

ЮРИДИЧНА КОНСТРУКЦІЯ ПОДАТКУ ЗА ПОДАТКОВИМ ПРАВОМ ЄС**LEGAL CONSTRUCTION OF TAX UNDER EU TAX LAW**

Рарицька В.Б., к.ю.н.,

асистент кафедри права, професійної та соціально-гуманітарної освіти

Заклад вищої освіти «Подільський державний університет»

Стаття присвячена аналізу юридичної конструкції податку у податковому праві Європейського Союзу. Автором здійснено дослідження правової природи європейської юридичної конструкції податку та виявлено ряд її субстанційних властивостей. В статті встановлено, що юридична конструкція податку за податковим правом ЄС ґрунтується на загальній ціннісній спрямованості європейського податкового права – забезпеченні загальних інтересів з метою належного функціонування єдиного внутрішнього ринку з урахуванням прав особи і фундаментальних свобод ЄС.

Вказана системоутворююча властивість детермінує усі наступні, серед яких відсутність в ЄС повноважень на встановлення податків та втрата пріоритетного значення фіскальних цілей для їх стягнення, гнучка структура та відкритий зміст юридичної конструкції податку, які дозволяють застосовувати її в різних соціокультурних умовах, розширена інтерпретація елементів юридичної конструкції податку Судом ЄС, який визначає основні понятійні моменти, важливі для пізнання її правової природи у податковому праві ЄС.

Встановлено, що можливості для широкої функціональної інтерпретації концепції податку в праві ЄС сприяють більш всеохоплюючій податковій гармонізації на території ЄС. Розширене тлумачення європейського концепту податку, його безвідплатний характер, нерозривно пов'язаний прецедентним правом із метою сплати податків – забезпеченням загальних інтересів, встановлена взаємна кореляція зобов'язань сторін податкових відносин вказує на конструктивну, зумовлену колективною інтенціональністю ЄС та його фундаментальними цінностями природу податку.

Доведено, що відсутність податкового суверенітету ЄС, обумовлена нею втрата фіскальними цілями пріоритетного значення у податковому праві ЄС, відкрита та гнучка структура європейської юридичної конструкції податку, що надає можливості для його розширеної інтерпретації, сприяють її адаптації до мінливих соціокультурних умов, забезпечуючи відповідність юридичної конструкції податку за податковим правом ЄС загальноєвропейським податково-правовим цінностям.

Ключові слова: юридична конструкція податку, податкове право ЄС, податково-правові цінності, податковий суверенітет ЄС.

The article is devoted to the analysis of the legal structure of tax in the tax law of the European Union. The author has carried out a study of the legal nature of the European legal structure of tax and identified a number of its substantive properties. The article establishes that the legal structure of tax under EU tax law is based on the general value orientation of European tax law – ensuring the common interests for the proper functioning of the single internal market, taking into account the rights of individuals and fundamental freedoms of the EU.

This system-forming property of the legal structure of tax determines all of its subsequent features, including the absence of the EU's authority to impose taxes and the loss of priority of fiscal purposes for their collection, the flexible structure and open content of the legal structure of tax, which allow it to be applied in different socio-cultural conditions, and the extended interpretation of the elements of the legal structure of tax by the EU Court of Justice, which defines the main conceptual points important for understanding its legal nature in EU tax law.

The author establishes that the possibilities for a broad functional interpretation of the tax concept in EU law contribute to a more comprehensive tax harmonization within the EU. An expanded interpretation of the European tax concept, its gratuitous nature, inextricably linked by case law to the purpose of paying taxes – ensuring the common interests, and the established mutual correlation of obligations of the parties to tax relations indicate the constructive nature of tax, which is determined by the EU's collective intentionality and its fundamental values.

It is proved that the absence of EU tax sovereignty, the resulting loss of fiscal objectives as a priority in EU tax law, and the open and flexible structure of the European legal structure of tax, which provides opportunities for its extended interpretation, facilitate its adaptation to changing socio-cultural conditions, ensuring that the legal structure of tax under EU tax law is consistent with the common European tax and legal values.

Key words: legal construction of tax, EU tax law, tax and legal values, EU tax sovereignty.

Постановка проблеми. Юридичні конструкції є інструментальним феноменом. Метою їх існування є уможливлення функціонування права, забезпечення його «соціально бажаної ціннісної спрямованості» [1, с. 168]. Особливо важливу роль юридичні конструкції відіграють у забезпеченні функціонування європейської системи права та її відповідності суспільним орієнтирам.

Тлумачення європейського податкового права, його юридичних конструкцій, дозволяє зрозуміти основоположні цінності, на яких побудована правова система ЄС, віднайти шляхи для її поліпшення, розширення змісту традиційних юридичних конструкцій національної правової системи та вдосконалити їх правове регулювання [4].

Вклад основного матеріалу. Цільове призначення юридичних конструкцій – бути ефективним ціннісно орієнтованим регулятором суспільних відносин. Зважаючи на загальну ціннісну спрямованість європейського податкового права, метою його юридичних конструкцій, зокрема юридичної конструкції податку є зміцнення внутрішнього ринку ЄС, забезпечення загальних інтересів з урахуванням прав особи і фундаментальних свобод ЄС.

У дослідженні концептів європейського податкового права, зокрема поняття податку, Ана Габріела Роша вказує на фундаментальну роль власної концепції податку у податковому праві ЄС, адже європейський правовий порядок є автономним і незалежним по відношенню до податкових систем

держав-членів, а концепція податку – ключовим поняттям для розуміння особливостей їх функціонування [4].

Політизованість концепту податку та розірвані у часі момент стягнення податку та отримання вигоди внаслідок його перерозподілу, непропорційний характер такого перерозподілу [5, с. 263] визначають особливі, асиметричні відносини між державою та платником податків. Водночас, глобалізація та зумовлена нею трансформація національного податкового суверенітету держав-членів зміщує акцент з політичного призначення податку на його правову природу.

Зважаючи на те, що юридична конструкція є особливим способом взаємозв'язку елементів юридичної форми податкового явища її конструктивна правова природа проявляється через субстанційні властивості, які зумовлюють належне врегулювання ними податкових правовідносин.

Системоутворюючою властивістю юридичної конструкції податку за податковим правом ЄС є відповідність її загальній ціннісній спрямованості європейського податкового права – пріоритетності недискримінації та захисту прав і свобод людини у податковому праві ЄС, поєднаний із необхідністю дотримання фундаментальних свобод Співтовариства з тим, щоб забезпечити належне функціонування єдиного внутрішнього ринку.

Із вказаної фундаментальної властивості юридичної конструкції податку випливають наступні, які відображають її особливу правову природу.

Зокрема, однією із таких властивостей є відсутність в ЄС власного податкового суверенітету, системоутворюючим елементом якого є влада акумулювати та перерозподіляти податки. При дослідженні нормативного матеріалу, який закріплює європейську юридичну конструкцію податку першою привертає увагу відсутність в ЄС прямих повноважень на встановлення податків. На відміну від США, із податковою системою яких традиційно порівнюють систему ЄС, де Конституція прямо передбачає право Сенату встановлювати податки, Договір про заснування ЄС такого права на рівні ЄС не закріплює. Оподаткування не згадується в конституційних актах ЄС ні як виключна компетенція Європейського Союзу (стаття 3 Угоди про заснування ЄС), ні як спільна, координуюча, ні додаткова компетенція (статті 4–6) між державами-членами та ЄС. Статті 2–6 не встановлюють чіткої класифікації розподілу компетенції між Союзом та державами-членами. ПДВ, митні та акцизні збори, що складають основну частину так званих «власних ресурсів» бюджету ЄС акумулюються країнами-членами і передаються ЄС як частина їхнього внеску до бюджету [6].

З огляду на це, у науковій літературі тривають дебати стосовно фактичної практики реалізації ЄС власних податкових повноважень. Так, Лоїк Азулай доводить потребу у переосмисленні владних повноважень ЄС, зумовлену імплементацією Лісабонського договору та розробленими Судом справедливості судовими доктринами [7]. Вчений наголошує на тому, що компетенція ЄС у сфері податкового права потребує розширення її потенційних меж. Так, ЄС має законодавчі повноваження гармонізувати законодавство держав-членів у сфері непрямого оподаткування та прямого оподаткування з метою запобігання втручанням або перешкодам у створенні або функціонуванні внутрішнього ринку за умови досягнення одностайності. Як зазначив Суд ЄС у справі *Schumacker* (1995): «Хоча, згідно з чинним законодавством Співтовариства, пряме оподаткування як таке не належить до компетенції Співтовариства, повноваження, що зберігаються за державами-членами, все ж таки повинні бути Співтовариством реалізовані» [8]. Зважаючи на наукові дискусії та розвиток ЄС, не виключено, що в майбутньому його податкова політика не обмежатиметься лише захистом податкових баз країн-членів, а й буде спрямована на більш активне залучення доходів як до бюджетів країн-членів, так і у вигляді власних ресурсів до бюджету Союзу [6].

У зв'язку із цим у науковій літературі набуває поширення думка про необхідність проведення конституційної реформи в ЄС для надання йому перманентних податкових повноважень щодо консолідованих податків у ЄС, а не заснованих на державних фінансових трансферах держав-членів ЄС, тобто, фактично, реформи спрямованої на визнання права ЄС на оподаткування [9]. Порівнюючи податкові повноваження ЄС з системою фіскального федералізму Сполучених Штатів, Федеріко Фаббріні підкреслює зміну парадигми, що відбулася в ЄС, на формування фіскальної спроможності ЄС як його субстанційної властивості та її підкріплення відповідними конституційними реформами [9]. У вказаному контексті справедливо зауважує щодо функцій податків у ЄС Рікардо Гарсія, зазначаючи, що затвердження Європейським парламентом демократичних податків ЄС укріпить їх перерозподільну функцію [10].

Водночас, на нашу думку, відсутність податкового суверенітету ЄС має дещо іншу природу. Погоджуючись із позицією Віма Роелса зазначимо, що фундаментальною ознакою податкового права ЄС, яка відображає особливу природу його податкових повноважень, протилежну відносно податкового суверенітету окремих держав є те, що у Співтовариства відсутні класичні податкові повноваження на стягнення податків для фінансування власних потреб, а **фіскальні цілі** (які традиційно переслідуються

державою-сувереном при реалізації нею податкового суверенітету) не є пріоритетними у податковому праві ЄС [6]. У Європейському Союзі оподаткування не є самоціллю. Воно швидше відіграє роль інструменту для зміцнення і доповнення внутрішнього ринку і забезпечення того, щоб громадяни ЄС могли без податкової дискримінації користуватися своїми свободами жити, працювати, інвестувати і виходити на пенсію в іншій державі-члені, ніж держава їхнього походження.

Таким чином, відсутність податкового суверенітету ЄС є наслідком фундаментальної відмінності у засадничих ціннісних орієнтирах, на яких побудоване податкове право ЄС з одного боку, та податкове право окремих держав-членів з іншого. В той час, коли основоположною ціллю податкової системи окремої держави є акумуляція якомога більшого об'єму податкових надходжень для фінансування державних потреб, для ЄС фіскальні цілі не є пріоритетними. Його податкова політика спрямована насамперед на функціонування єдиного ринку, із безумовним дотриманням прав особи та фундаментальних свобод самого Співтовариства.

Вказані ціннісні орієнтири детермінують інші субстанційні властивості юридичної конструкції податку за податковим правом ЄС. Так, особливою ознакою юридичних конструкцій податкового права ЄС, зокрема юридичної конструкції податку, є їх гнучка та відкрита структура. На відміну від юридичних конструкцій податкового права окремих держав, елементи яких чітко та вичерпно регламентовані національним податковим законодавством, юридичні конструкції податкового права ЄС залишаються відносно невизначеними та відкритими. У протилежність до традиційного, звичного для національної системи права розуміння юридичної конструкції податку із її обов'язковими для нормативного визначення елементами внутрішньої структури [2; 3], елементи юридичної конструкції податку у податковому праві ЄС нормативно врегульовані лише частково, а основне змістовне наповнення вони отримують у прецедентному праві Суду Справедливості.

Це побічно детермінує також відсутність у податковому праві ЄС єдиного визначення податку та законодавчого закріплення основних елементів юридичної конструкції податку. Якщо у випадку із непрямими податками, які є достатньо гармонізованими у європейському податковому праві та врегульовуються правом Співтовариства (до прикладу, директиви щодо ПДВ суттєво обмежують податковий суверенітет держав-членів щодо таких елементів юридичної конструкції податку як система, база оподаткування, пільги та ставки; податкове законодавство щодо акцизних зборів стосується лише акцизів на алкоголь, мінеральні олії та тютюн) [11], непрямі податки залишаються у повному віданні національних законодавств держав-членів ЄС [12]. Класичні елементи юридичної конструкції непрямих податків, серед яких суб'єкт, об'єкт, предмет, податкова база, податкова ставка, порядок обчислення та сплати податку переважно закріплюються національним податковим законодавством держав-членів. Вторинне законодавство ЄС торкається проблеми концепту податку лише вирішуючи питання про поширення дії того чи іншого документа на податкові повноваження держав-членів та слідкуючи за тим, щоб не порушувались фундаментальні права і свободи ЄС (до прикладу, у Директиві 69/335/ЄЕС, зазначається, що її положення не повинні перешкоджати державам «зберігати або вводити податки на страхові контракти, податки на парі та азартні ігри, акцизні збори, гербові збори і, загалом, **будь-які податки, мита або збори, які не можуть бути охарактеризовані як податки з обороту** (виділено мною – В. Р.)» [13], Директива Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальні положення щодо акцизного збору та скасування Директиви 92/12/ЄЕС (ОJ 2009 L 9, с. 12)

встановлює загальні положення щодо акцизного збору, який стягується прямо або опосередковано при споживанні визначених товарів, надає перелік товарів, які є під-акцизними у розумінні податкового права ЄС та встановлює, що «Держави-члени можуть стягувати *інші непрямі податки з підакцизних товарів для конкретних цілей, за умови, що ці податки відповідають податковим правилам Співтовариства*, що застосовуються до акцизного збору або податку на додану вартість, *в частині визначення бази оподаткування, обчислення податку, стягнення та контролю за сплатою податку* (виділено мною – В.Р.), але не включаючи положення про звільнення від оподаткування» [14].

Концептуально важливим для розуміння конструктивності податкового права ЄС та природи його юридичних конструкцій є підхід, який використовує для інтерпретації концепту податку Суд справедливості. На відміну від національного законодавства та податкового законодавства ЄС, Суд надає концепту податку розширеного тлумачення та визначає основні понятійні моменти, важливі для пізнання його правової природи у податковому праві ЄС. У справі *IRCCS* (2017) Суд, інтерпретуючи поняття податку та наголошуючи на його відмінній від збору правовій природі запропонував три критерії, яким повинен відповідати платіж щоб визнавався податком за податковим правом ЄС.

По-перше, правова природа податку передбачає наявність у платника податків зобов'язання його сплачувати, а у податкової адміністрації обов'язку забезпечувати виконання цього зобов'язання. У справі *IRCCS* (2017) Суд ЄС зазначив, що «Необхідно встановити факт існування зобов'язання сплачувати податок, відповідно до закону, і у випадку невиконання цього зобов'язання, боржник має переслідуватись компетентними органами» [15]. Така концепція податку контрастувала з думкою Генерального прокурора у вказаній справі, Кампоса Санчеса-Бордони, який підтримував вузьке значення податку. У справі *IRCCS* (2017) генеральний прокурор наполягав на тому, що італійські збори за електроенергію були внесками нефіскального характеру, оскільки вони виходили за межі державного бюджету і для їх стягнення не залучались національні податкові органи [15]. Генеральний прокурор знову наполягав на розмежуванні між податками та фінансовими внесками нефіскального характеру у своєму висновку у справі *Messer France* (2018), п. 33 [16]. Однак, остаточне рішення Суду зафіксувало його власне, розширене розуміння податку.

По-друге, Суд справедливості звертає увагу, що основною метою податку є *фінансування загальних інтересів* (виділено мною В.Р.), вказуючи, що «суми, що покривають загальні витрати на електроенергію, призначені для фінансування не обов'язково витрат на виробництво та розподіл електроенергії, а цілей, що становлять загальний інтерес» [17]. Податки повинні переслідувати загальний інтерес, незалежно від того, чи збираються вони до державного бюджету чи у спеціальний фонд, який відокремлений від нього і має цільове призначення (у справі *SIVA* (2010) [17], а також незалежно від того, чи існують переважаючі регуляторні причини для стягнення такого податку (наприклад, екологічна політика [18], сприяння

розвитку відновлюваних джерел енергії та енергоефективності, ядерну безпеку та платежі за очищення території, спеціальні тарифні схеми для національної залізничної компанії, компенсації, призначені для малих підприємств в електроенергетиці, підтримку прикладних досліджень в електроенергетиці [15], а не суто бюджетні цілі (у справі *Endesa* (2023) [18]).

По-третє, Суд наголошує, що сума податку, яка підлягає сплаті, не повинна бути пов'язана з витратами на його стягнення (як у справі *SONAE Tecnologia de Informação* (2021) [19]).

Крім того, важливо зауважити, що як слідує з аналізу рішень Суду ЄС у справах *Denkavit Loire* (1979) [20], *Carmine Capolongo* (1973) [21], *Haahr Petroleum* (1997) [22], *Outokumpu Oy* (1998) [23] тощо, збір становить податок в сенсі статті 110 Договору про заснування ЄС, якщо він «становить частину загальної системи оподаткування та застосовується систематично відповідно до об'єктивних критеріїв, незалежно від ознаки походження товару». У справі *Commission v. Belgium* Суд виокремив ще одну субстанційну властивість податку, вказавши, «якщо збір є *платою за послугу*, фактично надану імпортеру, що відповідає вартості такої послуги», він не може вважатись податком за податковим правом ЄС [24, с. 124].

Відповідно, основоположними властивостями податку за прецедентним правом ЄС є його загальнообов'язковий характер, наявність взаємних обов'язків у податкових правовідносинах платників податків та податкової адміністрації, відсутність прямого зворотного відшкодування суми податку платнику, поєднання регуляторних та фіскальних цілей оподаткування, а також визначення основною метою сплати податку задоволення загального інтересу. Таке розуміння податку відображає обгрунтоване суспільне судження про ефективність перерозподільної справедливості, ідентичності, суспільності та демократичної участі [25]. Таким чином, Суд ЄС у власних рішеннях акцентує увагу на пріоритетності правової природи податку та його ціннісної спрямованості, а не політичному призначенню. Мартін Хіменез у вказаному контексті справедливо відзначає, що така широка функціональна інтерпретація концепції податку в праві ЄС є не випадковою та має на меті сприяти *більш всеохоплюючій податковій гармонізації на території ЄС* [26]. Розширене тлумачення європейського концепту податку, його безвідплатний характер, нерозривно пов'язаний прецедентним правом із метою сплати податків – забезпеченням загальних інтересів, встановлена взаємна кореляція зобов'язань сторін податкових відносин вказує на конструктивну, зумовлену колективною інтенціональністю ЄС та його фундаментальними цінностями природу податку [27].

Висновки. Таким чином, відсутність податкового суверенітету ЄС, обумовлена нею втрата фіскальними цілями пріоритетного значення у податковому праві ЄС, відкрита та гнучка структура європейської юридичної конструкції податку, що надає можливості для його розширеної інтерпретації, сприяють її адаптації до мінливих соціокультурних умов, забезпечуючи відповідність юридичної конструкції податку за податковим правом ЄС загальноєвропейським податково-правовим цінностям.

ЛІТЕРАТУРА

1. Varga C. Law and Philosophy. Selected Papers in Legal Theory. Budapest, 1994. pp. 168–184.
2. Бабін І. Юридична конструкція податку: монографія. Чернівці: Пута, 2008. 272 с.
3. Гаврилюк Р.О. Юридична конструкція податку. *Право України*, 2006. № 4. С. 113–117.
4. Rocha A.G. European Tax Law Concepts in the ECJ's case law: the concepts of tax, valid commercial reasons, withholding tax and centre of main interests of the debtor. *SSRN Electronic Journal*, 2013. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2289370
5. Gruder V.R. No taxation without representation. 1982, Vol. 7, No. 2. pp. 263–279.
6. Roels W. Taxes 101: what is the purpose of EU tax policy? Friends of Europe, 2022. Available at: <https://www.friendsofeurope.org/insights/taxes-101-what-is-the-purpose-of-eu-tax-policy/>
7. Azoulai L. The question of competence in the European Union. Oxford; New York: Oxford University Press, 2014.
8. Case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker* (1995) ECR I-00225, para. 21.

9. Fabbrini F. *EU Fiscal Capacity: Legal Integration After Covid-19 and the War in Ukraine*. Oxford, 2022; online edn, Oxford Academic. Available at: <https://doi.org/10.1093/oso/9780198874225.001.0001>.
10. Antón R.G. Building up the EU Revenue Side: But What Is a Tax in EU Law? *Comparative Fiscal Federalism and the Post-Covid EU: Between Debt Rules and Borrowing Power*. Vol 11, No 4 (2023). pp. 17– 27.
11. Gribnau H. *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects*. *Legisprudence*, 2008. 2, 117. pp. 67–117.
12. Terra B., Wattel P. *European Tax Law: deals with value added tax in Europe*. Aspen Publishers; 4th ed., 2005. 532 p.
13. Директива Ради 69/335/ЄЕС Про непрямі податки на мобілізацію капіталу від 17 липня 1969 р.
14. Директива Ради 2008/118/ЄС Про загальні положення щодо акцизного збору від 16 грудня 2008 р.
15. Case C-189/15, *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia v Cassa conguglio per il settore elettrico and Others* (2017).
16. Case C-103/17, *Messer France SAS v Premier ministre and Other* (2018). ECLI:EU:C:2018:587.
17. Case C-96/08, *CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft V Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (АРЕН) Hatósági Főosztály* (2010). ECLI:EU:C:2010:185.
18. Case C-833/21, *Endesa Generación SAU v Tribunal Económico Administrativo Central* (2023). ECLI:EU:C:2023:516.
19. Case C-206/99, *SONAE – Tecnologia de Informação* (2001).
20. Case C-132/78, *SARL Denkvit Loire v French State* (1979). ECLI:EU:C:1979:139.
21. Case 77-72, *Carmine Capolongo v Azienda Agricola Maya* (1973). ECLI:EU:C:1973:65.
22. Case C-90/94, *Haahr Petroleum* (1997). ECLI:EU:C:1997:368.
23. Case C-90/94, *Outokumpu Oy* (1998). ECLI:EU:C:1998:155.
24. Водянніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. С. 124.
25. Dagan T. Dilemmas of Tax Policy in a Globalized Economy. *International Tax Policy*. Cambridge University Press. P. 12–21.
26. Jiménez M.A. Controversial issues about the concept of tax in income and capital tax treaties in the post-BEPS world. In B. Arnold (Ed.), *Tax treaties after the BEPS project: A tribute to Jacques Sasseville*. Canadian Tax Foundation, 2018, P. 177.
27. Рарицька В. Цінність податкового права ЄС для України. *Податкове право Європейського Союзу як цінність : монографія*; за ред. проф. Гаврилук Р. О. Чернівці, 2024. С. 723–805.