/pravo_ukrayini_2018.pdf

² Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 October 2015. Skatteverket v David Hedqvist. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62014CJ0264>

юрисдикції держав-членів, тоді як непрямі податки віднесені до предмета регулювання права ЄС.

Система стягнення податку на додану вартість зазнала значних змін унаслідок розвитку електронної комерції. Так, було запроваджено оподаткування електронних сервісів за місцезнаходженням покупця з метою боротьби з уникненням оподаткування суб'єктами електронної комерції. З тією ж метою створено новітню систему *One Stop Shop*. Цей ресурс покликаний спростити адміністрування податку на додану вартість та дозволяє стягувати податок на додану вартість із продажів результатів ІТ-діяльності у державі, де знаходиться споживач. Суб'єкти ІТ-діяльності при цьому можуть займатися підприємницькою діяльністю у всіх державах-членах Європейського Союзу без необхідності реєструватись в кожній з них. Це позбавляє їх потреби детально вивчати нормативне регулювання оподаткування в кожній із юрисдикцій, де вони здійснюють підприємницьку діяльність.

Правове регулювання прямого оподаткування електронної комерції характеризується пошуком нормативних рішень для належного оподаткування цифрових гігантів – великих компаній, які отримують значні прибутки в тих державах-членах Європейського Союзу, де немає їх фізичної присутності. Першими такими рішеннями стали спроби запровадити так званий «GAFA Tax» окремими державами-членами ЄС – це податок для великих цифрових компаній, метою якого є оподаткування таких суб'єктів підприємницької діяльності за місцем реалізації їх товарів і послуг, тобто за місцем отримання прибутків. Утім, держави-члени ЄС намагаються прийти до уніфікованого рішення в цій сфері. Наприкінці 2022 року, після тривалих обговорень, проголосовано за Директиву Ради (ЄС) 2022/2523 щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для груп багатонаціональних підприємств та великих вітчизняних груп у Союзі. Документ запроваджує мінімальну ставку в розмірі 15% для оподаткування транснаціональних компаній. Запроваджені норми справді революційні та доцільні, оскільки перешкоджатимуть шкідливому податковому плануванню й ухиленню від оподаткування великими цифровими компаніями. Таке правове регулювання дозволить забезпечити дотримання таких принципів оподаткування ІТ-діяльності, як ефективність, нейтральність та справедливість. Наслідком імплементації таких норм стане більш справедливий розподіл

податкового навантаження традиційних підприємців та цифрових компаній. Враховуючи, що суб'єкти електронної комерції можуть заробляти значні кошти в державах, де, згідно із законодавством, неможливо зафіксувати їх фізичну присутність, необхідність такої реформи очевидна.

Правове регулювання оподаткування криптовалюти в державах-членах Європейського Союзу характеризується еволюцією поглядів суб'єктів владних повноважень на явище криптоактивів та їх визнання від «незаконного засобу платежу» до «фінансових інструментів, що мають значні перспективи». З аналізу судової практики можна зробити висновок про фактичне прирівняння криптовалюти до традиційних фіатних грошей для мети оподаткування, оскільки, згідно з рішенням у справі «Хедквіст проти Швеції» від 22.10.2015 року, операції з криптовалютами не оподатковуються податком на додану вартість на території Європейського Союзу. Ще однією особливістю європейського правового регулювання є визнання для мети оподаткування обмінних операцій «криптовалюта-традиційна валюта» і «традиційна валюта-криптовалюта» поставкою послуг. Це сприяє дотриманню зазначеного нами вище правила оподаткування результатів ІТ-діяльності як поставки послуг.

Хоча держави-члени ЄС довгий час не могли досягти єдиного підходу до правового регулювання оподаткування криптовалюти, 2023 рік виявився плідним у цьому питанні. Було вперше проголосовано за узгоджені норми щодо відстеження переказів криптоактивів та нагляду у сфері криптовалюти. Це сприятиме виходу цього ринку з тіні та стане поштовхом до розвитку цієї галузі в Європейському Союзі.

РОЗДІЛ 8. ЦІННІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС ДЛЯ УКРАЇНИ

8.1. Юридичні конструкції податкового права ЄС як ціннісні матриці трансформування податкового права України

8.1.1. Поняття конструктивності за податковим правом ЄС

Конструктивізм – це філософська течія, яка значною мірою проявляється в сучасній епістемології. Застосування конструктивізму як методологічної стратегії дослідження об'єктів та явищ об'єктивної дійсності дозволяє здійснити складний і багатогранний аналіз їх структури та змісту¹, а також виявити і дослідити ціннісні наслідки їх побудови. Застосування конструктивізму у дослідженнях дає можливість тлумачити знання про об'єкт як «лінзу, крізь яку реальність може бути інтерпретована як результат досвіду суб'єкта»².

Конструктивність переважно розглядається як притаманна об'єктам і предметам властивість, яка позначає особливості їх будови як складної системи та її окремих частин, об'єднаних єдиною метою і складною організацією внутрішніх взаємозв'язків³. Відомий дослідник особливостей соціальної взаємодії та конструювання соціальних явищ Джон Серль ключовою передумовою конструювання будь-якої соціальної, включаючи правову, реальності вважає колективну інтенціональність та особливий, інтерсуб'єктивний характер правовідносин.

Конструктивізм як методологічний підхід до пізнання права дозволяє досліджувати його (право. – В.Р.) як соціальний феномен, що має інтерсуб'єктивний характер та зконструйований людськими діями і уявленнями про нього, спрямованими на задоволення

¹ Dickson A, Akwasi Y. A. K. A. Constructivism philosophical paradigm: implication for research, teaching and learning. *Global Journal of Arts Humanities and Social Sciences*. 2016, Vol 4, No.10, pp.1-9; Rawls J. *Political Liberalism*. New York: Columbia University Press. Paperback ed. 1996. Expanded ed. 2005. 576 p.

² Llanas I. S. A (Very) Brief Doxographical Analysis of Constructivism: from Pre-Socratics to Second-Order Cybernetics. *Bajo Palabra*. II Época. No18. P: 61-76. Available at: <https://philarchive.org/archive/LLAABD-2>

³ Словник української мови: в 11 т. / за ред. І. К. Білодіда. К., Наук. думка, 1970-1980. Т. 4. С. 266.

загального, спільного інтересу¹. Відповідно, квінтесенцією конструктивності права є дії та уявлення індивідів, спрямовані на досягнення такого спільного інтересу. Така ж сама ціль задоволення публічних інтересів індивідів, переконливо зазначає Руслана Гаврилюк, лежить в основі конструювання перерозподільного податкового права².

У податковому праві ЄС властивість конструктивності проявляється особливо. Будучи сконструйованим відповідно до основоположних європейських цінностей, попередньо визначених суверенними державами-членами через спільно-узгоджені рішення та імplementованих у статутне законодавство Співтовариства, податкове право ЄС функціонує з метою задоволення публічних (інтегрованих) публічних інтересів.

Передумови конструктивності податкового права ЄС є такі.

Перш за все це єдність цінностей Співтовариства, яка забезпечує поєднання виняткової цінності прав і свобод людини та важливості фундаментальних свобод Співтовариства. Цілісність як ознака ціннісної ієрархії Співтовариства полягає у тому, що вони єдині, у ціннісній спрямованості податкової політики не протиставляються потреби та інтереси Співтовариства, національні фіскальні інтереси й інтереси людини, діяльність ЄС спрямована на балансування між усіма вказаними інтересами.

У податковому праві ЄС єдність європейських цінностей знайшла своє відображення у вигляді поєднання двох засадничих ціннісних начал. Історично першим з них, яке лежало в основі створення та функціонування ЄС, зокрема й при реалізації ним податкової політики, був захист фундаментальних свобод Співтовариства, закріплених в Договорі про функціонування ЄС (зокрема, свободи переміщення товарів (ст. 28), свободи руху робочої сили (ст. 45), свободи руху та вибору місця проживання (ст. 49), свободи надання послуг

¹ Searle J. R. *The Rediscovery of the Mind*. The MIT Press, 1992. 286 pp.; Berger P.L., Luckmann, T. *The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge*. Doubleday & Company, New York. 1966. 249 p.; Olson M. *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups* (Revised ed.). Harvard University Press. 1971. 198 p.

² Гаврилюк Р.О. Властивості додержавного перерозподільного (податкового) права людини. *Юридична Україна*. 2014. № 6. С. 36-39; Гаврилюк Р.О. *Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія*. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. С. 135, 141.

(ст. 56), свободи переміщення капіталу, свободи на здійснення фінансових операцій (ст. 63). Основним призначенням вказаних фундаментальних свобод Співтовариства, визначених суверенними державами-членами при його створенні, було забезпечення функціонування єдиного економічного простору на території ЄС¹.

Інтерпретація фундаментальних свобод ЄС та їх захист здійснюється прецедентним правом Суду ЄС. До прикладу, у рішеннях Суду встановлено порушення свободи заснування у бельгійському податковому законодавстві у справі *Société de Gestion Industrielle (SGI) v Belgian State (2010)*², посягання на свободу руху робочої сили у праві ФРН у справі *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker (1995)*³, обмеження свободи пересування та вибору місця проживання громадян держав-членів ЄС у французькому податковому законі у справі *Lasteyrie du Saillant (2004)*⁴, посягання на свободу надання послуг на території ЄС у нідерландському податковому законодавстві у справі *X NV (2012)*⁵ та ін. Розгляд зазначених справ Судом ЄС та винесені за його результатами рішення детермінували ряд законодавчих змін, внесених державами-членами до власного податкового законодавства. Зокрема, держави, положення податкового закону яких розглядалися Судом на предмет обмеження свобод ЄС (у вищенаведених прикладах – Бельгія, Німеччина, Франція та Нідерланди), змушені були усунути суперечності, що призвели до порушення фундаментальних свобод ЄС та, як наслідок, адаптувати власне податкове законодавство до вимог європейського податкового права. Отже, цінність фундаментальних свобод Співтовариства для його податкового права демонструється через детальну регламентацію їх змісту та призначення у статутному праві ЄС, закріплені у внутрішньому податковому законі держав-членів таких положень, які не допускають порушення вказаних свобод, та їх захисті прецедентним правом ЄС.

¹ Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal* of the European Communities. 2007. C 326, 26/10/2012. P. 0001–0390. Available at: <http://data.europa.eu/eli/treaty/teu/2012/oj>

² Case C-311/08, *Société de Gestion Industrielle (SGI) v Belgian State (2010)*.

³ Case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker (1995)*, ECLI:EU:C:1995:31.

⁴ Case C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (2004)*, Slg. S 2004.

⁵ Case C-498/10, *Staatssecretaris van Financiën v Fiscale Eenheid X NV cs (2012)*, ISiR 2013, 26.

Наступним, однак не менш значимим засадничим ціннісним началом податкового права ЄС стало забезпечення реалізації та захисту основоположних прав людини. Вперше права людини як основоположна цінність у праві ЄС були регламентовані у Хартії ЄС про основоположні права¹. З її прийняттям Європейський Союз уперше продемонстрував занепокоєння щодо захисту фундаментальних прав своїх громадян². Грайн де Бурка справедливо зазначив, що ухвалення Хартії стало провісником переорієнтації історичної місії Співтовариства, адже роль попередньо домінуючого конституційного ядра – створення європейського спільного ринку – перейшла до ряду фундаментальних цінностей, які виходять за рамки суто ринкових цілей³. Отже, прийняття Хартії ЄС відіграло потенційне символічне значення у формуванні нової нормативної основи та етики для ЄС. Виключна компетенція ЄС у сфері митних зборів та спільна компетенція у сфері ПДВ і акцизних зборів⁴, поряд із браком повноважень ЄС у сфері прямого оподаткування через небажання держав-членів делегувати суверенні податкові повноваження на європейський рівень⁵, зумовила відсутність прототипу податкового кодексу ЄС – єдиного акта, який врегулював би процедурні податкові питання. У цьому контексті Хартія ЄС стала ключовим документом, спрямованим на захист прав європейських платників податків при здійсненні податкових проваджень в державах-членах

¹ The Charter of Fundamental Rights of the European Union. Official Journal of the European Communities. 18.12.2000. C 364/1. Available at: https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf

² Pătrăuș M. E., Vidrean T. D.-C. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union? Athens Journal of Law. 2023, 9. P. 3.

³ Burca G. de. The symbolic role of the Charter: a shift in the ethic of the EU? In Human Rights: The Charter and Beyond. The Jean Monnet Center for International and Regional Economic Law and Justice, Europe 2004 – Le Grand Débat. Available at: <https://jeanmonnetprogram.org/archive/papers/01/013601-02.html>

⁴ de la Feria R. Reverberation of Legal Principles: Further Thoughts on the Development of an EU Principle of Prohibition of Abuse of Law. In R. de la Feria and S. Vogenauer (eds), Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law. Hart Publishing, 2011. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3475140> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3475140>

⁵ Thiel S. van. The removal of indirect tax obstacles to intra-Community trade and unfinished business in the VAT area, in VAT harmonization in the EU and unfinished business, S. van Thiel ed., CFE. 2008. P. 145.

ЄС¹, а також у масштабуванні європейського процесу гармонізації у вказаній сфері². У жодному іншому напрямку європейських відносин не було зафіксовано такого поступу у сфері гармонізації, як в оподаткуванні, особливо в частині процесуальних норм і прав.

Забезпечення реалізації та захисту прав платників податків як регламентоване Хартією фундаментальне ціннісне начало податкового права ЄС знайшло своє продовження у прецедентному праві ЄС як інструменті так званої «негативної гармонізації»³. Наприклад, у розглянутих Судом ЄС справах *Åklagaren v Fransson (2013)*⁴, *WebMindLicense v Nemzeti (2015)*⁵, які стосувались реалізації прав платників податків у податкових та кримінальних провадженнях держав-членів щодо непрямого оподаткування (зокрема, щодо донарахування сум ПДВ та сплати штрафних санкцій за їх невнесення). Так, справа *Åklagaren v Fransson (2013)* стосувалася шведського рибалки, який був звинувачений у серйозних податкових правопорушеннях через надання неправдивої інформації у своїх податкових деклараціях за 2004 та 2005 роки та несплату додатково нарахованих у зв'язку із цим прибуткового податку та ПДВ. Як наслідок, контролюючими органами було порушено проти Франссона два пов'язаних із ухиленням від оподаткування види проваджень – податкове та кримінальне. Доречно підкреслити, що зв'язок вказаної справи з податковим правом ЄС розкривається виключно у контексті невиконання податкового зобов'язання платника податків із декларування і сплати ПДВ, адже його збір безпосередньо стосується прямих податкових повноважень ЄС⁶. Суд витлумачив цей зв'язок із трьох джерел: положення Дирек-

¹ Leroy M. Tax Sociology. Sociologos, № 3. 2008. Available at: <https://journals.openedition.org/socio-logos/2073#notes>

² Pătrăuș M. E., Vidrean T. D.-C. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union? Athens Journal of Law. 2023, 9. P. 3.

³ Див. Gribnau H. Soft Law and Taxation: EU and International Aspects. *Legisprudence*, 2008. 2, 117. pp. 67-117.

⁴ Case C-617/10, *Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson* (2013). International Tax Law Reports. 2013, Vol. 4. p. 699.

⁵ Case C-419/14, *WebMindLicenses Kft v Nemzeti Adóés Vámhivatal Kiemelt Adóés Vám Főigazgatóság* (2015).

⁶ Pătrăuș M. E., Vidrean T. D.-C. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union? Athens Journal of Law. 2023, 9. P. 4.

тив Ради з ПДВ 77/388 та 2006/11; ст. 4(3) Договору про функціонування ЄС, яка зобов'язує кожну державу-члена «вжити всіх необхідних законодавчих та адміністративних заходів» для забезпечення стягнення ПДВ, що підлягає сплаті на її території; та ст. 325 Договору, яка вимагає від держав-членів «протидіяти незаконній діяльності, що зачіпає фінансові інтереси ЄС»¹. Суд підкреслив, що ПДВ є частиною системи власних ресурсів Європейського Союзу, що забезпечує «прямий зв'язок між збором надходжень від ПДВ відповідно до чинного законодавства Європейського Союзу та наявністю в бюджеті Європейського Союзу відповідних ресурсів»². «З цих причин, – зазначив Суд ЄС, – як податкові донарахування, накладені на пана Франссона, так і кримінальне провадження, порушене проти нього, «становлять імплементацію ... права Європейського Союзу» для цілей статті 51(1) Хартії, визнавши в такий спосіб, що справа пана Франссона підпадає під дію Хартії та стосується реалізації основоположних прав індивіда. Посилаючись на численні акти прецедентного права щодо сфери застосування основоположних прав «як загальних принципів права ЄС», Суд зазначив, що «визначення сфери застосування основоположних прав підтверджується роз'ясненнями, які випливають зі ст. 51 Хартії, яка ... передбачає, що Суд при здійсненні тлумачення зобов'язаний брати до уваги положення ст. 51 Хартії»³. Отже, Суд, вказавши на обов'язкове врахування положень Хартії при вирішенні податкових справ, підтвердив появу в податковому праві ЄС нового ціннісного начала – захисту прав індивіда⁴. Оскільки спеціальні законодавчі акти ЄС, які стосувались вказаної справи – Директиви про ПДВ – не містять жодних положень, що стосуються проблем, пов'язаних із кримінальним обвинуваченням у податковому шахрайстві та захистом у такому провадженні прав людини, рішення, яке виніс Суд, стало знаковим для гармонізації податкових процедур в Європейському Союзі на основі основоположних прав людини. Отже, Суд сприяв гармонізації національних податкових систем та системи оподаткування ЄС у контексті балансу між процесуальними правами та свободами платників

¹ Case C-617/10, Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson (2013). International Tax Law Reports. 2013, Vol. 4. p. 699.

² Там само.

³ Case C-617/10, Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson (2013). International Tax Law Reports. 2013, Vol. 4. p. 699.

⁴ Там само.

податків і фундаментальними свободами ЄС¹. Винесення вказаної фундаментальної позиції Суду ЄС щодо врахування основоположних прав людини при вирішенні податкових справ, послугувало виробленню у прецедентному праві цілої концепції перевірки засобів захисту національних фіскальних інтересів держав-членів на предмет наявності істотних причин чи цілей для їх застосування, з тим, щоб вони не порушували баланс прав і свобод людини та фундаментальних свобод ЄС².

Із податкових справ, розглянутих Судом ЄС, видається показовим також те, що при прийнятті рішень він посилається на усталену судову практику, спрямовану на забезпечення *стійкого балансу прав і свобод людини, фундаментальних свобод ЄС та податкових обмежень*, які застосовувались до платників податків національним законодавством держав-членів, вказуючи, зокрема, на *необхідність встановлення істотних причин чи цілей для застосування подібних обмежень до платників податків*. Такими причинами Суд ЄС визначив переслідування законної мети, сумісної з Договором про застосування ЄС та виправданою необхідною умовою задоволення *спільного інтересу* (у справі *Future Participations (1997)*)³. У справах *Wielockx (1995)*, *Lenz (2004)*⁴, які стосувались порушення принципу недискримінації за податковим правом ЄС, Суд наголосив, що різниця у застосуванні одних і тих самих нормативних положень до різних платників податків «не може об'єктивно виправдовуватись необхідністю задоволення *загальних (спільних) інтересів* (виділено мною. – В.Р.)», до яких, в контексті розглянутої справи Суд відносить боротьбу з ухиленням від сплати податків та ефективність здійснення

¹ Case C-617/10, *Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson* (2013). *International Tax Law Reports*. 2013, Vol. 4, p. 699.

² Див.: Case C-250/95, *Future Participations (1997)* DStRE, 514; Case C-318/07, *Persche* (2009); Case C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft und Hoechst*, Slg. I (2001), 1727; Case C-80/94, G. H. E. J. *Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen* (1995); Case C-315/02, *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol* (2004); Case C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* (2006). ECLI:EU:C:2006:544.

³ Case C-250/95, *Future Participations (1997)*, DStRE, 514; Case C-318/07, *Persche* (2009); Case C-397/98, *Metallgesellschaft und Hoechst* (2001); Case C-397/98, C-410/98, Slg. I 2001, 1727.

⁴ Case C-80/94, G. H. E. J. *Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen* (1995); Case C-315/02, *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol* (2004).

нагляду за дотриманням податкового законодавства¹. Акцент на попередженні ухилення від сплати податків і зловживанні нормами податкового законодавства як *загальних інтересах* Співтовариства Суд зробив також у справі *Cadbury Schweppes (2006)*².

Отже, вказівка прецедентного права на необхідність забезпечення балансу прав людини, свобод ЄС та податкових обмежень, закріплених у податковому законодавстві держав-членів, демонструє прагнення Суду звернути увагу на рівноважність основоположних цінностей ЄС та необхідність дотримання рівноваги у їх регламентації з метою забезпечення публічного інтересу у податковому праві як наступну передумову конструктивної природи податкового права ЄС.

Виявлення Судом при розгляді податкових справ положень національних податкових систем держав-членів ЄС, які посягають, поряд із фундаментальними свободами ЄС, також на права та свободи платників податків, а також прийняття рішень про їх невідповідність європейському податковому праву демонструє винесення прав людини, її основних свобод та інтересів у поєднанні із захистом основних свобод Співтовариства на вершину ціннісної ієрархії ЄС. У згаданому контексті концептуально важлива для податкового права держави, яка прагне до європейської інтеграції та уніфікації із податковим законодавством ЄС, ціннісна трансформація, в основі якої лежить пріоритет прав людини та податкова справедливість, а також баланс приватних інтересів платників податків, як пов'язаних із його участю у податкових правовідносинах, так і не пов'язаних із нею та публічних інтересах, в яких функціонує ЄС.

Як переконуємося, *ціннісна єдність податкового права ЄС*, яка знайшла своє відображення у вигляді поєднання двох засадничих ціннісних начал – прав людини та основоположних свобод Співтовариства, регламентована на рівні статутного законодавства Співтовариства та закріплена у прецедентному праві Суду ЄС, і *необхідність досягнення спільних (інтегрованих) інтересів Співтовариства як мета забезпечення стійкого балансу прав людини, фундаментальних свобод ЄС та податкових обмежень* вказаних прав та свобод,

¹ Case C-80/94, G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen (1995); Case C-315/02, Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol (2004).

² Case C-196/04. Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (2006). ECLI:EU:C:2006:544.

які закріплюються у законодавстві держав-членів, є основоположними передумовами конструктивної природи податкового права ЄС.

Вказані передумови детермінують особливу природу конструктивності податкового права ЄС. Вона знаходить прояв через побудову його, у відповідності із методологією конструктивізму, уявленнями про публічний порядок та публічні потреби. Так, за аналогією із концептом держави, запропонованим Георгом Еллінеком, ЄС можна назвати «союзом», мотивованим публічними потребами¹, або ж колективною єдністю, яка «покладена в основу соціальних інститутів»². Варто погодитись із твердженням, що ЄС відповідає усім ознакам конструкту політично-соціального утворення відкритого доступу³.

Однак особливістю конструктивності податкового права ЄС, на відміну від податкового права окремих держав, є те, що воно сконструйоване не суспільними уявленнями людей про право, а радше спільно-узгодженими уявленнями суверенних держав-членів з метою задоволення загальних (спільних) інтересів Співтовариства. Передача Співтовариству частини власних суверенних податкових повноважень державами-членами зумовила докорінні зміни у сфері суверенної податкової компетенції держав. Завдяки їм податкова політика трансформувалась із цілковито атрибутивної властивості суверенних держав із винятковими податковими повноваженнями в інструмент справедливого (пере)розподілу добробуту, зміцнюючи при цьому базові нормативні цінності, які поділяють громадяни.

¹ Jellinek G. Die rechtliche Natur der Staatenverträge: Ein Beitrag zur juristischen Construction des Völkerrechts. Vienna: Hölder, 1880 (digital copy).

² Див.: Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. С. 135, 141.; Berger P.L., Luckmann, T. The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge. Doubleday & Company, New York. 1966. 249 p.; Searle J. R. The Rediscovery of the Mind. The MIT Press. 1992. P. 25; Olson M. The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups (Revised ed.). Harvard University Press. 1971. 198 p.; Luhmann N., Fuchs S. Tautology and Paradox in the Self-Descriptions of Modern Society. Sociological Theory, 1988, 6(1), pp. 21-37. <https://doi.org/10.2307/201911>; Fukuyama F. Trust: The social virtues and the creation of prosperity. New York: Free Press, 1995. pp. 356-357.

³ North D.C., Wallis J.J., Weingast B.R. Violence and Social Orders: A Conceptual Framework for Interpreting Recorded Human History. Cambridge University Press, New York. 2009, pp. 54, С. 40-41, 48.

Вона остаточно втратила свою здатність формуватись у державному суверенному вакуумі¹.

Отже, передача суверенними державами-членами частини своїх податкових повноважень Співтовариству змістила акцент із необмеженої влади кожної окремої суверенної держави та її прагнення задовольнити власні фінансові інтереси на баланс цінностей ліберальної демократії та інтегровані публічні інтереси, які полягають у забезпеченні функціонування єдиного економічного простору на території Співтовариства.

Конституційні акти, які заклали фундамент для створення Співтовариства, вказують на те, що ЄС є конструктивною організацією держав, створеною в ім'я загальних, спільних цілей. Співтовариство володіє податковими повноваженнями виключно тією мірою, якою вони були передані державами-членами на користь ЄС та виключно з метою задоволення спільного інтересу. Фундаментальними цілями, для досягнення яких було створено ЄС та передано ряд податкових повноважень, згідно з Договором про заснування ЄС, є скасування перешкод вільного руху товарів, осіб, послуг і капіталу між державами-членами, що сприятиме створенню спільного ринку (ст. 3 п. 1 (с), ст. 14 п. 2 Договору про заснування ЄС), тісна координація держав на теренах Співтовариства, визначена спільними цілями (ст. 2 Договору про заснування ЄС), та ефективний розподіл ресурсів (ст. 4 п. 1 ст. 98 Договору про заснування ЄС)². Усі вказані цілі спрямовані на досягнення єдиної основоположної мети податкового права ЄС – задоволення загального, спільного інтересу, який полягає у забезпеченні функціонування єдиного економічного простору на території Співтовариства та, як наслідок, у підвищенні добробуту народів³.

На необхідність забезпечення спільного (загального) інтересу, фінансування *«загальних інтересів»* та досягнення оподаткуванням *«цілей, що становлять загальний інтерес»*, вказує також прецедентне

¹ Див.: Dagan T. Tax Sovereignty in an Era of Tax Multilateralism. In EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid (ed. D. Weber). 2017. P. 37-38; Weber D. EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid, 2017. P. 42

² Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal* of the European Communities. 2007. C 326, 26/10/2012. P. 0001-0390.

³ Schön W. Tax Competition in Europe – The Legal Perspective. 2000. # 9. EC Tax Review, p.91.

право Суду ЄС у справах *IRCCS (2017)*, *CIBA (2010)*, *Future Participations (1997)*, *Wielockx (1995)*, *Lenz (2004)* та *Cadbury Schweppes (2006)*¹, частковий аналіз яких на предмет захисту Судом спільних інтересів було здійснено вище.

Отже, загальні (спільні) або ж інтегровані (об'єднані) публічні інтереси Співтовариства, задоволення яких є основною метою його створення та функціонування, постає квінтесенцією конструктивності податкового права ЄС, що зумовлює її особливу природу. Підсумовуючи, окреслимо поняття конструктивності податкового права ЄС. Конструктивність податкового права ЄС можна визначити як його субстанційну властивість, яка означає сконструйованість податкового права ЄС державами-членами відповідно до спільно-узгоджених основоположних цінностей ЄС – основоположних прав і свобод особи та фундаментальних свобод Співтовариства, з метою задоволення інтегрованого публічного інтересу. Зміст такого інтересу полягає у ефективному розподілі ресурсів та, як наслідок, забезпеченні функціонування єдиного економічного простору на території Співтовариства.

Неодмінним наслідком конструктивної природи податкового права ЄС є вибудована відповідно до основоположних цінностей ЄС та з метою досягнення інтегрованого публічного інтересу наднаціональна система податкового права, що іменується європейським правом, із власними основоположними нормативними засадами та базовими юридичними конструкціями².

¹ Див.: Case C-189/15, *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia v Cassa conguaglio per il settore elettrico and Others* (2017); Case C-96/08, *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft V Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály* (2010). ECLI:EU:C:2010:185; Case C-250/95, *Future Participations* (1997), DStRE, 514; Case C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen* (1995); Case C-315/02, *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol* (2004); Case C-196/04. *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* (2006). ECLI:EU:C:2006:544.

² Values. Information campaign of the European Parliament. European Parliament Information Office Finland, Helsinki. Available at: <https://europarlamenti.info/en/>; Див. також: Case 6-64, *Flaminio Costa v E.N.E.L.*, (1964). NJW ECLI:EU:C:1964:66.

Світоглядний та методологічний потенціал юридичних конструкцій права ЄС полягає у тому, що вони є інструментальним феноменом, основною метою якого – уможливити функціонування права, забезпечивши його «соціально бажану ціннісну спрямованість»¹. Отже, юридичні конструкції податкового права ЄС відображають його ціннісну спрямованість і, як наслідок, конструктивність. Аналіз юридичних конструкцій податкового права ЄС дозволяє зрозуміти та докладно розкрити його конструктивну природу.

Юридичні конструкції у податковому праві традиційно розглядають як внутрішньо несуперечливі складно структуровані правові системи, моделі теоретичного осмислення та законодавчого закріплення «закономірного, послідовного, логічного взаємозв'язку структурних елементів різних правових явищ»². Досліджуючи юридичні конструкції в контексті методології юридичної техніки, українська науковиця М. Давидова наголошує на конструктивній природі таких моделей, зазначаючи, що «юридична конструкція дозволяє не тільки осмислити правову дійсність, але й цілеспрямовано, раціонально впливати на неї»³. Юридична конструкція являє собою ідеальну модель, програму, що закріплює низку юридично гарантованих схем надання форми соціальним діям шляхом надання їм вигідних статусів, а отже, їхньої трансформації в задані категорії. Вказане перетворення соціальних дій у правову форму є основною метою законодавчого закріплення юридичних конструкцій⁴. Отже, юридичні конструкції виступають у ролі інструменту, який використовується у правовій аргументації та представляє конструктивну природу права⁵.

Серед системоутворюючих властивостей юридичних конструкцій податкового права ЄС, які демонструють його особливу конструктивну природу, слід виокремити дві з них, найбільш фундаментальні та основоположні. Перша властивість юридичних конструкцій податкового права ЄС детально розкрита вище, адже є також передумовою конструктивності податкового права ЄС та полягає у тому,

¹ Varga C. *Law and Philosophy. Selected Papers in Legal Theory*. Budapest, 1994. pp. 168-184.

² Левицька Н. *Юридичні конструкції та система права: співвідношення понять*. Підприємництво, господарство і право. 2017, № 9. С. 170.

³ Давидова М. Л. *Юридична техніка: проблеми теорії та методології*: монографія. 2009. С. 152-155.

⁴ Varga C. *Law and Philosophy. Selected Papers in Legal Theory*. Budapest, 1994. P. 94.

⁵ Hage J. *Legal reasoning and the construction of law*, in: *i-lex*, 16, 2012, pp. 81-105.

що юридичні конструкції, як і податкове право ЄС в цілому, ґрунтуються на єдності цінностей ЄС та їх світоглядному призначенні – забезпеченні спільних інтересів, належного функціонування єдиного внутрішнього ринку з урахуванням прав особи і фундаментальних свобод ЄС.

Другою фундаментальною властивістю юридичної конструкції податкового права ЄС, зумовленою його конструктивною природою, є гнучкість та відкритий зміст юридичних конструкцій податкового права ЄС. Вказана властивість дає можливість здолати притаманну податковому праву ЄС невизначеність та забезпечити його еволюційність. Так, на відміну від юридичних конструкцій, закріплених податковим законодавством окремих держав, зокрема й України, внутрішня структура юридичних конструкцій податкового права ЄС гнучка та відкрита. У протилежність до традиційного розуміння юридичних конструкцій у податковому праві (до прикладу, юридичної конструкції податку із його обов'язковими для нормативного визначення елементами внутрішньої структури¹), елементи більшості юридичних конструкцій європейського податкового права нормативно врегульовані лише частково, основне ж змістове наповнення вони отримують завдяки автономному тлумаченню європейського податкового права по відношенню до національних правопорядків, яке здійснюється Судом ЄС².

Це зумовлено тим, що певний ступінь невизначеності закладений у самій природі права³. Який би інструмент – прецедент чи законодавство – не був обраний для передачі стандартів поведінки, вони матимуть так звану відкриту текстуру, адже цього вимагає мінлива природа правовідносин⁴, особливо якщо мова йде про податкові відносини в ЄС. Характеризуючи вимушену невизначеність у праві, Герберт Гарт наголошує, що завдяки їй здійснюється пошук компромісу між двома соціальними потребами: потребою в певних правилах, які можуть бути безпечно застосовані приватними особами в

¹ Бабін І. Юридична конструкція податку: монографія. Чернівці: Рута, 2008. 272 с., Гаврилюк Р.О. Юридична конструкція податку. *Право України*, 2006. № 4. С. 113-117.

² Rocha A.G. European Tax Law Concepts in the ECJ's case law: the concepts of tax, valid commercial reasons, withholding tax and centre of main interests of the debtor. *SSRN Electronic Journal*, 2013. Available at:

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2289370

³ Alexy R. *Begriff und Geltung de Rechts*. München: Verlag Karl Alber Freiburg. 2005.

⁴ Hart H. L. A. *The Concept of Law*. Oxford University Press; 3rd edition. 2012. P. 128.

широких сферах поведінки без нових офіційних вказівок або зважування соціальних питань, і потребою залишити відкритими для подальшого врегулювання шляхом усвідомленого офіційного вибору питання, які можуть бути належно оцінені й вирішені лише тоді, коли вони виникають в конкретній справі¹.

У податковому праві ЄС вказаний компроміс знаходить свій прояв у використанні *гнучких юридичних конструкцій із відкритим змістом*, які в подальшому деталізуються у національному законодавстві держав-членів, у вторинному законодавстві ЄС та його прецедентному праві. Розглядана властивість сутнісна, адже вказує на те, що юридичні конструкції податкового права ЄС не відповідають класичному розумінню юридичної конструкції – системи із детально нормативно визначеною точною внутрішньою будовою. Ця властивість детермінована особливостями побудови європейського права. Без врахування цих особливостей важко оцінити роль юридичних конструкцій у ньому та їх вплив на конструктивність податкового права держав-членів. Європейська правова система є самодостатньою і завершеною системою, для якої факт відсутності прямої норми не має значення, а шлях її еволюції абсолютно оригінальний. Через менш розвинений характер правової системи Співтовариства порівняно з національними правовими системами, між державами-членами (в горизонтальному сенсі) та між ними і системою Співтовариства (у вертикальному) відбувається *постійне вдосконалення та змістовне доповнення основних юридичних конструкцій*.

До прикладу, у кожній країні існують власні варіації щодо інтерпретації та застосування загальновизнаної універсальної юридичної конструкції «переваги суті над формою» (*«substance over form»*), яка використовується для притягнення платника податків до відповідальності за зловживання податковими правами. У вторинному податковому законодавстві ЄС передумови для застосування доктрини переваги суті над формою визначені у Директиві про спільну систему податку на додану вартість (2006/112/ЄС)². Національне податкове законодавство держав-членів, як правило, закріплює розширені умови для застосування цієї доктрини враховуючи такі критерії, ключові для її застосування: некоректні або неповні рахунки-

¹ Hart H. L. A. The Concept of Law. Oxford University Press; 3rd edition. 2012. P. 130.

² Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. *OJ L 347, 11.12.2006, p. 1-118*.

фактури, помилки та відшкодування за Директивою 2008/9/ЄС, включення активів до бізнес-активів та відрахування ПДВ у разі несвоєчасної подачі декларації про придбання всередині Співтовариства¹. В українському законодавстві пріоритетність суті над формою закріплена у вигляді вимог щодо фінансової звітності за оподатковуваними операціями². Отже, європейське податкове право закріплює правило, за яким коли йдеться про право на відрахування вхідного податку з ПДВ, зміст має перевагу над формою. У вказаному контексті, реалізуючи свої інтерпретаційні повноваження, Суд ЄС вже кілька разів постановив, що основоположний принцип нейтральності ПДВ вимагає, щоб, якщо матеріальні умови для права на відрахування були виконані, це право могло бути реалізоване навіть тоді, коли певні формальні умови не були дотримані. Як бачимо, юридична конструкція переваги суті над формою, зберігаючи свій універсальний та гнучкий характер, обростає новим змістом із її застосуванням до конкретних правових умов³.

Регламентуючи конструкції боротьби з ухиленням від оподаткування, серед яких юридична конструкція загального правила боротьби з ухиленням від оподаткування, конструкція належної обачності, юридична конструкція КІК, юридична конструкція бенефіціарної власності, юридична конструкція трансферного ціноутворення, доктрини ділової мети, переваги змісту над формою і т.д., податкове законодавство закріплює їх ідейне ядро (зазвичай, основне універсальне правило). В подальшому воно деталізується у національному податковому законодавстві держав-членів, а Суд ЄС перевіряє вказані правила на відповідність основним ціннісним засадам у вигляді імперативної умови, встановленої первинним податковим правом ЄС – непорушності фундаментальних свобод, закріплених договором про заснування ЄС та основоположних прав і свобод людини.

Із вищезазначеного випливає, що європейське податкове право живе, визначаючи фундаментальні основи правового регулювання у первинному податковому законодавстві, воно закріплює основні юридичні конструкції у вторинному податковому праві, де кожна

¹ Merx M. Case Law Trends: Just a Formality!: Substance over Form in EU VAT and the Right to Deduct Input VAT. *Intertax* Volume 50, Issue 6/7, 2022. P. 556.

² Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. ст. 112.

³ Tax Law Design and Drafting, vol. 1; International Monetary Fund. Chapter 2. Legal Framework for Taxation. Victor Thuronyi, ed. 1996. P. 137. P. 40.

наступна директива уточнює, доповнює, звужує застосування тієї чи іншої доктрини залежно від особливостей конкретних правовідносин. Крім того, зазначені конструкції обростають особливостями тлумачення та застосування внаслідок їх інтерпретації Судом справедливості, який часто розширює межі їх застосування або ж надає їм нового змісту.

Вказана еволюційна та гнучка природа юридичних конструкцій податкового права ЄС як їх системоутворююча властивість тісно взаємопов'язана із конструктивною природою податкового права ЄС. Конструктивність податкового права ЄС означає його сконструйованість державами-членами відповідно до спільно-узгоджених основоположних цінностей ЄС – основоположних прав і свобод особи та фундаментальних свобод Співтовариства, з метою задоволення інтегрованого публічного інтересу, який полягає у ефективному розподілі ресурсів та, як наслідок, забезпеченні функціонування єдиного економічного простору на території Співтовариства.

Будучи конструктивним за своєю правовою природою та відкритим до змін у відповідності до спільно-узгоджених уявлень суверенних держав-членів ЄС про податкове право, права і свободи людини та фундаментальні свободи Співтовариства як його основоположні цінності, податкове право ЄС являє собою складно-структуровану систему юридичних конструкцій із відкритим змістом. Завдяки такій гнучкій та відкритій структурі податкового права ЄС, яка знаходить свій прояв у закріпленні серцевини юридичних конструкцій та їх основоположної ціннісної спрямованості, воно (податкове право) забезпечує необхідний безперервний саморозвиток та самовдосконалення.

8.1.2. Юридичні конструкції необґрунтованої вигоди за правом ЄС

Концепція необґрунтованої податкової вигоди об'єднує загальну систему спільних заходів держав-членів ЄС щодо запобігання уникненню оподаткування або ухиленню від оподаткування. Вона має загальний і абстрактний характер та надзвичайно важлива з точки зору ціннісної спрямованості податкового права ЄС та процесу гармонізації податкового законодавства, адже є квінтесенцією більшості доктрин, пов'язаних зі зловживанням платниками податків податковим правом.

Масштаб законодавчої регламентації необґрунтованої податкової вигоди у податковому праві ЄС в контексті боротьби з ухиленням

від оподаткування та агресивним податковим плануванням без перебільшення вражає. Вона є предметом правового регулювання законодавства майже усіх держав-членів ЄС, податкового законодавства ЄС та практики Суду ЄС. Так, положення щодо заборони використання необґрунтованої податкової вигоди відповідають, перш за все, загальному принципу права ЄС, за яким зловживання правами заборонено¹. Відповідно до вказаного принципу, особи не повинні неправомірно або шахрайським шляхом користуватися положеннями права Співтовариства.

Вторинне податкове право ЄС врегульовує питання отримання необґрунтованої податкової вигоди у контексті прямого оподаткування та здійснення адміністративних процедур, пов'язаних із наданням платникам податків податкових стимулів. Зокрема, такі податкові директиви ЄС у сфері прямого оподаткування, серед яких Директива про боротьбу з ухиленням від сплати податків², Директива про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів (далі – Директива про материнські і дочірні компанії)³, Директива про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, розділу, передачі активів і обміну акціями по відношенню до компаній різних держав-членів (далі – Директива про злиття)⁴, Директива про загальну систему оподаткування процентів та роялті, виплата яких здійснюється між залежними компаніями різних держав-членів (далі – Директива про проценти та роялті)⁵, Проект Директиви про спільну

¹ Case C-212/97, *Centros Ltd v Erhvervs-og Selskabsstyrelse* (1999). ECLI:EU:C:1999:126.

² Директива Ради (ЄС) 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку від 12 липня 2016 р.

³ Директива Ради 90/435/ЄЕС Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів від 23.07.1990 р.

⁴ Директива 90/434/ЄЕС Про загальноприйнятну систему оподаткування товариств різних Держав-членів при злитті, поділі, передачі активів і обміні акцій від 23 липня 1990 р.

⁵ Директива Ради 2003/49/ЄС про спільну систему оподаткування, що застосовується до виплат процентів та роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів від 03 червня 2003 року.

консолідовану базу корпоративного податку¹, використовують *необґрунтовану податкову вигоду як одну з основних передумов визнання операції ухиленням від оподаткування, зловживанням податковим правом та, як наслідок, підставу притягнення платника податків до відповідальності*. Вказані директиви дають державам-членам можливість не надавати платникам податків податкові переваги, якщо основною чи однією з основних цілей здійсненої ними транзакції є уникнення чи ухилення від оподаткування. Конструкції необґрунтованої податкової вигоди, врегульовані вказаними нормативними актами, деталізуються у національному законодавстві держав-членів. Так, у податковому праві Франції отримання необґрунтованої податкової вигоди є умовою визнання операції «податковою симуляцією», у праві Німеччини – передумовою «податкового зловживання»², в Італії та Іспанії – вживається у розумінні «необґрунтованої податкової переваги»³ та ін.

Попри вражаючий масштаб нормативної регламентації конструкту необґрунтованої податкової вигоди статутним правом ЄС, вторинним податковим законодавством та законодавством держав-членів, вона залишається поняттям, яке не має сталого визначення за податковим правом ЄС. Відсутні також уніфіковані критерії визначення необґрунтованості податкової вигоди, які могли б бути застосовними на усій території ЄС, до законодавства усіх його держав-членів. Частково це пов'язано із потребою подальшої гармонізації європейського податкового законодавства щодо уникнення оподаткування або ухилення від нього. Адже відсутність критеріїв необґрунтованості призводить до порушення принципу правової визначеності, кожна держава-член ЄС має власні підходи до тлумачення концепту необґрунтованої податкової вигоди як умови до визнання транзакцій

¹ Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM/2016/0685 final – 2016/0337 (CNS).

² Duboille N. France: The difficulty of applying anti-avoidance rules to trusts. *International Tax Review*. 2020. URL: <https://www.internationaltaxreview.com>

³ Law no. 49/2012, «On the organization and functioning of administrative courts and adjudication of administrative disputes»; Viana V., Morales T., Hernández-Mora Olivé M. Purpose tests in anti-abuse or anti-avoidance provisions in Spain. *European tax*. 2023. Available at: <https://www.europeantax.blog/post/102ikc0/purpose-tests-in-anti-abuse-or-anti-avoidance-provisions-in-spain>; Tanto V. Abuse of Law Doctrine in Tax Law. *European Journal of Social Science*. 2020, Education and Research. Vol. 7, Issue 3. P. 110-120; Jesús López Tello. 'La «cláusula antiabusos» del anteproyecto de la nueva ley general tributaria', *Actualidad jurídica Una & Menéndez*, 2003. no 5. P. 53.

зловживанням правом. Крім того, умови застосування концепту необґрунтованої вигоди, визначені у окремих нормативно-правових актах вторинного податкового законодавства ЄС і прецедентного права Суду ЄС, також різняться. Тому еволюція податкового права ЄС у напрямі гармонізації та уніфікації законодавства про непряме та частково про пряме оподаткування, з метою боротьби з податковими зловживаннями зрозуміла та обґрунтована.

З іншого боку, феномен невизначеності у податковому законодавстві ЄС пов'язаний із його особливою природою та унікальністю європейської правової системи, про яку йшлося вище. Гнучка і відкрита природа правової системи Співтовариства має особливу цінність для ЄС та його держав-членів¹. Вона зумовлює відкритість понять і гнучкість критеріїв визначення змісту і структури основоположних юридичних конструкцій європейського податкового права, серед яких – конструкції необґрунтованої податкової вигоди. Звідси, відкрита, не повністю нормативно визначена конструкція необґрунтованої вигоди відображає її особливу природу як *юридичної конструкції європейського податкового права*, яка дає можливість для широкого застосування концепту необґрунтованої вигоди у законодавстві ЄС та податковому праві держав-членів, *притосовуючи її зміст до конкретних обставин податково-правової дійсності*.

Аналіз європейського податкового законодавства вказує на те, що податкова вигода об'єднує такі податкові наслідки вчинення транзакцій: зниження обсягу податкових зобов'язань шляхом зменшення податкової бази, отримання податкового вирахування, податкової пільги, застосування нижчої податкової ставки, отримання права на повернення (залік) або відшкодування податку з бюджету. Однак не кожна одержана платником податків податкова вигода може стати умовою визнання транзакції такою, що спрямована на зловживання правом. Мінімізація податків з використанням не заборонених законом способів є невід'ємним елементом права платника податків на податки, а тому непорушна. Ціль зловживання правом при вчиненні операції знаходить своє вираження у тих випадках, коли дії платника *за своєю юридичною формою законні, але мають на меті обійти правові наслідки*. Тому для того, аби визнаватися такою, що має на меті уникнення оподаткування, транзакція або

¹ Tanto V. Abuse of Law Doctrine in Tax Law. *European Journal of Social Science*. 2020, Education and Research. Vol. 7, Issue 3. P. 114.

операція має бути спрямована на отримання саме *необґрунтованої* податкової вигоди.

У податковому праві ЄС ознака *необґрунтованості* вважається притаманною такій податковій вигоді (перевазі), навіть якщо вона не є негайною, яка «реалізована *всупереч цілям податкового законодавства або принципам податкової системи* (виділено мною. – В.Р.)»¹. Під вказану категорію, як правило, потрапляють операції, вчинені *без економічного змісту*, а також вчинення дій та укладення договорів, навіть якщо вони пов'язані між собою, не придатних для досягнення *інших суттєвих наслідків, окрім податкової вигоди*. Отже, необґрунтована податкова вигода у формі зменшення розміру податкових відрахувань або повернення сплаченого податку є одним із основних критеріїв для визнання операції такою, що здійснена з метою ухилення або уникнення від оподаткування².

Загальний зміст концепту необґрунтованої податкової вигоди еволюціонує під впливом вторинного податкового законодавства ЄС, яке стосується різних видів податкових зловживань, в яких знаходить свій подальший розвиток та розширений зміст.

Так, у Директиві про материнські та дочірні компанії юридична конструкція необґрунтованої податкової вигоди лежить в основі механізму боротьби зі створенням структур для ухилення від оподаткування, які підпадають під дію Директиви. Для оцінки таких операцій на предмет зловживання правом Директива встановлює обов'язкову перевірку *обґрунтованості* отриманої платником *податкової вигоди*. Відповідно, доведення необґрунтованості зумовлює визнання операції такою, що *спрямована на ухилення від оподаткування*.

Директива про материнські та дочірні компанії, з урахуванням останніх змін, містить оновлене загальне правило щодо боротьби з ухиленням від сплати податків. Так, у ч. 2-4 ст. 1 Директиви зазначено: «держави-члени не повинні віддавати переваги цієї Директиви угоді або низці угод, які, будучи укладеними з *головною метою або однією з головних цілей отримання податкової переваги*, що суперечить *об'єкту або меті* цієї Директиви, не є *справжніми* з огляду на всі відповідні факти та обставини (виділено мною. – В.Р.).

¹ Tanto V. Abuse of Law Doctrine in Tax Law. European Journal of Social Science. 2020, Education and Research. Vol. 7, Issue 3. P. 114.

² Там само, С. 117.

Для цілей (попереднього. – Р.В.) пункту, домовленість або низка домовленостей вважаються несправжніми, якщо вони *не укладені з поважних комерційних причин*, які відображають *економічну реальність* (виділено мною. – В.Р.). Водночас ця Директива не перешкоджає застосуванню національних положень або положень на основі угод, *необхідних для запобігання ухиленню від сплати податків, податковому шахрайству або зловживанню*» (виділено мною. – В.Р.).

Отже, ч. 2 ст. 1 нової Директиви про материнські та дочірні компанії є обов'язковою вимогою для держав-членів, ч. 4 ст. 1 цієї Директиви зберігає обов'язкове правило, згідно з яким держави-члени все ще можуть визначати власну податкову політику для прийняття національних або договірних правил для запобігання ухиленню від сплати податків, податковому шахрайству або зловживанню¹.

Використаний Директивою про материнські та дочірні компанії критерій *економічної реальності операції* відносять до так званих об'єктивних критеріїв тесту на визначення податкових зловживань у юридичній конструкції необґрунтованої податкової вигоди. Відповідно до вказаного критерію, операція чи транзакція має відповідати об'єктивним обставинам реальності, тобто має бути справжньою, незважаючи на обрану правову форму². Так само у Директиві про протидію уникненню оподаткування зазначається, що «угода або серія угод вважаються несправжніми, якщо вони не укладені з *поважних комерційних причин*, які відображають *економічну реальність* (виділено мною. – В.Р.)³.

Подібна умова визнання одержаної платником податків необґрунтованої вигоди простежується у податковому праві ЄС, яке стосується особливостей оподаткування *контрольованих іноземних компаній*. Так, включення нерозподіленого доходу, що виникає в результаті *несправжніх домовленостей* буде вважатися способом ухилення від оподаткування у тому випадку, якщо такі домовленості було укладено *головно для отримання податкових переваг* (виділено

¹ Chen S.C. Predicting the 'Unpredictable' General Anti-Avoidance Rule (Gaar) in EU Tax Law. *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*. Vol. 5, Issue 1, 2018. pp. 91-120.

² Lenaerts K. The Concept of «Abuse of Law» in The Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2015.

³ Директива Ради ЄС 2016/1164 Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку від 12 липня 2016 р.

мною. – В.Р.)¹². Подібне правило застосовується у Директиві про злиття. У Директиві про проценти і роялті законодавець не виокремлює різницю між поняттями ухилення від сплати податків, уникнення оподаткування та зловживання, але водночас регламентує обов'язковий критерій для визнання транзакції зловживанням – «*основний мотив*» платника податків, що підтверджує важливу роль суб'єктивного елемента у структурі юридичної конструкції необґрунтованої вигоди.

Вказані положення вторинного податкового законодавства ЄС, будучи предметом розгляду Судом справедливості, де-факто породили виникнення європейської судової доктрини боротьби з ухиленням від сплати податків, яка отримала назву доктрини «повністю штучних домовленостей» («*wholly artificial arrangements doctrine*»). Показова у вказаному контексті справа *Cadbury Schweppes* (2006), у якій Суд акумулював об'єктивний та суб'єктивний критерії, необхідні для прийняття рішення про наявність зловживання податковим правом. Так, Суд розглянув об'єктивний критерій економічної реальності угоди у поєднанні із суб'єктивним наміром платника податків, наголосивши на важливій ролі у вирішенні питання про порушення податкового законодавства ЄС *мети укладення угоди* (здійснення операції). Як наслідок відповідно до судової доктрини «повністю штучних домовленостей», «єдиною» метою таких домовленостей має бути отримання податкової вигоди, для того, аби вони могли бути кваліфіковані як зловживання податковим правом³.

Крім зазначених вище випадків, конкретизація та деталізація через застосування до конкретних обставин, пов'язаних із ухиленням від оподаткування конструкції неогрунтованої податкової вигоди спостерігається у контексті європейської доктрини *незаконної державної допомоги*⁴. Так, згідно з податковим законодавством, вигода, яка виникла внаслідок надання державної допомоги, буде вважатись

¹ European Tax Handbook 2023. Global Tax Series. P. 23.

² The amendment purpose, see also the Council's working document on amending the parent subsidiary Directive, File number: FISC 99 ECOFIN 679, 27 June 2014; Chen S.C. Predicting the 'Unpredictable' General Anti-Avoidance Rule (Gaar) in EU Tax Law. *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*. Vol. 5, Issue 1, 2018. P. 99.

³ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* (2006). ECLI:EU:C:2006:544.

⁴ Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible State aid, C/2019/5396, OJ C 247, 23.7.2019.

необґрунтованою, якщо вона надає отримувачу *таку економічну перевагу, яку він не отримав би за звичайних умов ведення бізнесу*¹.

При цьому в Директиві наводяться конкретні способи можливого зменшення податкового тягаря суб'єкта господарювання, які такою економічною перевагою та, як наслідок, необґрунтованою податковою вигодою визнаються. До них віднесено *зменшення бази оподаткування* (наприклад, спеціальні відрахування або прискорена амортизація); *часткове або повне зменшення суми податку* (наприклад, податкові пільги або податкові кредити); *відстрочення, списання або розстрочення податкового боргу*².

Отже, застосовуючи гнучкий концепт необґрунтованої податкової вигоди до ситуації з надання незаконної державної допомоги. Директива деталізує її зміст та конкретизує дії платника податків, які в цілях Директиви розцінюються як способи отримання незаконної податкової переваги.

Ще детальнішого та більш конкретизованого змісту концепту необґрунтованої податкової вимоги у доктрині незаконної державної допомоги надає прецедентне право Суду ЄС. У контексті вчинення вказаного різновиду податкових зловживань Суд у справі *Spain v. Commission* (1994) визначив перелік заходів, які не визнаються Директивою незаконною державною допомогою та не можуть бути визнані як вчинені з метою отримання необґрунтованої податкової переваги. Так, у випадках, коли держава-член надає кошти суб'єкту господарювання на тих самих умовах, на яких вони були б надані за звичайних обставин приватному інвестору із застосуванням *звичайних комерційних критеріїв* (так званий принцип «оператора ринкової економіки»), дії держави не можуть тлумачитись як незаконна державна допомога³. При цьому Суд перераховує конкретні форми можливої передачі державних ресурсів, які можуть розцінюватись як незаконна державна допомога, серед яких бюджетні витрати (наприклад, гранти та субсидії або державні капітальні інвестиції), втрата податкових надходжень (наприклад, через прискорену

¹ Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible State aid, C/2019/5396, OJ C 247, 23.7.2019.

² Там само.

³ Case C-278/92, *Spain v. Commission* (1994). ECR I-4103.

амортизацію або зниження податкових ставок) або інший спосіб (наприклад, кредитні гарантії; положення законодавчого, регуляторного або адміністративного характеру; або практика податкових органів)¹.

Схожий критерій використовується у Директиві про злиття², яка закріплює загальне правило протидії ухиленню від оподаткування з акцентом на конструкції «поважних комерційних причин» у контексті реструктуризації або раціоналізації діяльності компаній. Відсутність «поважних комерційних причин» для таких операцій розцінюється, згідно з Директивою, як «ухилення від сплати податків» або «уникнення оподаткування»³.

Отже, у податковому праві ЄС, концепт необґрунтованої податкової вигоди застосовується у тому випадку, якщо отримання вигоди або переваги *суперечить об'єкту або меті*, з якою було прийнято Директиву.

Розвиток та вдосконалення концепту необґрунтованої податкової вигоди як складно структурованої, гнучкої моделі також спостерігається у пропозиціях Єврокомісії, які стосуються Спільної консолідованої бази корпоративного податку (CCCTB – *Common Consolidated Corporate Tax Base*, далі – СКБКП). Вона пропонує єдиний набір правил, які транскордонні компанії можуть використовувати для розрахунку свого оподаткованого прибутку в ЄС, замість того, щоб мати справу з різними національними системами⁴.

Спеціальна юридична конструкція спільної консолідованої бази корпоративного податку спрямована на усунення невідповідності між національними системами, якими сьогодні користуються платники податків застосовуючи практики агресивного податкового планування. Вона спрямована на боротьбу із ухиленням від оподаткування також шляхом усунення трансфертного ціноутворення та

¹ European Tax Handbook 2023. IBFD.2023. 1436 p. Editors: Mery Alvarado Madalina Cotrut Francesco De Lillo Filip Krajcuska Magdalena Olejnicka Andreas Perdelwitz Marnix Schellekens

² Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to 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 (Codified version) *OJ L 310, 25.11.2009, p. 34-46. Special edition in Croatian: Chapter 09 Volume 001 P. 317 – 329.* <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj>

³ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009.

⁴ Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM/2016/0685 final – 2016/0337 (CNS).

пільгових режимів, які є основними спеціальними інструментами для уникнення оподаткування. Закріплюючи жорсткі заходи проти зловживань, щоб зупинити переміщення прибутків компаній до країн, що не є членами ЄС, пропозиція СКБКП спрямована на зміцнення Єдиного ринку шляхом спрощення та здешевлення ведення компаніями транскордонної діяльності в межах ЄС¹.

Деталізація змісту концепту необґрунтованої податкової вигоди у пропозиції Єврокомісії щодо СКБКП здійснюється так. У ній зазначено про можливість держав-членів «відмовляти у застосуванні податкових переваг Директиви, якщо реорганізація має головною або однією з головних цілей ухилення від сплати податків або уникнення оподаткування. Той факт, що транзакція не здійснюється з поважних комерційних причин, може становити презумпцію того, що однією з головних цілей транзакції є ухилення від сплати податків або уникнення оподаткування (виділено мною. – В.Р.)»².

Отже, закріплення подібної умови Директивою про материнські і дочірні компанії, Директивою про злиття та Директивою з пропозиціями щодо СКБКП сприяло розширенню змісту юридичної конструкції необґрунтованої податкової вигоди та поповнення її новим структурним елементом – спеціальним юридичним концептом «поважної комерційної причини». Доктрина «поважної комерційної причини», зумовленої застосуванням юридичної конструкції необґрунтованої податкової вигоди, нерозривно пов'язана із нею та має таке саме ціннісне спрямування – виявлення випадків ухилення чи уникнення від оподаткування на території ЄС шляхом зловживання податковим правом.

На додаток до нормативного регулювання вторинним податковим законодавством ЄС, концепт «поважної комерційної причини» обріс новим змістом завдяки тлумачній практиці Суду ЄС. У контексті застосування концепту необґрунтованої податкової вигоди до аналізу операцій або транзакцій на предмет зловживання правом податкове право ЄС особливу увагу приділяє меті їх вчинення. У численних рішеннях Суду ЄС згадується умова *поважності*

¹ Commission proposes major corporate tax reform for the EU. Press release. 25 October 2016. Strasbourg. Available at: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_3471

² Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM/2016/0685 final – 2016/0337 (CNS).

економічних причин для вчинення операцій, основною метою яких є отримання податкових переваг. Суд ЄС при розгляді справ про зловживання звертається до перевірки наявності мети здійснення операції чи транзакції, яка полягала у отриманні податкових переваг платником. У такому випадку операція або транзакція визнається зловживанням правом¹. Надаючи перелік вичерпних критеріїв для того, аби визнати операцію такою, що має основною метою ухилення від оподаткування або уникнення оподаткування, Суд ЄС посилається на концепт «податкової вигоди» за Директивою².

У справі *Leur-Bloem* (1997) Суд зазначив: якщо мотивом транзакції є виключно податкові цілі, податкові переваги Директиви не можуть бути застосовані, оскільки «поважна комерційна причина» – це поняття, що включає в себе більше ніж досягнення суто фіскальної (податкової) вигоди³. Тобто у вказаній справі Суд ЄС заперечує ототожнення податкової вигоди та поважної комерційної причини, зазначаючи, що остання значно ширша за змістом. Водночас Суд зробив важливе уточнення: якщо при вчиненні транзакцій платник переслідував й інші цілі, крім отримання податкових переваг, це має бути враховано при кваліфікації діяння. У цьому розумінні особливо цінним видається зауваження Суду ЄС у справі *Foggia* (2011), згідно з яким поважна комерційна причина для вчинення правочину буде відсутньою, якщо економія витрат в результаті реструктуризації та реорганізації незначна порівняно з рівнем отримуваних платником податків податкових вигод⁴. Отже, Суд ще більше розширює можливості для тлумачення та застосування конструкції необґрунтованої податкової вигоди, адже привертає увагу до врахування при аналізі вчиненої транзакції наявності інших цілей, окрім отримання податкової вигоди, а також балансу між фактично отриманою податковою вигодою та тими заходами, які були вчинені з метою її отримання. Відсутність такого балансу, на думку Суду, є підставою визнання відсутності поважної комерційної

¹ Case C-255/02, *Halifax plc and Others* (2006). ECLI:EU:C:2006:121; Case C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Comi* (2007); Case C-352/08, *Zwijnenburg v. Staatssecretaris van Financiën* (2010). ECLI:EU:C:2010:282.

² Case C-28/95, *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* (1997). ECLI:EU:C:1997:369.

³ Там само.

⁴ Case C-126/10, *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (2011). ECLI:EU:C:2011:718.

причини у здійсненій операції та визнання її такою, що спрямована на зловживання правом¹.

Ще один важливий висновок зроблений Судом ЄС у справі *Eurowings* (1999)², в якій Суд наголосив, що, згідно із законодавством ЄС, не є зловживанням структурування транзакції у найбільш вигідний з точки зору оподаткування спосіб, якщо на це є *вагомі (поважні) комерційні причини*. Отже, за умови наявності вагомої комерційної причини транзакції, отримана податкова вигода може визнаватись *обґрунтованою*.

На основі аналізу прецедентного права Суду ЄС, яке стосується визнання податкової вигоди необґрунтованою, у контексті визначення комерційної причини здійснення транзакції платником податків, Віола Танта справедливо зауважує, що встановлення *поважності таких причин* є надзвичайно складним процесом як з точки зору тягаря доказування, так і з точки зору нормативної неврегульованості, адже здійснюється *постфактум*³. Тому вчена підтримує думку наукового співтовариства про необхідність визначення та законодавчого закріплення більш конкретних критеріїв *оцінки мети вчиненої операції* (тобто суб'єктивного критерію обґрунтованості отриманої вигоди) та її об'єктивних наслідків. Безперервний поступальний розвиток податкового права ЄС цьому сприяє.

Враховуючи проведений аналіз положень Директив ЄС, які прямо або опосередковано стосуються оподаткування та передбачають правову регламентацію юридичної конструкції необґрунтованої податкової вигоди, видається можливим окреслити її поняття. Ми маємо справу з отриманням необґрунтованої податкової вигоди у тих випадках, коли платник податків штучно створює умови для здійснення операції, що відхиляються від нормативного визначення, незаконно використовуючи правовий простір та невизначеність податкового закону з основною або виключною метою – ухилення від оподаткування⁴. Наявність податкової вигоди підтверджується у випадку, якщо конкретна податкова норма, застосована платником

¹ Tanto V. Abuse of Law Doctrine in Tax Law. *European Journal of Social Science*. 2020, Education and Research. Vol. 7, Issue 3. P. 110-120.

² Case C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna* (1999). ECLI:EU:C:1999:524.

⁴ Tanto V. Abuse of Law Doctrine in Tax Law. *European Journal of Social Science*. 2020, Education and Research. Vol. 7, Issue 3. P. 110-120.

⁴ Там само. P. 137.

податків при вчиненні транзакції, призводить до преференційних наслідків для нього, при цьому суперечачи меті закону, яким врегульовується¹.

Юридична конструкція необґрунтованої вигоди має складну бінарну (двоелементну) структуру. Для встановлення факту необґрунтованості податкової вигоди законодавство ЄС, національне законодавство держав-членів та Суд ЄС перевіряють наявність об'єктивного критерію (критерії повністю штучних домовленостей, критерії економічної реальності вчиненої угоди (або реальності господарської операції в українському законодавстві), пріоритетності змісту над формою і т.д.) та суб'єктивного критерію (намір платника податків на отримання необґрунтованої вигоди, який розкривається через умову, згідно з якою отримання необґрунтованої вигоди було єдиною ціллю вчинення операції (м'який критерій) або якщо така вигода була лише однією із цілей вчинення операції (більш жорсткий критерій)). Інколи Суд ЄС застосовує до визначення необґрунтованості податкової вигоди третій, факультативний критерій – мету закону. Застосовуючи таку триступеневу структуру для тлумачення необґрунтованої податкової вигоди Суд ЄС зменшує невизначеність для платника податків при збереженні необхідного абстрактного характеру правил, у такий спосіб, намагаючись передбачити непередбачуване².

Будучи достатньо абстрактною та гнучкою, юридична конструкція необґрунтованої податкової вигоди адаптується законодавцем до положень, які стосуються різних видів податкових зловживань, імплементується у різні контексти як на рівні Директив ЄС, законодавства держав-членів, так і прецедентного права Співтовариства та набуває щоразу нового, більш конкретного змісту.

Аналіз існуючих у судовій практиці Суду ЄС та статутному праві ЄС підходів до тлумачення та використання конструкції необґрунтованої вигоди у надзвичайно різноманітних видах ухилення

¹ Weber D. The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, *Intertax*, 44 (2), 2016, pp. 98-129; Lenaerts, K.: The Concept of “Abuse of Law” in The Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2015.

² Chen S.C. Predicting the ‘Unpredictable’ General Anti-Avoidance Rule (Gaar) in EU Tax Law. *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*. Vol. 5, Issue 1, 2018. Pp. 91-120.

від оподаткування та уникнення оподаткування, демонструють її надзвичайно гнучку та відкриту природу. Вказана субстанційна властивість дозволяє будувати на фундаменті вказаної юридичної конструкції нові конструкції, пов'язані із конкретними випадками зловживань. Конструкції необґрунтованої вигоди лежать в основі більшості правил боротьби з ухиленням від оподаткування, загального та спеціального характеру. Юридичною конструкцією необґрунтованої податкової вигоди загального характеру є загальні правила протидії ухиленню від оподаткування, уникненню оподаткування та податковому шахрайству (*General Anti-Avoidance Rule – GAAR*). Поряд із загальною юридичною конструкцією необґрунтованої вигоди – загальними правилами боротьби з ухиленням від оподаткування, на основі необґрунтованої вигоди побудовані також спеціальні юридичні конструкції, спрямовані на боротьбу з податковими зловживаннями через незаконні транскордонні операції, що вимагають координації дії кількох держав. Вони будуть детальніше розглянуті у наступних підрозділах. Отже, юридична конструкція необґрунтованої податкової вигоди є узагальнюючою моделлю, яка допомагає кваліфікувати дії платника податків як зловживання податковим правом. У межах вказаної юридичної конструкції як гнучкої та складно структурованої системи, внаслідок постійно триваючої правотворчості законодавчих та судових інституцій ЄС, з'являються нові елементи податкового права, спрямовані на боротьбу зі зловживаннями податковим правом та неправомірним використанням податкової вигоди у власних інтересах. Вони знаходять своє зовнішнє вираження у вигляді доктрин, принципів чи критеріїв. Будучи абстрактною моделлю, вказана юридична конструкція складається зі великої кількості податкових доктрин та концептів, ціннісно та методологічно взаємопов'язаних. Проведений аналіз податкового законодавства ЄС та судових рішень Суду ЄС дозволяє відзначити ряд концептуальних конструкцій, які чи не вперше на рівні вторинного податкового законодавства знаходять закріплення та безпосередньо стосуються боротьби з податковими зловживаннями. Мова йде про такі концепти: «головна мета (головна ціль) в отриманні податкової переваги», «домовленості, укладені з поважних комерційних причин», «домовленості, які відображають економічну реальність», критерії відповідності транзакцій чи домовленостей «об'єкту Директиви (закон.у – В.Р.)», «мети Директиви (закону. – В.Р.)» і т.п.

Гнучка юридична конструкція необґрунтованої податкової вигоди у законодавстві ЄС є квінтесенцією ряду загальних та спеціальних податкових доктрин, пов'язаних із ухиленням або уникненням від оподаткування – загального правила уникнення оподаткування (*general anti-avoidance rule – GAAR*), доктрини цілком штучних домовленостей (*wholly artificial arrangements*), доктрини або умови вагової комерційної причини (*valid/real commercial reasons*), доктрини економічної сутності (*economic substance*), доктрини належної обачності та інших. Більшості з них притаманні основні властивості конструктивних елементів податкового права ЄС як складно структурованої системи, з набором взаємопов'язаних та взаємозумовлених елементів, які відіграють роль моделей при побудові нормативної податково-правової матерії ЄС. Аналіз законодавчого закріплення та судового тлумачення вказаних концептів у розрізі юридичної конструкції необґрунтованої податкової вигоди демонструє закономірність у їх застосуванні, детерміновану гнучкою та абстрактною правовою природою, пов'язану зі зміною її початкового змісту – кожне наступне законодавче закріплення у вторинному податковому законодавстві ЄС та тлумачення Судом ЄС юридичної конструкції характеризується розширенням та еволюцією її змісту та сфери застосування.

Отже, аналіз особливостей врегулювання поняття необґрунтованої вигоди, критеріїв встановлення факту обґрунтованості податкової вигоди у статутному законодавстві ЄС, його вторинному податковому законодавстві та прецедентному праві Суду ЄС, особливостей застосування концепту необґрунтованої вигоди при виявленні різних видів податкових зловживань вказує на особливу правову природу юридичної конструкції необґрунтованої вигоди за податковим правом ЄС. Будучи достатньо абстрактною та гнучкою, юридична конструкція необґрунтованої податкової вигоди стає фундаментом для побудови нових загальних та спеціальних юридичних конструкцій зловживання податковим правом, судових доктрин, пов'язаних із конкретними випадками зловживань, а також адаптується та імплементується у різні контексти як на рівні Директив ЄС, законодавства держав-членів, так і прецедентного права Співтовариства, набуваючи щоразу нового змісту.

8.1.3. Юридичні конструкції трансфертного ціноутворення за правом ЄС

Глобалізація світової економіки та податкова конкуренція зумовили розширення діяльності компаній, зокрема й через створення складних транснаціональних структур. Функціонування багатонаціональних компаній через складні мережі їх дочірніх підприємств та філій (представництв) у всьому світі стало загальною практикою. Водночас транзакції всередині таких компаній стають дедалі більшою проблемою для глобального ринку. Адже внутрішні транскордонні перекази товарів, послуг або фінансів між асоційованими підприємствами, які створені і функціонують у різних країнах, розглядаються кожною окремою державою як міжнародні транзакції та відповідно оподатковуються. У зв'язку із цим, одним із ключових питань податкового регулювання транснаціональних операцій стало *трансфертне ціноутворення – встановлення внутрішніх для транснаціональних корпорацій цін на послуги або товари між пов'язаними сторонами, які не відображають незалежну ринкову вартість*.

У економіці трансфертне ціноутворення позначає суму, яку пов'язана юридична особа стягує з іншої пов'язаної юридичної особи за поставлений товар/послугу або майно в межах одного економічного суб'єкта. Отже, за допомогою трансфертного ціноутворення фінансові ресурси розподіляються в розумний спосіб між різними членами однієї економічної одиниці (групи)¹.

У податковому праві під трансфертним (внутрішньофірмовим) ціноутворенням розуміється сфера, яка передбачає забезпечення відповідності цін, що стягуються між асоційованими підприємствами при передачі товарів, послуг та нематеріальної власності, принципу «витягнутої руки»². Унаслідок нормативно допустимого перерозподілу прибутку через застосування трансфертного ціноутворення, розмір якого впливає на податкове навантаження платника податків, воно традиційно розглядається як «ефективний інструмент податкового планування»³.

¹ Cottani G. Fundamentals of Transfer pricing. *A Practical Guide*. Wolters Kluwer Law & Business. 2018. P. 146; Tanasić L., Petrović T. Transfer pricing in a function of abusing tax competition instruments. *Skola biznisa*. 2020(1):137-161.

² Gribnau H. Soft Law and Taxation: EU and International Aspects. *Legisprudence*, 2008. 2, 117. P. 86.

³ Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ «Ужгородський

Для платників податків перевага використання конструкції трансфертного ціноутворення у цілях податкової оптимізації полягає у тому, що з його допомогою здійснюється розмивання корпорацією бази оподаткування в країні виникнення об'єкта оподаткування за допомогою визначення у транзакціях між пов'язаними (асоційованими) особами корпоративної групи відмінних від ринкових цін на товари чи послуги, або ж зниження цін продажу пов'язаним сторонам, які працюють у зоні з низьким або нульовим податковим навантаженням, і водночас необгрунтованого збільшення вартості закупівель у них¹. Зрозуміло, що використання механізму трансфертного ціноутворення для розподілу прибутку між асоційованими підприємствами «здійснюється в порядку, найбільш вигідному в цілому для холдингу»². Як справедливо зауважив із цього приводу Ярослав Греца, вказаний підхід «об'єктивно зумовлює конфлікт інтересів транснаціональної групи з інтересами держави, резидент якої, внаслідок заниження рентабельності, бази оподаткування податком на прибуток, не сплачує до бюджету податки в тому обсязі, які б він сплатив у разі застосування звичайної, економічно виправданої для нього ціни»³. У зв'язку з цим, поширення практики використання вказаного інструменту для міжнародного перенесення прибутків та податкових прав і обов'язків компаній для уникнення оподаткування викликає обгрунтоване занепокоєння.

Окрім використання платниками податків трансфертного ціноутворення як способу податкової оптимізації та його впливу на обсяг податкового зобов'язання, вказана юридична конструкція використовується також як механізм при застосуванні практик шкідливої податкової конкуренції (*harmful tax competition*). Це зумовлює вплив

національний університет». 2020. С. 34; Tanasić L., Petrović T. Transfer pricing in a function of abusing tax competition instruments. *Skola biznisa*. 2020(1). P. 146.

¹ Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ «Ужгородський національний університет». 2020. С. 208.

² Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2015. Т. 168. С. 121-122. Цит за Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ «Ужгородський національний університет». 2020. 471 с.

³ Там само. С. 297.

механізмів трансфертного ціноутворення не лише на обсяг податкового зобов'язання транснаціональних підприємств, але й на податкову політику держав. З податкової точки зору, ціни операцій між пов'язаними підприємствами важливі як для платників податків, так і для податкових адміністрацій, оскільки вони значною мірою визначають доходи та витрати, а отже, і оподатковуваний прибуток пов'язаних підприємств у різних податкових юрисдикціях¹. Оскільки ставка податку на прибуток підприємств є однією з ключових характеристик податкової привабливості країни як інвестиційної економіки та важливий інструмент податкової конкуренції², використання механізмів трансфертного ціноутворення детермінувало появу стійкої тенденції до зниження протягом останніх 20 років середніх ставок корпоративного податку у світі. Так, одним із непрямих наслідків використання транскордонними підприємствами механізмів трансфертного ціноутворення стало зниження середньосвітової ставки корпоративного податку із 30% у 2003 році до 6% у 2019 році³. Світова тенденція до зниження ставки корпоративного податку (як домінуючого інструменту податкової конкуренції) має низхідну траєкторію, спостерігаються коливання ставок між країнами світу, зокрема через існуючі неузгодженості та неоднозначності національних податкових законодавств⁴, що загрожує економічній, соціальній та податковій стабільності окремих країн⁵. Усі вказані обставини вимагають застосування ефективних способів захисту публічних інтересів –

¹ Dwarkasing R. S.J. The Concept of Associated Enterprises *Intertax* Volume 41, Issue 8/9 (2013). P. 415.

² Tanasić L., Petrović T. Transfer pricing in a function of abusing tax competition instruments. *Skola biznisa*. 2020(1). P. 144.

³ KPMG, Corporate tax rates table. Retrieved from: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

⁴ Maurício C. M. J. Transfer pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law. 2013.

⁵ Tanasić L., Petrović T. Transfer pricing in a function of abusing tax competition instruments. *Skola biznisa*. 2020(1). P. 139.

розроблення і прийняття механізмів регулювання трансфертного ціноутворення на національному та міжнародному рівнях^{1,2}.

Юридичні конструкції трансфертного ціноутворення мають спеціальну, порівняно із загальним правилом ухилення від оподаткування та юридичною конструкцією необґрунтованої податкової вигоди правову природу. На відміну від юридичної конструкції необґрунтованої податкової вигоди, яка застосовується європейським податковим правом та національним правом держав-членів як універсальний критерій для виявлення податкових зловживань у різноманітних контекстах, юридичні конструкції трансфертного ціноутворення пов'язані зі зловживаннями на транснаціональному рівні та мають чітко визначену структуру. Зокрема, для юридичних конструкцій трансфертного ціноутворення характерний вузький конкретно визначений суб'єктний склад (асоційовані або пов'язані підприємства), конкретний об'єкт контролю (контрольовані операції між суб'єктами трансфертного ціноутворення), ієрархічно вибудована система регламентованих законом методів для визначення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та законодавчо визначені стандарти звітності за такими операціями. Отже, юридичні конструкції трансфертного ціноутворення детально законодавчо регламентовані та відносно визначені.

Перш за усе аналіз юридичної конструкції трансфертного ціноутворення вимагає окреслення нормативної основи, якою регламентуються її засадничі структурні елементи. Значні втрати податкових надходжень окремих держав та Європейського Союзу в цілому внаслідок використання транснаціональними компаніями механізмів трансфертного ціноутворення зумовили складну систему національних правил регулювання вказаних механізмів. Однак надмірно деталізовані внутрішньодержавні податкові правила не стали вирішенням проблеми, а лише призвели до ускладнення податкового законодавства та покладення додаткових витрат на компанії-платників податків. Використання асоційованими підприємствами різних податкових юрисдикцій при здійсненні транскордонних операцій зумовлює відсутність ефективного, стійкого та довгострокового

¹ Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ «Ужгородський національний університет». 2020. 471 с.

² Mauricio M.J.C. Transfer pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law. Universidade do Minho. 2013.

ефекту від застосування внутрішньонаціональних правил регулювання трансфертного ціноутворення. Такого ефекту можна досягти лише внаслідок тісної кооперації на міждержавному рівні. Р. Мельниченко робить доречне зауваження щодо цього, зазначаючи, що «трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави, а проблемою, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти¹. Отже, вирішенням проблеми трансфертного ціноутворення в Європейському Союзі є гармонізація законодавства та міжнародне регулювання².

Міжнародне регулювання механізмів трансфертного ціноутворення здійснюється рядом нормативних актів. Серед них Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій (переглянути)³, Модельна конвенція ООН, Модельна конвенція ОЕСР, Конвенція про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств⁴, Кодекс поведінки для ефективного виконання Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням доходів асоційованих підприємств (переглянути)⁵ та ін.

Наразі з усіх перелічених нормативних актів фундамент міжнародно-правового регулювання трансфертного ціноутворення закладають положення двох основоположних документів. По-перше, це Типова конвенція ОЕСР, у ст. 9 якої закріплюються основні принципи боротьби із трансфертним ціноутворенням. По-друге, Типова конвенція ООН (2001 р.), яка містить подібні до Типової конвенції

¹ Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ «Ужгородський національний університет». 2020. С. 297-298.

² Matei G., Pirvu D. Transfer Pricing in the European Union. *Theoretical and Applied Economics*. Vol. XVIII, 2011. No. 4(557), pp. 99-110.

³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

⁴ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. № 90/463/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>

⁵ Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2009/C 322/). URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:322:0001:0010:EN:PDF>

ОЕСР положення і тому слугує керівництвом для застосування принципу витягнутої руки для країн, що розвиваються. Водночас Типова конвенція ООН також містить додатковий пункт, який передбачає, що «Договірна держава не зобов'язана здійснювати відповідне коригування, про яке йдеться у другому пункті, якщо в результаті судового, адміністративного або іншого судового розгляду було винесено остаточне рішення про те, що дії, які призводять до коригування прибутку відповідно до пункту 1 статті 9, спричинили накладення на одне із зацікавлених підприємств санкції у зв'язку з шахрайством, грубим або умисним невиконанням зобов'язань (виділено мною. – В.Р.)¹.

Додатково питання трансфертного ціноутворення врегульовуються Настановами ОЕСР з трансфертного ціноутворення та Кодексом поведінки для ефективного виконання Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням доходів асоційованих підприємств². Їх положення сприяють підтримці керівних принципів ОЕСР з трансфертного ціноутворення³. Усі вказані документи мають рекомендаційний характер, однак врахування їх положень державами зумовлено усвідомленням необхідності координації зусиль на міждержавному рівні з метою зменшення негативних наслідків шкідливої податкової конкуренції⁴.

Стаття 9 податкових угод, як правило, регулює лише основні умови коригування трансфертного ціноутворення та рекомендує застосування принципу «витягнутої руки», але не заглиблюється в деталі правил трансфертного ціноутворення. Загальноприйнято вважати, що стаття 9 не є «самодостатньою» щодо внутрішнього

¹ An Introduction to Transfer Pricing. *Members of the UN Tax Committee's Subcommittee on Practical Transfer Pricing Issues. Background Paper.* URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/06/20110607_TP_Chapter1_Introduction.pdf

² Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (2009/C 322/). URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:322:0001:0010:EN:PDF>

³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022; Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises 2009/C 322/01, 2009.

⁴ Taxation in the European Union: Report on the Development of Tax Systems, COM (1996). 546

застосування – вона не створює режим трансфертного ціноутворення в країні, де такого режиму ще не існує¹. Тому режими трансфертного ціноутворення є продуктом внутрішнього законодавства. Внутрішньодержавні правила регулювання трансфертного ціноутворення, як правило, мають більш жорсткий характер, враховують специфіку тієї чи іншої країни і можуть містити більш розширений перелік обмежень і санкцій, передбачених за невиконання встановлених правил².

Отже, субстанційною властивістю європейського правового регулювання механізмів боротьби із трансфертним ціноутворенням як способом уникнення оподаткування та різновидом шкідливої податкової конкуренції постає поєднання використання для його регламентації детального внутрішньодержавного регулювання з актами «м'якого» права, які забезпечують об'єднання зусиль окремих держав та боротьбу з механізмами трансфертного ціноутворення на міжнародному рівні.

Механізм трансфертного ціноутворення, перебуваючи на межі між законною оптимізацією податкового навантаження і незаконним ухиленням від сплати податків, призводить до переміщення прибутків і використання податкового законодавства різних країн із метою створення низьких або навіть нульових податкових зобов'язань³. Оскільки такі дії призводять до зменшення податкового зобов'язання за рахунок діянь, які формально *вчиняються відповідно до закону*, однак *суперечать меті його прийняття*, вони можуть розцінюватись як агресивне податкове планування⁴.

Невідповідність діянь платника податків *меті, яку переслідував законодавець* у юридичній конструкції трансфертного ціноутворення, так само як і у конструкції необґрунтованої податкової вигоди, є ключовим критерієм для визнання таких діянь протиправними. Діючи всупереч меті закону, платник податків зловживає податковим

¹ An Introduction to Transfer Pricing. *Members of the UN Tax Committee's Subcommittee on Practical Transfer Pricing Issues. Background Paper*. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/06/20110607_TP_Chapter1_Introduction.pdf

² Там само.

³ Tanasić L., Petrović T. Transfer pricing in a function of abusing tax competition instruments. *Skola biznisa*. 2020(1). P. 139.

⁴ Там само. С. 146.

правом. Водночас, порівняно із юридичною конструкцією необгрунтованої вигоди, яка є абстрактною та загальною юридичною конструкцією із відкритим змістом, юридична конструкція трансфертного ціноутворення спеціальна та більш конкретизована. Вона детально врегульована податковим законодавством ЄС та національним законодавством держав-членів.

Трансфертне ціноутворення, за О. О. Дмитрик, складно структурованою системою, яка складається з елементів (центрів відповідальності) і зв'язків між ними¹. Квінтесенцією заходів контролю за трансферним ціноутворенням виступає конструкція так званого «стандарту (принципу) витягнутої руки» (*arm's length standard*). Розроблений під егідою Ліги Націй, Стандарт став початковою точкою для укладення модельних угод. Наразі він лежить в основі статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та законів про трансфертне ціноутворення багатьох країн. Практично всі податкові угоди базуються на принципі «витягнутої руки».

Відповідно до принципу «витягнутої руки» оподатковується той прибуток, який сформований на основі вільної ціни, яка була б встановлена між незалежними контрагентами. Цей принцип застосовується до так званих «контрольованих операцій» між «асоційованими підприємствами» й вимагає, щоб асоційовані підприємства стягували такі ж ціни, роялті та інші платежі у зв'язку з операціями між ними, які стягувалися б незалежними сторонами в неконтрольованих операціях за інших порівнянних обставин². Цей принцип має на меті запобігти створенню або нав'язуванню умов між двома підприємствами для зменшення їхніх податкових зобов'язань у країнах з вищими податковими ставками за рахунок переміщення їхніх прибутків до країн з нижчими податковими ставками³.

Загалом, основна ідея принципу «витягнутої руки» полягає у спробі поставити неконтрольовані та контрольовані операції на однакові умови з точки зору податкових переваг (або недоліків), які

¹ Дмитрик О.О. Трансфертне ціноутворення в Україні та європейських державах. *Адаптація до права ЄС регулювання економіки України в сучасних умовах: праці за матеріалами «Круглого столу»*, Харків, 26.05.2015 р. Харків, 2015. С. 160.

² OECD Model Tax Convention and the elaborated OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 2017. URL: www.oecd.org.

³ Gribnau H. Soft Law and Taxation: EU and International Aspects. *Legisprudence*, 2008. 2, 117. pp. 79.

вони створюють. Вказаний стандарт був запроваджений Радою Європейського Союзу в Резолюції від 8 червня 2010 року та став поряд із координацією контрольованих іноземних корпорацій і тонкої капіталізації третім інструментом боротьби з ухиленням від сплати податків у питаннях застосування положень про боротьбу зі зловживаннями до транснаціональних транзакцій.

Він отримав широке визнання і знайшов своє відображення в більшості законодавчих актів з трансфертного ціноутворення в усьому світі¹. Детальна регламентація принципу «витягнутої руки» міжнародними рекомендаційними актами та внутрішнім законодавством держав-членів ЄС детермінує незначний вплив на розвиток вказаного принципу та загалом юридичних конструкцій трансфертного ціноутворення прецедентного права ЄС. Цілком зрозуміло, що ступінь правового регулювання вказаної конструкції прецедентним правом Суду ЄС досить низький через відсутність потреби заповнювати прогалини правового регулювання. Рішення Суду ЄС у декількох справах, які стосувалися механізму трансфертного ціноутворення, здебільшого були пов'язані з питанням збалансованого розподілу податкових повноважень між ЄС та державами-членами та застосуванням стандарту «витягнутої руки», сумісності правил трансфертного ціноутворення з основами внутрішнього ринку².

Так, Суд ЄС у справах *Lankhorst-Horhorst* (2002)³, *Test Claimant de Gestion* (2007)⁴ та *SGI* (2010)⁵ вказав на поступове прагнення до примирення між правилами трансфертного ціноутворення та вимогами основоположних свобод. Останнє рішення можна розглядати як першу справжню справу про трансфертне ціноутворення, в якій Суд, керуючись аргументацією Генерального прокурора, захистив застосування «принципу витягнутої руки» як засобу забезпечення збалансованого розподілу податкових повноважень та як інструменту боротьби зі зловживаннями у сфері оподаткування.

¹ Glahe M. Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms. *EC Tax Review*. 2013, Vol. 22, Issue 5. P. 222.

² Schön W. Transfer pricing, the Arm's length principle and European Union Law, in Isabelle Richelle, Wolfgang Schön and Edoardo Traversa (eds), *Allocating Taxing Powers within the European Union* (Max Planck Institute for Tax Law and Public Finances. vol II, 2013. P. 73, 75.

³ Case C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH vs Finanzamt Steinfurt* (2002), ECRI-11779.

⁴ Case C524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Inland Revenue* (2007). ECRI-2107.

⁵ Case C-311/08, *Société de Gestion Industrielle (SGI) v Belgian State* (2010), ECRI-487.

Застосування стандарту «витягнутої руки» для боротьби із трансфертним ціноутворенням зумовлює складну структуру його юридичної конструкції. Одним із ключових елементів цієї конструкції є поняття «асоційованих підприємств» та «контрольованих операцій».

Концепт *асоційованих підприємств* є системоутворюючим у юридичній конструкції трансфертного ціноутворення. Питання визначення асоційованих підприємств торкається ряд міжнародний нормативних актів. Серед них ключове місце займає Модельна конвенція ОЕСР. Відповідно до ч. 1 ст. 9 Конвенції, «Якщо підприємство однієї Договірної Держави *бере участь прямо або опосередковано в управлінні, контролі або капіталі підприємства* (виділено мною. – В.Р.) другої Договірної Держави, або одні й ті самі особи беруть участь прямо або опосередковано в управлінні, контролі або капіталі підприємства однієї Договірної Держави і підприємства другої Договірної Держави, і в будь-якому випадку *між двома підприємствами в їх комерційних або фінансових відносинах створюються або встановлюються умови, які відрізняються від умов, які існували б між незалежними підприємствами*, тоді будь-який прибуток, який, якби не ці умови, був би нарахований одному з підприємств, але через ці умови не був нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і оподаткований відповідно». Частина друга цієї статті передбачає порядок здійснення коригування суми податку з прибутків таких асоційованих компаній, зокрема, встановлює: «Якщо Договірна Держава включає до прибутку підприємства цієї Держави – і відповідно оподатковує – прибуток, з якого підприємство другої Договірної Держави було зобов'язане сплатити податок у цій другій Державі, і прибуток, що таким чином включається, є прибутком, який був би нарахований підприємству першої згаданої Держави, якби умови, укладені між двома підприємствами, були б умовами, які були б укладені між незалежними підприємствами, тоді ця друга Держава *зробить відповідне коригування суми податку, що стягується в ній з цих прибутків*. При визначенні такого коригування належним способом враховуються інші положення цієї Конвенції, і компетентні органи Договірних Держав, у разі необхідності, консультуються між собою»¹. Ця стаття стосується коригувань прибутку, які можуть бути здійснені для цілей оподаткування, якщо *операції*

¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing.

між асоційованими підприємствами (в цілях цієї статті ними визнаються материнські та дочірні компанії, а також компанії, які знаходяться під спільним контролем) укладені на умовах, що відрізняються від ринкових. Комітет витратив значний час і зусилля на вивчення умов застосування цієї статті, її наслідків і різних методологій, які можуть застосовуватися для коригування прибутку, якщо операції укладаються на умовах, відмінних від ринкових. Висновки Комітету викладені у звіті під назвою «Настанови з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових адміністрацій», який періодично оновлюється з метою відображення прогресу роботи Комітету в цій сфері. Цей звіт представляє узгоджені на міжнародному рівні принципи та містить *рекомендації щодо застосування принципу «витагнутої руки»*¹. Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення конкретизують згаданий ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР концепт «асоційованих підприємств», зазначаючи, що два підприємства є асоційованими підприємствами по відношенню одне до одного, якщо одне з підприємств відповідає умовам статті 9, підпункти 1a) або 1b) Типової податкової конвенції ОЕСР по відношенню до іншого підприємства, в якій зазначено, що два підприємства є «асоційованими підприємствами».

Отже, Модельна конвенція ОЕСР та Настанови з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових адміністрацій закріплюють надзвичайно широке тлумачення терміна «асоційовані підприємства», що передбачає подальше його визначення з точки зору внутрішньодержавного законодавства. Статті Типової податкової конвенції, включаючи статтю 9, яка стосується потенційного подвійного оподаткування, що виникає у зв'язку з питаннями трансфертного ціноутворення, не призначені для універсального застосування. Тому інші країни, які також покладаються на концепцію «асоційованих підприємств», визначають це поняття у своєму національному законодавстві. Введення терміна «асоційовані підприємства» суттєво розширює сферу застосування принципу «витагнутої руки», адже дозволяє охопити такі типи операцій (але не обмежується ними): операції між опосередковано пов'язаними підприємствами; угоди між головним офісом та філією; глобальні угоди про постачання або угоди з привілейованими постачальниками/клієнтами,

¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2022.

коли ціни на продукцію/послуги визначаються/погоджуються асоційованим підприємством; економічна залежність у бізнесі (продажі або закупівлі); операції з асоційованими підприємствами, які можуть володіти або володіють менш ніж 20%, якщо обставини свідчать про те, що одне з підприємств має можливість здійснювати контроль або впливати на трансфертні ціни; або будь-які інші відносини, що позначають взаємний інтерес між підприємствами¹.

Стаття 4 Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (90/463/ЄЕС) також згадує концепт асоційованих підприємств². Зокрема, у ній зазначається, що при застосуванні цієї Конвенції повинні бути дотримані такі принципи:

«1. Якщо: (а) підприємство Договірної Держави бере безпосередню або опосередковану участь в управлінні, контролі або в капіталі підприємства іншої Договірної Держави, або (а) ті самі особи беруть безпосередню або опосередковану участь в управлінні, контролі або в капіталі підприємства однієї Договірної Держави та підприємства іншої Договірної Держави, і в будь-якому випадку між двома підприємствами створені або встановлені умови їхніх комерційних або фінансових відносин, які відрізняються від умов, які були би створені між незалежними підприємствами, будь-які прибутки, які, за відсутності таких умов, були би нараховані одному з підприємств, але не були нараховані внаслідок таких умов, можуть бути включені до прибутків такого підприємства та підлягають відповідному оподаткуванню».

Частина 2 конкретизує відносини з таким пов'язаним (асоційованим) підприємством як постійне представництво. Так, вказується, що «Якщо підприємство Договірної Держави здійснює діяльність в іншій Договірній Державі через розташоване в ній *постійне представництво*, до такого постійного представництва відносять прибутки, які воно могло би отримати, якби воно було окремим і самостійним підприємством, що здійснює ту саму або подібну

¹ KPMG. *Change to the transfer pricing legislation – «associated enterprises»*, 2022. URL:

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/us/pdf/2022/10/tnf-south-africa-oct20-2022.pdf>

² Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 90/463/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>

діяльність на тих самих або подібних умовах і діє повністю незалежно у відносинах із підприємством, постійним представництвом якого воно є»¹.

Концепт «асоційованих підприємств» згадується також у пропозиціях Єврокомісії щодо СБКП, на яку покладаються особливі сподівання щодо підвищення ефективності боротьби із трансфертним ціноутворенням у ЄС. У ній зазначається, що «важливою ознакою системи корпоративних податків є концепція «асоціації» між платниками податків, компаніями, підприємствами. Зміст цих правил критичний, оскільки на практиці розмежовує застосування правил трансфертного ціноутворення (виділено мною. – В.Р.)»².

Отже, концепція асоційованих підприємств охоплює пряму або непряму участь в менеджменті, контролі або капіталі підприємства в іншому підприємстві, контролі або капіталі одного підприємства в іншому підприємстві, або менеджмент, контроль чи капіталі однієї і тієї ж особи (осіб) у інших підприємствах³.

У контексті Типових конвенцій поняття «асоційовані підприємства» видається дещо нечітким. Наприклад, цей термін використовується в заголовку статті 9, але не в тексті. Типові конвенції використовують зазначене поняття для охоплення відносин між підприємствами, які є достатньо близькими, щоб вимагати застосування механізмів регулювання трансфертного ціноутворення. Натомість як концепти «управління» та «капітал» виглядають досить зрозумілими, «контроль» – це поняття, визначення якого часто розширюється відповідно до внутрішнього законодавства багатьох країн. Наприклад, якщо сторони операції укладають домовленості, які відрізняються від домовленостей, укладених непов'язаними сторонами, це може вважатися таким, що призводить до виникнення ситуації «контролю». Крім того, іноді на основі положень національного законодавства, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, може бути прийняте ширше визначення, що включає як контроль де-

¹ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 90/463/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>

² Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM/2016/0685 final – 2016/0337 (CNS).

³ Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб в редакції від 27.07.2010 р. URL: http://www.afc.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf

юре (тобто відповідно до юридичної форми), так і контроль де-факто (тобто відповідно до практичної дійсності), які важко визначити¹.

Важливо також зазначити, що визначення поняття «асоційоване (пов'язане) підприємство» ґрунтується на внутрішньодержавних потребах у боротьбі з уникненням від оподаткування, отже, певною мірою відрізняється в різних країнах. Наприклад, більшість країн застосовують гібридну кваліфікацію для таких платників податків, а саме поєднання кваліфікації за мінімальною часткою участі (як правило, рівною або більшою за 50%) та ефективного контролю за будь-якими іншими факторами (залежність у фінансових, кадрових та торговельних умовах). Можуть існувати критерії *de minimis* щодо вартості операцій із пов'язаними сторонами. Іншими словами, деякі операції можуть вважатися достатньо малими, щоб витрати на дотримання законодавства та стягнення податків не виправдовували застосування правил трансфертного ціноутворення. Проте це не повинно дозволяти розбивати насправді великі операції на вочевидь менші з метою уникнення застосування до них положень закону².

Крім того, відмінні підходи до інтерпретації та застосування концепту асоційованих підприємства можуть мати наслідком подвійне оподаткування, особливо у випадку, якщо країна з відносно широким підходом до тлумачення концепту асоційованого підприємства (наприклад, участь у капіталі – більше 20%) зробить коригування трансфертного ціноутворення, а інша країна відмовиться застосувати таке ж коригування, оскільки в її законодавстві імplementовано вузький концепт асоційованого підприємства (до прикладу, заснований на участі у капіталі більше 50%)³. Отже, визначення одного із ключових концептів юридичної конструкції регулювання трансфертного ціноутворення – асоційованих підприємств – поставлено європейським законодавцем у залежність від національного податкового законодавства країни-члена. Водночас податкове право ЄС окреслює межі, визначає ідейне спрямування вказаного визначення,

¹ An Introduction to Transfer Pricing. *Members of the UN Tax Committee's Subcommittee on Practical Transfer Pricing Issues. Background Paper*. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/06/20110607_TP_Chapter1_Introduction.pdf

² Там само.

³ Dwarkasing R. S.J. The Concept of Associated Enterprises *Intertax* Volume 41, Issue 8/9 (2013). pp. 412-429.

а також закріплює його основні елементи (зокрема, пов'язує умову асоційованості компаній із управлінням, капіталом та контролем між ними).

Ще одним важливим елементом юридичної конструкції трансфертного ціноутворення поряд із концептом асоційованих підприємств є поняття «контрольованих операцій». Критерії порівнюваності операцій між асоційованими підприємствами, які дозволяють застосовувати до них принцип «втягнутої руки», детально розроблені та розкриті у довідкових матеріалах ООН щодо трансфертного ціноутворення, в яких консолідовано практичні питання і проблеми, пов'язані із правовим регулюванням трансфертного ціноутворення, особливо проблеми, з якими стикаються країни, що розвиваються, та підходи, які вони застосовують¹.

Так, процес визначення відповідної ціни, що відповідає принципу «втягнутої руки», як правило, включає аналіз порівнянності. Концепція встановлення порівнянності центральна для застосування принципу «втягнутої руки» та включає аналіз інформації про асоційовані підприємства, що беруть участь у контрольованих операціях, про операції між асоційованими підприємствами, про функції, які вони виконують, а також інформацію, отриману від незалежних підприємств, що беруть участь у зіставних (порівнюваних) операціях (тобто неконтрольованих операціях). Метою аналізу порівнянності завжди є досягнення найвищого можливого ступеня порівнянності, факторів, що визначають порівнянність операцій для аналізу трансфертного ціноутворення. До таких факторів належать характеристики майна або послуг, аналіз функції, активів та ризиків (дослідження всіх специфічних характеристик міжнародної операції або функціональної діяльності, включаючи порівняння виконуваних функцій, використовуваних активів та ризиків, які беруть на себе сторони), аналіз досліджень та розробок компаній (проектування та інжиніринг продукції; виробництво та технологічний інжиніринг; виготовлення, видобування та зберігання продукції; функції маркетингу та дистрибуції, включаючи управління запасами та рекламну діяльність; транспортування; управлінські, юридичні, бухгалтерські та фінансові послуги, кредитування та інкасація, навчання та послуги з навчання та управління персоналом; управління бізнес-

¹ United Nations. Practical Manual on Transfer Pricing For Developing Countries. ST/ESA/347. New York, 2013. 489 p.

процесами; ризики, які необхідно враховувати при визначенні ступеня зіставлюваності контрольованих і неконтрольованих операцій; договірні умови; ринкові умови; географічне розташування; законодавчі правила та обмеження; інші ринкові умови, бізнес-стратегія та ін.¹ Аналіз та зіставлення вказаних показників дозволяє визначити зв'язок між підприємствами та зробити висновок про використання ними методів трансфертного ціноутворення у своїй діяльності. Адже вказаний аналіз дає змогу врахувати ті чи інші критерії при визначенні операції такою, що є контрольованою, та такою, до якої необхідно застосовувати «принцип витягнутої руки», визначає відповідність трансфертних цін ринковим. Водночас відмінність у ціноутворенні може бути зумовлена двома протилежними чинниками: не лише суб'єктивним, який полягає в отриманні додаткової необґрунтованої податкової вигоди, але й об'єктивним, спричиненим відсутністю інформації про ринкові ціни на певні види товарів, робіт, послуг². У зв'язку із цим застосування стандарту «витягнутої руки» дедалі більше піддається обґрунтованій критиці.

Окрім зазначених критеріїв визначення контрольованості операції, невід'ємним елементом юридичної конструкції трансфертного ціноутворення, яка впливає на застосування до контрольованих операцій між асоційованими підприємствами стандарту «витягнутої руки», є ієрархічно вибудована система регламентованих законом *методів для визначення відповідності контрольованих операцій принципу витягнутої руки*. Зазвичай, до методів трансфертного ціноутворення відносять: метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод чистої маржі за операцією; і метод розподілу прибутку. Методи трансфертного ціноутворення наразі не уніфіковані у податковому праві ЄС, однак у внутрішньому законодавстві держав-членів вони знаходять своє нормативне закріплення. Уніфікації та гармонізації

¹ Там само.

² Див. United Nations. Practical Manual on Transfer Pricing For Developing Countries. ST/ESA/347. New York, 2013. 489 p.; Джох Р.В. Трансфертне ціноутворення: причини виникнення й історія розвитку правового регулювання. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2015. № 15. Т.1. С. 101-104; Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ «Ужгородський національний університет». 2020. С. 299-300.

методів трансфертного ціноутворення сприятиме ухвалення Пропозиції Директиви про трансфертне ціноутворення, яка закріплюватиме їх детальний перелік та конкретизуватиме їх зміст¹, в такий спосіб слугуючи їх гармонізації.

Примітно, що транснаціональній корпорації випадає право вибору методу регулювання трансфертного ціноутворення, що підвищує важливість суб'єктивного елементу в юридичній конструкції. Однак система методів характеризується чіткою ієрархічністю їх можливого застосування, яка також часто детально визначається внутрішньодержавним законодавством. Це дозволяє стверджувати про низький рівень дискреції та уможлиблює автономне тлумачення норм, які стосуються трансфертного ціноутворення, як контролюючими органами, так і платниками податків.

Останній елемент юридичної конструкції трансфертного ціноутворення – законодавчо визначені стандарти звітності за такими операціями. Вказаний елемент, так само як і попередні, характеризується підвищеною еволюційністю, адже внаслідок перегляду постійно змінюється та вдосконалюється. Застосований на підставі прийнятого Резолюцією Ради та представників урядів держав-членів щодо документації з трансфертного ціноутворення для асоційованих підприємств у Європейському Союзі 2006 р. Кодексу поведінки, початковий 2-ступеневий варіант звітності за трансфертним ціноутворенням трансформований наразі у триступеневий. Водночас привертає увагу те, що вказані зміни здійснюються через трансформацію статутного законодавства ЄС та держав-членів, а не через заповнення прогалин прецедентним правом ЄС.

Підсумовуючи, зазначимо, що юридичні конструкції трансфертного ціноутворення мають спеціальну правову природу. На відміну від юридичної конструкції необґрунтованої податкової вигоди, яка застосовується європейським податковим правом і національним правом держав-членів як універсальний критерій для виявлення податкових зловживань у різноманітних контекстах, юридичні конструкції трансфертного ціноутворення пов'язані з податковими зловживаннями на транснаціональному рівні, їх використання об'єктивно зумовлює конфлікт інтересів транснаціональної групи з інтересами держави-члена ЄС. Тому європейське законодавство чітко

¹ Proposal for harmonised transfer pricing rules in the EU. Council Directive on transfer pricing. 2023.

та детально регламентує їх основні структурні елементи та складні зв'язки між ними. Так, для юридичних конструкцій трансфертного ціноутворення характерний вузький конкретно визначений суб'єктний склад, конкретний об'єкт контролю, ієрархічно вибудована система регламентованих законом методів для визначення відповідності контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» та законодавчо визначені стандарти звітності за такими операціями. Отже, усе вищезазначене дозволяє нам резюмувати, що юридичні конструкції трансфертного ціноутворення є спеціальними, детально законодавчо регламентованими та відносно визначеними юридичними конструкціями податкового права ЄС.

8.1.4. Юридичні конструкції у сфері протидії офшорному бізнесу за правом ЄС

У контексті ухилення від оподаткування чи уникнення оподаткування за податковим правом ЄС, юридичні конструкції протидії офшорному бізнесу займають особливе місце. Разом із юридичними конструкціями трансфертного ціноутворення, вони стосуються транскордонних операцій, які здійснюються транснаціональними корпораціями, містять конкретні правила боротьби з податковими зловживаннями та пов'язані з агресивним здійсненням податкового суверенітету державами, недобросовісною податковою конкуренцією та агресивним податковим плануванням¹.

Використання офшорних юрисдикцій при здійсненні агресивного податкового планування регламентується вторинним податковим законодавством ЄС, зокрема Директивою у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування, Директивою про адміністративну співпрацю², на рівні ОЕСР координується Модельною конвенцією ОЕСР з подвійного оподаткування, Ініціативою ОЕСР щодо протидії шкідливій податковій практиці, Багатосторонньою конвенцією ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, а також координується на рівні G20/ОЕСР відповідно до проекту BEPS. Окрім того, боротьба зі шкідливою податковою конкуренцією та агресивним податковим плануванням у контексті офшорних

¹Research handbook on European Union Taxation Law. *Panayi Ch. HJI, Haslechner W., Traversa E. ed.* 2020. 672 p. ; International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism. Joachim Englisch ed. 2016. P. 227.

² Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС.

юрисдикцій здійснюється за допомогою інструментів м'якого права ЄС, зокрема Кодексу поведінки та зусиль щодо боротьби з податковими гаванями (*tax heavens*) за допомогою формування так званого «чорного списку» ЄС.

Серед зазначених документів, одним із фундаментальних та основоположних є розроблений ОЕСР План дій щодо Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS), який передбачає ряд заходів, прийнятих міжнародним співтовариством для боротьби з практиками недобросовісної податкової конкуренції. Унікальність Плану дій BEPS полягає у його комплексному характері, охопленні більшості стратегій податкового планування, в яких використовуються прогалини та невідповідності національних та міжнародних правил оподаткування для штучного перенесення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій або юрисдикцій із нульовим оподаткуванням, в яких економічна діяльність відсутня або мінімальна¹. Крім того, винятковість Плану полягає також у тому, що він не є обов'язковим документом. Однак дотримання рекомендованих стандартів проєкту BEPS фактично просувається завдяки підтримці держав, які усвідомлюють нежиттєздатність нерегульованої податкової конкуренції на глобальному рівні.

Отже, держави дотримуються стандартів проєкту BEPS не тому, що вважають, що такі правила відповідають закону або є обов'язковими, а радше через те, що вони визнали та прийняли глобальне бачення, згідно з яким «глобальні податкові проблеми повинні вирішуватися ефективними глобальними засобами». Тому успіх переходу до глобальної податкової координації залежить від того, наскільки ці держави готові підтримати та впровадити проєкт BEPS².

План дій BEPS передбачає 15 кроків і зосереджується на контролі за трансфертним ціноутворенням (Кроки 8-10, 13); оподаткуванні контрольованих іноземних компаній (Крок 3); обмеженні витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами (Крок 4); запобіганні зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування (Крок 6); запобіганні уникненню

¹ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

² Joachim Englisch *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*. 2016. P. 230.

статусу постійного представництва й оподаткування постійних представництв (Крок 7); застосуванні процедури взаємного узгодження¹.

Особливої уваги в контексті протидії офшорному бізнесу заслуговує крок 3, який стосується впровадження правил щодо «контрольованих іноземних компаній».

Конструкція контрольованих іноземних компаній – КІК (Controlled Foreign Companies – CFC) – одна з найбільш застосованих юридичних конструкцій боротьби з офшорним бізнесом. Її метою є зниження стимулів для переміщення доходів у низькоподаткові юрисдикції. Правила контрольованих іноземних компаній полягають у тому, щоб стягувати податок з прибутків іноземних юридичних осіб, власниками яких є резиденти відповідної юрисдикції. КІК є відповіддю на зменшення платниками податків податкової бази в країні своєї резидентності та переміщення доходів до іноземної компанії, яка перебуває під контролем такого платника податків². Концепція КІК сьогодні використовується у багатьох країнах ОЕСР. Регламентовані національним податковим законодавством правила щодо КІК суттєво відрізняються у різних країнах, залежно від того, яка система оподаткування прибутку в них використовується.

Так, у разі використання державою територіальної системи оподаткування прибутку (Франція, Великобританія), вказаний податок стягується з прибутку, отриманого резидентами та нерезидентами на території самої країни. В такому випадку за допомогою застосування юридичної конструкції КІК податкова оптимізація здійснюється у формі повного уникнення оподаткування або зниження ефективних податкових ставок для країни, де розташована така компанія.

Якщо ж країна використовує глобальну систему оподаткування прибутку (до прикладу, США, Німеччина), податок стягується з прибутку, отриманого від міжнародної діяльності резидентів, і прибутку, отриманого від діяльності на території країни компаній-нерезидентів. У такому разі платники податків використовують КІК

¹ OECD 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

² Доповідь ОЕСР «Розробка ефективних правил щодо контрольованих іноземних компаній у сфері протидії уникненню оподаткування» (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules). 2015.

для уникнення оподаткування шляхом отримання значних податкових відстрочок у країнах, в яких така компанія розташована¹.

Можливий також третій варіант використання КІК для податкової мінімізації, який полягає у міжнародному звільненні від оподаткування доходів з іноземним джерелом на основі податкових угод та/або Директиви про материнські та дочірні компанії (зокрема, такий механізм застосовується у Польщі)².

Отже, податкове законодавство кожної держави закріплює власну юридичну конструкцію КІК залежно від того, яка система оподаткування використовується у вказаній державі та які цілі податкової політики така держава переслідує. Водночас, попри складність та різноманітність національних підходів до врегулювання КІК, можна виокремити основні структурні елементи вказаної юридичної конструкції, які становлять її модельну, базову структуру.

Першим таким елементом є використання концепту «*poriz володіння*» (*ownership threshold*) для визначення того, чи вважається компанія контрольованою іноземною корпорацією. Більшість європейських країн вважають іноземну дочірню компанію контрольованою, якщо одна або кілька пов'язаних національних компаній володіють щонайменше 50 відсотками акцій дочірньої компанії. Вказаний підхід застосовується у більшості європейських країн, зокрема в Австрії, Франції, Німеччині та ін³. Водночас, зустрічаються й винятки. Так, у Фінляндії контрольованою іноземною компанією вважається іноземний суб'єкт господарювання, за умови дотримання вимог щодо володіння часткою в компанії не менше 25% самим платником податків або разом з асоційованими підприємствами⁴.

В Україні, із внесенням змін до Податкового кодексу України, також з'явилося положення, яке стосується визначення контрольованих іноземних компаній (ст. 39²). Згідно з податковим кодексом, КІК – це «будь-яка юридична особа, яка контролюється резидентом (фізичною або юридичною особою). ПКУ відносить до КІК й трасти, партнерства, фонди або ж взагалі іноземні утворення без статусу юридичної особи».

¹ Kuzniacki B. Tax Avoidance through Controlled Foreign Companies under European Union Law with Specific Reference to Poland. *Accounting, Economics, and Law*. 2017, 7(1). 47 p.

² Там само.

³ Controlled Foreign Company (CFC) Rules. OECD. URL: <http://qdd.oecd.org/data/CFC/.ALL>

⁴ Там само.

Що стосується критеріїв володіння часткою в іноземній компанії, український законодавець закріпив загальне правило, за яким необхідне встановлення наявності частки в іноземній юридичній особі (статутному або акціонерному капіталі) у розмірі більше ніж 50%. До того ж іноземна компанія визнається контрольованою також у випадку, якщо резидент України «володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 10 відсотків, за умови що декілька фізичних осіб-резидентів України та/або юридичних осіб-резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків, або окремо або разом з іншими резидентами»¹. Таким чином, податкове законодавство України до КІК відносить також компанії опосередкованого володіння.

Другим типовим елементом юридичної конструкції КІК є тест на визначення того, чи повинен доход дочірньої компанії оподатковуватися всередині країни. У більшості європейських країн доход дочірньої компанії підлягає оподаткуванню на користь материнської компанії, *якщо доход дочірньої компанії оподатковується за ставкою нижче певного порогу, або якщо певна частка доходу дочірньої компанії є пасивною*. Пасивний доход включає нетрадиційні види виробничої діяльності, такі як проценти, дивіденди, орендні платежі та роялті.

Третім типовим елементом юридичної конструкції КІК є визначення доходу, отриманого іноземною дочірньою компанією, який підлягає оподаткуванню.

Це правило суттєво відрізняється в різних європейських країнах, охоплених дослідженням. Тоді як деякі країни оподатковують *лише пасивний доход* контрольованої іноземної корпорації, інші оподатковують *весь доход іноземних дочірніх компаній* (активний і пасивний). Країни також можуть оподатковувати *увесь доход, пов'язаний із несправжніми угодами*, тобто угодами, укладеними з метою отримання податкових переваг для материнської компанії².

¹ Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. ст. 112.

² Locher T. CFC Rules in Europe. *Tax Foundation – Europe*. 2021. Available at: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/controlled-foreign-corporation-cfc-rules-europe-2021/>

Водночас, вказаний критерій зазнає суттєвих уточнень згідно з прецедентним правом ЄС. У справі *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue* Суд ЄС підтримав думку Генерального адвоката і дійшов висновку, що правила Великобританії щодо КІК, згідно з якими прибутки певних дочірніх компаній-нерезидентів можуть бути включені до податкової бази материнської компанії в міру їх виникнення є обмеженням свободи заснування, гарантованої Договором про заснування ЄС. Отже, заснування дочірньої компанії в низькоподатковій юрисдикції з метою уникнення сплати податків є реалізацією цієї свободи. Суд ЄС також дійшов висновку, що державам-членам дозволено мати правила КІК для захисту своїх прибуткових баз, однак, щоб бути сумісними з договором, вони повинні бути обмежені запобіганням створенню повністю штучних механізмів, які не відображають економічну реальність¹. Отже, Суд ЄС, всупереч загальноприйнятим правилам щодо КІК, наголосив на праві платників податків мати дочірні компанії в низькоподаткових юрисдикціях, оскільки це забезпечує свободу заснування на території ЄС², цим самим обмеживши податкові правила щодо КІК, встановлені Великобританією. Це свідчить про те, що свободи ЄС можуть використовуватися податковими резидентами ЄС та інших країн для уникнення оподаткування через КІК, засновані в державах-членах ЄС. Однак ці свободи по-різному впливають на практику уникнення оподаткування податкових резидентів ЄС та країн, що не є членами ЄС³.

Як підсумок, юридична конструкція КІК, за прикладом інших юридичних конструкцій податкового права ЄС, має типову структуру (в даному випадку – триелементну) та універсальний характер, який дає можливість імплементувати її, із відповідними коригуваннями, до національних систем податкового права. Основні національні відмінності застосування юридичної конструкції КІК полягають у

¹ Walton M., Tilakapala V., Powell A. Corporation tax: ECJ judgment on controlled foreign companies legislation. Thomson Reuters. Practical Law. 2006. Available at: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/2-204-3110?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/2-204-3110?transitionType=Default&contextData=(sc.Default))

² Case C-196/04. Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (2006). ECLI:EU:C:2006:544.

³ Kuzniacki B. Tax Avoidance through Controlled Foreign Companies under European Union Law with Specific Reference to Poland. *Accounting, Economics, and Law*. 2017, 7(1). 47 p.

частці участі у компанії; статусі особи, що бере участь у компанії; а також списку країн, на які поширюється правило.

Останній момент концептуальним для характеристики юридичних конструкцій протидії офшорному бізнесу, адже стосується визначення *переліку низькоподаткових юрисдикцій (low-tax jurisdiction) та податкових гаваней (tax haven)*, які використовують шкідливі податкові практики.

Більшість держав мають різні критерії та порогові значення для визначення окремих юрисдикцій низькоподатковими або податковими гаванями. Розмежування вказаних понять концептуально важливе при застосуванні юридичної конструкції КІК, оскільки можливості для учасників КІК уникати оподаткування збільшуються, якщо компанія розташована в юрисдикціях, де ефективно оподаткування доходів компаній або інших суб'єктів низьке або взагалі відсутнє¹.

Слід зазначити, що питання визначення та розмежування понять низькоподаткових юрисдикцій і податкових гаваней, попри свою актуальність, залишається недостатньо регламентованим. Загальне розуміння податкової гавані як юрисдикції, яка характеризується відсутністю оподаткування прибутку або дуже низьким рівнем ефективного оподаткування, не завжди застосовне. Так, Блажей Кузняцький у порівняльному аналізі вказаних концептів у польському податковому законодавстві та законодавстві інших держав-членів ЄС зазначає, що інколи навіть країни, що практикують 35-відсоткову ставку податку на прибуток підприємств, можуть вважатися «податковими гаванями»². До прикладу, Мальта, із регламентованою законом вказаною ставкою податку з точки зору польського законодавства (де ставка податку на прибуток підприємств становить 19 відсотків) повинна розглядатись як податкова гавань. Це впливає з того, що польський платник податків, який бере участь у прибутках мальтійської компанії, має право на повернення шести сьомих або навіть усього податку, сплаченого цією компанією. Як наслідок,

¹ Locher T. CFC Rules in Europe. *Tax Foundation – Europe*. 2021. Available at: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/controlled-foreign-corporation-cfc-rules-europe-2021/>.

² Kuzniacki B. Tax Avoidance through Controlled Foreign Companies under European Union Law with Specific Reference to Poland. *Accounting, Economics, and Law*. 2017, 7(1). 47 p.

ефективна ставка податку на прибуток, який генерується мальтійською компанією й отримується польським платником податків, становитиме 5 відсотків або менше¹.

Отже, концепт податкової гавані відносний, оскільки кожна юрисдикція може бути податковою гаванню по відношенню до іншої. Розбіжності в різних підходах до податкових гаваней та низькоподаткових юрисдикцій відображають різні інтереси, що стоять на кону, а також розбіжності в системах оподаткування держав, які застосовують правила щодо КІК. Найширше визначенням податкової гавані – це будь-яка юрисдикція, податкове законодавство якої взаємодіє з податковим законодавством іншої юрисдикції, що дозволяє уникнути оподаткування в цій іншій юрисдикції. Однак, як висловився Арнольд Брайан щодо податкових гаваней: «Будь-яка спроба виміряти відносний податковий тягар у різних країнах надзвичайно складна й повинна враховувати не лише податки на прибуток і податки на прибуток, але й податки на товари, заробітну плату та інші непрямі податки, а також вартість державних послуг і пільг. Як наслідок – судження про відносний податковий тягар дуже приблизні»². Натомість, перспективи включення кожної країни до переліку низькоподаткових юрисдикцій або податкових гаваней слід оцінювати окремо та у світлі конкретних обставин, що мають відношення до оподаткування. Ймовірно, такою складністю у визначенні податкової гавані і низькоподаткової юрисдикції через аналіз її податкової системи зумовлене спрощене бачення низькоподаткових юрисдикцій, яке застосовується ОЕСР. Так, Організація не зважає на критерій відсутності оподаткування при визначенні податкових гаваней, вона акцентує увагу на ефективному обміні податковою інформацією та прозорістю як єдиним, що має значення у цьому контексті. На базі критерію прозорості інформації ОЕСР складає «чорні» та «сірі» списки податкових юрисдикцій. Інколи

¹ Див. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ «Ужгородський національний університет». 2020.

² Arnold J. Brian. Changing the Structure of the International Tax System – the Two Pillar Solution. Fifth international scientific and practical conference «Administrative justice in Ukraine: problems of theory and practice. Tax disputes in administrative proceedings» (july 4-5, 2022). 2022. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pokazniki-diyalnosti/konferencii/2022_01_07_konferentsiia_4_5_07_2022

використання вказаних критеріїв для оцінки низькоподаткових юрисдикцій або офшорів призводить до обмеження такими державами прав платників податків (зокрема тих, які діяли до запровадження транскордонного обміну податковою інформацією) для того, щоб відповідати світовим стандартам податкової прозорості на момент проведення експертної оцінки¹. У грудні 2017 року Група з питань Кодексу поведінки Європейського Союзу (European Union Code of Conduct Group)² оцінила податкову політику юрисдикцій, в яких немає взагалі або є лише номінальний податок («NOONs») за критерієм «економічної сутності» (*economic substance*). Критерій передбачає, що юрисдикція не повинна сприяти офшорним структурам або домовленостям, спрямованим на залучення прибутків, які не відображають «реальну економічну діяльність в юрисдикції»³. Юридичні конструкції вказаних переліків мають цікаву структуру, адже кожна організація, яка їх складає, закладає в основу власні критерії оцінки. Крім того, кількість таких переліків без перебільшення вражає. Це пов'язано з тим, що за найоптимістичнішими оцінками до низькоподаткових юрисдикцій можна віднести, враховуючи різні критерії, приблизно 30 % країн світу⁴. Незважаючи на це, використання конструкції «чорних», «сірих» або ж «білих» переліків податкових юрисдикцій спричинює посилення контролю за діяльністю компаній, які використовують низькоподаткові юрисдикції у схемах податкового планування. В Україні вказана конструкція також використовується. Так, у 2017 р. Постановою КМУ № 1045 затверджено перелік низькоподаткових юрисдикцій, включаючи класичні офшори, однак його використання було спрямоване на визначення контрольованих операцій у механізмі трансфертного ціноутворення.

У контексті боротьби з офшорними юрисдикціями необхідно також згадати конструкцію впровадження *Єдиного Стандарту Звітності (CRS) та міжнародного автоматичного обміну податковою*

¹ Joachim Englisch International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism. 2016. P. 230.

² The *EU Code of Conduct* (business taxation) is an important instrument of the *EU*, which promotes fair tax competition, both within the *EU* and beyond.

³ Там само.

⁴ Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. ... докт. юрид. наук. ДВНЗ "Ужгородський національний університет". 2020. С. 296-297.

інформацією, затвердженого Радою ОЕСР від 15.07.2014 р.¹. Вказана юридична конструкція запроваджена з метою збільшення обміну інформацією між країнами як ключовим інструментом політики для боротьби з транскордонним ухиленням від сплати податків. Її називають найпотужнішою на сьогоднішній день багатосторонньою угодою про обмін інформацією²

Вказаний стандарт складається з таких чотирьох ключових частин: Типова угода з компетентним органом (CAA), що забезпечує міжнародну правову основу для автоматичного обміну інформацією CRS; Єдиний стандарт звітності; Коментарі до CAA та CRS; Посібник користувача XML-схеми CRS. Впровадження Стандарту передбачає збір та передачу такої інформації: подробиці про особу, що контролює «підзвітний рахунок»: повне ім'я; адреса проживання; дата і місце народження (для фізичних осіб); юрисдикція податкової резидентності; ідентифікаційний податковий номер; якщо рахунок корпоративний – уся вищевказана інформація про кожну фізичну особу, яка фактично розпоряджається коштами на рахунку. Номер «підзвітного рахунка». Фінансова інформація: валюта рахунка; поточний баланс; отримана виручка від активної комерційної діяльності; отриманий прибуток від пасивних інвестиційних операцій; інформація про фінансову установу, в якому відкрито рахунок³.

Поруч із юридичними конструкціями контрольованих іноземних компаній, переліку низькоподаткових та офшорних юрисдикцій, Єдиного стандарту звітності, ряд країн у цілях боротьби з офшорним бізнесом використовує також *юридичну конструкцію дуальної системи оподаткування* – подвійного податку на прибуток (*DIT – dual income tax*). Подвійний податок на прибуток поєднує в собі прогресивний податок на трудові доходи та нижчу фіксовану ставку податку на доходи від капіталу. Данія, Фінляндія, Норвегія та Швеція запровадили подвійний податок на прибуток, щоб вирішити низку податкових проблем, які виникли наприкінці 1980-х – на початку 1990-х років. Притаманна скандинавським країнам указана юридична

¹ Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition (Common Reporting Standard (CRS) 2017.

² Casi E., Spengel C., Stage B.M.B. Cross-border tax evasion after the common reporting standard: Game over? *Journal of Public Economics*, Vol. 190, 2020.

³ Scarfone J., Madison K. Paved Paradise: Analysis of the Common Reporting Standard to Combat Tax Avoidance, *Liberated Arts: a journal for undergraduate research*: Vol. 4: Iss. 1, Article 4. 2018.

конструкція побудована на використанні показника «сукупного доходу» – чистого приросту персонального багатства платника податку протягом звітного періоду оподаткування. Важливою частиною філософії, що лежить в основі подвійного податку на прибуток, є те, що база податку на прибуток від капіталу має бути настільки широкою, щоб забезпечити максимально можливий ступінь податкової нейтральності. Відповідно до послідовного застосування ПВК, база податку на доходи від капіталу включатиме такі компоненти: відсотки, дивіденди, приріст капіталу, доход від оренди, роялті, врахований доход від житла, зайнятого власником, врахований доход від капіталу, інвестованого в некорпоративні фірми.

Якщо сума цих компонентів від'ємна, платник податку має право на податковий кредит, який дорівнює ставці податку на прибуток від капіталу, помноженій на від'ємне сальдо¹.

Податкова система Скандинавських країн являє собою особливий підхід до досягнення компромісу між оподаткуванням доходів від капіталу та трудових доходів (або, ширше, некапітальних доходів, оскільки вони включають пенсії та інші форми трансфертів). Цей компроміс має деякі привабливі риси з точки зору податкового адміністрування. Однією з головних переваг системи подвійного оподаткування доходів є легкість, з якою можна інтегрувати корпоративний та індивідуальний податки. Цьому сприяє використання єдиної ставки податку на прибуток підприємств і податку на доходи фізичних осіб².

Особливо ефективною застосування юридичної конструкції подвійного податку на прибуток вбачається у країнах, що розвиваються, адже вона надає привабливу альтернативу, яка вирішує питання податкової конкуренції, зберігаючи при цьому прогресивний податок на трудові доходи³. Вважається, що перспективи застосування юридичної конструкції подвійного податку на прибуток полягають у забезпеченні «горизонтальної соціальної справедливості системи оподаткування та вертикальної соціальної справедливості шляхом градації сукупного доходу на різних рівнях»⁴.

¹ Sørensen P.B. Dual Income Taxes: a Nordic Tax System. in Claus I., Gemmill N., Harding M. and White D. (eds.) *Tax Reform in Open Economies*. Edward Elgar, 2010. 34 p.

² Boadway R. The Dual Income Tax System – An Overview. Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 02, Iss. 3, 2004. pp. 3-8.

³ Bird R.M., Zolt E. M. Dual Income Taxation and Developing Countries. *Columbia Journal of Tax Law*. 2010. Vol. 1. № 2. pp. 174-217.

⁴ Мудрак Н.О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. *Науковий вісник Ужгородського*

Підсумовуючи, варто зазначити, що закріплені європейським податковим правом юридичні конструкції, пов'язані з боротьбою з офшорним бізнесом, активно застосовуються державами у процесі боротьби з відтоком капіталу. Однак доцільно зауважити, що ефективність впровадженого більшістю держав Плану дій BEPS, а також ціннісно орієнтована практика застосування податкового законодавства ЄС сприяють зменшенню практик використання бізнесом офшорних юрисдикцій¹. Вказане є вагомим аргументом на користь підтвердження ефективності ціннісно спрямованої міждержавної взаємодії, пов'язаної із протидією практиками ухилення від оподаткування.

8.1.5. Висновки до підрозділу 8.1

Конструктивність податкового права ЄС є його субстанційною властивістю, яка означає сконструйованість податкового права ЄС державами-членами відповідно до спільно-узгоджених основоположних цінностей ЄС – основоположних прав і свобод особи та фундаментальних свобод Співтовариства. Метою вказаного конструювання податкового права ЄС є задоволення інтегрованого публічного інтересу, який полягає в ефективному розподілі ресурсів та, як наслідок, забезпеченні функціонування єдиного економічного простору на території Співтовариства.

Основні передумови конструктивності податкового права ЄС – єдність цінностей Співтовариства, яка забезпечує поєднання виняткової цінності прав і свобод людини, та важливості фундаментальних свобод Співтовариства, а також потреба у досягненні інтегрованих публічних інтересів Співтовариства.

Неодмінним наслідком конструктивної природи податкового права ЄС є вибудована відповідно до основоположних цінностей ЄС та з метою досягнення інтегрованих публічних інтересів наднаціональна система європейського податкового права з власними основоположними нормативними засадами та базовими юридичними конструкціями.

національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. № 25/2019. С. 5-11.

¹ Weber M. *The Theory of Social and Economic Organization* / ed. by T. Parsons. N.Y. : Free Press, 2012. 440 p.; Мудрак Н. О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. № 25/2019. С. 5-11.*

Юридичні конструкції податкового права ЄС виступають у ролі інструменту, який використовується у правовій аргументації та представляє конструктивну природу податкового права ЄС.

Системоутворюючими властивостями юридичних конструкцій податкового права ЄС, які демонструють його особливу конструктивну природу є побудова їх на фундаментальній ідеї єдності цінностей ЄС та світоглядному призначенні – забезпеченні спільних інтересів, належного функціонування єдиного внутрішнього ринку з урахуванням прав особи і фундаментальних свобод ЄС, а також гнучкість та відкритий зміст юридичних конструкцій податкового права ЄС, який дає можливість долати притаманну податковому праву ЄС невизначеність та забезпечувати його еволюційність.

На відміну від юридичних конструкцій, закріплених податковим законодавством окремих держав, елементи юридичних конструкцій податкового права ЄС, унаслідок їх особливої – гнучкої та відкритої – природи, не закріплені в єдиному законодавчому акті. У протилежність до традиційного розуміння юридичних конструкцій у податковому праві, зокрема, юридичної конструкції податку із його обов'язковими для нормативного визначення елементами внутрішньої структури, елементи більшості юридичних конструкцій європейського податкового права нормативно врегульовані лише частково, основне ж змістове наповнення вони отримують у прецедентному праві Суду ЄС. Автономне тлумачення європейського податкового права по відношенню до національних правопорядків дозволяє розширити зміст юридичних конструкцій і вдосконалити його правове регулювання.

Дослідження основоположних юридичних конструкцій податкового права ЄС, серед яких – загальна юридична конструкція необґрунтованої податкової вигоди та спеціальні юридичні конструкції трансфертного ціноутворення і боротьби з офшорним бізнесом, дозволяють стверджувати, що всі вони характеризуються однією спільною фундаментальною властивістю: юридичні конструкції податкового права ЄС ґрунтуються на загальній ціннісній спрямованості європейського податкового права – забезпеченні спільних інтересів, належного функціонування єдиного внутрішнього ринку з урахуванням прав особи і фундаментальних свобод ЄС. Із цієї властивості випливає ще одна, не менш важлива: основоположною ідеєю для існування таких конструкцій у податково-правовій дійсності ЄС є закладений у фундаменті їх побудови баланс – податкове право ЄС

сконструйване так, щоб не порушувати основоположні свободи ЄС та права людини з одного боку, та не посягати на фіскальний суверенітет держав-членів – з іншого.

Характерне для правової регламентації юридичних конструкцій податкового права ЄС закріплення їх ідейного ядра та ціннісної спрямованості статутним законодавством ЄС. Зокрема, такий характер регламентації притаманний юридичним конструкціям боротьби з ухиленням від оподаткування, серед яких – юридична конструкція загального правила боротьби з ухиленням від оподаткування, юридична конструкція КІК, юридична конструкція трансферного ціноутворення, доктрини ділової мети, переваги змісту над формою і т.д. Податкове законодавство закріплює їх серцевину (зазвичай основне універсальне правило), яке в подальшому деталізується у національному податковому законодавстві держав-членів та перевіряється Судом ЄС на відповідність основоположним ціннісним засадам у вигляді імперативної умови, встановленої первинним податковим правом ЄС – непорушності фундаментальних свобод, закріплених договором про заснування ЄС та основоположних прав і свобод людини.

Вказаним юридичним конструкціям податкового права ЄС належить основоположна роль у здійсненні ціннісної трансформації податкового права окремих держав. Вони, відображаючи конструктивну природу податкового права ЄС і його фундаментальні ціннісні начала, детермінують глобальну ціннісну трансформацію національних податково-правових систем.

8.2. Прецедентне право Суду ЄС у сфері оподаткування як світоглядний та методологічний орієнтир реформування податкового права України

8.2.1. Світоглядний потенціал прецедентного права Суду ЄС у сфері оподаткування і його значення для України

Світоглядна цінність прецедентного права ЄС має кілька фундаментальних передумов. Перш за усе такою передумовою є вплив прецедентного права ЄС на трансформування національного податкового законодавства держав-членів, який обґрунтовується домінуванням у європейському податковому праві принципу верховенства права ЄС. Він впливає із природи європейського права та полягає у пріоритетності права Співтовариства та обмеженні суверенних прав держав-членів у їх правових системах. Застосування вказаного

принципу детермінує скасування будь-якої норми, яка з'являється у правовій системі держави-члена, якщо вона суперечить праву ЄС. До прикладу, вказані правові позиції Суду ЄС знайшли своє відображення у справах *Costa v E.N.E.L.* (1964)¹ та *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA* (1978)². Висновки Суду ЄС у вказаних вище справах, які стосуються верховенства права ЄС, стали ключовим поворотним моментом у підвищенні ефективності правової системи ЄС³.

Можливість розширеного тлумачення положень податкового права ЄС і його судового розвитку залежно від об'єктивних обставин справи демонструє перевагу судового права ЄС порівняно з нормативним регулюванням.

По-друге, передумовою світоглядної цінності прецедентного права ЄС є використання Судом судової аргументації, тлумачення та судового розвитку права для забезпечення гнучкості та еволюційності податкового права ЄС. Отже, прецедентне право ЄС постає ціннісним і методологічним орієнтиром для розвитку податкового права ЄС і трансформації податкового законодавства держав-членів. Вказана ознака є безумовною перевагою податкового права ЄС у порівнянні з податковим правом окремих держав, але водночас вона ускладнює процес гармонізації.

Світоглядна роль прецедентного права Суду ЄС значно складніша та більш багатогранна, ніж тлумачення правових норм та вирішення спорів. Вона полягає у розвитку податкового права ЄС через імплементацію юридичних конструкцій, доктрин та концептів, які відповідають фундаментальним ціннісним орієнтирам ЄС – забезпеченню свобод Співтовариства та захисту прав людини. Це приводить до еволюційності основних юридичних понять і конструкцій та трансформації як європейської правової системи, так і національних правових систем держав-членів. Отже, завдяки функціонуванню Суду ЄС, закріплені первинним податковим правом ЄС ціннісні орієнтири знаходять своє інтерпретаційне, еволюційне продовження у прецедентному праві.

¹ Case 6/64, *Flamino Costa v E.N.E.L.* (1964), *European Court Reports* 585.

² Case 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA* (1978). *ECLI:EU:C:1978:49*.

³ Комарова Т. Роль Суду Справедливості Європейського Союзу у формуванні доктрини конституціоналізації права ЄС. *Право України*. 2019. № 6. С. 69-85.

Настання ціннісного та світоглядного перевороту в ЄС, пов'язаного із прийняттям Хартії основоположних прав Європейського Союзу, та закріплення у ній основних політичних, соціальних та економічних прав громадян стало передумовою трансформування системи правового регулювання на його території. Вказаний переворот детермінував зміну вектора правотлумачної практики Суду ЄС, оскільки неформально зобов'язав розглядати всі справи через «правові лінзи» Хартії ЄС¹, із застосуванням принципу захисту прав людини, який розширив масштаби європейського процесу гармонізації². Бруно де Віте у дослідженні особливостей поєднання економічних цінностей ЄС із правами і свободами людини справедливо відзначає особливе, світоглядне призначення Суду ЄС – «типове судове балансування» між забезпеченням чіткого стандарту недискримінації при доступі до ринку та захист прав платників податків, які виникають у зв'язку з транскордонною економічною діяльністю в Європейському Союзі³.

Найбільш очевидним прикладом судового балансування Суду ЄС між захистом основоположних свобод ЄС та прав платників податків, що впливають з Хартії ЄС та безпосередньо пов'язані із правовим статусом платника податків, були його знакові рішення у справах *Åklagaren v Fransson* (2013)⁴ (Суд звернув увагу на порушення ст. 4 Протоколу № 7 Європейської конвенції про права людини та основні свободи, яка гарантує «право не бути судимим або покараним двічі»⁵, та ст. 50 Хартії, що закріплює «Право не бути судимим або покараним у кримінальному провадженні за одне

¹ Case 5/88, *Hubert Wachauf v Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft* (1989). ECLI:EU:C:1989:321); Case C-260/89, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE and Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou v Dimotiki Etairia Pliroforissis and Sotirios Kouvelas and Nicolaos Avdellas and others* (1991). ECLI:EU:C:1991:254.

² Pătrăuș M.E., Vidrean – Căpușan T.D. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union? *Athens Journal of Law*, 2023, Vol. 9, issue 2. P. 173-186. P. 175.

³ Witte B.D. Balancing of Economic Law and Human Rights by the European Court of Justice, in Dupuy P.-M., Petersmann E.-U., and Francioni F. (eds), *Human Rights in International Investment Law and Arbitration*, International Economic Law Series. Oxford, 2009; online edn, Oxford Academic, 2010. P. 197-207.

⁴ Case C-617/10, *Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson* (2013). International Tax Law Reports. 2013, Vol. 4. p. 699.

⁵ Європейська конвенція про права людини та основні свободи. Протокол № 7. 1950. С. 44-49. URL: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ukr

й те саме кримінальне правопорушення»¹) та *WebMindLicense v Nemzeti* (2015)² (встановив порушення ст. 4(3) Договору ЄС³, ст. 49, 56 і 325 Договору про функціонування ЄС⁴ та ст. 7, 8, 41, 47, 48, 51, 52 Хартії⁵). Обидві справи стосувалися реалізації прав платників податків при здійсненні податкових та кримінальних проваджень. Так, із прийняттям Хартії ЄС прецедентне право Суду дедалі більше набувало рис важливого інструменту для тлумачення основних прав, а також розвитку процесу гармонізації податкових процедур. Під впливом прецедентного права Суду справедливості права людини стали фундаментальною частиною оподаткування⁶ та зайняли ключову роль у процесі європейської уніфікації та гармонізації⁷⁸.

Захист основоположних прав поєднується Судом ЄС із гарантуванням у прецедентному праві фундаментальних свобод та обмеження податкового суверенітету держав-членів.

Податкове право ЄС сконструйоване так, щоб не порушувати основоположні свободи ЄС та права людини, з одного боку, та не посягати на фіскальний суверенітет держав-членів – з іншого, на відміну від податкового права окремих держав-членів та податкового права США, де в основі податково-правового регулювання завжди лежать державні фіскальні інтереси. Показовий у цьому контексті приклад, продемонстрований у дослідженні доктрин боротьби з

¹ The Charter of Fundamental Rights of the European Union. Official Journal of the European Communities. 18.12.2000. C 364/1. Available at: https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf

² Case C-419/14, *WebMindLicenses Kft v Nemzeti Adó- és Vám Főigazgatóság* (2015).

³ Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal* of the European Communities. 2007. C 326, 26/10/2012. P. 0001–0390. Available at: http://data.europa.eu/eli/treaty/teu_2012/oj

⁴ Там само.

⁵ The Charter of Fundamental Rights of the European Union. Official Journal of the European Communities. 18.12.2000. C 364/1. Available at: https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf

⁶ Kasoko E. N. Drawing lessons from the protection of taxpayers' rights in Europe. *Afric Law*. Available at: <https://africlaw.com/2013/11/13/drawing-lessons-from-the-protection-of-taxpayers-rights-in-europe/>

⁷ Pătrăuș M.E., Vidrean – Căpușan T.D. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union? *Athens Journal of Law*, 2023, Vol. 9, issue 2. P. 173-186.

⁸ Там само.

ухиленням від сплати податків у Сполучених Штатах та Європейському Союзу Патріції Лампрівейв. У ньому авторка здійснила порівняльну оцінку американської доктрини економічної сутності (*US economic substance doctrine*) та європейської доктрини повністю штучних домовленостей (*wholly artificial arrangements*). Загалом, обидві доктрини засновані на відсутності економічної реальності операції та її здійсненні не з поважної комерційної причини, а з метою отримання податкової вигоди. Науковиця звернула увагу на те, що об'єктивно-суб'єктивна дуальність у структурі вказаних доктрин робить їх схожими. Однак вона зауважила, що ототожнювати вказані доктрини не варто. Оскільки, серед іншого, вирішальне значення для визначення неявних умов реалізації американської доктрини економічної сутності (незважаючи на те, що деякі прогалини все ще потребують заповнення) відіграла масштабна судова практика США. Водночас у європейському податковому праві кількість рішень Суду ЄС, які чітко роз'яснюють концепції та аспекти доктрини повністю штучних угод, досить обмежена. Таке різне позиціонування доктрин, спрямованих на боротьбу із податковою мінімізацією, між судами США та Судом справедливості вчена пояснює надзвичайно важливим у контексті забезпечення фундаментальних свобод Співтовариства аргументом: у судах США завжди переважало *викорінення зловживань у сфері оподаткування* та, як наслідок, максимізація доходів державної казни, тоді як у Європейському Союзі *пріоритетом є не порушення основних свобод*, встановлених Договором про заснування Європейського Союзу, незважаючи на важливість усунення зловживань у сфері оподаткування¹.

Практика Суду ЄС засвідчує, що національні правила боротьби з ухиленням від сплати податків тлумачаться досить суворо, оскільки національна боротьба з ухиленням від сплати податків розглядається як виправдання для обмеження основоположних свобод ЄС². У сфері прямого оподаткування Суд оцінює, яку свободу або свободи

¹ Lampreave P. An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union. *Bulletin for international taxation*. Amsterdam. Vol. 66 (2012), no. 3 ; p. 153-169 P. 153-169.

² Chen S.C. Predicting the 'Unpredictable' General Anti-Avoidance Rule (Gaar) in EU Tax Law. *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*. Vol. 5, Issue 1, 2018. P. 110.

необхідно перевірити, чи має місце дискримінація, а отже, обмеження свободи, і чи може воно бути виправданим¹.

Наприклад, розглянувши справу *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker* (1995) Суд виявив юридичну конструкцію непрямой дискримінації платника податків унаслідок незастосування до нього фіскальними органами опції так званого «подружнього сплітінгу»², що спричинило неможливість зменшення податку з доходу. Як наслідок, Судом встановлено наявність у податковому законодавстві ФРН посягання на одну із фундаментальних свобод – свободу руху робочої сили всередині ЄС³. У справі *Lasteyrie du Saillant* (2004) Суд зафіксував обмеження свободи пересування та вибору місця проживання громадян держав-членів ЄС, регламентовані французьким податковим законом⁴, оскільки встановив, що обмежуючі заходи повинні сприяти досягненню поставленої мети та не виходити за правові рамки, необхідні для її досягнення. Суд підкреслив, що обмеження допустимі лише в тих випадках, коли вони сприяють втіленню в життя правомірної цілі, сумісної з європейським правом, і можуть бути виправдані істотними причинами, пов'язаними з інтересами суспільства. Порушення однієї із фундаментальних свобод ЄС французьким законодавством – сам факт зміни платником податків свого французького місця проживання – був розцінений як організація схеми ухилення від оподаткування⁵.

Окрім вищезазначених свобод, посягання на свободу надання послуг на території ЄС, передбачене нідерландським податковим законодавством, Суд зафіксував у справі *X NV* (2012)⁶. Крім того, особливо ретельно питання порушення фундаментальних свобод вивчалось Судом у справах, які стосувалися трансфертного ціноутворення та діяльності контрольованих іноземних компаній⁷, оскільки застосування вказаних механізмів до транснаціональних справ

¹ Pfeiffer M. What Hides Behind the Notion of Tax Avoidance in the ECJ's Case-Law? 2020. P. 10

² Див. Wrede M. The Income Splitting Method: Is it Good for Both Marriage Partners? *German Economic Review*. 2003, 4(2): P. 203-216.

³ Case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker* (1995), 225.

⁴ Case C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* (2004), Slg. S 2004.

⁵ Там само.

⁶ Case C-498/10, *X NV* (2012), ISr 2013, 26.

⁷ Glahe M. Transfer pricing and fundamental freedom. *EC Tax Review*. Vol.22 (5), 2013. P. 223.

переважно зумовлює порушення свободи заснування¹. Важливим висновком Суду у вказаних справах є те, що сама лише реалізація основоположної свободи не може породжувати загальну презумпцію зловживання положеннями національного законодавства про прямі податки. Суд стабільно підтверджує цю позицію у значній кількості справ, таких як *Commission v. Belgium* (1996)², *X NV* (2012)³, *Cadbury Schweppes* (2006)⁴, *Thin Cap Group Litigation* (2007)⁵, *SIAT* (2012)⁶, *Eqiom* (2017)⁷. У справах *Deister Holding* (2017) та *Eqiom* (2017) Суд також вважає неприйнятною «загальну презумпцію шахрайства та зловживань (...), яка компрометує цілі директиви»⁸.

Якщо положення національного законодавства обмежують дію принципу свободи заснування та здійснення економічної діяльності, а також дію принципу вільного руху капіталу, то дії компаній, які можуть викликати сумніви у податкових органів, є неминучими наслідками будь-яких інших обмежень свободи заснування та здійснення економічної діяльності. Зокрема, в мотивувальній частині свого рішення у справі *Cadbury Schweppes ma Cadbury Schweppes Overseas* Суд ЄС зазначає, що встановлення загальної презумпції ухилення від сплати податків та виправдання такого заходу в іншій державі-члені ЄС є неможливим, позаяк перешкоджає здійсненню основоположних свобод, гарантованих Договором.

¹ Case C-311/08, *Société de Gestion Industrielle (SGI) v Belgian State* (2010).

² Case C-278/94, *Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium* (1996), ECLI:EU:C:1996:321.

³ Case C-498/10, *Staatssecretaris van Financiën v Fiscale Eenheid X NV cs* (2012), IStR 2013, 26.

⁴ Case C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* (2006). ECLI:EU:C:2006:544.

⁵ Case C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Comi* (2007); Case C-352/08, *Zwijnenburg v. Staatssecretaris van Financiën* (2010). ECLI:EU:C:2010:282.

⁶ Case C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) v État belge* (2012). ECLI:EU:C:2012:415.

⁷ Case C-6/16, *Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v Ministre des Finances et des Comptes publics* (2017). ECLI:EU:C:2017:641.

⁸ Case C-504/16, *Deister Holding AG and Juhler Holding A/S v Bundeszentralamt für Steuern* (2017). ECLI:EU:C:2017:1009; Case C-6/16, *Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v Ministre des Finances et des Comptes publics* (2017). ECLI:EU:C:2017:641.

У більш загальному плані Суд вважає, що «компетентні національні органи не можуть обмежуватися застосуванням заздалегідь визначених загальних критеріїв, а повинні піддавати кожну конкретну справу загальній перевірці. Згідно з усталеною судовою практикою, така перевірка повинна бути відкритою для судового перегляду»¹. Більше того, загальна презумпція не допускається, навіть якщо вона «зумовлена самою лише можливістю надання відступу від неї на розсуд адміністративного органу»².

Внутрішні правила, які застосовуються автоматично, «по суті, можна порівняти з неспростовною презумпцією ухилення від сплати податків або уникнення оподаткування», і «вони самі по собі не є достатньою підставою для висновку про те, що [операція], здійснена особою, яка підлягає оподаткуванню і проживає в державі-члені, обов'язково є штучною»³.

З аналізу вказаних та ряду інших «податкових» справ видається показовим те, що Суд при прийнятті рішень посилається на усталену судову практику, спрямовану на забезпечення стійкого балансу прав і свобод людини, фундаментальних свобод ЄС та податкових обмежень, які застосовувались до платників податків національним законодавством держав-членів, вказуючи, зокрема, на необхідність встановлення істотних причин чи цілей для застосування подібних обмежень до платників податків.

Отже, саме у ціннісній єдності прецедентного права ЄС, яка розкривається через гарантування ним захисту прав людини у поєднанні із фундаментальними свободами співтовариства, спрямованими на досягнення справедливості оподаткування, а не у виключній боротьбі з ухиленням від оподаткування та захистом власних фіскальних інтересів та інтересів держав-членів проявляється світоглядна роль прецедентного права ЄС у трансформуванні національних правових систем.

¹ Case C-196/04. Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (2006). ECLI:EU:C:2006:544.

² Там само.

³ Pinto Nogueira J. F. Abuse, Proportionality and the Burden of Proof in CJEU's Case Law on Direct Taxation. *Taxes Crossing Borders: Liber Amicorum. Prof. Dr R.G. (Rainer) Prokisch. 2022.* P. 14-16. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4272922>

8.2.2. Методологічний потенціал прецедентного права Суду ЄС у сфері оподаткування і його значення для України

Методологічний потенціал прецедентного права Суду ЄС криється в особливостях здійснення ним власних правотлумачних повноважень. У сфері непрямого оподаткування повноваження Суду ЄС можна охарактеризувати як ординарні повноваження судового органу, який надає звужену чи розширену інтерпретацію правових положень статутного законодавства.

Водночас, під час аналізу рішень Суду ЄС у справах щодо прямого оподаткування, привертають увагу його надзвичайно широкі повноваження, які вочевидь виходять за межі звичайної інтерпретації правових положень первинного та вторинного податкового законодавства, та зіставлення з ними положень національних правових систем держав-членів¹. Частково це пояснюється особливою правовою природою права Суду ЄС, яка полягає у поєднанні культури континентальної і загальної правових систем. Попри те, що в основі функціонування Суду лежить континентальна традиція права, розширене тлумачення основоположних концептів та формування цілих судових доктрин у практиці Суду ЄС дозволяє стверджувати про інтеграцію у діяльності Суду традицій загальної системи права, методології, юридичної техніки застосування прецеденту та його використання національними судами держав-членів при розгляді аналогічних справ².

Наявність у Суду ЄС правотворчих повноважень піддається обґрунтованій критиці у науковій літературі. У вказаному контексті яскраво демонструє вказаний підхід позиція щодо природи прецедентного права Суду ЄС, висловлена Станіславом Шевчуком. Вчений наголошує, що воно (прецедентне право Суду ЄС. – В.Р.) нерозривно пов'язане з нормативними положеннями первинного і вторинного податкового законодавства ЄС, які динамічно тлумачить або доповнює, а тому прецедентне право Суду ЄС «не відіграє незалежної ролі, а з моменту свого постановлення стає призмою розуміння такого положення і тому має таку саму силу, що й положення, яке ним тлумачиться»³. С. Шевчук резонно підсумовує, що рішення Суду

¹ Goldberg D. The Ordinary and Extraordinary Power of the European Court of Justice. *GITC Review*, Vol.VI, No. 2. pp. 17-40.

² Там само.

³ Шевчук С. Судова правотворчість: світовий досвід і перспектива в Україні: монографія. К.: Реф., 2007. 640 с.

ЄС, не будучи нормативними актами, можуть розглядатися виключно як «прецедент тлумачення»¹.

Хоча Суд ЄС як судовий орган формально не наділений повноваженнями щодо правотворення, а в науковій літературі активно заперечується «правотворча природа повноважень Суду», адже вона порушує цінності демократії та верховенства права², дослідження прецедентного права Суду ЄС у сфері податкових зловживань дозволяє стверджувати про наявність у нього повноважень із *судового розвитку права*. Такий розвиток лежить в основі подальшої адаптації країнами-членами податкового законодавства до вимог європейського податкового права та усунення зафіксованих у прецедентному праві Суду ЄС суперечностей, що призвели до порушення прав платників податків та фундаментальних свобод ЄС. З цього приводу слушним видається зауваження Олександра Водянікова, який справедливо зазначає, що «практика Суду становить частину і первинного, і вторинного, і третинного права ЄС»³. Його місце у праві ЄС зумовлене тим джерелом права, норми якого інтерпретуються Судом. Аргументація, яку використовує Суд при вирішенні справи, розширене або звужене тлумачення положень статутного законодавства, завдяки чому вони отримують свою системну і змістовну інтерпретацію, по суті становить «судовий розвиток права»⁴. Отже, Суд шляхом застосування телеологічного та систематичного тлумачення установчих договорів не лише заповнює прогалини в праві ЄС, але й фактично розвиває і навіть творить право⁵.

¹ Bast J. On the Grammar of EU Law: Legal Instruments. Jean Monnet Working Paper 9/03. 2003. 73 p. Available at: <http://www.jeanmonnetprogram.org/archive/papers/03/030901-05.pdf>.

² Див. Шевчук С. Судова правотворчість: світовий досвід і перспектива в Україні : монографія. К. : Реф., 2007. 640 с.; Blauburger M., Kelemen R. D. Can courts rescue national democracy? Judicial safeguards against democratic backsliding in the EU. *Journal of European Public Policy*. 2017; 24(3). P. 321-336; Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві : дис. ... докт. юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 446 с.

³ Водяніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СOT та ЄС: порівняльний аналіз : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. С. 115-117.

⁴ Zimmermann R. Statuta Sunt Stricte Interpretanda? Statutes and the Common Law: A Continental Perspective. *Cambridge Law Journal*. 1997, No. 56, Issue 02. P. 321. Цит. За Водяніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СOT та ЄС: порівняльний аналіз : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 251 с.

⁵ Водяніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СOT та ЄС: порівняльний аналіз : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. С. 115-117.

Попри те, що у науковій літературі вказана позиція тільки набуває популярності¹, еволюційний розвиток прецедентного права ЄС продовжує підтверджувати її на практиці. Сьогодні інтерпретація та системний розвиток Судом ЄС положень європейського та національного податкового законодавства держав-членів щодо прямого оподаткування, поряд із конституційними принципами, які лежать в основі організованого суспільства, міжнародними угодами та політичним устроєм, відіграє роль важливого правового обмеження для необмеженої суверенної влади окремих держав².

Широкі повноваження щодо судового розвитку права у сфері прямого оподаткування обґрунтовуються перш за все тим, що справи у сфері прямого оподаткування стосуються перевірки національних податкових правил на відповідність праву ЄС. Тобто методологічна цінність таких судових рішень полягає у дослідженні положень національного податкового законодавства на предмет їх відповідності загальновизнаним європейським обмеженням для того, аби захистити інтереси Співтовариства та забезпечити функціонування єдиного вільного ринку.

Так, вчені виокремлюють такі фундаментальні положення, які лежать в основі судових рішень Суду ЄС щодо прямого оподаткування та обмежують фіскальні інтереси держав-членів: заподіяння

¹ Див.: Goldberg D. The Ordinary and Extraordinary Power of the European Court of Justice. *GITC Review*, Vol.VI, No. 2. pp. 17-40; Pinto Nogueira J. F. Abuse, Proportionality and the Burden of Proof in CJEU's Case Law on Direct Taxation. *Taxes Crossing Borders: Liber Amicorum Prof. Dr R.G. (Rainer) Prokisch*. 2022. P. 14-16. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4272922>; Tax Law Design and Drafting, vol. 1; International Monetary Fund. Chapter 2. Legal Framework for Taxation. Victor Thuronyi, ed. 1996. P. 1; Zimmermann R. Statuta Sunt Stricte Interpretanda? Statutes and the Common Law: A Continental Perspective. *Cambridge Law Journal*. 1997, No. 56, Issue 02. P. 321; Анакіна Т. Прецедентні рішення Суду Європейських співтовариств у становленні правопорядку ЄС. Підприємництво, господарство і право. 2008. No 2. С. 49-52; Водянніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 251 с.; Комарова Т. В. Рішення Суду Європейських Співтовариств: питання судового активізму. Проблеми законності : респ. міжвід. наук. зб. X. : Нац. юрид. акад. України, 2008. Вип. 94. С. 232-238; Якименко Х.С., Сало В.І., Окладна М.Г. Правотворча діяльність інститутів Європейського Союзу. Державне будівництво та місцеве самоврядування. Вип 27, 2014. С. 77-91. С. 80.

² Tax Law Design and Drafting, vol. 1; International Monetary Fund. Chapter 2. Legal Framework for Taxation. Victor Thuronyi, ed. 1996. P. 1.

шкоди фінансовим інтересам держав-членів через заборону зловживання правами, що застосовувалась на розсуд держав-членів за допомогою національних положень про боротьбу зі зловживаннями; а також обмеження фіскальних інтересів держав-членів через застосування положення про заборону зловживання правами як виправдання для обмеження свободи заснування в ЄС, у випадку, якщо доведено відсутність реальної економічної діяльності¹.

Вказані обмеження податкових повноважень держав у сфері протидії податковим зловживанням, встановлені у прецедентному праві, є проявом непрямой гармонізації національного податкового права держав-членів до податкового права ЄС з тим, щоб забезпечити дотримання (непорушення) основних свобод Співтовариства. В їх регламентації та системному тлумаченні вбачається дотримання Судом принципу балансування інтересів у ЄС – положення національного законодавства, яке обмежує інтерес ЄС або національні інтереси, можливе, якщо воно реалізується у межах повноважень. Як тільки воно виходить за межі повноважень, таке обмеження підлягає забороні².

Як наслідок, Суд ЄС як методологічний прийом застосовує «хитке балансування» на межі інтересів Співтовариства та національних інтересів держав-членів, знову ж таки впливаючи на розмежування податкових повноважень у сфері прямого оподаткування³. Вказаний прийом Суд використовує, вирішуючи конфлікт між національною податковою системою та Договором про заснування ЄС, чим демонструє реальну владу впливати на формування різних аспектів національних податкових систем⁴.

Через використовувану судову аргументацію, тлумачення та судовий розвиток права Суд ЄС забезпечує гнучкість та еволюційність податкового права ЄС, а його прецедентне право слугує ціннісним і методологічним орієнтиром для розвитку податкового права ЄС, трансформації податкового законодавства держав-членів. Отже, особлива, конструктивна природа прецедентного права Суду

¹ Tax Law Design and Drafting, vol. 1; International Monetary Fund. Chapter 2. Legal Framework for Taxation. Victor Thuronyi, ed. 1996. P. 1.

² Pinto Nogueira J. F. Abuse, Proportionality and the Burden of Proof in CJEU's Case Law on Direct Taxation. Taxes Crossing Borders: Liber Amicorum Prof. Dr R.G. (Rainer) Prokisch. 2022. P. 14-16. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4272922>. Див. *Equim*

³ Goldberg D. The Ordinary and Extraordinary Power of the European Court of Justice. *GITC Review*, Vol. VI, No. 2. pp. 17-40.

⁴ Там само.

ЄС детермінувала його особливу роль у становленні європейського правопорядку.

Розроблені Судом ЄС *юридичні конструкції, доктрини та концепти*, через які розкривається їх зміст у сфері протидії зловживанню податковим правом (правами), імплементуються не лише державами-членами, для яких рішення є обов'язковими для врахування, але й іншими країнами. Адже рішення Суду ЄС, як джерела м'якого права, закладають світоглядні основи, які стають квінтесенцією побудови національних правових систем держав. Особливо зримо вказану ознаку демонструє аналіз рішень Суду ЄС у справах щодо податкового планування.

Практика Суду ЄС у податкових спорах, пов'язаних із податковим плануванням, наразі є однією з найбільш розроблених і систематизованих, однак вона також нова й не зовсім усталена, оскільки залежить від багатьох чинників (різні політичні погляди держав-членів ЄС, податкова політика та податкова поведінка суб'єктів, які її розробляють, транснаціональний характер податкового планування).

У зазначеній категорії справ, окрім судового розвитку права та розроблення ряду нових для європейського права концептів, важливий захист Судом прав і свобод компаній від посягань з боку держав-членів унаслідок застосування останніми юридичних конструкцій боротьби з податковими зловживаннями.

Ключова для визначення позиції з цього питання справа *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (2006)*, у якій Судом зроблено компетентний висновок щодо обмеження свободи заснування ЄС і надано комплексне тлумачення концепту податкового планування.

Рішення у вказаній справі стало, без перебільшення, знаковим. У ньому суд ЄС заклав основу для нової концепції розгляду та тлумачення податкових спорів по суті в цілому. Зокрема, введення поняття «повністю штучних угод» та їх характеристики зумовило й визначило розвиток всієї сфери податкового планування на роки вперед. Інші рішення Суду ЄС після справи *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (2006)* більш детально і конкретно описали концепцію «повністю штучних угод» під впливом практики податкового планування, визначивши, яке податкове планування

законне і як саме його слід відрізнити від ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування¹.

У справі *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (2006)* Суд розглядав проблему свободи заснування підприємств та отримання податкових пільг в Європейському Союзі. Група Cadbury Schweppes і Cadbury Schweppes Overseas Limited подали апеляцію на претензії податкової служби Великобританії до спеціальної комісії Сполученого Королівства, заявивши, що **законодавство** Сполученого Королівства *щодо КІК суперечить положенням Договору про функціонування Європейського Союзу* щодо вільного руху капіталу. За результатами розгляду справи Суд ЄС підтримав позицію компанії, встановивши, що положення законодавства Великобританії (як держави-члена) *не можуть бути застосовані та обмежувати права і свободи компанії, яка заснувала дочірню компанію під іноземним контролем*, якщо з усіх обставин справи випливає, що, незалежно від отримання податкових пільг, *ця компанія здійснює фактичну господарську діяльність у будь-якій державі-члені ЄС*².

Як підсумок, у вказаній справі Суд зробив два ключових висновки:

1. Згідно з усталеною судовою практикою, хоча пряме оподаткування належить до їхньої компетенції, держави-члени повинні здійснювати її відповідно до права Співтовариства.

2. Якщо положення національного законодавства *обмежують дію принципу свободи заснування та здійснення економічної діяльності*, а також дію принципу вільного руху капіталу, то дії компаній, які можуть викликати сумніви у податкових органів, є неминучими наслідками будь-яких інших обмежень свободи заснування та здійснення економічної діяльності. Зокрема, в мотивувальній частині свого рішення Суд ЄС зазначає, що встановлення загальної презумпції ухилення від сплати податків та виправдання такого заходу в іншій державі-члені ЄС *неправомірні, оскільки це перешкоджає здійсненню основоположних свобод, гарантованих Договором*³.

¹ Zelmenis J. Definition of Tax Planning in the Case Law of the Court of Justice of the EU (ECJ). *Socrates*. RSU elektroniskais juridisko zinātnisko rakstu žurnāls. 2022, Nr. 2 (23). С. 132.

² Case C-196/04. *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (2006)*. ECLI:EU:C:2006:544.

³ Там само.

Суд ЄС роз'яснив свою позицію щодо свободи заснування компаній та здійснення господарської діяльності. Він зазначив, що створення компанії в державі-члені ЄС з метою отримання прибутку відповідно до законодавства, що передбачає податкові пільги, *само по собі не є достатнім зловживанням цією свободою* і, відповідно, не є порушенням. Стаття 43 Угоди про заснування ЄС передбачає, що свобода заснування та здійснення економічної діяльності *дозволяє займатися економічною діяльністю, засновувати підприємства та керувати ними відповідно до умов, передбачених законодавством, у тому числі для юридичних осіб, заснованих у відповідній державі-члені ЄС*. Водночас статті 43 і 48 Угоди також передбачають обмеження дії свободи заснування та здійснення господарської діяльності, виправдане *«загальним інтересом»*. Однак Суд ЄС встановив, що *необхідність запобігання зменшенню податкових надходжень до бюджету не є елементом такого «загального інтересу»*, який би виправдовував обмеження свободи заснування та здійснення господарської діяльності. Більше того, Суд ЄС підкреслив, що створення компанією-резидентом дочірньої компанії в іншій державі-члені ЄС не створює загальної презумпції ухилення від сплати податків і не може гарантувати реалізацію основоположних свобод, гарантованих Угодою.

Обмеження свободи заснування та здійснення господарської діяльності може бути виправданим, якщо йдеться про *повністю штучні домовленості*, за допомогою яких компанія намагається обійти законодавство зацікавленої держави-члена ЄС. Уперше це формулювання (повністю штучних домовленостей) було застосовано Судом ЄС у справі *Imperial Chemical Industries plc v Kenneth Hall Colmer (1998)*, яка стосувалася податкових положень Великої Британії, що забороняють застосування податкових пільг у зв'язку зі збитковістю дочірньої компанії холдингу¹. Такі ж аргументи Суд ЄС використовував і в інших складних справах, зокрема, у справі про податок на дивіденди (*Commission of the European Communities v Italian Republic (2009)*) та *Belgium v Truck Centre SA Belgian State-SPF Finances v*

¹ Case C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). ECLI:EU:C:1998:370.

*Truck Centre (2008)*¹. До того ж, посилання на цілком штучні домовленості наявне майже у всіх справах про зловживання у сфері прямого оподаткування, а саме у справах *Lankhorst-Hohorst (2002)*, *Glaxo Welcome (2009)*, *Lammers & Van Cleeff (2008)*, *Masco Denmark (2016)*, *Commission vs UK (2014)*². Цю судову практику можна тлумачити як таку, що вимагає від податкових органів доведення факту, що поведінка платника податків є «повністю штучною домовленістю», а отже, покладає на них тягар доведення такої домовленості.

Незважаючи на те, що існує низка питань, які не дозволяють дати чітке визначення податкового планування, справа *Cadbury Schweppes* стала основою для визначення фундаментального підходу до розуміння того, що таке «законне податкове планування» і як його можна відрізнити від ухилення від сплати податків. У ній визначено кілька підходів (концепцій), на основі яких можна з певною точністю судити про законність податкового планування³. Крім того, Суд закріпив у мотивувальній частині рішення та розтлумачив ряд концептуальних понять, як-от: «повністю штучні домовленості» (*wholly artificial arrangements*), «недобросовісна практика» (*harmful practice*), «об'єктивні та суб'єктивні критерії/фактори», «компанія-поштова скринька» (*mailbox company*), «фіктивна компанія» (*bogus company*). Зазначені поняття – ключові для рішення, на них ґрунтується методологія оцінки правомірності податкових маневрів компанії ЄС.

Отже, Суд ЄС розробив ряд доктрин та концепцій, відсутніх у статутному податковому праві ЄС, які мають концептуальне значення для функціонування єдиної європейської податкової системи. Вказані конструкції були лише фрагментарно згадані у первинному і вторинному праві ЄС, однак саме у прецедентному праві відбулася розробка їх цілісної концепції, яка зумовила подальшу адаптацію

¹ *Commission of the European Communities v Italian Republic (19.11.2009)*; *Belgium v Truck Centre SA Belgian State-SPF Finances v Truck Centre SA (18.09.2008)*.

² *Case C-324/00, Lankhorst-Hohorst (2002)*. ECLI:EU:C:2002:749; *Case C-182/08, Glaxo Welcome (2009)*. ECLI:EU:C:2009:559; *Case C-105/07, Lammers & Van Cleeff (2008)*. ECLI:EU:C:2008:24; *Case C-593/14, Masco Denmark (2016)*, ECLI:EU:C:2016:984; *Case C-530/11, Commission vs UK (2014)*. ECLI:EU:C:2014:67.

³ *Mauricio C. M. J. Transfer pricing and the arm's length principle in the European Union law and domestic law. 2013. P. 31.*

правових систем держав-членів через імплементацію вказаних конструкцій у податкове законодавство або ж врахування судами при прийнятті рішень у схожих справах.

Методологічна цінність прецедентного права полягає у тому, що Суд ЄС використовує свої рішення для розробки визначень, притаманних європейській правовій системі, які уніфіковані, мають єдине розуміння при використанні в різних правових системах та автономно тлумачаться в податковому праві ЄС. Існування концепцій європейського права залежить від автономного тлумачення європейських правових норм, що вперше було проголошено Судом ЄС у 1964 році у справі *Unger (1964)*¹. Фактично, в межах вказаних повноважень Суд ЄС почав розробляти концепції європейського права, які є автономними від внутрішніх правопорядків держав-членів².

Здійснення автономного тлумачення європейського права Судом має концептуальне методологічне значення, адже без нього не можна вести мову про поняття європейського права, а лише про національну або місцеву версію понять, що містяться в європейських правових нормах. Автономне тлумачення дозволяє концепціям, розробленим у рішеннях Суду ЄС, тлумачитися і застосовуватися однаково в усіх правових системах держав-членів³.

Отже, через судову аргументацію, тлумачення та судовий розвиток права Суд ЄС забезпечує гнучкість та еволюційність податкового права ЄС, у вказаних умовах його *прецедентне право стає ціннісним і методологічним інструментом для розвитку податкового права ЄС і трансформації податкового законодавства держав-членів*.

Незважаючи на актуальність використання юридичних конструкцій та основоположних концептів податкового права ЄС в українській правовій дійсності, застосування практики Суду ЄС при

¹ Case 75/63, Mrs M.K.H. *Hoekstra (née Unger) v Bestuur der Bedrijfsvereniging voor Detailhandel en Ambachten* (Administration of the Industrial Board for Retail Trades and Businesses). (1964) ECR 177 184-185; Rott P., «What is the Role of the ECJ in EC Private Law?» – A Comment on the ECJ judgments in *Océano Grupo, Freiburger Kommunalbauten, Leitner and Veedfald*.

² Joined cases C-197/94 and C-252/94, *Société Bautiaa v Directeur des Services Fiscaux des Landes and Société Française Maritime v Directeur des Services Fiscaux du Finistère* (1996) ECR I-00505.

³ Rocha A.G. *European Tax Law Concepts in the ECJ's case law: the concepts of tax, valid commercial reasons, withholding tax and centre of main interests of the debtor*. 2013. 44 p.

правозастосуванні, яке здійснюється українськими судами, формально поки що неможливе. На відміну від використання судової практики Європейського Суду з прав людини, механізм застосування прецедентного права Суду ЄС в Україні формально відсутній. З цього приводу висловився Верховний Суд у своєму рішенні у справі № 9901/636/18 від 12.03.2019 р., відзначивши безпідставність посилення сторони на рішення Європейського суду справедливості, долучене до матеріалів справи, вказав на те, що «правові позиції, сформульовані у рішеннях Європейського суду справедливості, можуть враховуватися адміністративними судами як *аргументація, міркування стосовно гармонійного тлумачення національного законодавства України* згідно з усталеними стандартами правової системи Європейського союзу, *однак не як правова основа (джерело права) врегулювання відносин, щодо яких виник спір* (виділено мною. – В.Р.)»¹. Суд зауважив, що Рішення Суду ЄС діють лише у межах правової системи Європейського Союзу, а оскільки Україна не є державою-членом ЄС, на її юрисдикцію вказані судові рішення не поширюються.

Вказаний момент має тимчасовий характер, оскільки набуття Україною статусу кандидата в члени ЄС створює перспективи для набуття статусу судовою практикою Суду ЄС обов'язкового характеру вже в осяжному майбутньому². Поки що фундамент для подальшого правового врегулювання використання прецедентного права ЄС Україною закладений у Ст. 264 Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС. Так, у ній зазначається, що «Сторони домовились, що вони застосовуватимуть статті 262, 263(3) або 263(4) цієї Угоди з використанням як джерела тлумачення критеріїв, що впливають із застосування статей 106, 107 та 93 Договору про функціонування Європейського Союзу, зокрема *відповідну судову практику Суду Європейського Союзу*, а також відповідне вторинне законодавство,

¹ Постанова від 12.03.2019 № 9901/636/18 Верховний Суд. Велика Палата https://verdictum.ligazakon.net/document/80783425?utm_source=jurliga.ligazakon.u

² Монаєнко А. Практика Суду ЄС з питань прямого оподаткування. *Юридична Газета*. 2022. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/praktika-sudu-es-z-pitan-pryamogo-opodatkuвання.html>

рамкові положення, керівні принципи та інші чинні адміністративні акти Союзу (виділено мною. – В.Р.)»¹.

Попри тимчасову відсутність правової підстави для повноцінного використання прецедентного права ЄС в Україні, її євроінтеграційні амбіції змушують імплементувати до національного податкового права та практики його застосування основоположні юридичні конструкції податкового права ЄС та концепції, які лежать в їх основі.

Зокрема, через імплементацию податкового права ЄС в українській правозастосовній практиці та національному законодавстві з'явилися такі основоположні концепти, як контрольовані іноземні операції, асоційовані підприємства, трансфертне ціноутворення, принцип «витагнутої руки», економічна реальність операцій, податкові наслідки господарських операцій і т.ін. Крім того, судова практика поповнилася непритаманними українській правовій традиції судовими доктринами – належної обачності платника податків (під час належного та розумного вибору контрагентів)², необґрунтованої податкової вигоди³, ділової мети (або розумної економічної причини)⁴, штучних угод та реальності господарських операцій⁵.

¹ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони Двостороння угода від 27.06.2014. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/mu14097?an=6>

² Див. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду № 826/6821/13-а від 17.12.2020 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630530>; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду № 380/2589/22 від 03.08.2023 р. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/112616295>.

³ Постанова Верховного Суду № 2а-19379/11/2670 від 24.10.2018 р.; Постанова Верховного Суду №826/487/16 від 19.11.2019 р., Постанова Верховного Суду №826/11531/14 від 20.01.2016 р.

⁴ Постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду № 804/7948/16 від 06.06.2018 р.; Постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду № 822/844/16 від 02.10.2018 р.

⁵ Див: Постанова Верховного Суду № 809/117/13-а від 22.03.2018 р.; Постанова Верховного Суду № 815/24/17 від 10.04.2018 р.; Смичок Є. М. Співвідношення судової доктрини в доктрині податкового права з іншими правовими категоріями. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні наук.* No 4. Том 1. 2020. С.156.

Імплементуючи судові доктрини та основоположні юридичні конструкції податкового права ЄС, держава-член ЄС або будь-яка третя держава мимоволі визначає їх пріоритетність та поступово гармонізує власне податкове законодавство, приводить його у відповідність до податково-правових стандартів. Отже, через імплементацію понять – базових концепцій, судових доктрин та цілих юридичних конструкцій європейського податкового права у національне податкове законодавство держав-членів та практику його застосування знаходить свій прояв методологічний вплив рішень Суду ЄС на внутрішньодержавне податкове право. Водночас вказаних заходів недостатньо для гармонізації правових систем окремих держав та ЄС. Точкове застосування окремих доктрин, понять та елементів юридичних конструкцій податкового права ЄС не може мати своїм наслідком трансформування національної податкової системи. Досягти належного рівня реформування можна лише комплексно, перш за все враховуючи основні ціннісні начала для трансформування національного податкового законодавства – захист прав та свобод людини і основоположних свобод, гарантованих ЄС, а також спрямування податкової політики держави на досягнення інтегрованих публічних інтересів Співтовариства.

8.2.3. Висновки до підрозділу 8.2

Світоглядна цінність прецедентного права Суду ЄС має кілька фундаментальних передумов. Перш за все передумовою цінності прецедентного права є вплив на трансформування національного податкового законодавства держав-членів, який обґрунтовується домінуванням у європейському податковому праві принципу верховенства права ЄС. Він впливає із природи європейського права та полягає у пріоритетності права Співтовариства й обмеженні суверенних прав держав-членів у їх правових системах. Застосування вказаного принципу детермінує скасування будь-якої норми, яка з'являється у правовій системі держави-члена, якщо вона суперечить праву ЄС. По-друге, передумовою світоглядної цінності прецедентного права ЄС є використання Судом судової аргументації, тлумачення та судового розвитку права для забезпечення гнучкості та еволюційності податкового права ЄС.

Методологічна роль прецедентного права Суду ЄС значно складніша та більш багатогранна, ніж тлумачення правових норм та вирішення спорів. Вона полягає у розвитку податкового права ЄС через імплементацію юридичних конструкцій, доктрин та концептів, які відповідають фундаментальним ціннісним орієнтирам ЄС –

забезпеченню свобод Співтовариства та захисту прав людини. Суд ЄС використовує свої рішення для розробки визначень, притаманних європейській правовій системі, які є уніфікованими та мають єдине розуміння при використанні в різних правових системах та автономно тлумачаться в податковому праві ЄС.

Через використання судової аргументації, тлумачення та судовий розвиток права Суд ЄС забезпечує гнучкість та еволюційність податкового права ЄС, а його прецедентне право стає ціннісним і методологічним орієнтиром для розвитку податкового права ЄС і трансформації податкового законодавства держав-членів. Вказана ознака є безумовною перевагою податкового права ЄС у порівнянні з податковим правом окремих держав.

Методологічна роль прецедентного права Суду ЄС у процесі інтеграції законодавства держав-членів до законодавства ЄС полягає у імплементації ними розроблених Судом основоположних юридичних конструкцій та концептів податкового права ЄС. Вказана імплементація в поєднанні з концептуально важливим ціннісно орієнтованим реформуванням податкового законодавства держав-членів, в основі якого лежить пріоритет прав людини та фундаментальних свобод Співтовариства, є квінтесенцією трансформації податкового права держав-членів ЄС та його уніфікації з податковим правом ЄС із метою задоволення інтегрованих публічних інтересів Співтовариства.

8.3. Висновки до розділу

Конструктивність є субстанційною властивістю податкового права ЄС, яка означає його сконструйованість спільно-узгодженими уявленнями держав-членів ЄС про його основоположні цінності – права і свободи особи та фундаментальні свободи Співтовариства, з метою задоволення інтегрованого публічного інтересу.

Загальні (спільні) або ж інтегровані (об'єднані) публічні інтереси Співтовариства, які є основною метою його створення та функціонування, становлять квінтесенцію конструктивності податкового права ЄС і визначають особливу природу такої конструктивності. Відповідно до статутного законодавства ЄС, вказані інтереси полягають у ефективному розподілі ресурсів та, як наслідок, забезпеченні функціонування єдиного економічного простору на території Співтовариства.

Неодмінним наслідком конструктивної природи податкового права ЄС є вибудована у відповідності із основоположними цінностями ЄС та з метою досягнення інтегрованих публічних інтересів

наднаціональна система європейського податкового права, з власними основоположними нормативними засадами та базовими юридичними конструкціями.

Світоглядний та методологічний потенціал юридичних конструкцій права ЄС полягає у тому, що вони є інструментальним феноменом, основна мета якого – уможливити функціонування права, забезпечивши його соціально бажану ціннісну спрямованість.

Серед системоутворюючих властивостей юридичних конструкцій податкового права ЄС, які демонструють його особливу конструктивну природу, варто виокремити дві, найбільш фундаментальні та основоположні. Перша властивість юридичних конструкцій податкового права ЄС полягає у тому, що юридичні конструкції, як і податкове право ЄС в цілому, ґрунтуються на єдності цінностей ЄС та їх світоглядному призначенні – забезпеченні спільних інтересів, належного функціонування єдиного внутрішнього ринку з урахуванням прав особи і фундаментальних свобод ЄС.

Другою фундаментальною властивістю юридичних конструкцій податкового права ЄС, зумовленою його конструктивною природою є гнучкість та відкритий зміст, який дає можливість долати притаманну податковому праву ЄС невизначеність і забезпечувати його еволюційність.

Елементи юридичних конструкцій податкового права ЄС, унаслідок їх особливої – гнучкої та відкритої – природи, не закріплені в єдиному законодавчому акті та не мають сталої структури. На відміну від традиційного розуміння юридичних конструкцій у податковому праві, зокрема, юридичної конструкції податку з його обов'язковими для нормативного визначення елементами внутрішньої структури, елементи більшості юридичних конструкцій європейського податкового права нормативно врегульовані лише частково, основне ж змістовне наповнення вони отримують у прецедентному праві Суду ЄС. Автономне тлумачення європейського податкового права по відношенню до національних правопорядків дозволяє розширити зміст юридичних конструкцій і вдосконалити його правове регулювання.

Завдяки гнучкості та відкритості формулювань, які використовуються при визначенні юридичних конструкцій, податкове право ЄС утворює наднаціональну правову систему і правову культуру загальноєвропейського зразка. Статутне законодавство ЄС закріплює тільки ідейне ядро та ціннісну спрямованість юридичних конструкцій. Наприклад, регламентуючи конструкції боротьби з ухиленням від оподаткування, серед яких – юридична конструкція загального правила боротьби з ухиленням від оподаткування, юридична конструкція КІК, юридична конструкція трансферного ціноутворення,

юридичні конструкції протидії офшорному бізнесу і т.д., податкове законодавство закріплює їх ідейне ядро (зазвичай, основне універсальне правило), яке в подальшому деталізується у національному податковому законодавстві держав-членів, а Суд ЄС перевіряє вказані правила на відповідність основоположним ціннісним началам у вигляді імперативної умови, встановленої первинним податковим правом ЄС – непорушності фундаментальних свобод, закріплених договором про заснування ЄС та основоположних прав і свобод людини.

Вказаним юридичним конструкціям податкового права ЄС належить, на нашу думку, основоположна роль у здійсненні ціннісної трансформації податкового права держав-членів. Вони, відображаючи конструктивну природу податкового права ЄС та його фундаментальну ціннісну спрямованість, детермінують глобальну ціннісну трансформацію національних податково-правових систем.

Світоглядне призначення прецедентного права Суду ЄС зумовлена тим, що воно відіграє концептуальну роль у досягненні компромісу між абсолютною визначеністю та конструктивною природою податкового права ЄС, спрямованого на досягнення так званої «невизначеності на межі». Отже, Суд ЄС зберігає специфічні характеристики і автономію правового порядку ЄС, забезпечує послідовність і однаковість у тлумаченні його правових норм.

Особлива правова природа прецедентного права ЄС зумовлена поєднанням у діяльності Суду ЄС ознак загальної та континентальної правових традицій полягає у тому, що повноваження Суду зі звичних інтерпретаційних, правотлумачних унаслідок його унікальності та неординарності поступово трансформувались у повноваження із судового розвитку податкового права.

Через використання судової аргументації, тлумачення та судовий розвиток права, Суд ЄС забезпечує гнучкість та еволюційність податкового права ЄС, а його прецедентне право стає ціннісним і методологічним орієнтиром для розвитку податкового права ЄС і трансформації податкового законодавства держав-членів. Вказана ознака – безумовна перевага податкового права ЄС у порівнянні з податковим правом окремих держав, але водночас ускладнює процес гармонізації. Адаптація національного законодавства в таких мінливих та еволюційних умовах постає надзвичайно складним завданням.

Світоглядна та методологічна роль прецедентного права Суду ЄС значно складніша та більш багатогранна, ніж тлумачення правових норм та вирішення спорів. Вона полягає у розвитку податкового права ЄС через імплементацію юридичних конструкцій, доктрин та концептів, які відповідають фундаментальним ціннісним орієнтирам ЄС – забезпеченню фундаментальних свобод Співтовариства та захисту основоположних прав і свобод людини.

Наукове видання

ПОДАТКОВЕ ПРАВО ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЯК ЦІННІСТЬ

Колективна монографія

*За редакцією доктора юридичних наук,
професора Гаврилюк Р. О.*

Літературна редакторка

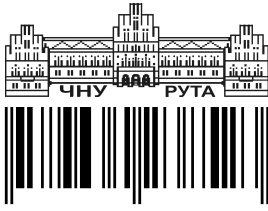
Оксана Колодій

*Технічна редакторка,
дизайн обкладинки*

Юліанна Віщак

Підписано до друку 20.05.2024. Формат 60x84/16
Папір офсетний. Друк різнографічний.
Ум.-друк. арк. 44,2. Обл.-вид. арк. 47,5. Зам. 1001п. Тираж 100.
Видавництво та друкарня Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича
58002, м.Чернівці, вул. Коцюбинського, 2
e-mail: ruta@chnu.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №891 від 08.04.2002 р.



ISBN 978-966-423-852-3

TAX LAW OF THE EUROPEAN UNION AS A VALUE
