

УДК 349:336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.3.50>

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВИКОРИСТАННЯ М'ЯКОГО ПРАВА ЯК ДЖЕРЕЛА ПОДАТКОВОГО ПРАВА ТА ЙОГО МІСЦЕ В СИСТЕМІ ДЖЕРЕЛ НАЗВАНОВОГО ПРАВА

Сова І.Г.,

аспірант 4 курсу

докторської школи імені родини Юхименків НаУКМА,
Національний університет «Києво-Могилянська академія»

ORCID: 0000-0002-7105-1265

Сова І.Г. Теоретико-правові засади використання м'якого права як джерела податкового права та його місце в системі джерел названого права.

У цій статті досліджено феномен м'якого права як специфічного джерела регулювання податкових правовідносин у сучасних умовах глобалізації. Проаналізовано теоретичні підходи до розуміння м'якого права, окреслено його характеристики, ключові ознаки та природу. Особлива увага приділена дискусії щодо відносної нормативності актів м'якого права та можливості їхнього включення до системи джерел права. Показано, що, незважаючи на відсутність формально обов'язкової сили, акти м'якого права мають значний регулятивний потенціал завдяки авторитету органів, що їх розробляють, і повторюваності практики їх застосування.

Крім того, розглянуто історичний контекст формування м'якого права та фактори, що сприяли його поширенню у міжнародному податковому регулюванні. Підкреслено взаємозв'язок м'якого права з процесами глобалізації та уніфікації правових систем, що забезпечує його дедалі більшу інтеграцію у національні правопорядки.

Додатково, вказано на важливість та принцип розмежування актів м'якого права та актів звичаєвого права, попри деякі споріднені ознаки обох видів джерел права.

В роботі також досліджено дві функції, які виконує м'яке право у податковому праві, а саме нормотворчу та інтерпретативну. Нормотворча функція проявляється у впливі стандартів ОЕСР на національне законодавство, зокрема через імплементацію положень Плану дій BEPS та Керівних принципів з трансфертного ціноутворення. Проаналізовано теоретичний підтекст та практику втілення цієї функції м'якого права.

Інтерпретативна функція м'якого права в галузі податкового права досліджена за допомогою аналізу використання актів м'якого права у судовій практиці, що підтверджується прикладами правозастосування в Україні. Проаналізовано теоретичні аспекти цього феномена, а також оцінено перспективи цього правового явища.

Зроблено висновок, що м'яке право стало важливим елементом сучасного правового регулювання, фактично наближаючись до «твердого» права за рівнем впливу на правовідносини, незважаючи на збереження рекомендаційного характеру. Доведено, що визнання ролі м'якого права не підриває правову визначеність, а забезпечує гнучкість правової системи та її здатність адаптуватися до нових економічних реалій. Окреслено ключові проблеми та ризики, пов'язані з використанням м'якого права, серед яких відсутність чітких критеріїв юридичної обов'язковості, можливість вибіркового застосування та вплив політичних і економічних чинників на зміст рекомендаційних актів.

Ключові слова: М'яке право, джерела права, податкове право, оподаткування, загальна теорія права, міжнародне публічне право, План BEPS ОЕСР.

Sova I.G. Theoretical and legal foundations for the use of soft law as a source of tax law and its place within the system of legal sources.

This article examines the phenomenon of soft law as a distinctive source of tax regulation in the contemporary context of globalization. It analyzes theoretical approaches to defining soft law and

outlines its essential characteristics, core features, and legal nature. Particular attention is given to the ongoing debate on the concept of relative normativity and the extent to which soft law instruments can be integrated into the system of legal sources. The study demonstrates that, despite the absence of formal binding force, soft law possesses significant regulatory potential, largely due to the authority of the bodies that formulate it and the repeated practice of its application.

The article further explores the historical development of soft law and the factors that have facilitated its growing role in international tax regulation. It underscores the interconnection between soft law and the processes of globalization and legal harmonization, which have contributed to its increasing incorporation into national legal systems. The analysis also highlights the importance of distinguishing soft law from customary law, despite certain similarities in their structure and function.

Two primary functions of soft law within tax law are examined in detail: the normative (or standard-setting) function and the interpretative function. The normative role is evident in the influence of OECD standards on domestic legislation, particularly through the implementation of the BEPS Action Plan and the OECD Transfer Pricing Guidelines. The discussion addresses both the theoretical underpinnings and practical aspects of this influence.

The interpretative function of soft law is analyzed through its application in judicial practice, illustrated by case law from Ukraine. This section also evaluates the broader implications of this phenomenon and its likely future trajectory.

The article concludes that soft law has become an integral element of modern legal regulation, increasingly approaching “hard law” in terms of its practical impact on legal relations, despite retaining its recommendatory nature. Recognizing the role of soft law does not undermine legal certainty; rather, it enhances the flexibility of legal systems and their capacity to adapt to evolving economic realities. At the same time, the study identifies key challenges and risks associated with soft law, including the lack of clear criteria for legal enforceability, the potential for selective implementation, and the influence of political and economic factors on the content of these instruments.

Key words: Soft law, sources of law, tax law, taxation, general theory of law, public international law, Plan BEPS, OECD.

Вступ та постановка проблеми. Сучасні правові системи дедалі частіше стикаються з викликами глобалізованої економіки, що вимагає пошуку ефективних механізмів регулювання. Одним із феноменів, що набуває особливої ваги у цьому контексті, є м'яке право – комплекс норм і принципів, які не мають юридичної обов'язковості, проте істотно впливають на поведінку суб'єктів права. Його поява і розвиток зумовлені потребою у більш гнучких і швидких інструментах правового реагування, особливо у сферах, де класичні форми права не встигають адаптуватися до динаміки суспільних відносин.

У податковому праві роль м'якого права є особливо помітною. Глобальні ініціативи, зокрема План дій BEPS та стандарти ОЕСР, не маючи сили міжнародного договору, фактично визначають основні вектори національної податкової політики та впливають на зміст внутрішнього законодавства. Водночас відсутність формальної зобов'язальності таких актів породжує дискусії щодо їх місця в системі джерел права, а також щодо меж і способів їх імплементації у правопорядок.

У цій статті буде визначено правову природу м'якого права, проаналізовано механізми його впливу на податкове право та визначено перспективи його розвитку як елемента сучасної системи джерел права.

Метою статті є дослідження феномену «м'якого права» у контексті його місця та ролі в правовій системі. Передусім буде уточнено сутність цього поняття, визначено, чи можуть норми м'якого права розглядатися як правові норми у традиційному розумінні, а також окреслено коло таких норм, що впливають на сферу податкового регулювання. Додатково, буде приділено увагу механізмам та формам цього впливу, зокрема шляхам імплементації положень м'якого права у національне податкове законодавство та практику. На підставі системного аналізу планується продемонструвати, які саме інструменти м'якого права формують тенденції розвитку податкового права та чи здатні вони трансформуватися із рекомендаційних положень у дієві регулятивні стандарти.

Стан опрацювання проблематики. Серед вітчизняних науковців, які досліджували феномен м'якого права, слід виділити таких науковців, як П.О. Грималюк, Н.В. Гришина, Є.І. Григоренко, О.С. Передерій.

Питання визначення місця м'якого права в системі джерел права розглядалось в роботах Є. Смичка, А.К. Таукача, О.О. Щокіної, Г.Ю. Гулевської, О.О. Нігрєєвої, О.Є. Мавроматі. Серед закордонних правознавців, це питання досліджували Л. Сенден, П. Вайсман, Я. Клабберс, В. Флетчер, П. Вейл, М. Чінкін, Д. Снідал, У. Фастернат та інші.

Вплив м'якого права на податкове право є вкрай недослідженою темою. Серед іноземних науковців, цю тему в своїх дослідженнях розкривали Д. Снідал та П. Вайсман.

Виклад основного матеріалу. Джерелом права є зовнішнє вираження змісту правових норм, явищ, що закріплюють правила поведінки, встановлюють права та обов'язки сторін та загально-обов'язкові моделі поведінки [1, с. 152-156]. Щоб з'ясувати, чи є м'яке право джерелом податково права, необхідно визначити поняття м'якого права та проаналізувати, чи є воно складовою «резервуару» загальнообов'язкових правил поведінки що формують право як явище.

І. Визначення та характеристика м'якого права.

М'яке право є відносно новим поняттям в правовій доктрині: вважається, що цей термін набув популярності в 1970-х роках для позначення актів, які не мають зобов'язальної сили [2, с. 77; 3, с. 77, 93].

Відповідно до найбільш простого і поверхневого визначення, під поняттям «м'яке право» розуміється сукупність актів, які, на відміну від актів твердого права, мають рекомендаційний характер та не є обов'язковими до виконання [4, с. 52-53]. Євген Смичок наводить глибший підхід до тлумачення поняття м'яке право, визначаючи його як сукупність положень та норм, створених недержавними суб'єктами, які, попри свою юридичну необов'язковість, мають змогу впливати на поведінку суб'єктів через авторитетність самих норм, чи організацій, які їх створили [5, с. 16]. Ганна Гулевська доповнює це розуміння, зазначаючи що феномен м'якого права демонструє процес глобалізації права та процесів правотворення, зокрема шляхом децентралізації, що супроводжується «роздержавленням» правових режимів та різноманітністю суб'єктів правотворчості, що зростає [6, с. 249].

На думку автора, таке розуміння хоч і в достатній мірі характеризує правову природу норм, які відносяться до м'якого права, залишається недосконалим. Одна з провідних дослідниць м'якого права, Крістін Мері Чінкін, вважає, що термін «м'яке право» є певним спрощенням, адже інструменти так званого м'якого права дуже різноманітні через відмінності у формі, змісті, колі учасників, адресатах, цілях та механізмах контролю, адже до м'якого права можуть відносити як міжнародні договори з «м'якими» зобов'язаннями, так і декларації, резолюції та кодекси поведінки міжнародних чи регіональних організацій, що не мають обов'язкової сили, або документи, підготовлені окремими особами поза урядовими структурами, які формулюють міжнародні принципи [7, с. 858-859].

Таку думку підтримує і українська дослідниця Олена Нігрєєва, вказуючи що м'яке право охоплює різноманітні норми, що не створюють чітких юридичних прав та обов'язків, незалежно від того, чи містяться вони в міжнародних договорах, чи в актах міжнародних організацій, внаслідок чого пропонує додатково розмежовувати міжнародне договірне м'яке право, міжнародне законодавче м'яке право та міжнародне загальне (судове) м'яке право [8, с. 150-151].

Загалом, дослідники погоджуються що до категорії м'якого права відносять норми, створені переважно недержавними суб'єктами, та які не є юридично обов'язковими, але все одно створюють певні зобов'язання чи формують правила поведінки [9, с. 341, 346]. Ця позиція стала в основі теорії відносної нормативності, відповідно до якої замість дихотомії норм (юридично обов'язкові та неправові норми), має існувати «градієнт» зобов'язальності норм, що ґрунтується на інституційному походженні норми, його публічності, адресатами, легітимністю та повторюваністю використання [2, с. 1871]. В українській правовій науці цю думку поділяють Євген Григоренко та Олександр Передерій, які вказують що *«існує бінарна різниця між правовими і неправовими правилами, тоді як інші формулюють ідею поступової нормативності чи континууму чи існування півтіні, у якій існує м'яке право»* [10, с. 147].

Критики цього підходу вважають, що відносна нормативність руйнує чіткість і визначеність правової системи, а акти м'якого права мають вважатися або нормами права якщо вони є зобов'язальними, або бути неправовими нормами, якщо вони не породжують юридичного обов'язку [11, с. 179-181; 12, с. 415-423].

У відповідь на таку позицію ми хочемо зауважити, що така думка засновується на позитивістському розумінні права з чітко визначеними учасниками процесу правотворення. З огляду на дедалі зростаючу роль міжнародних організацій та їх актів у міжнародному правопорядку,

відносність нормативності не розмиває правову визначеність, а дозволяє визнавати нові джерела права, виділяючи їм відповідне місце в системі правових джерел.

Проведений аналіз показав, що концепція відносної нормативності є ключовим теоретичним підґрунтям для пояснення феномена м'якого права. Вона дозволяє відмовитися від жорсткої дихотомії між правовими та неправовими нормами. Такий підхід узгоджується із сучасною реальністю глобалізованого правопорядку, де поряд із класичними юридично зобов'язальними актами дедалі частіше функціонують акти, що мають значний вплив на поведінку суб'єктів, але не створюють формального юридичного обов'язку.

Таким чином, можна стверджувати, що визнання «градієнта нормативності» не руйнує принцип правової визначеності, а навпаки, створює умови для гнучкого правового регулювання. Воно дозволяє забезпечити узгодженість між правопорядками, які перебувають під впливом глобальних економічних процесів.

На нашу думку, ідея відносної нормативності є важливим елементом еволюції правової системи в умовах інтеграції та цифровізації економіки. Вона демонструє, що формальна обов'язковість перестала бути єдиним критерієм визнання норми як правової, а на перший план виходить її фактичний вплив і рівень легітимності. Саме це пояснює, чому м'яке право набуває дедалі більшого значення в сучасній системі джерел права.

Нормативність м'якого права, як згадувалося вище, часто забезпечується в тому числі повторюваністю використання відповідних норм. В цьому контексті вважаємо за необхідне розмежувати норми м'якого права та звичаєвого права: спільною рисою обох джерел права є те, що вони отримують своє визнання через повторювану практику використання, проте норми звичаєвого права отримують своє визнання саме через тривалість дотримання, сталу практику та *opinio juris*, тоді як норми м'якого права часто характеризуються певною формальністю та інституційністю в процесі творення, мають чітке письмове вираження, але не мають юридичної зобов'язальності [13, с. 4, 9-10].

Таким чином, під м'яким правом ми пропонуємо розуміти набір різноманітних норм, які, попри відсутність зобов'язального характеру, встановлюють певні правила поведінки, які систематично виконуються учасниками правовідносин аналогічно до звичаєвих норм, з огляду на повторюваність використання, авторитетність самої норми, суб'єкта її творення, або правові наслідки, пов'язані з недотриманням такої норми. Проте, оскільки визначення залишається недостатньо чітким, радимо в контексті досліджень норм м'якого права, або м'якого права як явища загалом, уточнювати, які саме норми розглядаються в межах конкретного дослідження.

Користуючись запропонованим вище, пропонуємо окреслити, що в цілях цієї статті під м'яким правом ми маємо на увазі, передусім, рекомендації Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (надалі – «ОЕСР»), Модельну Конвенцію ОЕСР щодо податків на доходи та капітал (надалі – «Модельна Конвенція ОЕСР»), Керівні принципи ОЕСР з трансфертного ціноутворення, стандарти прозорості, рекомендації Глобального форуму, декларації G20, принципи BEPS тощо.

II. Застосування м'якого права в податковому праві.

Норми м'якого права в сфері оподаткування виконують насамперед дві важливі функції: нормотворчу та інтерпретативну.

Типовим зразком нормотворчої функції м'якого права є керівні принципи ОЕСР з трансфертного ціноутворення, які визначають зміст норм трансфертного ціноутворення, які потім переносяться у внутрішнє законодавство країн без істотних змін.

Прикладом нормотворчої функції м'якого права в українському контексті є прийняття закону №466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». В пояснювальній записці до законопроекту вказано, що він підготований «з метою... імплементації норм, передбачених Планом протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (далі – План дії BEPS)» [14].

Норми м'якого права в даному випадку здатні виконувати нормотворчу функцію завдяки авторитету організації (який забезпечується членством в ній основних економік світу і практичною ефективністю її документів), попри те що ОЕСР не є міжнародною організацією з нормотворчою компетенцією [15, с. 12]. На нашу думку, завдяки цьому норми м'якого права у вигляді документів ОЕСР функціонують як загальноприйнятий стандарт поведінки, який отримує своє юридичне значення не за рахунок зобов'язань, а з огляду на спільно узгоджені правила та прийняті стандарти.

Нормотворча функція м'якого права у податковій сфері є одним із найяскравіших прикладів того, як рекомендаційні акти можуть трансформувати реальне правове середовище. Документи ОЕСР, зокрема Керівні принципи з трансфертного ціноутворення та План дій BEPS, стали фактично обов'язковими до виконання через економічний та політичний тиск, що зумовлює потребу держав брати участь у глобальних процесах протидії ухиленню від оподаткування. У результаті норми, які формально залишаються необов'язковими, перетворюються на модельні стандарти для національного законодавства, що підтверджується прикладом імплементації BEPS у податкову систему України.

Цей феномен засвідчує, що правотворчість виходить за межі класичних інституцій і дедалі більше здійснюється на наднаціональному рівні в умовах взаємозалежності держав. М'яке право при цьому виконує роль «лабораторії» нових стандартів, які потім закріплюються у «твердому» праві. Важливо наголосити, що така трансформація відбувається добровільно, але з високим рівнем фактичного примусу, що ґрунтується на міжнародному авторитеті ОЕСР та економічних вигодах від участі у спільних ініціативах.

Отже, нормотворча функція м'якого права є не другорядною, а системоутворюючою в сучасній податковій політиці. Вона демонструє нову реальність, у якій держави погоджуються на саморегуляцію в рамках міжнародних рекомендацій, розглядаючи їх як умову ефективної інтеграції у глобальну економіку.

Все ж таки, у сучасній доктрині вважається, що основною роллю м'якого права є тлумачення норм твердого права [16, с. 389]. М'яке право часто використовується для вирішення лагун в міжнародному чи національному праві, а також використовується в процесі тлумачення міжнародних договорів і актів внутрішнього права [17, с. 558]. Деякі вчені додатково стверджують, що м'яке здатне трансформувати правову систему завдяки сталому впливу на судову практику в процесі тлумачення правових норм, таким чином забезпечуючи обов'язковість приписів актів м'якого права [18, с. 29]. Посилання на акти м'якого права в аргументації суду стало настільки широким, що навіть призвело до виникнення поняття «судова повзучість» (*judicial creep*), яке описує феномен того, коли посилання на норми м'якого права змінюють зміст застосованого твердого права [19, с. 418-419].

Такий вплив акти м'якого права отримують завдяки тому, що, насамперед у галузі податкового права, м'яке право має значення не лише як рекомендація, а як стандарт очікуваної державної поведінки, порушення якого веде до репутаційних і матеріальних втрат. Автором більшості авторитетних норм м'якого права в сфері оподаткування є ОЕСР, яка є міжурядовою організацією і центром політичного впливу в названій галузі права. Такому статусу ОЕСР завдячує розробці ключових документів в міжнародному податковому праві, а саме Модельної конвенції ОЕСР, Керівних принципів трансфертного ціноутворення та Стандартів прозорості, а також плану BEPS (від англ. «*Base erosion and Profit Shifting*») які хоч і не є юридично обов'язковими, проте мають значний вплив на формування внутрішнього законодавства країн та їх податкової політики.

Завдяки впливу ОЕСР, а також загальному визнанню її документів як стандартів податкового законодавства та податкової політики, Модельна Конвенція ОЕСР, Керівні принципи трансфертного ціноутворення та інші документи активно використовуються судами для тлумачення норм двосторонніх міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. Чи актів національного законодавства. Так, у справах № 640/35881/21, № 640/10685/20, №826/3192/13-а, № 280/4264/21, № 826/3191/13-а, № 640/8578/19, № 160/10363/23, № 160/11095/23, № 640/4595/19, № 320/4834/20 та № 826/17841/17 українські суди касаційної інстанції посилалися на норми вищенаведених норм для аргументації власної позиції.

Інтерпретативна функція м'якого права є ще одним доказом його зростаючої ролі в правовому регулюванні. Судова практика показує, що суди дедалі частіше звертаються до актів м'якого права при вирішенні податкових спорів, особливо в питаннях тлумачення міжнародних угод та національного законодавства. З одного боку, це забезпечує узгодженість правозастосування із глобальними стандартами, а з іншого – породжує ризики надмірної дискреції судів та підміни волі законодавця нормами, які не мають формальної юридичної сили.

На нашу думку, така практика є закономірною відповіддю правової системи на необхідність оперативного реагування на виклики глобальної економіки. В умовах, коли міжнародні організації формують універсальні стандарти, ігнорування цих актів судами призвело б до розриву між національною та міжнародною податковою політикою. Тому інтерпретативна функція м'якого

права не лише підсилює його значення, а й фактично перетворює його на один із основних орієнтирів у правозастосуванні.

У перспективі можна очікувати подальшого зростання ролі м'якого права в судовій практиці, особливо у сферах, де національне законодавство не встигає адаптуватися до нових економічних реалій. Це свідчить про поступовий перехід від жорсткої ієрархії джерел до більш гнучкої системи, що враховує ефективність і легітимність, а не лише формальні критерії.

Висновки. М'яке право, попри відсутність юридичної обов'язковості, стало важливим чинником формування сучасного податкового права. Його значення проявляється у двох площинах: по-перше, воно задає стандарти, які лягають в основу національних законодавчих змін, а по-друге, використовується судами при тлумаченні правових норм. Така подвійна роль свідчить про перехід від традиційної концепції джерел права до більш гнучкої моделі, де регулятивний вплив оцінюється не лише через критерій юридичної сили, а й через ефективність у забезпеченні єдності та передбачуваності правозастосування. Подальший розвиток м'якого права в податковій сфері, ймовірно, відбуватиметься у напрямку його більшої інтеграції в національні правопорядки, зокрема шляхом інкорпорації стандартів ОЕСР та розширення судової практики їх використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Загальна теорія права: Підручник / За заг. ред. М.І. Козюбри. К.: Ваіте, 2015. 392 с.
2. Goldmann M. Inside Relative Normativity: From Sources to Standard Instruments for the Exercise of International Public Authority. *German Law Journal*. 2008. Vol. 9, no. 11. P. 1865–1908. URL: <https://doi.org/10.1017/s2071832200000687>.
3. Weismann P. II. Soft law: terminology and localisation. *Soft Law and its Importance in Ensuring Member States' Compliance with Union Law*. 2024. P. 75–148. URL: <https://doi.org/10.5771/9783748935865-75>.
4. Таукач, А.К. Норми «м'якого права» у регулюванні міжнародних відносин. URL: <https://dspace.onu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/3fe5ffc1-41b4-4d06-87b1-cef847daed38/content>.
5. Смичок, Є. Джерела «м'якого права» та їх вплив на формування судової доктрини. *Юридичний вісник*. 2020. 4. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v4_2020/4.pdf.
6. Гулевська Г.Ю. Норми м'якого права (soft law) у регулюванні міжнародних економічних відносин. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 3. С. 248–251. URL: https://www.academia.edu/34745002.BD?source=swp_share.
7. Щокіна, О.О. «М'яке право» у системі регулювання корпоративних відносин. *Теорія і практика правознавства*. 2018. 2(14). URL: https://www.researchgate.net/publication/329823602_Soft_law_in_the_system_of_regulation_of_corporate_relations.
8. Нігрєєва, О.О. «М'яке право» у міжнародній системі: до питання про зміст та функції. *Правова держава*. 2018. 31. URL: <http://pd.onu.edu.ua/article/view/143485/144927>.
9. Грималюк П.О. Загальний аналіз актів «м'якого права» («soft law») у праві Європейського Союзу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2014. № 3(6). URL: http://pjh.nuoua.od.ua/v3_2014/32.pdf.
10. Григоренко Є.І., Передерій О.С. «М'яке право» у системі регулювання суспільних відносин: загальнотеоретичний контекст. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 5/2022 URL: http://lsej.org.ua/5_2022/32.pdf.
11. Klabbers J. The Redundancy of Soft Law. *Sources of International Law*. 2017. P. 189–204. URL: <https://doi.org/10.4324/9781315087795-7>.
12. Weil P. Towards Relative Normativity in International Law?. *American Journal of International Law*. 1983. Vol. 77, no. 3. P. 413–442. URL: <https://doi.org/10.2307/2201073>.
13. Chinkin C. M. The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law. *International and Comparative Law Quarterly*. 1989. Vol. 38, no. 4. P. 850–866. URL: <https://doi.org/10.1093/iclqaj/38.4.850>.
14. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Офіційний портал Верховної Ради України. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (дата звернення: 10.05.2024).

15. Ring D.M. What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State. *Virginia Journal of International Law*. 2008.
16. Sarmiento D. European Soft Law and National Authorities: Incorporation, Enforcement and Interference. *Das soft law der europäischen Organisationen – The Soft Law of European Organisations – La soft law des organisations européennes*. 2012. P. 254–297. URL: <https://doi.org/10.5771/9783845235851-254>.
17. Мавроматі, О.Є. Джерела «м'якого права» в системі права Ради Європи. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. № 62. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2011_62_78.
18. Гришина Н.В., Григоренко Є.І. Поняття та ознаки «м'якого права»: загальнотеоретичний контекст. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. №6. URL: http://lsej.org.ua/6_2022/4.pdf.
19. Rose. R, Page E.C. Lawmaking Through the Backdoor. 2001. European Policy Forum.