DOI https://doi.org/10.30525/978-9934-26-608-9-10

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ СУДОВОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Гаврилюк Р. О., Пацурківський П. С.

ВСТУП

Згідно Конституції України правосуддя в Україні здійснюють виключно суди. При цьому вони зобов'язані діяти тільки на підставі, у межах повноважень і в спосіб, передбачені все тією ж Конституцією і законами України[1]. Конституцієдавець також передбачив, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори[2]. В свою чергу, згідно Податкового кодексу України, встановлення системи оподаткування, податків та зборів означає по суті визначення їх цілей, що знаходить своє практичне втілення головно в принципах податкового законодавства, а також концептуальних матриць податково-правового регулювання для кожного відповідного етапу суспільного розвитку[3]. Зокрема, у довоєнний період системоутворюючою метою податкового законодавства України було забезпечення фіскальної достатності усієї системи оподаткування. Задля цього воно було вибудуване за ***принципом функціональної асиметричності***.

Як засвідчують спеціальні дослідження цієї проблеми[4], функціональна асиметричність податкового законодавства держави на практиці означала не що інше, як міру її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів у її фонди коштів, головно у Державний бюджет. Ця свобода проявлялася в тому, що держава: 1) реалізуючи власне податкове законодавство, не зв'язувала себе жодними конституційними

[1] Конституція України. Конституція України, Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text

[2] Ibidem.

[3] Податковий кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

[4] Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. С. 305-310; Raritska V. The Asymmetric Nature of State and Local Taxes: Comparative Legal Research. *European journal of law and public administration*. 2018. Vol. 5, # 1. Pp. 94-103; Рарицька В.Б. Асиметричність податкового права держави. Автореферат дис. … канд. юрид. наук. 12.00.07. – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Хмельницький, 2021. С. 10, 13.

конструкціями податку; 2) в процесі акумулювання фінансових ресурсів застосовувала валовий підхід, внаслідок якого ці ресурси знеособлювалися в Держбюджеті і таким чином розривався прямий онтологічний зв'язок між доходами і видатками бюджету; 3) постійно змінювала систему оподаткування та систему адміністрування податків і зборів; 4) в процесі реалізації податкової політики не зв'язувала власну свободу дій зобов'язаннями дотримуватися податкової справедливості.

Та ж функціональна асиметричність податкового законодавства держави для платника податку проявлялася у формі його обов'язку щодо акумулювання фіскальних надходжень в Державному бюджеті. Ця правова форма полягає головно в: 1) закріпленні у Конституції і Податковому кодексі України спеціальної норми щодо загальнообов'язковості сплати податку ***кожним*** згідно законодавства; 2) конституційній забороні референдумів з питань податків; 3) конституюванні сакральної ролі приватної власності, яка ***зобов'язує платника податку*** до відповідних дій на користь держави; 4) конституційному обов'язку платника податків здійснювати суспільно-корисну діяльність; 5) закріпленні податковим законодавством юридичного статусу платника податків не як повноправного кредитора держави, а в якості платоспроможного її боржника[5].

У довоєнній судовій практиці України в сфері податково-правових спорів ця асиметричність податкового права держави проявилася як принцип у презумпції вини платника податків, а функціонально – у системному винесенні судами рішень на користь контролюючих органів як інституцій держави проти платників податків[6]. На цей підхід сутнісно не вплинула навіть гібридна війна, розв'язана росією проти України з березня 2014 р. І лише повномасштабна російсько-українська

[5] Raritska V. The Asymmetric Nature of State and Local Taxes: Comparative Legal Research. *European journal of law and public administration*. 2018. Vol. 5, # 1. Pp. 94-103

[6] Короп О.В. Вина як елемент складу податкового правопорушення. *Часопис Київського університету права*. 2013. №3. С. 137-140; Літвінцева А.С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. Вип. 35(1.2). 2015. С. 123-126; Маринів Н.А., Товстоган Ю.В. Нова концепція притягнення особи до фінансової відповідальності в податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2021. № 11. С. 473-478; Трубіна М. Особливості застосування концепції вини платника податків на сучасному етапі. *Law. State. Technology*. 2021. №4. С. 78-83; Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві: автореферат дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.07. – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Запорізький національний університет, 2021. 48 с.; Ханова Раїса. Концепція вони в податковому праві України. *Судово-юридична газета*. 24 травня 2024. URL: https://sud.ua/uk/news/blog/301504-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi-ukrayini

війна, що розпочалася з 24.02.2024 р., докорінно змінила всю податково-правову дійсність в Україні.

В основу рубрикації розділу монографії покладено періодизацію розвитку воєнної доктрини податкового права України, розроблену Дутчаком Остапом Ігоровичем[7].

1. Ліберальна концепція воєнної доктрини податкового права України

Податкове право Української держави в нових історичних умовах перестало бути мірою її свободи в акумулюванні фіскальних ресурсів, а стало для неї жорстко детермінованою необхідністю. У більшості платників податків зникла не з їх вини можливість залишатися платоспроможними кредиторами держави. Це зробило неспроможною довоєнну доктрину податкового права України, кинуло державі виклик щодо невідкладної розробки воєнної доктрини її податкового права. Системоутворюючою метою воєнної доктрини податкового права України на початку її формування та реалізації держава визначила: 1) збереження спроможності українських платників податків до продовження ними підприємницької діяльності в руйнівних умовах повномасштабної російсько-української війни; 2) убезпечення їх від безвинної відповідальності за неможливість вчасного виконання ними їх податкового обов'язку перед державою. Це знайшло своє втілення у виробленні та реалізації державою ***ліберального*** (преференційного за своєю суттю та змістом) правового режиму оподаткування. Фіскальній функції податкового права в межах першого етапу формування та реалізації його воєнної доктрини Парламент України відвів підпорядковану роль. Але це була ключова тактична мета податкового права України на початку повномасштабної російсько-української війни. Незмінною його стратегічною ціллю, суголосною з природою податку, і в цей період продовжувала залишатися максима Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»[8]. Ця максима так само залишалася незмінною основоположною ціннісною матрицею для судового

[7] Дутчак О.І., Гаврилюк Р.О. «Ліберальна концепція воєнної парадигми податкового права України» *«Науковий вісник УжНУ. Серія: Право»*. 2025 С.326-335; Дутчак О.І. «Необхідність запровадження воєнної парадигми податкового права України в умовах воєнного стану», *Юридична Україна*,2024, №8 С.49-58; Дутчак О.І. Перехідна (змішана) концепція воєнної парадигми податкового права України. *Ehrlich's Journal*, Vol 13. 2025. С. 11-20.

[8] Конституція України. Конституція України, Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text

вирішення податково-правових спорів в Україні в умовах воєнного стану.

Законодавче ядро ліберальної концепції воєнної доктрини податкового права Український законодавець найбільш концентровано виклав у його законах №2120-IX від 15.03.2022 р.[9] та №2142-IX від 24.03.2022 р.[10] Його зміст було суттєво скореговано Законом України №2260-IX від 12.05.2022 р., який набув чинності з 27.05.2022 р.[11] Квінтесенція запроваджених ними інновацій зводилась головно до вдосконалення законодавчого визначення поняття неможливості виконання платником податків свого фіскального обов'язку перед державою не з його вини та вдосконалення правового режиму цього явища. Домінантною ознакою податкової політики України цього періоду стала необхідність врахування форс-мажорних обставин, які у небачених раніше масштабах проявилися як для платників податків, так і для держави. Вищезазначені чинники стали ключовими детермінантами для судової практики України у сфері податково-правових спорів.

Принагідно зазначимо, що довоєнна судова практика України в сфері податково-правових спорів відзначалася не аби якою колізійністю і непослідовністю. До прикладу, в подібних судових спорах навіть Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду (далі КАС ВС) у цей період часу ухвалював протилежні рішення. Як приклад цього можна навести постанови КАС ВС від 08.05.2018 року в справі №825/1403/17; від 24.10.2018 року у справі №820/6284/16; від 15.05.2019 року у справі №825/1496/17; від 22.12.2020 року у справі №460/2764/18, з одного боку, у яких було застосовано один підхід до вирішення судового спору, та постанови КАС ВС від 07.09.2021 року у справі №826/18755/15; від 17.03.2021 року у справі №816/846/16; від 01.07.2021 року у справі №816/844/16, з іншого боку, у яких було застосовано зовсім інший підхід до вирішення сутнісно таких же спорів.

На нашу думку, в основі таких суперечливих підходів навіть КАС ВС, не кажучи уже про суди першої інстанції та апеляційні суди, лежало хибне доктринальне уявлення про елементаристську природу

[9] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану. Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text

[10] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану. Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text

[11] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#n5

податкового права. Нещодавно на це резонно звернула увагу Г.З.Остапенко у спеціальному монографічному дослідженні явища правової визначеності. Вона, зокрема, зазначає, що в українському правовому дискурсі «цілісне розуміння принципу правової визначеності не сформульоване, цей принцип не визначений та повноцінно не введений у правовий дискурс»[12]. Це негативно відображалося на якості судочинства. Але навіть за таких умов вітчизняна судова практика періоду воєнного стану має і непересічні здобутки.

Одне з таких, на нашу думку, інноваційних рішень КАС ВС цього періоду вважаємо за необхідне проаналізувати ґрунтовніше. Йдеться про рішення КАС ВС від 19.04.2022 року в справі №816/687/16. У ньому предметом судового розгляду виявився спір між СП «Полтавська газонафтова компанія» та Головним управлінням Державної податкової служби України у Полтавській області щодо визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. На той час це був найпоширеніший предмет податково-правових спорів в Україні. Касаційне провадження в цій справі було відкрито за касаційною скаргою Головного управління Державної податкової служби в Полтавській області щодо рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 04.06.2020 року та постанови Другого апеляційного адміністративного суду від 15.10.2020 року.

Суди першої та апеляційної інстанцій зробили висновок, що податковий орган, ухвалюючи оскаржувані СП «Полтавська газонафтова компанія» податкові повідомлення-рішення, порушив підпункт 4.1.9 п. 4.1 статті 4 Податкового кодексу України – принцип стабільності податкового законодавства. Суд апеляційної інстанції додатково відзначив, що має місце неузгодженість норм Податкового кодексу України, які регулюють спірні, на його думку, відносини, наслідком чого можливе їх конраверсійне тлумачення.

Системно вивчивши згідно чинних законодавчих критеріїв рішення попередніх судів, а також касаційну скаргу ГУ ДПС у Полтавській області, КАС ВС дійшов висновку, що ця скарга підлягає задоволенню, а рішення попередніх судів – скасуванню[13]. На нашу думку, особливої уваги заслуговує аргументація КАС ВС, на підставі якої він зробив власний висновок. Він, зокрема, наголосив, що Верховна Рада України,

[12] Остапенко Г.З. Принцип правової визначеності: теоретико-прикладні засади: монографія. Київ: Парламентське вид-во, 2023. С. 6.

13 Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 19 квітня 2022 р. у справі №816/678/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20). URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16

ухвалюючи Закон України №71-VIII, одна з норм якого оскаржувалась, не порушила Конституцію України, не вийшла за межі її компетенції та не змінила вищезазначеним законом вітчизняну систему оподаткування. Чи не найбільш інноваційним для тодішньої судової практики стало таке резюме КАС ВС у цій справі: «… принципи податкового законодавства мають розглядатися у їх сукупності»[14] і не бути вирваними із їх системи. КАС ВС також зазначив у своїй постанові в цій справі: «Якщо виникає конфлікт між принципами, то він повинен вирішуватися в кожній конкретній ситуації шляхом оптимального вибору на підставі оцінки ваги кожного з принципів, інтенсивності їхньої дії»[15].

Звідси очевидно, що КАС ВС застосував до вирішення вищезазначеного спору системний підхід, суголосний системній природі податку і податкового права. Системність підходу Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду до вироблення та ухвалення його рішення у вищезазначеній справі проглядається і в тих цілях, які Суд ставив перед собою – «мобілізація коштів для цілей національної безпеки»[16] в умовах воєнного стану. Застосований судом підхід відповідав також цінностям ліберальної концепції воєнної доктрини податкового права України, оскільки він сприяв утвердженню справедливості та розумності податкового права України[17]. Прикметно, що вищезазначений системний підхід КАС ВС до вирішення податкового спору суб'єктів податкових правовідносин виявився не одноразовим – у тому ж 2022 р. він застосовувався судом ще щонайменше двічі[18].

Вважаємо за необхідне зазначити, що в науковій літературі вищезазначений системний підхід КАС ВС до вирішення податково-правового спору має також і негативні оцінки. До прикладу, саме так його кваліфікував відомий фахівець з податкового права Антон Монаєнко. Квінтесенція його аргументів, на нашу думку, полягає у фактичній підміні цим автором принципу юридичної визначеності як складової більш широкого принципу верховенства права принципом

[14] Там само.

[15] Там само.

[16] Там само.

[17] Пацурківський П.П. Справедливість і розумність податкового права України в умовах воєнного стану. *Приватне та публічне право*. 2023. №3. С. 69-75.

[18] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21 червня 2022 р. у справі №816/686/16. URL: https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=104904126&red=1000030d8bf98daf090f7f62c972a96106d6bb&d=5 ; Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 6 вересня 2022 р. у справі №808/3463/17. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_preiudytsiia.pdf

стабільності податкового законодавства, що не одне і те ж саме, особливо в умовах воєнного стану[19].

Аналіз судової практики України переконує, що у порівнянні з довоєнним періодом підходи судів до вирішення вищезазначених спорів зазнали принципових змін. Зокрема, в останньому переконує той факт, що судові рішення цього виду як на користь платників податків, так і на користь контролюючих органів розділилися по суті навпіл, тоді як у довоєнний період левова частка рішень ухвалювалася судами на користь останніх. Ще однією вагомою особливістю цих рішень стало те, що, згідно наших підрахунків, суди першої інстанції ухвалювали рішення переважно на користь платників податків, мотивуючи це передусім метою податкової політики держави у початковий період російсько-української війни, а суди апеляційної інстанції ухвалювали відповідні рішення головно на користь контролюючих органів, мотивуючи це передусім фіскальною природою податкового права та необхідністю посилення фінансової безпеки держави. Ці суперечливі підходи судів першої та апеляційної інстанцій де-факто свідчили про появу ціннісних розривів у судовій практиці з вирішення податково-правових спорів. Їх в цілому збалансовував Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду (далі КАС ВС), спираючись на законодавче ядро ліберальної концепції воєнної доктрини податкового права України. Проте і в його судовій практиці з'явилися як явище змістовно протилежні рішення у подібних спорах платників податків і контролюючих органів, що не сприяло принципу єдності судової практики.

2. Перехідна (змішана) концепція воєнної доктрини податкового права України

Другий етап концептуального розвитку і практичного впровадження воєнної доктрини податкового права України веде відлік свого часу з моменту ухвалення Парламентом України Закону №3219-IX від 30.06.2023 р.[20] Як засвідчила суспільна практика, саме він виявився базовою законодавчою матрицею другого періоду еволюції воєнної доктрини податкового права України. Його системоутворюючою метою

[19] Антон Монаєнко. Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, Суду ЄС. *Юридична газета online*. Всеукраїнське щотижневе професійне юридичне видання. 03 березня 2023 р. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html

[20] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану. Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5

стало проголошене державою завдання збалансувати преференційний правовий режим оподаткування для найбільш вразливих груп платників податків із повноправним поверненням належної ролі фіскальній функції податків. Практичним засобом досягнення вищезазначеної цілі держава обрала повернення в основному довоєнної системи податкового права. В українській науковій літературі та в експертному середовищі цей етап дістав назву ***перехідного*** або ***змішаного***[21].

Законодавче ядро змішаної (перехідної) концепції воєнної доктрини податкового права України набуло свого подальшого розвитку в процесі її реалізації. На нашу думку, найбільш значущий внесок у примноження його положень було здійснено Верховною Радою України у її законах: №3303-IX від 9 серпня 2023 року (цим законом було спрощено правове регулювання підприємницької діяльності малих виробництв виноробної продукції)[22]; №3428-IX від 8 листопада 2023 року (ним було вдосконалено перерозподіл фіскальних надходжень на користь Державного бюджету України)[23]; №3453-IX від 9 листопада 2023 року (найбільш відомий як закон про скасування мораторію на проведення податкових перевірок);[24] №3474-IX від 21 листопада 2023 року (про оподаткування непередбачених прибутків підприємств, іншими словами, економічної ренти)[25]; №3721-IX від 21 травня 2024 року (про оптимізацію ставок рентної плати за використання радіочастотного ресурсу України)[26]; №3878-IX від 18 липня 2024 року (закон про імплементацію акцизного законодавства

[21] Володимир Дубровський, Дмитро Боярчук. Аналітична доповідь: стале економічне зростання в умовах субоптимальних інституцій в Україні. Центр соціально-економічних досліджень. *CASE Україна*. Січень 2024. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/01/CIPE-Position-Paper-2024-01-07-THIS-ONE-FINAL-UA-VD-15.03.pdf

[22] Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо розвитку виробництва виноробної продукції та спрощення господарської діяльності малих виробництв виноробної продукції. Закон України від 09.08.2023 № 3303-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3303-20#n5

[23] Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України. Закон України від 08.11.2023 № 3428-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3428-20#n2

[24] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок. Закон України від 09.11.2023 № 3453-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#n4

[25] Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків. Закон України від 21.11.2023 № 3474-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3474-20#n5

[26] Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України "Про електронні комунікації" щодо рентної плати за користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України. Закон України від 21.05.2024 № 3721-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3721-20#n5

Європейського Союзу у законодавство України)[27] та деякі інші закони України.

Як засвідчив досвід практичного впровадження перехідної (змішаної) концепції воєнної доктрини податкового права України, поряд з цілим рядом її принципових переваг в порівнянні з першою концепцією цієї доктрини найуразливішим практичним проявом виявилися наявність у ній законодавчих прогалин – цілих сфер підприємницької діяльності, не охоплених взагалі будь-яким податково-правовим регулюванням, а також притаманність прогалин у чинному правовому регулюванні виконання свого податкового обов'язку перед державою платниками податків. Генетичні витоки цих недоліків сягали відроджених ще довоєнних юридичних конструкцій податкового права України, а їх концептуальною складовою була еклектична природа перехідної (змішаної) моделі воєнної доктрини податкового права.

Вищезазначені чинники істотно позначилися на еволюції судової практики України у сфері податково-правових спорів цього періоду. Зокрема, її вибірковий кількісний аналіз авторами цього дослідження переконує, що питома вага рішень судів у податково-правових спорах на користь платників податків із середини 2023 р. до кінця 2024 р. зменшилась більше, ніж удвічі, а їх рішень на користь контролюючих органів, навпаки, збільшилась до майже 78 відсотків. Ще однією помітною тенденцією розвитку вищезазначеної судової практики України стало істотне зменшення частки змістовно протилежних рішень судів у подібних податково-правових спорах. Останнє стало результатом цілеспрямованих зусиль колегії суддів КАС ВС по виробленню спільних методологічних підходів до вирішення податково-правових спорів.

До прикладу, переконливим свідченням цього можуть бути рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду: від 8 серпня 2023 р. у справі №826/9669/16 (предмет спору – не застосовування фізичною особою-платником податків РРО)[28]; від 17 серпня 2023 р. у справі №160/15431/21 (предмет спору – порушення платником податків строків реєстрації складу для акцизних товарів)[29]; від 22 серпня 2023 р. у справі №640/6453/12 (предмет спору –

[27] Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації положень актів права Європейського Союзу щодо акцизного податку. Закон України від 18.07.2024 № 3878-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3878-20#n5

[28] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 08.08.2023 р. у справі №826/9669/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112729436

[29] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.08.2023 р. у справі №160/15431/21. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112879274

конкуренція норм вітчизняного податкового законодавства та міжнародного податкового права)[30]; від 17 січня 2024 р. у справі №903/51/20 (предмет спору – початок перебігу строку давності податкової заборгованості, виявленої контролюючим органом під час планової документальної перевірки)[31]; від 28 травня 2024 р. у справі №280/1431/23 (предмет спору – правомірність наказу контролюючого органу про фактичну перевірку)[32]. Не дивлячись на те, що у кожному із вищезазначених випадків предмет спору, як і його суб'єктний склад були різними, а також не одним і тим же був щоразу склад колегії суддів, яка розглядала спір, до вирішення кожного з цих спорів судом було застосовано спільний методологічний підхід. Принагідно зазначимо, що вищезазначені спори з точки зору застосування суб'єктами податкових правовідносин норм податкового права були змістовно подібними.

Ще однією із помітних тенденцій розвитку судової практики з податково-правових спорів цього періоду стало зростання вимогливості судів до послідовного дотримання суб'єктами податково-правових відносин норм податкового права, а також публічного інтересу. Цікавим і до певної міри інноваційним у зв'язку з цим стало рішення КАС ВС від 2 травня 2024 р. у справі №320/3024/22. Фабула спору полягала в тому, що позивач ТОВ «ЛідАгро» реалізувало фізичній особі із великою знижкою в порівнянні з ринковою ціною автомобіль, не нарахувавши та не сплативши при цьому як податковий агент податок на ходи фізичних осіб та військовий збір на суму, якою є різниця між ціною фактичної реалізації автомобіля та його ринковою ціною. У зв'язку з цим Головне управління ДПС у Київській області (відповідач) направило ТОВ «ЛідАгро» податкові повідомлення-рішення, якими збільшило суму його грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб на 305461,66 грн. і суму грошового зобов'язання з військового збору на 27873,21 грн. ТОВ «ЛідАгро» оскаржило вищезазначені податкові повідомлення-рішення в Київському окружному адміністративному суді як протиправні, на його думку[33].

Київський окружний адміністративний суд рішенням від 09.02.2023 р., залишеним без змін Шостим апеляційним адміністративним судом, у

[30] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 22.08.2023 р. у справі №640/6453/12. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112973802

[31] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.01.2024 р. у справі №903/51/20. URL: https://ips.ligazakon.net/document/C026782

[32] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 28.05.2024 р. у справі №280/1431/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502773

[33] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 2.05.2024 р. у справі №320/3024/22. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/118826813

задоволенні позовних вимог відмовив. Своє рішення він мотивував тим, що позивач надав під час реалізації автомобіля фізичній особі, що його придбала, додаткове благо у формі знижки від ринкової вартості придбаного нею в позивача транспортного засобу. У зв'язку з цим позивач виявився зобов'язаним, згідно законодавства, як податковий агент нарахувати і сплатити ПДФО і військовий збір на суму, що складає різницю між ринковою ціною автомобіля та сумою, за яку його фактично реалізовано. КАС ВС рішення попередніх судів залишив в силі[34].

Також на захист публічного інтересу став КАС ВС у його рішенні від 17 вересня 2024 року щодо спору між Публічним акціонерним товариством (позивачем) «Запорізький завод «Перетворювач»» та відповідачем Головним управлінням ДПС у Запорізькій області. Згідно матеріалів справи позивач впродовж 12 послідовних податкових місяців не подавав до контролюючого органу декларації з ПДВ «у зв'язку з відсутністю уповноваженої особи на вчинення вказаних дій»[35], хоча у спірний період він здійснював господарські операції. Третім апеляційним адміністративним судом у ході розгляду справи було з'ясовано, що позивач мав можливість повідомити податковий орган про його неможливість виконати свій фіскальний обов'язок перед державою у встановлений законодавством строк, більше того, він був зобов'язаний це зробити згідно законодавства, але необхідних дій не вчинив. За цих обставин суд апеляційної інстанції ухвалив рішення про анулювання реєстрації позивача платником ПДВ, що потягнуло за собою негативні наслідки для останнього[36]. КАС ВС залишив касаційну скаргу позивача без задоволення, а рішення Третього апеляційного адміністративного суду у цій справі без змін[37].

Так само принципово і послідовно захищав КАС ВС публічний правовий порядок у його постанові від 23 жовтня 2024 року у справі №380/11112/23. Спір між платником податків (позивачем) та контролюючим органом (відповідачем) виник у зв'язку з проведенням останнім податкової документальної невиїзної перевірки платника податків. Наказ про неї та повідомлення про перевірку були надіслані платнику податків електронними засобами комунікації без попередньої згоди останнього на таку форму інформування його, до того ж тільки за 5 днів до початку перевірки. Це, згідно пояснень платника податків,

[34] Там само.

[35] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.09.2024 р. у справі №280/10300/23. URL: https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/121675267

[36] Там само.

[37] Там само.

унеможливило своєчасне подання ним необхідних документів та пояснень.

Під час розгляду цього спору у Львівському окружному адміністративному суді та у Восьмому апеляційному адміністративному суді контролюючий орган не довів факт належного вручення позивачу копії наказу про призначення вищезазначеної перевірки і повідомлення про її проведення. У зв'язку з цим суди першої та апеляційної інстанцій позов задовільнили на тій підставі, що податковий орган був зобов'язаний вручити платнику податків офіційну копію наказу про перевірку і повідомлення про неї завчасно. КАС ВС залишив касаційну скаргу відповідача без задоволення, а рішення попередніх судів без змін[38].

3. Концепція фіскальної консолідації воєнної доктрини податкового права

Третій етап розвитку воєнної доктрини податкового права України започатковано законом №4015-IX від 10.10.2024 р., який зі змінами та доповненнями набув чинності з 01.01.2025 р.[39] Він переслідує мету ***фіскальної консолідації*** податкового права України. Його квінтесенція полягає в охопленні податково-правовим регулюванням цілого ряду нових сфер суспільних відносин, які попередньо залишалися поза впливом податкового законодавства, а також в інтенсифікації податкового пресу щодо традиційних груп платників податків. В експертному середовищі етап фіскальної консолідації воєнної доктрини податкового права дістав назву ***періоду історичного підвищення податків в Україні***. Це зумовлено передусім скороченням фінансової підтримки України її зарубіжними партнерами, головно США, а також трансформацією повномасштабної російсько-української війни у війну на повне виснаження економічних потенціалів воюючих сторін.

До ключових фіскальних інновацій воєнної доктрини податкового права України цього періоду необхідно віднести таке: 1) збільшення ставок військового збору з 1,5% до 5% та поширення його на нові групи платників податків, збільшення ставок цілого ряду інших податків та запровадження авансового механізму їх сплати; 2) перехід до системної протидії податковим зловживанням та впровадження європейських правил протидії маніпуляціям з базою оподаткування; 3) запровадження репресивного юридичного механізму оподаткування для резидентів, що

[38] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 23.10.2024 р. у справі №380/11112/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/122522491

[39] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану. Закон України від 10.10.2024 № 4015-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#n5

змінюють українську податкову юрисдикцію на зарубіжні пільгові юрисдикційні податково-правові режими; 4) запровадження системного оподаткування цифрових платформ, які раніше перебували поза ним; 5) якісне вдосконалення трансфертного ціноутворення та оновлення згідно європейських стандартів правил оподаткування для транснаціональних корпорацій, сфера діяльності яких поширюється і на Україну, головно методології її оцінки та звітності. Тобто, фіскальній функції оподаткування у межах третього етапу формування та впровадження воєнної доктрини податкового права Парламент України відвів ключову роль. Це безумовно позначилося і на судовій практиці України у сфері податково-правових спорів платників податків та контролюючих органів.

Вважаємо за необхідне зазначити, що у зв'язку з підвищенням податків та розширенням бази оподаткування все більша частина платників податків почала активніше шукати не тільки легітимних, але й протиправних засобів зменшення податкового тиску. Одним з наймасовіших податкових правопорушень у цей період часу виявилися різноманітні протиправні маніпуляції суб'єктів підприємницької діяльності у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій (далі РРО). Це істотно активізувало фактичні перевірки контролюючими органами щодо дотримання відповідними платниками чинного законодавства, призвело до збільшення судових спорів між платниками податків і контролюючими органами в цій предметній сфері. Типовим прикладом останнього, на нашу думку, є спір між фізичною особою-підприємцем (позивачем) та Головним управлінням ДПС у Вінницькій області (відповідачем), касаційну скаргу щодо якого розглянув 6 лютого 2025 р. КАС ВС.

Під час проведення фактичної перевірки господарської діяльності позивача контролюючий орган виявив, що в його розрахункових операціях в період з 1 січня 2022 р. по 29 березня 2023 р. у фіскальних чеках, виданих ним через систему РРО, не було зазначено серії і номера марки акцизного податку на загальну суму 1000557 грн., а тому до нього було застосовано штрафні санкції в сумі 1 500 745 грн. Позивач оскаржив відповідне повідомлення-рішення контролюючого органу, мотивуючи це тим, що, на його думку, фактична перевірка може охоплювати лише господарські операції, здійсненні під час її проведення. Вінницький окружний адміністративний суд та Сьомий апеляційний адміністративний суд задовільнили позов у зв'язку з порушенням процедури проведення перевірки[40].

[40] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 06.02.2025 р. у справі №120/11036/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/124983811

ГУ ДПС у Вінницькій області звернулося із касаційною скаргою на рішення судів першої та апеляційної інстанцій у КАС ВС. Проаналізувавши застосування попередніми судами законодавства України, КАС ВС скасував їх рішення. При цьому він звернув увагу на таке: наказ про проведення фактичної перевірки було видано на підставі доповідної записки ДПС, що відповідає ст. 80 Податкового кодексу України; контролюючий орган вправі призначати фактичні перевірки без обмежень конкретними періодами, але з дотриманням строків давності; період перевірки визначається її предметом, у вищезазначеному випадку часом, впродовж якого позивач застосовував РРО; позивач порушив норму Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» №265/95-ВР від 6 липня 1995 р., не повністю виконавши обов'язки суб'єкта господарювання, а саме видавши фіскальні чеки без зазначення у них обов'язкових реквізитів[41].

Іншим масовим протиправним діянням платників податків в умовах воєнного стану продовжувало залишатися порушення ними строків реєстрації податкових накладних/розрахунків корегування, що продукувало наявність ще одного типу судових спорів. Зокрема, за порушення, скоєні платниками податків до 08.02.2023 р. у цій предметній сфері, штрафи повинні стягуватися відповідно до приписів Податкового кодексу України, які діяли до вищезазначеного моменту. Подальші ж зміни до Кодексу, згідно волі законодавця, поширюються тільки на податкові накладні, складені та зареєстровані після набрання чинності відповідним законом України.

Фабула справи полягає в тому, що контролюючий орган внаслідок перевірки фізичної особи-підприємця виявив несвоєчасну реєстрацію ним податкових накладних, внаслідок чого наклав на відповідного платника податку штраф у розмірі 1,6млн. грн. Предметом спору було питання щодо правомірності накладення вищезазначеного штрафу.

Суд першої інстанції рішенням від 30.04.2024 р. частково задовільнив позов фізичної особи-підприємця та скасував штраф. Своє рішення він мотивував тим, що в період з 08.02.2023 р. до закінчення 6 місяців після припинення чи скасування воєнного стану в Україні вищезазначений спір повинен вирішуватися згідно спеціальних норм пп.89 і 90 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України[42].

[41] Там само.

[42] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18.02.2025 р. у справі №400/226/24. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125248323

П’ятий апеляційний адміністративний суд, навпаки, як на правило вирішення цього спору зіслався на загальні норми п. 201.10 ст. 201 та п. 120-1.1. ст. 120-1 Податкового кодексу України та скасував рішення суду першої інстанції і відмовив у задоволенні позову. При цьому він зазначив, що нові правила юридичної відповідальності не мають зворотної сили та що їх не можна застосовувати до правопорушень, скоєних до 08.02.2023 р., оскільки законодавець не скасував одночасно із запровадженням нового правового регулювання юридичної відповідальності попередніх норм. Він тільки скорегував регулювання строків реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану[43]. КАС ВС залишив касаційну скаргу позивача без задоволення та оскаржуване рішення апеляційної інстанції без змін[44].

Також в публічних інтересах КАС ВС вирішив податкові спори різної предметної приналежності у його постановах: від 26 лютого 2025 р. у справі №200/4768/23 (суд виснував, що мораторій на штрафи, запроваджений в зв’язку з пандемією COVID-19, припиняється із введенням воєнного стану та що застосування змін в Податковому кодексі України щодо штрафів за податкові правопорушення не поширюється на ті з них, що сталися до набрання чинності новими нормами, а саме з 27.05.2022 р.)[45]; від 8 травня 2025 р. у справі №420/12471/22 (щодо недійсності фіктивних правочинів, укладених без мети здійснення господарської діяльності і за відсутності їх фактичної господарської діяльності)[46]; від 14 травня 2025 р. у справі №№320/15525/21 (про вирішальне значення у вирішенні судових спорів щодо наявності податкових наслідків для суб’єктів підприємництва за результатами вчинення ними господарських операцій досліджень всієї сукупності обставин і первинних документів, що можуть як підтвердити, так і спростувати реальність господарських операцій)[47]; від 23 травня 2025 р. у справі №420/31410/24 (про законність наказу щодо фактичної перевірки виробника сидру)[48]; рішення Полтавського

[43] Там само.

[44] Там само.

[45] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 26.02.2025 р. у справі №200/4768/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977

[46] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 08.05.2025 р. у справі №420/12471/22. URL: https://ips.ligazakon.net/document/C030578?from=judicial_practice&hide=true

[47] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 14.05.2025 р. у справі №320/15525/21. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_14_05_2025_roku_u_spravi_320_15525_21/

[48] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 23.05.2025 р. у справі №420/31410/24. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_23_05_2025_roku_u_spravi_420_31410_24/

окружного адміністративного суду від 4 квітні 2025 р. у справі №440/10325/24 (про неможливість скасування штрафу за порушення строків реєстрації податкових накладних у зв'язку із ковідним карантином та воєнним станом як типовими спеціальними правовими режимами, без конкретизації персональних умов в окремо взятому випадку)[49] та ін.

З ціннісно протилежного підходу, а саме в інтересах платника податків КАС ВС ухвалив рішення у податковому спорі ТОВ «Торгова компанія «Арт-Строй» та Головного управління ДПС в Миколаївській області щодо поновлення реєстрації платника ПДВ після скасування анулювання такої реєстрації іншим судовим рішенням (Суд виснував, що в разі скасування рішення про анулювання реєстрації платника ПДВ контролюючий орган зобов'язаний поновити таку його реєстрацію і відновити показники платника ПДВ в системі електронного адміністрування цього податку, забезпечуючи цим самим відновлення його порушених прав без потреби повторного звернення такої особи до суду. Це, згідно висновку КАС ВС, відповідає принципу ефективного судового захисту і запобігає появі аналогічних порушень в майбутньому)[50]; а також у податковому спорі за позовом Комунального підприємства «Дрогобичводоканал» Дрогобицької міськради Львівської області до Головного управління ДПС в Львівській області щодо належного обґрунтування рішення контролюючого органу про стягнення податкового боргу (Суд виснував, що відсутність в рішенні контролюючого органу вичерпної інформації, необхідної для перевірки його законності і обґрунтованості, істотно порушує вимоги до адміністративного судочинства і позбавляє можливості встановити у належний спосіб предмет доказування в справі. Контролюючий орган зобов'язаний забезпечити наявність всіх необхідних даних для перевірки правомірності застосування ним типових форм рішень, дотримуючись при цьому принципів їх обґрунтованості і чіткості, визначених вітчизняним законодавством і стандартами ЄСПЛ)[51].

Отже, основними чинниками, що визначали зміст і тенденції розвитку судової практики України, головно Верховного Суду, у сфері податково-правових спорів в умовах воєнного стану, були цілі та законодавчі матриці воєнної доктрини податкового права України на відповідному етапі її розвитку, а також поява у небувалих в довоєнний

[49] Рішення Полтавського окружного адміністративного суду 04 квітня 2025 р. у справі №440/10325/24. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/126372993

[50] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 25.02.2025 р. у справі №400/10114/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125447255

[51] Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 27.02.2025 р. у справі №380/26982/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125484121

період розвитку масштабах обставин непереборної сили для більшості платників податків та для держави в цілому. Суперечливість цих цілей та законодавчих інструментів їх досягнення, різних типів форс-мажорних обставин між собою виявилася ключовим джерелом контраверсійності відповідної судової практики.

На завершення нашого аналізу еволюції концептуальних засад судового вирішення податково-правових спорів в Україні в умовах воєнного стану вважаємо за необхідне відрефлексувати у якості окремого сюжету дослідження на нещодавнє «Рішення, ухвалене Другим Сенатом Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року №71-VIII» від 21 січня 2025 року №3-р(II)/2025, справа №3-14/2024(28/24)[52]. Це зумовлено, по-перше, тим, що Рішення Конституційного Суду України (далі КСУ), згідно Закону України «Про Конституційний Суд України», є офіційною конституційною доктриною, обов'язковою для усіх суб'єктів права України[53]. Це дозволяє припустити, що Рішення КСУ у вищезазначеній справі повинно стати новим стандартом конституційності податкового закону в Україні.

По-друге, як слідує з матеріалів вищезазначеного Рішення КСУ, хоча вітчизняний законодавець ще до появи конституційної скарги ТОВ «Геомакс-Ресурс» виключив з Податкового кодексу України оспорюваний його припис, більше того, вдосконалив регулювання відповідних податкових відносин, оспорювана норма Податкового кодексу України в її редакції Закону України №71–VIII продовжувала застосовуватись до правовідносин, які виникли в період її чинності[54].

[52] Рішення Другого Сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року №71-VIII» від 21 січня 2025 року №3-р(II)/2025, справа №3-14/2024(28/24). URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_r_2_2025.pdf

[53] Про Конституційний Суд України. Закон України від 13.07.2017 № 2136-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text

[54] Рішення Другого Сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу

Тобто, йдеться про феномен впливу правової норми на правову реальність уже після її скасування. Цей аспект національної доктрини права, на нашу думку, потребує переосмислення.

По-третє, як відомо, КАС ВС ще у квітні 2022 р. в аналогічному спорі ухвалив концептуально протилежне рішення, проаналізоване нами у цьому ж розділі монографії вище. Як уже зазначалося в науковій літературі, цим самим «створилася евристична ситуація, яку можна розцінити як запрошення до дискусії з актуальної проблеми науки податкового права, що уже тривалий період часу позиціонується як теоретиками, так і практиками податкового права як контраверсійна»[55]. В центрі конституційної скарги, яку розглядав у вищезазначеній справі КСУ, за його ж визначенням, опинилося питання щодо «відповідності Конституції України оспорюваного припису Кодексу [Податкового кодексу України. – Р.Г. і П.П.] в редакції закону №71, який утратив чинність, але продовжує застосовуватись до правовідносин, що виникли під час його чинності»[56].

Розглядаючи вищезазначену конституційну скаргу, КСУ обґрунтував цілий ряд світоглядно та методологічно важливих положень, оцінок та висновків, спрямованих на покращення практики податково-правових відносин в Україні в цілому та судового вирішення податково-правових спорів зокрема. На нашу думку, смисловим епіцентром інноваційних рішень КСУ у вищезазначеній справі є таке: «у разі, якщо законодавче регулювання запроваджує нові вимоги, що погіршуватимуть правове становище певного кола осіб, законодавець повинен передбачити достатній перехідний період (розумний часовий проміжок) із моменту опублікування закону до набрання ним чинності (початку його застосування), протягом якого заінтересовані особи мали б можливість підготуватися до виконання вимог, установлених новим законодавчим регулюванням»[57].

другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року №71-VIII» від 21 січня 2025 року №3-р(II)/2025, справа №3-14/2024(28/24). URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_r_2_2025.pdf

[55] Пацурківський П.П. Парадоксальність, або «невизначена визначеність» податкового права України в умовах воєнного стану. *Юридична Україна*. 2025. №4. С. 38.

[56] Рішення Другого Сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року №71-VIII» від 21 січня 2025 року №3-р(II)/2025, справа №3-14/2024(28/24). URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_r_2_2025.pdf

[57] Там само.

Концептуальним продовженням попереднього висновку КСУ є і таке його положення: «Законодавець має знайти баланс між частою зміною закону і визначеністю податкових норм для платників податків, оскільки слід швидко і ефективно реагувати на зміни економічного життя суспільства, не допускаючи негативного впливу оподаткування на економічний розвиток держави»[58].

На нашу думку, вельми резонним слід назвати і такий висновок КСУ у вищезазначеній справі: «Нівелювання негативних наслідків набрання чинності законом без дотримання потрібного перехідного періоду можна було досягти різними інструментами, зокрема у спосіб звільнення суб'єктів правовідносин від відповідальності за невиконання встановлених вимог закону, що у цьому випадку не було застосовано/передбачено»[59]. Ця методологічна настанова КСУ вітчизняному законодавцю особливо злободенна в умовах воєнного стану, коли Верховна рада України під впливом форс-мажорних обставин по суті змушена відмовитись від дотримання принципу стабільності законодавства.

Аналізуючи вищезазначене рішення КСУ, не можемо оминути увагою і одне із, на нашу думку, методологічно найвразливіших його положень: «Конституційний Суд України також ураховує вимоги щодо розумної стабільності права…, – йдеться у ньому, – визначені у принципі стабільності податкового законодавства України, за яким зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть бути внесені пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Кодексу»[60].

Тобто, це не буква чи дух Конституції, а звичайний припис звичайного закону, возвеличувати який до конституйного рівня означає відходити від місії КСУ. Тим більше прикро, що вищезазначене положення КСУ виснував в умовах воєнного стану, якому апріорі властиві надзвичайно висока динаміка суспільних потреб та правових інструментів їх задоволення. У зв'язку з вищевикладеним пригадується одна із максима давньоримського ортодоксального юридичного позитивізму: «Нехай загине світ, але торжествує закон». Не станемо її коментувати, тим більше у контексті повномасштабної російсько-української війни, наголошувати, що у чого є інструментом.

Принагідно зазначимо, що україномовні терміни «визначеність» та «стабільність» семантично різні[61]. Не тотожно вони тлумачаться і в

[58] Там само.

[59] Там само.

[60] Там само.

[61] Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і головн. ред. В.Т.Бусел. Київ: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. С. 135, 1381.

найпоширеніших європейських мовах. Наголосимо також, що жодним чином не пов'язує юридичну визначеність податкового права з його стабільністю доктрина податкового права Європейського Союзу[62], ціннісні підходи якої нам необхідно системно імплементувати у вітчизняну доктрину податкового права. Тобто, щодо розуміння і тлумачення принципу правової визначеності податкового права України, якщо виходити із його вищезазначеного Рішення, КСУ перебуває в ментальних тенетах української позитивістської традиції правопізнання. Останнє явище переконує, як зазначав свого часу П.П.Пацурківський, у необхідності методологічного повороту в аргументативній практиці Конституційного Суду України від «юриспруденції понять» до «юриспруденції цінностей» як засобу захисту конституціоналізму[63].

ВИСНОВКИ

Незмінною стратегічною метою податкового права України, суголосною з природою податку як інструментом легітимного перерозподілу національного доходу, в умовах повномасштабної російсько-української війни, як і в будь-який інший період розвитку суспільства, залишається максима Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Ця максима так само продовжує бути незмінною основоположною ціннісною матрицею для судового вирішення податкового-правових спорів в Україні в умовах воєнного стану.

Ліберальній, змішаній (перехідній) концепціям воєнної доктрини податкового права України, як і її концепції фіскальної консолідації, а також відповідним законодавчим масивам податкового права України належить роль тактичних інструментів воєнної доктрини податкового права, а також допоміжних ціннісних матриць для судового вирішення податково-правових спорів платників податків і контролюючих органів у відповідний період часу. Вони співвідносяться із стратегічною метою податкового права та незмінною основоположною ціннісною матрицею судового вирішення податково-правових спорів платників податків і контролюючих органів як особливе та загальне.

---

[62] Пацурківський П.С. Філософія податкового права ЄС як цінності. В кн.: *Податкове право Європейського Союзу як цінність: колективна монографія* / Р.О.Гаврилюк, П.С.Пацурківський, В.В.Хохуляк та ін.; за заг. ред. проф. Р.О.Гаврилюк. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2024. С. 92.

[63] Пацурківський П.П. Необхідність методологічного повороту в аргументативній практиці Конституційного Суду України від «юриспруденції понять» до «юриспруденції цінностей». В кн.: Пацурківський П.П. Мій погляд на право. Збірник наукових праць. Київ: Юрінком Інтер, 2024. С. 53.

Вищезазначені правові конструкції діють не почергово або вибірково, а безпосередньо взаємодіють між собою та вимагають врахування цієї взаємодії від усіх правозастосовних інституцій та суб'єктів права в державі із судами включно. Саме вони як внутрішні чинники у взаємодії з особливо великою контекстуальністю та динамікою як його зовнішніми факторами і лежать в основі надзвичайної контраверсійності судової практики в податкових спорах в умовах воєнного стану.

АНОТАЦІЯ

В розділі монографії системно проаналізовано концептуальні засади судового вирішення податково-правових спорів в Україні в умовах воєнного стану. Обґрунтовано висновок, що стратегічною метою податкового права України, а також основоположною ціннісною матрицею судового вирішення податково-правових спорів в Україні в умовах воєнного стану залишилася конституційна максима загальнообов'язковості оподаткування. Авторами доведено, що ліберальній, змішаній (перехідній) концепціям воєнної доктрини податкового права України, як і її концепції фіскальної консолідації, а також відповідним законодавчим масивам податкового права України належить роль тактичних інструментів воєнної доктрини податкового права, а також допоміжних ціннісних матриць для судового вирішення податково-правових спорів платників податків і контролюючих органів у відповідний період часу. Вони співвідносяться із стратегічною метою податкового права та незмінною основоположною ціннісною матрицею судового вирішення податково-правових спорів платників податків і контролюючих органів як особливе та загальне. Також обґрунтовано, що вищезазначені правові конструкції діють не почергово або вибірково, а безпосередньо взаємодіють між собою та вимагають врахування цієї взаємодії від усіх правозастосовних інституцій та суб'єктів права в державі із судами включно. Саме вони як внутрішні чинники у взаємодії з особливо великою контекстуальністю та динамікою як його зовнішніми факторами і лежать в основі надзвичайної контраверсійності судової практики в податкових спорах в умовах воєнного стану.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Конституція України. Конституція України, Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text

2. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.

3. Raritska V. The Asymmetric Nature of State and Local Taxes: Comparative Legal Research. European journal of law and public administration. 2018. Vol. 5, # 1. Pp. 94-103.

4. Рарицька В.Б. Асиметричність податкового права держави. Автореферат дис. … канд. юрид. наук. 12.00.07. – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Хмельницький, 2021. 18 с.

5. Короп О.В. Вина як елемент складу податкового правопорушення. *Часопис Київського університету права*. 2013. №3. С. 137-140.

6. Літвінцева А.С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. Вип. 35(1.2). 2015. С. 123-126.

7. Маринів Н.А., Товстоган Ю.В. Нова концепція притягнення особи до фінансової відповідальності в податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2021. № 11. С. 473-478.

8. Трубіна М. Особливості застосування концепції вини платника податків на сучасному етапі. *Law. State. Technology*. 2021. №4. С. 78-83.

9. Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві: автореферат дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.07. – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Запорізький національний університет, 2021. 48 с.

10. Ханова Раїса. Концепція вони в податковому праві України. *Судово-юридична газета*. 24 травня 2024. URL: https://sud.ua/uk/news/blog/301504-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi-ukrayini

11. Дутчак О.І., Гаврилюк Р.О. «Ліберальна концепція воєнної парадигми податкового права України» *«Науковий вісник УжНУ. Серія: Право»*. 2025 С.326-335.

12. Дутчак О.І. «Необхідність запровадження воєнної парадигми податкового права України в умовах воєнного стану», *Юридична Україна*,2024, №8 С.49-58.

13. Дутчак О.І. Перехідна (змішана) концепція воєнної парадигми податкового права України. *Ehrlich's Journal*, Vol 13. 2025. С. 11-20.

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану. Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану. Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text

16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного

стану Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#n5

17. Остапенко Г.З. Принцип правової визначеності: теоретико-прикладні засади: монографія. Київ: Парламентське вид-во, 2023. 460 с.

18. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 19 квітня 2022 р. у справі №816/678/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20). URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16

19. Пацурківський П.П. Справедливість і розумність податкового права України в умовах воєнного стану. *Приватне та публічне право.* 2023. №3. С. 69-75.

20. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21 червня 2022 р. у справі №816/686/16. URL: https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=104904126&red=1000030d8bf98daf090f7f62c972a96106d6bb&d=5

21. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 6 вересня 2022 р. у справі №808/3463/17. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_preiudytsiia.pdf

22. Антон Монаєнко. Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, Суду ЄС. *Юридична газета online*. Всеукраїнське щотижневе професійне юридичне видання. 03 березня 2023 р. URL: https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html

23. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану. Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5

24. Володимир Дубровський, Дмитро Боярчук. Аналітична доповідь: стале економічне зростання в умовах субоптимальних інституцій в Україні. Центр соціально-економічних досліджень. *CASE Україна*. Січень 2024. URL: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/01/CIPE-Position-Paper-2024-01-07-THIS-ONE-FINAL-UA-VD-15.03.pdf

25. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо розвитку виробництва виноробної продукції та спрощення господарської діяльності малих виробництв виноробної продукції. Закон України від 09.08.2023 № 3303-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3303-20#n5

26. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України. Закон України від

08.11.2023 № 3428-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3428-20#n2

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок. Закон України від 09.11.2023 № 3453-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#n4

28. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків. Закон України від 21.11.2023 № 3474-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3474-20#n5

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України "Про електронні комунікації" щодо рентної плати за користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України. Закон України від 21.05.2024 № 3721-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3721-20#n5

30. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації положень актів права Європейського Союзу щодо акцизного податку. Закон України від 18.07.2024 № 3878-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3878-20#n5

31. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 08.08.2023 р. у справі №826/9669/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112729436

32. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.08.2023 р. у справі №160/15431/21. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112879274

33. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 22.08.2023 р. у справі №640/6453/12. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112973802

34. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.01.2024 р. у справі №903/51/20. URL: https://ips.ligazakon.net/document/C026782

35. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 28.05.2024 р. у справі №280/1431/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502773

36. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 2.05.2024 р. у справі №320/3024/22. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/118826813

37. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 17.09.2024 р. у справі №280/10300/23. URL: https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/121675267

38. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 23.10.2024 р. у справі №380/11112/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/122522491

39. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану. Закон України від 10.10.2024 № 4015-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#n5
40. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 06.02.2025 р. у справі №120/11036/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/124983811
41. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18.02.2025 р. у справі №400/226/24. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125248323
42. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 26.02.2025 р. у справі №200/4768/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977
43. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 08.05.2025 р. у справі №420/12471/22. URL: https://ips.ligazakon.net/document/C030578?from=judicial_practice&hide=true
44. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 14.05.2025 р. у справі №320/15525/21. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_14_05_2025_roku_u_spravi_320_15525_21/
45. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 23.05.2025 р. у справі №420/31410/24. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_23_05_2025_roku_u_spravi_420_31410_24/
46. Рішення Полтавського окружного адміністративного суду 04 квітня 2025 р. у справі №440/10325/24. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/126372993
47. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 25.02.2025 р. у справі №400/10114/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125447255
48. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 27.02.2025 р. у справі №380/26982/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125484121
49. Рішення Другого Сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року №71-VIII» від 21 січня 2025 року №3-р(II)/2025, справа №3-14/2024(28/24). URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_r_2_2025.pdf

50.[1] Пацурківський П.П. Парадоксальність, або «невизначена визначеність» податкового права України в умовах воєнного стану. *Юридична Україна*. 2025. №4. С. 34-37.

51. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і головн. ред. В.Т.Бусел. Київ: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

52. Податкове право Європейського Союзу як цінність: колективна монографія / Р.О.Гаврилюк, П.С.Пацурківський, В.В.Хохуляк та ін.; за заг. ред. проф. Р.О.Гаврилюк. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2024. 806 с.

53. Пацурківський П.П. Мій погляд на право. Збірник наукових праць. Київ: Юрінком Інтер, 2024. 281 с.

54. Про Конституційний Суд України. Закон України від 13.07.2017 № 2136-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text

55. Податковий кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

Information about the authors:
Havrylyuk Ruslana Oleksandrivna,
Doctor of Law (LLD), Professor,
Head of the Department of Public Law,
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University,
19, Universytetska str., Chernivtsi, 58012, Ukraine
https://orcid.org/0000-0001-6750-4340

Patsurkivskyy Petro Stanislavovuch,
Doctor of Law (LLD), Professor,
Professor of the Department of Public Law,
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University,
19, Universytetska Str., Chernivtsi, 58012, Ukraine
https://orcid.org/0000-0001-5081-7842