

№ 614. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/614-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.06.2023).

6. Рішення Конституційного Суду України у справі за поданням 47 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення підпункту 1 пункту 3 розділу IV Закону України «Про Конституційний Суд України» (в редакції Закону України від 4 серпня 2006 року № 79-V) (справа про повноваження Конституційного Суду України) : від 26 червня 2008 р. № 13-рп/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-08#Text> (дата звернення: 15.06.2023).

7. Кодекс України про надра : Закон України від 27 липня 1994 р. № 132/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1994. № 36. Ст. 340. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 15.06.2023).

DOI <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-432-0-20>

PECULIARITIES OF LEGAL REGULATION OF TAXATION IN THE EUROPEAN UNION

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗИ

Vudvud K. S.

*Postgraduate Student at the Department
of Public Law
Yuriy Fedkovych Chernivtsi
National University
Chernivtsi, Ukraine*

Вудвуд К. С.

*аспірантка кафедри публічного права
Чернівецький національний
університет імені Юрія Федьковича
м. Чернівці, Україна*

Праворозуміння і правозастосування у сфері податкових право-відносин в Україні осмислюється з урахуванням принципового оновлення національного податкового права, в основі якого – адаптація податкового права України до права Європейського Союзу (далі – ЄС). За таких обставин питання правового регулювання оподаткування в ЄС, утверджене світоглядно-правовими аспектами функціонування податкової системи України, відзначається актуальністю його деталь-ного вивчення.

У мінливих, таких, що породжують глобальні виклики, умовах розвитку суспільних відносин, суттєвого вираження набувають відповідні проблемам і тенденціям та орієнтовані на забезпечення справедливості, ефективності і перспективності механізмів податкового регулювання особливості правової регламентації оподаткування на рівні Європейського Союзу.

Податкова діяльність Європейського Союзу, забезпечена правом ЄС як особливою системою регулювання суспільних відносин, здійснюється відповідно до «повноважень, наданих йому державами-членами згідно з установчими договорами заради досягнення визначених в них цілей», тоді як «повноваження, яких не надано Союзові згідно з договорами, залишаються за державами-членами» (стаття 5 Договору про Європейський Союз) [1, с. 18]. У Договорі, що визначає порядок функціонування Союзу та встановлює сфери, межі та механізми реалізації його повноважень (далі – Договір про функціонування ЄС), оподаткування не згадується у межах жодної категорії повноважень Союзу [1, с. 51–53], попри те, що забезпечується нормами, які означають податкову компетенцію, незважаючи на відсутність в них прямого на це посилання.

Так, податкові положення закріплені у Главі 2 Розділу VII «Спільні правила конкуренції, оподаткування та наближення законодавства» Договору про функціонування ЄС (статті 110-112), крім того, стаття 113 Договору регулює питання «гармонізації законодавства стосовно податків з обороту, акцизних зборів та інших форм непрямих оподаткування тією мірою, якою така гармонізація необхідна для забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку та для уникнення спотворення конкуренції» [1, с. 94]. Застосовними у сфері прямого оподаткування є, з огляду на значення оподаткування для цілей простору без внутрішніх кордонів, що забезпечує вільний рух товарів, осіб, послуг та капіталу, яким є внутрішній ринок, норми Договору щодо свободи руху працівників (статті 45-48), свободи заснування (статті 49-55), свободи надання послуг (статті 56-62) та свободи руху капіталу (статті 63-66), зокрема щодо апроксимації прямих податків шляхом «наближення таких законів, підзаконних або адміністративних актів держав-членів, що безпосередньо впливають на створення або функціонування внутрішнього ринку» (стаття 115) [1, с. 95]. Поміж цим, сумісними із заходами податкового регулювання розглядаються передбачені статтями 107 і 108 Договору про функціонування ЄС правила про допомогу, що надається державами-членами, які розкривають змістовні, серед іншого, у податковому аспекті ознаки

поняття державної допомоги та, за висновками європейської податково-правової доктрини, «все більше позначаються у сфері прямих податків» [2, с. 9]. Можливість застосування заходів фінансового характеру прописана і у спрямованих на забезпечення охорони довкілля статтях 192 і 194 Договору про функціонування ЄС, що у сучасних умовах становлять особливий інтерес для оподаткування, як-от визначення «законодавчої компетенції стосовно запровадження екологічно мотивованих податкових надходжень» тощо [3, с. 176].

Водночас, фінансові положення Договору про функціонування ЄС в частині статті 311, які постають важливими в контексті заснованих на податках власних ресурсів ЄС, у тому числі потенційних нових власних ресурсів, таких як корпоративне оподаткування (*BEFIT*), податок на фінансові операції (*FTT*), податок на криптовалюти та ін., не становлять, згідно зі свідченнями сучасних академічних досліджень, правову основу для останніх, не надаючи ЄС жодних повноважень щодо оподаткування, але уможливаючи встановлення нових категорій власних ресурсів або скасування існуючих [4, с. 47].

Разом з договірними положеннями значеннєвими у податковій сфері видаються фундаментальні права, вміщені у Хартії основних прав Європейського Союзу з її «вирішальною роллю у захисті прав європейських платників податків» [5, с. 3], а також загальні принципи права ЄС як «визнаний стандарт і основний критерій для аналізу нормативно-правового регулювання податкових відносин у ЄС, що допомагає пояснювати та тлумачити податкове законодавство» [6, с. 52].

Значний правовий масив у податковій сфері становлять також акти вторинного права Європейського Союзу, зокрема податкові директиви ЄС, окремими прикладами яких є Директива 2003/49/ЄС про спільну систему оподаткування, що застосовується до виплат процентів та роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів; Директива 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЄС; Директива 2011/96/ЄС про материнські та дочірні компанії; Директиви ЄС щодо запобігання уникненню оподаткування (*ATAD I* (2016/1164/ЄС) та *ATAD II* (2017/952/ЄС)); Директива 2022/2523/ЄС про встановлення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у Союзі (*Pillar Two*) тощо. Помітна специфіка застосування податкових директив ЄС відзначається питаннями «тлумачення останніх та їх впливу на національне законодавство держав-членів» [7], потреби їх адаптації

до швидкозмінного середовища шляхом внесення змін та доповнень. Свідченням цього є оновлення Директиви 2003/96/ЄС про оподаткування енергії (ETD) щодо запровадження нової структури податкових ставок та розширення бази оподаткування.

Синергетичний підхід у питаннях непрямого і прямого оподаткування мають рекомендаційні за характером та водночас корелятивні до юридично обов'язкових актів інструменти «м'якого права» (*soft law*) – рекомендації, висновки, кодекси поведінки (Кодекс поведінки щодо оподаткування бізнесу) та ін. Притаманна європейському податковому середовищу проблема одностайного ухвалення законодавства обумовлює, – відповідно до тверджень М. Ламенш, – роль «м'якого права» у сфері прямого оподаткування, а так само посилює його значення у сфері ПДВ. Однак, «воно не забезпечує правової визначеності, на яку мають право платники податків», – наголошує М. Ламенш [8, с. 341]. У продовження наведеного зауваження проблематика застосування «м'якого» права ЄС характеризується, з точки зору О. Штефан, нечіткістю у розрізненні правових наслідків застосування «м'якого права» і «жорсткого права» та неоднозначністю у реалізації принципу верховенства права при застосуванні положень «м'якого права» [9].

Зрештою, динамічним джерелом права ЄС щодо оподаткування, акселерація якого відбувається на тлі ускладнення податкового права ЄС з підстав осучаснення вимірів податкового суверенітету та податкової гармонізації в ЄС, є рішення Суду Європейського Союзу в податкових спорах. Зосереджені навколо оподаткування та дотичних до нього питань внутрішнього ринку судові прецеденти увиразнюють пов'язані з реалізацією податкового права ЄС питання його узгодженого тлумачення на внутрішньодержавному рівні та на рівні ЄС, правового захисту прав платників податків, сумісності права ЄС з податковим законодавством держав-членів.

Отже, правове регулювання податкових відносин у Європейському Союзі характеризується розгалуженою системою джерел податкового права ЄС, що постають важелем у податково-правовому забезпеченні вимог сьогодення. Детерміноване констеляцією суспільних перетворень переосмислення податково-правового регулювання у Європейському Союзі визначається становленням особливостей дії податкового права та його тлумачення, що відображають впровадження податкових інновацій, подолання прогалін у податковому праві ЄС, а також врахування наслідків податкових правил ЄС для національних податкових режимів держав-членів.

Література:

1. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями: Міжнародний документ від 07.02.1992, 25.03.1957. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

2. Adamczyk Ł. & Majdańska A. The sources of EU law relevant for direct taxation. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C., Rust A., Kofler G., Spies K. (Eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation: Seventh Edition*. Spiramus Press. 2022. P. 9.

3. Schratzenstaller M. & Krenek A. Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget. *Intereconomics*. 2019. Volume 54. Number 3. P. 176.

4. Barreau F. The Legitimacy of the EU's Tax-Based Own Resources. Lindholm J. & Hultqvist A. (Eds.), *The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law*. Volume 14. Hart Publishing. 2023. P. 47.

5. Pătrău M. & Vidrean-Căpușan T. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union? *Athens Journal of Law*. 2023. P. 3.

6. Bizioli G. & Reimer E. Equality, ability to pay and neutrality. Panayi Ch. HJI, Haslehner W., Traversa E. (Eds.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar Publishing. 2020. P. 52.

7. Lukkien M. & Steenbergen J. Interpretation of EU tax directives and the impact on the national laws of EU Member States. URL: <https://www.ibanet.org/Interpretation-of-EU-tax-directives-and-impact-on-national-laws-of-EU-Member-States>

8. Lamensch M. Key policy issues for the future of the EU VAT system. Panayi Ch. HJI, Haslehner W., Traversa E. (Eds.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar Publishing. 2020. P. 341.

9. Stefan O. Soft Law and the Enforcement of EU Law. Jakab A. & Kochenov D. (Eds.), *The Enforcement of EU Law and Values: Ensuring Member States' Compliance*. Oxford University Press. 2017. P. 200–217.