

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-63>
УДК 351.713:336.225.611

К. Л. ПАВЛУНЕНКО

адвокатка, сертифікована аудиторка,
аспірантка кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,

Україна, м. Харків

e-mail: katerin09@ukr.net

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-3308-280X>



ПРАВОМІРНІ ОЧІКУВАННЯ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ У КОНТЕКСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ¹

У статті розглянуто зміст принципу правомірних очікувань платника податків при адмініструванні податків і зборів у контексті дії податкового законодавства України в умовах воєнного стану. Обґрунтовано, що цей принцип, хоча й не має прямого закріплення в Податковому кодексі України, впливає зі змісту принципів верховенства права та правової визначеності. Проаналізовано правові позиції Європейського суду з прав людини та Конституційного Суду України, які визнають правомірні очікування складовим елементом демократичної правової держави. Розглянуто суперечності у правозастосовній практиці Верховного Суду, зокрема при вирішенні податкових спорів. Показано, що Верховний Суд дедалі частіше відходить від принципу правомірних очікувань, надаючи перевагу формалізму та буквальному тлумаченню норм. На прикладі справи №200/4768/23 показано, як ВС змінив установлену практику щодо застосування «карантинного» мораторію та змінив межі відповідальності платника минулою датою. Піддано критиці судову аргументацію щодо незастосування принципу правомірних очікувань в умовах воєнного стану. Наголошено, що навіть в умовах надзвичайної ситуації платник має право розраховувати на добросовісність держави. Аргументовано необхідність реального, а не декларативного застосування принципів податкового законодавства.

¹ © Павлуненко К. Л., 2025. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

Ключові слова: податкове законодавство, податково-правові норми, принципи податкового законодавства, контролюючі органи, податковий спір, правозастосування, тлумачення, Конституційний Суд України, Верховний Суд, правова позиція, воєнний стан.

Постановка проблеми. Серед основних принципів податкового законодавства Податковим кодексом України (далі – ПК України) [1] передбачений принцип презумпції правомірності рішень платника податків, суть якого зводиться до того, що в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, – рішення приймається на користь платника податків. Проте, як зазначає Верховний Суд (далі – ВС) у постанові від 19 квітня 2022 р. у справі № 816/687/16, у конкретних ситуаціях правозастосування принципи податкового права не можуть розглядатися відокремлено один від одного. Так, принцип стабільності неможливий без дотримання принципу фіскальної достатності чи загальності оподаткування, а також невідворотності настання визначеної законом відповідальності за порушення податкового законодавства. Інакше кажучи, на думку ВС, принципи діють тільки системно та мають аналізуватися під час правозастосування виключно як сукупність вимог, дотримання яких вимагається як від платника податків, так і від контролюючого органу, і при виникненні конфлікту між принципами ситуація має вирішуватися шляхом оптимального вибору в даній конкретній ситуації [2]. Та оскільки правовий режим воєнного стану триває, а ПК України має постійні зміни в регулюванні, склалась ситуація, за якої платники податків вимушені постійно «доганяти» намір законодавця в регулюванні податкових відносин, сподіваючись на розуміння в майбутньому, оскільки на дату надання оцінки їх поведінці ПК України вже зазнає змін. Інакше кажучи, на порядку денному гостро постає проблема дотримання принципів податкового законодавства, особливо принципів стабільності та правомірних очікувань платника податків.

Формулювання цілей. Метою статті є з'ясування змісту та меж застосування принципу правомірних очікувань платника податків при адмініструванні податків і зборів, зокрема в контексті значних кількісних змін податкового законодавства в умовах воєнного стану.

Виклад основного матеріалу. Принцип правомірного очікування платника податків має підґрунтям доктрину верховенства права, принцип правової визначеності й широко застосовується у практиці Європейського суду з прав

людини (далі – ЄСПЛ) та Конституційного Суду України (далі – КС України). Так, ЄСПЛ, рішення якого є частиною національного законодавства України, у справі 41/74 «Yvonne Van Duyn vs Home Office» від 4 грудня 1974 р. слушно відмітив: принцип юридичної визначеності означає, що зацікавлені особи можуть покладатися на зобов'язання, взяті державою, навіть коли вони закріплені в нормативному акті, який взагалі не має автоматичної прямої дії. Така дія принципу правової визначеності пов'язана з іншим фундаментальним принципом – принципом відповідальності держави, який полягає в тому, що держава не може посилається на власне порушення зобов'язань для уникнення відповідальності [3].

На такому підході базується й позиція Європейської комісії «За демократію через право». Зокрема, у доповіді «Верховенство права» наголошено, що принцип правової визначеності є ключовим у питанні довіри до судової системи і верховенства права; держава зобов'язана дотримуватися та застосовувати у прогнозований і послідовний спосіб ті закони, які вона ввела в дію (п. 44); правова визначеність передбачає, що норми права повинні бути зрозумілими і точними, а також спрямованими на забезпечення постійної прогнозованості ситуацій і правових відносин (п. 46); парламентові не може бути дозволено зневажати основоположні права людини внаслідок ухвалення нечітких законів (п. 47); правова визначеність означає також, що необхідно в цілому дотримуватися зобов'язань або обіцянок, які взяла на себе держава перед людьми (поняття «законних очікувань») (п. 48) [4].

Слід звернути увагу на підхід КС України, який ще у 2010 р. в рішенні №17-рп/2010 зазначав: «*Одним з елементів конституційного принципу верховенства права є принцип правової визначеності. Обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями; обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної*» [5].

Також згадаймо й позицію КС України, висловлену в Рішенні від 27 лютого 2018 р. №1-рп/2018, відповідно до якої принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини [6].

Показово, що конституційна вимога необхідного дотримання часових рамок для ознайомлення, на той час, громадян, зі змістом нормативно-правових актів знайшла своє вираження також у Рішенні КС України від 22 травня

2018 р. №5-р/2018, у якому зазначено, що *«принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням певного перехідного періоду (розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону і набрання ним чинності), який дасть особам час для адаптації до нових обставин. Тривалість перехідного періоду при зміні правового регулювання суспільних відносин має визначати законодавець у кожній конкретній ситуації»* [7].

Згадаймо також і п. 4.1.9 ст. 4 ПК України, відповідно до якого принцип стабільності означає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [1].

Наведені правові позиції судів підкреслюють, що принцип правомірних очікувань є визнаним ЄСПЛ і КС України та кореспондуються зі змістом ст. 4 ПК України (підп. 4.1.9 п. 4.1), у якій проголошено принцип стабільності податкового законодавства. При цьому, керуючися практикою ЄСПЛ і КС України, нормами ПК України, ми цілком логічно маємо констатувати, що зважаючи на сутність принципу правомірного очікування, платник податків має право очікувати стабільності, передбачуваності та послідовності в діях владних суб'єктів, які представляють державу (законодавця, контролюючі органи). Тож, незважаючи на відсутність у ПК України прямого закріплення названого принципу, очевидним є таке: норми податкового законодавства не мають змінюватися раптово та непередбачувано, а особливо – ретроспективно; держава в особі уповноважених органів повинна діяти послідовно і добросовісно у контексті як законодавчого регулювання, так і підходів до тлумачення податково-правових норм; поведінка платника податків, що відповідає чинному податково-правовому регулюванню, не буде з часом визнана протиправною лише через зміну податкових норм чи вектора їх тлумачення.

Проте ми маємо позначити й іншу думку, яка висловлюється ще з 2019 р. Верховним Судом. Приміром, у постанові від 15 травня 2019 р. у справі № 825/1496/17 ВС зазначав, що згідно з загальноприйнятою у правозастосуванні юридичною кваліфікацією змін до податкового законодавства Закон, який вносить зміни всупереч п. 4.1.9 ПК України, вважається чинним, оскільки не суперечить Конституції України, як і іншим нормативно-правовим актам [8]. Причому ВС неодноразово в рішеннях підкреслював, що *«надання Верховній Раді України повноважень приймати закони (п. 3 ч. 1 ст. 85 Конституції України) означає можливість законодавчого органу на власний розсуд визна-*

чати зміст законів, що ним ухвалюються. Обмеженнями законодавчих повноважень Верховної Ради України є норми Конституції України та міжнародні зобов'язання України. Своєю чергою будь-які попередні закони Верховна Рада України може змінювати, оскільки зміна законів (будь-як і будь-яких), власне, і становить зміст конституційних повноважень Верховної Ради України, тобто здійснюється не всупереч, а відповідно до статей 85, 91, 92 Конституції України. Це стосується і повноважень Верховної Ради України щодо ухвалення та/або зміни законів з оподаткування» [2].

Дійсно, чи може суспільство заперечити право законодавчого органу здійснювати повноваження, для яких цей орган, власне, і створено? Звісно, ні. Тим більше в умовах воєнного стану, до якого тією мірою, якою відбувається широкомасштабне вторгнення в Україну, не була готова жодна з країн світу! Відповідь аналогічна. Проте чи є виправданим прийняття 60 змін саме до ПК України за період з 24 лютого 2022 р. до початку березня 2025 р.? Наша відповідь очевидна: однозначно ні.

Військовий стан не став виключенням. Попри неодноразові визнання державою того факту, що широкомасштабна агресія на території України **НЕ МОЖЕ НЕ ВПЛИВАТИ** (виділене нами. – К. П.) на діяльність суб'єктів господарювання всередині, ВС наполегливо стверджує, що в податкових правовідносинах платник податків має бути готовим до всього, і не важливо, які темпоральні межі законодавчих вимог – чи то один день, чи то навіть інше трактування законодавства в минулому.

У цьому контексті наведемо постанову ВС від 26 лютого 2025 р. у справі № 200/4768/23 [9], що викликала бурхливе обговорення фахівців. Так, на розгляді ВС перебувала справа за позовом Приватного акціонерного товариства з газопостачання та газифікації «Донецькоблгаз» до Східного міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення про застосування штрафу в сумі 20 852 493,24 грн за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Розмірковуючи з позначеного питання, звертаємо увагу шановних читачів на те, що до 25 лютого 2025 р. ВС уже була сформована доволі усталена практика, навіть можна сказати – тверда практика, зокрема правові позиції, які були неодноразово застосовані при вирішенні податкових спорів. Ідеться про темпоральні межі застосування «ковідного» мораторію та розміру штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Тому направлення цієї справи на розгляд судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та

інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду викликало неабиякий інтерес та очікування в суспільстві, зокрема і серед суддівської спільноти, бо справи зупинялись розглядом до прийняття цієї постанови.

Аналізуючи зазначену постанову ВС, ми можемо констатувати, що ВС у такий спосіб вдався до чергової «революції». Так, ВС дійшов наступних висновків, які ми дозволимо процитувати доволі широко, адже повне цитування дозволить точно передати логіку правової аргументації суду, що є важливим як для належного розуміння контексту рішення, так і для логічної побудови нашої власної наукової позиції щодо його змісту. Тож, ВС вказує: *«Пункт 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України передбачав безумовне звільнення від відповідальності у вигляді штрафних санкцій за вчинення порушень протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), у якому завершується дія карантину, крім конкретно визначених порушень. До таких винятків належали порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема страхування додаткової пенсії; відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу, обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, цільового використання пального, спирту етилового платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального, здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку, порушення нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати.*

Натомість підпункт 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України на той час звільняв від відповідальності за недотримання фактично всіх передбачених податковим законодавством обов'язків тих платників податків, які не мають можливості виконувати свої обов'язки у сфері оподаткування, але виконали їх до спливу шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні».

Обидві зазначені норми фактично мали однаковий предмет регулювання, з урахуванням відмінностей у періодах вчиненого правопорушення. А втім, є відмінності в колі суб'єктів, на яких вони поширюються, та в умовах звільнення від відповідальності. *Норми підп. 69.1 передбачали, що звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних на-*

дається платникам лише за умови подальшої реєстрації таких накладних протягом шести місяців з дня завершення воєнного стану. У той час як положення пункту 52-1 передбачали безумовне звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних протягом періоду з 1 березня 2020 року до останнього календарного дня місяця, у якому завершується дія карантину.

Враховуючи те, що обидва ці положення мають тотожні диспозиції, але відрізняються гіпотезами, пункт 52-1 застосовувався під час карантинного мораторію, тоді як підпункт 69.1 застосовувався після запровадження воєнного стану. Паралельне існування умов, за яких застосовуються обидва згадані положення, не виключає необхідності їхнього застосування за передбачених ними умов і обставин. Оскільки ці норми мають власні умови застосування, вони не конкурують між собою. Тому пізніша дата прийняття підпункту 69.1 на той час не виключала необхідності застосування пункту 52-1, якщо існують відповідні умови («карантинний» мораторій).

Проте правове регулювання спірних правовідносин у зв'язку із продовженням воєнного стану змінилося з 27 травня 2022 року».

Далі ВС резюмує, що «механізм “ковідного” мораторію, закріплений у пункті 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України, мав діяти до завершення карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою протидії поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19). Водночас із запровадженням воєнного стану законодавцем було запроваджено особливості оподаткування, насамперед шляхом доповнення підрозділу 10 розділу XX ПК України підпунктом 69.2 (у редакції Закону № 2260- IX [10]), який із 27 травня 2022 р. чітко установив, що вимоги законодавства щодо «ковідного» мораторію під час воєнного стану не застосовуються».

Також ВС зазначає, що «норма підпункту 69.2 ПК України сприймається однозначно та не викликає множинного трактування. Зміст цього підпункту прямо передбачає припинення дії пункту 52-1 ПК України під час воєнного стану. Зважаючи на це, платник податків не міг мати жодних правомірних очікувань щодо подальшого поширення “ковідного” мораторію в цей період. Відтак у платників податків відсутній простір для ухвалення рішень із різним правовим змістом, що характерно в ситуаціях колізії або неоднозначності правових норм.

При цьому пункт 52-1 ПК України не був формально виключений із тексту ПК України, оскільки на момент ухвалення відповідних змін паралельно мали місце два правових режими, як карантин, так і воєнний стан, і є очевидним, що було невідомо, яка з указаних обставин завершиться раніше. Отже, попри

те що пункт 52-1 формально залишався в ПК України, дія цього положення на період воєнного стану фактично була припинена і не могла бути застосована.

З огляду на зазначене Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду не вбачає підстав для відступлення від висновку, який викладений у постановках від 30 січня 2024 року у справі № 280/4484/23 та від 06 лютого 2024 року у справі № 160/10740/23.

Застосовуючи сформовані в цій справі висновки щодо змісту та дії пунктів 52-1 та підпунктів 69.1, 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України, з урахуванням встановлених судом апеляційної інстанції обставин справи, Верховний Суд дійшов висновку, що оскільки строк реєстрації спірних у цій справі податкових накладних настав уже після 27 травня 2022 року, вони не підпадали під дію мораторію. Відповідно, позивач був правомірно притягнутий до відповідальності, а його покликання на пункт 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України як на підставу для звільнення від застосування штрафних санкцій у таких правовідносинах є неприйнятними».

Для справедливості викладення думки нагадаємо, що першим у черзі прийнятих після оголошення в нашій державі військового стану був Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності в період дії воєнного стану» від 3 березня 2022 р. Ним було внесено до ПК України наступні зміни: «1. Підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України доповнити пунктом 69 такого змісту:

«69. Установити, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті.

69.1. У випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 цього Кодексу, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від передбаченої цим Кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

69.2. Податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються» [11].

Крім того зазначимо, що 27 лютого 2022 р. безпосередньо на сайті Державної податкової служби України (далі – ДПС), який є офіційним джерелом інформації для платників податків, з'явилась публікація такого змісту:

«ДПС у зв'язку з запровадженням воєнного стану в Україні, з огляду на військову агресію Російської Федерації проти України, інформує про наступний порядок дій у зв'язку з неможливістю своєчасного виконання податкових обов'язків, передбачених Податковим кодексом України.

Торгово-промисловою палатою України (далі – ТПП України) повідомлено про засвідчення факту настання форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) з 24 лютого 2022 року.

ДПС інформує, що платники податків відповідно до пп. 112.8.9 п. 112.8 ст. 112 ПК України звільняються від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у зв'язку з настанням форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили), засвідчених ТПП України.

У випадку відсутності можливості у платника податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема, щодо дотримання строків сплати податків та зборів, подання звітності, реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних, розрахунку коригування у відповідному Реєстрі, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від відповідальності.

Разом з тим такі обов'язки мають бути виконані платниками податків одразу після припинення дії форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили).

Також повідомляємо, що у період дії форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються.

Протягом дії форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) штрафні санкції за порушення законодавства з питань РРО не застосовуються».

На наше переконання, вартує уваги те, що до законодавчих змін до ПК України від 27 травня 2022 р., з 1 березня 2022 р., а саме – за менше ніж три місяці відбулось **СИМ ЗМІН** (виділене нами. – К. П.) до ПК України. Та навіть із прийняттям 22 травня 2022 р. Закону № 2273 вищенаведене інформаційне повідомлення з сайту ДПС України не зникло.

Маємо надію на те, що такі факти не тільки для нас свідчать про те, що не може за таких умов йти мова про жодні очікування як платників, так і податкового органу. Бо з боку платників податків очікування було в той час одним – надією на розуміння.

Наша незалежна держава вперше опинилась у жахливій війні. Ніхто не знав, як чинити правильно, а прийняття законодавчих змін було зумовлене нагальною необхідністю реагування на щоденні військові виклики. Але на запитання, чи можна покладати наслідки цього виключно на платників податків, має бути відповідь – ні.

Наступним тезисом, що стосується наших попередніх міркувань стосовно правомірних очікувань платників, є наступний висновок, викладений ВС у постанові у справі № 200/4768/23 від 26 лютого 2025 р.: *«На підтвердження наявності форс-мажорних обставин позивач надає сертифікат Кіровоградської регіональної торгово-промислової палати від 30 грудня 2022 року № 3500-22-2089, у якому зазначено, що починаючи з 24 лютого 2022 року у позивача настали форс-мажорні обставини, і станом на день видачі сертифікату вони тривають. Згідно з сертифікатом такі форс-мажорні обставини вплинули на строк виконання позивачем, серед іншого, обов'язку з реєстрації податкових накладних.*

Верховний Суд зазначає, що наявність сертифікату Торгово-промислової палати у спірних правовідносинах не може бути єдиною і беззаперечною обставиною для звільнення платника податків від відповідальності, а такий сертифікат має оцінюватися в сукупності з іншими обставинами, які підтверджують або спростовують позицію контролюючого органу про фактичну можливість позивача виконати свій податковий обов'язок вчасно» [9].

І ще один аспект. Своєю чергою стосовно п. 11 підрозділу 10 розділу XX ПК України, який передбачає застосування розміру штрафних (фінансових) санкцій, встановленого законом, чинним на день прийняття рішення щодо їх застосування та є також, на нашу думку, відображенням принципу стабільності й законності.

Проте маємо такі висновки ВС щодо його застосування: *«Правовий механізм аналізованих норм права вказує на те, що пункт 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України визначає відповідальність за недотримання процедурних положень пункту 89 цього підрозділу, тоді як пункт 120-1.1 ст. 120-1 цього Кодексу визначає відповідальність за порушення процедурних вимог пункту 201.10 статті 201 ПК України. Санкційні норми, що діяли “до” та “після” набрання чинності Законом № 2876-IX передбачають відповідальність за нетотожні склади податкових правопорушень.*

Отже, положення пунктів 89, 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України формують комплексний правовий механізм, який не поширює свою дію на відносини, що мали місце до набрання ними чинності. Зворотна дія у часі положень пункту 89 розділу не є можливою.

Іншими словами, пункт 89 підрозділу 2 розділу XX ПК України установлює нові (подовжені) строки реєстрації податкових накладних під час воєнного стану та 6 місяців після. Пункт 90 цього підрозділу визначає відповідальність (штрафи) саме за порушення цих нових строків реєстрації (тобто за склад податкового правопорушення, відмінний від “довоєнних” строків пункту 201.10 статті 201 ПК України). З огляду на це можна дійти висновки, що ці норми – пунктів 89 і 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України не замінюють “автоматично” старі положення (пункту 201.10 статті 201 і пункту 120-1.1 статті 120-1 цього Кодексу), а створюють окремий правовий механізм саме для “воєнного” періоду, не маючи зворотної сили щодо подій, які відбулися до набрання чинності Законом № 2876-IX.

Отже, пункт 11 підрозділу 10 розділу XX ПК України сам по собі не змінює темпоральних меж дії нових норм, а лише вказує на те, що у разі, коли штраф визначається за тим самим порушенням, але на момент ухвалення рішення змінився його розмір у межах однієї й тієї ж правової норми, слід брати до уваги новий (зменшений) розмір. У випадку ж із пунктами 89 і 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України йдеться про інші правопорушення (порушення нових “воєнних” строків реєстрації), тож вони не можуть поширюватися на відповідальність, що передбачена іншими нормами.

Таким чином, є помилковими доводи позивача, що пункт 11 підрозділу 10 розділу XX ПК України прямо вказує на обов’язок контролюючого органу під час розрахунку штрафних санкцій за вчинене позивачем порушення застосовувати розміри, що визначені пунктом 90 підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу.

Отже, відсутні підстави для відступу від висновків Верховного Суду, викладених у постановках від 30 січня 2024 року у справі № 280/4484/23, від 06 лютого 2024 року у справі № 160/10740/23, від 12 березня 2024 року у справі № 160/13661/23 та від 13 березня 2024 року у справі № 120/6331/23, а також інших постанов Верховного Суду, у яких викладений аналогічний висновок щодо застосування норм пунктів 89, 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України».

Відтак усі правомірні очікування платників податків, а також фахівців у податкових спорах вкотре розбилися об скелю правових висновків ВС.

Як вбачається, наразі залишається відкритим наступне питання: якщо держава викликала певні очікування в суспільстві, зокрема у платника по-

датків, то чи вона чинить правильно, коли відступає від заявленої поведінки або політики, оскільки погодження такої політики (а значить, і поведінки) дало підстави для виникнення обґрунтованих очікувань у платників податків щодо її дотримання державою та навіть контролюючим органом, яким є податкова служба.

У цьому контексті продовжує виявляти послідовність КС України. Ідеться про рішення Другого сенату від 21 січня 2025 р. у справі № 3-р(II)/2025 [12]. Так, варті уваги такі позиції зазначеного рішення, причому дозволимо їх також повністю процитувати: *«Конституційний Суд України зазначав, що основною вимогою до законодавства є його відповідність критеріям і принципам, установленим у Конституції України, зокрема принципів верховенства права (абзац четвертий підпункту 2.2 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 11 червня 2020 року № 7-р/2020); верховенство права слід розуміти, зокрема, як механізм забезпечення контролю над використанням влади державою та захисту людини від свавільних дій державної влади (абзац третій підпункту 3.1 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 23 січня 2020 року № 1-р/2020).*

Верховенство права як нормативний ідеал для кожної системи права і як універсальний та інтегральний принцип права потрібно розглядати, зокрема, у контексті такої засадничої його складової, як принцип юридичної визначеності.

Зокрема, *“юридична визначеність вимагає, щоб юридичні норми були зрозумілими й точними, а також, щоб їхньою метою було забезпечення передбачності ситуацій та правовідносин; юридична визначеність також означає, що держава загалом повинна додержувати взятих на себе зобов’язань щодо людей або виконувати їм обіцяне [поняття виправданого (легітимного) очікування”]* (перше речення § 46, § 48 Доповіді); у принципі правомірних (легітимних) очікувань, за тлумаченням Венеційської комісії, виражено ідею, що органи публічної влади повинні додержувати не лише приписів актів права, а й своїх обіцянок та пробуджених очікувань; перешкоди для дієвого виконання приписів актів права можуть виникати не лише внаслідок незаконної чи недбалої дії з боку органів державної влади, а й через те, що якість законодавства унеможливорює таке виконання; тому надзвичайно важливим є те, щоб іще до ухвалення приписів актів права було здійснено їх оцінювання на предмет можливості практичного виконання та після їх ухвалення було здійснено перевірку на предмет того, чи їх може бути застосовано або ж чи їх застосовано у дієвий спосіб; це означає, що коли йдеться про верховенство права (*the rule of law*), то має здійснюватись оцінювання законодавства *ex ante* та *ex post* [Спеціальне дослідження Європейської комісії «За демократію

через право» (Венеційська Комісія) «Мірило правовладдя», CDL-AD(2016)007, пункти II.B.5.61, II.A.7.54].

Отже, юридичну визначеність в аспекті правомірних (легітимних) очікувань слід розуміти, зокрема, як право особи розраховувати не лише на розумну та передбачувану стабільність приписів актів права, чітке розуміння юридичних наслідків застосування таких приписів, а й на послідовність і системність діяльності Верховної Ради України як єдиного органу законодавчої влади в Україні.

Законодавець має знайти належний баланс між частотою зміною закону і визначеністю податкових норм для платників податків, оскільки слід швидко й ефективно реагувати на зміни економічного життя суспільства, не допускаючи негативного впливу оподаткування на економічний розвиток держави.

Конституційний Суд України звертає увагу, що нівелювання принципу визначеності податкового закону і позбавлення платників податків можливості будь-якого податкового планування з огляду на неочікуване додаткове податкове навантаження на платників податків унаслідок фактично негайного введення в дію оспорюваного припису Кодексу в редакції Закону № 71 не сприяло забезпеченню захисту прав суб'єктів господарювання та захисту конкуренції у підприємницькій діяльності через те, що заінтересовані особи не мали можливості покладатися на взяті державою зобов'язання щодо стабільності податкового законодавства України (сталість правовідносин у сфері справляння акцизного податку), а дії органу державної влади фактично порушили обґрунтовані очікування цих осіб».

Висновки. Аналізуючи зазначене, ми вимушені констатувати, що останнім часом адміністративні суди України під час прийняття рішень, на жаль, не поділяють наведені погляди КС України. У своїй сучасній практиці Верховний Суд фактично не бере до уваги доктрину правомірних очікувань, надаючи перевагу формальній дії норм законодавства, навіть якщо такі норми були запроваджені з порушенням інших норм законів та руйнують усталені правові підходи. Такий підхід ставить платника у ситуацію постійної правової невизначеності, що суперечить європейським стандартам, що відтворюються у практиці КС України. Проте важко уявити, що єдиним виходом на сьогодні для платників податків має бути виключно визнання неконституційними законів про внесення змін до ПК України, прийняття яких порушує темпоральні вимоги щодо їх прийняття та принцип стабільності податкового законодавства. Тому, рівно як на сьогодні суспільство має більш «тверезий» погляд на економічні процеси в нашій країні, ніж у березні

2022 р., так і сподіваємось на повернення дотримання всіх принципів, закладених у ПК України, всіма сторонами податкових правовідносин.

Незважаючи на відсутність прямого закріплення принципу правомірних очікувань платника податків у нормах ПК України, його зміст відтворюється через низку конституційних принципів та принципів податкового законодавства, практику КС України та ЄСПЛ. Реалізація цього принципу вимагає від держави послідовності, передбачуваності дій, належного перехідного періоду для змін законодавства, а також утримання від зворотної дії нових норм, що можуть негативно вплинути на правове становище платника податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.03.2025).
2. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 у справі № 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16 (дата звернення: 01.03.2025).
3. Рішення Європейського суду з прав людини «Yvonne Van Duyn vs Home Office» від 04.12.1974. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61974CJ0041> (дата звернення: 01.03.2025).
4. Європейська комісія «За демократію через право» (Венеціанська Комісія). Доповідь «Верховенство права» (схвалена Венеціанською Комісією на 86-му пленарному засіданні). Страсбург, 4 квітня 2011 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/CDL_AD_2011_003_rev_2011_04_04.pdf (дата звернення: 01.03.2025).
5. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу восьмого пункту 5 частини першої статті 11 Закону України «Про міліцію» від 29.06.2010 №17-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10> (дата звернення: 01.03.2025).
6. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання) від 27.02.2018 № 1-рп/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18> (дата звернення: 01.03.2025).
7. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 49 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 12 розділу I Закону України «Про внесення змін та

визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» від 22.05.2018 № 5-п/2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-18> (дата звернення: 01.03.2025).

8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15.05.2019 у справі № 825/1496/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82119034> (дата звернення: 01.03.2025).
9. Постанова Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977> (дата звернення: 01.03.2025).
10. 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> (дата звернення: 01.03.2025).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 № 2118. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20> (дата звернення: 01.03.2025).
12. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою 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 21.01.2025 № 3-п(II)/2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25> (дата звернення: 01.03.2025).

REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. (2010). [Tax Code of Ukraine dated December 02, 2010]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
2. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 19.04.2022 u spravi № 816/687/16. (2022). [Resolution of the Supreme Court dated April 19, 2022 in case No. 816/687/16]. https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16 [in Ukrainian].
3. Rishennia Yevropeiskoho sudu z prav liudyny «Yvonne Van Duyn vs Home Office» vid 04.12.1974. (1974). [Decision of the European Court of Human Rights “Yvonne Van Duyn vs Home Office” dated December 04, 1974]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61974CJ0041> [in Ukrainian].
4. Yevropeiska komisiia «Za demokratiiu cherez pravo» (Venetsianska Komisiia). (2011, April 04). *Dopovid «Verkhovenstvo prava»* (skhvalena Venetsianskoiu Komisiieiu na 86-mu plenarnomu zasidanni). [Report “Rule of Law”, approved by the Venice Commission at its 86th plenary session]. https://supreme.court.gov.ua/userfiles/CDL_AD_2011_003_rev_2011_04_04.pdf [in Ukrainian].

5. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam Upovnovazhenoho Verkhovnoi Rady Ukrainy z prav liudyny shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) abzatsu vosmoho punktu 5 chastyny pershoi statti 11 Zakonu Ukrainy «Pro militsiiu» vid 29.06.2010 №17-rp/2010. (2010). [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on the constitutional submission of the Commissioner for Human Rights of the Verkhovna Rada of Ukraine on the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of paragraph eight, paragraph 5, part one, article 11 of the Law of Ukraine “On the police” dated June 29, 2010]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10> [in Ukrainian].
6. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 48 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) polozhen abzatsiv trynadtsiatoho, chotyrnadtsiatoho punktu 32 rozdil I Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy» ta Verkhovnoho Sudu Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) polozhennia abzatsu pershoho pidpunktu 164.2.19 punktu 164.2 statti 164 Podatkovoho kodeksu Ukrainy (sprava pro opodatkuvannia pensii i shchomisiachnoho dovichnoho hroshovoho utrymannia) vid 27.02.2018 № 1-rp/2018. (2018). [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on constitutional submissions of 48 people’s deputies of Ukraine on the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of the provisions of paragraphs thirteen, fourteen of paragraph 32 of Section I of the Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform» and of the Supreme Court of Ukraine on the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of the provisions of paragraph one of subparagraph 164.2.19 of paragraph 164.2 of Article 164 of the Tax Code of Ukraine (case on taxation of pensions and monthly lifetime financial support) dated February 27, 2018]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18> [in Ukrainian].
7. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinym podanniam 49 narodnykh deputativ Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) punktu 12 rozdil I Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin ta vyznannia takymy, shcho vtratyly chynnist, deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy» vid 22.05.2018 № 5-r/2018. (2018). [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on the constitutional submission of 49 people’s deputies of Ukraine on the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of paragraph 12 of Section I of the Law of Ukraine «On Amendments and Recognition of Certain Legislative Acts of Ukraine as Invalid» dated May 22, 2018]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-18> [in Ukrainian].
8. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 15.05.2019 u spravi № 825/1496/17. (2019). [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court

- dated May 15, 2019 in case No. 825/1496/17]. <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82119034> [in Ukrainian].
9. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi sudovoi palaty z rozghliadu sprav shchodo podatkov, zboriv ta inshykh obov'язkovykh platezhiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 26.02.2025 u spravi № 200/4768/23. (2025). [Resolution of the Supreme Court in the composition of the judicial chamber for consideration of cases on taxes, fees and other mandatory payments of the Cassation Administrative Court dated February 26, 2025 in case No. 200/4768/23]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977> [in Ukrainian].
 10. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvosti podatkovoho administruvannia podatkov, zboriv ta yedynoho vnesku pid chas dii voiennoho, nadzvychainoho stanu: Zakon Ukrainy vid 12.05.2022 № 2260-IKh. (2022). [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the specifics of the tax administration of taxes, fees and a single contribution during the state of martial law, state of emergency. Law of Ukraine dated May 12, 2022]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20> [in Ukrainian].
 11. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuvannia ta podannia zvitnosti u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 03.03.2022 № 2118. (2022). [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Peculiarities of Taxation and Reporting During the Period of Martial Law. Law of Ukraine dated March 03, 2022]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20> [in Ukrainian].
 12. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy u spravi za konstytutsiinoiu skarhoiu shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) okremoho prypysu abzatsu drugoho pidpunktu 14.1.212 punktu 14.1 statti 14 Podatkovoho kodeksu Ukrainy v redaktsii Zakonu Ukrainy «Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy» vid 21.01.2025 № 3-r(II)/2025. (2025). [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on a constitutional complaint regarding the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of a separate provision of the second paragraph of subparagraph 14.1.212 of paragraph 14.1 of Article 14 of the Tax Code of Ukraine as amended by the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform” dated January 21, 2025]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 03.03.2025

Стаття пройшла рецензування: 21.03.2025

Стаття рекомендована до опублікування: 25.03.2025

K. L. PAVLUNENKO

lawyer, certified auditor, graduate student of the Department of Financial Law Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

LEGITIMATE EXPECTATIONS OF THE TAXPAYER IN THE CONTEXT OF TAX AND FEE ADMINISTRATION

Problem setting. In specific situations of law enforcement, the principles of tax law cannot be considered in isolation from each other. The principles act only systematically and should be analyzed in law enforcement exclusively as a set of requirements, compliance with which is required from both the taxpayer and the regulatory authority. However, given that the legal regime of martial law continues, and the Tax Code of Ukraine has constant changes in regulation, the problem of compliance with the principles of tax legislation and especially the principles of stability and legitimate expectations of the taxpayer is acutely on the agenda.

Paper objective. The purpose of the article is to clarify the content and limits of the application of the principle of legitimate expectations of the taxpayer in the administration of taxes and fees, in particular, in the context of significant quantitative changes in tax legislation under martial law.

Paper main body. The principle of legitimate expectations of the taxpayer is based on the doctrine of the rule of law, the principle of legal certainty, and is widely applied in the practice of the European Court of Human Rights (ECHR) and the Constitutional Court (CC) of Ukraine. The position of the European Commission “For Democracy through Law” is also based on this approach.

Guided by the practice of the ECHR, the CC of Ukraine, and the norms of the Tax Code (TC) of Ukraine, we must state that, given the essence of the principle of legitimate expectations, a taxpayer has the right to expect stability, predictability, and consistency in the actions of government entities representing the state (legislator, regulatory authorities). Therefore, despite the absence of a direct embody of this principle in the TC of Ukraine, it is obvious that: the norms of tax legislation should not change suddenly and unpredictably, and especially retrospectively; the state, represented by authorized bodies, must act consistently and in good faith, both in the context of legislative regulation and approaches to the interpretation of tax and legal norms; the behavior of a taxpayer that complies with the current tax and legal regulation will not be recognized as unlawful over time only due to a change in tax norms or the vector of their interpretation.

Conclusion of the research. Recently, in its modern practice, the Supreme Court of Ukraine has practically ignored the doctrine of legitimate expectations, preferring the formal effect of legislative norms, even if such norms were introduced in violation of other norms of law and destroy established legal approaches. Such an approach puts the taxpayer in a situation of constant legal uncertainty, which contradicts European standards, which are reproduced in the practice of the Constitutional Court of Ukraine. The implementation of the principle of legitimate expectations of the taxpayer requires the state to be consistent,

predictable in its actions, provide an appropriate transition period for changes in legislation, and refrain from retroactive effect of new norms that may negatively affect the legal position of the taxpayer.

Short abstract for an article

Abstract. The content of the principle of legitimate expectations of the taxpayer in the administration of taxes and fees in the context of the operation of the tax legislation of Ukraine under martial law is considered in the article. It is substantiated that this principle, although not directly embodied in the Tax Code of Ukraine, follows from the content of the principles of the rule of law and legal certainty. The legal positions of the European Court of Human Rights and the Constitutional Court of Ukraine, which recognize legitimate expectations as an integral element of a democratic state governed by the rule of law, are analyzed. Contradictions in the law-enforcement practice of the Supreme Court of Ukraine, in particular, in resolving tax disputes, are considered. It is shown that the Supreme Court of Ukraine is increasingly departing from the principle of legitimate expectations, preferring formalism and literal interpretation of norms. The example of case No. 200/4768/23 shows how the Supreme Court changed the established practice regarding the application of the «quarantine» moratorium and changed the limits of the taxpayer's liability retroactively. The judicial argumentation regarding the non-application of the principle of legitimate expectations in martial law conditions is criticized. It is emphasized that even in emergency situations, the payer has the right to count on the good faith of the state. The need for real, rather than declarative, application of the principles of tax legislation is argued.

Key words: tax legislation, tax legal norms, principles of tax legislation, regulatory authorities, tax dispute, law enforcement, interpretation, Constitutional Court of Ukraine, Supreme Court, legal position, martial law.

Article details:

Received: 03 March 2025

Revised: 21 March 2025

Accepted: 25 March 2025

Рекомендоване цитування: Павлуненко К. Л. Правомірні очікування платника податків в контексті адміністрування податків і зборів. *Економічна теорія та право*. 2025. № 1 (60). С. 63–81. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-63>.

Suggested citation: Pavlunenko, K. L. (2025). Pravomirni ochikuvannia platnyka podatkov v konteksti administruvannia podatkov i zboriv [Legitimate expectations of the taxpayer in the context of tax and fee administration]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 1(60), 63–81. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-63> [in Ukrainian]