

Інформаційна довідка
щодо впливу практики Суду справедливості Європейського Союзу на
законодавство держав-кандидатів та держав-членів Союзу:
на прикладі законодавства про податок на додану вартість*

***Анотація.** В інформаційній довідці узагальнено практику Суду справедливості Європейського Союзу щодо тлумачення окремих положень Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість та її вплив на національне законодавство держав-членів Союзу й держав-кандидатів. Висвітлено поточний стан імплементації відповідних положень права Європейського Союзу в законодавстві України, а також визначено перспективи подальшого наближення національного податкового законодавства до *acquis* ЄС щодо правового регулювання податку на додану вартість.*

***Ключові слова:** Директива 2006/112/ЄС, податок на додану вартість, Суд справедливості Європейського Союзу, імплементація права Європейського Союзу, звільнення від оподаткування, податкові ставки, база оподаткування, солідарна відповідальність, податкове адміністрування.*

Вступ

Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість¹ (далі – Директива 2006/112/ЄС) є основним актом права Європейського Союзу (далі – ЄС), який визначає засади функціонування спільної системи податку на додану вартість (далі – ПДВ). Вона встановлює правила щодо об'єктів оподаткування, статусу платника податку, формування податкового кредиту, відшкодування ПДВ, визначення бази оподаткування, застосування звільнень і знижених ставок, а також окремі механізми адміністрування цього податку.

Водночас правове регулювання ПДВ у ЄС формується не лише положеннями Директиви 2006/112/ЄС, а й практикою Суду справедливості Європейського Союзу (далі – Суд ЄС), яка відіграє ключову роль у забезпеченні однакового тлумачення та застосування її норм. У своїх рішеннях Суд ЄС роз'яснює зміст положень Директиви, визначає межі повноважень держав-членів під час регулювання відносин у сфері ПДВ та формує підходи до розв'язання спірних питань, що виникають у процесі її застосування. Як наслідок, практика Суду ЄС стала невіддільним складником *acquis* ЄС у сфері ПДВ та одним із чинників, що впливає на розвиток національного законодавства держав-членів і держав-кандидатів на вступ до ЄС.

Особливого значення це набуває для держав із континентальною правовою системою, зокрема для України, де основним джерелом права традиційно є нормативно-правовий акт. Натомість у Європейському Союзі практика Суду ЄС виконує значно ширшу функцію, ніж звичайне тлумачення законодавства, оскільки забезпечує однакове розуміння та застосування норм права Союзу в усіх державах-членах. Тому під час наближення законодавства до *acquis* ЄС

¹ Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text

врахування лише тексту директив без урахування правових підходів, сформованих у практиці Суду ЄС, може призвести до формальної, але неповної імплементації права ЄС.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що в межах процесу вступу до ЄС Україна здійснює поступове наближення податкового законодавства до *acquis* ЄС, зокрема у сфері непрямого оподаткування. За таких умов важливого значення набуває не лише формальна імплементація положень Директиви 2006/112/ЄС, а й урахування правових підходів, сформованих у практиці Суду ЄС, які розкривають зміст її положень та визначають особливості їх практичного застосування.

У Звіті Кабінету Міністрів України від 14 грудня 2023 року за результатами проведення первинної оцінки стану імплементації актів права ЄС² зазначено, що положення Директиви 2006/112/ЄС значною мірою вже відображені в розділі V Податкового кодексу України, проте окремі з них потребують подальшої гармонізації. Це свідчить про необхідність аналізу не лише ступеня формальної відповідності національного законодавства положенням Директиви, а й відповідності практики їх застосування стандартам, сформованим у праві ЄС.

Приведення правил справляння ПДВ у відповідність до законодавства ЄС передбачене також Національною стратегією доходів до 2030 року³. Зокрема, пунктом 4.3.5 серед основних завдань визначено перегляд чинних податкових пільг і випадків застосування знижених ставок ПДВ із метою приведення їх у відповідність до правил ЄС, а також адаптацію окремих процедур адміністрування ПДВ до європейських підходів. Отже, гармонізація законодавства України із правом ЄС у сфері ПДВ має не лише євроінтеграційне, а й важливе практичне значення для забезпечення ефективності та передбачуваності податкової системи.

Важливим орієнтиром у цьому процесі є також оцінка Європейської Комісії. У Звіті щодо України за 2025 рік⁴ Європейська Комісія відзначила прогрес у наближенні законодавства України у сфері непрямого оподаткування до *acquis* ЄС, водночас наголосивши на необхідності подальшої гармонізації національного законодавства у сфері ПДВ із законодавством ЄС, зокрема щодо застосування знижених ставок, податкових звільнень, податкових відрахувань та спеціальних режимів оподаткування.

Практика ЄС свідчить, що неврахування рішень Суду ЄС під час імплементації директив може мати як правові, так і практичні наслідки. Для держав-членів це може стати підставою для започаткування Європейською Комісією процедур щодо порушення права ЄС, які в окремих випадках завершуються ухваленням Судом ЄС рішень про невиконання державою своїх зобов'язань та застосуванням фінансових санкцій. Для держав-кандидатів формальне перенесення положень директив без належного врахування практики

² Звіт за результатами проведення первинної оцінки стану імплементації актів права Європейського Союзу. Вебсайт Офісу Віцепрем'єра з питань європейської та євроатлантичної інтеграції. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/news/opublikovano-zvit-za-rezultatamy-provedennya-pervynnoyi-otsinky-stanu-implementatsiyi-aktiv-prava-yevropejskogo-soyuzu-acquis-yes-self-skryningu/>

³ НАЦІОНАЛЬНА СТРАТЕГІЯ ДОХОДІВ ДО 2030 РОКУ. Вебсайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf

⁴ Ukraine 2025 Report. URL: https://enlargement.ec.europa.eu/document/download/17115494-8122-4d10-8a06-2cf275eecd7_en?filename=ukraine-report-2025.pdf

Суду ЄС може призводити до висновків про неповне наближення законодавства до *acquis* ЄС, необхідності його повторного перегляду та уповільнення виконання зобов'язань у межах переговорного процесу щодо вступу до ЄС. Отже, для держав-кандидатів урахування практики Суду ЄС є не лише питанням якості законодавства, а й необхідною умовою досягнення реальної, а не формальної імплементації *acquis* ЄС.

Практика Суду ЄС свідчить, що ефективність імплементації Директиви 2006/112/ЄС залежить не лише від відтворення її положень у національному законодавстві, а й від дотримання основоположних принципів спільної системи ПДВ. Насамперед ідеться про принцип податкової нейтральності, правової визначеності та пропорційності. Суд ЄС послідовно виходить із того, що національні правила не повинні унеможлиблювати або надмірно ускладнювати реалізацію прав платників податків, передбачених законодавством ЄС. Водночас держави-члени можуть запроваджувати заходи контролю та протидії податковим зловживанням за умови, що такі заходи є обґрунтованими, пропорційними й не виходять за межі необхідного для досягнення легітимної мети.

У зв'язку з цим дослідження практики Суду ЄС у сфері ПДВ є важливим не лише для розуміння змісту положень Директиви 2006/112/ЄС, а й для оцінки того, яким чином відповідні правові підходи впливають на розвиток законодавства держав-членів і держав-кандидатів на вступ до ЄС.

Основна частина

I. Підходи Суду ЄС до тлумачення положень Директиви 2006/112/ЄС та їх значення для національного законодавства

Основні питання застосування та тлумачення положень Директиви 2006/112/ЄС, висвітлені у практиці Суду ЄС, узагальнено на *рис. 1*.



Рис. 1

1.1. Захист права на відрахування та відшкодування ПДВ як складник принципу податкової нейтральності

Одним із фундаментальних елементів спільної системи ПДВ є право платника податку на відрахування та відшкодування ПДВ. У практиці Суду ЄС це право розглядається не як податкова пільга чи виняток із загального правила

оподаткування, а як невіддільний складник механізму функціонування ПДВ, спрямований на забезпечення принципу податкової нейтральності. Відповідно до цього принципу суб'єкт господарювання не повинен остаточно нести економічний тягар ПДВ у межах своєї господарської діяльності, якщо виконані матеріальні умови для реалізації права на відрахування або відшкодування податку.

У зв'язку з цим Суд ЄС послідовно виходить із того, що держави-члени можуть встановлювати процедури адміністрування ПДВ, вимоги до документального підтвердження операцій, строки звернення та механізми контролю. Водночас такі правила не повинні створювати непропорційних перешкод для реалізації прав платників податків. Особливе значення при цьому надається розмежуванню матеріальних умов виникнення права на відрахування чи відшкодування ПДВ і формальних процедур його реалізації.

Показовим у цьому контексті є Рішення Суду від 12 березня 2026 року у справі C-527/24 за клопотанням про винесення попереднього рішення відповідно до статті 267 ДФЄС Податкового суду першої інстанції м. Пескара (Італія) (далі – справа C-527/24)⁵, у якому розглядалася ситуація, коли заява про відшкодування ПДВ була недоступною для податкових органів унаслідок технічного збою під час її подання. Суд ЄС дійшов висновку, що втрата права на відшкодування виключно через технічні недоліки функціонування електронної системи є несумісною із принципами нейтральності, пропорційності та ефективного захисту прав платників податків. Суд наголосив, що процедура подання заяви має забезпечувати реалізацію права на відшкодування, а не створювати перешкоди для його здійснення. Якщо платник податку виконав усі матеріальні умови для отримання відшкодування, технічні помилки або недоліки електронної взаємодії з податковими органами не повинні автоматично призводити до втрати такого права.

Важливим напрямом практики Суду ЄС є також захист права платника податку на відрахування ПДВ від обмежень, пов'язаних з оцінкою економічної ефективності його діяльності. Так, у Рішенні від 7 березня 2024 року у справі C-341/22 за клопотанням про винесення попереднього рішення відповідно до статті 267 ДФЄС Верховного касаційного суду Італії (далі – справа C-341/22)⁶ Суд ЄС розглянув питання відповідності праву ЄС положень законодавства Італії, які дозволяли відмовляти особі у визнанні її платником ПДВ та у праві на відрахування податку, якщо обсяг здійснених нею операцій не досягав визначеного рівня дохідності. Суд ЄС наголосив, що статус платника ПДВ визначається фактом здійснення економічної діяльності в розумінні статті 9

⁵ Путівник рішень Суду ЄС (Євродайджест), прийнятих у березні 2026 року. Вебсайт Дослідницької служби Верховної Ради України. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/34193.pdf>; Judgment of the Court (Ninth Chamber) of 12 March 2026 (Case C-527/24, request preliminary ruling under Article 267 TFEU from the Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Pescara (Tax Court of First Instance, Pescara, Italy)). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62024CJ0527>

⁶ Путівник по рішеннях Суду ЄС: тлумачення окремих положень актів *acquis* ЄС (березень 2024 року). Вебсайт Дослідницької служби Верховної Ради України. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/32980.pdf>; Judgment of the Court (Third Chamber) of 7 March 2024 (C-341/22 request for a preliminary ruling under Article 267 TFEU from the Corte suprema di cassazione (Supreme Court of Cassation, Italy)). URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=283525&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&cc=first&part=1&cid=2694164>

Директиви 2006/112/ЄС, а не рівнем її прибутковості чи комерційної успішності. Встановлення критеріїв мінімальної дохідності як передумови для визнання особи платником ПДВ фактично наділяє податкові органи повноваженнями оцінювати доцільність господарської діяльності замість перевірки факту її здійснення, що суперечить підходам, сформованим у праві ЄС.

Аналогічний підхід простежується в Рішенні від 21 березня 2024 року у справі C-606/22 за клопотанням про винесення попереднього рішення відповідно до статті 267 ДФЄС Верховного адміністративного суду Польщі (далі – справа C-606/22)⁷, яке стосувалося можливості коригування помилково нарахованого ПДВ. Суд ЄС зазначив, що принцип податкової нейтральності вимагає забезпечення можливості виправлення помилок, пов'язаних із застосуванням неправильної ставки податку. Той факт, що операції були підтверджені касовими чеками, а не податковими накладними, сам по собі не може бути підставою для відмови в коригуванні податкових зобов'язань. Отже, Суд ЄС підтвердив, що національні процедурні правила не повинні призводити до ситуації, за якої держава утримує суми ПДВ, що відповідно до законодавства ЄС не підлягали сплаті.

Наведена практика свідчить, що Суд ЄС розглядає право на відрахування та відшкодування ПДВ як один із ключових елементів спільної системи ПДВ, який підлягає особливому правовому захисту. Для держав-членів це означає необхідність формування процедур адміністрування податку, які забезпечують належний баланс між ефективним податковим контролем і реалізацією прав платників податків. Для держав-кандидатів, зокрема України, ця практика має важливе значення під час адаптації законодавства до *acquis* ЄС, оскільки свідчить про необхідність оцінювати відповідність національного регулювання не лише положенням Директиви 2006/112/ЄС, а й принципам податкової нейтральності, пропорційності та ефективного захисту прав платників податків, сформованим у практиці Суду ЄС.

1.2. Межі застосування солідарної відповідальності у сфері ПДВ

Одним із механізмів забезпечення належного справляння ПДВ та протидії податковим зловживанням є інститут солідарної відповідальності. Відповідно до статті 205 Директиви 2006/112/ЄС держави-члени можуть передбачати випадки, коли особа, яка формально не є платником податку за відповідною операцією, несе відповідальність за сплату ПДВ разом з особою, на яку покладено основний податковий обов'язок. Такий механізм є важливим інструментом боротьби з податковим шахрайством, ухиленням від оподаткування та штучними схемами мінімізації податкових зобов'язань.

Водночас практика Суду ЄС свідчить, що право держав-членів запроваджувати механізми солідарної відповідальності не є необмеженим. Суд послідовно виходить із необхідності забезпечення належного балансу між захистом фіскальних інтересів держави та дотриманням принципів

⁷ Путівник по рішеннях Суду ЄС: тлумачення окремих положень актів *acquis* ЄС (березень 2024 року). Вебсайт Дослідницької служби Верховної Ради України. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/32980.pdf>; Judgment of the Court (Seventh Chamber) of 21 March 2024 (C-606/22 request for a preliminary ruling under Article 267 TFEU from the Naczelny Sąd Administracyjny (Supreme Administrative Court, Poland). URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=284085&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5205943>

пропорційності, правової визначеності та індивідуалізації відповідальності. У зв'язку з цим солідарна відповідальність не може застосовуватися автоматично лише на підставі формального статусу особи або самого факту її участі у відповідній господарській операції.

Показовим у цьому контексті є Рішення Суду ЄС від 30 квітня 2025 року у справі C-278/24 за клопотанням про винесення попереднього рішення відповідно до статті 267 ДФЄС Регіонального адміністративного суду (Вроцлав, Польща) (далі – справа C-278/24)⁸, яке стосувалося положень польського законодавства щодо солідарної відповідальності членів органів управління компаній за податкові борги з ПДВ. Суд ЄС визнав, що покладення такої відповідальності саме по собі не суперечить праву ЄС, оскільки спрямоване на забезпечення ефективного стягнення податкової заборгованості та захист фінансових інтересів держави. Водночас Суд ЄС наголосив, що особа повинна мати реальну можливість довести відсутність власної вини або те, що вона вжила всіх необхідних заходів для належного виконання обов'язків щодо управління компанією. Зокрема, повинна враховуватися поведінка особи, рівень її участі в управлінні компанією, своєчасність вжиття заходів у разі виникнення ознак неплатоспроможності, а також інші обставини, що можуть свідчити про її добросовісність.

Важливим є те, що Суд ЄС фактично визнав допустимість покладення на керівників компаній додаткових обов'язків щодо забезпечення належного виконання податкових зобов'язань юридичної особи. Водночас відповідальність не може ґрунтуватися виключно на факті перебування особи на відповідній посаді. Національне законодавство повинно забезпечувати можливість оцінки конкретних обставин справи та поведінки особи, до якої застосовується відповідальність.

Подальший розвиток цього підходу відображений в Рішенні від 12 грудня 2024 року у справі C-331/23 за клопотанням про винесення попереднього рішення відповідно до статті 267 ДФЄС Суду першої інстанції Східної Фландрії округу Гент (Бельгія) (далі – справа C-331/23)⁹. У цій справі Суд ЄС розглядав питання сумісності національного правового регулювання Бельгії із правом ЄС щодо механізму солідарної відповідальності, спрямованого на запобігання участі суб'єктів господарювання у схемах податкового шахрайства. Суд ЄС підтвердив, що держави-члени можуть запроваджувати достатньо суворі заходи контролю для забезпечення справляння ПДВ та захисту фінансових інтересів бюджету. Разом із тим застосування таких заходів має супроводжуватися наданням особі можливості довести, що вона діяла добросовісно та вжила всіх заходів, яких можна було обґрунтовано очікувати для недопущення своєї участі в податковому шахрайстві.

⁸ Путівник рішень Суду ЄС (Євродайджест), прийнятих у квітні 2025 року. Вебсайт Дослідницької служби Верховної Ради України. URL: <https://research.rada.gov.ua/news/novyny/76410.html>; Judgment of the Court (Ninth Chamber) of 30 April 2025 (C-278/24 request preliminary ruling under Article 267 TFEU from the Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regional Administrative Court, Wrocław, Poland)). URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=298706&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=20095958>

⁹ Judgment of the Court (Ninth Chamber) of 12 December 2024 (Case C-331/23, request for a preliminary ruling under Article 267 TFEU from the rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Court of First Instance, East Flanders, Ghent Division, Belgium)). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62023CJ0331>

Отже, Суд ЄС не заперечує можливості використання державами-членами суворих механізмів відповідальності у сфері ПДВ, однак наголошує, що такі механізми не повинні набувати характеру безумовної чи автоматичної відповідальності. Вирішальне значення має забезпечення можливості оцінки конкретної поведінки особи, її обізнаності про можливі порушення, рівня контролю над господарською діяльністю, а також заходів, яких вона вживала для дотримання вимог законодавства.

Практика Суду ЄС у цій сфері має важливе значення як для держав-членів, так і для держав-кандидатів на вступ до ЄС, оскільки окреслює межі допустимого втручання держави у сферу майнових прав платників податків. Вона свідчить, що заходи боротьби з податковими зловживаннями мають бути спрямовані на осіб, які фактично сприяли порушенням або не вжили належних заходів для їх запобігання, а не застосовуватися автоматично до всіх осіб, пов'язаних із діяльністю боржника чи відповідною господарською операцією. Водночас під час внесення змін до законодавства у сфері ПДВ держави мають забезпечувати належний баланс між ефективністю податкового контролю та гарантіями захисту прав добросовісних учасників господарських відносин.

II. Основні моделі врахування практики Суду ЄС у національному регулюванні ПДВ

Аналіз практики держав-членів ЄС свідчить, що рішення Суду ЄС впливають на національне регулювання ПДВ не лише через обов'язок держав забезпечувати відповідність національного законодавства праву Союзу, а й у зв'язку з необхідністю однакового застосування положень Директиви 2006/112/ЄС. Водночас держави використовують різні механізми врахування практики Суду ЄС залежно від особливостей національної правової системи та організації податкового адміністрування.

Узагальнення відповідного досвіду дозволяє виокремити дві основні моделі врахування практики Суду ЄС у сфері ПДВ:



Рис. 2

Законодавча модель передбачає внесення змін до національного законодавства після ухвалення Судом ЄС рішень, якими встановлено невідповідність окремих положень національного права вимогам права ЄС або сформульовано нові підходи до тлумачення положень Директиви 2006/112/ЄС.

Адміністративна модель полягає у врахуванні практики Суду ЄС шляхом зміни підходів до застосування законодавства, підготовки адміністративних роз'яснень, методичних документів та інших актів без обов'язкового внесення змін до тексту закону.

2.1. Законодавча модель: досвід Польщі

Польща є прикладом держави, у якій практика Суду ЄС безпосередньо впливає на зміст податкового законодавства. Основним нормативно-правовим актом, що регулює справляння ПДВ, є Закон від 11 березня 2004 року про податок на товари і послуги¹⁰, до якого було імплементовано положення Директиви 2006/112/ЄС.

Показовим прикладом впливу практики Суду ЄС на розвиток польського законодавства є Рішення від 15 квітня 2021 року у справі C-935/19 за клопотанням про винесення попереднього рішення відповідно до статті 267 ДФЄС Регіонального адміністративного суду (Вроцлав, Польща)¹¹. У цій справі Суд ЄС розглядав сумісність національного законодавства Польщі з правом ЄС щодо застосування додаткового податкового зобов'язання (санкції у сфері ПДВ). Суд дійшов висновку, що автоматичне застосування таких санкцій без урахування характеру порушення та конкретних обставин справи може суперечити принципу пропорційності.

Важливо, що вплив цього рішення не обмежився формуванням судової практики. Польський законодавець використав його як підставу для перегляду відповідних положень Закону про податок на товари і послуги. Зокрема, у межах законодавчого пакету SLIM VAT 3¹² було внесено зміни, спрямовані на забезпечення індивідуалізації санкцій та врахування обставин конкретної справи під час визначення їх розміру.

Отже, польський досвід демонструє законодавчу модель врахування практики Суду ЄС, за якої рішення Суду фактично стають підставою для перегляду та вдосконалення національного законодавства¹³. Такий підхід забезпечує безпосереднє закріплення сформованих Судом ЄС правових стандартів у положеннях нормативно-правових актів.

2.2. Адміністративна модель: досвід Німеччини

На відміну від Польщі, у Німеччині важливу роль у врахуванні практики Суду ЄС відіграють не лише законодавчі зміни, а й механізми адміністративного тлумачення та застосування законодавства про ПДВ.

Положення Директиви 2006/112/ЄС імплементовано до німецького законодавства насамперед через Закон про податок на додану вартість¹⁴. Водночас практичне застосування цього Закону значною мірою забезпечується через адміністративні роз'яснення Федерального міністерства фінансів

¹⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu20040540535>

¹¹ Judgment of the Court (Ninth Chamber) of 15 April 2021 (Case C-935/19, request for a preliminary ruling under Article 267 TFEU from the Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regional Administrative Court, Wrocław, Poland)). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62019CJ0935>

¹² Pakiet SLIM VAT 3 przyjęty przez rząd. Portal informacyjno-usługowy Rzeczypospolitej Polskiej. URL: <https://www.gov.pl/web/kas/pakiet-slim-vat-3-przyjety-przez-rzad>

¹³ Informacja Ministerstwa Finansów przekazywana do mediów na zapytania dziennikarzy. System informacji Celno-Skarbowej. URL: <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/550103>

¹⁴ Umsatzsteuergesetz. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/

Німеччини щодо застосування законодавства про ПДВ (нім. *Umsatzsteuer-Anwendungserlass*, далі – UStAE).

UStAE не є нормативно-правовим актом і не змінює положень Закону про податок на додану вартість. Його основне призначення полягає в уніфікації підходів податкової адміністрації до застосування норм законодавства ПДВ. Фактично цей документ використовується як офіційна адміністративна інструкція для фінансових органів, визначаючи підходи до тлумачення та застосування Закону про податок на додану вартість у конкретних податкових ситуаціях.

Федеральне міністерство фінансів Німеччини підтримує актуальну редакцію UStAE та окремо публікує листи, якими вносяться зміни до його положень. Такі листи не змінюють закон, однак змінюють адміністративний підхід до його застосування. Саме через цей механізм у Німеччині враховується, зокрема, актуальна практика Суду ЄС і Федерального фінансового суду Німеччини¹⁵.

Показовим є лист Федерального міністерства фінансів Німеччини від 19 грудня 2025 року про внесення змін до UStAE, у другому абзаці якого прямо зазначено, що чинна редакція UStAE частково ще не враховувала судову практику, сформовану після його попереднього оновлення та опубліковану у Федеральному податковому віснику. У зв'язку з цим відповідні положення UStAE були приведені у відповідність до такої практики¹⁶.

Ще одним прикладом є лист Федерального міністерства фінансів Німеччини від 1 квітня 2026 року про внесення змін до UStAE, у розділі 2 якого враховано рішення Суду ЄС у справі C-184/23¹⁷ та подальшу практику Федерального фінансового суду Німеччини. Отже, німецька модель демонструє, що практика Суду ЄС може впливати на застосування Директиви 2006/112/ЄС шляхом внесення змін до адміністративних роз'яснень без обов'язкового й негайного внесення змін до тексту закону.

Отже, німецький досвід ілюструє адміністративну модель врахування практики Суду ЄС, за якої основний вплив судових рішень реалізується через зміну офіційних підходів до тлумачення та застосування законодавства, навіть якщо сам текст закону залишається незмінним.

Висновки

Проведений аналіз практики Суду ЄС свідчить, що вона є невіддільним складником функціонування спільної системи податку на додану вартість у ЄС та фактично доповнює положення Директиви Ради 2006/112/ЄС. Рішення Суду

¹⁵ Umsatzsteuer-Anwendungserlass. Website des Bundesministerium der Finanzen. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html

¹⁶ Umsatzsteuer-Anwendungserlass; Änderungen zum 31. Dezember 2025 (Einarbeitung von Rechtsprechung und redaktionellen Änderungen). Website des Bundesministerium der Finanzen. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2025-12-19-aenderung-UStAE.html

¹⁷ Organschaft – Nichtsteuerbarkeit von Innenleistungen im Zusammenhang mit den nichtwirtschaftlichen Bereichen i. e. S., BFH-Urteil vom 29. August 2024 – V R 14/24. Website des Bundesministerium der Finanzen. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2026-04-01-organschaft-nichtsteuerbarkeit.pdf?__blob=publicationFile&v=3&

ЄС не лише роз'яснюють зміст окремих положень Директиви, а й формують правові стандарти обов'язкові для врахування під час розроблення, застосування та оцінювання національного законодавства держав-членів ЄС.

У досліджених рішеннях Суд ЄС послідовно виходив із того, що держави-члени мають право встановлювати процедури адміністрування ПДВ, механізми контролю та заходи протидії податковим зловживанням. Водночас такі заходи не повинні призводити до втрати платниками податків матеріальних прав виключно через процедурні недоліки чи технічні помилки, а також застосовуватися без належного дотримання принципу пропорційності. Отже, практика Суду ЄС окреслює межі допустимого державного втручання у сфері адміністрування ПДВ, забезпечуючи баланс між фіскальними інтересами держави та захистом прав платників податків.

Аналіз положень Податкового кодексу України свідчить, що окремі правові підходи, сформовані у практиці Суду ЄС щодо застосування Директиви 2006/112/ЄС, вже знайшли відображення в національному законодавстві. Водночас окремі аспекти правового регулювання залишаються актуальними у контексті подальшого наближення законодавства України до *acquis* ЄС.

Право на податковий кредит та бюджетне відшкодування ПДВ врегульовано статтями 198 та 200 Податкового кодексу України. Загальна конструкція цих норм відповідає базовим елементам спільної системи ПДВ ЄС і передбачає можливість зменшення податкових зобов'язань на суму податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування у випадках, визначених законом.

Водночас практика Суду ЄС свідчить про необхідність забезпечення балансу між вимогами податкового адміністрування та захистом матеріальних прав платників податків. Актуальність такого підходу для України зумовлена високим рівнем цифровізації адміністрування ПДВ, функціонуванням Єдиного реєстру податкових накладних, системи електронного адміністрування ПДВ та електронного документообігу. Українська адміністративна та судова практика також свідчить про наявність спорів, пов'язаних із блокуванням реєстрації податкових накладних, порушенням строків їх реєстрації, технічними аспектами функціонування електронних інформаційно-комунікаційних систем та наслідками таких обставин для реалізації права на податковий кредит. У зв'язку з цим доцільно розглянути можливість уточнення положень Податкового кодексу України щодо правових наслідків технічних збоїв електронних інформаційно-комунікаційних систем та інших процедурних недоліків під час реалізації права на податковий кредит і бюджетне відшкодування ПДВ. Зокрема, доцільно передбачати, що технічні помилки або збої в роботі електронних систем самі по собі не можуть бути підставою для втрати платником податку права на податковий кредит за наявності матеріально-правових підстав для його реалізації.

Окремої уваги потребує підхід Суду ЄС, сформульований у справі С-341/22. У Податковому кодексі України відсутні положення, аналогічні тим, що були предметом розгляду у цій справі, де статус платника ПДВ пов'язувався з досягненням певного рівня прибутковості. Українське законодавство не ставить право особи бути платником ПДВ у залежність від прибутковості її діяльності,

що загалом узгоджується з правовими підходами, сформованими у практиці Суду ЄС.

Також варто зазначити, що Податковий кодекс України наразі не містить спеціального механізму солідарної відповідальності керівників юридичних осіб за податкові борги з ПДВ, подібного до механізмів, які були предметом аналізу Суду ЄС у справах С-278/24 та С-331/23. У зв'язку з цим відповідна практика Суду ЄС може бути врахована під час подальшого розвитку національного законодавства у сфері забезпечення сплати податків та протидії податковим зловживанням. Доцільно оцінити положення Податкового кодексу України у сфері ПДВ на предмет їх відповідності принципу пропорційності, зокрема щодо можливості врахування характеру порушення, ступеня вини платника податків та інших обставин конкретної справи під час визначення розміру санкцій.

Водночас подальше наближення законодавства України до *acquis* ЄС потребуватиме врахування не лише положень Директиви 2006/112/ЄС, а й принципів та правових підходів, сформованих у практиці Суду ЄС.

Зокрема, під час удосконалення законодавства та практики адміністрування ПДВ доцільно передбачити, щоб процедурні вимоги щодо реєстрації податкових накладних, подання податкової звітності, бюджетного відшкодування ПДВ та електронної взаємодії з контролюючими органами не призводили до автоматичної втрати платником права на податковий кредит або бюджетне відшкодування за наявності підстав для реалізації такого права. У цьому контексті доцільним є подальший розвиток механізмів виправлення технічних помилок, підтвердження факту своєчасного подання документів, а також ефективного адміністративного і судового захисту прав платників податків.

Практика Суду ЄС також свідчить про важливість розмежування оцінки реальності господарської діяльності та оцінки її економічної ефективності. У зв'язку з цим під час подальшого вдосконалення механізмів податкового контролю та моніторингу доцільно забезпечувати, щоб законодавчі зміни не призводили до обмеження прав платників виключно через низький рівень економічної активності, прибутковості чи фінансових результатів їхньої діяльності.

Досвід держав-членів ЄС свідчить про доцільність формування механізмів системного врахування практики Суду ЄС під час розроблення, прийняття та застосування податкового законодавства.

*Дослідницька служба
Верховної Ради України*

**Цей документ підготовлений Дослідницькою службою Верховної Ради України як довідковий інформаційно-аналітичний матеріал. Інформація та позиції, викладені в документі, не є офіційною позицією Верховної Ради України, її органів або посадових осіб. Цей документ може бути цитований, відтворений та перекладений для некомерційних цілей за умови відповідного посилання на джерело.*