АНАЛІТИЧНО-ПРАКТИЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ

DOI: https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-79
УДК 347.73: 336.22

О. О. ДМИТРИК
докторка юридичних наук, професорка,
заслужена діячка науки і техніки України,
завідувачка кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: o.o.dmytryk@nlu.edu.ua
ORCID iD: https://orcid.org/0000-0001-5469-3867

М. І. ДАМІРЧИЄВ
доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: m.i.damirchyyev@nlu.edu.ua
ORCID iD: http://orcid.org/0000-0002-9734-7988

ПРО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БАЛАНСУ ПРИВАТНИХ І ПУБЛІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ У ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ СУДОВИХ РІШЕНЬ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ[1]

У статті досліджено проблему забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у сфері податково-правового регулювання в контексті новітньої судової прак-

[1] © Дмитрик О. О., Дамірчиєв М. І., 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.

тики Верховного Суду, зокрема постанови від 26 лютого 2025 р. у справі № 200/4768/23. Здійснено комплексний аналіз підходу Суду до тлумачення перехідних положень Податкового кодексу України, які регулюють особливості застосування податково-правових норм в умовах дії спеціальних правових режимів (карантинного і воєнного мораторію). Показано, що Верховний Суд, виходячи з формального підходу, позначає пріоритет публічного (фіскального) інтересу, оминаючи значення принципів правової визначеності, легітимних очікувань платника, пропорційності та презумпції правомірності його рішень. Особливу увагу приділено питанню розподілу тягаря доказування в умовах воєнного стану. Обґрунтовано, що запропонований судом підхід трансформує перехідні податкові норми з інструментів реального пом'якшення відповідальності у формальні конструкції.

Ключові слова: правовий режим, фінансова відповідальність; вина; правова визначеність; правомірні очікування; пропорційність; справедливий баланс; тягар доказування; форс-мажор; тлумачення податкових норм; практика Верховного Суду; захист прав платника податків.

Постановка проблеми. Забезпечення балансу приватних і публічних інтересів як у цілому у фінансово-правовому регулюванні, так і, зокрема, у податково-правовому вважається однією з ключових засад сучасного фінансового права. Такий баланс із позицій як доктрини фінансового права, так і практики Європейського суду з прав людини, що склалася при вирішенні справ про втручання у мирне володіння майном [1–3], передбачає, що держава, реалізуючи фіскальну політику і виходячи перш за все з публічного (фіскального) інтересу стосовно потреби в забезпеченні надходжень до бюджетів, зобов'язана встановлювати і застосовувати податково-правові норми у спосіб, який не створює для платників надмірного або непередбачуваного тягаря. Це своєю чергою має виконуватися з урахуванням гарантованих прав платників податків, принципів правової визначеності, пропорційності, справедливості оподаткування, правомірних очікувань, правомірності дій платника податків. Особливої актуальності позначена тематика набуває в умовах дії надзвичайних правових режимів, яким є правовий режим воєнного стану, коли баланс між приватними і публічними інтересами фактично порушується через запровадження певних обмежень, посилення потреби держави у фінансових ресурсах, а також шляхом виникнення об'єктивних обмежень у можливостях платників податків належним чином виконувати податкові обов'язки.

За останнє десятиріччя перед Україною поставали значні виклики, пов'язані з необхідністю долати наслідки COVID-19, а зараз – відстоювати свою незалежність, здійснюючи відсіч збройній агресії рф, що вимагало прийняття відповідних нормативно-правових актів, якими запроваджувалися спеціальні

правові режими реалізації різного роду фінансових правовідносин. У контексті функціонування податкової системи України одночасно, починаючи з 2022 р., діяли два режими регулювання, відмінні від загальної системи оподаткування: 1) карантинний, спрямований на мінімізацію негативних економічних наслідків COVID-19; 2) воєнний, покликаний реагувати на обставини широкомасштабної агресії. Водночас правовим підґрунтям цих двох режимів були численні зміни до Податкового кодексу України (далі – ПК України), які стосувалися запровадження норм щодо звільнення від відповідальності платників податків або пом'якшення в застосуванні фінансових санкцій і не мали системного характеру. Тож у підсумку в ПК України відсутній чіткий механізм узгодження їх між собою, що створює підґрунтя для неоднозначного тлумачення і застосування.

Тож **метою** цієї статті є аналіз підходів щодо забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податково-правовому регулюванні, викладених у судових рішеннях під час воєнного стану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Позначимо, що окреслена тематика не є новою для українського наукового дискурсу. Так, до її розгляду вдавалися такі правники, як О. Гречанюк (O. Hrechaniuk) [4], Ю. О. Костенко (Yu. O. Kostenko) [5], А. М. Котенко (A. M. Kotenko) [6], А. Р. Манукян (A. R. Manukian) [7], Н. А. Маринів (N. A. Maryniv) [8], К. Л. Павлуненко (K. L. Pavlunenko) [9], О. І. Гуменюк (O. I. Humeniuk) [10], Ю. В. Циганок (Yu. V. Tsyhanok) [11] та ін. Водночас в умовах сьогодення вона набуває особливої актуальності та потребує додаткової уваги.

Методологічну основу дослідження становить застосування в єдності формально-юридичного, системно-структурного та аксіологічного підходів. Формально-юридичний метод застосовано для аналізу змісту перехідних положень ПК України, а також для реконструкції логіки застосування їх у судових рішеннях різних інстанцій. Системно-структурний метод став у нагоді при з'ясуванні спеціальних режимів оподаткування (карантинного й воєнного) у загальній системі податково-правового регулювання та взаємодії відповідних норм із загальними приписами про строки реєстрації податкових накладних і застосування фінансових санкцій. Аксіологічний метод зумовив звернення до принципів податкового права (законні очікування, правова визначеність, пропорційність, презумпція правомірності рішень платника податків) та до сформованої Європейським судом з прав людини доктрини справедливого балансу між публічним і приватним інтересами у справах щодо втручання у майнові права платників податків. Саме через призму цих принципів здійснюється аналіз правових позицій Верховного Суду, що

дозволяє окреслити загальні тенденції в сучасній податково-правовій доктрині й судовій практиці.

Виклад основного матеріалу. Верховним Судом 26 лютого 2025 р. була прийнята постанова у справі № 200/4768/23 (далі – Постанова ВС від 26.02.2025) [12], якою касаційну скаргу Приватного акціонерного товариства по газопостачанню та газифікації «Донецькоблгаз» (далі – позивач) залишено без задоволення, а постанову Першого апеляційного адміністративного суду від 15 квітня 2024 р. у справі № 200/4768/23 [13] залишено без змін.

Фактичні обставини справи № 200/4768/23

Посадовими особами Східного міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків (далі – контролюючий орган) була проведена камеральна перевірка позивача з питань своєчасності реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), за результатами якої складений акт про результати перевірки [14].

Акт було складено у зв'язку зі встановленням порушень позивачем п. 201.10 ст. 201 ПК України в частині порушення граничних термінів реєстрації податкових накладних / розрахунків коригувань до податкових накладних в ЄРПН [Там само]. На основі акта про результати камеральної перевірки відповідачем складене податкове повідомлення – рішення про застосування до позивача штрафу в сумі 20 852 493 грн 24 коп. [Там само] (далі – ППР). У відповідь на отримане ППР позивач оскаржив останнє в адміністративному порядку до Державної податкової служби України, яку контролюючий орган залишив без задоволення, ППР без змін [Там само].

Одним із доказів у справі був лист Торговельно-промислової палати України від 28 лютого 2022 р. № 2024/02.0-7.1, яким військову агресію російської федерації проти України засвідчено як форс-мажорну обставину, що є надзвичайною, невідворотною та об'єктивною обставиною для суб'єктів господарської діяльності за окремими податковими зобов'язаннями, виконання яких настало згідно з приписами законодавства і виконання яких стало неможливим у встановлений термін унаслідок настання таких форс-мажорних обставин. До того ж Кіровоградською регіональною торговельно-промисловою палатою 30 грудня 2022 р. позивачу виданий сертифікат № 3500-22-2089, у якому також засвідчено настання форс-мажорної обставини [Там само].

Позивач звернувся з позовом до відповідача про визнання протиправним та скасування ППР. Позивач обґрунтовував свій позов тим, що ППР було винесене відповідачем із перевищенням своїх повноважень та не у спосіб, визначений чинним законодавством із питань оподаткування. При цьому позивач наголо-

сив, що воєнний стан і об'єктивна загроза здоров'ю та життю його працівників не дали змоги здійснювати належну господарську діяльність із першого дня повномасштабного вторгнення та відповідно дня введення воєнного стану. Тому такий стан речей не дозволив позивачу вчасно реєструвати податкові накладні в ЄРПН [14].

Позначимо, що в основу позиції позивача покладено три норми. По-перше, п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України, яким передбачено, що «*за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 р. по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій за: порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема страхування додаткової пенсії; відчуження майна, що перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу; порушення вимог законодавства в частині: обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; цільового використання пального, спирту етилового платниками податків; обладнання акцизних складів витратоміраами-лічильниками та/або рівноміраами-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*» [15].

По-друге, п.п. 89 та 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України. Зокрема, п. 89 підрозд. 2 розд. XX ПК України передбачено, що «*тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано, реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН здійснюється з урахуванням таких граничних строків:*

– для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до 5 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені;

– для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного

місяця, – до 18 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені» [15].

У свою чергу п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України встановлено, що «*тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано, штраф за порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого пунктом 89 цього підрозділу для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН, встановлюється у розмірі:*

2 відсотки суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних / розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації до 15 календарних днів;

5 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних / розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

10 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних / розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

15 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних / розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 календарних днів;

25 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних / розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації на 366 і більше календарних днів» [15].

Аналізуючи вказані норми, позивач наголосив, що згідно з п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України штрафні санкції не застосовуються за порушення податкового законодавства в період з 1 березня 2020 р. до останнього календарного дня місяця (включно), у якому завершується дія карантину. Своєю чергою системний аналіз положень п.п. 89 та 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України дав підстави позивачу для таких висновків: а) вони регулюють відносини як щодо строків реєстрації податкових накладних, так і щодо розміру штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію їх у період дії правового режиму воєнного стану; б) указані норми є спеціальними та за правовим принципом «lex specialis derogat generali» підлягають правозастосуванню до правовідносин, що виникли протягом дії воєнного стану, і відповідно мають зворотну дію в часі; в) названі норми мають зворотну дію в часі, бо пом'якшують відповідальність платника податків за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в ЄРПН, обмежену саме строком дії воєнного стану та шість місяців після його завершення [14].

Відповідач, звісно, заперечив усі доводи позивача, вказавши, що ППР винесено в межах повноважень та у спосіб, визначений чинним законодавством, та наголосив на відсутності на дату складення акта перевірки заяви від позивача про відсутність можливості виконання податкових обов'язків [14].

Щодо покладених в основу позову норм відповідач зазначив, що так звана «ковідна норма», а саме п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України, не застосовується з 27 травня 2022 р. на період дії воєнного стану. А п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України діють із 16 січня 2023 р. та відповідно не поширюються на строки реєстрації та на розміри штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, окреслених в ППР [Там само].

Щодо змісту рішення суду першої інстанції у справі № 200/4768/23

Суд першої інстанції задовольнив позов повністю, ППР визнав протиправним та скасував [Там само]. Приймаючи таке рішення, суд серед інших застосовував вищеназвані три норми, зокрема «ковідну норму» та п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, якими передбачено зменшені граничні строки реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН та зменшені розміри штрафів за порушення платниками зазначених граничних строків [Там само].

Щодо «ковідної норми» суд першої інстанції констатував, що перелік порушень податкового законодавства, за які контролюючим органом нараховуються штрафні санкції в період дії карантину на території України є вичерпним та не включає застосування штрафних санкцій за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних у період з 1 березня 2020 р. і по останній календарний день місяця (включно), у якому завершується дія карантину [Там само]. При цьому суд наголосив, що «ковідна норма» не застосовується з огляду на встановлені особливості для справляння податків і зборів на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, внесені Законом України від 12 травня 2022 р. № 2260-IX «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» [Там само].

Крім того, суд першої інстанції з огляду на встановлені особливості для справляння податків і зборів на період до припинення або скасування воєнного стану на території України наголосив на такому:

– у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно, у тому числі, зареєструвати у відповідних реєстрах податкові накладні / розрахунки коригування, то такий звільняється від відповідальності з обов'язковим виконанням цього обов'язку протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні;

– у разі наявності у платника податків вказаної вище можливості такий платник звільняється від відповідальності за несвоєчасне його виконання за умови реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН, граничний термін реєстрації яких припадає на період з 24 лютого 2022 р. по 27 травня 2022 р. за умови їх реєстрації до 15 липня 2022 р.;

– відповідальність платників податків у разі виявлення порушень законодавства за результатами проведення перевірок поновлена з 27 травня 2022 р. [14].

Позначимо також позицію суду першої інстанції стосовно тлумачення п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України. Так, він вказав, що норми мали бути застосовані контролюючим органом з огляду на зменшені граничні строки реєстрації та зменшені розміри штрафів за порушення таких граничних строків [Там само]. Для обґрунтування позиції суд зазначив так: 1) окреслені норми мають зворотну дію в часі з огляду на пом'якшення відповідальності платників податків на період дії воєнного стану та пряму вказівку в законі про таку зворотну дію відповідної норми; 2) санкції (штрафи) за наслідками перевірок, які здійснюються контролюючими органами, застосовуються в розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких, зокрема на день прийняття ППР – 6 червня 2023 р. [Там само].

Ураховуючи, що контролюючим органом сума штрафу позивача розрахована відповідно до п. 120-1.1 ст. 120 ПК України, а не відповідно до п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, суд вважає, що ППР винесене відповідачем із перевищенням повноважень та не у спосіб, визначений чинним законодавством із питань оподаткування [Там само].

Щодо змісту рішення суду апеляційної інстанції у справі № 200/4768/23

Суд апеляційної інстанції задовольнив апеляційну скаргу контролюючого органу, скасував рішення першої інстанції у справі № 200/4768/23 та відмовив у задоволенні вимог позивача. Приймаючи рішення суд апеляційної інстанції так само застосовував п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, якими передбачено зменшені граничні строки реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН та зменшені розміри штрафів за порушення платниками зазначених граничних строків [13].

Але судом апеляційної інстанції ствердно зауважено, що розповсюджувати дію вищеназваних норм на правовідносини, які були припинені до прийняття таких положень є неможливим [Там само]. Таку позицію було обґрунтовано так:

1) Закон України «Про внесення змін до розділу XX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування» від 12

січня 2023 р. № 2876-IX (далі – Закон № 2876-IX) [16], який набрав чинності 8 лютого 2023 р., доповнив підрозд. 2 розд. XX ПК України п.п. 89 і 90, якими на період дії воєнного стану збільшені строки реєстрації в ЄРПН податкових накладних / розрахунків коригування та зменшені розміри штрафних санкцій за їхнє порушення;

2) указаний Закон, на думку суду, не містить прямої вказівки про надання його нормам зворотної дії в часі, а отже, його дія не розповсюджується на період до набрання ним чинності, тобто до 8 лютого 2023 р.;

3) відповідальність, встановлена п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, застосовується за порушення платниками граничного строку, визначеного п. 89 указаного розділу, тобто прямо пов'язана зі збільшеними строками реєстрації податкових накладних;

4) несвоєчасна реєстрація податкових накладних в ЄРПН є триваючим податковим правопорушенням, початком якого є наступний день за останнім днем реєстрації податкової накладної, а припиняється таке порушення в день фактичної реєстрації такої [13].

Тому, на думку суду апеляційної інстанції, зменшений розмір штрафних санкцій може бути застосований лише щодо податкових накладних, складених та зареєстрованих несвоєчасно після 8 лютого 2023 р. [Там само]. Така позиція підтверджується правовими позиціями Верховного Суду, викладеними в постанові від 30 січня 2024 р. у справі № 280/4484/23 [17] та в постанові від 6 лютого 2024 р. у справі № 160/10740/23 [18].

Оскільки податкові накладні зареєстровані позивачем з порушенням граничного строку до 8 лютого 2023 р., до яких застосовуються штрафи за п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України, та з порушенням такого строку після 8 лютого 2023 р., до яких застосовуються штрафи за п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, то суд апеляційної інстанції вважає, що ППР є правомірним та таким, що відповідає нормам чинного законодавства [13].

Щодо змісту Постанови ВС від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23

Як вказувалося на початку, Верховний Суд як суд касаційної інстанції у справі № 200/4768/23 [12] залишив без задоволення касаційну скаргу позивача, а постанову Першого апеляційного адміністративного суду від 15 квітня 2024 р. у справі № 200/4768/23 [13] залишив без змін.

Зокрема, у Постанові ВС від 26.02.2025 Суд розділив свою правову позицію на дві частини та акцентував на згаданих вище нормах права, а саме: п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України («ковідна норма», або норма про мораторій на застосування штрафних санкцій) та п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України (щодо зменшених розмірів штрафних санкцій) [12].

Стосовно застосування норми п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України, якою було встановлено мораторій на застосування штрафних санкцій за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних під час воєнного стану, Верховний Суд тлумачив її застосування у співвідношенні з підп. 69.1 п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПК України та навів наступні висновки.

По-перше, указані норми з 7 березня 2022 р. існували одночасно та визначали критерії звільнення від відповідальності за порушення, вчинені на час воєнного стану. Зокрема, п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України передбачав безумовне звільнення від відповідальності за вичерпний перелік порушень, у тому числі за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в ЄРПН, вчинених у період з 1 березня 2020 р. по останній календарний день місяця (включно), у якому завершується дія карантину. Своєю чергою підп. 69.1 п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПК України з 7 березня 2022 р. 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, а з 27 травня 2022 р. звільнення від відповідальності на підставі підп. 69.1 п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПК України було поставлено в залежність від підтвердження у визначеному законодавством порядку можливості чи неможливості виконання платником податків відповідного обов`язку, зокрема, щодо реєстрації у відповідному реєстрі податкових накладних [12].

По-друге, окресленим нормам був притаманний однаковий предмет регулювання з різницею в періодах застосування. При цьому різниця між ними була в суб'єктах, на яких поширено ці норми, та в умовах звільнення від відповідальності [Там само].

По-третє, зазначені норми мають тотожні диспозиції, але відрізняються гіпотезами. Зокрема, п. 52-1 застосовувався під час карантинного мораторію, тоді як підп. 69.1 застосовувався після запровадження воєнного стану [Там само].

По-четверте, існування вказаних норм паралельно включає потребу застосування їх залежно від законодавчо встановлених для кожної з них умов та обставин. Тому названі норми не конкурують одна з одною [Там само].

По-п'яте, з 27 травня 2022 р. внесено зміни, якими встановлено, що п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину не застосовуються [Там само]. Указана правова позиція висловлена в постановах Верховного Суду від 30 січня 2024 р. у справі № 280/4484/23, від 6 лютого 2024 р. у справі № 160/10740/23.

По-шосте, відсутні підстави відступу від правового висновку, висловленого у вказаних вище постановах Верховного Суду, що обґрунтоване тим,

що механізм «ковідного» мораторію мав діяти до завершення карантину, але особливості оподаткування в умовах воєнного стану чітко передбачили, що з 27 травня 2022 р. такі вимоги під час воєнного стану не застосовуються [12].

По-сьоме, підп. 69.2 є однозначним та не передбачає множинного трактування та прямо стверджує припинення дії «ковідної норми». Тому у платників податків такий стан речей не міг створити жодних правомірних очікувань стосовно подальшого поширення «ковідного» мораторію в період з 27 травня 2022 р. та відповідно був відсутній простір для ухвалення рішень із різним правовим змістом, що характерно в ситуаціях колізії або неоднозначності норм [Там само].

По-восьме, формальне, але не фактичне виключення п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України все одно встановлювало припинення на період воєнного стану дії цього положення. Тому вказану норму не могло бути застосовано [Там само].

По-дев'яте, наведені висновки щодо змісту та дії п. 52-1 та п.п. 69.1, 69.2 п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПК України у своїй сукупності дали підстави висновувати: «…оскільки строк реєстрації спірних у цій справі податкових накладних настав вже після 27.05.2022 р., вони не підпадали під дію мораторію. Відповідно, позивач був правомірно притягнутий до відповідальності, а його посилання на п. 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України як на підставу для звільнення від застосування штрафних санкцій у таких правовідносинах є неприйнятними» [Там само].

З метою ґрунтовного і системного аналізу позначимо також і висновки Верховного Суду стосовно оцінки доводів позивача щодо відсутності вини в його діях та наявності форс-мажорних обставин. Так, Суд констатував:

а) п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПК України передбачає конкретну підставу для невиконання податкових правил – об'єктивна нездатність дотримання їх [Там само];

б) несвоєчасна реєстрація податкових накладних в ЄРПН як податкове правопорушення є таким, що триває, і повторюваним. Дії позивача є в логічному конфлікті через те, що він здійснював господарську діяльність, мав змогу укладати та виконувати договори, проте не виконав належним чином свій податковий обов`язок. До того ж Верховний Суд наголосив, що з урахуванням проміжку часу, за який позивачем було вчинене податкові правопорушення, можливість позивача виконати свій податковий обов'язок була очевидною [Там само];

в) жодна правова норма, як висновує Верховний Суд, не повинна тлумачитися як така, що дозволяє умисно вчиняти правопорушення, при цьому не ставлячи в залежність від наявності конкретних фактичних обставин, які б могли обґрунтувати неможливість дотримання правила поведінки [Там само];

г) діяння позивача, як вказав Верховний Суд, є винним з огляду на таке: 1) на момент вчинення діяння платник податків діяв свідомо та керувався нормами права, чинними у відповідному темпоральному проміжку; 2) позивач був зобов'язаний здійснити реєстрацію податкових накладних у встановлені законодавством строки; 3) позивач усвідомлював протиправний характер свого діяння та його наслідків відповідно до змісту правових норм, що діяли на момент вчинення правопорушення; 4) норми щодо зупинення дії «ковідного» мораторію не викликають можливості іншого тлумачення; 5) позивач у відповідному часовому проміжку мав можливість для дотримання правил та норм податкового законодавства [12];

д) щодо наявності форс-мажорної обставини, підтвердженої сертифікатом Торговельно-промислової палати, Верховний Суд виснував: «…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 у сукупності з іншими обставинами, які підтверджують або спростовують позицію контролюючого органу про фактичну можливість позивача виконати свій податковий обов`язок вчасно» [Там само];

е) Верховний Суд у досліджуваній справі в черговий раз наголосив: «… має встановлюватися (доводитися) вплив обставин непереборної сили, засвідчених відповідними сертифікатами ТПП України, на неможливість платника податку належним чином виконувати свої зобов`язання і на зміну його економічного стану цими форс-мажорними обставинами… Ці фактори мають перебувати у причинно-наслідковому зв'язку» [Там само]. Указана правова позиція викладена в постановах Верховного Суду від 19 серпня 2022 р. у справі № 818/2429/18 [19], від 17 червня 2020 р. у справі № 812/677/1 [20], від 3 вересня 2019 р. у справі № 805/1087/16 [21];

є) аналізуючи фактичні обставини справи, норми та правила податкового законодавства, якими врегульовані відповідні відносини, Верховний Суд констатував: 1) платник податків фактично здійснював господарську діяльність протягом усього спірного періоду; 2) указане свідчить, що він мав реальну можливість належним чином виконувати свій податковий обов`язок, але з власних суб`єктивних причин цього не зробив; 3) за окреслених обставин причинно-наслідковий зв`язок між задекларованими форс-мажорними обставинами та неможливістю своєчасної реєстрації податкових накладних не підтверджено; 5) своєю чергою фактична та реальна неможливість позивача виконати свій податковий обов`язок щодо своєчасної реєстрації податкових накладних із доказів у справі не прослідковується [12].

Стосовно часових меж застосування норми, передбаченої п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, якою встановлено зменшені розміри штрафних санкцій, перед Верховним Судом постало питання [12]: чи можуть зменшені розміри штрафних санкцій застосовуватися до правопорушень, що були вчинені до набрання чинності вказаною нормою, але податкове повідомлення-рішення прийняте вже після її вступу в дію? Відповідаючи на вказане, Верховний Суд співвідносить такі норми податкового законодавства:

по-перше, п. 201.10 ст. 201, п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України, якими встановлено обов'язок, строки реєстрації податкових накладних в ЄРПН та відповідальність за порушення вказаних строків (розміри штрафів) відповідно, та п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, якими встановлено строки реєстрації податкових накладних в ЄРПН та штрафи за несвоєчасну реєстрацію таких тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, у якому воєнний стан буде припинено або скасовано;

по-друге, п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, яким встановлено зменшені розміри штрафних санкцій на відповідний період, та п. 11 підрозд. 10 розд. XX ПК України, яким передбачено застосування штрафів за наслідками перевірок у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо їхнього застосування.

Стосовно першого співвідношення Суд навів такі висновки:

1) норми, передбачені п. 201.10 ст. 201, п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України, перебувають у нерозривній єдності, мають взаємно відсильні норми одна на одну. Інакше кажучи, якщо перевищено строк реєстрації, визначений п. 201.10, то штрафи застосовуються в розмірах, передбачених п. 120-1.1;

2) норми п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України також перебувають у нерозривній єдності, мають взаємні відсильні норми. До того ж п. 90 передбачає окремий склад податкового правопорушення у зв'язку з тим, що фінансова відповідальність визначається ним за порушення строків, визначених п. 89, який не є тотожним за своїм темпоральним змістом приписам п. 201.10;

3) закон, яким встановлені п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, не визначив прямо, що його приписи поширюють свою дію на відносини, що виникли до набрання ним чинності, а також не містить застережень, що його положення скасовують чи призупиняють дію положень п. 201.10 ст. 201 та п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України на період усього воєнного часу;

4) з огляду на попередні висновки Верховний Суд юридичну дію співвіднесених норм за темпоральним критерієм поділив на такі періоди: 1) перший період – до воєнного стану, а також період воєнного стану до 8 лютого

2023 р. (до набрання чинності Законом № 2876-IX [16]); 2) другий період – з 8 лютого 2023 р. (після набрання чинності Законом № 2876-IX [16]) та до закінчення шести місяців після припинення / скасування воєнного стану; 3) третій період – після шести місяців після припинення / скасування воєнного стану [12];

5) визначивши три періоди, Верховний Суд виснував, що *в першому періоді* застосовуються норми п. 201.10 ст. 201 та п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України; *у другому періоді* – п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України; *у третьому періоді* – п. 201.10 ст. 201 та п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України.

6) щодо зворотної дії в часі п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України Верховний Суд виснував, що про неї можна було б говорити тільки в таких випадках, які стосовно вказаної норми відсутні:

«… – якщо б це нормативне положення (п. 90) мало відношення до п. 201.10 ст. 201 ПК України (тобто якщо б новий припис податкового законодавства санкційного характеру прямо визначав, що він пом'якшує відповідальність за недотримання строків, які закріплені у п. 201.10 ст. 201 ПК України);

– якщо б нові положення податкового законодавства вносили зміни до п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України, при цьому не змінюючи процедурні положення виконання податкового обов'язку з реєстрації податкових накладних (в частині граничних строків);

– якщо б нові положення податкового законодавства прямо передбачали, що їх дія поширюється на відносини, що виникли до моменту набрання ними чинності» [12];

7) щодо правового механізму порівнянних норм Верховний Суд виснував, що п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України визначає відповідальність за недотримання процедурних положень п. 89 цього підрозділу, тоді як п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України визначає відповідальність за порушення процедурних вимог п. 201.10 ст. 201 ПК України. Тому санкційні норми, що діяли «до» та «після» набрання чинності Законом № 2876-IX [16], передбачають відповідальність за нетотожні склади податкових правопорушень [12];

8) п. 89 підрозд. 2 розд. XX ПК України установлює нові (подовжені) строки реєстрації податкових накладних під час воєнного стану та 6 місяців після, а п. 90 цього підрозділу визначає відповідальність (штрафи) саме за порушення цих нових строків реєстрації (тобто за склад податкового правопорушення, відмінний від «довоєнних» строків п. 201.10 ст. 201 ПК України) [Там само]. Тому Верховний Суд виснував: «…норми – п.п. 89 і 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України не замінюють "автоматично" старі положення (п. 201.10 ст. 201 і п. 120-1.1 ст. 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» [12].

Стосовно другого співвідношення (п. 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України та п. 11 підрозділу 10 розділу XX ПК України) Верховний Суд навів такі висновки:

по-перше, п. 11 підрозд. 10 розд. XX ПК України передбачає застосування розміру штрафів, передбаченого законом, чинним на день прийняття рішення щодо їх застосування;

по-друге, Суд у черговий раз наголосив, що п. 201.10 ст. 201, п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України та п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України містять у собі різні склади податкового правопорушення, а не однакове правопорушення з різними розмірами штрафів;

по-третє, «…п. 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 п.п. 89 і 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України йдеться про інше правопорушення (порушення нових «воєнних» строків реєстрації), тож вони не можуть поширюватися на відповідальність, що передбачена іншими нормами» [Там само].

Тому в підсумку Верховний Суд ствердив, що підстави відступу від правових висновків, висловлених у постановах Верховного Суду від 30 січня 2024 р. у справі № 280/4484/23, від 6 лютого 2024 р. у справі № 160/10740/23 тощо, відсутні [Там само].

Підсумовуючи наведене, вбачається за доцільне виокремити кілька, на наш погляд, вагомих аспектів, на яких базуються висновки, зроблені в Постанові ВС від 26.02.2025. Перший – це чергове підтвердження та констатування відсутності підстав відступу від раніше сформованого висновку в постановах Верховного Суду від 30 січня 2024 р. у справі № 280/4484/23 [17], від 6 лютого 2024 р. у справі № 160/10740/23 [18] про те, *що п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України («ковідна норма») на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину не застосовуються з 27 травня 2022 р.*

Розмірковуючи стосовно цього твердження, варто до нього додати висновок Верховного Суду, який говорить, що підп. 69.2 є однозначним та не передбачає множинного трактування та прямо стверджує припинення дії «ковідної норми». Тобто, виходячи з цього, однозначно, що названа норма не могла створити жодних правомірних очікувань у платників податків стосовно подальшого поширення «ковідного» мораторію в період з 27 травня 2022 р.

Другий аспект, вартий уваги, – це висновок щодо наявності форс-мажорної обставини, підтвердженої сертифікатом ТПП, як підстави виключення вини як ознаки податкового правопорушення. Зокрема, Верховний Суд виснував: «…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 у сукупності з іншими обставинами, які підтверджують або спростовують позицію контролюючого органу про фактичну можливість позивача виконати свій податковий обов'язок вчасно» [12]. Виділяючи цей аспект, варто наголосити на черговому підтвердженні Верховним Судом своєї правової позиції, висловленої в постановах Верховного Суду від 19 серпня 2022 р. у справі № 818/2429/18 [19], від 17 червня 2020 р. у справі № 812/677/17 [20], від 3 вересня 2019 р. у справі № 805/1087/16 [21], яка полягає в тому, що має встановлюватися (доводитися) вплив обставин непереборної сили, засвідчених відповідними сертифікатами ТПП України, на неможливість платника податку належним чином виконувати свої зобов`язання і на зміну його економічного стану цими форс-мажорними обставинами. Також у Постанові ВС від 26.02.2025 було доповнено вказану правову позицію твердженням, що «*ці фактори мають перебувати у причинно-наслідковому зв'язку*» [12].

Також акцентуємо увагу ще на одному висновку, зробленому Верховним Судом в аналізованій постанові: «*жодна правова норма не повинна тлумачитися як така, що дозволяє умисно вчиняти правопорушення, при цьому не ставлячи в залежність від наявності конкретних фактичних обставин, які б могли обґрунтувати неможливість дотримання правила поведінки. Інакше це створює системні ризики для підтримання правопорядку і може призводити до деструкції належного порядку розвитку суспільних відносин*» [Там само]. Указаний висновок за своїм змістом можна вважати загальним, застосування якого можливе не тільки в податкових правовідносинах.

Окрім того, Верховний Суд висловився щодо зворотної дії норм п.п. 89 та 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України: «*…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»* [Там само]. На розгляді підґрунтя для позначеного твердження вважаємо за необхідне більш детально зупинитися. Зокрема, Верховний Суд виділив три періоди юридичної дії відповідних норм, з тим аби визначити,

у який період, які норми мають бути застосовні у другий період, який триває з 8 лютого 2023 р. до закінчення шести місяців після припинення / скасування воєнного стану.

Окрім окресленого, варто наголосити на висновку Верховного Суду щодо співвідношення п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України та п. 11 підрозд. 10 розд. XX ПК України. Верховний Суд виснував:

«*…п. 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 інше правопорушення (порушення нових «воєнних» строків реєстрації), тож вони не можуть поширюватися на відповідальність, що передбачена іншими нормами*» [12].

Однак у Постанові ВС від 26.02.2025 Суд, висновуючи про неможливість зворотної дії в часі п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, навів умови такої зворотної дії та вказав, що вони для вказаних норм відсутні, зокрема:

«… – якщо б це нормативне положення (пункт 90) мало відношення до п. 201.10 статті 201 ПК України (тобто, якщо б новий припис податкового законодавства санкційного характеру прямо визначав, що він пом'якшує відповідальність за недотримання строків, які закріплені у п. 201.10 статті 201 ПК України);

– якщо б нові положення податкового законодавства вносили зміни до п. 120-1.1 статті 120-1 ПК України, при цьому не змінюючи процедурні положення виконання податкового обов'язку з реєстрації податкових накладних (в частині граничних строків);

– якщо б нові положення податкового законодавства прямо передбачали, що їх дія поширюється на відносини, що виникли до моменту набрання ними чинності» [Там само].

Остання з наведених умов про пряме передбачення в нових положеннях податкового законодавства застереження, що їх дія поширюється на відносини, що виникли до моменту набрання ними чинності, вбачається такою, що міститься в п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України.

На початку здійсненого аналізу було процитовано зміст п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, тому наразі виділимо саме ту пряму вказівку про зворотну дію цих приписів, яка міститься в обох пунктах, зокрема: «*…тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано…*». На наше

переконання, наведена цитата засвідчує ту саму пряму вказівку про зворотну дію в часі норм п.п. 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, а саме те, що ці положення поширюються на відносини, що виникли до моменту набрання ними чинності.

Ми не випадково так детально зупинилися на розборі позицій судових інстанцій. Розглянута постанова Верховного Суду становить науковий і практичний інтерес не лише як судове рішення в конкретному спорі щодо несвоєчасної реєстрації податкових накладних, а й як важливе рішення, що формує відповідну доктрину тлумачення перехідних положень ПК України в умовах дії надзвичайних правових режимів. Саме тому ми далі переходимо від описового аналізу фабули справи та змісту правових висновків до аналізу з позицій конституційних підходів до зворотної дії норм, що пом'якшують відповідальність, а також принципів податкового законодавства, принципів справедливого балансу Європейського суду з прав людини.

У Законі № 2876-IX, яким було доповнено підрозділ 2 розділу XX ПК України п.п. 89 та 90, у п. 2 зазначено, що цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування [16]. При цьому і в п. 89, і в п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України вказано про застосування нових граничних строків реєстрації податкових накладних та нових розмірів штрафних санкцій за порушення таких строків тимчасово протягом дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, у якому воєнний стан буде припинено або скасовано. Дія правового режиму воєнного стану на території України розпочалася з 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 р. і досі не була припинена чи скасована.

Звертаємо увагу, що чинність – це правова властивість закону, що полягає в його об'єктивному існуванні взагалі; дія – це властивість закону, що зумовлена здатністю останнього впливати на правовідносини, ним урегульовані. Дія закону має темпоральну (часову), просторову та суб'єктну характеристики, на відміну від чинності [22]. Таким чином, набрання чинності Законом України «Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування» від 12 січня 2023 р. не виключає його дії на правовідносини, що виникли до набрання таким законом чинності.

За загальним правилом, викладеним у ст. 58 Конституції України, закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [23]. Тобто якщо законом вводиться норма, яка пом'якшує або скасовує відповідальність особи, то така норма поширює свою дію на відносини, що виникли до набрання

такою нормою чинності (має ретроспективну дію), тим самим така норма має зворотну дію в часі [24]. Очевидно, що зворотна дія закону в часі поширюється на норми законів, якими встановлюється відповідальність. Звертаємо увагу, що ст. 58 Конституції України не обмежено дію цієї норми за конкретними видами відповідальності.

У п. 111.1 ст. 111 ПК України визначено види юридичної відповідальності, які застосовуються за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Одним із таких видів є фінансова відповідальність. Фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з ПК України, застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) [15]. Таким чином, фінансова відповідальність як вид юридичної відповідальності, врегульована в ПК України, тим самим є відповідальністю особи в розумінні ст. 58 Конституції України. Тому якщо законом передбачено пом'якшення фінансової відповідальності, то такий закон має зворотну дію в часі.

Оскільки п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України встановлює менший розмір штрафу за вчинення податкового правопорушення, передбаченого п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України, то він тим самим пом'якшує фінансову відповідальність платника податків і має зворотну дію в часі. До того ж менший розмір штрафу, передбачений п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, є санкцією за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН, які своєю чергою закріплені п. 89 підрозд. 2 розд. XX ПК України, та відповідно так само має зворотну дію в часі.

Інакше кажучи, застосування п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України до відносин, що виникли до набрання чинності таким пунктом, неможливе без застосування положення п. 89 підрозд. 2 розд. XX ПК України, оскільки їхній зв'язок є очевидним та законодавчо закріпленим Законом № 2876-IX.

Конституційний Суд України в Рішенні від 9 лютого 1999 р. № 1-рп/99 здійснив тлумачення ч. 1 ст. 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів так: «*... положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб. Але це не означає, що цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті…*» [25].

Такою прямою вказівкою (спеціальним застереженням) є таке словосполучення, зазначене і в п. 89, і в п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України: «… *тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано…*».

Крім того, Верховний Суд у постанові від 16 березня 2023 р. у справі № 380/12143/21, вирішуючи питання щодо зворотної дії в часі (ретроспективного застосування) норми, закріпленої в Перехідних положеннях ПК України, звертається до тлумачення Конституційним Судом України ч. 1 ст. 58 Конституції України в рішенні від 9 лютого 1999 р. № 1-рп/99 та надає такий правовий висновок:

«*36. Зі змісту вказаної норми, а саме пункту 75 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України вбачається, що така поліпшує правове становище позивача як платника податку на додану вартість з окремих операцій, пов'язаних реалізацією міжнародного договору, та застосування такого допускається ретроспективно через спеціальне застереження законодавця.*

37. Таким спеціальним застереженням є граматичне формулювання "Тимчасово, на період реалізації Договору між Урядом України та Урядом Республіки Польща про надання кредиту на умовах пов'язаної допомоги від 9 вересня 2015 року…".

38. Вказане формулювання, з огляду на текстуальне та логічне викладення не може бути витлумачено іншим чином, ніж воля законодавця про поширення дії норми не тільки на правовідносини, що виникатимуть після набрання нею чинності (негайна дія), а і на ті, які виникли раніше, в межах періоду реалізації згадуваного міжнародного договору (ретроспективна дія). Інше тлумачення вказаної норми призвело б до спотворення волі законодавця.

39. При цьому судами встановлено, і це не заперечується відповідачем, що спірні правовідносини охоплюються періодом реалізації міжнародного договору» [26].

З огляду на зміст аналізованої постанови Законом України «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування» від 12 січня 2023 р., яким доповнено підрозд. 2 розд. XX ПК України п.п. 89 та 90, передбачено пом'якшення фінансової відповідальності за порушення строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН.

Фінансова відповідальність, згідно із п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України за порушення строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН, є відповідальністю особи в розумінні ст. 58 Конституції України. Норми п.п. 89 та 90 підрозд. 2

розд. XX ПК України поліпшують правове становище позивача як платника податку на додану вартість, а саме пом'якшують відповідальність.

Ретроспективне застосування норм п.п. 89 та 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України допускається через таке пряме застереження у вказаних пунктах: «протягом дії воєнного стану в Україні».

Отже, п.п. 89 та 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України, внесені Законом України «Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування» від 12 січня 2023 р., мають зворотну дію в часі та мають застосовуватися до відносин з 05 години 00 хвилин 24 лютого 2022 р.

Зроблений висновок щодо наявності однієї з умов, означених у Постанові ВС від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23, як такої, що вказує на зворотну дію в часі правових приписів, у п.п. 89 та 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України дає підстави для неоднозначного розуміння правових висновків, зроблених в аналізованій постанові.

Співвіднесені Верховним Судом норми п. 201.10 ст. 201, п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України та п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України передбачають, що перша пара норм встановлює одні (довоєнні) строки реєстрації та відповідальність за їхнє порушення, а друга – п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України встановлюють інші – зменшені строки та відповідно зменшені штрафи як форма відповідальності.

Тому Верховний Суд вважає, що п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України та п. 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України передбачають відповідальність за нетотожні склади податкових правопорушень. З огляду на це п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України вважаються окремим правовим механізмом, який не замінює «автоматично» старі положення (п. 201.10 ст. 201 і п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України). Однак якщо приписи містять пряму вказівку про їхню зворотну дію, то чи не логічно було б говорити, що п.п. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України все таки замінюють п. 201.10 ст. 201 і п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України та відповідно змінюють граничні строки періодів застосування вказаних норм?

Також Верховний Суд, стверджуючи про припинення дії «ковідної норми», фактично констатує, що будь-яке посилання платника на легітимні очікування, пов'язані із застосуванням норми після 27 травня 2022 р., є юридично необґрунтованим. Це своєю чергою означає, що відбувається зниження значення доктрини правомірних очікувань платника податків у ситуації, коли дві норми передбачають різні наслідки, інакше кажучи, коли наявна суперечність між двома спеціальними режимами («карантинним» і «воєнним»). Сьогодні ми

спостерігаємо тенденцію, за якої судова практика дедалі частіше виходить із презумпції, що платник мав би знати або передбачити всі наслідки змін законодавства, навіть за умов його суперечливості та трансформації під час надзвичайних станів. Інакше кажучи, принцип, що держава повинна створювати передбачувані умови оподаткування, поступово втрачає значення. Це прямо суперечить правовим позиціям ЄСПЛ, у яких при вирішенні податкових справ критично оцінюється покладення на платника надмірного ризику нормативної невизначеності, тим самим посилюється значення доктрини правомірних очікувань [9].

На наш погляд, такий підхід може засвідчувати, що концепція «об'єктивної неможливості» виконання обов'язку і вина платника податків, про що неодноразово справедливо зазначали науковці і практики [8; 27; 28], набувають надмірної формалізації, підвищеного стандарту доказування. Навряд чи справедливим буде встановлення наявності / відсутності вини пов'язувати з фактичним функціонуванням бізнесу в умовах воєнного стану: якщо платник продовжував господарську діяльність, укладав договори, то це означає, що він мав реальну можливість реєструвати податкові накладні. Як видається, такий підхід робить конструкцію вини в податково-правовому регулюванні більш передбачуваною для контролюючих органів, водночас непомірно підвищуючи вимоги до доказування з боку платника податків.

Виходячи з положень Кодексу адміністративного судочинства України, у публічно-правових спорах діє принцип, відповідно до якого контролюючий орган має обов'язок доведення факту правопорушення і наявність вини платника податків, тоді як платник має спростувати висунуті аргументи або довести обставини, які виключають його відповідальність [29].

Очевидно, що умови воєнного стану об'єктивно ускладнюють ведення бухгалтерського обліку, адміністрування податків, доступ до електронних систем навіть для тих платників, які продовжують господарську діяльність. Тож позиція, за якої, «якщо бізнес працював, то платник мав змогу виконувати усі податкові обов'язки», перекладає доказування на платника, унаслідок чого він опиняється в ситуації, де повинен доводити не лише наявність форс-мажорних чи технічних ускладнень, а й спростовувати припущення владних суб'єктів про свою «здатність виконати обов'язок». Навряд чи такий підхід є справедливим, адже це суперечить природі публічно-правових відносин, у яких держава володіє значно більшими ресурсами для збору, збереження й аналізу доказів, ніж суб'єкт господарювання, тим паче у воєнний період. Таке доказування для платника податків у багатьох випадках є надмірним і недосяжним, суттєво зменшує можливість звільнення від фінансової відповідальності, коли пору-

шення спричинені непередбачуваними та неконтрольованими обставинами війни, чим розширює дискрецію податкових органів.

Висновки. Із набранням чинності Законом України від 12 травня 2022 р. № 2260-IX «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» застосування п. 52-1 підрозд. 10 розд. XX ПК України припиняється, і починає діяти спеціальна норма (п. 69.2), яка встановлює, що норми про карантинний мораторій не застосовуються в умовах воєнного стану. Тому, незважаючи на те, що правовий режим карантину формально не припинив дію, про що свідчить наявність відповідних приписів у тексті ПК України, Верховний Суд виходить з того, що в умовах воєнного стану діє лише той режим, який запроваджено із введенням правового режиму воєнного стану. Така позиція нівелює принципи презумпції правомірності рішень платника і правомірних очікувань, який є елементом правової визначеності. Пункт 52-1 залишався в ПК України в його первинній редакції, без змін, і цілком логічно, що це положення означає: мораторій діє до останнього дня місяця завершення карантину. Очевидно, що це законодавче положення створює законні, обґрунтовані очікування платників, що до завершення карантину вони звільнені від фінансової відповідальності. Навряд чи покладення на платника обов'язку передбачити, що правовий режим воєнного стану автоматично «перекриває» карантинний, є виправданим. Коли існує колізія між двома правовими режимами, які стосуються відповідальності платників податків, закон прямо зобов'язує тлумачити сумніви на користь платника податків. Інакше кажучи, ми маємо ситуацію, за якої правове становище платника погіршується, адже він може бути покараним за поведінку, яка в момент її вчинення відповідала законодавчим нормам.

Звільнення від відповідальності платника податків можливе лише при доведенні індивідуальної неможливості виконання ним податкового обов'язку. Введення правового режиму воєнного стану саме собою, рівно як і загальні труднощі, пов'язані зі збройною відсічу агресору (обстріли, переміщення, перебої зі світлом тощо), не звільняють автоматично від залучення платника до фінансової відповідальності, у тому числі нарахування штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Платник податків може бути звільнений лише тоді, коли він доведе: конкретні фактичні обставини, які унеможливили виконання податкового обов'язку; причинно-наслідковий зв'язок між цими обставинами та порушенням; належне звернення до податкового органу. Саме так звучить сформульована Верховним Судом доктрина,

яка наразі застосовується системно. Однак, на наш погляд, вимога довести індивідуальну неможливість у ситуаціях, де форс-мажорні обставини мають масовий характер, не відповідає принципу пропорційності.

Правова позиція Верховного Суду, відповідно до якої продовження господарської діяльності платником автоматично вказує на його здатність виконувати податковий обов'язок щодо своєчасної реєстрації податкових накладних, не враховує цієї логіки. Такий підхід надмірно розширює межі фіскального інтересу, допускаючи, що нормальне (навіть часткове, нестабільне чи вимушене) функціонування бізнесу є достатнім доказом потенційної можливості дотримання всіх податкових процедур. У результаті баланс публічних і приватних інтересів порушується: рівень тягаря для платника зростає непропорційно порівняно з переслідуваною публічною метою, а ступінь урахування реальних обставин війни стає мінімальним. Це зміщує фокус при вирішенні податкових спорів у напрямі формалізованого пріоритету публічного (державного) інтересу, що суперечить як загальному конституційному принципу пропорційності, так і європейській традиції оцінки втручання у майнову сферу.

Підхід Верховного Суду до зворотної дії положень ПК України орієнтований на обмеження ретроспективного застосування норм, які пом'якшують фінансову відповідальність. Це свідчить про застосування формального підходу, замість того, що такого роду норми мають розглядатися як спеціальні застереження, що завдяки правилам законодавчої техніки дозволяють гарантувати права платників податків в особливий період.

Тож ми констатуємо, що перехідні положення ПК України втрачають свою правову природу, Верховний Суд при вирішенні розглядуваної справи обрав формальний підхід, оминув увагою принципи податкового законодавства (зокрема, принцип законних очікувань, правомірності рішень платника, пропорційності, визначеності). Очевидно, це не сприяє забезпеченню балансу публічних і приватних інтересів у податково-правовому регулюванні.

Нагадаємо, що у правових позиціях Європейського суду з прав людини за ст. 1 Першого протоколу сформовано послідовний підхід, відповідно до якого будь-яке втручання держави в мирне володіння майном платника податків має відповідати вимозі забезпечення справедливого балансу між приватними й публічними інтересами. Суд прямо зазначає, що сфера оподаткування, хоч і належить до широкої дискреції держави, не є такою, що може покладати на платника індивідуальний і надмірний тягар, особливо коли порушення обумовлене зовнішніми, системними чи об'єктивними чинниками [1–3]. Вважаємо, що ця доктрина має бути керівною при вирішенні податкових спорів в Україні.

Послаблення доктрини легітимних очікувань платника податків, звуження можливостей посилатися на перехідні положення законодавчих актів як на відповідні гарантії, посилення формальних вимог до доказування форс-мажору – наведені та інші фактори можуть стати підґрунтям для системного порушення прав і законних інтересів платників податків. У довгостроковій перспективі це може негативно позначитися на рівні довіри до податкової системи, прогнозованості податкових наслідків та інвестиційній привабливості нашої держави, оскільки навіть пом'якшувальні та гарантійні за своєю природою норми перехідного характеру можуть стати залежними від формального їх тлумачення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Інтерсплав проти України» (Заява № 803/02) від 09.01.2007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194 (дата звернення: 11.11.2025).
2. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Бізнес Супорт Центр проти Болгарії» (Заява № 6689/03) від 18.07.2018. URL: https://shieldlaw.com.ua/tag/biznes-suport-tsentr-proty-bolgariyi/ (дата звернення: 11.11.2025).
3. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Булвес АД проти Болгарії» (Заява № 3991/03) від 22.01.2009. URL: https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553 (дата звернення: 11.11.2025).
4. Гречанюк О. Особливості відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Наукові перспективи*. 2025. № 10 (64). DOI: https://doi.org/10.52058/2708-7530-2025-10(64)-840-851.
5. Костенко Ю. О., Дітковський А. М. Деякі питання захисту прав платників податків під час процедур податкового контролю. *Правова позиція.* 2025. № 1. С. 17–23. DOI: https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.3.
6. Котенко А. М. Правове забезпечення соціальної справедливості податкової системи. *Juridical scientific and electronic journal.* 2025. № 3. С. 559–563. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-3/135.
7. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис …. д-ра юрид. наук. Харків, 2024. 224 с.
8. Маринів Н. А. Вина як умова притягнення до фінансової відповідальності: від теорії до практики. *Юридичний електронний журнал.* 2024. №1. С. 419–422. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-1/96/.
9. Павлуненко К. Л. Правомірні очікування платника податків у 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.
10. Гуменюк О. І. Правовий статус великих платників податків : дис. … д-ра філос. Ірпінь, 2025 191 с.
11. Циганок Ю. В. Правовий статус платника податків-юридичної особи (за законодавством України та Польщі) : дис… д-ра філос. Київ, 2023. 239 с.
12. 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: 11.11.2025).
13. Постанова Першого апеляційного адміністративного суду від 15.04.2024 у справі № 200/4768/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/118430172 (дата звернення: 11.11.2025).
14. Рішення Донецького окружного адміністративного суду від 20.11.2023 у справі № 200/4768/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/115032418 (дата звернення: 11.11.2025).
15. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 11.11.2025).
16. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування : Закон України від 12.01.2023 № 2876-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2876-20 (дата звернення: 11.11.2025).
17. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 30.01.2024 у справі № 280/4484/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/116651199 (дата звернення: 11.11.2025).
18. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 06.02.2024 у справі № 160/10740/23. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/116810053 (дата звернення: 11.11.2025).
19. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19.08.2022 у справі № 818/2429/18. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852269 (дата звернення: 11.11.2025).
20. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17.06.2020 у справі № 812/677/17. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/89977188 (дата звернення: 11.11.2025).
21. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 03.09.2019 у справі № 805/1087/16. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/84013866 (дата звернення: 11.11.2025).
22. Шуліма А. О. «Чинність» та «дія» закону: розмежування понять. *Держава і право.* 2011. № 51. С. 64–74.
23. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр (дата звернення: 11.11.2025).
24. Павленко К. К. Зворотна дія податково-правових норм у часі: сутність та значення. *Форум права*. 2013. № 2. С. 428–433.
25. Рішення Конституційного Суду України від 09.11.1999 у справі № 1-7/99. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99 (дата звернення: 11.11.2025).
26. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.03.2023 у справі № 380/12143/21. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/109601778 (дата звернення: 11.11.2025).
27. Федорко О. Колізії Податкового кодексу в частині звільнення від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. *Юридична практика*. 2025. 17 січ. URL: https://pravo.ua/kolizii-podatkovoho-kodeksu-v-chastyni-zvilnennia-vid-vidpovidalnosti-za-nesvoiechasnu-reiestratsiiu-podatkovykh-nakladnykh/ (дата звернення: 11.11.2025).

28. Гірій Г. Особливості фінансової відповідальності за порушення податкових правил під час дії карантину та воєнного стану. *Право в умовах війни.* 2022. 8 вер. URL: https://law-in-war.org/osoblyvosti-finansovoyi-vidpovidalnosti-za-porushennya-podatkovyh-pravyl-pid-chas-diyi-karantynu-ta-voyennogo-stanu/ (дата звернення: 11.11.2025).
29. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15 (дата звернення: 11.11.2025).

REFERENCES

1. European Court of Human Rights. (2007, January 9). Case of Intersplav v. Ukraine (Application no. 803/02). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194
2. European Court of Human Rights. (2018, July 18). Case of Business Support Centre v. Bulgaria (Application no. 6689/03). https://shieldlaw.com.ua/tag/biznes-suport-tsentr-proty-bolgariyi/
3. European Court of Human Rights. (2009, January 22). Case of Bulves AD v. Bulgaria (Application no. 3991/03). https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553.
4. Hrechaniuk, O. (2025). Features of liability for violation of tax legislation. *Naukovi perspektyvy*, (10), 840–851. https://doi.org/10.52058/2708-7530-2025-10(64)-840-851 [in Ukrainian].
5. Kostenko, Yu. O., & Ditkovskyi, A. M. (2025). Some issues of protecting taxpayer rights during tax control procedures. *Pravova pozytsiia*, (1), 17–23. https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.3 [in Ukrainian].
6. Kotenko, A. M. (2025). Legal support for social justice of the tax system. *Juridical scientific and electronic journal*, (3), 559–563. https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-3/135 [in Ukrainian].
7. Manukian, A. A. (2024). Liability for violation of tax legislation (Doctoral dissertation, Kharkiv) [in Ukrainian].
8. Maryniv, N. A. (2024). Guilt as a condition for financial liability: From theory to practice. *Yurydychnyi elektronnyi zhurnal*, (1), 419–422. https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-1/96/ [in Ukrainian].
9. Pavlunenko, K. L. (2025). Legitimate expectations of the taxpayer in the context of tax and fee administration. *Ekonomichna teoria ta pravo*, (1), 63–81. https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-63 [in Ukrainian].
10. Humeniuk, O. I. (2025). Legal status of large taxpayers (PhD thesis, Irpin) [in Ukrainian].
11. Tsyhanok, Yu. V. (2023). Legal status of a taxpayer – legal entity (under the laws of Ukraine and Poland) (PhD thesis, Kyiv) [in Ukrainian].
12. Supreme Court of Ukraine. (2025, February 26). Resolution in case no. 200/4768/23. Cassation Administrative Court. https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977 [in Ukrainian].
13. First Appeal Administrative Court. (2024, April 15). Resolution in case no. 200/4768/23. https://reyestr.court.gov.ua/Review/118430172 [in Ukrainian].
14. Donetsk District Administrative Court. (2023, November 20). Decision in case no. 200/4768/23. https://reyestr.court.gov.ua/Review/115032418 [in Ukrainian].

15. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine no. 2755-VI (2010, December 2). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 [in Ukrainian].
16. On amendments to Section XX «Transitional Provisions» of the Tax Code of Ukraine regarding the restoration of the restriction on the stay of gambling business on the simplified taxation system: Law of Ukraine no. 2876-IX (2023, January 12). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2876-20 [in Ukrainian].
17. Supreme Court of Ukraine. (2024, January 30). Resolution in case no. 280/4484/23. Cassation Administrative Court. https://reyestr.court.gov.ua/Review/116651199 [in Ukrainian].
18. Supreme Court of Ukraine. (2024, February 6). Resolution in case no. 160/10740/23. Cassation Administrative Court. https://reyestr.court.gov.ua/Review/116810053 [in Ukrainian].
19. Supreme Court of Ukraine. (2022, August 19). Resolution in case no. 818/2429/18. Cassation Administrative Court. https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852269 [in Ukrainian].
20. Supreme Court of Ukraine. (2020, June 17). Resolution in case no. 812/677/17. Cassation Administrative Court. https://reyestr.court.gov.ua/Review/89977188 [in Ukrainian].
21. Supreme Court of Ukraine. (2019, September 3). Resolution in case no. 805/1087/16. Cassation Administrative Court. https://reyestr.court.gov.ua/Review/84013866 [in Ukrainian].
22. Shulima, A. O. (2011). "Validity" and "effect" of law: Differentiation of concepts. *Derzhava i pravo*, (51), 64–74 [in Ukrainian].
23. Constitution of Ukraine (1996, June 28). Law no. 254k/96-VR. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр [in Ukrainian].
24. Pavlenko, K. K. (2013). Retroactive effect of tax and legal norms in time: Essence and meaning. *Forum prava*, (2), 428–433 [in Ukrainian].
25. Constitutional Court of Ukraine. (1999, November 9). Decision in case no. 1–7/99. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99 [in Ukrainian].
26. Supreme Court of Ukraine. (2023, March 16). Resolution in case no. 380/12143/21. Cassation Administrative Court. https://reyestr.court.gov.ua/Review/109601778 [in Ukrainian].
27. Fedorko, O. (2025, January 17). Collisions of the Tax Code regarding exemption from liability for late registration of tax invoices. *Yurydychna praktyka*. https://pravo.ua/kolizii-podatkovoho-kodeksu-v-chastyni-zvilnennia-vid-vidpovidalnosti-za-nesvoiechasnu-reiestratsiiu-podatkovykh-nakladnykh/ [in Ukrainian].
28. Hirii, H. (2022, September 8). Features of financial liability for violation of tax rules during quarantine and martial law. *Pravo v umovakh viiny*. https://law-in-war.org/osoblyvosti-finansovoyi-vidpovidalnosti-za-porushennya-podatkovyh-pravyl-pid-chas-diyi-karantynu-ta-voyennogo-stanu [in Ukrainian].
29. Code of Administrative Justice of Ukraine: Law of Ukraine no. 2747-IV (2005, July 6). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 12.11.2025
Стаття пройшла рецензування: 14.11.2025
Стаття рекомендована до опублікування: 15.11.2025

O. DMYTRYK
Doctor of Legal Sciences, Professor, Honored Worker of Science and Technology of Ukraine, Head of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

M. DAMIRCHYIEV
Doctor of Legal Sciences, Professor, Professor of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

ON ENSURING THE BALANCE OF PRIVATE AND PUBLIC INTERESTS IN TAX REGULATION THROUGH THE LENS OF JUDICIAL DECISIONS DURING MARTIAL LAW

Problem setting. The article examines the problem of ensuring a balance between private and public interests in tax regulation under the conditions of martial law, particularly through the lens of the legal conclusions of the Supreme Court set out in the judgment of 26 February 2025 in case No. 200/4768/23. The authors proceed from the premise that in the contemporary context of martial law – compounded by the consequences of COVID-19 and the coexistence of two special tax regimes (quarantine and wartime) – the issues of proportionality of tax restrictions, legislative predictability, and taxpayers' legitimate expectations acquire crucial significance. Normative conflicts and the lack of systematic coherence in amendments to the Tax Code of Ukraine have created a situation in which the interpretation of transitional provisions has become the subject of expansive judicial construction.

Recent research and publication analysis. The article reviews the positions of Ukrainian scholars in financial law who have emphasised the importance of the principles of legal certainty, proportionality, and the prevention of an excessive burden on taxpayers. Despite substantial doctrinal contributions, contemporary judicial practice is characterised by fiscal formalism and a narrowing of the scope for applying fundamental principles of tax law. This accentuates the need for scholarly debate and a re-evaluation of the judiciary's role in protecting taxpayers' property rights under special legal regimes.

Paper objective. The aim of the article is to analyse the Supreme Court's approaches to interpreting tax-law norms under special legal regimes, assess their compliance with the principles of law, and identify the consequences of such judicial practice for tax legal relations.

Paper main body. The main part of the study examines in detail the Supreme Court's reasoning regarding the non-application of the "COVID moratorium" during martial law, the criteria for exemption from liability under subparagraph 69.1 of paragraph 69 of subsection 10 of section XX of the Tax Code of Ukraine, as well as issues concerning the

taxpayer's fault and the evidentiary value of Chambers of Commerce certificates as proof of force majeure. Particular attention is devoted to the Court's interpretation of paragraphs 89 and 90 of subsection 2 of section XX of the Tax Code concerning reduced deadlines and penalties, and its conclusion on the absence of their retrospective effect. The authors critically assess the correctness of this approach, arguing that the wording "temporarily, throughout the period of martial law…" contains elements of a direct legislative indication of retroactivity.

Conclusion of the research. The conclusions state that the formal approach applied by the Supreme Court leads to a narrowing of the principles of legitimate expectations, proportionality, and the presumption of lawfulness of the taxpayer's decisions. The Court effectively shifts the burden of proof onto the taxpayer, who must demonstrate an individual impossibility of fulfilling tax obligations under extraordinary circumstances – an approach that contradicts the nature of public law relations. Weakening the doctrine of taxpayers' legitimate expectations, limiting the ability to rely on transitional legislative provisions as guarantees, and increasing formal evidentiary requirements for proving force majeure – all these factors may lead to systemic violations of taxpayers' rights and legitimate interests. In the long term, this may negatively affect trust in the tax system, predictability of tax consequences, and the investment attractiveness of the state, since even mitigating and guarantee-based transitional norms may become dependent on their formal interpretation.

Short abstract for an article

The article examines the problem of ensuring a balance between private and public interests in the sphere of tax regulation in the context of recent case law of the Supreme Court, in particular the judgment of 26 February 2025 in case No. 200/4768/23. A comprehensive analysis is conducted of the Court's approach to interpreting the transitional provisions of the Tax Code of Ukraine, which govern the application of tax norms under special legal regimes (the quarantine and wartime moratoria). It is demonstrated that the Supreme Court, adopting a formalistic approach, prioritises the public (fiscal) interest while downplaying the significance of the principles of legal certainty, taxpayers' legitimate expectations, proportionality, and the presumption of lawfulness of taxpayers' decisions. Particular attention is devoted to the issue of the allocation of the burden of proof under the conditions of martial law. It is argued that the approach proposed by the Court transforms transitional tax norms from instruments intended to provide genuine mitigation of liability into purely formal constructions.

Keywords: martial law; financial liability; fault; legal certainty; legitimate expectations; proportionality; fair balance; burden of proof; force majeure; interpretation of tax norms; Supreme Court practice; protection of taxpayers' rights.

Article details:
Received: 12 November 2025
Revised: 14 November 2025
Accepted: 15 November 2025

Рекомендоване цитування: Дмитрик О. О., Дамірчиєв М. І. Про забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податково-правовому регулюванні через призму судових рішень під час воєнного стану. *Економічна теорія та право.* 2025. № 4 (63). С. 79–109. DOI: https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-79.

Suggested citation: Dmytryk, O. O, & Damirchyiev, M. I. (2025). Pro zabezpechennia balansu pryvatnykh i publichnykh interesiv u podatkovo-pravovomu rehuliuvanni cherez pryzmu sudovykh rishen pid chas voiennoho stanu [On ensuring the balance of private and public interests in tax regulation through the lens of judicial decisions during martial law]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law, 4*(63), 79–109. DOI: https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-79 [in Ukrainian].