

# РОЗУМНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

УДК 347.73:336.22(061.1ЄС)

DOI <https://doi.org/10.32782/ehrlichsjournal-2024-8.03>

**РУСЛАНА ГАВРИЛЮК**

*доктор юридичних наук,*

*завідувач кафедри публічного права*

**Чернівецького національного університету**

**імені Юрія Федьковича, Україна**

*r.havrylyuk@chnu.edu.ua*

*ORCID: 0000-0001-6750-4340*

**ПЕТРО ПАЦУРКІВСЬКИЙ**

*доктор юридичних наук,*

*професор кафедри публічного права*

**Чернівецького національного університету**

**імені Юрія Федьковича, Україна**

*p.patsurkivskyu@chnu.edu.ua*

*ORCID: 0000-0001-5081-7842*

*Анотація.* Актуальність дослідження розумності податкового права Європейського Союзу зумовлена котраверсійністю попередньо одержаних результатів його пізнання у європейській доктрині податкового права, а також практичними викликами Україні у царині європейського податкового права, що постали перед нею у зв'язку з початком практичної реалізації її конституційно визначеної стратегії щодо набуття членства в Європейському Союзі. В основу дослідження покладено гіпотезу щодо складної природи розумності податкового права Євросоюзу. Методологія перевірки цієї гіпотези передбачає вирішення таких завдань: 1) розкриття фіскальної демократії як вияву розумності податкового права ЄС; 2) аналізу сутності правової визначеності податкового законодавства ЄС як свідчення його розумності; 3) дослідження заборони зловживання податковими правами ЄС суб'єктами податкових правовідносин як складника його розумності. В основі вищезазначених методів перевірки основної гіпотези дослідження лежить антропосоціокультурний підхід до пізнання податкового права. З'ясовано, що ключовим критерієм для визначення міри розумності податкового ЄС є ступінь відповідності його дуальній людській природі. Податкове право ЄС також поєднує у собі приватноправову та публічноправову матерію. Властивість розумності податкового права ЄС є інтегральним явищем, яке включає у себе різні пласти правової матерії. Вони охоплюють собою легітимні способи появи цього права, його здійснення у найскладніших умовах різноманітних податково-правових режимів, забезпечення цього права від його деформацій внаслідок свавільної поведінки суб'єктів податкових правовідносин та заходи податково-правової відповідальності за порушення його приписів. Основоположним гарантом розумності податкового права Європейського Союзу є Суд ЄС. Саме він забезпечує в дійсності правову визначеність податкового законодавства ЄС.

*Ключові слова:* податкове право ЄС, властивість розумності податкового права ЄС, фіскальна демократія в ЄС, правова визначеність податкового законодавства ЄС, заборона зловживання податковим правом ЄС, людиноцентризм податкового права ЄС.

## **REASONABLENESS OF THE EUROPEAN UNION TAX LAW**

UDC 347.73:336.22(061.1ЄС)

DOI <https://doi.org/10.32782/ehrlightsjournal-2024-8.03>

**RUSLANA HAVRYLYUK**

*Doctor of Science (Law), Professor, Head of Department of Public Law*

*Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Ukraine*

*r.havrylyuk@chnu.edu.ua*

*ORCID: 0000-0001-6750-4340*

**PETRO PATSURKIVSKYY**

*Doctor of Science (Law), Professor, Professor of Department of Public Law*

*Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Ukraine*

*p.patsurkivskyy@chnu.edu.ua*

*ORCID: 0000-0001-5081-7842*

**Abstract.** The relevance of the study of the reasonableness of the European Union tax law is due to the controversy of the previously obtained results of its cognition in the European tax law doctrine, and also due to the practical challenges Ukraine faces in the field of European tax law in connection with the beginning of practical implementation of its constitutionally determined strategy for obtaining membership in the European Union. The study is based on the hypothesis that the reasonableness of EU tax law is complex. The methodology for testing this hypothesis involves solving the following tasks: 1) to reveal fiscal democracy as a manifestation of the reasonableness of EU tax law; 2) to analyse the essence of legal certainty of EU tax legislation as evidence of its reasonableness; 3) to study the prohibition of abuse of EU tax rights by subjects of tax legal relations as a component of its reasonableness. The aforementioned methods of testing the main hypothesis of the study are based on the anthroposociocultural approach to the knowledge of tax law. It is established that the key criterion for determining the degree of reasonableness of the EU tax law is the degree of its compliance with the dual human nature. The EU tax law also combines private law and public law substance. The property of reasonableness of EU tax law is an integral phenomenon that includes different layers of legal matter. They include legitimate ways of establishing this right, its implementation in the most difficult conditions of various tax and legal regimes, protection of this right from its deformation due to arbitrary behaviour of subjects of tax relations and measures of tax and legal liability for violation of its provisions. The EU Court of Justice is the fundamental guarantor of the reasonableness of the EU tax law. It is the Court of Justice that ensures the legal certainty of EU tax legislation.

**Key words:** EU tax law, reasonableness of EU tax law, fiscal democracy in the EU, legal certainty of EU tax legislation, prohibition of abuse of EU tax law by tax relations, human centredness of EU tax law.

---

JEL Classification: K33, K34, K40, O52, H22.

Податки і податкове право належать до числа найунікальніших бутєвих винаходів людської цивілізації. Як переконує історичний досвід, вони суголосні з дуальною – індивідуальною та суспільною – людською природою. Звідси їм так само іманентно належить і властивість розумності, яка є у людини визначальною. Але в такому разі: в чому ж саме проявляється ця властивість податкового права і податків?

Нині особливий інтерес викликає властивість розумності податкового права Європейського Союзу. Це зумовлено, на нашу думку, щонайменше двома такими чинниками. По-перше, податкове право ЄС, насправді, є правом незрівнянно більш цивілізованих платників податків та їх спільнот загалом, ніж податкове право українців та України, яке ще продовжує залишатися надмірно деформованим свавільними практиками держави та платників податків. Європейському податковому праву притаманна незрівнянно менша деформованість його природи сторонами податкових правовідносин порівняно з українським податковим правом. А тому і властивість розумності податкового права ЄС може бути пізнана у її незрівнянно менше деформованому стані. Останнє має вирішальне значення для з'ясування істинної природи розумності податкового права.

По-друге, Україна уже вибрала членство в ЄС своєю безпосередньою стратегічною перспективою розвитку. Цей її історичний вибір вітчизняний конституцієдавець зафіксував у лютому 2019 р.

у Преамбулі Конституції України у формі конституційної конструкції: «підтверджуючи європейську ідентичність Українського народу і незворотність європейського та євроатлантичного курсу України» [80], а також у статтях 85, 102 і 116 вітчизняної Конституції. Більше того, Україна уже практично приступила до реалізації цього курсу, одержавши ще у червні 2022 р. статус держави-кандидата та вступ до ЄС, а в грудні 2023 р. Європейською Радою було ухвалено рішення про початок перемовин щодо вступу України в ЄС.

Ще більше переконує в актуальності дослідження природи розумності податкового права Євросоюзу *ступінь її наукової розробки*. Зокрема, аналіз європейської податкової доктрини, а також правової доктрини ЄС загалом переконує, що тлумачення властивості розумності податкового права Євросоюзу в них навіть більш котраверсійне, ніж розуміння його властивості справедливості. Останнє з особливою очевидністю проявилось на порозі XX – XXI століть, охопивши собою сфери як праворозуміння, так і правотворення. Так, починаючи з кінця минулого століття в новоєвропейській правовій культурі з'явилися її носії, включно з національними правовими доктринами, які стали розширено тлумачити феномен розумності права, включаючи в його змістовий обсяг і явище добросовісності. На їхню думку, тест на *добросовісність* суб'єкта права охоплюється *тестом розумної особи* [66].

Водночас аналіз семантики термінів *розумність* і *добросовісність* у найпоширеніших європейських мовах, їх тлумачення найвпливовішими європейськими правовими доктринами переконує, що ці феномени парадигмально близькі між собою, але змістовно нетотожні. По-різному тлумачиться властивість добросовісності і властивість розумності за податковим законодавством ЄС і у європейській податково-правовій доктрині [72; 75; 81].

Окремі представники цієї доктрини демонструють протилежний звужувальний підхід до тлумачення властивості розумності у податковому праві. Це є повною альтернативою вищенаведеному розширювальному підходу [67, р. 77; 56, р. 395; 2, р. 755; 77]. Спільним для них є обмеження субстантивних вимірів податкового права як проявів його розумності, а також гіперболізація уваги на його прикладних і окремих процесуальних та процедурних аспектах, різних «правилах» застосування податкового права, як-от: перевірка на обґрунтованість дій платника податків; перевірка на з'ясування істинної мети платника податків; перевірка на повністю штучну домовленість платника податків; принцип витягнутої руки; критерій переважання економічного змісту над юридичною формою в оподаткуванні; тест поважних комерційних причин; критерії розумності тлумачення дій платника податків; алгоритм інтерпретації власне критерію розумності в податковому праві; алгоритм розумного висновку у податковому праві й багато інших правил. Ними всіма, навіть взятими разом, не вичерпується зміст властивості розумності податкового права ЄС. То в чому ж саме полягає тоді сенс цієї властивості?

Знаходження відповіді на вищезазначене питання і являє собою ту проблему, на вирішення якої спрямовано це дослідження. Саме в цьому полягає його ключова мета.

**1. Фіскальна демократія як вияв розумності податкового права Євросоюзу.** Телеологічний аналіз доктрини податкового права ЄС, первинного і вторинного права Євросоюзу, законодавства держав-членів, прецедентного податкового права Суду ЄС дозволяє припустити, що наявні три кити, на яких тримається розумність податкового права ЄС: *фіскальна демократія ЄС*, яка найбільш концентровано втілена в максимі *жодного оподаткування без представництва*; *правова визначеність* податкового законодавства ЄС; *заборона зловживання податковим правом ЄС* суб'єктами податкових правовідносин. Кожна із цих основ необхідна для того, щоб властивість розумності в податковому праві ЄС не зникла, створила останній можливість проявитися сповна. На нашу думку, світоглядно і методологічно помилково вибудовувати їх певну апіорну ієрархію між собою. Разом із тим із суто практичних міркувань така їх ієрархія необхідна. Системоутворююча роль серед зазначених нами опор властивості розумності податкового права Євросоюзу належить способу набуття ним легітимності, тобто його появи. Людиноцентризм і юридичний позитивізм вирішують цю дилему по-різному.

Людиноцентризм у трактуванні природи податкового права виходить з тієї засади, що право людей на податки укорінене в їхньому співбутті між собою щодо трансцендентального обміну публічними благами, тому воно апіорне, інтерсуб'єктивне й об'єктивне в розумінні його як соціального конструкту. Воно відповідно до цієї концепції розуміння природи податкового права є буттєвим породженням онтологічного й аксіологічного пріоритету людських потреб порівняно з людськими правами, зумовлене цими потребами і додаткової легітимації для свого буття не потребує. Є тільки функціональна

потреба в інструментальній державі задля забезпечення належної ефективності реалізації індивідами їх вродженого податкового права [79, с. 24]. Іммануїл Кант ще понад двісті років тому наголошував, що громадяни не оподатковуються урядом або короною, а «народ сам себе обкладає податками» [60] із життєвої необхідності. Водночас людиноцентризм у розумінні природи податкового права ще не набув укорінення в публічному правовому порядку Євросоюзу.

У ЄС нині домінує позитивістська доктрина податкового права, однак не в її крайній формі податкового етатизму, а у формі ліберального податкового права. Оподаткування та фіскальна демократія перебувають у них у взаємозв'язку та взаємодії. Процедурне значення цих явищ полягає у тому, що демократичний політичний процес є передумовою для раціонального оподаткування, а його зміст проявляється в максимі *жодного оподаткування без представництва* [16]. Цей відомий ще із XVIII ст. [73] принцип оподаткування є однією з опорних конструкцій *властивості розумності* податкового права ЄС [1; 12; 14; 53], відображає суспільні передумови оподаткування та спричинює його суспільні наслідки [10, р. 10].

Податкове законодавство розумне, коли воно суспільно прийнятне, набуває легітимності завдяки публічному обговоренню та належній аргументації, неминучим розбіжностям і компромісам у парламенті в контекстах світоглядного, методологічного і політичного плюралізму. Досвід функціонування різноманітних систем податкового права в публічному правовому просторі Євросоюзу переконує, що вони раціональні, оскільки в них наявні узгоджені практики суб'єктів публічного права, приватних осіб, котрі визначають чинність податкових законів відповідно до легітимованих критеріїв і застосовують їх згідно з наявними у них повноваженнями і компетенцією [69; 70, р. 197–200] та тому, що ці системи автентично репрезентують розуміння податкового права юридичними спільнотами відповідних соціумів і дозволяють здійснювати розумний вибір стратегій і тактик підприємницької діяльності платниками податків [15, р. 134]. Вищенаведені поняття вжиті тут у їх габермасівському розумінні [58, р. 192–194].

Не впливає негативно на принцип *ніякого оподаткування без представництва* та не звужує обсягу властивості розумності податкового права також факт делегування деяких функцій податкового законодавця виконавчій владі, якщо воно здійснюється легітимно, відповідно до конституційно передбаченої процедури. Серед держав-членів ЄС така практика наявна в Італії, у Німеччині і Португалії [54, р. 129–130; 13, р. 103–125; 3, р. 181–182]. Але й у цьому випадку правовим суб'єктом фіскальної демократії виступає державно організований демос (сукупність громадян). У цьому сенс першої парадигмальної матриці властивості розумності податкового права держав-членів Євросоюзу. Тобто в державах-членах ЄС має місце дійсна раціональна фіскальна демократія. У європейській доктрині податкового права її позиціонують як *процедурну передумову* для легітимного встановлення податків самими їх платниками, які є водночас і виборчим електоратом. Оскільки цей електорат являє собою нині не просто ядро громадянської спільноти національної держави, а й її більшість, доктрина податкового права ЄС ідентифікує його як «політичний колектив фіскальної демократії» [59, р. 666]. Саме буття платників податків вище окресленим колективом й уможливило сприйняття оподаткування як справи насправді представницької національної фіскальної демократії. Як резонно зазначав Рональд Дворкін, оподаткування в ліберальних державах, якими є держави-члени ЄС, не лише ґрунтується на раціональних легітимних процесах, але і, своєю чергою, породжує ці процеси й умови для прямої та опосередкованої участі платників податків і громадян загалом в егалітарних демократіях [17, р. 185–190].

Особливо дискусійного характеру нині набуло питання про те, чи дотримується принцип *ніякого оподаткування без представництва* в діяльності ЄС загалом у сфері оподаткування. За критерієм відповідей на нього представники доктрини податкового права ЄС розділилися майже навпіл. Одні аналізують цю проблему з підходу *де-юре* та зазначають, що ЄС відповідно до Установчих Договорів не має власної компетенції оподатковувати, а тому цей принцип і не поширюється на Європейський Союз загалом і на його інституції зокрема [59; 64, р. 78; 68, р. 133; 16]. Цей підхід свідчить про намагання його прибічників не загострювати ще більше й так надзвичайно складну вищезазначену проблему.

Прибічники підходу *де-факто* до сприйняття й аналізу дилеми легітимності податкового права ЄС наполягають на тому, що Союз уже давно став реальним суб'єктом оподаткування, але діє при цьому всупереч *принципу жодного оподаткування без представництва*. Це, на їхню думку, підриває загальні засади правового порядку Євросоюзу, перебуває в антагоністичному конфлікті з основоположними

європейськими цінностями. Згідно з їхнім переконанням, Євросоюз як політико-правовий феномен гостро потребує наступного логічного кроку у своєму становленні як федеральної фіскальної демократії. Саме вона, на їхню думку, повинна прийти на заміну національним фіскальним демократіям [56, р. 293–94; 57, р. 249–955].

**Правова визначеність податкового законодавства ЄС.** Другим субстантивним проявом властивості розумності податкового законодавства ЄС є принцип його правової визначеності. Він належить до основоположних принципів права загалом. Без його належного забезпечення воно не спроможне здійснювати жодної зі своїх функцій. Особливості принципу правової визначеності у податковому праві зумовлені такими його властивостями, як: 1) його інструментальне призначення для активного втручання суб'єктів публічного права з його допомогою у відносини власності та в міру свободи приватного власника повноправно здійснювати усі його повноваження щодо неї; 2) постійність і масовість (тотальність) застосування податкового права; 3) пряма причетність до його здійснення звичайних громадян-платників податків; 4) особливий зв'язок цього права з публічними благами та приватними потребами і низкою інших.

Не менш багатогранна правова визначеність податкового законодавства і в його даностях, в яких воно постає перед суб'єктами податкових правовідносин. Як правило, ця визначеність передбачає міру врегулювання вищезазначених правовідносин відповідними нормативними актами, чіткість щодо визначення правового типу податку і його юридичних конструкцій, однозначність та вичерпність формулювань структурних елементів податково-правових норм та ще багато інших їх складників. Неповнота юридичного врегулювання їх щоразу має своїм наслідком правову невизначеність у цій сфері суспільних відносин. Проте, як резонно зауважив Суд ЄС, правова визначеність не еквівалентна якнайдетальнішим податково-правовим нормам, призначеним для врегулювання наперед модельних правових ситуацій. Адже податково-правова дійсність процесуальна, а тому оподаткування на основі принципів права більш визначене, ніж вичерпний перелік низки типових випадків, оскільки воно відкрите для врахування нових ситуацій, що неможливо було завчасно передбачити в нормативних актах. Як приклад цього Суд ЄС навів Директиву Ради про материнські і дочірні компанії у редакції 1990 р. з додатками до неї [20, paras. 25–44].

Особлива роль у досягненні правової визначеності в податковому праві ЄС належить *принципу територіальності*. Це зумовлено тим, що носіями податкового суверенітету в Євросоюзі є держави-члени. Поза врахуванням цього доконаного факту дійсності податкове право ЄС не може вважатися визначеним, тобто розумним.

Тлумачення принципу територіальності податкового права ЄС пройшло складну, нерідко суперечливу еволюцію. Вона визначалася головню цілями, які поставали у відповідний період розвитку перед Євросоюзом. Заслуга в цьому не доктрини податкового права Євросоюзу, яка має безперечні здобутки в цій царині [74, р. 271; 63, р. 113; 65, р. 60], не позитивного права Союзу, що також долучилося до розвитку принципу територіальності оподаткування на теренах Співтовариства [4–9; 11], а Суду ЄС. Правові позиції Суду ЄС щодо тлумачення ним принципу територіальності податкового права Євросоюзу пройшли у своїй еволюції кілька якісно відмінних між собою етапів.

Спершу Суд ЄС убачав своє завдання у тому, щоб унеможливити здійснення державами-членами їхньої компетенції у сфері оподаткування у спосіб, який би підривав на унійних теренах верховенство та пряму дію права Євросоюзу. Найбільш ретельно та послідовно Суд ЄС захищав ті положення Установчих Договорів, що репрезентували діаметрально протилежне бачення принципу територіальності його розумінню державами-членами. Передусім ідеться про заборону митних зборів та податків, що мали еквівалентну дію [18, para. 9; 19, paras 15–18; 40, paras 22–36]. Мета цієї заборони полягала у тому, щоб якомога системніше й послідовніше знімати внутрішні фіскальні бар'єри задля створення єдиного митного простору. Саме з цією ціллю традиційне тлумачення державами-членами принципу територіальності зазнало кардинальної трансформації і було замінене іншим поняттям територіальності в ЄС – поняттям митної території [52, para. 23].

Із середини вісімдесятих років ХХ ст. і до середини 2000-х років Суд ЄС реанімував практику захисту суверенних прав держав-членів ухвалювати закони з питань оподаткування на їх фіскальній території на власний розсуд, але водночас обмежив це їхнє право свободами внутрішнього ринку Євросоюзу. Найістотнішим наслідком цього обмеження стало те, що спроби держав-членів легітимувати

податкові правила, які б захищали відмінності між внутрішніми та транскордонними ситуаціями для оподаткування, в дійсності зазвичай відхилялися Судом. Це, зокрема, демонструє спеціальний аналітичний огляд судового права Суду ЄС з 1986 по 2010 роки [62].

Надалі Суд ЄС став на шлях запровадження концепції «збалансованого розподілу податкових повноважень». Ця концепція зі змінами та доповненнями реалізується Судом дотепер. Метою такого підходу Суду ЄС до розуміння ним принципу територіальності в податковому праві Євросоюзу є спроба знайти гнучкий баланс між потребами внутрішнього ринку у фінансній політиці та фінансовими інтересами держав-членів. Правовий сенс цієї концепції полягає у спробі Суду знайти новий компроміс між принципами територіальності й запобігання зловживанням податковим правом з боку держав-членів за критеріями Євросоюзу. Ключовим завданням цієї концепції виявився судовий захист принципу територіальності в податковому праві Євросоюзу, передусім у гармонізованих податкових сферах.

Процеси рамкової гармонізації у сфері непрямого оподаткування і мінімальної гармонізації у сфері прямого оподаткування кардинально змінили фінансний суверенітет держав-членів у територіальному вимірі. Питома вага та реальний вплив *європейської територіальності* істотно зросли. Проте ще продовжують функціонувати не узгоджені між Євросоюзом і державами-членами сфери податково-правового простору, за які триває суперництво між вищезазначеними суб'єктами. Суд ЄС виступає арбітром між ними та прагне залишатися при цьому неупередженим і нейтральним у розгляді справ щодо податкових спорів.

Зокрема, такий підхід Суду ЄС був застосований вперше у його рішенні у справі *Gilli* [26, paras 23–35] і підтверджений у його рішенні у справі *Schempp* [25, para. 45], а згодом і в низці інших рішень Суду [24; 30; 33]. На перший погляд, така практика суперечить основним свободам внутрішнього ринку ЄС, які за загальним правилом повинні мати постійну та всебічну підтримку всіх його інституцій. Не заперечуючи в принципі проти такої підтримки цих свобод, Суд ЄС вважає, що вищезазначена мета повинна досягатися насамперед гармонізуючими та координуючими правовими інструментами типу податкових директив [50, paras 20–54]. Суд ЄС неодноразово відкрито визнавав у своїх рішеннях право держав-членів здійснювати їх податкові повноваження на своїй території без додаткових обмежень [34, para. 54; 51, para. 58].

Має місце й протилежний підхід Суду ЄС до тлумачення принципу територіальності в контексті оподаткування. Такий підхід можна прослідкувати в його рішеннях у справах *Bosal* [35, para. 38]; *Wattel* [76, p. 194], *Argenta* [28, para. 75], *Jobra* [48], *Tankreederei* [41], *Weidertand Paulus* [32], *Impfeld and Garcet* [23], *Schwarz* [22], *Zanotti* [36], *Missionswerk Werner Heukelbach* [21], *Persche* [44] та в низці інших [31]. У них Суд ЄС послідовно відхилив аргументи держав-членів, що базувалися на принципі територіальності, і цим самим певною мірою вгамував їх фінансні апетити.

Таке світоглядне та методологічне багатоманіття у розумінні сенсу і природи принципу територіальності податкового права ЄС не є чимось кардинально новим для доктрини податкового права ЄС. Воно здебільшого зумовлене онтологічним плюралізмом власне цього явища в правовому просторі ЄС, а також приналежністю різних представників доктрини податкового права Євросоюзу до традиціоналістського чи проєвропейського підходів у розумінні ними потреб і перспектив розвитку податкового права в цьому правовому просторі. Не меншою мірою вищезазначений плюралізм можна пояснити також еклектичністю і суперечливістю трансформаційних процесів у межах європейського правового простору. Нарешті, на цьому позначилася і плюралістичність європейської податково-правової дійсності, яка не сприяє абсолютизації в ній окремих типів розуміння принципу правової визначеності.

#### **Заборона зловживання податковим правом ЄС суб'єктами податкових правовідносин.**

Ще одним сутнісним проявом властивості розумності в податковому праві ЄС є принцип заборони зловживання ним суб'єктами цього права. Незважаючи на концептуальну відмінність принципу розумності від принципу територіальності в податковому праві Євросоюзу, він є таким же ефективним інструментом для з'ясування міри повноти податкового права і його адекватності, тобто і розумності. Заборона зловживання правами суб'єктами податкових правовідносин передусім стосується транскордонних ситуацій і для держав-членів, і для платників податків. Сутнісно вона є збалансованим правовим інструментом, оскільки дозволяє державам-членам обґрунтовувати необхідність внутрішніх заходів з метою обмеження свобод платників податків, які їм надає внутрішній ринок ЄС і водночас уможливує ефективний захист самих цих платників податків від податкового свавілля держав-членів. Важливою метою заборони зловживання правами суб'єктами оподаткування є збалансованість розподілу фінансних повноважень між державами-членами.

Як і в утвердженні правової визначеності у податково-правовому просторі ЄС, у сфері заборони зловживанням правами суб'єктами податкових правовідносин у цій царині найефективнішими виявилися рішення Суду ЄС, який виробив загальну парадигму: «законодавство Європейського Союзу не може використовуватися для зловживань або шахрайства», а також що «запобігання можливому ухиленню від сплати податків, уникненню оподаткування та зловживанню є метою, визначеною законодавством ЄС» [46, para. 76]. Вона була вперше застосована Судом ЄС як світоглядний та методологічний критерій для обґрунтування його рішень у сфері заборони зловживання податковими правами у справах *Halifax*, *University of Huddersfield* й *Emsland-Starke* [38; 37; 29, paras 52–54]. Суд наголосив при цьому, що заборону зловживання податковими правами належить розглядати як обмеження загальновищезначеної свободи суб'єктів податкових правовідносин обмежувати свої податкові зобов'язання, у зв'язку з чим «особи, які підлягають оподаткуванню, як правило, вільні у виборі організаційних структур та форм угод, які вони вважають найбільш прийнятними для своєї економічної діяльності та з метою обмеження свого податкового тягаря» [42, para. 53]. Тобто Суд ЄС розуміє розумність заборони зловживання правами платником податків у тому, щоб не втрачався сенс їх податкового права як особистої свободи в оподаткуванні. Пізніше Суд у своєму рішенні у справі *Kofoed* визнав, що заборона зловживання податковими правами є загальним правилом податкового права Євросоюзу [49, para 38]. Його застосування було обмежене ситуаціями, що підпадають під сферу дії цього права. На неузгоджені сфери оподаткування цей принцип не поширюється [47; 78, p. 453].

Суд ЄС виробив ознаки зловживання податковими правами. До них він відніс одночасну наявність щонайменше двох елементів: податкові операції повинні мати своїм наслідком отримання суб'єктом податкового права податкової вигоди, надання якої не відповідає загальним засадам оподаткування, а також має бути очевидно, що головною чи навіть виключною метою операцій суб'єкта податкового права є отримання ним податкової вигоди, а не ділового результату [38, paras. 74–75; 39, para. 42]. Це так звані «об'єктивні критерії» зловживання податковими правами [38, para. 81].

У своїх рішеннях останнього періоду у справах, що стосуються зловживання податковими правами, Суд ЄС відійшов від послідовного застосування власного двокрокового тесту на зловживання і став розглядати як достатню підставу для прийняття рішення про зловживання тільки один із вищезазначених елементів. При цьому ним зазвичай віддається перевага так званому об'єктивному елементу. Як правило, це відбувається у випадках, коли відповідні податкові операції оцінюються Судом як «повністю штучні домовленості» [43, para. 28; 45, para. 51], або як «домовленості, які не відображають економічну реальність» [27, para. 55; 61, p. 223].

Це базові положення доктрини заборони зловживання податковими правами Суду ЄС. Вона є світоглядним та методологічним орієнтиром для визнання чи невизнання податкових заходів держав-членів, що обмежують транскордонний рух робочої сили, товарів, робіт або послуг у неузгоджених сферах, сумісними зі свободами внутрішнього ринку Євросоюзу. За цим критерієм платники податків, котрі вдаються до зловживань своїми податковими правами, вважаються порушниками правових меж відповідної свободи. Саме на цій підставі вони позбавляються правового захисту Євросоюзом від заходів національних держав-членів, спрямованих на запобігання ухиленням від сплати податків.

Властивість розумності податкового права ЄС має складну природу. Вона допомагає збагнути, яким саме воно має бути, щоб якомога повніше відповідати людській природі. В розумності податкового права ЄС якнайповніше втілена його функціональна природа, хоча вона не позбавлена і субстантивних якостей. Властивість розумності податкового права ЄС передусім репрезентує його практичну раціональність, починаючи від легітимних способів появи цього пласту правової матерії і завершуючи його іманентною здатністю проявлятися як право, убезпечуватися від його найрізноманітніших деформацій, перетворення цього права внаслідок зловживання ним у його антипод – у свавілля у сфері оподаткування. Властивість розумності пронизує наскрізь усі пласти податково-правової матерії. Аналіз доктрини податкового права Євросоюзу, його первинного і похідного права, законодавства держав-членів і прецедентного податкового права Суду ЄС переконує, що є три кити, на яких базується властивість розумності податкового права цього правового порядку: фіскальна демократія, яка найбільш концентровано втілена в принципі *ніякого оподаткування без представництва*; *правова визначеність податкового законодавства*; *заборона зловживання суб'єктами податкових правовідносин їх податковим правом*.

## REFERENCES

1. Attard, R. (2011). 'The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications' in Human Rights and Taxation in Europe and the World / G. Kofler, M. Poiars Maduro & P. Pistone (eds.). IBFD.
2. Broe, L. (2008). International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies. IBFD.
3. Carlos dos Santos & P. Nogueira da Costa (2009). 'Portugal', in Dourado Ana Paula (ed.), Separation of power in Tax Law. EATLP Congress, Santiago de Compostela (4–6 June 2009). *EATLP International Tax Series*. Vol. 7.
4. Council Decision 2014/335/EU of 26 May 2014 on the system of own resources of the European Union, OJ L 168, 7.6.2014. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014D0335&from=EN>.
5. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ 2003 L 157. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32003L0049>.
6. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>.
7. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, OJ L 009, 14.1.2009, p. 12–30. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>.
8. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States, OJ L 310, 25.11.2009. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:310:0034:0046:EN:PDF>.
9. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 345, 29.12.2011, pp. 8–16. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj>.
10. Dietsch, P. & Rixen, R. (2016). Global Tax Governance: What It is and Why It Matters, in Global Tax Governance: What Is Wrong With It And How To Fix It. / Peter Dietsch & Thomas Rixen (eds.), Vol. 1.
11. Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market OJ L 193, 19.7.2016, pp. 1–14. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>.
12. Dourado, A.P. and Dias, S. A. (2011). 'Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6 (1) of ECHR' in Human Rights and Taxation in Europe and the World / Kofler, Poiars Maduro & Pistone (eds).
13. Dourado, A. P. (2007). O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação. Almedina.
14. Dourado, A. P. (2011). 'The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective' in The Delicate Balance – Tax, Discretion and the Rule of Law. / C. Evans, J. Freedman & R. Krever eds., IBFD.
15. Dourado, A. P. (2013). Is This a Pipe? Validity of a Tax Reform for a Developing Country, in Tax, Law and Development. / Y. Brauner and M. Stewart eds., Edward Elgar Publishing Ltd.
16. Dourado, A. P. (2014). 'No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes' in Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. / Cécile Brokelind (eds). IBFD.
17. Dworkin, R. (2002). Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality (4th ed).
18. ECJ, 1 July 1969, C-24/68, Commission v. Italy. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61968CJ0024>.
19. ECJ, 1 July 1969, joined cases C-2 and 3/69, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders and SA Ch. Brachfeld & Sons. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A61969CJ0002>.
20. ECJ, 1 October 2009, C-247/08, Gaz de France – Berliner Investissement SA v. Bundeszentralamt für Steuern. Retrieved from: <https://itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-247-08%20arrest%20E.pdf>.
21. ECJ, 10 February 2011, C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach v. Belgian State. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-25/10>.
22. ECJ, 11 September 2007, C-76/05, Herbert Schwarz und Marga Gootjes-Schwarz v. Finanzamt Bergisch Gladbach. Retrieved from: <https://dejure.org/den/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Text=C-76/05>.
23. ECJ, 12 December 2013, C-303/12, Imfeld and Garcet. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-303/12>.
24. ECJ, 12 February 2009, C-67/08, Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren. Retrieved from: <https://itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-67-08%20arrest%20E.pdf>.
25. ECJ, 12 July 2005, C- 403/03, Egon Schempp v Finanzamt München V. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:62003CJ0403>.
26. ECJ, 12 May 1998, Case C-336/96, Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=c-336/96>.



27. ECJ, 12 September 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0196>.
28. ECJ, 13 March 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2007:161>.
29. ECJ, 14 December 2000, C-110/99, Emsland-Stärke v Hauptzollamt Hamburg-Jonas. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0110>.
30. ECJ, 14 November 2006, C-513/04, Kerckhaert Morres. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0513>.
31. ECJ, 14 September 2006, C-386/04, Centro de Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0386>.
32. ECJ, 15 July 2004, C-242/03, Jean-Claude Weidert and Élisabeth Paulus v. Ministre des Finances. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-242/03>.
33. ECJ, 16 July 2009, C-128/08, Jacques Damseaux v Belgian State. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2009:471>.
34. ECJ, 18 July 2007, C-231/05, Oy AA. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-231/05&td=ALL>.
35. ECJ, 18 September 2003, C-168/01, Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:62001CJ0168>.
36. ECJ, 20 May 2010, Case C-56/09, Emiliano Zanotti v. Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2010:288>.
37. ECJ, 21 February 2006, C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation v Commissioners of Customs & Excise. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-223/03>.
38. ECJ, 21 February 2006, C-255/02, Halifax and Others. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=en>.
39. ECJ, 21 February 2008, C-425/06, Part Service. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194118&doclang=EN>.
40. ECJ, 21 September 2000, C-441/98, Kapniki Mikhailidis AE & Idrima Kinonikon Asphaliseon (IKA). Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-441/98>.
41. ECJ, 22 December 2010, C-287/10, Tankrederei I SA v. Directeur de l'administration des contributions directes. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0287>.
42. ECJ, 22 December 2010, C-277/09, RBS Deutschland Holdings. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-277/09>.
43. ECJ, 22 May 2008, C-162/07, Ampliscientifica and Amplifin. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-162/07>.
44. ECJ, 27 January 2009, C-318/07, Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-318/07>.
45. ECJ, 27 October 2011, C-504/10, Tanoarch. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-504/10>.
46. ECJ, 29 April 2004, joined cases C-487/01 and C-7/02, Gemeente Leusden and Holin Groep BV v. Staatssecretaris van Financiën. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-487/01>.
47. ECJ, 29 March 2012, C-417/10, 3M Italia. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-417/10&language=EN>.
48. ECJ, 4 December 2008, C-330/07, Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH v. Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs. Retrieved from: <https://itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-330-07%20arrest%20E.pdf>.
49. ECJ, 5 July 2007, C-321/05, Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62005CJ0321>.
50. ECJ, 7 September 2004, C-319/02, Manninen. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-319/02&td=ALL>.
51. ECJ, 8 November 2007, C-379/05, Amurta. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-379/05>.
52. ECJ, 9 September 2004, C-72/03, Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara. Retrieved from: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-72/03>.
53. Englisch, J. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – The German Experience, in Kofler, Poiaras Maduro & Pistone (eds.).
54. Federico, L., Castiglione, R. & Miconi, F. (2009). 'Relationship between the parliament and the tax authorities: The Influence of the Tax Authorities on Tax Legislation' in Dourado Ana Paula (ed.), Separation of power in Tax Law. EATLP Congress, Santiago de Compostela (4–6 June 2009). EATLP International Tax Series. Vol. 7.
55. FERIA, R. (2008). Prohibition of Abuse (Community) Law – The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax. *Common Market Law Review*. Vol. 45.
56. Genschel, P. & Jachtenfuchs, M. (2011). How the European Union Constrains the State: Multilevel Governance of Taxation. *EUR. J. POL. RES.* Vol. 50.

57. Genschel, P. & Jachtenfuchs, M. (2013). 'The European Integration of Core State Powers. Patterns and Causes' in *Beyond the Regulatory Polity? The European Integration of Core State Powers*. Philipp Genschel & Markus Jachtenfuchs (eds.).
58. Habermas, J. (1992). *Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Suhrkamp Verlag.
59. Jaakkola, J. (2019). A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*. № 20, p. 660–678.
60. Kant, I. (2016). *Die Metaphysik der Sitten*, in *Werke In Sechs. Bänden. Band IV: Schriften Zur Ethik Und Religionsphilosophie* 445. Wilhelm Weischedel (ed).
61. Lang, M. (2011). The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base. *European Taxation*. Vol. 51.
62. Malherbe, J., Malherbe, P., Richelle, I. & Traversa, E. (2008). The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, requested by the European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, 1st edition. Retrieved from: [www.europarl.eu](http://www.europarl.eu).
63. Marres, O. (2011). The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation. *Intertax*. Vol. 3.
64. Menéndez, A. J. (2016). 'Newmark Vindicated: The Three Patterns of Europeanisation of National Tax Systems and the Future of The Social and Democratic Rechtsstaat' in the *End of the Eurocrats' Dream: Adjusting to European Diversity* / Damian Chalmers, Markus Jachtenfuchs & Christian Joerges Eds. Cambridge University Press.
65. Monsenego, J. (2012). *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market*. Online Books IBFD.
66. Münnich, M. (2020). Application of the General Clause of Reasonableness and Criterion of Rationality in Polish Tax Law. *Review of European and comparative law*. Vol. XLIII. ISSUE 4, p. 1–16. DOI: <https://doi.org/10.31743/recl.5698>.
67. O'Shea, T. (2011). Tax Avoidance and Abuse of EU Law. *EC Tax Journal*. Vol. 11, p. 77.
68. Oates, W.E. (2001). Fiscal Competition and European Union: Contrasting Perspectives. *Regional Sci. & Urb. Econ*. Vol. 31.
69. Raz, J. (1979). The Authority of Law: Essays on Law and Morality chaps. *Clarendon Press*. 1–2.
70. Raz, J. (1980). *The Concept of a Legal System – An Introduction to the Theory of Legal System*, 2nd ed. Clarendon Press.
71. Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, *OJ L* 269 10.10.2013, p. 1–101. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2013/952/oj>.
72. *Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law*. (2020). / Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 672 p.
73. Rousseau, J. J. (1999). *Discourse On Political Economy And The Social Contract* 25–42. Christopher Betts trans., Oxford Univ. Press.
74. Schön, W. (2015). Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin for International Taxation*. Vol. 69.
75. *The Power to Tax in Europe. Swedish Studies in European Law*. (2023). Volume 14. / Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Hart Publishing. Bloomsbury Publishing Plc. 288 p.
76. Wattel, P. J. (2003). Corporate Tax Jurisdiction in the EU with Respect to Branches and Subsidiaries; Dislocation Distinguished from Discrimination and Disparity; a Plea for Territoriality. *EC Tax Review*. Vol. 12.
77. Weber, D. (2017). The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. *ELR*. No. 1. 48–59. doi: 10.5553/ELR.000081.
78. Zalasinski, A. (2012). The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case. *European Taxation*. Vol. 52.
79. Havrylyuk, R. O. (2015). *The Nature of Tax Law: Anthroposociocultural Approach: PhD thesis Doctor of Laws*. 12.00.07 "Administrative law and process; financial law; information law". Kyiv.
80. The Constitution of Ukraine: Law of Ukraine dated 28.06.1996 No. 254к/96-ВР as amended on 01.01.2020, grounds – 27-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
81. *Tax law of the European Union as a value: monograph*. (2024). / Edited by Prof. Havrylyuk R. Chernivtsi: Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University. 806 c.

#### ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. Attard R. 'The Classification of Tax Disputes, Human Rights Implications' in *Human Rights and Taxation in Europe and the World* / G. Kofler, M. Poyares Maduro & P. Pistone (eds.). IBFD. 2011.
2. Broe L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. IBFD. 2008.
3. Carlos dos Santos & P. Nogueira da Costa. 'Portugal', in *Dourado Ana Paula (ed.), Separation of power in Tax Law*. EATLP Congress, Santiago de Compostela (4–6 June 2009). *EATLP International Tax Series*. 2009. Vol. 7.

4. Council Decision 2014/335/EU of 26 May 2014 on the system of own resources of the European Union, OJ L 168, 7.6.2014. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014D0335&from=EN>.
5. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ 2003 L 157. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32003L0049>.
6. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>.
7. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, OJ L 009, 14.1.2009, p. 12–30. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32008L0118>.
8. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States, OJ L 310, 25.11.2009. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:310:0034:0046:EN:PDF>.
9. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 345, 29.12.2011, pp. 8–16. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj>.
10. Dietsch P. & Rixen R. Global Tax Governance: What It is and Why It Matters, in *Global Tax Governance: What Is Wrong With It And How To Fix It.* / Peter Dietsch & Thomas Rixen (eds.), Vol. 1. 2016.
11. Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market OJ L 193, 19.7.2016, pp. 1–14. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>.
12. Dourado A. P. and Dias S. A. 'Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6 (1) of ECHR' in *Human Rights and Taxation in Europe and the World.* / Kofler, Poiares Maduro & Pistone (eds). 2011.
13. Dourado A. P. *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação.* Almedina. 2007.
14. Dourado A. P. 'The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective' in *The Delicate Balance – Tax, Discretion and the Rule of Law.* / C. Evans, J. Freedman & R. Krever eds., IBFD. 2011.
15. Dourado A. P. *Is This a Pipe? Validity of a Tax Reform for a Developing Country,* in *Tax, Law and Development.* / Y. Brauner and M. Stewart eds., Edward Elgar Publishing Ltd. 2013.
16. Dourado A. P. 'No Taxation without Representation in the European Union: Democracy, Patriotism and Taxes' in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law.* / Cécile Brokelind (eds). IBFD. 2014.
17. Dworkin R. *Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality.* 4th ed. 2002.
18. ECJ, 1 July 1969, C-24/68, *Commission v. Italy.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61968CJ0024>.
19. ECJ, 1 July 1969, joined cases C-2 and 3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders and SA Ch. Brachfeld & Sons.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A61969CJ0002>.
20. ECJ, 1 October 2009, C-247/08, *Gaz de France – Berliner Investissement SA v. Bundeszentralamt für Steuern.* URL: <https://itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-247-08%20arrest%20E.pdf>.
21. ECJ, 10 February 2011, C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach v. Belgian State.* URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-25/10>.
22. ECJ, 11 September 2007, C-76/05, *Herbert Schwarz und Marga Gootjes-Schwarz v. Finanzamt Bergisch Gladbach.* URL: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Text=C-76/05>.
23. ECJ, 12 December 2013, C-303/12, *Imfeld and Garcet.* URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-303/12>.
24. ECJ, 12 February 2009, C-67/08, *Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren.* URL: <https://itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-67-08%20arrest%20E.pdf>.
25. ECJ, 12 July 2005, C- 403/03, *Egon Schempp v Finanzamt München V.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:62003CJ0403>.
26. ECJ, 12 May 1998, Case C-336/96, *Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.* URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=c-336/96>.
27. ECJ, 12 September 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0196>.
28. ECJ, 13 March 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2007:161>.
29. ECJ, 14 December 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke v Hauptzollamt Hamburg-Jonas.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0110>.
30. ECJ, 14 November 2006, C-513/04. *Kerckhaert Morres.* URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0513>.

31. ECJ, 14 September 2006, C-386/04, Centro de Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0386>.
32. ECJ, 15 July 2004, C-242/03, Jean-Claude Weidert and Elisabeth Paulus v. Ministre des Finances. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-242/03>.
33. ECJ, 16 July 2009, C-128/08, Jacques Damseaux v Belgian State. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2009:471>.
34. ECJ, 18 July 2007, C-231/05, Oy AA. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-231/05&td=ALL>.
35. ECJ, 18 September 2003, C-168/01, Bosal Holding BV v Staatssecretaris van Financiën. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:62001CJ0168>.
36. ECJ, 20 May 2010, Case C-56/09, Emiliano Zanotti v. Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2010:288>.
37. ECJ, 21 February 2006, C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation v Commissioners of Customs & Excise. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-223/03>.
38. ECJ, 21 February 2006, C-255/02, Halifax and Others. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=en>.
39. ECJ, 21 February 2008, C-425/06, Part Service. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=194118&doclang=EN>.
40. ECJ, 21 September 2000, C-441/98, Kapniki Mikhailidis AE & Idrima Kinonikon Asphaliseon (IKA). URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-441/98>.
41. ECJ, 22 December 2010, C-287/10, Tankreederei I SA v. Directeur de l'administration des contributions directes. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0287>.
42. ECJ, 22 December 2010, C-277/09, RBS Deutschland Holdings. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-277/09>.
43. ECJ, 22 May 2008, C-162/07, Amplis Scientifica and Amplifin. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-162/07>.
44. ECJ, 27 January 2009, C-318/07, Hein Persche v. Finanzamt Lüdenschheid. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-318/07>.
45. ECJ, 27 October 2011, C-504/10, Tanoarch. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-504/10>.
46. ECJ, 29 April 2004, joined cases C-487/01 and C-7/02, Gemeente Leusden and Holin Groep BV v. Staatssecretaris van Financiën. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-487/01>.
47. ECJ, 29 March 2012, C-417/10, 3M Italia. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-417/10&language=EN>.
48. ECJ, 4 December 2008, C-330/07, Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH v. Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs. URL: <https://itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-330-07%20arrest%20E.pdf>.
49. ECJ, 5 July 2007, C-321/05, Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62005CJ0321>.
50. ECJ, 7 September 2004, C-319/02, Manninen. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-319/02&td=ALL>.
51. ECJ, 8 November 2007, C-379/05, Amurta. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-379/05>.
52. ECJ, 9 September 2004, C-72/03, Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-72/03>.
53. Englisch J. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – The German Experience, in Kofler, Poiars Maduro & Pistone (eds.).
54. Federico L., Castiglione R. & Miconi F. 'Relationship between the parliament and the tax authorities: The Influence of the Tax Authorities on Tax Legislation' in Dourado Ana Paula (ed.), Separation of power in Tax Law. EATLP Congress, Santiago de Compostela (4–6 June 2009). *EATLP International Tax Series*. 2009. Vol. 7.
55. Feria R. Prohibition of Abuse (Community) Law – The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax. *Common Market Law Review*. 2008. Vol. 45.
56. Genschel P. & Jachtenfuchs M. How the European Union Constrains the State: Multilevel Governance of Taxation. *EUR. J. POL. RES.* 2011. Vol. 50.
57. Genschel P. & Jachtenfuchs M. 'The European Integration of Core State Powers. Patterns and Causes' in Beyond the Regulatory Polity? The European Integration of Core State Powers. / Philipp Genschel & Markus Jachtenfuchs (eds.). 2013.
58. Habermas J. Faktizität und Geltung, Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats. Suhrkamp Verlag. 1992.
59. Jaakkola J. A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State? *German Law Journal*. 2019. № 20, p. 660–678.
60. Kant I. Die Metaphysik der Sitten, in Werke In Sechs. Bänden. Band IV: Schriften Zur Ethik Und Religionsphilosophie 445. Wilhelm Weischedel (ed). 2016.
61. Lang M. The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base. *European Taxation*. Vol. 51. 2011.

62. Malherbe J., Malherbe P., Richelle I. & Traversa E. The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, requested by the European Parliament's Committee on Economic and Monetary Affairs, 1st edition. 2008. URL: [www.europarl.eu](http://www.europarl.eu).
63. Marres O. The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation. *Intertax*. 2011. Vol. 3.
64. Menéndez A. J. (2016). 'Newmark Vindicated: The Three Patterns of Europeanisation of National Tax Systems and the Future of The Social and Democratic Rechtsstaat' in the End of the Eurocrats' Dream: Adjusting to European Diversity. / Damian Chalmers, Markus Jachtenfuchs & Christian Joerges Eds. Cambridge University Press. 2016.
65. Monsenego J. Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market. Online Books IBFD. 2012.
66. Münnich M. Application of the General Clause of Reasonableness and Criterion of Rationality in Polish Tax Law. *Review of European and comparative law*. 2020. Vol. XLIII. ISSUE 4, p. 1–16. DOI: <https://doi.org/10.31743/recl.5698>.
67. O'Shea T. Tax Avoidance and Abuse of EU Law. *EC Tax Journal*. 2011. Vol. 11.
68. Oates W. E. Fiscal Competition and European Union: Contrasting Perspectives. *Regional Sci. & Urb. Econ*. 2001. Vol. 31.
69. Raz J. The Authority of Law: Essays on Law and Morality chaps. Clarendon Press. 1–2. 1979.
70. Raz J. The Concept of a Legal System – An Introduction to the Theory of Legal System, 2nd edn., Clarendon Press. 1980.
71. Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, *OJ L* 269 10.10.2013, p. 1–101. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2013/952/oj>.
72. Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law. Edited by Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, and Edoardo Traversa. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing. 2020. 672 p.
73. Rousseau J. J. Discourse On Political Economy And The Social Contract 25–42. Christopher Betts trans., Oxford Univ. Press. 1999.
74. Schön W. Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? *Bulletin for International Taxation*. 2015. Vol. 69.
75. The Power to Tax in Europe. Swedish Studies in European Law. Volume 14. / Edited by Johan Lindholm and Anders Hultqvist. Hart Publishing. Bloomsbury Publishing Plc. 2023. 288 p.
76. Wattel P. J. Corporate Tax Jurisdiction in the EU with Respect to Branches and Subsidiaries; Dislocation Distinguished from Discrimination and Disparity; a Plea for Territoriality. *EC Tax Review*. 2003. Vol. 12.
77. Weber D. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. *ELR*. 2017. No. 1. 48–59. doi: 10.5553/ELR.000081.
78. Zalasinski A. The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case. *European Taxation*. 2012. Vol. 52.
79. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Київ. 2015.
80. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР у ред. від 01.01.2020, підстава – 27-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
81. Податкове право Європейського Союзу як цінність : монографія / за ред. проф. Гаврилюк Р. О. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. 2024. 806 с.