

DOI: 10.31617/3.2024(132)03  
 УДК 347.73:336.22(061.1ЄС)

**ГАВРИЛЮК Руслана,**  
 д. ю. н., професор,  
 завідувач кафедри публічного права  
 Чернівецького національного  
 університету ім. Ю. Федьковича  
 вул. Коцюбинського, 2, м. Чернівці,  
 58002, Україна  
 ORCID: 0000-0001-6750-4340  
 r.havrylyuk@chnu.edu.ua

**ПАЦУРКІВСЬКИЙ Петро,**  
 д. ю. н., професор,  
 професор кафедри публічного права  
 Чернівецького національного  
 університету ім. Ю. Федьковича  
 вул. Коцюбинського, 2, м. Чернівці,  
 58002, Україна  
 ORCID: 0000-0001-5081-7842  
 p.patsurkivskyy@chnu.edu.ua

**ПРИНЦИПИ ГАРМОНІЗАЦІЇ  
 ПОДАТКОВОГО ПРАВА ЄС**

*Загальна актуальність дослідження зумовлена початком безпосередньої підготовки України до набуття членства в ЄС, а наукова актуальність – відсутністю наукових розробок в українській науці податкового права принципу гармонізації податкового права ЄС з європейських доктринальних підходів. В основу правового дослідження покладено гіпотезу правової визначеності як сенсу принципу гармонізації податкового права ЄС. За основу методологічного інструментарію перевірки цієї гіпотези взято аксіологічний, антропосоціокультурний та генетичний підходи до предмету пізнання та загальнонаукові принципи об'єктивності й історизму. Парадигмальна матриця принципу правової визначеності як сенсу гармонізації податкового права ЄС укорінена в його первинному праві. Останньому належить системоутворююча роль у формуванні та реалізації цього принципу права ЄС. Метою гармонізації податкового права Євросоюзу є забезпечення функціонування внутрішнього ринку ЄС та його фундаментальних економічних свобод – вільного руху робочої сили, товарів, капіталів і послуг. Основними формами прояву принципу гармонізації податкового права Євросоюзу є рамкова гармонізація його законодавства у сфері непрямого оподаткування й мінімальна гармонізація законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування.*

**HAVRYLYUK Ruslana,**  
 Doctor of Science (Law), Professor,  
 Head of Department of Public Law  
 Yuriy Fedkovych Chernivtsi National  
 University  
 Kotsyubynsky St., 2, Chernivtsi,  
 58002, Ukraine  
 ORCID: 0000-0001-6750-4340  
 r.havrylyuk@chnu.edu.ua

**PATSURKIVSKYY Petro,**  
 Doctor of Science (Law), Professor,  
 Professor of Department of Public Law  
 Yuriy Fedkovych Chernivtsi National  
 University  
 Kotsyubynsky St., 2, Chernivtsi,  
 58002, Ukraine  
 ORCID: 0000-0001-5081-7842  
 p.patsurkivskyy@chnu.edu.ua

**PRINCIPLES OF HARMONIZATION  
 OF EU TAX LAW**

*The general relevance of the study is due to the beginning of Ukraine's immediate preparation for EU membership, and the scientific relevance is due to the lack of scientific developments in the Ukrainian tax law science of the principle of harmonization of EU tax law from European doctrinal approaches. The legal study is based on the hypothesis of legal certainty as the meaning of the principle of harmonization of EU tax law. The methodological tools for testing this hypothesis are based on the axiological, anthropo-socio-cultural and genetic approaches to the subject of knowledge and the general scientific principles of objectivity and historicism. The paradigmatic matrix of the principle of legal certainty as the meaning of harmonization of EU tax law is rooted in its primary law. The latter plays a system-forming role in the formation and implementation of this principle of EU law. The purpose of harmonization of the EU tax law is to ensure the functioning of the EU internal market and its fundamental economic freedoms – the free movement of labour, goods, capital and services. The main forms of manifestation of the principle of harmonization of the EU tax law are the framework harmonization of its legislation in the field of indirect taxation and the minimum harmonization of the legislation of the Member States in the field of direct taxation. The dominant role belongs to the*



Copyright © Автор(и). Це стаття відкритого доступу, яка розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution License 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

*Домінуюча роль належить першій з них. Це зумовлено природою Євросоюзу як цивілізаційного феномену та правового простору. Особлива роль в гармонізації податкового законодавства ЄС і його держав-членів належить прецедентному праву ЄС. Суд ЄС виробив у своїх рішеннях універсальну правову матрицю цієї гармонізації у формі принципів прямої дії та верховенства права ЄС. Прецедентне право ЄС вінчає каркас правової визначеності у податково-правовому просторі Євросоюзу.*

*Ключові слова:* правова визначеність, принцип гармонізації податкового права ЄС, рамкова гармонізація законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування, мінімальна гармонізація держав-членів у сфері прямого оподаткування.

*first of them. This is due to the nature of the European Union as a civilizational phenomenon and legal space. The EU case law plays a special role in harmonizing the tax legislation of the EU and its member states. In its judgments, the EU Court of Justice has developed a universal legal matrix for this harmonization in the form of the principles of direct action and the supremacy of EU law. The EU case law crowns the framework of legal certainty in the EU tax and legal area.*

*Keywords:* legal certainty; the principle of harmonization of EU tax law; framework harmonization of EU legislation in the field of indirect taxation; minimum harmonization of Member States in the field of direct taxation.

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

## Вступ

Наразі Україна, всупереч жорсткій російсько-українській війні та низці інших внутрішніх та зовнішніх чинників, інтенсивно готується до набуття статусу держави – повноправного члена ЄС. Одним з ключових напрямів цієї роботи є імплементація нормативно-правових актів ЄС у законодавство України, утвердження його цінностей в усіх сферах суспільного життя українського соціуму. Серед іншого це передбачає глибоке вивчення та достеменне знання цього законодавства загалом і його принципів зокрема – як загальноунійних, так і галузевих принципів європейського законодавства.

Одним з таких наріжних принципів законодавства ЄС у податковому праві Євросоюзу є принцип гармонізації податкового права ЄС. Він не є незнайомим українським правотворчим і правозастосовним інституціям і вже певною мірою реалізується у співпраці України з ЄС, особливо після підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Водночас цей новий етап співпраці між Україною та ЄС вимагає здійснення цієї роботи на найвищому професійному рівні та з найбільшою відповідальністю. Наближаючись до набуття повноправного членства в Європейському Союзі, Україна водночас відкриває його для себе по-новому, не з рекламного фасаду, а суто зсередини цього інноваційного правового й культурного простору загалом.

Це невідкладно вимагає нового наукового осмислення права ЄС та його принципів на усіх ієрархічних рівнях європейського права. У правознавстві України ця проблематика щороку набуває актуальності, зростає кількість дослідників та їх праць у цій царині знання. Не є винятком і проблематика принципів права ЄС, де кількість досліджень також зростає. Зокрема принципи права ЄС активно досліджували вчені: О. Назаренко, М. Феделеш, О. Юхимюк, М. Ковалів, Т. Тимчинський і О. Ніканорова, В. Колесніченко, О. Вартовнік, О. Ховтун та О. Домбровська та інші. Для них властивий юридичний позитивізм як метод пізнання, погляд на ці принципи ззовні, а не з середини, а також

традиційне сприйняття цих принципів як певних сукупностей, складовими яких є зрозумілі та і не зовсім зрозумілі феномени. До прикладу, Назаренко (2015, с. 249) серед так званих загальних принципів права ЄС називає "принцип поваги до основоположних прав; принципи, що є спільними для правових систем держав-членів; загальні принципи міжнародного права; принципи, що походять з природи права ЄС". Чи додає ця класифікація Україні таких необхідних їй адекватних та інноваційних знань про зокрема основоположні принципи права ЄС? Залишимо це питання відкритим. Зазначимо лише, що наразі такі уявлення про принципи права ЄС не спрямовують до необхідних цілей у лабіринті європейського правового простору.

В основу правового дослідження покладено гіпотезу правової визначеності як сенсу принципу гармонізації податкового права ЄС. Метою статті є аналіз концептуальних засад основоположного принципу гармонізації податкового права, передусім правової визначеності як квінтесенції цього принципу, а також таких його проявів, як рамкова гармонізація податкового права ЄС у сфері непрямого оподаткування та мінімальна гармонізація податкового права держав-членів у сфері прямого оподаткування.

В основу пізнавального інструментарію дослідження покладено аксіологічний, антропосоціокультурний та генетичний підходи до предмета пізнання, загальнонаукові принципи об'єктивності та історизму.

У першому розділі статті розкривається правове поняття юридичної визначеності як сенсу гармонізації податкового законодавства ЄС, у другому – проаналізовано зміст гармонізації законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування, у третьому – досліджено природу гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування.

## **1. Правова визначеність як сенс принципу гармонізації податкового права ЄС**

Альфой та омегой гармонізації податкового права ЄС і відповідних держав-членів є інтеграція їх законодавства з метою створення повноцінного внутрішнього ринку ЄС. Цей ринок відповідно до ст. 3 Договору про заснування Євросоюзу і ст. 26 Договору про функціонування ЄС визначається як економічний простір без внутрішніх кордонів, в якому забезпечуються чотири фундаментальних економічних свободи: безперешкодний рух капіталу, осіб, послуг і товарів згідно з положеннями Установчих договорів. Цього *простору свободи* можливо досягти лише знаходженням і впровадженням у практику спільної для всіх суб'єктів внутрішнього ринку ЄС належної міри правової визначеності в усіх сегментах цього ринку та його правового регулювання, зокрема в податковому праві. Принцип гармонізації податкового права Євросоюзу та його держав-членів є одним з вирішальних інструментів досягнення цієї мети.

Правова визначеність як одна з основоположних властивостей права толерується здебільшого європейськими та західними загалом його пізнавальними традиціями. Як зазначає італійський філософ права Бруно Леоні, точність, повнота й послідовність норм права забезпечують правову уніфікацію та гармонізацію, повсюдно однакове розуміння та застосування права всіма суб'єктами правовідносин. На його думку, правова держава в її класичному сенсі може існувати лише за умов реальної визначеності закону, тому що тільки в цьому випадку у фізичних та юридичних осіб є можливість планувати власну життєдіяльність (Leoni, 1972, с. 114–115). Таку саму світоглядну та методологічну позицію демонструє класик західної теоретичної юриспруденції Ф. А. Гаєк, доводячи, що визначені та чіткі правові норми іманентно необхідні для кожного цивілізованого суспільства, яке засноване на цінностях лібералізму та ринкової економіки (Hayek, 1960, с. 148–176).

Суддя Верховного Суду США А. Скалія також зазначає, що невизначеність норм права несумісна з принципом його верховенства, наголошуючи, що елементарна справедливість потребує, аби суб'єкти правовідносин усвідомлювали, чого вимагає від них законодавець (Scalia, 1989, с. 1179). Розвиваючи ціннісний підхід А. Скалія до розуміння права, О. Раббан звертає увагу на те, що визначеність, уможливаючи суб'єктам права завчасне планування та вибудовування їх поведінки, максимізує їх свободу (Rabban, 2010, с. 179).

Стосовно значення визначеності у податковому праві його класик, основоположник новочасної наукової думки про мистецтво оподаткування А. Сміт резонно зауважував, що точна визначеність терміну сплати, способу платежу та його суми, яку кожна окрема особа має сплатити, у питаннях оподаткування видається справою такої ваги, "що вельми значний ступінь нерівномірності, як це... впливає з досвіду усіх народів, є набагато меншим злом, ніж дуже мала міра невизначеності" (Сміт, 2001, с. 505, 506).

Але як досягти належної міри так необхідної правової визначеності, коли ще давньоримські юристи дійшли беззаперечного висновку, що "*non possunt amnes articuli singillatim aut legibus comprehendere*" (Ross, 1958, с. 32) неможливо всі окремі випадки охопити законом? Історичний досвід переконує, що об'єктивні передумови правової невизначеності як явища зумовлюються передусім семантикою юридичної мови – юридичного тексту як специфічної символічної системи, яка в кожному конкретному випадку потребує "розкодування" й тлумачення. Тобто вести дискусію про визначеність правових норм можливо лише зі світоглядних та методологічних позицій умовності й відносності, враховуючи абстрактність правових приписів. Норми податкового права ЄС не є винятком цього.

За словами Г. Л. А. Гарта, правові норми, а також цілі юридичні конструкції завжди наділені тим, що в західному праві (а податкове право ЄС є його частиною) називають "відкритою структурою" (*open texture of law*) (Hart, 1997, с. 127–128). Р. Алексі наголошує, що "зони

невизначеності позитивного права властиві кожній правовій системі". На його думку, оскільки будь-яка правова "норма є результатом типізації відповідних суспільних відносин, то певна невизначеність правової норми закладена вже в її природі, є атрибутивною властивістю права в цілому та його структурних елементів в тім числі" (Alexy, 2005, с. 87).

Є чимало й інших чинників невизначеності правових норм. Марк Ван Хук (Hoesck, 2002, с. 54–55) зазначає, що це, по-перше, процесуальна природа соціальної дійсності загалом і правової зокрема, способом буття якої є її перманентна змінюваність. Законодавство, будучи за його природою непроцесуальною реальністю, не спроможне схопити цей її аспект. По-друге, згідно з твердженням авторитетного американського теоретика права Фредеріка Шауера, навіть найбездоганніші правила потенційно завжди неточні тому, що недосконалі людські знання про світ, а також обмежені людські можливості передбачати майбутнє (Schauer, 1993, с. 36). Ось чому навіть найточніша податково-правова норма, як вважає нідерландський теоретик податкового права Ганс Грібнау, виявляється невизначеною за її зіставлення, з одного боку, з конкретною податково-правовою ситуацією, що випадково опиняється у сфері її дії, яку законодавець виявився неспроможним передбачити на час встановлення цієї норми, з іншого боку, якщо ця норма потрапляє у дещо відмінний ціннісний контекст, скажімо, у правове поле іншої держави, так як ця норма є насправді відносно визначеною (Gribnau, 2007, с. 317).

Водночас зазначена типова модель дії правової норми вказує на доцільність і навіть на необхідність ефективного використання в праві також відносно визначених юридичних засобів як більш пластичних та компромісних (Osofsky, 2011). Про це пишуть й інші закордонні дослідники правових засобів регулювання суспільних відносин. Так, уже згадуваний нами американський правознавець О. Раббан (Rabban, 2010, с. 177, 179) резонно зауважує, що у деяких випадках саме загальні правові стандарти (а таким і є принцип гармонізації податкового права ЄС та держав-членів) можуть забезпечувати визначеність та передбачуваність у правовому регулюванні суспільної дійсності порівняно з надзвичайно конкретно сформульованими, однозначними правовими приписами.

Парадоксальне, на перший погляд, спостереження за дією правових норм зробив Дж. Крісті, який дійшов висновку, що саме семантична мовна невизначеність, навіть плюралістичність уможлиблює здійснення правом більшості з його регулятивних функцій (Christie, 1964, с. 885). Він також зауважує, що застосування у праві загальних понять і принципів з відкритим змістом, яке наразі продовжує критично сприйматися здебільшого правознавцями, насправді є не лише неминучістю, але й необхідністю. Саме це, на його думку, дозволяє праву залишатися пластичним та адаптивним. У протилежному випадку, резюмує він, праву загрожувала б маргіналізація, втрата ним ролі соціального регулятора (Christie, 1964, с. 911).

Щодо податкового права, на думку англійця Дж. А. Джонса (*Jones, 1996, с. 65, 69, 78–79, 87–88*), пошуки якомога більшої його визначеності на шляху все ретельнішої і детальнішої регламентації податкових відносин вже перебувають на межі розумного, а за подальших зусиль правотворчих інституцій в цьому самому напрямі загрожують появою зворотного ефекту, оскільки, як він зазначає, деталізація та визначеність не завжди одне і те саме. У праві це в силу його процесуальної природи зазвичай протилежні явища. Прагнення передбачити законодавчу відповідь на кожне питання, яке породжує правозастосовна практика, уже зумовило появу велетенських териконів неживаних норм податкового права. Дж. А. Джонс називає такі феномени "безглуздя податково-правових норм". Він вбачає раціональний засіб подолання цього безглуздя шляхом запровадження гнучкої системи "абстрактних принципів податкового права", тому що тільки вони спроможні всебічно врахувати контекстуальність податкових відносин (*Jones, 1996, с. 69*). Цю позицію поділяють загалом й інші дослідники податкового права (*Weisbach, 1999; Braithwaite, 2002; Tittle, 2006*).

Досягти належної міри визначеності у податковому праві надзвичайно важко, оскільки воно, з одного боку, є частиною процесуальної реальності, способом буття якої є її невмируща плинність, а з іншого – ця процесуальність зростає в геометричній прогресії від того, що податкове право врегульовує зазвичай парадигмально протилежні публічні та приватні інтереси його суб'єктів у такій фундаментальній сфері, як право особи на власність.

Один з відомих американських дослідників податкового права (*Givati, 2009, с. 144*) виокремлює такі архетипи невизначеності в податковому праві держав західної цивілізації, зокрема й у податковому праві ЄС:

- семантична невизначеність податково-правових норм;
- невизначеність їх у зв'язку з зазначеним у частині застосування цих норм до неповторної конкретної фактичної ситуації;
- невизначеність податково-правових норм щодо доказування необхідних фактів.

У податковому праві ЄС ці пласти невизначеності мультиплікуються ще й унаслідок зіткнення й перетинання відмінних між собою правових традицій в оподаткуванні різних його суб'єктів, різних способів формулювання податково-правових приписів, неоднакового рівня податково-правової культури платників податків держав-членів тощо.

Гармонізація податкового права ЄС є зменшенням цієї його невизначеності, оптимізації національних податково-правових режимів на унійних засадах спільних цінностей та формування особливого податково-правового розуміння й правозастосування у сфері оподаткування, укорінення у свідомості всіх платників податків держав – членів ЄС спільної культури оподаткування, яка базується на позиціонуванні фундаментальних свобод внутрішнього ринку ЄС, принципів гармонізації та недискримінації у податковому праві ЄС.

## 2. Рамкова гармонізація податкового права ЄС у сфері непрямого оподаткування

Домінуючою формою прояву принципу гармонізації податкового права ЄС є рамкова гармонізація у сфері непрямого оподаткування. Це зумовлено природою ЄС як цивілізаційного явища. Зокрема у ст. 1 Договору про Європейський Союз йдеться про те, що держави-члени (вони ж і держави-засновники) наділяють ЄС *компетенцією* для досягнення спільних цілей. Це є реалізацією на практиці принципу наділення *повноваженнями*. Ст. 113 Договору про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС) наділила Спільноту компетенцією ухвалювати відповідно до спеціальної законодавчої процедури рішення щодо гармонізації законодавства у сфері податків з обігу, акцизів та інших непрямих податків. Водночас визначено й міру гармонізації – щоб вона *забезпечувала* створення та функціонування внутрішнього ринку, а також не допускала спотворення конкуренції. Це, як зазначають європейські вчені-фахівці з податкового права (*Barreau, 2023*), ціннісна основа для гармонізації "обмеженої кількості непрямих податків". Ці вчені резонно звертають увагу на те, що ст. 111 ДФЄС стосується *компетенції* оподатковувати, а не *повноважень* оподатковувати. У цьому переконує, до прикладу, чинна Директива Ради 2006/112/ЄС від 26.11.2006 р., відповідно до якої гармонізованою є лише база ПДВ, ставки ж цього податку встановлюють держави-члени (*Council Directive 2006/112/EC*).

В європейській літературі з податкового права ЄС можна зустріти твердження про те, що ст. 114 та 115 ДФЄС також надають Євросоюзу повноваження щодо гармонізації податкового законодавства держав-членів (*Traversa & Bizioli, 2020, с. 743*). Однак податково-правова дійсність поки цього не підтвердила.

Реальна рамкова гармонізація податкового права ЄС у сфері непрямого оподаткування розпочалася з прийняття у 1977 р. Шостої директиви Ради 77/388/ЄЕС про ПДВ (*Council Directive 77/388/EEC*). Ця директива забезпечила незрівнянно більшу правову визначеність для всіх держав-членів щодо справляння ПДВ, мала одним зі своїх наслідків істотне зближення правових режимів ПДВ держав-членів (*Cnossen & Shoup, 1987*). Чи не найбільша з переваг нового підходу Євросоюзу та держав-членів до правового регулювання ПДВ полягала у тому, що воно приведене у повну відповідність до вимог ст. 99 Римського договору, у яких йшлося про реальну гармонізацію непрямих податків держав-членів. Нині це ст. 113 Лісабонського договору про функціонування ЄС.

Згодом на зміну зазначеній директиві Ради щодо ПДВ прийшла нині чинна директива ЄС з ПДВ 2006/112 про спільну систему держав-членів щодо податку на додану вартість (*Council Directive 2006/112*). Вона увібрала всі положення своєї попередниці, які витримали випробування часом, а також містила відповіді на нові історичні виклики непрямого оподаткуванню в ЄС. Наприкінці десятих років

XXI ст. на доповнення до цієї директиви істотно зросла роль "м'якого права" як інструменту рамкової гармонізації правил держав-членів щодо непрямого оподаткування, передусім у сфері ПДВ. Найчастіше це право проявлялося у формі *керівних принципів* Комітету з ПДВ, пояснювальних та аналітичних *записок Європейської комісії, висновків Експертної групи з ПДВ*. До їх числа можна віднести й Зелену книгу щодо майбутнього ПДВ та його гармонізації (*European Commission, 2011, с. 3*). Водночас вважаємо за необхідне наголосити, що за деяких переваг м'якого права воно проявило себе недостатньо ефективним порівняно з позитивним правовим засобом здійснення гармонізації податкового законодавства ЄС, оскільки виявилось неспроможним забезпечити необхідну міру правової визначеності, на яку мають право платники податків.

У новій європейській літературі з податкового права резонно зауважено на негативному впливі щодо гармонізації ПДВ *принципу процедурної автономії* держав-членів, який зазвичай повертається розбалансуванням уже "гармонізованого на рівні ЄС" ПДВ (*Pfeiffer, 2015; Doesum & Kesteren & Norden, 2016*). У деяких дослідженнях зауважено, що при цьому наслідки дисгармонізації нерідко впливовіші за позитивні наслідки гармонізації, а податковий суверенітет держав-членів продовжує залишатися найважчим бар'єром на шляху рамкової гармонізації податкового законодавства ЄС, зокрема й у сфері непрямого оподаткування (*Traversa & Ceci, 2015*).

### **3. Мінімальна гармонізація податкового права держав – членів ЄС у сфері прямого оподаткування**

Євросоюз не наділений Установчими договорами прямими повноваженнями у сфері прямого оподаткування. У доктрині податкового права ЄС це явище зазвичай називають "суворим винятком суверенітету" (*Lyons, 1995, с. 27; Thiel, 2002, с. 21; Kokott & Henze, 2005, с. 67; De Hosson, 2006, с. 294*). Водночас ця доктрина та Суд ЄС резонно зауважують, що пряме оподаткування не є "островом поза межами досяжності права [ЄС] (*Opinion of AG Tesouro in Decker, 1997, с. 17; Lenaerts, 2009–10, с. 1338*). Передусім на пряме оподаткування держав – членів Євросоюзу чинять потужний вплив принципи прямої дії та верховенства права ЄС, фундаментальні потреби розвитку внутрішнього ринку та його економічні свободи, людські права, що одержали легітимне визнання у праві ЄС. Особливо потужною виявилася дія цих чинників на мінімальну гармонізацію податкового права ЄС у сфері прямого оподаткування, починаючи з другої половини 80-х рр. XX ст.

Найдієвішим з інструментів позитивного похідного права ЄС щодо гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування зарекомендували себе Директиви Ради. Вони забезпечують поступову, відверто фрагментовану позитивну гармонізацію цього законодавства шляхом їх імплементації державами-членами в національне



законодавство. Їх ухвалення можливе тільки за умови одноголосного ухвалення за їх голосування, що стає наразі все проблемнішим. Саме тому цих директив не так багато, проте все ж таки вони не поодинокі. До них передусім можна віднести Директиву Ради про материнські і дочірні компанії, Директиву Ради про податкові злиття, Директиву Ради про проценти та роялті, Директиву Ради про запобігання ухиленням від сплати податків, Директиву Ради про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування і поки що найновішу Директиву ради про надання посередниками інформації щодо транскордонних операцій, які підлягають звітності.

У доктрині податкового права ЄС дедалі наполегливіше висловлюються та обстоюються інноваційні міркування, що реальними правовими інструментами Євросоюзу у сфері мінімальної гармонізації щодо прямого оподаткування є формування ним загальних цілей цього оподаткування (відповідно до ст. 352 ДФЄС), вироблення заходів із запобігання шахрайству (відповідно до ст. 325 ДФЄС), по захисту навколишнього середовища (відповідно до ст. 192(2)(a) ДФЄС), прямих іноземних інвестицій (відповідно до ст. 207(1) ДФЄС), енергетичної політики (відповідно до ст. 194(3) ДФЄС), руху капіталів з третіми країнами (відповідно до ст. 64 ДФЄС) та деякі інші (*Harris*, 1994, с. 111; *de Graaf*, 1998, с. 258; *de Graaf & Visser*, 2016, с. 199; *Smit*, 2017, с. 215; *Wattel & Szudoczky & Weber*, 2018, с. 34). Податково-правова дійсність уже містить неспростовні підтвердження цього.

Потужним чинником впливу права ЄС на гармонізацію прямого оподаткування держав-членів стали рішення Суду ЄС. Зокрема у своїх рішеннях цей Суд обґрунтував висновок про те, що таке втручання з боку законодавчого органу Євросоюзу в гармонізації прямого оподаткування держав-членів правомірне і навіть необхідне у випадках реального спотворення конкуренції на внутрішньому ринку Євросоюзу вищезазначеним сегментом законодавства (*ECJ*, 12 December 2006; *ECJ*, 8 June 2010). При цьому законодавцю ЄС потрібно, як йдеться у рішеннях Суду, навести достатню аргументацію, чому ним вжито відповідних заходів (*ECJ*, 5 October 2000; *ECJ*, June 8, 2010). Крім того, Суд ЄС навіть вивів деякі правила такого втручання законодавця Євросоюзу в національне податкове право держав-членів у сфері прямого оподаткування. Передусім таке втручання має бути розумним, стосуватися зняття перешкод чи запобігання їм у розвитку транскордонної співпраці на внутрішньому ринку Спільноти, виплати відсотків і роялті відповідно до Директиви на прибуток підприємств та низка інших правил (*ECJ*, September 25, 2003). Окремі з цих правил уже імплементовані в законодавство ЄС (*Interest-Royalties Directive*, 2004).

Такий широкий підхід Суду ЄС до розуміння й застосування ст. 115 ДФЄС як парадигмальної основи до здійснення заходів гармонізації законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування дав реальне підґрунтя низки дослідників податкового права Євросоюзу для висновку про "невловимість" точного обсягу та меж

ст. 115 ДФЄС щодо прямого оподаткування (Kofler, 2020, с. 28–29). Інші дослідники податкового права ЄС навіть припускають можливість і в нинішніх парадигмальних межах правового простору Євросоюзу повної гармонізації законодавства його держав-членів у сфері прямого оподаткування (Helminen, 2017; Haslechner, 2018, с. 37). На нашу думку, з огляду на нинішні світоглядні та ціннісні засади загалом функціонування ЄС це неможливо в принципі. Адже ціна питання тут – податковий суверенітет держав-членів, а отже й їхній фактичний суверенітет як такий. А держава без суверенітету – це квазідержава, неспроможна держава.

### Висновки

Парадигмальна матриця принципу правової визначеності як сенсу гармонізації податкового права ЄС укорінена в його первинному праві. Останньому належить системоутворююча роль у формуванні та реалізації цього принципу. Його квінтесенція сформульована у ст. 2 Договору про заснування Європейського Союзу. У ній йдеться про загальну компетенцію Союзу гармонізувати законодавство держав-членів з метою створення та підтримки успішного функціонування внутрішнього ринку ЄС, який би мав усі основоположні властивості національного ринку. У ст. 26 ДФЄС цей ринок визначається як особливий правовий простір без внутрішніх кордонів, у якому забезпечується вільний рух капіталу, осіб, послуг і товарів відповідно до вимог Установчих договорів Євросоюзу. Ключовим інструментом забезпечення цього простору правової свободи є гарантування й забезпечення на практиці для всіх суб'єктів цього ринку *належної міри правової визначеності їх поведінки*. У цьому й полягає найсокровенніший сенс гармонізації податкового законодавства.

У межах правового простору ЄС є рамкова гармонізація його законодавства у сфері непрямого оподаткування й так звана мінімальна гармонізація законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування. Домінуюча роль серед цих двох форм гармонізації податкового законодавства на теренах ЄС належить першій з них. Це зумовлено природою Євросоюзу як цивілізаційного феномену та правового простору. Вона особливо плюралістична й багатоаспектна за своїм конкретним змістом, формами та методами й найочевидніше проявляється в юридичному гарантуванні та практичному забезпеченні необхідної міри визначеності у сфері фундаментальних економічних свобод суб'єктів підприємницької діяльності на внутрішньому ринку ЄС у їх транскордонній співпраці, базується на економічному лібералізмі та ринковій економіці.

Гармонізація податкового законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування здійснюється головним чином у формі Директив Ради ЄС. Цей правовий інструмент Євросоюзу має за мету *збільшення міри правової визначеності для суб'єктів правовідносин у сфері прямого оподаткування*, посилення у них держав-членів та ЄС загалом відчуття солідарності та партнерства у сфері їх спільної

компетенції. Директиви обов'язкові для держав-членів у сфері передбачених у них цілей, які повинні бути досягнуті ними, проте за державами-членами залишається при цьому свобода вибору ними форм і методів імплементації директив у їх законодавство. Однак ця свобода жорстко регламентована обов'язковістю досягнення кожною державою-членом визначених у директивах цілей, що є важливим елементом належної правової визначеності держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування. Фундаментальними універсальними цілями усіх директив у сфері гармонізації прямого оподаткування держав-членів є запобігання ухиленням від сплати податків та уникнення оподаткування, захист людських прав й основоположних економічних свобод платників податків на внутрішньому ринку ЄС.

Унікальна та неоціненна роль у здійсненні усіх форм гармонізації у сфері оподаткування на теренах ЄС належить Суду ЄС. Він напрацював сегмент його прецедентного права щодо гармонізації прямого й непрямого оподаткування на теренах правового простору ЄС, виробив у своїх рішеннях його ефективні матриці, а найголовніше – універсальну правову матрицю цієї гармонізації у формі принципів прямої дії та верховенства права ЄС. Прецедентне право Суду ЄС вінчає каркас правової визначеності у податково-правовому просторі Євросоюзу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	REFERENCE
Alexy, R. (2005). <i>Begriff und Geltung de Rechts</i> . Verlag Karl Alber Freiburg.	Alexy, R. (2005). <i>Begriff und Geltung de Rechts</i> . Verlag Karl Alber Freiburg.
Barreau, F. (2023). The Legitimacy of the EU's Tax-Based Own Resources. Lindholm, J. & Hultqvist, A. (Eds.), <i>The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law</i> . Volume 14. Hart Publishing. (p. 37-58).	Barreau, F. (2023). The Legitimacy of the EU's Tax-Based Own Resources. Lindholm, J. & Hultqvist, A. (Eds.), <i>The Power to Tax in Europe: Swedish Studies in European Law</i> . Volume 14. Hart Publishing. (p. 37-58).
Braithwaite, J. (2002). Making tax law more certain: A theory. <i>Working Paper</i> . 44. <a href="http://hdl.handle.net/1885/42640">http://hdl.handle.net/1885/42640</a>	Braithwaite, J. (2002). Making tax law more certain: A theory. <i>Working Paper</i> . 44. <a href="http://hdl.handle.net/1885/42640">http://hdl.handle.net/1885/42640</a>
Christie, G. C. (1964). Vagueness and Legal Language. <i>Minnesota Law Review</i> . 48. 885-911. <a href="https://scholarship.law.umn.edu/mlr/1369">https://scholarship.law.umn.edu/mlr/1369</a>	Christie, G. C. (1964). Vagueness and Legal Language. <i>Minnesota Law Review</i> . 48. 885-911. <a href="https://scholarship.law.umn.edu/mlr/1369">https://scholarship.law.umn.edu/mlr/1369</a>
Cnossen S. & Shoup C. S. (1987). Coordination of value-added taxes. Cnossen S. (ed.) <i>Tax Coordination in the European Community</i> . Kluwer Law and Taxation Publishers. p. 59-82.	Cnossen S. & Shoup C. S. (1987). Coordination of value-added taxes. Cnossen S. (ed.) <i>Tax Coordination in the European Community</i> . Kluwer Law and Taxation Publishers. p. 59-82.
Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax [2006] OJ L347/1. <a href="https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj">https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj</a>	Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax [2006] OJ L347/1. <a href="https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj">https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj</a>
Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value-added tax: uniform basis of assessment. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388</a>	Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value-added tax: uniform basis of assessment. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A31977L0388</a>

De Graaf, A. (1998). Avoidance of International Double Taxation: Community or Joint Policy? <i>EC Tax Rev.</i> 7. 258-275. <a href="https://doi.org/10.54648/ecta1998040">https://doi.org/10.54648/ecta1998040</a>	De Graaf, A. (1998). Avoidance of International Double Taxation: Community or Joint Policy? <i>EC Tax Rev.</i> 7. 258-275. <a href="https://doi.org/10.54648/ecta1998040">https://doi.org/10.54648/ecta1998040</a>
De Graaf, A. & Visser, K.-J. (2016). ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. <i>EC Tax Rev.</i> 25. 199-210. <a href="https://doi.org/10.54648/ecta2016021">https://doi.org/10.54648/ecta2016021</a>	De Graaf, A. & Visser, K.-J. (2016). ATA Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. <i>EC Tax Rev.</i> 25. 199-210. <a href="https://doi.org/10.54648/ecta2016021">https://doi.org/10.54648/ecta2016021</a>
De Hosson, F. C. (2006). On the Controversial Role of the European Court in Corporate Tax Cases. <i>Intertax.</i> 34(6/7). 294-303. <a href="https://doi.org/10.54648/taxi2006047">https://doi.org/10.54648/taxi2006047</a>	De Hosson, F. C. (2006). On the Controversial Role of the European Court in Corporate Tax Cases. <i>Intertax.</i> 34(6/7) 294-303. <a href="https://doi.org/10.54648/taxi2006047">https://doi.org/10.54648/taxi2006047</a>
Doesum, A., Kesteren, H. & Van Norden, G.-J. (2016). <i>Fundamentals of EU VAT</i> . Wolters Kluwer. Kristoffersson, E. & Rendahl, P. <i>Textbook on VAT</i> . IUSTUS.	Doesum, A., Kesteren, H. & Van Norden, G.-J. (2016). <i>Fundamentals of EU VAT</i> . Wolters Kluwer. Kristoffersson, E. & Rendahl, P. <i>Textbook on VAT</i> . IUSTUS.
ECJ, 12 December 2006, C-380/03, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2006: 772. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2006:772">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2006:772</a>	ECJ, 12 December 2006, C-380/03, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2006: 772. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2006:772">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=ecli:ECLI:EU:C:2006:772</a>
ECJ, 5 October 2000, C-376/98, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2000: 544. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0376">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0376</a>	ECJ, 5 October 2000, C-376/98, Germany/Parliament and Council, EU: C: 2000: 544. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0376">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0376</a>
ECJ, 8 June 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62008CJ0058">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62008CJ0058</a>	ECJ, 8 June 2010, C-58/08, Vodafone Ltd, EU: C: 2010: 321. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62008CJ0058">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62008CJ0058</a>
ECJ, September 25, 2003, C-58/01, Océ van der Grinten, EU: C: 2003: 495. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62001TJ0058">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62001TJ0058</a>	ECJ, September 25, 2003, C-58/01, Océ van der Grinten, EU: C: 2003: 495. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62001TJ0058">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62001TJ0058</a>
European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the Future of VAT – Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System Tailored to the Single Market. COM/2011/0851. (2011). <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0851">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0851</a>	European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the Future of VAT – Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System Tailored to the Single Market. COM/2011/0851. (2011). <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0851">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0851</a>
Givati, Y. (2009). Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings. <i>Virginia Tax Review.</i> 30(6). <a href="http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:3333571">http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:3333571</a>	Givati, Y. (2009). Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings. <i>Virginia Tax Review.</i> 30(6). <a href="http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:3333571">http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:3333571</a>
Gribnau, H. (2007). Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands. <i>Legisprudence.</i> 1 (3). 291-326. <a href="https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/soft-law-and-taxation-eu-and-international-aspects">https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/soft-law-and-taxation-eu-and-international-aspects</a>	Gribnau, H. (2007). Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands. <i>Legisprudence.</i> 1 (3). 291-326. <a href="https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/soft-law-and-taxation-eu-and-international-aspects">https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/soft-law-and-taxation-eu-and-international-aspects</a>
Harris, C. M. (1994). The European Community's Parent-Subsidiary Directive. <i>Fla. J. Int'l L.</i> 9(1). 111-164. <a href="https://scholarship.law.ufl.edu/fjil/vol9/iss1/6">https://scholarship.law.ufl.edu/fjil/vol9/iss1/6</a>	Harris, C. M. (1994). The European Community's Parent-Subsidiary Directive. <i>Fla. J. Int'l L.</i> 9(1). p.111-164. <a href="https://scholarship.law.ufl.edu/fjil/vol9/iss1/6">https://scholarship.law.ufl.edu/fjil/vol9/iss1/6</a>
Hart, H. L. A. (1997). <i>The Concept of Law.</i> 2 <sup>nd</sup> ed. CLARENDON PRESS.	Hart, H.L.A. (1997). <i>The Concept of Law.</i> 2 <sup>nd</sup> ed. CLARENDON PRESS.
Haslehner, W. (2018). EU–US Relations in the Field of Direct Taxes from the EU Perspective: A BEPS-Induced Transformation? Pistone, P. & Weber, D. (eds). <i>Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study.</i> IBFD.	Haslehner, W. (2018). EU–US Relations in the Field of Direct Taxes from the EU Perspective: A BEPS-Induced Transformation? Pistone, P. & Weber, D. (eds). <i>Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study.</i> IBFD.
Hayek, F. A. (1960). <i>The Constitution of Liberty.</i> University of Chicago Press.	Hayek, F. A. (1960). <i>The Constitution of Liberty.</i> University of Chicago Press.

Helminen, M. (2017). <i>EU Tax Law—Direct Taxation</i> . IBFD.	Helminen, M. (2017). <i>EU Tax Law—Direct Taxation</i> . IBFD.
Hoeck, M. Van. (2002). <i>Laws as Communication</i> . Hart.	Hoeck, M. Van. (2002). <i>Laws as Communication</i> . Hart.
Interest-Royalties Directive, [2004] OJ L168/35.	Interest-Royalties Directive, [2004] OJ L168/35.
Jones, J. A. (1996). Tax Law: Rules or Principles. <i>Fiscal Studies</i> . 17(3). 63-89. <a href="http://www.ifs.org.uk/fs/articles/fsaveryjones.pdf">http://www.ifs.org.uk/fs/articles/fsaveryjones.pdf</a>	Jones, J. A. (1996). Tax Law: Rules or Principles. <i>Fiscal Studies</i> . 17(3). 63-89. <a href="http://www.ifs.org.uk/fs/articles/fsaveryjones.pdf">http://www.ifs.org.uk/fs/articles/fsaveryjones.pdf</a>
Kofler, G. (2020). EU power to tax: Competences in the area of direct taxation. Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, & Edoardo Traversa, (Eds). <i>Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law</i> . Edward Eglar Publishing.	Kofler, G. (2020). EU power to tax: Competences in the area of direct taxation. Christiana H. J. I. Panayi, Werner Haslehner, & Edoardo Traversa, (Eds). <i>Research Handbook on European Union Taxation Law research Handbooks in European Law</i> . Edward Eglar Publishing.
Kokott, J. & Henze, T. (2005). Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern – Diskriminierung, Kohärenz, Meistbegünstigung. Lüdicke, J. (ed.). <i>Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung, Forum der Internationalen Besteuerung</i> . Vol. 30. C.H. Beck.	Kokott, J. & Henze, T. (2005). Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern – Diskriminierung, Kohärenz, Meistbegünstigung. Lüdicke, J. (ed.). <i>Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung, Forum der Internationalen Besteuerung</i> . Vol. 30. C.H. Beck.
Lenaerts, K. (2009–10). Federalism and the Rule of Law: Perspectives from the European Court of Justice. <i>Fordham Int'l L. J.</i> 39(5). 1338-1387. <a href="https://ir.lawnet.fordham.edu/ilj/vol33/iss5/2">https://ir.lawnet.fordham.edu/ilj/vol33/iss5/2</a>	Lenaerts, K. (2009–10). Federalism and the Rule of Law: Perspectives from the European Court of Justice. <i>Fordham Int'l L. J.</i> 39(5). 1338-1387. <a href="https://ir.lawnet.fordham.edu/ilj/vol33/iss5/2">https://ir.lawnet.fordham.edu/ilj/vol33/iss5/2</a>
Lyons, T. (1995). Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice. <i>EC Tax Journal</i> . 1 (6). p. 25-35.	Lyons, T. (1995). Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice. <i>EC Tax Journal</i> . 1 (6). p. 25-35.
Opinion of AG Tesauro in Decker C–120/95, EU: C: 1997: 399. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A61995CC0120">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A61995CC0120</a>	Opinion of AG Tesauro in Decker C–120/95, EU: C: 1997: 399. <a href="https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A61995CC0120">https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A61995CC0120</a>
Osofsky, L. (2011). The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty. <i>Tax Law Review</i> . 64(4). 501-550. <a href="https://repository.law.miami.edu/fac_articles/230/">https://repository.law.miami.edu/fac_articles/230/</a>	Osofsky, L. (2011). The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty. <i>Tax Law Review</i> . 64(4). 501-550. <a href="https://repository.law.miami.edu/fac_articles/230/">https://repository.law.miami.edu/fac_articles/230/</a>
Pfeiffer, S. (2015). Current Questions of EU VAT grouping. <i>World Journal of VAT/GST Law</i> , 1. 26-40. <a href="https://research.wu.ac.at/en/publications/current-questions-of-eu-vat-grouping-3">https://research.wu.ac.at/en/publications/current-questions-of-eu-vat-grouping-3</a>	Pfeiffer, S. (2015). Current Questions of EU VAT grouping. <i>World Journal of VAT/GST Law</i> , 1. 26-40. <a href="https://research.wu.ac.at/en/publications/current-questions-of-eu-vat-grouping-3">https://research.wu.ac.at/en/publications/current-questions-of-eu-vat-grouping-3</a>
Rabban, O. (2010). The fallacy of legal certainty: why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism. <i>Boston University Public Interest Law Journal</i> . 19. 175-191. <a href="https://law.uoregon.edu/">https://law.uoregon.edu/</a>	Rabban, O. (2010). The fallacy of legal certainty: why vague legal standards may be better for capitalism and liberalism. <i>Boston University Public Interest Law Journal</i> . 19. 175-191. <a href="https://law.uoregon.edu/">https://law.uoregon.edu/</a>
Ross, A. (1958). <i>On Law and Justice</i> . Stevens & Sons.	Ross, A. (1958). <i>On Law and Justice</i> . Stevens & Sons.
Scalia, A. (1989). The Rule of Law as a Law of Rules. <i>The University of Chicago Law Review</i> . 56 (4). 1175-1188. <a href="https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol56/iss4/1">https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol56/iss4/1</a>	Scalia, A. (1989). The Rule of Law as a Law of Rules. <i>The University of Chicago Law Review</i> . 56 (4). 1175-1188. <a href="https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol56/iss4/1">https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol56/iss4/1</a>
Schauer, F. (1993). <i>Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life</i> . Oxford University Press.	Schauer, F. (1993). <i>Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life</i> . Oxford University Press.
Smit, D. S. (2017). The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations. Haslehner, W., Kofler, G. & Rust A. (eds). <i>EU Tax Law and Policy in the 21st Century</i> . Kluwer.	Smit, D. S. (2017). The Influence of EU Tax Law on the EU Member States' External Relations. Haslehner, W., Kofler, G. & Rust A. (eds). <i>EU Tax Law and Policy in the 21st Century</i> . Kluwer.

Thiel, S. Van. (2002). <i>Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles</i> . IBFD.	Thiel, S. Van. (2002). <i>Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles</i> . IBFD.
Tittle, M. B. (2006). Principles vs. Rules: Toward a More Fundamental Formulation of Tax Law. <i>Tax Notes International</i> . 42(9). 769-770. <a href="https://ssrn.com/abstract=1195712">https://ssrn.com/abstract=1195712</a>	Tittle, M. B. (2006). Principles vs. Rules: Toward a More Fundamental Formulation of Tax Law. <i>Tax Notes International</i> . 42(9). 769-770. <a href="https://ssrn.com/abstract=1195712">https://ssrn.com/abstract=1195712</a>
Traversa E. & Bizioli, G. (2020). Solidarity in the European Union in the Time of COVID-19: Paving the Way for a Genuine EU Tax? <i>Intertax</i> . 48 (8/9). 743-753. <a href="https://doi.org/10.54648/taxi2020070">https://doi.org/10.54648/taxi2020070</a>	Traversa E. & Bizioli, G. (2020). Solidarity in the European Union in the Time of COVID-19: Paving the Way for a Genuine EU Tax? <i>Intertax</i> . 48 (8/9). 743-753. <a href="https://doi.org/10.54648/taxi2020070">https://doi.org/10.54648/taxi2020070</a>
Traversa, E. & Ceci, E. (2015). Procedural Law and Substantive Law in the Case Law of the CJEU – Where to Draw the Line and What Follows from This Qualification. M. Lang (ed.) <i>CJEU, Recent Development in Value Added Tax</i> . Linde Verlag.	Traversa, E. & Ceci, E. (2015). Procedural Law and Substantive Law in the Case Law of the CJEU – Where to Draw the Line and What Follows from This Qualification. M. Lang (ed.) <i>CJEU, Recent Development in Value Added Tax</i> . Linde Verlag.
Wattel, P., Szudoczky, R. & Weber, D. (2018). Constitutional Foundations. Wattel, P., Marres, O. & Vermeulen, H. (eds). <i>European Tax Law</i> . Vol. 1, 7th edn. Kluwer.	Wattel, P., Szudoczky, R. & Weber, D. (2018). Constitutional Foundations. Wattel, P., Marres, O. & Vermeulen, H. (eds). <i>European Tax Law</i> . Vol. 1, 7th edn. Kluwer.
Weisbach, D. A. (1999). Formalism in the Tax Law. <i>The University of Chicago Law Review</i> . 66(3). 860-886 <a href="https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol66/iss3/16">https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol66/iss3/16</a>	Weisbach, D. A. (1999). Formalism in the Tax Law. <i>The University of Chicago Law Review</i> . 66(3). 860-886 <a href="https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol66/iss3/16">https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol66/iss3/16</a>
Назаренко, О. А. (2015). Загальні принципи права ЄС в правовій системі ЄС. <i>Правове регулювання економіки</i> . 15, 242-9. <a href="https://ir.kneu.edu.ua/items/5c6b596d-e3c3-4b82-b3a4-025994da1945">https://ir.kneu.edu.ua/items/5c6b596d-e3c3-4b82-b3a4-025994da1945</a>	Nazarenko, O. A. (2015). General principles of EU law in the EU legal system. <i>Legal regulation of the economy</i> . 15, 242-9. <a href="https://ir.kneu.edu.ua/items/5c6b596d-e3c3-4b82-b3a4-025994da1945">https://ir.kneu.edu.ua/items/5c6b596d-e3c3-4b82-b3a4-025994da1945</a>
Сміт, А. (2001). <i>Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй</i> . Port-Royal.	Smith, A. (2001). <i>The wealth of nations. Research on the nature and causes of the wealth of nations</i> . Port-Royal.

**Конфлікт інтересів:** Автори заявляють, що вони не мають фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не мають відносин із державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору.

Автори не отримували прямого фінансування для цього дослідження.

Внесок авторів є рівнозначним.

Гаврилук Р., Пацурківський П. Принципи гармонізації податкового права ЄС. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2024. № 1. С. 37-50. Серія. Юридичні науки. [https://doi.org/10.31617/3.2024\(132\)03](https://doi.org/10.31617/3.2024(132)03)

Надійшла до редакції 05.01.2024.  
Отримано після доопрацювання 20.01.2024.  
Прийнято до друку 25.01.2024.  
Публікація онлайн 16.02.2024.