
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 Юрійвна, 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 сокровенного 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 Скіллою 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

<i>ПРИ РОЗГЛЯДІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ</i>	<i>324</i>
--	-------------------

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
<i>РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ЯК ЦІННІСТЬ</i>	<i>393</i>
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

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 у край 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 Європейському Союзі 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 еталонний 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 сьогоденній 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 обґрунтувала 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. Шудоцькі 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 ґатунку (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 договірного процесу 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 Суд 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 ДЕС і ДФЕС, 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 рецепіює 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 організацій 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. Р.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://pjv.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 правова 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 Союзом, 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, такий 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 справляють 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) не-законодавчі 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 не-законодавчі 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.

Імплементаційний акт. Підкреслюючи необхідність впровадження прийнятих правових актів Союзу в національне законодавство держав-членів, статтею 291 ДФЄС визначено особливості використання терміна «імплементаційний» – до назви такого акта додається слово «імплементаційний»¹. Зокрема, визначено, що держави-члени Євро-союзу вживають усіх заходів національного законодавства, необхідних для імплементації юридично обов'язкових актів Союзу, тобто таких, що є зобов'язальними для них. І ще одна вимога: якщо для імплементації юридично обов'язкових актів Союзу необхідні однакові умови (уніфіковані умови)², ці акти надають імплементаційні 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 імплементаційних 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 (ДЕС і ДФЕС) 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 безперерйну 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, імпорتنі 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 ДФЕС)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 ДФЕС 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 дій 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 однакостайно 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 фінансової 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 їх від інших джерел вторинного права ЄС, однак демонструють їх 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 отримають 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 відбутися 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 реалізовувати задля цілей директиви), механізм її імплементації може відрізнятися 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 визнає 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 посилалися 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 домігся 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 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>

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 приєднатися 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 Бортнікова 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 Ehricke U. Die richtlinienkonforme und die gemeinschaft rechtskonforme 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 директивного 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 право.

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 украй 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; ґ) 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 імplementований 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 імплементована національним законодавством).

Імплементація 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.