

ФІНАНСОВЕ ПРАВО



Руслана Гаврилук

докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
(Чернівці, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6750-4340>
Researcher ID: D-5380-2016
r.havrylyuk@chnu.edu.ua

Петро Пацурківський

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
(Чернівці, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5081-7842>
Researcher ID: D-5476-2016
p.patsurkivskyy@chnu.edu.ua



УДК 347.73 + 341.171

ПРИРОДА ОСНОВОПОЛОЖНИХ СУБСТАНТИВНИХ (МАТЕРІАЛЬНИХ) ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Анотація. Актуальність теми дослідження зумовлена одержанням Україною статусу кандидата для набуття повноправного членства в спільноті держав – членів Європейського Союзу (ЄС), а також початком безпосередніх переговорів між Україною та ЄС із цього питання, з одного боку, та не розробленістю проблематики природи основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС в українському правознавстві, з другого боку.

Метою статті є розкриття природи основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС, порівняння її з природою аналогічних принципів права Євро-союзу зокрема, а також принципів права загалом.

У результаті одержано такі результати: до основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС належить принцип гармонізації законодавства Співтовариства у сфері непрямого оподаткування та принцип недискримінації (рівності) усіх суб'єктів податкового права. Перший із цих принципів у найбільш концептуальному вимірі проявляється: 1) у рамковій гармонізації законодавства у сфері податків з обігу, акцизів, інших непрямих податків такою мірою, якою така гармонізація необхідна з метою забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку і недопущення спотворення конкуренції; 2) у мінімальній гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування. Квінтесенція концепції принципу недискримінації за податковим правом ЄС полягає в тому,

що жодна з держав-членів не може обкладати прямо чи опосередковано продукцію інших таких же держав вищими внутрішніми податками будь-якого гатунку, ніж ті, якими прямо або опосередковано оподатковується подібна вітчизняна продукція, а також не може обкладати продукцію інших таких же держав внутрішніми податками, які за своєю природою могли б опосередковано захищати інші види її продукції. Як пряма, так і непряма податкова дискримінація укорінені в податковому суверенітеті держав-членів, проте цей їх зв'язок по-різному проявляється назовні. Крім того, непряма податкова дискримінація зумовлюється також спонтанною взаємодією приватних суб'єктів господарювання на внутрішньому ринку ЄС. В основоположних субстантивних (матеріальних) принципах податкового права ЄС втілилися методом діалектичного зняття властивості загальноправових основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права Євросоюзу загалом. Проте вирішальним природою основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС зумовлена метафізикою податково-правового простору ЄС, а також відповідними контекстами Євросоюзу і держав-членів на внутрішньому ринку ЄС у цій сфері суспільних відносин. Саме тому природа основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права Євросоюзу складна і суперечлива, як і відповідна податково-правова дійсність, що її породила. У нинішніх парадигмальних межах правового простору Євросоюзу загалом та податково-правового простору ЄС зокрема, вона не може бути зміненою кардинальним чином.

Ключові слова: основоположні субстантиви (матеріальні) принципи права; основоположні субстантиви (матеріальні) принципи права ЄС; основоположні субстантиви (матеріальні) принципи податкового права ЄС; принцип недискримінації (рівності) податкового права ЄС; антропність (людиномірність) податкового права ЄС; конструктивність податкового права ЄС; контекстуальність податкового права ЄС.

Одержання Україною статусу кандидата для набуття повноправного членства в спільноті держав – членів Європейського Союзу (далі – ЄС), а також початок безпосередніх переговорів між Україною та ЄС із цього питання по-новому актуалізувало традиційно важливу для вітчизняної правничої науки проблематику досліджень різних аспектів права Євросоюзу, зокрема і його податкового права. Цей сегмент права ЄС, як і інші якісно виокремлені складові, і попередньо не був *terra incognita* для українських учених-юристів, які розробляли відповідну тематику. Його вивчення здійснювалося впродовж усього часу існування незалежної і суверенної України. Водночас по суті до останнього часу воно відбувалося, на нашу думку, переважно, за невеликими винятками, у стилі “оглядових екскурсій”, коли передусім бралися до уваги зовнішні, найбільш очевидні прояви правових явищ ЄС. Найбільшим недоліком цього підходу є те, що у його парадигмальних межах неможливо збагнути і глибоко осмислити іманентну природу та властивості відповідних інститутів цього права.

Зокрема, на практиці це означає нагромадження відповідного фактичного матеріалу, його первісний, переважно кількісний, аналіз та узагальнення, формулювання на основі цього окремих наукових фактів, певних оцінок та узагальнень, гіпотез і навіть деяких висновків. Це повною мірою стосується і вивчення податкового права ЄС та його принципів у попередній період. Чималий за кількістю перелік наукових праць і в цій предметній сфері, як переконає досвід, сам собою не переріс у їхню нову якість, під якою в науці зазвичай мається на увазі продукування якісно нових знань про пра-

вову дійсність, особливо щодо природи і властивостей відповідного пласту права.

Податкове право ЄС, як і правовий простір Євросоюзу загалом, є особливим правовим утворенням, яке було б принциповою світоглядною і методологічною помилкою ідентифікувати як міжнародне право чи як певну сукупність національних правових систем держав-членів. Воно містить у собі багато різноякісних за їх природою пластів правової матерії. Зокрема, податкове право ЄС поєднує в собі первинне право Установчих Договорів ЄС, похідне (вторинне) право Євросоюзу – регламенти, директиви та рішення інституцій ЄС, нетипові акти Співтовариства (вони включають у себе: акти, що регулюють внутрішню роботу інституцій ЄС; програми загальної гармонізації права ЄС; загальні декларації та міжінституційні угоди, укладені та схвалені Парламентом, Радою і Комісією). На переконання Суду ЄС, усі ці акти мають правове значення¹. Величезний якісно виокремлений пласт податкового права ЄС являє собою прецедентне право Суду ЄС, яке складається з його рішень із загальних питань права ЄС та рішень щодо оподаткування. Невід'ємною частиною цього пласту податкового права ЄС є його “м'яке право”: керівні принципи Комітету з податків на додану вартість; пояснювальні записки Європейської Комісії; висновки Експертної групи з податків на додану вартість.

Усі зазначені вище пласти податкового права Євросоюзу “зшивають” в єдине ціле невидимими та нерозривними швами основоположні субстантивні (матеріальні) принципи податкового права ЄС. Виокремлення із цілісного правового масиву податкового права Євросоюзу цих принципів, а також з'ясування їх природи та властивостей і є предметом цього дослідження.

Метою дослідження є розкриття природи основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС, порівняння її з природою аналогічних принципів права Євросоюзу зокрема, а також принципів права загалом.

В основу його *пізнавального інструментарію* покладено аксіологічний, антропосоціокультурний і генетичний підходи, загальнонаукові принципи історизму й об'єктивності.

1. Основоположні субстантивні (матеріальні) принципи як квінтесенція права. Розуміння сенсу і правової природи принципів права у його різних пізнавальних традиціях суттєво, а нерідко і парадигмально відрізняється між собою. Це можна адекватно та переконливо продемонструвати на позиціонуванні відповідними пізнавальними традиціями конституції держави як джерела цих принципів. Як загальновідомо, вона поєднує в собі щонайменше три пласти правової матерії, докорінно відмінних між собою: 1) природне право як об'єктивну, буттєво укорінену систему вроджених і невідчужуваних людських прав; 2) позитивне конституційне право, представлене юридичними нормами власне Конституції держави; 3) конституційні узви-

¹ Judgment of the CJEU of 27 September 1988, C- 204/86, Greece v Council, paras 15 and 16.

часення та традиції правокористування, зумовлені соціокультурним та історичним контекстом, який породив відповідну конституцію².

Юридичний позитивізм як поки що найпоширеніша в Україні традиція правопізнання атрибутивно пов'язує принципи права із другим зазначеним нами пластом конституційної матерії. Він розуміє їх як 'певні державні (юридичні) правила', які об'єктивні в тому сенсі, що 'існують незалежно від індивідуальної свідомості кожного суб'єкта, до якого вони звернені'³. Ці правила пов'язані між собою у певну ієрархічну систему, у якій сила правила та його місце зумовлюються виключно місцем юридичного акта позитивного права держави в ієрархії усіх її юридичних актів, у якому воно сформульовано. Найбільшу силу у цій системі принципів позитивного права мають його конституційні принципи. Вони нерідко називаються також загальними принципами позитивного права. До них належать передусім принципи верховенства Конституції держави, її прямої дії, принцип верховенства права у випадку закріплення його у тексті відповідної конституції та низка інших принципів.

Антропосоціокультурний підхід до правопізнання пов'язує принципи права із правовою реальністю, в якій вони буттєво (спонтанно) укорінені. Ці принципи є для нього несучими конструкціями права і вказують на його певну "правову метафізику"⁴. У їх сприйнятті С. Погребняком – це "згустки правової матерії"⁵, В. Гацелюком – 'своєрідні "білі карлики" правової матерії'⁶, а О. Федорчук – "душа права"⁷. Тобто принципи права є правовою матерією, проте якісно відмінною від її основної маси. Як слушно зауважує С. Погребняк, принципи права, як і право загалом, є 'продуктом людської діяльності, а їх становлення відбувалося невідривно від становлення права загалом в процесі комунікації між людьми'⁸. Відповідно до його концепції принципами права є основоположні вимоги, які лежать в основі права як соціального регулятора. Зокрема, це вимоги свободи, справедливості, гуманізму та рівності у праві, а також ряд інших вимог. Саме ці вимоги зазвичай і називаються в антропосоціокультурній традиції правопізнання *основоположними* субстантивними (матеріальними) принципами права. Тобто в їх основі лежать відповідні цінності права.

Ця пізнавальна традиція пов'язує основоположні субстантивні (матеріальні) принципи права з першим пластом правової матерії конституції держави, точніше кажучи, вважає їх невід'ємною частиною цього пласту. Деякі з цих принципів уже закріплені у тексті конституції України, однак це ніскільки не змінило їх природи, проте у суспільстві, де домінує юридич-

² Goldsworthy J (ed), *Interpreting Constitutions. Comparative Study* (Oxford University Press 2006) 87.

³ Рабінович П, *Основи теорії та філософії права: навчальний посібник* (ЛОБФ "Медицина і право" 2021) 43.

⁴ Водяніков О, 'Теорія принципу у міжнародному праві' (2014) Український щорічник міжнародного права 149.

⁵ Погребняк С, 'Основоположні принципи права' (дис д-ра юрид наук, Харків 2009) 50.

⁶ Гацелюк В, 'Реалізація принципу законності кримінального права України (загальні засади концепції)' (дис канд юрид наук, 2004) 43.

⁷ Федорчук О, 'Принципи права у системі гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків' (2003) 9 Право України 35.

⁸ Цитується за: Козюбра М (ред), *Загальна теорія права: підручник* (Ваіте 2015) 67.

ний позитивізм як правовий світогляд, суттєво спростило застосування цих принципів на практиці.

Вважаємо за необхідне підкреслити, що адекватно зрозуміти і розкрити природу основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права можливо лише в парадигмальних межах антропосоціокультурного підходу до правопізнання. Відповідно до нього ці принципи за їх генетичними витокami і сенсом є *неписаним правом*. Вони навіть у разі їх фіксації у позитивному праві набувають якостей *записаного права*, але не трансформуються при цьому у *право писане*, тобто, позитивне. Така їх природа, наголошував Г. Берман, зумовлена передусім властивостями цих принципів права⁹.

До системоутворюючих властивостей основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права належать їх антропність (людиномірність), конструктивність і контекстуальність. Квінтесенція властивості антропності полягає в тому, що правовий порядок встановлюється людьми для самих себе. Поза людськими спільнотами права немає, як немає і його принципів. Як свідчать новітні наукові дослідження генетичних витоків сучасного права, його сенс полягає в єдності первісного домагання особи на своє право та вторинного прийняття цього домагання іншими особами в надії на зворотну взаємність¹⁰.

Властивість конструктивності основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права є проявом явища соціального конструктивізму як загального онтологічного припущення. Воно спирається на безліч буттєвих фактів дійсності, наділених процесуальною природою. Це явище відкрив Е. Гуссерль за допомогою революційного для свого часу фундаментально-феноменологічного пізнання. Це пізнання є фактично розкриттям способу, за допомогою якого являє себе суб'єкту пізнання дійсність, однак не самої цієї дійсності¹¹. Skorиставшись із цього методу, А. Райнах відкрив на початку ХХ ст. апріорі засади (тобто принципи) цивільного права. Цей метод також дав змогу йому відкрити принцип спонтанності приватного права¹². Сенс конструктивності як властивості основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права полягає в тому, що поза людськими діями неможливі поява та функціонування ні права, ні його принципів. Ці дії відбуваються відповідно до так званих буттєвих конструктивних правил.

Властивість контекстуальності основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права також перебуває в атрибутивному взаємозв'язку з їх властивістю антропності. В етимології української мови термін "контекст" тлумачиться як "ціле, яке зв'язує і пояснює будь-які явища, факти і т. ін."¹³. Користуючись цим методологічним ключем до пояснення яви-

⁹ Berman H, *Law and Revolution. The Formation of the Western Legal Tradition* (Harvard University Press 1983) 27, 31, 33, 75, 77, 141–2.

¹⁰ Там само.

¹¹ Husserl E, *Logical Investigations* (2nd edn, Routledge 1900/1901) revised edition 1913.

¹² Reinach A, *The A Priori Foundations of the Civil Law: Along With the Lecture "Concerning Phenomenology"* (Realistische Phanomenologie / Realist Phenomenology) (John F Crosby ed, Ontos Verlag 2012).

¹³ *Великий тлумачний словник сучасної української мови* (з дод і допов) (Бусел В ред, ВТФ Перун 2005) 567.

ща контекстуальності суспільних феноменів, неважко побачити, що вона пов'язана з певним цілим (найчастіше це є цінності суспільства), а також зітканістю цього цілого з частин, складових, які являють собою квантово-дискретну єдність і цілісність. Саме такими є основоположні субстантивні (матеріальні) принципи права, конкретний зміст яких змінюється внаслідок еволюції суспільних цінностей, які, своєю чергою, також наскрізь контекстуальні у їх конкретно-історичній і культурній проявленості.

2. *Властивості основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС.* Передусім зазначимо, що основоположні субстантивні (матеріальні) принципи податкового права ЄС є конкретним проявом феномену основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права загалом у відповідному правовому просторі, а тому, з одного боку, їх природа не відрізняється докорінно від природи цих останніх, з другого боку, вона найповніше репрезентує метафізику власного сегменту правового простору, який також проявляється двояко – і як правовий простір ЄС, і як податково-правовий простір ЄС. Кожна з цих обидвох реальностей суттєво позначається на природі основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС, оскільки вони, за словами Г. Бермана, мають атрибутивну контекстуальну прив'язку до них¹⁴.

Прихильники інноваційного підходу до розуміння природи права Євро-союзу і його принципів вважають її докорінно відмінною як від природи національного, так і від природи міжнародного права, а власне право ЄС та його принципи – якісно новим пластом правової матерії, що має власну природу і функціонує відповідно до неї. Таке їх бачення почало торувати собі шлях ще із середини 60-х років минулого століття. Першим фундаментальним здобутком на цьому шляху стало рішення Суду ЄС у справі *Parti ecologiste "Les Verts" v. European Parliament*¹⁵. У ньому було всебічно проаналізовано правову природу Установчих Договорів як первинного права, внаслідок чого Суд ЄС зробив висновок, що цим Договорам імпліцитно належить статус і роль конституційної хартії ЄС. Тобто ці договори відтоді стали розглядатись як буттєве пристанище та парадигмальна матриця водночас усіх основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права Євро-союзу – як всезагальних, так і спеціальних (галузевих) принципів цього права, із основоположними субстантивними (матеріальними) принципами податкового права ЄС включно.

Одним із таких всезагальних основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права Євро-союзу став принцип його неподільного верховенства на усьому правовому просторі ЄС. Перша версія цього принципу була обґрунтована ще у рішенні Суду ЄС "*Costa v. E.N.E.L.*". У ньому, зокрема, йшлося про те, що

¹⁴ Berman (n 9); Berman H, *The interaction of law and religion* (Abingdon Press 1974); Berman H, *Faith and Order: The Reconciliation of Law and Religion* (William B Eerdmans Publishing Co 1993).

¹⁵ Judgment of the CJEU of 23 April 1986, C-294/83, *Parti ecologiste "Les Verts" v. European Parliament*, para 1365.

передача державами від своїх правових систем правовій системі Співтовариства прав і обов'язків, які виникають на підставі Установчого Договору, веде за собою постійне обмеження їх суверенних прав, над якими не може превалювати жодний наступний односторонній акт, який не сумісний з основами Співтовариства¹⁶.

Згодом Суд ЄС у своєму рішенні в справі “*Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*” навів класичне формулювання цього принципу права ЄС, яке нині є одним із наріжних каменів права Євросоюзу.

Відповідно до принципу верховенства права Співтовариства, – йдеться у ньому, – співвідношення між приписами Установчого Договору і актами інститутів, що підлягають безпосередньому застосуванню, з одного боку, та національним правом, з другого боку, є таким, що з моменту набрання чинності цих положень вони не тільки автоматично роблять такою, що не підлягає застосуванню будь-яку чинну норму національного права, яка їм суперечить, але й перешкоджає правомірному прийняттю нових національних законодавчих актів тією мірою, якою вони будуть несумісними із приписами [права] Співтовариства¹⁷.

Цей принцип поширюється на всі акти національного законодавства держав-членів із їх конституціями включно.

Відомий європейський дослідник права ЄС А. Лазовскі згодом резюмував, що право Євросоюзу завдяки цьому принципу стало “новим правовим порядком”¹⁸, а принцип верховенства права ЄС він назвав “юридичною авантюрою, що окупилася”¹⁹.

Другий із зазначених вище всезагальних основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права ЄС є принцип його прямої дії. Світоглядні та методологічні витоки цього принципу також сягають первинного права Євросоюзу, нині він набув універсального характеру. Вперше цей принцип було обґрунтовано Судом ЄС в його рішенні у справі *Van Gen den Loos v. Administratie der Belastingen*. У ньому цей принцип, зокрема, було пов'язано з правами приватних осіб,

які стають частиною їхнього правового статусу. Ці права, – слушно зауважив Суд, – виникають не тільки у тому випадку, коли вони прямо виражені в Договорі, але й внаслідок зобов'язань, які Договір у чітко визначеному порядку накладає на приватних осіб, так само як і на держави-члени та інститути Співтовариства²⁰.

Згодом у багатьох своїх наступних рішеннях Суд ЄС неухильно розширював сферу застосування цього принципу. Він виробив також *критерії прямої дії*, яким повинні відповідати за правом ЄС правові норми, щоб підпадати під дію цього принципу. Зокрема, такі норми повинні містити у собі

¹⁶ Judgment of the CJEU of 15 July 1964, C-6/64, Flaminio Costa v. E.N.E.L. European Court Reports, p. 585.

¹⁷ Judgment of the CJEU of 9 March 1978, C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA. European Court Reports 629.

¹⁸ Лазовскі Адам, ‘Верховенство права Європейського Союзу: юридична авантюра, що окупилася’ (2019) 6 Право України 38.

¹⁹ Там само. 36.

²⁰ Judgment of the CJEU of 5 February 1963, C-26/62, Van Gend en Loos v Administratie der Belastingen.

чіткі й однозначні зобов'язання, аби могли породжувати такі ж конкретні індивідуальні права. Вони також повинні бути вичерпними і не потребувати додаткових актів для їх імплементації в право ЄС та не мати застережень з боку держав-членів²¹.

Як переконує аналіз прецедентного права Суду ЄС, принцип прямої дії і ціннісно, і фактично опинився в епіцентрі всього правопорядку Євро-союзу. Це не випадково, а зумовлено тим, що він разом із принципом верховенства права ЄС лежить в основі політики Співтовариства, спрямованої на забезпечення досягнення стратегічних цілей Установчих Договорів. Саме у цих принципах і реалізувалася контекстуальна прив'язка основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права як феномену в цілому до імперативів метафізики правового простору ЄС.

Ця сама прив'язка основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права до метафізики податково-правового простору ЄС проявилася ще інакше. Вона породила при цьому основоположні субстантивні (матеріальні) принципи податкового права Співтовариства, надавши їм споріднених властивостей. Окрім того, в основоположних субстантивних (матеріальних) принципах податкового права ЄС втілилися методом діалектичного зняття також і особливі (загальноунійні) основоположні субстантивні (матеріальні) принципи права ЄС загалом, породивши такі ж наслідки, як і загально-правові основоположні субстантивні (матеріальні) принципи. Не випадково природа основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права Євросоюзу складна і суперечлива, як і відповідна права діяльність, що її породжує.

Одним із нині загальновідомих і загально визнаних основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС є принцип гармонізації законодавства Співтовариства і держав-членів у сфері непрямого оподаткування. Сенс цього принципу полягає в досягненні необхідного рівня правової визначеності у відповідних сегментах податкового права для платників податків і публічних суб'єктів податкового права, а також в синхронізації податкових стратегій і тактик унійних інституцій та ЄС загалом, з одного боку, та держав-членів, з другого боку. У найбільш концептуальному вимірі цей принцип проявляється: 1) у рамковій гармонізації законодавства у сфері податків з обігу, акцизів, інших непрямих податків такою мірою, якою така гармонізація необхідна з метою забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку й недопущення спотворення конкуренції²²; 2) у мінімальній гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування.

Євросоюз виступає за рамкову, а не універсальну чи повну гармонізацію законодавства у зазначеній вище сфері саме тому, що він позиціонує себе, як правовий простір свободи. Ця свобода проявляється передусім у ліберальних економічних свободах внутрішнього ринку ЄС – вільному русі у його

²¹ Judgment of the CJEU of 13 April 1994, C-128/92 H. J. Banks & Co. Ltd. v British Coal Corporation.

²² Договір про Європейський Союз. Зібрання актів європейського права (Смирнова К упор, Муравйов В заг. ред, Право України 2013) 76.

межах робочої сили, товарів, капіталу і послуг у визнанні не тільки прав і свобод платників податків, а й їхніх людських прав, їхнього громадянського статусу в загальноунійних межах, у наділенні їх позитивними правами як громадян ЄС, зокрема й у сфері захисту своїх прав і законних інтересів як платників податків. Архіважливим виявом цієї свободи в парадигмальних межах європейського правового простору є також багатоаспектна транскордонна співпраця суб'єктів господарювання та держав-членів. Рамкова гармонізація в сфері непрямого оподаткування стала домінуючою формою прояву основоположного субстантивного (матеріального) принципу гармонізації законодавства ЄС у цій царині. Це зумовлено як власною природою Євросоюзу, так і метафізикою (сутністю) усього пласту податкового права ЄС.

“Мінімалізм” гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування є закономірним наслідком, як вважається в доктрині податкового права ЄС, так званого ‘суворого винятку податкового суверенітету’²³ цих держав. Він, зокрема, означає, що держави-члени зберегли за собою при утворенні Співтовариства їх суверенітет в сфері прямого оподаткування. Але цей суверенітет виявився неабсолютним і таким, правовий простір якого поступово звужується. Зокрема, відповідно до ціннісної матриці права ЄС держави-члени не є вільними у самостійній реалізації цього суверенітету, оскільки тут їх обмежують у світоглядному аспекті цінності Євросоюзу в цілому, а в правовому сенсі – принципи верховенства права ЄС і його прямої дії. Загальновідома принципова позиція Суду ЄС щодо обов'язковості неухильного слідування усіх суб'єктів права Євросоюзу цим принципам.

Крім того, у первинному праві Євросоюзу діє загальний принцип солідарності²⁴. Його квінтесенцію всебічно розкрив Суд ЄС у своєму рішенні в справі *Commission v. Italy*²⁵. Вона полягає в тому, що оскільки держави-члени користуються перевагами членства в Союзі, то вони зобов'язані також дотримуватися його правил. Більше того, як метафорично резюмували П. ван Хем та П. Грудзінські у дещо ширшому правовому контексті,

міради договірних зобов'язань обмежують простір для маневру європейських держав, зачинивши їх у жорстку мережу дій, визначену інституційними і політичними рішеннями. Це та прихована ціна європейської інтеграції, що не дозволяє “суверенним” державам-членам розірвати установчі договори ЄС, спакувати валізи та повернутися до політики національної автаркії²⁶.

²³ Lyons T, ‘Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice’ [1995] (6) 1 EC Tax Journal 27; Thiel S van, *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles* (IBFD 2002) 21, 153; Kokott J, Henze T, ‘Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern – Diskriminierung, Kohärenz, Meistbegünstigung’ in J Lüdike (ed.), *Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung, Forum der Internationalen Besteuerung*. Vol. 30. (C.H. Beck 2005) 67; De Hosson F, ‘On the Controversial Role of the European Court in Corporate Tax Cases’ (2006) 34 Intertax 294.

²⁴ Договір про Європейський Союз (н 22) 15.

²⁵ Judgment of the CJEU of 7 February 1973, C-39/72 *Commission v. Italy*.

²⁶ Van Ham P, Grudzinski P, ‘Affluence and Influence. The Conceptual Basis of Europe’s New Politics’ [1999–2000] (58) *The National Interest* 81.

Принагідно зазначимо, що ця метафора біля десятиліття тому виявилася також і гіперболою – Велика Британія розірвала Установчі Договори Євросоюзу і повернулася до повного, зокрема, і фіскального суверенітету.

Ще одним основоположним субстантивним (матеріальним) принципом податкового права ЄС є принцип недискримінації. Його парадигмальна матриця також укорінена в первинному праві ЄС. Зокрема, у ст. 110 Договору про функціонування ЄС міститься системоутворююча правова матриця за поби́гання будь-якій податковій дискримінації за правом Євросоюзу:

Жодна з держав-членів, – йдеться у ній, – не може обкладати прямо або побічно продукцію інших держав-членів більш високими внутрішніми податками будь-якого характеру, ніж ті, котрими прямо чи побічно обкладається подібна вітчизняна продукція. Крім того, жодна з держав-членів не може обкладати продукцію інших держав-членів внутрішніми податками, які б за своїм характером могли побічно захищати інші види продукції²⁷.

Отже, первинне право ЄС пов’язує пряму податкову дискримінацію у правовому просторі ЄС з податковим суверенітетом держав-членів. Крім того, саме в цьому суверенітеті вона й укорінена. У цьому полягає один із найбільших парадоксів податкового права ЄС. Телеологічний аналіз цього явища переконує, що пряма податкова дискримінація за правом ЄС є природним наслідком неповного збігу фундаментальних цілей співтовариства та таких же цілей кожної з його держав-членів. Одним із неминучих наслідків цього є розрізнення у національному законодавстві держав-членів об’єктів і суб’єктів оподаткування національного та зарубіжного походження на користь перших із них. Найбільш поширена пряма податкова дискримінація за правом ЄС у транскордонній співпраці держав-членів.

Непряма податкова дискримінація за правом ЄС так само нерозривно пов’язана з податковими суверенітетом держав-членів, але більш приховано й опосередковано. Найефективнішим критерієм її розпізнавання є так званий побічний захист на національному ринку інших видів національної продукції (подібної за її споживчими й іншими якостями) внаслідок запровадження ускладнених правових режимів оподаткування невітчизняної продукції. Окрім того, непряма податкова дискримінація зумовлюється додатково спонтанною взаємодією на внутрішньому ринку ЄС приватних суб’єктів господарювання. Вони, маючи на меті власні економічні інтереси, зазвичай не дотримуються усвідомлено основоположних субстантивних (матеріальних) принципів внутрішнього ринку Євросоюзу (принципів рівності і недискримінації), а діють переважно у власних інтересах. У сукупності непряма податкова дискримінація значно більше поширена на внутрішньому ринку Співтовариства, ніж пряма податкова дискримінація, а тому вона ще більше руйнівна, ніж “керований” податковий суверенітет держав-членів.

²⁷ Договір про Європейський Союз (н 22) 76.

Отже, природа основоположного субстантивного (матеріального) принципу недискримінації за податковим правом ЄС у вирішальній мірі зумовлена контекстами цілей Євросоюзу і держав-членів на внутрішньому ринку Союзу. Вона також укорінена в метафізиці податково-правового простору ЄС. У нинішніх парадигмальних межах Євросоюзу дискримінація незнищенна, проте основоположний субстантивний (матеріальний) принцип недискримінації в податковому праві ЄС робить міру її проявленості допустимою для Співтовариства.

Висновки. До основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС належить принцип гармонізації законодавства Співтовариства у сфері непрямого оподаткування та принцип недискримінації (рівності) усіх суб'єктів податкового права. Перший із цих принципів у найбільш концептуальному вимірі проявляється: 1) у рамковій гармонізації законодавства у сфері податків з обігу, акцизів, інших непрямих податків такою мірою, якою така гармонізація необхідна з метою забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку і недопущення спотворення конкуренції; 2) у мінімальній гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування. Квінтесенція концепції принципу недискримінації за податковим правом ЄС полягає в тому, що жодна з держав-членів не може обкладати прямо чи побічно продукцію інших таких же держав вищими внутрішніми податками будь-якого гатунку, ніж ті, якими прямо або побічно оподатковується подібна вітчизняна продукція, а також не може обкладати продукцію інших таких же держав внутрішніми податками, які за своєю природою могли б побічно захищати інші види її продукції. Як пряма, так і непряма податкова дискримінація укорінені в податковому суверенітеті держав-членів, проте цей їхній зв'язок по-різному проявляється назовні. Крім того, непряма податкова дискримінація зумовлюється також спонтанною взаємодією приватних суб'єктів господарювання на внутрішньому ринку ЄС.

В основоположних субстантивних (матеріальних) принципах податкового права ЄС втілилися методом діалектичного зняття властивості загально-правових основоположних субстантивних (матеріальних) принципів права Євросоюзу загалом. Проте вирішальною мірою природа основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права ЄС зумовлена метафізикою податково-правового простору ЄС, а також відповідними контекстами Євросоюзу і держав-членів на внутрішньому ринку ЄС у цій сфері суспільних відносин. Саме тому природа основоположних субстантивних (матеріальних) принципів податкового права Євросоюзу складна і суперечлива, як і відповідна податково-правова дійсність, що її породила. У нинішніх парадигмальних межах правового простору Євросоюзу загалом та податково-правового простору ЄС зокрема, вона не може бути зміненою кардинальним чином.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Berman H J, *Faith and Order: The Reconciliation of Law and Religion* (William B. Eerdmans Publishing Co. 1993).
2. Berman H J, *Law and Revolution. The Formation of the Western Legal Tradition* (Harvard University Press 1983).
3. Berman H J, *The interaction of law and religion* (Abingdon Press 1974).
4. Husserl E G A, *Logical Investigations* (Routledge 1900/1901; 2nd, revised edition 1913).
5. Thiel S van, *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles* (IBFD 2002).
6. Rabinovych P, *Osnovy teorii ta filosofii prava: navch. posib-nyk* (LOBF “Medytsyna i pravo” 2021).

Dictionaries

7. *Velykyi tлумachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy (z dod i dopov)* (Busel V red, VTF Perun 2005).

Edited books

8. Goldsworthy J (ed), *Interpreting Constitutions: A Comparative Study* (Oxford University Press 2006).
9. Kokott J and Henze T ‘Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern – Diskriminierung, Kohärenz, Meistbegünstigung’ in Lüdicke J (ed) *Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung, Forum der Internationalen Besteuerung*, vol 30 (C.H. Beck 2005).
10. Reinach A, *The A Priori Foundations of the Civil Law: Along With the Lecture “Concerning Phenomenology”* (Realistische Phänomenologie / Realist Phenomenology) (John F. Crosby ed, Ontos Verlag 2012).
11. *Dohovir pro Yevropeyskyi Soiuz. Zibrannia aktiv yevropeiskoho prava* (Smyrnova K upor, Muraviov V zah red, Pravo Ukrainy 2013).
12. Koziubra M (red), *Zahalna teoriia prava: pidruchnyk* (Vaite 2015).

Journal articles

13. Ham P van, Przemyslaw Grudzinski P, ‘Affluence and Influence. The Conceptual Basis of Europe’s New Politics’ [1999–2000] 58 *The National Interest* 81–7.
14. Hosson F de, ‘On the Controversial Role of the European Court in Corporate Tax Cases’ [2006] (34) 6/7 *Intertax* 294–305.
15. Lyons T, ‘Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice’ [1995] (6) 1 *EC Tax Journal* 27–51.
16. Fedorchuk O, ‘Pryntsypy prava u systemi harantii zakhystu prav i zakonnykh interesiv platnykiv podatkov’ (2003) 9 *Pravo Ukrainy* 35.
17. Lazovski Adam, ‘Verkhovenstvo prava Yevropeiskoho Soiuzu: yurydychna avantiura, shcho okupylasia’ (2019) 6 *Pravo Ukrainy* 38.
18. Vodiannikov O, ‘Teoriia pryntsypu u mizhnarodnomu pravi’ (2014) *Ukrainskyi shchorichnyk mizhnarodnoho prava* 149.

Theses

19. Hatseliuk V, ‘Realizatsiia pryntsypu zakonnosti kryminalnoho prava Ukrainy (zahalni zasady kontseptsii)’ (dys kand yuryd nauk, 2004).
20. Pohrebniak S, ‘Osnovopolozhni pryntsypy prava’ (dys d-ra yuryd nauk, 2009).

Ruslana Havrylyuk
Petro Patsurkivsky

THE NATURE OF THE FUNDAMENTAL SUBSTANTIVE (MATERIAL) PRINCIPLES OF EU TAX LAW

ABSTRACT. The relevance of the research topic is stipulated by the fact that Ukraine has obtained the status of a candidate for full membership in the EU community, and also by the beginning of direct negotiations between Ukraine and the EU on this issue, on the one hand, and by the lack of elaboration of the issues related to the nature of the fundamental substantive (material) principles of EU tax law in Ukrainian jurisprudence, on the other hand.

The purpose of the article is to reveal the nature of the fundamental substantive (material) principles of EU tax law, and to compare it with the nature of similar principles of EU law in general, as well as the principles of law in general.

As a result, the following results are obtained: the fundamental substantive (material) principles of EU tax law include the principle of harmonization of Community legislation in the field of indirect taxation and the principle of non-discrimination (equality) of all subjects of tax law. The first of these principles in its most conceptual dimension is manifested: 1) in the framework harmonization of legislation in the field of turnover taxes, excise taxes, and other indirect taxes to the extent that such harmonization is necessary to ensure the creation and functioning of the internal market and prevent distortion of competition; 2) in the minimum harmonization of legislation of the Member States in the field of direct taxation. The quintessence of the concept of the principle of non-discrimination under EU tax law is that no Member State may impose, directly or indirectly, higher internal taxes of any kind on the products of other Member States than those directly or indirectly imposed on similar domestic products, nor may it impose internal taxes on the products of other Member States that, by their nature, could indirectly protect other types of its products. Both direct and indirect tax discrimination are rooted in the tax sovereignty of the Member States, but this connection is manifested in different ways. In addition, indirect tax discrimination is also caused by the spontaneous interaction of private business entities in the EU internal market. The fundamental substantive (material) principles of EU tax law are embodied in the method of dialectical removal of the properties of common law fundamental substantive (material) principles of EU law as a whole. However, the nature of the fundamental substantive (material) principles of EU tax law is crucially determined by the metaphysics of the EU tax and legal area, as well as by the respective contexts of the EU and its Member States in the EU internal market in this area of social relations. That is why the nature of the fundamental substantive (material) principles of EU tax law is complex and contradictory, as well as the relevant tax and legal reality that gave rise to it. Within the current paradigmatic framework of the EU legal area in general and the EU tax and legal area in particular, it cannot be changed in a fundamental way.

KEYWORDS: fundamental substantive (material) principles of law; fundamental substantive (material) principles of EU law; fundamental substantive (material) principles of EU tax law; principle of non-discrimination (equality) of EU tax law; anthropic (human) nature of EU tax law; constructiveness of EU tax law; contextuality of EU tax law.