



Верховний
Суд



Організація з безпеки та
співробітництва в Європі

ІХ МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»

ПУБЛІЧНІ ФІНАНСИ В УМОВАХ ВІЙНИ: ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ

ЗБІРНИК ТЕЗ ДОПОВІДЕЙ

м. Київ, 2–3 липня 2026 року

ІХ МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»

ПУБЛІЧНІ ФІНАНСИ В УМОВАХ ВІЙНИ:
ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ТА ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ

(м. Київ, 2–3 липня 2026 року)

Збірник тез доповідей

Київ – 2026

*Рекомендовано до друку вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
(протокол № 12 від 05. 05. 2026 року)*

Редакційна колегія:

І. В. Дашутін – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, голова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду – голова редакційної колегії, доктор юридичних наук, професор;

Р. Ф. Ханова – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, кандидат юридичних наук, заслужений юрист України;

М. П. Кучерявенко – старший офіцер відділу цивільно-військового співробітництва штабу управління 2 корпусу Національної гвардії України «Хартія», доктор юридичних наук, професор, дійсний член (академік) Національної академії правових наук України, заслужений діяч науки та техніки України;

Н. Є. Блажівська – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук, професор;

І. Я. Олендер – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук;

В. В. Хошуляк – суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук, доцент;

Н. Л. Богданюк – заступник керівника Апарату Верховного Суду – керівник секретаріату Касаційного адміністративного суду, заслужений юрист України;

О. С. Марценюк – начальник управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду;

А. А. Барікова – науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, доктор юридичних наук, доцент;

Х. А. Астапцева – головний спеціаліст Апарату Верховного Суду, PhD з журналістики.

Збірник тез доповідей IX Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Публічні фінанси в умовах війни: особливості правового регулювання та правозастосування» (м. Київ, 2–3 липня 2026 року). Київ: Новік-прінт, 2026. 342 стор.

ISBN 978-617-95231-3-7

Збірник тез доповідей підготовлено за матеріалами IX Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Публічні фінанси в умовах війни: особливості правового регулювання та правозастосування». У поданих матеріалах висвітлено актуальні питання правового регулювання та правозастосування щодо публічних фінансів в умовах воєнного стану. Особливу увагу приділено дослідженню еволюції правового регулювання публічних фінансів у період війни, аналізу історичного та міжнародного досвіду, а також сучасних тенденцій розвитку відповідного законодавства. У доповідях розглянуто практичні аспекти застосування норм податкового законодавства, зокрема щодо виконання податкових зобов'язань, пільгового оподаткування, нарахування та сплати окремих видів податків, а також питань фінансової відповідальності в умовах воєнного часу. Окремлено проблемні аспекти правозастосування та запропоновано науково обґрунтовані підходи до формування сталої та єдиної практики застосування законодавства щодо публічних фінансів.

Видання розраховане на суддів, науковців, адвокатів, працівників контролюючих та інших державних органів, а також усіх тих, хто цікавиться проблематикою судового розгляду спорів щодо оподаткування та публічної фінансової політики. Верховний Суд не несе відповідальності за зміст цієї публікації. Погляди, висловлені у цій публікації, відображають особисту думку автора і не є офіційною позицією Верховного Суду.



Друк цього збірника здійснений за сприяння Програми підтримки ОБСЄ для України в межах Проекту «Підвищення якості правосуддя шляхом посилення ролі Верховного Суду у забезпеченні прозорого, підзвітного та інклюзивного правосуддя. Погляди, викладені у виданні, належать авторам матеріалу та не можуть вважатися такими, що виражають офіційну точку зору ОБСЄ.

Список умовних скорочень
Передмова

Стор.

7
8

Вітальне слово голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Ігоря Дашутіна

9

Секція 1 МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УМОВАХ ВІЙНИ

1.1 ЕВОЛЮЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УМОВАХ ВІЙНИ

Андрій Андрейків

Державний бюджет України як транснаціональний інструмент фінансового управління в архітектурі *jus bellum* та *jus post bellum*

12

Наталія Блажівська, Ірина Желтобрюх

Актуальна практика Верховного Суду щодо реалізації норм права публічних фінансів в умовах воєнного стану

17

Володимир Демиденко, Наталія Камінська

Антиномія субсидіарності та воєнного централізму крізь призму стандартів Ради Європи щодо автономії муніципальних фінансових ресурсів

31

Остап Дутчак

Еволюція правового регулювання оподаткування в Україні в умовах воєнного стану

36

Володимир Кістяник

Особливості судової аргументації форс-мажору у податкових правовідносинах крізь призму принципу пропорційності у практиці Суду ЄС

42

Антон Монаєнко

Проблемні аспекти сплати ПДВ в ЄС: висновки для України

47

Олег Предместніков, Анатолій Тіхонов

Імплементация Директиви ЄС DAC7 в Україні: адміністративно-правові аспекти оподаткування доходів цифрових платформ в умовах воєнного стану

54

Олеся Радишевська

Публічні фінанси у сфері правосуддя: належне забезпечення, євроінтеграційний процес, виклики війни

60

Вікторія Рарицька

Ціннісна трансформація податкового правопорядку в Україні в умовах війни: методологічний досвід Суду ЄС

67

Владислава Савенкова

Оподаткування пасивних доходів нерезидентів

72

Дмитро Ханикін

Еволюція адміністративно-правових механізмів забезпечення публічних фінансів як складової частини економічної безпеки держави в період дії воєнного стану: міжнародний досвід та уроки для України

77

Микола Шиян

Еволюція правового регулювання публічних фінансів у сфері послуг загального економічного інтересу: європейський досвід для України в умовах війни

82

1.2 ДЖЕРЕЛА Й ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УМОВАХ ВІЙНИ

Анна Барікова, Станіслав Кононов

Правове регулювання публічних фінансів у період Національно-визвольної війни Богдана Хмельницького 1648–1657 рр.

86

Ігор Дашутін

Генеза права публічних фінансів у період Національно-визвольної війни Богдана Хмельницького та доби Гетьманщини 1648–1764 рр.

91

Раїса Ханова

Інституційні засади формування системи публічних фінансів держави у період Української революції 1917–1921 рр.

102

Секція 2 ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВІЙНИ

2.1 СТРОКИ В ПРАВІ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Микола Кучерявенко

До питання характеру строків в податковому регулюванні, їх класифікацій та впливу на це сучасних тенденцій

109

Олена Марченко

До питання про строки звернення платників податків до адміністративного суду для оскарження рішень контролюючих органів

114

Ярослава Рябенко, Ельміра Мамедова

Строки оскарження податкових рішень в суді: співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України в умовах правового режиму воєнного стану

119

Валентина Юрченко

Строки як інструмент балансу в публічних фінансах в умовах воєнного стану

124

2.2 ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЩОДО ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК В УМОВАХ ВІЙНИ

Олена Губська

Проблемні питання, які виникають під час сплати обов'язкового платежу – плати за землю

129

Катерина Каращук

Особливості застосування земельного податку в умовах воєнного стану

135

Микола Самбор

Права окремих суб'єктів податкових правовідносин: стан правового регулювання та забезпечення балансу інтересів

141

Ігор Самсін, Дмитро Грошовик

Оподаткування земельних ділянок в умовах війни

147

Микола Яковенко

Оподаткування земельних ділянок та нерухомості на територіях бойових дій: проблеми правозастосування та шляхи їх вирішення

153

2.3 ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ВІЙНИ

Ольга Дмитрик

До питання визначення дати виникнення податкових зобов'язань під час виконання довгострокових договорів

160

Василь Ільков

Застосування алгоритмів штучного інтелекту у правозастосуванні щодо податку на додану вартість в умовах воєнного стану

166

Марія Пожидаєва

Щодо відсутності дискримінації платників ПДВ порівняно з платниками єдиного податку третьої групи, які застосовували особливості оподаткування до 01 серпня 2023 року

170

2.4 ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ В УМОВАХ ВІЙНИ

Андрій Загороднюк

Єдиний податок в умовах воєнного стану: межі застосування та доказування податкових переваг

176

Тетяна Коломовець, Дар'я Євтушенко

Сплата єдиного податку ФОП на території бойових дій або тимчасово окупованій території України: чи якісною можна вважати чинний нормативну модель?

182

Світлана Конєва

Особливості правового регулювання єдиного податку під час воєнного стану

187

2.5 РЕЄСТРАЦІЯ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ / РОЗРАХУНКІВ КОРИГУВАННЯ

Оксана Гнатів

Принцип верховенства права і спори щодо реєстрації податкових накладних

193

Юрій Оніщик

Тенденції вирішення спорів про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних

197

2.6 ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ В УМОВАХ ВІЙНИ

Антон Дутчак

Контроверсійність юридичної конструкції штрафу за невчасну реєстрацію платником податків податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних

202

Олеся Козакевич

Фінансова відповідальність в умовах воєнного стану: сучасні виклики та правові трансформації

208

Оксана Солдатенко

Зловживання форс-мажорними обставинами як підставою звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства

212

Тетяна Ямненко

Форс-мажор у податкових правовідносинах в умовах війни

217

2.7 СУДОВИЙ РОЗГЛЯД СПОРІВ ЩОДО ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Ян Берназюк

Соціальні виплати в умовах війни: судовий контроль та адміністративна процедура у практиці Верховного Суду

221

Євген Бідний

Деякі проблеми доказування в адміністративному судочинстві (на прикладі митних спорів щодо нарахування і справляння митних платежів)

225

Олег Білоус

Оцінні поняття в адміністративному судочинстві: інтерпретаційні підходи та стандарти застосування

230

Ірина Гончарова

Актуальна практика Верховного Суду щодо дії правового режиму воєнного стану в податкових правовідносинах

238

Віталій Кузьмишин

Судовий контроль за дискреційними повноваженнями податкових органів у справах щодо реєстрації податкових накладних

243

Артьом Лисюк, Анжела Стецюк

Визначення юрисдикційного критерію при вирішенні податкових спорів

248

Ігор Олендер

Відчуження майна в галузі публічних фінансів: сучасні виклики та особливості судової практики

252

Олег Прудивус

Роль адміністративного правосуддя у досягненні балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин

259

2.8 ІНШІ ПИТАННЯ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ПУБЛІЧНІ ФІНАНСИ В УМОВАХ ВІЙНИ

Руслана Гаврилюк, Петро Пацурківський

Ідентичність правової природи довоєнних і воєнних публічних фінансів України

265

Володимир Горбалінський

Правове регулювання публічних фінансів в умовах воєнного стану

271

Наталія Губерська

Цифровізація податкового адміністрування в умовах війни: виклики та правові ризики

275

Олег Заверуха

Баланс приватних і публічних інтересів учасників податкових відносин в умовах воєнного стану

279

Олександр Лукашев

Концепція бенефіціарного власника доходу: як верховний суд формує комплексну судову доктрину

285

Оксана Музика-Стефанчук, Леся Музика

Ідентичність правової природи довоєнних і воєнних публічних фінансів України

289

Катерина Павлуненко

Використання матеріалів кримінальних проваджень в актах перевірок податкових органів

293

Андрій Рибачук

Неякісний закон: проблеми, судова практика

299

Віталій Рубан

Еволюція ролі та значення товарно-транспортної накладної в підтвердженні реальності господарських операцій у судовій практиці Верховного Суду

305

Євген Смичок, Сергій Брояков

Правові позиції Верховного Суду як елемент механізму коригування системних проблем податкового адміністрування

309

Костянтин Смолов

Ціна договору та публічний порядок

315

Ірина Сторожук

Баланс між відкритістю та безпекою державних фінансів під час війни

323

Лариса Трофімова

Публічні фінанси як запорука відновлення розвитку України

328

Висновки та рекомендації IX Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Публічні фінанси в умовах війни: особливості правового регулювання та правозастосування»

334

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АСДС	автоматизована система документообігу суду
Венеційська Комісія	Європейська Комісія «За демократію через право»
ДПС	Державна податкова служба України
ДФС	Державна фіскальна служба України
ЄДРСР	Єдиний державний реєстр судових рішень
ЄС	Європейський Союз
ЄСІТС	Єдина судова інформаційно-телекомунікаційна система
ЄСПЛ	Європейський суд з прав людини
КАС ВС	Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду
КЦС ВС	Касаційний цивільний суд у складі Верховного Суду
КСУ	Конституційний Суд України
ООН	Організація Об'єднаних Націй
США	Сполучені Штати Америки
УВКБ ООН	Управління Верховного комісара ООН у справах біженців
Конституція України	Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР
ЗАП	Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 № 2073-ІХ
ГПК України	Господарський процесуальний кодекс України від 16.01.2003 № 436-ІV
ЕКПЛ, Конвенція	Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (Європейська конвенція з прав людини) від 04.11.1950
КАС України	Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-ІV
КЗпП України	Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII
ПК України	Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 № 2755-VI
ЦК України	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-ІV

ПЕРЕДМОВА

Повномасштабне вторгнення суттєво вплинуло на всі галузі суспільного життя, зокрема на функціонування системи публічних фінансів та механізми їх правового регулювання. В умовах воєнного стану особливої ваги набувають питання забезпечення належного балансу між потребами держави у фінансових ресурсах для оборони та відновлення країни й потребою гарантувати права та законні інтереси платників податків. За таких обставин зростає роль адміністративної юстиції як інституції, покликаної забезпечувати ефективний судовий контроль за діяльністю суб'єктів владних повноважень і формувати єдину та послідовну практику застосування норм права публічних фінансів.

Окресленим питанням присвячено IX Міжнародну науково-практичну конференцію «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Публічні фінанси в умовах війни: особливості правового регулювання та правозастосування», організовану Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду. Проведення такого наукового заходу є продовженням сталої традиції фахового обговорення актуальних проблем розвитку адміністративного судочинства та правозастосування за участю суддів, науковців, представників органів державної влади, міжнародних інституцій та професійної правничої спільноти.

Метою конференції є обговорення основних закономірностей та особливостей правового регулювання публічних фінансів в Україні в умовах війни з урахуванням вітчизняного історичного та міжнародного досвіду, а також вироблення підходів до формування сталої та єдиної правозастосовної практики в сучасних умовах.

У збірнику вміщено тези доповідей учасників конференції, присвячені актуальним проблемам розвитку правового регулювання та правозастосування щодо публічних фінансів під час воєнного стану. У роботах розглянуто питання еволюції правового регулювання публічних фінансів у період війни, джерела та етапи становлення відповідних правових механізмів, а також проаналізовано релевантний міжнародний досвід.

Значну увагу автори приділили практичним аспектам застосування податкового законодавства в умовах воєнного стану. Зокрема, досліджено особливості виконання податкових зобов'язань щодо земельних ділянок, нарахування та сплати податку на додану вартість і єдиного податку, застосування податкових пільг, а також питання фінансової відповідальності. У низці доповідей порушено інші проблемні питання правозастосування податкового законодавства, що виникають у практичній діяльності суб'єктів владних повноважень та адміністративних судів.

Сподіваємося, що результати наукової дискусії сприятимуть подальшому розвитку правової доктрини, удосконаленню законодавства та формуванню єдиної судової практики щодо публічних фінансів в умовах воєнного часу.

ВІТАЛЬНЕ СЛОВО

ГОЛОВИ КАСАЦІЙНОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ

У СКЛАДІ ВЕРХОВНОГО СУДУ

ІГОРЯ ДАШУТІНА

**Шановні колеги, високоповажні судді,
представники органів державної влади, наукової правничої спільноти!**

Вітаю вас із нагоди проведення IX Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Публічні фінанси в умовах війни: особливості правового регулювання та правозастосування».

Висловлюю щиро вдячність Проєкту «Підвищення якості правосуддя шляхом посилення ролі Верховного Суду у забезпеченні прозорого, підзвітного та інклюзивного правосуддя» Програми підтримки ОБСЄ для України за плідну співпрацю в організації та проведенні заходу, підтримку професійного діалогу та сприяння у виданні матеріалів конференції. Також щиро вдячний Національному юридичному університету імені Ярослава Мудрого за надання рекомендацій щодо друку матеріалів конференції. Спільними зусиллями фахової співпраці ми сприяємо розвитку правничої науки та практики.

Відзначу ефективну роботу суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у формуванні концепції конференції та її змістовного наповнення, а також працівників Апарату суду в підготовці заходу.

Обрана тема конференції пов'язана зі щоденною практикою адміністративних судів. Умови воєнного стану зумовили появу для судової системи України безпрецедентних викликів, які вимагають оперативних, виважених і водночас бездоганих правових рішень. Напрями, які запропоновані до обговорення, дають

змогу комплексно проаналізувати ці процеси задля напрацювання підходів, які сприятимуть формуванню сталої судової практики.

Для адміністративних судів це має надважливе значення, оскільки вони постійно стикаються з необхідністю знаходити баланс: між інтересами держави в умовах війни та правами людини; між швидкістю ухвалення рішень і їх якістю; між гнучкістю регулювання та принципом правової визначеності. Ідеться про широкий спектр категорій справ — від бюджетних питань і перерозподілу ресурсів до податкових змін, надання пільг і здійснення публічних закупівель за спрощеними процедурами, а також використання національних і міжнародних фінансових ресурсів. У кожному випадку важливо не лише формально застосувати норму, а й урахувати конкретні обставини, у яких вона діє.

Важливо розуміти, що саме в цьому регулюванні є сталим, а що тимчасовим, адже це дає змогу запобігати ухваленню суперечливих судових рішень і забезпечувати послідовність практики. У цьому ключову роль відіграє суд касаційної інстанції, який формує єдині підходи до правозастосування та гарантує їх обов'язковість для всіх учасників правовідносин.

Водночас у сфері публічних фінансів є суттєві прогалини та колізії в законодавстві. У таких умовах професійний діалог між суддями, науковцями та практиками стає не просто обміном думками, а необхідною умовою для доктринальних напрацювань.

У межах цієї конференції розглянуто правове регулювання публічних фінансів в умовах війни як у контексті міжнародного досвіду, так і з урахуванням національної правозастосовної практики. Йдеться, зокрема, про еволюцію такого регулювання в різних правових системах, у яких в умовах воєнних викликів простежується перехід від жорстких фіскальних заходів до більш збалансованих моделей, що поєднують ефективне управління ресурсами із гарантіями прав людини — з дотриманням принципів законності, необхідності та пропорційності.

Також важливим є дослідження питання походження такого регулювання, яке сформувалося під впливом великих збройних конфліктів, які суттєво трансформують

податкові системи та фінансові механізми. Винятково важливою є і сучасна українська практика правозастосування у сфері публічних фінансів, що особливо проявляється у податкових правовідносинах, зокрема щодо виконання обов'язків внаслідок об'єктивних обставин війни, включаючи проблеми здійснення оплати за землю через втрату контролю над територіями, пошкодження майна чи неможливість використання земельних ділянок.

Окрему увагу приділено фінансовій відповідальності в умовах війни. Навіть за посилення контролю суд враховує об'єктивні перешкоди, що заважають виконанню податкових зобов'язань. Важливу роль тут відіграє адміністративне судочинство, яке перевіряє правомірність рішень контролюючих органів і формує підходи до застосування фінансових санкцій.

Переконаний, що ця конференція є платформою для напрацювання доктринальних підходів, які матимуть практичне втілення в судових рішеннях, правових позиціях і вдосконаленні законодавства.

Усім учасникам конференції зичу невичерпної енергії, нових ідей і результатів, які сприятимуть зміцненню інституційної спроможності адміністративної юстиції та фінансової стабільності держави.

СЕКЦІЯ 1

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УМОВАХ ВІЙНИ

1.1 ЕВОЛЮЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УМОВАХ ВІЙНИ

Андрій АНДРЕЙКІВ,

докторант, LL.M. Chicago Kent Law Collage,

Illinois Institute of Technology,

кандидат юридичних наук

ДЕРЖАВНИЙ БЮДЖЕТ УКРАЇНИ ЯК ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИЙ ІНСТРУМЕНТ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ В АРХІТЕКТУРІ JUS BELLUM TA JUS POST BELLUM

В умовах екзистенційної загрози та безпрецедентної мобілізації ресурсів Державний бюджет України остаточно отримав додаткові ознаки, що виводять його за межі виключно внутрішньосуверенного акта, трансформувавшись у ключовий транснаціональний інструмент управління країною в архітектурі міжнародної кризи з нормами міжнародного збройного конфлікту *jus bellum*, який у випадку припинення бойових дій та досягнення сталого миру реалізовуватиметься у форматі повоєнного відновлення *jus post bellum* [1, с. 17-38; 2, с. 78-85]. Зазначена правова конструкція не є лише планом розподілу національних доходів, частина яких формується за рахунок іноземної фінансової допомоги. Вказана модель має функціонувати як інституційний механізм інтеграції української воєнної економіки у глобальну фінансову систему, поєднуючи імперативи національної безпеки з вимогами міжнародних стандартів

публічного і приватного правопорядків, донорської обумовленості (*donor conditionality*) та макроекономічної стабілізації.

Міжнародна співпраця у різних форматах, зокрема в межах ООН, ЄС, Ради Європи, платформ G7, а також міжнародних ініціатив, таких як *Ukraine Facility*, не лише формує основу для багатосторонньої взаємодії у сфері бюджетної стабілізації та протидії агресії, але й виступає практичним інструментом підтримки державного бюджету України та вироблення узгодженого бачення напрямів і стандартів післявоєнного відновлення. [3. с. 182].

Слід зазначити, що завдання державного бюджету в період *jus bellum*, *jus post bellum*, виходять далеко за межі фактичного покриття статей видатків соціального чи оборонного значення. Як для тих, хто формує дохідну частину, так і для розпорядників бюджетних коштів слід довести до відома ширші завдання і перспективи реалій воєнного часу та потенційного післявоєнного відновлення. Як зазначає Руті Тейтель, під час переходу в період криз або від війни до миру, право не є статичним інструментом збереження статус-кво, а стає механізмом, що легітимізує зміни й допомагає сконструювати нову політичну ідентичність держав [4. с. 837, 5. с. 335]. К. Стан підкреслює, що головна ідея повоєнного правопорядку *jus post bellum* має на меті сформувати нормативну рамку переходу від збройного конфлікту до миру, що системно охоплює не лише відбудову, але й питання відповідальності та запобігання відновленню насильства [6. с. 322].

Післяконфліктне право повинно включати відновлення системи врядування і створення нових органів влади, що впроваджуватимуть стандарти як невід'ємні елементи постконфліктної стабільності. Відповідно український бюджет у цій архітектурі має функціонувати як інституційний механізм інтеграції воєнної економіки у глобальну фінансову систему, враховуючи суворі вимоги макроекономічної стабілізації та донорської обумовленості. У цьому сенсі *jus post bellum* слугує теоретичним і нормативним містком між класичним правом війни та сучасними міжнародно-правовими підходами до післявоєнного відновлення України. План Маршалла, відновлення Японії, Балкан, Іраку, Афганістану, Сербії, Боснії та

Герцеговини, Лівану, Руанди, Лівії є прикладами не лише позитивної міжнародної співпраці, але й свідченням того, що сучасність демонструє виклики неефективного використання ресурсів державних бюджетів і донорської допомоги, через відсутність стандартів публічних фінансів та їх громадського контролю, що іноді мають глибоке історичне коріння і не завжди є належне розуміння їх причин [7, с. 101].

Тому очевидно, що з урахуванням попереднього досвіду, міжнародні інституції висувають умовою фінансової підтримки належну імплементацію стандартів післявоєнного відновлення і формування інституційної спроможності України, в тому числі у формуванні бюджету. Наприклад, у впровадженні реформ, спрямованих на зміцнення фінансової стабільності й підвищення прозорості, запобігання і протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, інших безпекових чинників (ПВК/ФТ/ФРЗМЗ), Міжнародний валютний фонд (МВФ) регулярно здійснює технічну оцінку відповідності законодавства України міжнародним стандартам у цій сфері й надає консультативну допомогу [8]. Співпрацю з МВФ у даному напрямі з боку України здійснює Міністерство фінансів, яке покликане виконувати зобов'язання у рамках виконання Програми Механізму розширеного фінансування (Extended FundFacility, EFF) [9].

Світовий банк є другим за значущістю після МВФ кредитором України та ключовим партнером у сфері фінансової стабілізації й розвитку. Тому співпраця у напрямі реалізації проєктів підтримки державних видатків, зокрема через проєкт PEACE in Ukraine є головним фінансовим інструментом забезпечення соціальних і гуманітарних видатків. Співпраця зі Світовим банком здійснюється зокрема в рамках політики розвитку «Основи зростання» (Development Policy Operation, DPO), що спрямована на зміцнення економічної стійкості України в умовах російської агресії. У контексті інтеграції до ЄС визначальною є гармонізація національного законодавства з відповідними директивами та регламентами ЄС. Положення Четвертої, П'ятої й Шостої директив ЄС з протидії відмиванню коштів спонукають Україну, у контексті фінансової та технічної підтримки ЄС, до реалізації ряду проєктів, спрямованих на розвиток національної системи боротьби з нелегальними доходами [8].

Війна зумовила глибоку трансформацію податкової політики України, що проявляється у застосуванні інструментів фіскальної гнучкості – пільгового оподаткування, адаптації ПДВ, перегляду земельного і спрощеного оподаткування. Водночас така гнучкість поєднується з вимогами правової визначеності та гарантіями стабільності для інвесторів. У цих умовах формується модель адаптивного бюджетування, що базується на сценарному аналізі та синхронізується з міжнародними програмами, зокрема EFF МВФ та Ukraine Facility, забезпечуючи імплементацію стандартів управління фінансовими ризиками. Паралельно розвиваються міжнародно-правові механізми податкового регулювання та управління публічними інвестиціями. Україна має близько 70 договорів про уникнення подвійного оподаткування, частина з яких діє на основі правонаступництва, підтверджуючи безперервність її інтеграції у глобальну податкову систему. Оновлення договірної бази (зокрема з Японією та Австралією), гармонізація трансфертного ціноутворення з принципами ОЕСР відображають перехід до сучасних стандартів міжнародного податкового права. Слід зазначити, що реформа управління публічними інвестиціями передбачає інтеграцію інвестицій у бюджетний процес, середньострокове планування і цифровізацію, що трансформує бюджет у системний інструмент фінансового управління. Водночас зростання ролі міжнародної допомоги посилює інтенсивність господарських відносин та зумовлює появу складних правових спорів, у вирішенні яких ключову роль відіграють адміністративні суди як механізм балансування публічних і приватних інтересів [9]. У ширшому вимірі трансформація бюджету пов'язана з енергетичним переходом, цифровізацією і зміцненням судової системи. У підсумку бюджет України набуває характеру комплексного інструменту, що поєднує національні та міжнародні правові режими, забезпечує економічну інтеграцію, інвестиційну довіру та післявоєнне відновлення.

У цьому контексті судова система відіграє ключову роль у забезпеченні балансу між принципами соціальної справедливості та пріоритетами обороноздатності й відновлення. Її функція виходить за межі класичного розуміння верховенства права і

трансформується у механізм синхронізації внутрішньодержавних і міжнародно-правових стандартів укладання міжнародних договорів із реалізації проєктів суб'єктами владних повноважень, впровадження ними стандартів фінансового управління, належного виконання розпорядчих функцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Orend B. *The Morality of War* / 2nd ed. Broadview Press. 2013. P. 17–38.
2. Carsten Stahn, *Jus Post Bellum: Mapping the Normative Foundations*. Oxford: Oxford University Press. 2014. P. 78–85.
3. Андрейків А.І. Діяльність міжнародних організацій під час післявоєнного відновлення: теорія, практика та перспективи. *Вісник Маріупольського державного університету*, 2025. № 29. С. 180–184.
4. Teitel, Ruti The Law and Politics of Contemporary Transitional Justice. *Cornell International Law Journal*. 2005. Vol. 38: Iss. 3, Article 9.
5. Ruti Teitel. Rethinking *Jus Post Bellum* in an Age of Global Transitional Justice: Engaging with Michael Walzer and Larry May. *European Journal of International Law*. Vol. 24. Is. 1. February 2013. P. 335–342.
6. Stahn, C. *Jus Post Bellum: Mapping the Discipline(s)*. *American University International Law Review*. 2007. Vol. 23, № 2. С. 311–347.
7. Fredrik Galtung, Martin Tisne. A New Approach to Postwar Reconstruction. *Journal of Democracy* 20. Chicago 17th ed. № 4. 2009. P. 93–107.
8. Співпраця України з Міжнародними фінансовими організаціями. URL:<https://www.mof.gov.ua/uk/spivrobotnictvo-shhodo-zaluchannja-finansuvannja-mfo> (дата звернення: 15.04.2026).
9. Українська платформа донорів. URL:<https://ukrainedonorplatform.com/uk/main/> (дата звернення: 15.04.2026).

Наталія БЛАЖІВСЬКА,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук, професор

Ірина ЖЕЛТОБРЮХ,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук

**АКТУАЛЬНА ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДУ
ЩОДО РЕАЛІЗАЦІЇ НОРМ ПРАВА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ
В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ**

Актуальність дослідження зумовлена тим, що запровадження воєнного стану в Україні істотно трансформувало механізми реалізації норм права публічних фінансів. Необхідність забезпечення стабільності бюджетних надходжень, належного функціонування систем валютного контролю, податкового адміністрування та митного регулювання спричинила виникнення нових категорій публічно-правових спорів між державою та платниками податків.

За таких умов особливого значення набуває практика Верховного Суду, яка формує сучасні стандарти правозастосування у сфері міжнародного оподаткування, валютного регулювання, фінансової відповідальності та митних правовідносин. Аналіз актуальної судової практики свідчить про тенденцію до пошуку балансу між фіскальними інтересами держави та гарантіями прав платників податків в умовах функціонування правового режиму воєнного стану. Водночас Верховний Суд поступово формує спеціальні стандарти доказування, критерії оцінки форс-мажорних обставин та підходи до тлумачення фінансово-правових норм в екстраординарних умовах функціонування держави.

Однією з ключових проблем правозастосування у сфері міжнародного оподаткування та валютного регулювання стало питання відповідальності за порушення строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями.

Так, у постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 10 вересня 2025 року у справі № 140/241/25 розглядався спір щодо правомірності нарахування пені за порушення граничних строків розрахунків за імпорними операціями [1]. Платник податків уклав зовнішньоекономічні контракти з нерезидентом із Федеративної Республіки Німеччини на суму понад 825 тис. євро та здійснив авансові платежі. Водночас постачання товару не було здійснено у межах 180-денного строку, встановленого Національним банком України. За результатами перевірки контролюючий орган застосував пеню в розмірі 1 955 240,20 грн.

Ключовим спірним питанням стало визначення правового значення висновку Міністерства економіки України про продовження граничних строків розрахунків, виданого після завершення податкової перевірки. Позиція платника ґрунтувалася на тому, що зазначений висновок має ретроспективну дію та усуває відповідальність за допущене порушення.

Верховний Суд сформулював важливу правову позицію, відповідно до якої висновок Міністерства економіки України є індивідуальним адміністративним актом, який потенційно може мати зворотну дію в часі та усувати відповідальність за порушення строків розрахунків. Водночас Суд наголосив, що у конкретній справі відповідні висновки були не просто видані після завершення перевірки, але — і це найважливіше — не охоплювали період, встановлений контролюючим органом, а також не були подані під час проведення перевірки [1]. Саме це стало підставою для визнання правомірності застосування пені.

Особливість цієї постанови полягає у формуванні критерію юридичної визначеності в умовах воєнного стану. Верховний Суд фактично підтвердив, що навіть за наявності надзвичайних економічних обставин звільнення від відповідальності не може мати автоматичного характеру та повинно ґрунтуватися на належно оформлених і своєчасно прийнятих адміністративних актах. Водночас Суд

визнав можливість ретроспективної дії індивідуальних актів Міністерства економіки України, що має важливе значення для подальшого розвитку практики валютного контролю.

Суттєве значення для практики міжнародного оподаткування має постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 11 вересня 2025 року у справі № 420/11672/24 [2]. Спір виник у зв'язку з донарахуванням податку на доходи нерезидентів за ставкою 15 % замість застосування пільгового режиму, передбаченого Конвенцією між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії про уникнення подвійного оподаткування.

Контролюючий орган стверджував, що британська компанія не є бенефіціарним власником процентного доходу, оскільки отримані кошти згодом виплачувалися у вигляді дивідендів іншій компанії групи, зареєстрованій у Великій Британії. На думку податкового органу, така структура операцій свідчила про транзитний характер руху коштів та використання нерезидента виключно як проміжної ланки для отримання податкових переваг за міжнародним договором.

Ключове правове питання полягало у визначенні критеріїв бенефіціарного володіння доходом та меж застосування концепції «treaty shopping» у національній судовій практиці в умовах посиленого фіскального контролю під час воєнного стану.

Верховний Суд звернув увагу на те, що контролюючим органом не було доведено ані синхронності руху коштів, ані наявності юридичного обов'язку щодо їх автоматичного перерахування третім особам. Суд установив, що договори не передбачали механізму обов'язкової трансмісії доходу, а нерезидент мав можливість самостійно визначати подальшу економічну долю отриманих коштів. За таких обставин Верховний Суд підтримав позицію платника податків та сформулював ряд принципових правових висновків [2]:

– сам по собі факт подальшого розподілу або перерахування доходу не свідчить про відсутність статусу бенефіціарного власника;

- визначальним критерієм є наявність в отримувача фактичного права користування та розпорядження доходом без юридичного чи фактичного обов'язку негайного переказу коштів іншій особі;

- обов'язок доведення штучності операцій, зловживання міжнародним договором або використання транзитної структури покладається саме на контролюючий орган;

- припущення щодо економічної недоцільності операції або формальний аналіз корпоративної структури не можуть вважатися достатніми доказами для відмови у застосуванні міжнародного договору.

Правове значення цієї постанови полягає у фактичному закріпленні Верховним Судом матеріального підходу до визначення бенефіціарного власника доходу, який відповідає сучасним міжнародним стандартам податкового права, зокрема підходам, сформованим у Коментарях до Модельної конвенції ОЕСР. Суд касаційної інстанції відмовився від формального презумптивного підходу, за якого будь-який подальший рух коштів автоматично розглядається як ознака відсутності бенефіціарного володіння.

В умовах воєнного стану така правова позиція має особливе значення для забезпечення стабільності міжнародних економічних відносин та підтримання інвестиційної привабливості України. Верховний Суд фактично підтвердив пріоритет принципів правової визначеності, добросовісності платника податків та належного доказування у спорах щодо застосування міжнародних податкових договорів навіть в умовах посиленого фіскального контролю.

Важливим напрямом розвитку практики Верховного Суду стало визначення меж звільнення платників податків від фінансової відповідальності у зв'язку із запровадженням воєнного стану.

Так, у постанові від 23 грудня 2025 року у справі № 440/16587/23 Верховний Суд розглянув питання правомірності нарахування пені за несвоєчасну сплату самостійно узгодженого податкового зобов'язання [3]. Платник податків допустив

прострочення сплати податку на прибуток, після чого контролюючий орган автоматично нарахував пеню в розмірі близько 1,5 млн грн.

Суди першої та апеляційної інстанцій підтримали позицію платника, виходячи з того, що підпункт 129.9.7 пункту 129.9 статті 129 Податкового кодексу України передбачає ненарахування або анулювання пені у разі, якщо порушення стало наслідком введення воєнного стану. Проте Верховний Суд сформував інший підхід [3]:

- введення воєнного стану саме по собі не є автоматичною підставою для звільнення від пені; таке звільнення можливе лише після ухвалення відповідного рішення контролюючим органом за результатами розгляду заяви платника;

- положення підпункту 129.9.7 статті 129 Податкового кодексу України не можуть застосовуватися ізольовано; необхідним є встановлення причинно-наслідкового зв'язку між воєнними обставинами та неможливістю виконання конкретного податкового обов'язку;

- факт неможливості виконання податкового обов'язку має бути підтверджений у спеціальному порядку, визначеному пунктом 69 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України та наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225.

Зазначена постанова має системне значення для практики застосування податкового законодавства в умовах воєнного стану. Верховний Суд фактично сформував концепцію індивідуалізованого підходу до звільнення від фінансової відповідальності. Суд відмовився від презумпції автоматичного впливу воєнного стану на податкові правовідносини та наголосив на необхідності доведення конкретного впливу воєнних обставин на можливість виконання податкового обов'язку.

Такий підхід демонструє прагнення забезпечити баланс між принципами фіскальної стабільності та справедливості оподаткування. З одного боку, Верховний Суд унеможливив необмежене використання воєнного стану як універсального аргументу для уникнення фінансової відповідальності, що має важливе значення для забезпечення стабільності бюджетної системи держави. З іншого боку, Суд зберіг для

платників можливість індивідуального доведення об'єктивної неможливості виконання податкового обов'язку, чим фактично закріпив принцип індивідуалізації фінансової відповідальності в умовах дії воєнного стану.

В умовах воєнного стану особливого значення також набули питання реалізації прав суб'єктів господарювання, зареєстрованих на тимчасово окупованих територіях.

У постанові від 01 квітня 2026 року у справі № 280/5808/23 Верховний Суд розглянув спір щодо правомірності відмови у поверненні надміру сплачених митних платежів підприємству, зареєстрованому у місті Василівка Запорізької області [4]. Митний орган відмовив у підготовці висновку про повернення переплати у сумі 158 193,74 грн, посилаючись на положення Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України».

Апеляційний суд підтримав позицію митного органу, вказавши, що факт реєстрації підприємства на тимчасово окупованій території виключає можливість повернення коштів. Однак Верховний Суд дійшов протилежного висновку [4]:

– обмеження, передбачені статтею 13 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України», не підлягають автоматичному застосуванню до територій, окупованих після початку повномасштабної агресії;

– застосування таких обмежень потребує окремого рішення Кабінету Міністрів України;

– включення населеного пункту до переліку Мінреінтеграції саме по собі не створює правових наслідків для обмеження майнових прав суб'єктів господарювання.

Вказана справа має важливе значення для забезпечення доступу до правосуддя та захисту майнових прав суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану. Верховний Суд фактично сформував підхід, відповідно до якого будь-які обмеження прав платників повинні мати чітке нормативне підґрунтя та не можуть базуватися на розширеному тлумаченні норм воєнного законодавства.

У ширшому контексті зазначена постанова демонструє орієнтацію Верховного Суду на принцип верховенства права та недопустимість обмеження майнових прав суб'єктів господарювання поза межами чітко визначеної законодавчої процедури. Суд фактично підтвердив, що навіть в умовах воєнного стану держава зобов'язана дотримуватися принципу юридичної визначеності та забезпечувати пропорційність втручання у сферу майнових прав.

Ще одним важливим напрямом правозастосовної практики стало питання відповідальності суб'єктів господарювання за порушення порядку використання реєстраторів розрахункових операцій в умовах воєнного стану.

Так, у постанові від 09 квітня 2026 року у справі № 380/20009/23 Верховний Суд розглянув питання правомірності застосування фінансових санкцій за видачу фіскальних чеків невстановленої форми та змісту [5]. Під час перевірок автозаправних комплексів контролюючий орган встановив відсутність обов'язкових реквізитів у чеках, неправильне зазначення ставки ПДВ, відсутність QR-коду та інші порушення вимог до форми розрахункових документів.

Платник податків посилався на технічні збої програмного забезпечення, перебої з електропостачанням, вплив воєнних дій та відсутність впливу недоліків чеків на зміст господарських операцій.

Суд першої інстанції підтримав позицію платника, однак після нового розгляду апеляційний суд та Верховний Суд стали на бік контролюючого органу. Верховний Суд сформулював такі правові висновки [5]:

- відсутність хоча б одного обов'язкового реквізиту позбавляє чек статусу розрахункового документа;
- видача документа невстановленої форми прирівнюється до невидачі розрахункового документа;
- технічні проблеми, пов'язані з електропостачанням чи програмним забезпеченням, не звільняють від відповідальності;
- обов'язок забезпечення належного функціонування РРО покладається на суб'єкта господарювання.

Особливість цієї справи полягає в тому, що Верховний Суд відмовився розглядати воєнний стан як універсальну підставу для пом'якшення фінансової відповідальності. Суд наголосив на необхідності забезпечення належного рівня податкової дисципліни навіть в умовах масштабних обмежень функціонування економіки.

Правова позиція Суду свідчить про послідовне затвердження принципу безперервності виконання податкових обов'язків у сфері готівкового обігу. Верховний Суд фактично виходить із того, що ризики технічної організації господарської діяльності покладаються саме на суб'єкта господарювання, а тому перебої з електропостачанням чи технічні несправності не можуть автоматично нівелювати вимоги податкового законодавства щодо належної фіскалізації розрахункових операцій.

В умовах воєнного стану особливого значення для стійкості публічних фінансів та соціальної стабільності набуває питання забезпечення балансу між фіскальним інтересом держави та необхідністю підтримки безперебійного функціонування стратегічних підприємств. Актуальна практика Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду (далі – КАС ВС) демонструє еволюцію інституту забезпечення позову, який трансформувався з інструменту захисту майнових інтересів окремого платника у механізм запобігання системним загрозам життєдіяльності суспільства.

Поворотним моментом у формуванні цієї доктрини стала постанова КАС ВС від 05 червня 2025 року у справі № 520/2073/25 за позовом КП «Харківводоканал». Обставини справи свідчать, що податковий орган прийняв рішення про примусове стягнення коштів з рахунків підприємства для погашення боргу з ПДВ, який виник внаслідок специфічних умов воєнного часу: державного регулювання тарифів на рівні 2022 року, звільнення мешканців прифронтового міста від оплати послуг та наявності значної заборгованості держави перед самим підприємством з різниці в тарифах.

Верховний Суд, залишаючи в силі заходи забезпечення позову у вигляді зупинення стягнення коштів, сформував фундаментальний висновок: суди повинні враховувати не лише формальні підстави КАС України, а й «загальний та спеціальний

контекст», який охоплює воєнний стан, перебування платника у зоні бойових дій та системні руйнування інфраструктури. Суд визнав, що в ситуації, коли підприємство забезпечує цілодобове водопостачання та водовідведення для м.Харкова та 52 населених пунктів області, негайне списання коштів з його рахунків призведе до «фінансового колапсу».

Правове значення цієї позиції полягає у визнанні того, що безперервність надання життєво важливих послуг населенню та запобігання техногенним катастрофам (зокрема, витоку каналізаційних стоків на поверхню через зупинку насосних станцій) є вищим публічним інтересом, ніж негайне наповнення бюджету. Суд акцентував, що невжиття заходів забезпечення у такому випадку поклало б на платника «надмірний тягар» та могло б призвести до незворотних наслідків для державної безпеки, що прямо корелює з принципом пропорційності, визначеним у практиці ЄСПЛ.

Таким чином, рішення у справі № 520/2073/25 підтверджує відхід від фіскального формалізму на користь реалізації принципу «доброго врядування». Суд фактично визначив, що в умовах війни забезпечення позову для об'єктів критичної інфраструктури є тимчасовим, але необхідним кроком для збереження «статус-кво» економічної системи держави до моменту остаточного вирішення спору.

Важливим кроком у розвитку доктрини адаптивного судового контролю стала постанова КАС ВС від 07 листопада 2024 року у справі № 520/5995/23. У цій справі Суд розв'язав складну правову проблему щодо підтвердження платником податків неможливості своєчасного виконання обов'язків у зв'язку з бойовими діями та втратою технічних ресурсів. Обставини спору стосувалися підприємства з м. Харкова, чії приміщення, документація та серверне обладнання були повністю знищені внаслідок пожеж, спричинених ракетними обстрілами. Податковий орган, відмовляючи у визнанні факту неможливості виконання обов'язків, застосував формальний підхід, мотивуючи це тим, що платник протягом року частково подавав звітність та реєстрував накладні, що нібито свідчило про його загальну спроможність функціонувати.

Верховний Суд, скасовуючи рішення контролюючого органу, сформував низку засадничих висновків щодо процедурної справедливості. По-перше, було встановлено обов'язковість прийняття попереднього рішення у разі недостатності наданих платником документів. Суд наголосив, що процедура, визначена Порядком № 225, зобов'язує податковий орган запропонувати платнику надати конкретні додаткові докази протягом 10 днів, перш ніж ухвалювати остаточне негативне рішення. Недотримання цієї процедури є істотним порушенням, оскільки воно обмежує право платника на захист та створює передумови для «негативної дискреції».

По-друге, Суд деконструював помилковий висновок податкового органу про те, що факт виконання платником деяких обов'язків автоматично доводить його можливість виконувати всі зобов'язання своєчасно. Верховний Суд акцентував, що одним із ключових елементів податкового обов'язку є саме його виконання у встановлені законом строки. Відтак, загальна фінансова активність підприємства в умовах війни не може бути безумовним доказом того, що воно мало реальну можливість вчиняти кожен конкретну дію без затримок, спричинених форс-мажором.

Правове значення цієї позиції полягає в утвердженні стандарту належного врядування, де рішення контролюючого органу має бути не лише формально законним, а й вмотивованим через призму індивідуального аналізу кожного випадку. КАС ВС фактично закріпив, що в разі скасування рішення про «можливість» виконання обов'язку через процедурні недоліки, всі похідні податкові повідомлення-рішення про нарахування штрафів також підлягають скасуванню як передчасні. Такий підхід забезпечує фактичне втілення принципу пропорційності та запобігає покладенню на бізнес «надмірного тягару» в умовах екзистенційної загрози.

Ще одним проявом адаптивного контролю є позиція КАС ВС, викладена у постанові від 28 червня 2023 року у справі № 160/11478/22. У цьому спорі Суд розв'язував питання про момент виникнення права на воєнні податкові пільги (звільнення від ПДВ та ввізного мита за Законом № 2142-IX) для товарів, що були фізично ввезені в Україну до набрання чинності законом, але заявлені до митного

оформлення вже в період його дії. КАС ВС сформував правовий висновок, згідно з яким ввезення товару на митну територію України не обмежується лише фактом перетину кордону, а є певним алгоритмом дій, що складається з виконання низки митних формальностей. Визначальним при застосуванні закону, що запроваджує преференції, є саме дата подання митної декларації, а не дата фізичного переміщення товару. Такий підхід запобігає створенню «фіскальних пасток» для бізнесу, чиї товари виявилися заблокованими на митниці через початок активних бойових дій, та забезпечує реалізацію принципу правової визначеності в екстраординарних умовах.

Фундаментальне значення в аспекті формування Верховним Судом чітких критеріїв розмежування об'єктивної неможливості виконання податкових обов'язків від формальних посилань на обставини воєнного стану має постанову КАС ВС від 04 жовтня 2023 року у справі № 160/19575/22. Обставини справи стосувалися підприємства авіаційної галузі (міжнародного аеропорту), яке заявило про неможливість подання звітності та реєстрації податкових накладних через значне руйнування власної інфраструктури внаслідок системних ракетних ударів, а також втрату комп'ютерного обладнання та документації. Податковий орган, відмовляючи у визнанні факту неможливості виконання обов'язків, вказав на недостатність наданих доказів та наявність у платника фактичної фінансової активності протягом спірного періоду.

Верховний Суд, залишаючи в силі рішення про можливість виконання платником обов'язків, сформував засадничий правовий висновок: для звільнення від фінансової відповідальності обставини неможливості виконання податкового обов'язку повинні бути реальними та об'єктивними, а не формальними. Суд акцентував, що сам факт запровадження воєнного стану або перебування підприємства в зоні ризику не є безумовною підставою для зупинення виконання функцій платника. Натомість на платника покладається обов'язок надати вичерпний перелік документів, які підтверджують прямий причинно-наслідковий зв'язок між бойовими діями та неспроможністю вчинити конкретну дію (наприклад, відсутність доступу до реєстрів через фізичне знищення серверів або неможливість віддаленої роботи персоналу).

Особливу наукову цінність має позиція Суду щодо оцінки фактичної поведінки платника. Було встановлено, що, якщо платник у період дії заявленої «неможливості» продовжував здійснювати окремі операції, зокрема реєструвати податкові накладні на адресу контрагентів, це свідчить про наявність у нього технічного та кадрового ресурсу для виконання обов'язків у повному обсязі. Таким чином, КАС ВС запровадив стандарт доказової дисципліни, який запобігає перетворенню «воєнного контексту» на інструмент безпідставного ухилення від фіскальних обов'язків.

Цей підхід так само відповідає принципу пропорційності, оскільки забезпечує справедливий баланс: держава захищає тих платників, які дійсно постраждали від агресії, але водночас вимагає неухильного дотримання податкової дисципліни від суб'єктів, чий економічний та технічний потенціал залишився збереженим. Це утверджує довіру до системи публічних фінансів та забезпечує стабільність бюджету як гарантію національної безпеки.

Важливе значення для аграрного сектору в зонах конфлікту має постанова КАС ВС від 08 травня 2025 року у справі № 520/21190/24. У цьому спорі Суд сформував позицію, згідно з якою обов'язок податкового агента виникає виключно у разі фактичного нарахування або виплати доходу. Відсутність події нарахування в бухгалтерському обліку через непридатність земель унеможливорює виникнення об'єкта оподаткування.

Ключовим науково-практичним висновком цієї справи є визнання того, що сама заява платника податків про потенційне забруднення земель вибухонебезпечними предметами є достатньою підставою для застосування пільги. Верховний Суд підкреслив, що чинне законодавство (пп. 12.3.7 п. 12.3 ст. 12 ПКУ) не передбачає жодних інших умов чи додаткових підстав для ухвалення рішення про надання пільг, окрім наявності такої заяви. Суд визнав неправомірними вимоги контролюючих органів щодо надання актів обстеження ділянок чи інших технічних документів, оскільки орган влади не має дискреційних повноважень щодо відмови у пільзі за наявності об'єктивних критеріїв — включення території до офіційного Переліку територій бойових дій та подання заяви платником. Такий підхід унеможливорює

покладення на платника «надмірного тягару» доказування обставин, які є очевидними в умовах війни, та забезпечує реалізацію принципу пропорційності втручання держави у майнові права особи.

Отже, актуальна практика Верховного Суду щодо реалізації норм права публічних фінансів в умовах воєнного стану свідчить про формування комплексного підходу до забезпечення балансу між інтересами держави у сфері стабільності публічних фінансів та гарантіями прав платників податків. У сучасній судовій практиці простежується тенденція до вироблення спеціальних стандартів доказування, належного підтвердження форс-мажорних обставин та адаптації механізмів реалізації фінансово-правових норм до екстраординарних умов функціонування держави.

Верховний Суд поступово формує модель правозастосування, у межах якої воєнний стан не розглядається як підстава для автоматичного звільнення від виконання фінансових обов'язків або відповідальності за їх порушення. Натомість пріоритетного значення набувають принципи належного доказування, індивідуалізації відповідальності, юридичної визначеності та пропорційності втручання держави у сферу майнових прав.

Зазначені підходи мають фундаментальне значення для забезпечення стабільності публічних фінансів, підтримання довіри до податкової та митної систем, а також формування передбачуваного правового середовища в умовах тривалого функціонування держави в режимі воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Верховного Суду від 10 вересня 2025 року у справі № 140/241/25. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/130290954> (дата звернення: 08.05.2026).
2. Постанова Верховного Суду від 11 вересня 2025 року у справі № 420/11672/24. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/130178463> (дата звернення: 08.05.2026).

3. Постанова Верховного Суду від 23 грудня 2025 року у справі № 440/16587/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/132848841> (дата звернення: 08.05.2026).
4. Постанова Верховного Суду від 01 квітня 2026 року у справі № 280/5808/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/135416584> (дата звернення: 08.05.2026).
5. Постанова Верховного Суду від 09 квітня 2026 року у справі № 380/20009/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/135567403> (дата звернення: 08.05.2026).
6. Постанова Верховного Суду від 05 червня 2025 року у справі № 520/2073/25. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/127920711> (дата звернення: 11.05.2026).
7. Постанова Верховного Суду від 07 листопада 2024 року у справі № 520/5995/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/122882856> (дата звернення: 11.05.2026).
8. 8.Постанова Верховного Суду від 28 червня 2023 року у справі № 160/11478/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/111884041> (дата звернення: 11.05.2026).
9. Постанова Верховного Суду від 04 жовтня 2023 року у справі № 160/19575/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/113935238> (дата звернення: 11.05.2026).
10. Постанова Верховного Суду від 08 травня 2025 року у справі № 520/21190/24. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/127204819> (дата звернення: 11.05.2026).

Володимир ДЕМИДЕНКО,

професор кафедри конституційного права
Національної академії внутрішніх справ,
кандидат юридичних наук, доцент

Наталія КАМІНСЬКА,

провідний науковий співробітник
відділу міжнародного права та права Європейського Союзу
Інституту держави і права імені В.М. Корецького
Національної академії наук України,
доктор юридичних наук, професор

АНТИНОМІЯ СУБСИДІАРНОСТІ ТА ВОЄННОГО ЦЕНТРАЛІЗМУ КРІЗЬ ПРИЗМУ СТАНДАРТІВ РАДИ ЄВРОПИ ЩОДО АВТОНОМІЇ МУНІЦИПАЛЬНИХ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ

Динаміка муніципально-правових відносин підтверджує їх комплексний і багатогранний характер, демонструє зростання сучасних викликів – від збройних конфліктів до цифровізації. Останні зумовлюють значні законодавчі новації та інституційно-організаційні трансформації. Запровадження і тривала дія воєнного стану в Україні, з огляду на повномасштабне вторгнення росії з 2022 року, пов'язані з цим втрати та загрози, у тому числі кібератаки, руйнування об'єктів критичної інфраструктури Української держави, зумовили необхідність перегляду державних стратегій і програм, системи організації та функціонування публічної влади на центральному і місцевому рівнях, відповідних концептуальних засад, законодавчої основи й правозастосовної практики. Особливо вразливими вбачаються безпека територіальної громади, суспільства і держави, життя і здоров'я людини, фінансова стійкість і стабільність тощо.

Як у мирний час, так і особливо в умовах дії правового режиму воєнного стану, загострюються питання самодостатності територіальних громад, належного і реального забезпечення дотримання міжнародних стандартів. Наприклад, Європейською хартією місцевого самоврядування 1985 року, прийнятою Радою Європи, регламентовано стандарти субсидіарності (ст. 4), деталізовано стандарти фінансової автономії, точніше фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування (ст. 9) тощо. Зокрема, йдеться про право органів місцевого самоврядування в рамках національної економічної політики на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень; диверсифікованість і гнучкість фінансових систем, що становлять підґрунтя ресурсів органів місцевого самоврядування, повинні забезпечувати можливість приводити наявні ресурси, наскільки це практично можливо, у відповідність до реального зростання вартості виконуваних завдань; захист найслабших у фінансовому відношенні органів місцевого самоврядування передбачає запровадження процедур бюджетного вирівнювання або аналогічних заходів з метою подолання наслідків нерівного розподілу потенційних джерел фінансування і фінансового навантаження. [1]. Усе це не повинно звужувати свободу дій органів місцевого самоврядування в межах їх відповідальності.

Названа Європейська хартія місцевого самоврядування, належним чином ратифікована законом 1997 року, є частиною національного законодавства і передбачає відповідні міжнародні зобов'язання. Однак неодноразово дослідники підкреслювали суттєві проблеми на шляху їх виконання, певну неузгодженість національного законодавства із зазначеними стандартами, що ще більше поглибилась з реформою децентралізації та її наслідками [2-4]. Очевидним є вплив бюджетної децентралізації на стійкість місцевих фінансів в умовах глобальних ризиків, формування адаптивної фінансової системи, здатної ефективно реагувати на зовнішні виклики, зокрема пандемії, енергетичні кризи та воєнні дії. Попри певне розширення фінансових повноважень місцевих органів влади, у періоди кризових явищ спостерігається концентрація ресурсів на державному рівні задля

забезпечення макрофінансової стабільності. Порівняльне вивчення іноземних моделей децентралізації (Канади, Франції, Швейцарії, Німеччини, Польщі, Греції) доводить, що високий рівень фінансової автономії підвищує гнучкість місцевих бюджетів, проте потребує дієвих інструментів міжбюджетного вирівнювання для запобігання регіональним диспропорціям. На цій основі закономірний висновок, що подальший розвиток бюджетної децентралізації має ґрунтуватися на поєднанні фінансової автономії з ефективними механізмами солідарності, що забезпечить стійкість публічних фінансів і сталий розвиток територій у післявоєнний період [5-6].

Безумовно, важливим є забезпечення стійкості фінансової системи України, з урахуванням пріоритетів обороноздатності й національної безпеки, національної згуртованості і єдності, територіальної цілісності. Тому актуалізувались питання так званого воєнного централізму, усунення системних ризиків фінансового сектору загальнонаціонального і локального масштабів. Як вже раніше зауважували, рівень взаємозалежності муніципальної фінансової стійкості й відповідної дієвості муніципальної влади, утвердження й забезпечення конституційних і, зокрема, муніципальних прав і свобод людини буде посилюватися в перспективних умовах зменшення інтенсивності воєнної агресії проти України та подальшої нагальної потреби післявоєнного відновлення економічно привабливих деокупованих територій України. Водночас максимально дієво забезпечити відновлення звільнених територій України можливо лише за умови прямого залучення до цих процесів муніципальної влади на засадах субсидіарності [7].

Законодавчі зміни в останні роки зумовлені недостатнім наповненням державного і місцевих бюджетів, незбалансованістю бюджетних надходжень у період дії воєнного стану, зменшенням зовнішньої фінансової підтримки України й інвестиційної привабливості, корупційними та іншими ризиками. Ряд законодавчих новацій, зокрема у частині змін до Бюджетного кодексу України, негативно позначився на матеріально-фінансовій основі системи місцевого самоврядування, реалізації прав і свобод людини [7-9], взаємодії влади та бізнесу, громадянського суспільства.

Враховуючи тривалу агресію росії проти України, зростання фінансових та інших збитків, одним з актуальних завдань залишається пошук системних й ефективних заходів у напрямі зміцнення муніципальної фінансової стійкості, обґрунтованих компромісних рішень між розміром місцевих податків і зборів та необхідністю збереження бізнес-активності, інвестиційної діяльності, фінансової безпеки та стабільності, збалансованості у процесі реалізації фіскальної й інших функцій держави на загальнодержавному та муніципальному рівнях. Україна як держава-учасниця Ради Європи й в недалекому майбутньому ЄС покликана належно імплементувати у чинне і майбутнє післявоєнне законодавство стандарти субсидіарності, фінансової та інших видів автономії місцевого самоврядування, локальної демократії в умовах миробудівництва і цифровізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Європейська хартія місцевого самоврядування 1985 року, ратифікована Законом № 452/97-ВР від 15.07.1997. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036 (дата звернення: 15.04.2026).
2. Камінська Н.В. Європейська система місцевого і регіонального самоврядування та Україна: монографія Київ: КНТ, 2014. 414 с.
3. Даудова Г., Бондар Г. Функціонування органів місцевого самоврядування в умовах фінансової децентралізації. *Теорія та практика державного управління*. 2017. № 1 (56). URL:http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2017-1/doc/3_01.pdf.
4. Солодкий С., Левонюк Т., Баласанян В. та ін. Взаємозв'язок між децентралізацією та європейською інтеграцією. (2020). URL:http://neweurope.org.ua/wp-content/uploads/2020/02/Decentralization_ukr_web-2.pdf (дата звернення: 15.04.2026).
5. Бондарук, Т. Бюджетна децентралізація та стійкість місцевих фінансів в умовах глобальних шоків. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, 2025. № 1(11).

- C. 246–263. <https://doi.org/10.58423/2786-6742/2025-11-246-263> (дата звернення: 15.04.2026).
6. Андрейків А. Міжнародно-правові стандарти економічної співпраці в період криз: особливості теорії та судової практики. *Слово Національної школи суддів*. 2025. № 3(52) С. 180–189. [https://doi.org/10.37566/2707-6849-2025-3\(52\)-16](https://doi.org/10.37566/2707-6849-2025-3(52)-16) (дата звернення: 15.04.2026).
 7. Демиденко В.О. Місцеві бюджети в умовах правового режиму воєнного стану в Україні та їх еволюційний потенціал. *Муніципальна реформа в контексті євроінтеграції України: позиція влади, науковців, профспілок та громадськості: Збірник тез доповідей Десятої щорічної всеукраїнської науково-практичної конференції* (м. Київ, 17 січня 2025 р.). С. 56–59.
 8. Демиденко В.О. Гібридні загрози стійкості державного та муніципального управління в умовах переходу до низької воєнної інтенсивності. *Актуальні проблеми забезпечення державної безпеки*. матеріали III Всеукраїнська науково-практична Конференція (м. Київ, 31 жовтня 2025 р.). Київ: Київський інститут Національної гвардії України, 2025. С. 357–361.
 9. Сторонянська І.З., Беновська Л.Я. Зміни у розподілі доходів від ПДФО як виклик для системи фінансового вирівнювання місцевих бюджетів в умовах війни. *Регіональна економіка*. 2023. № 3. С. 110–120. DOI: <https://doi.org/10.36818/1562-0905-2023-3-10> (дата звернення: 15.04.2026).

Остап ДУТЧАК,

аспірант III року навчання кафедри публічного права

Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

ЕВОЛЮЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Постановка проблеми. Згідно з п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України «система оподаткування, податки і збори» встановлюються «виключно законами України» [1]. Базовим законом України, що встановлює систему оподаткування, регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків та зборів, тобто визначає їх вичерпний перелік та порядок їх справляння, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, повноваження контролюючих органів, компетенцію та обов'язки їх посадових осіб під час здійснення ними податкового контролю, відповідальність за порушення податкового законодавства, є Податковий кодекс України (далі ПКУ). У його ст. 2 зазначено, що будь-які зміни приписів цього Кодексу можливі тільки шляхом внесення змін до нього [2]. Отже, прослідкувати еволюцію правового регулювання оподаткування в Україні в умовах воєнного стану можна, лише проаналізувавши ці зміни, причому не усі без винятку, яких було надзвичайно багато і в межах цього дослідження їх усі розглянути неможливо, а тільки ті, які відзначалися принциповим значенням для податкової політики держави та виявилися доленосними для еволюції правового регулювання оподаткування в Україні в умовах воєнного стану.

Метою дослідження є обґрунтоване виокремлення якісно відмінних між собою етапів законодавчого регулювання оподаткування в Україні в умовах воєнного стану за критерієм його мети та позиціонування найпринциповіших особливостей відповідного податкового законодавства України.

За **методологічну основу дослідження** нами обрано системний підхід, загальнонаукові принципи об'єктивності та історизму, герменевтичний і порівняльно-правовий методи пізнання.

Виклад основних результатів дослідження. Оскільки правове регулювання оподаткування, інакше кажучи, податкове право, відповідно до його природи, є системою, то найадекватніше прослідкувати його еволюцію як системи можна лише за критерієм зміни цілей (мети) цієї системи на різних етапах її розвитку. Впродовж повномасштабної російсько-української війни, як переконує системний та порівняльно-правовий аналіз, український законодавець тричі принципово змінював мету правового регулювання оподаткування.

З початку цієї війни та до середини 2023 р. він намагався реалізувати так звану *ліберальну концепцію податкового права*. Її поява була зумовлена, на нашу думку, головною необхідністю подолання надмірного одержавлення податкового права України, яке сформувалося у передвоєнні роки її розвитку, а також кардинальною зміною ієрархії та характеру публічних потреб ключових суб'єктів податкових відносин під час війни – держави та платників податків. Якщо до початку цієї війни їх цілі у податкових відносинах зазвичай були протилежними або суперечливими, то уже із самого початку повномасштабної російсько-української війни їх цілі у податкових відносинах збіглися та набули яскраво вираженого безпекового характеру. На це також вплинули нові фіскальні ризики для держави й платників податків.

Першими сигналами щодо впровадження ліберальної концепції податкового права в Україні стали Закони України від 03.03.2022 р. №2115-IX з промовистою назвою «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» та №2118-IX, у якому законодавець вперше застосував нову категорію вітчизняного податкового права – *«відсутність у платника податку можливості вчасно виконати свій податковий обов'язок»* [3].

Розгорнутий виклад ліберальна концепція податкового права України знайшла у Законах України від 15.03.2022 р. №2120-IX [4] та від 24.03.2022 р. №2142-IX [5]. У

них містилося законодавче ядро ліберальної концепції податкового права України, яке було розвинуте й конкретизоване в ряді інших податкових законів України. Квінтесенція ліберальної концепції податкового права України полягала у впровадженні нею презумпції невинуватості платника податків за умови об'єктивної неможливості виконання ним власного податкового зобов'язання перед державою та у непритягненні до безвинної відповідальності.

Нездоланною юридичною проблемою ліберальної концепції податкового права України виявились його процедурні й процесуальні норми, пов'язані передусім з порядком легітимного підтвердження в умовах війни платником податків його неможливості належного виконання податкових зобов'язань перед державою. Ключова фактична проблема цієї концепції податкового права по суті звелася до того, що половина платників податків України, які мали можливість сплачувати податки, оскільки були успішними підприємцями, ухилялися від цього, внаслідок чого фіскальна функція оподаткування принципово звузилась. Це змусило державу шукати альтернативу ліберальній концепції податкового права.

Нею виявилась *перехідна (змішана, в іншій термінології) концепція податкового права України*. Її законодавче ядро де-факто звелось до Закону України від 30.06.2023 р. №3219-IX [6]. Але задум вітчизняного законодавця, на нашу думку, у цьому разі виявився ще дискусійнішим, ніж його матеріалізована ідея впровадити ліберальну концепцію податкового права. Зокрема, ключова мета цього закону головно зводилась до повернення випробуваних довоєнних юридичних конструкцій і норм податкового права, попри те, що умови їх застосування докорінно змінилися. У такий спосіб Парламент України прагнув повернути податковому законодавству України його головну фіскальну спрямованість, не наголошуючи на цьому особливо, а також, по-друге, не спровокувати цим самим ще однієї хвилі відтоку платників податків з вітчизняних теренів у привабливіші податкові юрисдикції передусім держав-членів ЄС.

Окрім вищезазначеного закону, державою було ухвалено на розвиток підходів, закладених у ньому, ще цілий ряд інших податкових законів. Їх сенс зводився до

розширення податкової бази, підвищення ставок оподаткування, інтенсифікації оподаткування підприємств та збільшення акцизних платежів, вдосконалення оподаткування доходів фізичних осіб, адміністрування податків і зборів, проведення цілого ряду інших змін в податковій політиці держави.

Проте непослідовність і половинчатість цієї політики призвели до того, що і перехідна (змішана) концепція податкового права України не забезпечила настання очікуваних від неї результатів – досягти фіскальної стійкості України та її фінансової безпеки за рахунок податкових надходжень.

Під тиском головних внутрішніх чинників, а також зовнішніх партнерів по антиросійській коаліції Україна була змушена виробити й запровадити якісно ще іншу концепцію її податкової політики. Нею стала так звана *концепція фіскальної консолідації її податкового права*. Нормативним втіленням цієї концепції став Закон України від 10.10.2024 р. № 4015-IX, який набув чинності з 01.01.2025 р. [7]. Він принципово відрізняється від усього попереднього податкового законодавства України перших трьох років війни, передусім його відвертою та послідовною, системною фіскальною спрямованістю. Зокрема, ним базова ставка на прибуток підприємств була збільшена до 50 відсотків, а з 2024 р. вона була поширена і на оподаткування прибутку банків; на 25 відсотків було збільшено базову ставку податку на прибуток інших фінансових установ, контрольованих іноземних компаній та на виплати дивідендів фінустановами [7].

Принциповою інновацією цього закону стало запровадження авансових податкових платежів з метою збалансування бюджетних надходжень в умовах війни. Їх було поширено на усіх платників податків, які здійснюють роздрібну торгівлю пальним або займаються обміном іноземної валюти, а також запроваджено сплату воєнного збору у розмірі 10 відсотків платниками єдиного податку I, II та IV груп. Для усіх інших платників податків воєнний збір було збільшено до 5 відсотків [7]. Водночас як засвідчив досвід реалізації цього закону, він також не зміг забезпечити достатніх фіскальних надходжень для потреб оборони України.

Висновки. Еволюція правового регулювання оподаткування в Україні в умовах воєнного стану охопила ліберальну, перехідну (змішану) концепції та концепцію його фіскальної консолідації. Для них усіх найхарактернішими властивостями виявились їх доктринальна різновекторність, реактивний характер та недостатнє теоретичне осмислення та узгодження їх цілей, фрагментарне законодавче втілення відповідних ідей. Жодна із цих концепцій податкової політики України не досягла передбачуваних ними цілей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 28.03.2026).
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. 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-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20> (дата звернення: 28.03.2026).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20> (дата звернення: 29.03.2026).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2025 № 2142-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20> (дата звернення: 29.03.2026).

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20> (дата звернення: 30.03.2026).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України від 10.10.2024 № 4015-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20> (дата звернення: 03.04.2026).

Володимир КІСТЯНИК,
адвокат,
кандидат юридичних наук

ОСОБЛИВОСТІ СУДОВОЇ АРГУМЕНТАЦІЇ ФОРС-МАЖОРУ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ КРИЗЬ ПРИЗМУ ПРИНЦИПУ ПРОПОРЦІЙНОСТІ У ПРАКТИЦІ СУДУ ЄС

Проблематика функціонування публічних фінансів в умовах воєнного стану набуває особливої наукової та практичної значущості. Сучасні соціально-економічні та безпекові виклики зумовлюють необхідність певного рівня переосмислення підходів до реалізації податкової політики держави та пошуку збалансованих рішень між принципом фіскальної достатності та принципом соціальної справедливості, закріпленими у ПК України, з урахуванням впливу форс-мажорних обставин, що можуть суттєво змінювати обсяг бюджетних ресурсів та можливості виконання зобов'язань держави.

Відповідно до підпункту 4.1.5 пункту 4.1 статті 4 ПК України, принцип фіскальної достатності визначається як встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Своєю чергою, відповідно до підпункту 4.1.6 цього ж Кодексу, принцип соціальної справедливості характеризується як установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [1].

У контексті співвідношення зазначених засад податкового законодавства, в умовах воєнного стану, нагальної важливості набуває питання уточнення деяких юридичних критеріїв форс-мажору як підстави для звільнення від виконання податкових зобов'язань.

В умовах нормозастосування практики адміністративних судів постає закономірне питання щодо пошуку належного механізму вдосконалення судової

аргументації форс-мажору з метою досягнення системної рівноваги під час застосування вищезазначених принципів податкового законодавства.

Поряд із наявними теоретико-прикладними інструментами доцільним є застосування цивілізаційного підходу для вирішення зазначеної проблематики. Саме такий метод зумовлений історичним вибором українського народу на користь інтеграції України до Європейського Союзу (далі – «ЄС»), який закріплений на конституційному рівні та зумовлює актуальність звернення до судової практики ЄС для глибшого осмислення порушеної проблеми.

Доречним доповненням до наведеного твердження, є також погляд Верховного Суду з цього питання. Зокрема, мова йде про позицію, яка викладена у постанові від 08 вересня 2021 року у справі № 640/3041/20, де у п. 51 зазначалось, що з огляду на початок дії Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, правові позиції, сформульовані у рішеннях Суду ЄС, можуть враховуватися адміністративними судами як аргументація, міркування стосовно гармонійного тлумачення національного законодавства України згідно з усталеними стандартами правової системи Європейського Союзу, однак не як правова основа (джерело права) врегулювання відносин, стосовно яких виник спір [2].

З огляду на вищезазначене, для характеристики форс-мажору у податкових правовідносинах, доцільним є, серед іншого, звернутися до нормозастосування конструкцій, які використовуються під час судової аргументації в ЄС.

Одним із базових нормативних фундаментів для аналізу цього питання може виступити Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість (далі – «Директива»), зокрема, стаття 273 цієї Директиви, яка формулює принцип пропорційності. Згідно із цією статтею 273 Директиви, держави-члени можуть накладати інші обов'язки, що їх вони вважають необхідними для забезпечення правильного утримання ПДВ та запобігання ухиленню від оподаткування, за умови однакового ставлення до внутрішніх операцій та операцій, які оподатковували особи здійснюють між державами-членами, і за умови,

що такі обов'язки не призводять до формальностей, пов'язаних з перетином кордонів, у торгівлі між державами-членами [3].

Отже, у контексті вказаної проблематики, положення ст. 273 Директиви свідчать, що застосування форс-мажору у податкових правовідносинах має оцінюватися крізь призму принципу пропорційності: навіть за наявності широких дискреційних повноважень держав-членів щодо встановлення податкових зобов'язань, такі заходи не повинні виходити за межі необхідного для досягнення легітимної мети. Відтак, у практиці ЄС, форс-мажор виступає не лише як обставина, що впливає на відповідальність платника податків, але і як критерій для перевірки того, чи є втручання держави у сферу податкових правовідносин пропорційним, обґрунтованим і таким, що не створює надмірного тягаря для платника податків.

Таким чином, закріплений у Директиві принцип пропорційності зумовлює необхідність оцінки застосування форс-мажору не лише на нормативному рівні, але й у площині практичної аргументації, що, як один із прикладів, знаходить своє відображення у судовій практиці Суду ЄС.

Так, зокрема, критерії пропорційності у цій категорії податкових спорів, викладені у рішенні Суду ЄС від 14 листопада 2024 року у справі № C-613/23 [Herdijk]. Ця справа стосувалася відповідальності директора за податкові борги операційної компанії, яка не виконала обов'язок повідомлення про неспроможність сплати податків. У справі було оскаржено рішення податкового органу Нідерландів, який поклав на директора відповідальність за несплачені податки. Суд визнав директора відповідальним за несплату податків за період до його відставки 29 березня 2019 року, але не за лютий 2019 року, оскільки він уже не був директором. Суд наголосив на важливості осмислення форс-мажору у податковому праві з погляду податкової відповідальності керівника підприємства [4].

Надалі, Суд ЄС у справі № C-613/23 [Herdijk], аналізуючи обставини форс-мажору, сформулював висновки щодо застосування принципу пропорційності у сфері податкових правовідносин, зазначивши таке:

– статтю 273 Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року щодо спільної системи податку на додану вартість потрібно тлумачити у контексті принципу пропорційності таким чином, що вона не створює перешкод для застосування національного законодавства, яке передбачає, що директор юридичної особи, який не виконав обов'язок повідомлення про неспроможність сплатити податковий борг з податку на додану вартість, може бути звільнений від солідарної відповідальності за такий борг лише після належного доведення того, що невиконання зазначеного обов'язку не є наслідком його особистих дій або бездіяльності. При цьому національне законодавство не обмежує доведення цих обставин виключно випадками форс-мажору, а надає директору право посилалися на будь-які об'єктивні чи суб'єктивні фактори, які свідчать про відсутність його відповідальності за невиконання обов'язку;

– додатково, статтю 273 потрібно тлумачити у тому сенсі, що вона не перешкоджає національному законодавству встановлювати, що директор юридичної особи, який не повідомив про неспроможність сплатити податковий борг, зберігає солідарну відповідальність за сплату податкового зобов'язання за певний період, навіть якщо він був звільнений від солідарної відповідальності за інший період. Таке звільнення можливе за умови належного доведення добросовісності дій директора та підтвердження того, що протягом попередніх трьох років він проявляв всю необхідну обачність, яка властива розсудливому підприємцю для запобігання неспроможності юридичної особи виконати свої податкові зобов'язання, та відсутності його участі у зловживаннях або шахрайських діях [4].

Таким чином, застосування адміністративними судами принципу пропорційності під час розгляду питання форс-мажору, дозволяє забезпечити збалансовану реалізацію податкових правовідносин, поєднуючи фіскальні та соціальні функції податкової системи в умовах кризових обставин, зокрема під час її воєнного стану. Принцип фіскальної достатності гарантує фінансування бюджету, а принцип соціальної справедливості враховує платоспроможність платників, без надмірного тягаря для окремих суб'єктів. У цьому випадку, важливим є зміст судової

аргументації принципу пропорційності, який може включати такі етапи: визначення легітимної мети заходу, оцінку його придатності для використання та необхідності, зважування економічних інтересів держави та соціальних прав платника податків.

Аналіз практики Суду ЄС у справах щодо застосування форс-мажору, зокрема у справі № C-613/23 [Herdijk], свідчить про те, що принцип пропорційності виступає одним із ключових інструментів оцінки обґрунтованості заходів, вжитих державою. Його застосування дає змогу здійснювати комплексну перевірку поведінки платника податків з погляду добросовісності, а також сприяє формуванню усталеної судової практики у контексті реагування на кризові явища у фінансовій системі держави, включно під час дії воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.04.2026).
2. Постанова Верховного Суду від 08.09.2021 у справі № 640/3041/20. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/99459130> (дата звернення: 03.04.2026).
3. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про спільну систему податку на додану вартість. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928 (дата звернення: 06.04.2026).
4. Judgment of the Court of Justice of the European Union of 14 November 2024 in Case C-613/23 [Herdijk]. URL:<https://juris.curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=%25222006%252F112%252F%2522%2B%2522force%2Bmajeure%2522&docId=292279&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2285345#ctx1> (date of access: 08.04.2026).

Антон МОНАЄНКО,

головний науковий співробітник

відділу публічно-правових досліджень

Інституту правотворчості та науково-правових експертиз

НАН України, доктор юридичних наук

професор, заслужений юрист України

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ СПЛАТИ ПДВ В ЄС: ВИСНОВКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Правове регулювання системи ПДВ встановлено Директивою Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему ПДВ, яка створює спільну рамкову модель оподаткування ПДВ, що застосовується у всіх державах-членах ЄС і є важливим елементом функціонування його внутрішнього ринку. Система ПДВ у ЄС базується на таких принципах, як-от: податковий нейтралітет, справляння ПДВ на кожній стадії постачання з правом на відрахування, оподаткування у країні кінцевого споживання.

Так, наприклад, покупець імпортованого в ЄС товару, що купується на цифровій платформі (маркетплейсі), сплачує онлайн суму товару включно з ПДВ, а цифрова платформа (маркетплейс) акумулює цю суму онлайн сплаченого ПДВ, декларує її в державі-члені ЄС, в якій платформа (маркетплейс) має реєстрацію, і перераховує її через систему Import One-Stop Shop (IOSS) в державу-член своєї реєстрації. Далі держава реєстрації цифрової платформи (маркетплейсу), в особі відповідного компетентного органу, розподіляє сплачені суми ПДВ між державами-членами ЄС, де фактично відбуватиметься споживання імпортованого в ЄС товару, придбаного онлайн покупцем на цифровій платформі (маркетплейсі). Використовуючи такий механізм обміну податковою інформацією, запроваджений Директивою Ради (ЄС) 2021/514 від 22 березня 2021 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування (DAC7), податкові органи держав-членів ЄС тепер мають у своєму розпорядженні ширший набір інструментів співпраці

для виявлення та боротьби з різними формами податкового шахрайства, ухилення від сплати податків.

Попри формальну гармонізацію, функціонування системи ПДВ у ЄС супроводжується низкою проблем, які впливають як на ефективність адміністрування цього податку, так і на функціонування внутрішнього ринку ЄС.

Однією з найсерйозніших проблем є масштабне транскордонне шахрайство з ПДВ, зокрема так звані «карусельні» схеми. Механізм «карусельних» схем базується на особливостях системи ПДВ в ЄС: вивезення товарів з однієї держави-члена ЄС до іншої держави-члена (в межах внутрішньосоюзової торгівлі) оподатковується за нульовою ставкою ПДВ у державі відправлення, під час імпорту у цю другу державу-член ПДВ має бути задекларовано та сплачено імпортером. Шахрайство виникає тоді, коли один з учасників ланцюга постачання товару продає товар на внутрішньому ринку ЄС з нарахуванням ПДВ, але зникає, не сплативши цей ПДВ до бюджету держави-члена ЄС, до якої був завезений товар, тоді як інші учасники ланцюга постачання цього товару заявляють право на відрахування або відшкодування ПДВ. Так, товар може багаторазово бути в обігу між державами-членами ЄС, а кожен новий цикл такого обігу товару може створювати нове відрахування або відшкодування ПДВ, хоча податку реально не було сплачено (той самий товар може кілька разів перетинати кордон між державами-членами, наприклад, мобільні телефони, комп'ютерна техніка, або фізично взагалі не переміщатись).

Суд справедливості ЄС (далі – Суд ЄС) неодноразово займав відповідну правову позицію щодо вище означеного питання. Так, у рішенні від 6 липня 2006 року Суд ЄС в об'єднаних справах C-439/04 *Axel Kittel v Belgian State* and C-440/04 *Belgian State v Recolta Recycling SPRL* зазначає, що суд, що подає запит, має відмовити у праві на відрахування ПДВ, якщо з урахуванням об'єктивних факторів встановлено, що платник податків знав або мав знати, що своєю покупкою він бере участь в операції, пов'язаній з шахрайським ухиленням від сплати ПДВ, і робить це навіть тоді, коли відповідна операція відповідає об'єктивним критеріям, які є основою понять «постачання товарів, здійснене платником податків, який діє як такий» та «економічна

діяльність». В такій ситуації платник податків допомагає особам, які вчинили шахрайство, та стає їхнім співучасником. Якщо податкові органи виявлять, що право на відрахування ПДВ було реалізовано шахрайським шляхом, їм дозволено вимагати повернення відрахованих сум ретроактивно [1].

«Карусельні» схеми створюють значні бюджетні втрати для держав-членів ЄС. Для протидії таким різним схемам та фінансовим злочинам загалом у ЄС було створено Європейську прокуратуру (розслідування у справах, пов'язаних з підозрами у зловживаннях із ПДВ, митними та правопорушеннями у сфері державних закупівель тощо) у 2017 році, проте функціонувати вона розпочала з червня 2021 року. У 2025 році шахрайство з ПДВ та митні правопорушення оцінюються збитками приблизно в 45 млрд євро [2].

Так, наприклад, поняття зловживання відрахуванням ПДВ, тобто ситуації, коли платник податків укладає економічно необґрунтовану угоду, основною метою якої є отримання податкової вигоди, було визначено Судом ЄС у рішенні від 21 лютого 2006 року у справі C-255/02 *Halifax Plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*. Суд ЄС у справі C-255/02 сформулював положення про зловживання ПДВ, зокрема, що воно констатується за наявності виконання двох необхідних умов: транзакція відповідає формальним умовам, викладеним в Директиві Ради 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ і національному законодавстві, що надає податкову перевагу, яка суперечить цілям Шостої директиви щодо боротьби з відмиванням коштів; основною метою угод є отримання податкової переваги, укладення угоди не містить економічного чи комерційного обґрунтування [3].

Суд ЄС наголосив у рішенні від 9 грудня 2021 року у справі C-154/20 *Kemwater ProChemie s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství*, що у випадках, коли фактичний постачальник послуг не встановлений, а платник податку не надає доказів про статус постачальника (оподатковуваної особи), то в праві на відрахування щодо вхідного ПДВ має бути відмовлено. У такому випадку податковий орган не повинен доказувати, що платник податків здійснив шахрайство з ПДВ або, що він знав, що

угода, на яку він посилається для обґрунтування права на відрахування, пов'язана з таким шахрайством. Доказування покладається на платника податків [3].

Іншою ключовою проблемою є так званий податковий розрив з ПДВ, що є різницею між очікуваними доходами від ПДВ та фактично зібраною державою сумою ПДВ, яка свідчить про втрати ПДВ і є важливим показником ефективності податкових систем держав-членів ЄС. Такий розрив виникає через шахрайство, ухилення від сплати податків, банкрутство платників, помилки в адмініструванні ПДВ тощо.

Податковий розрив з ПДВ свідчить про структурні недоліки системи адміністрування ПДВ та застосовується для оцінки податкової дисципліни. Ініціативи ЄС в податковій сфері спрямовані, в тому числі на зменшення цього податкового розриву через реформу ПДВ в цифрову епоху (впровадження спеціальних схем звітування для цифрових платформ, електронне виставлення рахунків, спрощення адміністрування ПДВ через диджиталізацію, автоматизація відшкодування ПДВ, прозорість трансакцій в транскордонній торгівлі через інтернет тощо).

Попри існування Директиви 2006/112, система ПДВ у ЄС залишається недостатньо уніфікованою. Основними проблемами є: різні ставки ПДВ у державах-членах ЄС (Угорщина – 27%, Польща – 23%, Італія – 22%, Іспанія – 21%, Франція – 20%, Німеччина – 19%); різні пільгові режими; відмінності у національних процедурах адміністрування; різна судова практика національних судів держав-членів. У результаті економічні оператори, що здійснюють транскордонну діяльність, змушені враховувати значні регуляторні відмінності між державами-членами ЄС.

Проблемою для економічних операторів у ЄС залишаються затримки у відшкодуванні ПДВ, зокрема у випадках транскордонних витрат, коли компанія зареєстрована платником ПДВ в одній державі-члені ЄС, але несе витрати з ПДВ в іншій державі-члені ЄС (наприклад, при придбанні палива). У таких випадках відшкодування ПДВ здійснюється відповідно до Директиви Ради 2008/9/ЄС від 12 лютого 2008 року, що встановлює детальні правила повернення податку на додану вартість, передбаченого Директивою 2006/112/ЄС, платникам податків, які не зареєстровані в державі-члені повернення, але зареєстровані в іншій державі-члені,

яка передбачає подання платником ПДВ електронної заявки через державу своєї реєстрації та пересилання цієї заявки до держави, в якій сплачено ПДВ, що на практиці може супроводжуватися затримками державою, в якій сплачено ПДВ, відшкодування відповідних коштів цьому платнику ПДВ заявнику. Тут труднощі можуть виникати через різні національні процедури перевірок та відшкодування у державах-членах ЄС; ризикоорієнтовані механізми контролю, які запобігають податковому шахрайству; підозри у шахрайстві, фіктивні економічні операції. У таких схемах компанія заявляє вхідний ПДВ до відшкодування, але цей податок на попередньому етапі у ланцюзі постачання товару фактично міг не сплачуватися. Проте, все ж таки право на відшкодування ПДВ є фундаментальним елементом системи ПДВ в ЄС і не може обмежуватися без достатніх на це підстав.

Повертаючись до аналізу принципу податкового нейтралітету, варто зазначити, що цей принцип означає, що ПДВ не повинен створювати різних податкових наслідків для економічно подібних операцій. Однак на практиці застосовуються різні підходи до класифікації товарів і послуг; різне тлумачення податкових пільг; неоднакова практика застосування ставок ПДВ.

Суд ЄС у рішенні від 22 березня 2012 року у справі C-153/11 *Klub OOD v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* пояснив, що принцип нейтралітету ПДВ вимагає, щоб у контексті оподаткування бізнесу, інвестиційні витрати, понесені для його потреб і цілей, розглядалися як економічна діяльність, яка породжує негайне право на відрахування до сплати вхідного ПДВ. Отже, фізична особа, яка купує товари для цілей економічної діяльності у значенні другого абзацу статті 9(1) Директиви 2006/112, робить це як платник податку, навіть якщо товари не використовуються негайно для такої економічної діяльності [4].

Суд ЄС у рішенні від 28 липня 2016 року у справі C-332/15 *Astone* розглянув питання про те, чи Директива 2006/112 виключає національне законодавство, яке передбачає дворічний строк позовної давності для реалізації права на відрахування. Враховуючи встановлене в судовій практиці правило про те, що право на

відрахування, викладене в Директиві 2006/112, є невід'ємною частиною механізму ПДВ і в принципі не може бути обмеженим, з одного боку, проти принципу правової визначеності, який виключає можливість права на відрахування без будь-якого тимчасового обмеження, з іншого боку, Суд ЄС постановив таке. Строк давності, закінчення якого має наслідком застосування покарання для платника податків, який не був достатньо старанним і не вимагав відрахування вхідного податку, позбавляючи його права на відрахування, не можна вважати таким, що відповідає режиму, встановленому Директивою 2006/112, за умови, що, по-перше, цей строк давності застосовується таким же чином до аналогічних прав у податкових справах, заснованих на національному законодавстві та тим, що ґрунтуються на праві ЄС (принцип еквівалентності), і, по-друге, що він на практиці не робить неможливою або надмірно складною в реалізації права на відрахування (принцип ефективності). Суд ЄС також зазначив, що право на відрахування є фундаментальним елементом системи ПДВ, що має на меті забезпечити повний нейтралітет оподаткування всієї економічної діяльності, що воно в принципі не може бути обмеженим і має застосовуватись негайно до всіх податків, що справляються з операцій, пов'язаних із вхідними ресурсами [5].

Адміністрування ПДВ у ЄС залишається переважно на рівні держав-членів ЄС, оскільки цей податок адмініструється національними податковими органами держав-членів, а ЄС встановлює лише рамкові правила, що призводить до деякого обмеженого обміну інформацією між державами-членами ЄС та виникнення різних складнощів під час спільних перевірок.

Україні під час імплементації актів права ЄС у законодавство та у правозастосовній практиці необхідно застосовувати підходи ЄС в оподаткуванні ПДВ та відповідні рішення Суду ЄС з метою врахування усіх викликів, які стоять не тільки перед Україною, а й перед ЄС, а також правові позиції відповідних інституцій ЄС з метою набуття повноправного членства в ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Judgment of the Court (Third Chamber) of 6 July 2006. Axel Kittel v Belgian State (C-439/04) and Belgian State v Recolta Recycling SPRL (C-440/04). URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0439&qid=1772875814109> (дата звернення: 06.03.2026).
2. Європейська прокуратура просить більше повноважень через сплеск шахрайства в ЄС. URL:<https://sud.ua/uk/news/abroad/354900-evropeyskaya-prokuratura-prosit-bolshe-polnomochiy-iz-za-vspleska-moshennichestva-v-es> (дата звернення: 06.03.2026).
3. Антон Монаєнко, Мар'яна Куц, Наталя Атаманчук. Податкове шахрайство та підтвердження реальності господарських операцій у практиці Суду ЄС та Верховного Суду. URL:<https://jur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/podatkovye-shahraystvo-ta-pidtvverdzhennya-realnosti-gospodarskih-operaciy-u-praktici-sudu-es-ta-verho.html> (дата звернення: 06.03.2026).
4. Judgment of the Court (Second Chamber), 22 March 2012. Klub OOD v Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlennie na izpalnenieto' – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite. URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62011CJ0153> (дата звернення: 07.03.2026).
5. Judgment of the Court (Seventh Chamber) of 28 July 2016. Criminal proceedings against Giuseppe Astone. URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62015CJ0332> (дата звернення: 07.03.2026).

Олег ПРЕДМЕСТНИКОВ,

завідувач кафедри права Мелітопольського державного педагогічного
університету імені Богдана Хмельницького,
доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України

Анатолій ТІХОНОВ,

експерт Національного агентства із забезпечення якості вищої освіти,
здобувач спеціальності D8 «Право», Мелітопольський державний педагогічний
університет імені Богдана Хмельницького

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ДИРЕКТИВИ ЄС DAC7 В УКРАЇНІ: АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ЦИФРОВИХ ПЛАТФОРМ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Щомісяця мільйони українців отримують кошти через цифрові платформи та здебільшого навіть не замислюються над тим, що ці надходження утворюють об'єкт оподаткування. Відсутність реєстрації, жодної звітності, а подекуди й елементарного розуміння власних податкових зобов'язань – усе це живить тіньову економіку, яка у 2025 році сягнула 19,3 % ВВП [1, с. 5]. За умов тривалого воєнного стану, коли бюджетні надходження безпосередньо впливають на обороноздатність держави, ця прогалина набуває вже не лише фіскального, а й конституційного виміру, адже принципи рівності платників та справедливого розподілу публічних тягарів є не декларацією, а обов'язковими складовими частинами правової держави.

Нормативну основу для усунення зазначеної прогалини закладає Council Directive (EU) 2021/514 (DAC7) [2] – це акт, який зобов'язав держав – членів ЄС запровадити автоматичний обмін відомостями про доходи, зароблені через цифрові майданчики. У своїй технічній частині Директива відтворює підходи Типових правил Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) [3], водночас принципово відрізняючись від них за правовою природою: якщо правила ОЕСР

залишаються у площині *soft law*, то DAC7 є обов'язковим для виконання. Типові правила деталізують процедури *due diligence* та звітні формати [3, с. 6, 21-23], а Директива перетворює їх на юридичний обов'язок. Спільно ці два документи вибудовують архітектуру прозорості, у якій «релевантна діяльність» – це оренда нерухомості й транспорту, персональні послуги та продаж товарів [2; 3, с. 10-11].

Законодавча імплементація DAC7 в Україні затягнулася. Перший законопроект № 13232, внесений у квітні 2025 року, одразу наштовхнувся на серйозний спротив бізнесу, який убачав у запропонованих нормах надмірне регуляторне навантаження. Поштовхом до перезапуску процесу стала нова програма Extended Fund Facility Міжнародного валютного фонду (далі – МВФ), затверджена 26 лютого 2026 року: у ній детінізацію доходів цифрових платформ прямо названо структурним маяком [4, с. 6-7, 11]. Вже 6 квітня 2026 року група народних депутатів – Гетманцев Д. О., Мотовиловець А. В., Сова О. Г. та Железняк Я. І. зареєструвала законопроект № 15111-д [5], предметом якого є виключно впровадження норм DAC7 та оподаткування онлайн-доходів. Передбачається, що закон набере чинності 01 січня 2027 року, тоді як увесь 2026 рік відведено на розробку технічних протоколів.

Найбільш резонансна новація законопроекту – це покладання на цифрові платформи повноважень податкового агента. Відповідно до підпункту 14.1.180 статті 14 ПК України [6], такий агент нараховує, утримує й перераховує до бюджету податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО). По суті, це означає прирівнювання цифрових посередників до традиційних роботодавців – це підхід, який не закріплений у самій Директиві і є суто національною ініціативою. Для порівняння: у Німеччині Platform Tax Transparency Act обмежується лише інформаційними обов'язками, не зачіпаючи утримання податку [7, с. 189-191]. М. Нука та К. Zapolska влучно характеризують подібний механізм як перетворення платформ на «фіскальних агентів-інформаторів», що є кардинальним відступом від ролі нейтрального посередника [7, с. 178, 190]. Україна, отже, обрала гібридну конструкцію: інформаційний обмін поєднується з активним адмініструванням безпосередньо через платформу.

Для залучення учасників гіг-економіки до легального поля законопроект пропонує знижену ставку ПДФО – 5 %, яка разом із п'ятивідсотковим військовим збором дає сукупне навантаження у 10 % проти стандартних 23 %. Скористатися пільгою зможуть фізичні особи, що не мають статусу фізичної особи – підприємця (далі – ФОП), не залучають найманих працівників, заробляють не більше 834 мінімальних заробітних плат на рік і тримають кошти на спеціальному рахунку в уповноваженому банку. Окремо передбачено виняток для «дрібних продавців» із менш як 30 операціями на рік загальною сумою до 2 000 євро, вони взагалі не вважаються підзвітними [2]. Ліміти прив'язані до курсу НБУ на 01 січня звітного року і розраховуються в межах кожної платформи окремо, що теоретично відкриває можливість для розподілу доходів між різними операторами.

Науковий доробок останніх років переконливо підтверджує логіку реформи. G. Przekota та співавтори, дослідивши дані по 27 країнах ЄС за 2003–2022 роки, встановили: впровадження стандартного аудиторського файлу для цілей оподаткування (SAF-T) чи електронного декларування доходів фізичних осіб (E-PIT) корелює з медіанним скороченням тіньового сектору на 4-6 відсоткових пунктів; індекс цифрової економіки та суспільства (DESI) також демонструє обернений зв'язок із тіньовою активністю, коефіцієнт 0,6856 у 2019 році [8, с. 22-23]. Водночас ті самі автори фіксують небезпечну закономірність, що під час економічних криз тіньовий сектор зростає, причому в країнах з початково високим його рівнем і зростає особливо стрімко (коефіцієнт кореляції між рівнем 2019 року та приростом 2020 року становить 0,7587) [8, с. 14]. Воєнний стан, безперечно, є таким кризовим чинником і здатний знівелювати навіть добре сконструйовану реформу.

Правовий аналіз дозволяє виокремити три системні ризики, які супроводжують реформу. Перший стосується нерезидентів без постійного представництва - це покладання на них обов'язків податкового агента вимагає узгодження зі статтею 141 ПК України [6] та чинними міжнародними податковими конвенціями, а ця робота в законопроекті фактично не відображена. Другий ризик пов'язаний із масовою обробкою персональних даних: платформи, збираючи відомості про мільйони

продавців, набувають статусу контролерів даних з усіма відповідними зобов'язаннями [7, с. 185]. Третій і, мабуть, найделікатніший ризик - це конкурентна асиметрія: якщо легальні платформи виконуватимуть вимоги, а торгівля через месенджери й соціальні мережі залишатиметься поза контролем, це прямо суперечить принципу рівності платників за підпунктом 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 ПК України [6]. Без відповідей на ці питання гібридна модель ризикує залишитися лише на папері.

Підсумовуючи, зазначимо, що результати проведеного аналізу виходять за межі простої інвентаризації законодавчих норм.

Вибір України на користь гібридної моделі DAC7 зі статусом платформи як повноцінного податкового агента є кроком, на який не наважилася жодна держава-член ЄС при імплементації тієї самої Директиви. Чи свідчить це про регуляторну зрілість, чи, навпаки, про певну надмірну амбітність, відповідь дасть лише правозастосовна практика 2027–2028 років.

Принципова вразливість реформи, на наш погляд, криється не у правовому дизайні, він загалом виглядає технічно виваженим, а в тому середовищі, де норма має запрацювати. Знижене навантаження у 10 % є привабливим, проте лише для тих, хто готовий бачити у державі партнера, а не потенційну загрозу. Серед учасників гіг-економіки таке ставлення поширене далеко не повсюдно і зниження ставки саме по собі цього не змінить. Потрібен інший ресурс і це – довіра, якої в умовах воєнного стану хронічно бракує.

Парадокс, однак, полягає в тому, що воєнний контекст може одночасно виступати й перешкодою, і союзником реформи. Ті платники, які розуміють прямий зв'язок між власними податками й обороноздатністю країни, демонструють помітно вищу готовність до легалізації. Цей потенціал держава досі майже не використовує у комунікації щодо DAC7 і дарма.

Реформа матиме практичний ефект лише тоді, коли правозастосування буде справді рівним. Ситуація, за якої великі платформи сумлінно звітуватимуть, тоді як неформальні канали збуту (месенджери, закриті групи) залишатимуться поза будь-

яким контролем, не детінізує економіку, а лише перерозподілить її тіньовий сектор. Саме ця конкурентна нерівність між законослухняними операторами та месенджер-торгівлю видається нам найсерйознішим викликом для всієї конструкції реформи.

Зрештою, доля DAC7 в Україні залежатиме від того, чи зможе держава одночасно вирішити три взаємопов'язані завдання: надійно захистити персональні дані, які платформи збиратимуть у промисловому масштабі; забезпечити передбачуване і рівне правозастосування без ознак вибіркового тиску; нарешті переконати мільйони фрілансерів, кур'єрів і дрібних продавців у тому, що легалізація відповідає їхнім особистим інтересам. Якщо хоча б одне з цих завдань залишиться без відповіді, найретельніше написана норма перетвориться на красиву, але порожню декларацію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Озюменко Є. Ю. Реформа податкової системи як ключовий чинник зменшення рівня тіньової економіки. *Соціальний розвиток: економіко-правові проблеми*. 2025. № 9. С. 1–10. DOI: <https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.9.19> (дата звернення: 10.04.2026).
2. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. *Official Journal of the European Union*. 2021. L 104. P. 1–26. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32021L0514> (дата звернення: 10.04.2026).
3. OECD. Model Rules for Reporting by Platform Operators with Respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy. Paris: OECD Publishing, 2020. 39 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm> (дата звернення: 10.04.2026).
4. International Monetary Fund. Ukraine: Request for an Extended Arrangement under the Extended Fund Facility and Cancellation of the Current Arrangement. IMF Country

- Report. No. 2026/058. Washington, D.C.: IMF, 2026. 180 p. DOI: <https://doi.org/10.5089/9798229040464.002> (дата звернення: 10.04.2026).
5. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи, та оподаткування таких доходів» № 15111-д від 06.04.2026. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/69816> (дата звернення: 10.04.2026).
 6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.04.2026).
 7. Nyka M., Zapolska K. The Impact of the DAC7 Directive on the Functioning of Platforms and Platform Operators, from the Perspective of the Legal Model of Their Collaboration with Individuals. *Białostockie Studia Prawnicze*. 2024. Vol. 29, no. 2. P. 177–193. DOI: <https://doi.org/10.15290/bsp.2024.29.02.13> (дата звернення: 10.04.2026).
 8. Przekota G., Kowal-Pawul A., Szczepańska-Przekota A. Determinants of the Shadow Economy—Implications for Fiscal Sustainability and Sustainable Development in the EU. *Sustainability*. 2025. Vol. 17. Article 9033. P. 1–35. DOI: <https://doi.org/10.3390/su17209033> (дата звернення: 10.04.2026).

Олеся РАДИШЕВСЬКА,
суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
доктор юридичних наук, доцент

ПУБЛІЧНІ ФІНАНСИ У СФЕРІ ПРАВОСУДДЯ: НАЛЕЖНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ ПРОЦЕС, ВИКЛИКИ ВІЙНИ

Уже класичним є визначення Метра і Вчителя не одного покоління правників Лідії Воронової, яка поняття «публічні фінанси» розкривала через зв'язок виникнення держави та фінансових відносин з формуванням грошових фондів, які необхідні для існування органів публічної влади, і фінансуванням покладених на них функцій [1, с. 10]. Указані фонди – це публічні фінанси; частина публічно-правового регулювання фінансів, власником яких є держава і територіальні громади, як базис місцевого самоврядування.

Проте дискусія про визначення цих грошових фондів як «публічних / державних» і надалі точиться в експертних колах: з етимологічної точки зору означене поняття не знаходить свого єдиного усталеного формулювання та автентичного перекладу. Так, у Тезаурусі «EUROVOC», що розміщений на офіційній сторінці Верховної Ради України, запропоновано відповідники україномовного терміна «*державні фінанси*» з інших іноземних мов як «*public finance*» (англ.), «*finances publiques*» (франц.), «*finanze pubbliche*» (італ.), «*finanzen*» (нім.), «*finanzen*» (польс.), «*finanças públicas*» (порт.), «*finanze pubbliche*» (італ.), а також «*държавни финанси*» (болг.), «*государственные финансы*» (рос.) [2]. Така ознака, як «публічність», дозволяє застосувати до порядку розподілу витрат з указаних фондів коштів принцип більшості, що обґрунтований Володимиром Старосольським у праці «*Das Majoritätsprinzip*» (1916), як основу демократичного правопорядку, яка допомагає об'єднати інтереси індивідів в єдину публічну волю, що здійснюється, зокрема, і суддями [3, с. 125–129].

Повертаючись до питання забезпечення фінансування органів судової влади та оплати праці суддів і працівників суду, варто зауважити, що воно є складовою більшого широкого концепту *фінансової безпеки*, яка є важливим елементом незалежності судової влади [4, с. 11]. Факти неналежного фінансування або навіть його відсутності у державах, зокрема членах ЄС, мають серйозні наслідки, що потребують нагальної уваги. На жаль, це підтверджує тезу, висловлену майже 20 років тому Гі Ферхофштадтом, що нині Європа переживає кризу, і вихід із неї можливий лише після досягнення цілей, сформованих у п'яти ключових сферах: соціально-економічного врядування, інноваційних технологій, конструктивної дипломатії, сильної армії та незалежної судової системи [5, с. 45–53].

Отже, сьогодні публічні фінанси у сфері правосуддя на європейському континенті виконують насамперед стратегічні цілі в основі людиноцентризму – доктринального підходу, який проголошує людину, її потреби, права та самореалізацію найвищою цінністю. Отож кожна частина системи правосуддя – від міністерств юстиції та судів до механізмів альтернативного вирішення спорів і поліції, служб захисту прав споживачів і широкого кола неурядових організацій – працює на забезпечення і утвердження верховенства права та захисту прав людини [6, с. 14]. Це вимагає ретельного планування, достатнього бюджетування та розробки ефективних механізмів надання особам послуг у сфері правосуддя, у тісній координації з органами державної влади, відповідальними за планування таких бюджетів.

Процес фінансування судової влади можливо умовно поділити на три стадії: 1) визначення потрібного розміру фінансування; 2) виділення бюджетних коштів; 3) цільові витрати коштів. З набуттям незалежності та як держава-кандидат на членство у ЄС Україна не стоїть осторонь цих процесів і докладає максимальних зусиль для ефективної їх реалізації на кожному етапі. Нагадаємо, що статтею 130 Конституції України встановлено, що держава гарантує фінансування та належні умови для функціонування судів і діяльності суддів. Видатки на утримання судів окремо визначаються в Державному бюджеті України з урахуванням пропозицій Вищої ради правосуддя, а розмір винагороди судді встановлюється законом про

судоустрой. Ці, на перший погляд, беззастережні конституційні постулати уже декілька десятиліть новітньої історії судоустрою перевіряються «на міцність» (Рішення Конституційного Суду України від 24.06.1999 № 6-рп/1999, від 20.03.2002 № 5-рп/2002, від 01.12.2004 № 19-рп/2004, від 11.10.2005 № 8-рп/2005, від 22.05.2008 № 10-рп/2008, від 14.12.2011 № 18-рп/2011, від 03.06.2013 № 3-рп/2013, від 08.06.2016 № 4-рп/2016, від 08.07.2016 № 5-рп/2016, від 04.12.2018 № 11-рп/2018, від 18.02.2020 № 2-рп/2020, від 27.10.2020 № 13-рп/2020, від 13.09.2023 № 8-рп(II)/2023, від 26.03.2024 № 3-рп(II)/2024 тощо).

Так, з метою забезпечення незалежності суддів та авторитету правосуддя в частині належного фінансування та умов для функціонування судів, органів та установ системи правосуддя у 2027–2029 роках Вища рада правосуддя ухвалила звернення до Кабінету Міністрів України, де «підсвітила» нагальні проблеми у цій сфері [7]. Серед пріоритетних завдань визначено, зокрема: забезпечення в повному обсязі видатків на виплату суддівської винагороди, заробітної плати працівників апаратів судів, державних службовців, працівників патронатних служб, у порядку й розмірах, визначених законом; забезпечення конкурентних і привабливих для представників юридичної спільноти матеріальних стимулів; забезпечення збільшення фінансування державної житлової Програми «єОселя» для суддів, працівників апаратів (секретаріатів) судів, а також членів їх сімей; забезпечення належного фінансування поточних видатків діяльності судів (витрат на комунальні послуги, генератори, сучасні технічні засоби й обладнання, відновлення приміщень судових установ, пошкоджених (повністю зруйнованих) унаслідок бойових дій, електронне судочинство, діяльність Служби судової охорони); забезпечення повного та своєчасного фінансування видатків на виконання рішень судів на користь суддів, працівників апаратів судів та працівників органів і установ системи правосуддя.

Питання належного фінансового забезпечення судової системи невіддільно пов'язане з добробутом самих суддів та їхньою *доброчесністю*, що знайшло своє висвітлення у Наурській декларації про добробут суддів (2024) [8] та Висновку № 28 Консультативної ради європейських суддів (2025) [9]. Так, ключові рекомендації КРЕС

закріплюють, що ініціативи із захисту, сприяння та підтримки добробуту суддів мають відповідати таким принципам: визнавати добробут суддів необхідною умовою їхньої незалежності, неупередженості, якості правосуддя та дотримання верховенства права; забезпечувати розумні умови праці, навантаження й винагороду та запобігати надмірному стресу суддів; упроваджувати ефективні механізми моніторингу й реагування на загрози фізичній, психологічній та цифровій безпеці суддів і долати їх стигматизацію; проводити справедливую й прозору кадрову політику, підтримувати кар'єрний розвиток суддів, позитивне лідерство, інклюзивну судову культуру та належний баланс між професійним і приватним життям; використовувати допоміжні технології, зокрема штучний інтелект.

Ці та інші трансформації, що здійснюються у контексті виконання міжнародних зобов'язань у сфері європейської інтеграції та складних умовах воєнного часу, спрямовані на подальше проведення судової реформи та утвердження верховенства права. Прогрес України відстежується у рамках фінансової допомоги щодо виконання умов і рекомендацій, визначених у звітах Європейської Комісії щодо України в рамках пакета розширення, Меморандумі про економічну та фінансову політику з Міжнародним валютним фондом, Плані України в рамках Інструменту фінансування *Ukraine Facility*, а також Кредиту на підтримку України на 2026–2027 роки. З метою реалізації ініціатив, затверджених у Дорожній карті з питань верховенства права (2025), нещодавно Кабінетом Міністрів України прийнято Національну програму адаптації законодавства України до права ЄС (*acquis EC*) [10], у якій на понад тисячі сторінок викладено невідкладні заходи – маркери вступу, зокрема і щодо відновлення довіри суспільства та бізнесу до судової влади через її належне фінансування.

Проте довіра – це фундаментальна потреба суспільних відносин, чинник відкритості та взаємодії, під час якої існує *обов'язок держави* діяти в інтересах суспільства (у межах суспільного договору), який є основою стабільності розвитку кожного його члена, а також *право людини* на справедливий суд, порушення якого «може призвести до зниження довіри громадян до державної влади, загрожувати

реалізації гарантованого Конституцією України права людини і громадянина на судовий захист» [11], адже «обмеження фінансування судової влади є посяганням на її незалежність» [12].

Резюмуючи, констатуємо, що категорія «публічні фінанси у сфері правосуддя» пов'язана з низкою інших правових інструментів і процедур, зокрема управлінням (обігом) такими фінансами, формуванням публічної фінансової політики, функціонуванням публічної фінансової системи в цілому. Виклики воєнного часу та інтенсифікації євроінтеграційних процесів зумовлюють ускладнення співвідношення приватних і публічних інтересів у сфері публічних фінансів, їхнє протистояння, а іноді й конфлікти [13, с. 111]. Недостатність коштів для реалізації функцій держави, зокрема щодо захисту прав людини, потребує нагального виявлення та активних дій з боку компетентних органів, адже важливо досягнути рівноваги у задоволенні таких інтересів і беззаперечно дотримуватися аксіоми, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека є найвищою цінністю в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Воронова Л. К. Фінансове право України. Київ: Прецедент ; Моя книга, 2006. 448 с.
2. Державні фінанси: Тезаурус «EUROVOC». *База даних «Законодавство України»* / Верховна Рада України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/euro/uk-pl/1165> (дата звернення 06.04.2026).
3. Старосольський В. Принцип більшості / пер. з нім. К. Поліщука; вступ. стаття С. Стемпеня; упоряд. М. Петрів. Львів: Вид-во «Літопис», 2018. 312 с.
4. Independence, Accountability and Quality of the Judiciary ENCJ Report 2023-2024 / The European Network of Councils for the Judiciary. Rome, 14.06.2024. *ENCJ website*. URL:https://vkksu.gov.ua/sites/default/files/independence_accountability_and_quality_of_the_judiciary_encj_report_2023-2024.pdf (date of access: 06.04.2026).
5. Ферхофштадт Г. Сполучені Штати Європи: Маніфест для нової Європи / пер. з англ. С. Кокізіук. Київ: К.І.С., 2007. 65 с.

6. Toolkit for Access to Justice and People-Centred Justice Systems / OECD. Paris: OECD Publishing, 2025. 117 p. *OECD website*. URL:https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/toolkit-for-access-to-justice-and-people-centred-justice-systems_b1dd9b25/aecf7f78-en.pdf (date of access: 06.04.2026).
7. Про звернення Вищої ради правосуддя до Кабінету Міністрів України із пропозиціями щодо пріоритетних завдань фінансового забезпечення судової влади та її незалежності на 2027–2029 роки: рішення Вищої ради правосуддя від 26.02.2026 № 298/0/15-26. *Вебсайт Вищої ради правосуддя*. URL:<https://hcj.gov.ua/doc/doc/57438> (дата звернення: 06.04.2026).
8. Наурська декларація про добробут суддів: міжнародний документ ООН від 25.07.2024 / Управління ООН з наркотиків та злочинності. *UNODC website*. URL:https://track.unodc.org/track/uploads/res/track/resourcehub/2024/nauru_declaration_on_judicial_well-being_html/Nauru-Declaration-on-Judicial-Well-being.pdf (дата звернення: 06.04.2026).
9. Висновок № 28 (2025) Консультативної ради європейських суддів «Про важливість добробуту суддів для здійснення правосуддя»: міжнародний документ Ради Європи від 14.11.2025. *CoE website*. URL:<https://rm.coe.int/opinion-no-28-2025-of-the-ccje-published-2777-3381-6338-v-1/48802aca25> (дата звернення 06.04.2026).
10. Про затвердження Національної програми адаптації законодавства України до права ЄС (*acquis EC*): постанова Кабінету Міністрів України від 01.04.2026 №438. *Урядовий портал*. URL:<https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennia-natsionalnoi-prohramy-adaptatsii-zakonodavstva-ukrainy-do-prava-t10426> (дата звернення 06.04.2026).
11. Рішення Конституційного Суду України від 20.03.2002 № 5-рп/2002 у справі № 1-15/2002 (щодо пільг, компенсацій і гарантій). *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-02> (дата звернення 06.04.2026).

12. Case of The Court of Justice of the European Union C-64/16 «Associação Sindical dos Juízes Portugueses v Tribunal de Contas». Judgment of the Court (Grand Chamber) dated of 27.02.2018. *EUR-Lex*. URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62016CJ0064> (date of access: 06.04.2026).
13. Клімова С.М. Організаційно-правові основи управління публічними фінансами в Україні: дис. д-ра юрид. наук за спец. 12.00.07 / Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна. Харків, 2019. 559 с.

Вікторія ПАРИЦЬКА,

доцент кафедри права,

професійної та соціально-гуманітарної освіти

Закладу вищої освіти «Подільський державний університет»,

кандидат юридичних наук, адвокат

ЦІННІСНА ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВОПОРЯДКУ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВІЙНИ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ДОСВІД СУДУ ЄС

Тривала широкомасштабна війна закріпила безумовну домінанту фінансової функції як ключового внутрішнього інструменту мобілізації ресурсів для забезпечення обороноздатності держави та виживання суспільства. Проте євроінтеграційний вектор України вимагає забезпечення балансу між потребою у наповненні бюджету та одночасною імплементацією найвищих стандартів захисту прав людини. У контексті податкового права це означає передусім адаптацію до ціннісного базису податкового права ЄС, де пріоритетним орієнтиром виступає реалізація та захист фундаментальних людських прав. Ключовим інструментом цієї адаптації, який надав правам людини статусу центрального ціннісного наративу в межах податкового права ЄС стала Хартія ЄС про основоположні права [1]. Дослідник Грайн де Бурка слушно зауважує, що цей акт ознаменував зміну історичного вектора розвитку Співтовариства. Хартія, яка перетворилася на важливий інструмент формування оновленої етичної та нормативної парадигми Європейського Союзу. Це відбулося завдяки тому, що попередній акцент на розбудові спільного ринку як конституційного фундаменту поступився місцем системі фундаментальних цінностей, зміст яких виходить далеко за межі суто економічної доцільності [2]. Визначальна роль Хартії ЄС полягає у заповненні нею фундаментальних правових прогалин, зумовлених відсутністю загального процесуального акта – прототипу уніфікованого податкового кодексу ЄС. Вказані прогалини є наслідком в тому числі й складної структури податкових повноважень всередині ЄС та специфіки їх розподілу,

адже ЄС, з одного боку, володіє виключною компетенцією у митній сфері та спільною із країнами-членами компетенцією у сфері непрямого оподаткування (ПДВ, акцизи) [3] та, з іншого боку, позбавлений, внаслідок виняткової стриманості держав-членів ЄС щодо делегування власних повноважень та обмеження власного фіскального суверенітету, юрисдикції в питаннях прямого оподаткування [4]. З огляду на вказані обставини Хартія ЄС стає гарантом захисту інтересів платників податків під час реалізації фіскальних процедур на національному рівні [5], а також каталізатором гармонізації, що масштабує європейські стандарти та ціннісні орієнтири на внутрішні правопорядки держав-членів ЄС [6].

Для України такі концептуальні документи можуть відігравати роль стратегічного орієнтира. Відображаючи пошук розумного балансу між публічними інтересами Європейського Союзу та приватними інтересами платника податків – як тими, що впливають безпосередньо з податкових відносин, так і загальнолюдськими правами особи, – в умовах війни вони допоможуть віднайти баланс між публічним інтересом держави, яка воює (із її ключовою потребою фінансування сектору оборони та безпеки), та приватним інтересом платника податків. Причому пошук вказаного балансу необхідно здійснювати, керуючись основоположними європейськими цінностями, – верховенством прав людини та податковою справедливістю.

Методологічним підґрунтям такої реконцептуалізації виступає соціальний конструктивізм. У податково-правовому контексті він передбачає, що правова реальність не є наперед заданою даністю, а формується через усвідомлені дії суб'єктів, спрямовані на реалізацію «загальних цілей» [7]. Відтак конструктивність податкового права ЄС полягає у його здатності адаптувати фіскальний інтерес до антропоцентричного виміру, де людина виступає не об'єктом податкового тиску, а активним суб'єктом правопорядку, чії права інтегровані в саму структуру публічного інтересу.

Саме такої адаптації потребує українське податкове право. Квінтесенцією процесу узгодження українського податкового законодавства з європейським є його

гармонізація навіть за умови відсутності повної уніфікації текстів законів – через спільність етичних та правових стандартів, закріплених Хартією ЄС.

Практична ж імплементація ціннісного потенціалу Хартії здійснюється через прецедентне право Суду ЄС, який реалізує стратегію «негативної гармонізації» [8]. Цей механізм передбачає не пряме встановлення нових норм, а усунення національних перешкод, що суперечать фундаментальним свободам і правам людини. У цьому контексті прецеденти Суду ЄС виступають методологічним інструментом перевірки встановлених державою обмежень. Діяльність Суду ЄС спрямована на побудову прецедентної практики, в центрі якої перебуває пошук динамічної рівноваги між інтересами національних фіскальних систем та фундаментальними правами індивіда. У своїх рішеннях Суд послідовно впроваджує методологію перевірки пропорційності податкових обмежень, вимагаючи від держав-членів обґрунтування легітимності втручання через доведення наявності істотних причин чи цілей для застосування подібних обмежень до платників податків.

Зокрема, серед правомірних підстав для обмеження прав платників Суд ЄС у своїх рішеннях виокремлює такі, як необхідність підтримання ефективності та забезпечення стійкого податкового нагляду (у справі *Future Participations (1997)* [9]), забезпечення цілісності та внутрішньої логіки національних податкових систем (у справах *Wielockx (1995)*, *Lenz (2004)* [10]), протидія практикам мінімізації податкових зобов'язань та недобросовісному використанню податково-правових норм (у справі *Cadbury Schweppes (2006)* [11]) та ін. Процес ідентифікації та подальшого усунення Судом ЄС тих національних юридичних конструкцій, що вступають у колізію з європейськими стандартами, свідчить про утвердження прав особи як найвищого елемента в ієрархії цінностей Європейського Союзу. Для України, в межах її стратегічного курсу на гармонізацію із правовим простором ЄС, такий підхід актуалізує потребу в докорінній ціннісній трансформації.

Сучасний стан вітчизняної податкової системи характеризується вираженою асиметричністю правової природи, що зумовлено генетичним зв'язком із традиціями командно-адміністративного управління та імперативним характером формування

податкової політики. В умовах воєнного стану ця асиметрія набуває критичних форм, оскільки об'єктивна необхідність максимізації фіскальної функції держави часто вступає у діалектичне протиріччя з конституційними гарантіями прав людини. Особливо яскраво ця тенденція простежується в правозастосовній практиці українських судів, які при вирішенні податкових спорів часто стають на бік держави в особі уповноважених органів. Тому прецедентна практика Суду ЄС може стати тим інструментом, який дозволить суддям вирівняти цей баланс.

Як свідчать результати системних досліджень фіскально-правової природи держави, наявна модель взаємовідносин між державою та платником податків базується на ієрархічній взаємозалежності, де панує односторонність правового впливу та дисбаланс процесуальних можливостей суб'єктів [12]. Така конструктивна асиметричність проявляється у протиставленні публічних інтересів приватним інтересам індивіда, що фактично нівелює партнерську природу податкових правовідносин. Шлях до подолання вказаної деструктивної асиметрії лежить через ціннісну трансформацію податкового права України на засадах європейського правового конструктивізму. Методологічним ключем до такої перебудови має стати інтеграція до національного правозастосування юридичних конструкцій та прецедентних стандартів Суду ЄС. Це передбачає перехід до нової парадигми податкового права, яка ґрунтувалася б на принципі податкової справедливості та забезпеченні паритету між публічними інтересами Співтовариства і комплексним правовим статусом платників податків, чий фундаментальні права залишаються недоторканими незалежно від їх ролі у податкових правовідносинах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. The Charter of Fundamental Rights of the European Union. Official Journal of the European Communities. 18.12.2000. С 364/1. URL:https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf (date of access: 15.04.2026).
2. Burca G. de. The symbolic role of the Charter: a shift in the ethic of the EU? In Human Rights: The Charter and Beyond. The Jean Monnet Center for International and

- Regional Economic Law and Justice, Europe 2004—Le Grand Débat. URL:<https://jeanmonnetprogram.org/archive/papers/01/013601-02.html> (date of access: 15.04.2026).
3. de la FERIA R. Reverberation of Legal Principles: Further Thoughts on the Development of an EU Principle of Prohibition of Abuse of Law. In R. de la FERIA and S. Vogenauer (eds.), *Prohibition of Abuse of Law—A New General Principle of EU Law*. Hart Publishing, 2011. URL:<https://ssrn.com/abstract=3475140> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3475140> (date of access: 15.04.2026).
 4. Thiel S. van. The removal of indirect tax obstacles to intra-Community trade and unfinished business in the VAT area, in *VAT harmonization in the EU and unfinished business*, S. van Thiel ed., CFE. 2008. P. 145.
 5. Leroy M. Tax Sociology. *Sociologos*, № 3. 2008. URL:<https://journals.openedition.org/socio-logos/2073#notes> (date of access: 15.04.2026).
 6. Patraus, M. E., Vidrean T. D.-C. European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonization Inside the European Union? *Athens Journal of Law*. 2023, 9. P. 3.
 7. Fukuyama, F. *Trust: The social virtues and the creation of prosperity*. New York: Free Press, 1995. pp. 356-357.
 8. Gribnau H. *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects*. *Legisprudence*, 2008. 2, 117. pp. 67-117.
 9. Case C-250/95, *Future Participations* (1997), DStRE, 514; Case C-318/07, *Persche* (2009); Case C-397/98, *Metallgesellschaft und Hoechst* (2001); Case C-397/98, C-410/98, *Slg. I* 2001, 1727.
 10. Case C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen* (1995); Case C-315/02, *Anneliese Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol* (2004).
 11. Case C-196/04. *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* (2006). ECLI:EU:C:2006:544.
 12. Пацурківський П. С., Рарицька В. Б. Фіскально-правова природа української держави. *Юридичний журнал «Право України»*. 2019. № 9. С. 154–168.

Владислава САВЕНКОВА,

асистент кафедри фінансового права

Навчально-наукового інституту права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка,

кандидат юридичних наук, бізнес-медіатор

ОПОДАТКУВАННЯ ПАСИВНИХ ДОХОДІВ НЕРЕЗИДЕНТІВ

Забезпечення повного та своєчасного надходження податку на доходи нерезидентів є невід'ємною складовою фінансової безпеки держави та стабільності бюджетних надходжень. Відповідно до ст. 67 Конституції України [1], кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Це обумовлює необхідність формування дієвої системи оподаткування пасивних доходів нерезидентів, зокрема через механізм податку на репатріацію (податок з доходів нерезидентів).

ПК України [2] (зі змінами 2022–2026 рр.) закладає фундамент для оподаткування доходів нерезидентів, проте в контексті міжнародних податкових відносин, євроінтеграційних процесів, судової практики та реальних перевірок ці механізми потребують системного переосмислення.

Аналіз чинного законодавства, зокрема п. 141.4 ст. 141 ПК України [2], дає підстави стверджувати, що оподаткування пасивних доходів розглядається переважно крізь призму джерела виплати, а не як стратегічний елемент протидії виведенню капіталу та забезпечення фіскальної стійкості. На нашу думку, недостатня глибина застосування перевірки бенефіціарної власності, слабка інтеграція принципів економічної суті (substance over form) та повільне впровадження положень MLI (Multilateral Instrument) [3] створюють значні ризики для податкової бази, сприяють відтоку капіталу та знижують інвестиційну привабливість України в повоєнний період.

Правове регулювання податку на репатріацію базується на п. 141.4 ст. 141 ПК України [2], де визначено перелік доходів нерезидентів із джерелом походження з України, що підлягають оподаткуванню. Основна ставка становить 15 % від суми доходу та утримується податковим агентом (резидентом) під час виплати. Водночас діє диференціація ставок залежно від виду пасивного доходу:

- 5%—для процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам (пп. 141.4.11 ст. 141 ПК України);
- 6%—для фрахту (пп. 141.4.4 ст. 141 ПК України);
- 18%—для доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій (пп. 141.4.3 ст. 141 ПК України);
- спеціальні ставки (0 %, 4 %, 12 %) – для окремих видів страхових виплат та інших операцій.

Застосування знижених ставок або звільнення від оподаткування можливе лише за умови дії відповідної угоди про уникнення подвійного оподаткування (ст. 103 ПК України) та підтвердження статусу бенефіціарного власника доходу. Останнє вимагає не лише формальної довідки про податкове резидентство, а й доведення реальної економічної присутності (substance), права розпоряджатися доходом та відсутності кондуїтного (транзитного) статусу.

Практична реалізація принципу «бенефіціарний власник» (beneficial owner), закладена в рекомендаціях BEPS [4] та MLI (ратифікований Україною), демонструє ефективність у запобіганні зловживанням, але водночас є одним із найбільш конфліктних моментів. Під час перевірок податкові органи досить часто виявляють «схеми», коли нерезидент надає лише формальну довідку про резидентство, але не має реальної можливості розпоряджатися доходом: відсутні власні працівники, фізичні офіси, економічна сутність у країні резидентства, що призводить до заниження розміру сплачених податків від доходів на репатріацію.

Судова практика Верховного Суду останніх років сформувала стійку правову позицію, відповідно до якої: «Наявність у нерезидента лише формальних ознак (віртуальний офіс, відсутність працівників, прийняття рішень уповноваженими

особами в Україні) свідчить про відсутність бенефіціарної власності. У таких випадках пільгова ставка не застосовується, а нараховується податок за ставкою 15 %». Наприклад, у постанові Касаційного адміністративного суду від 20.03.2025 у справі № 280/4264/21 суд визнав, що діяльність громадян України за довіреностями від іноземної компанії утворює постійне представництво, а застосування ставки 5 % до дивідендів є неправомірним, тому дії податкового органу щодо донарахування 15 % податку визнано правомірними. Аналогічна позиція викладена Верховним Судом у справі № 500/1744/24 (постанова від 18.03.2025). Під час розгляду справи Верховний Суд підтвердив правомірність визнання посередницького статусу кіпрської компанії (кондуїт), оскільки реальний бенефіціар (громадянин України) надавав вказівки щодо проведення фінансових операцій, а кіпрська компанія не мала власних активів для надання позики, кошти були отримані від іншої пов'язаної компанії. Податковим органам вдалося довести відсутність бенефіціарності, що призвело до застосування загальної ставки 15 % замість пільгової.

Системні недоліки та ризики для держави:

- фрагментованість застосування MLI: не всі угоди оновлено, що дозволяє використовувати старі пільгові ставки;
- перевантаження податкових агентів: резиденти несуть відповідальність за неправильне утримання, але не мають ефективних інструментів перевірки substance;
- відсутність чітких критеріїв substance в національному законодавстві: суди та ДПС застосовують рекомендації OECD по-різному;
- повільне впровадження CRS-обміну: дані надходять із запізненням, що ускладнює виявлення схем.

Стратегія оподаткування пасивних доходів має трансформуватися від моделі виключно фіскального стягнення до збалансованої моделі, що поєднує жорсткий контроль зі стимулюванням прозорих інвестицій. Це передбачає посилення тестів substance та бенефіціарної власності відповідно до BEPS/MLI, розвиток CRS-обміну,

спрощення повернення надміру утриманого податку та цифровізацію адміністрування.

Міжнародний вектор співпраці, зафіксований у Конвенції між Україною та Японією (набрала чинності 01.08.2025) [5] та рекомендаціях BEPS, відкриває нові можливості для реформування сектору через залучення експертизи OECD. Світовий досвід підкреслює критичну роль міжсекторної взаємодії, де державні органи, бізнес та міжнародні організації працюють як єдиний механізм.

Особливе місце у структурі податкового контролю посідає рівень податкових агентів, які стають основними суб'єктами реалізації політики оподаткування нерезидентів на місцях. Важливим аспектом є наявність у них можливості перевіряти інформацію щодо своїх контрагентів-нерезидентів. Податкова безпека в цьому контексті вимагає не лише утримання податку, а й створення безбар'єрного (для податкового агента) середовища відповідно до принципів прозорості та цифровізації з можливістю доступу до баз даних.

Підсумовуючи, зазначимо, що оподаткування пасивних доходів нерезидентів має розглядатися як фундаментальний елемент фінансової безпеки. Подолання фрагментованості застосування MLI/BEPS, усунення системних недоліків у тестах substance, цифровізація адміністрування та запровадження довгострокового моніторингу бенефіціарної власності є пріоритетними завданнями. Імплементация українського досвіду протидії агресивним схемам оптимізації у міжнародні податкові програми дозволить не лише посилити внутрішню фіскальну стійкість, а й закріпити роль України як активного суб'єкта формування європейського податкового простору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> (дата звернення: 15.04.2026).

2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.04.2026).
3. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Конвенція ратифікована із застереженнями та повідомленнями Законом України № 2692-VIII від 28.02.2019. Дата набрання чинності для України: 01.12.2019. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2 (дата звернення: 15.04.2026).
4. Base erosion and Profit Shifting (BEPS) – проєкт Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), план боротьби з ухиленням від оподаткування та виведенням грошей в офшори. URL:[https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf) (дата звернення: 15.04.2026).
5. Конвенція між Урядом України та Урядом Японії про усунення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та капітал. Конвенцію та Протокол до неї ратифіковано Законом України № 3774-IX від 05.06.2024. Дата набрання чинності для України: 01.08.2025. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:https://zakon.rada.gov.ua/go/392_005-24 (дата звернення: 15.04.2026).
6. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 20.03.2025 у справі № 280/4264/21. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126136681> (дата звернення: 15.04.2026).
7. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18.03.2025 у справі № 500/1744/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125933033> (дата звернення: 15.04.2026).

Дмитро ХАНИКІН,

аспірант 4 курсу кафедри правознавства

та галузових юридичних дисциплін

Українського державного університету

імені Михайла Драгоманова

ЕВОЛЮЦІЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ ЯК СКЛАДНИК ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ В ПЕРІОД ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Публічні фінанси в умовах воєнної агресії відіграють не лише традиційну роль у розподілі ресурсів, а і є гарантом обороноздатності, соціальної стабільності та безперебійного функціонування критичної інфраструктури. Якщо для фінансово-правового підходу акцент ставиться на закріпленні доходів, видатків і державних зобов'язань, передбачених нормативами, то для адміністративно-правового виміру в центрі уваги перебуває організація виконавчої діяльності: процедура прийняття рішень, делегування повноважень, спрощення адміністративних регламентів, міжвідомча координація, адміністративний контроль і відповідальність посадових осіб. Правовий режим воєнного стану вимагає, з одного боку, оперативності управлінських рішень, а з іншого – дотримання принципів верховенства права, пропорційності обмежень та інституційної підзвітності, що зумовлює пошук нових адміністративно-правових інструментів фінансового забезпечення держави [3].

Трансформація адміністративно-правових інструментів управління публічними фінансами у воєнний час відображає зміну парадигми державного управління: від імперативно-командної до інституційно-процедурної, що адаптуються до кризових, але зберігають основні риси правової держави. У доіндустріальну еру адміністративне забезпечення фінансів мало вигляд прямого розпорядження: монархи чи воєначальники накладали контрибуції, реквізиції, примусові позики без

чітко визначених процедур. Адміністративний контроль замінювався військовою дисципліною, а відповідальність була репресивною, а не процесуальною.

Світові війни першої половини XX ст. ознаменували інституціоналізацію: започатковуються спеціальні виконавчі органи (воєнні міністерства фінансів, надзвичайні економічні комісії), спрощуються адміністративні процедури угод, ліцензування та звітності, формуються вертикальні ланцюги підзвітності. Водночас адміністративний розсуд розширюється, а судовий та парламентський контроль при цьому тимчасово звужується на користь ефективності. Друга половина XX ст. та початок XXI ст. знаменуються кодифікацією процедур: прийняттям адміністративних кодексів, впровадженням чітких регламентів надання адміністративних послуг, розмежуванням контролюючих та розпорядчих органів, запровадженням принципів *good governance*.

Період (2014 р., дотепер) характеризується одночасним перебуванням трьох адміністративних трендів: 1) *процедурної гнучкості*; 2) *цифрової адміністрації*; 3) *інституційної координації*. Теоретично таке регулювання базується на трьох засадах: тимчасовості надзвичайних адміністративних повноважень; збереження мінімального стандарту адміністративної підзвітності; пріоритету процедурної визначеності над адміністративним свавіллям.

Для ілюстрації доцільно розглянути усталені міжнародні моделі. Ізраїльська модель базується на поєднанні надзвичайних адміністративних повноважень уряду з жорстко регламентованими процедурами фінансового контролю. Адміністративні регламенти оборонних закупівель спрощуються, але обов'язково містять постаудит та публічну звітність з урахуванням режиму таємності. Державний контролер зберігає повноваження проводити адміністративні перевірки навіть під час активних боїв. Особливістю є інститут «адміністративних тимчасових комісій», що координують міжвідомчі фінансові потоки та приймають рішення на основі стандартизованих алгоритмів, а не на основі індивідуального розсуду [1].

Британська модель ставить в центр уваги процедурну гнучкість в межах закону. Відповідно до Civil Contingencies Act 2004 та бюджетних законів, Уряд тимчасово

делегує Міністерству фінансів повноваження з оперативного перерозподілу коштів, спрощення закупівельних процедур, призупинення окремих адміністративних ліцензійних вимог. Водночас кожна адміністративна зміна зафіксована в окремому регламенті, погоджена та мала бути піддана незалежній адміністративно-аналітичній оцінці всередині Budget Responsibility Office. Адміністративна відповідальність за нецільове використання коштів не призупинена, а адаптована до воєнних умов за допомогою спрощених, але чітких процедур розгляду [4].

Балтійсько-польська модель підтверджує ефективність міжвідомчої адміністративної координації. Для підтримки України країни Балтії та Польща розробили спеціальні адміністративні режими управління міжнародною допомогою: запровадили єдині цифрові платформи обліку, встановили чіткі адміністративні маршрути руху коштів від донора до кінцевого отримувача, встановили спрощені, але обов'язкові процедури звітності та адміністративного моніторингу ризиків. Особливістю є узгодження стандартів *OECD-DAC* з національними адміністративними регламентами, що забезпечує сумісність процедур з європейською системою управління фінансами [5].

Досвід свідчить, що адміністративне спрощення не означає скасування процедур, а є лише їх оптимізацією з обов'язковим *ex-post* контролем; делегування повноважень супроводжується чіткими межами, термінами та звітними зобов'язаннями; цифрова адміністративна інфраструктура є інструментом уніфікації правозастосування і мінімізації розбіжностей у тлумаченні норм; адміністративна відповідальність зберігається, але процедури її застосування адаптуються до умов підвищеного навантаження на органи влади.

Без сумніву, висока оперативна гнучкість має і вади: відсутність єдиного адміністративного регламенту управління публічними фінансами в умовах воєнного стану; розбіжності у тлумаченні норм центральними та місцевими органами; недостатня уніфікація процедур роботи з міжнародною допомогою; ризик «адміністративної виключності» як підстава для обходу стандартних процедур без

належного обґрунтування; обмежена інституційна спроможність судової системи оперативно розглядати адміністративні спори у фінансовій сфері [2].

Для формування сталої і єдиної правозастосовної практики слід:

1. розробити єдиний *адміністративний регламент управління публічними фінансами в умовах воєнного стану*, що упорядкує процедури делегування, спрощення закупівель, обліку міжнародної допомоги, контролю та відповідальності;
2. затвердити Верховним Судом узагальнену практику розгляду адміністративних справ у фінансовій сфері під час воєнного стану;
3. впровадити обов'язкові методичні рекомендації Мінфіну та ДКСУ щодо кваліфікації видатків, адміністративної класифікації операцій, процедур звітності та оскарження, оприлюднених через єдиний державний портал;
4. створити міжвідомчий адміністративний координаційний центр з управління фінансовими ресурсами, що забезпечуватиме єдину методологію прийняття рішень та оперативне врегулювання процедурних конфліктів;
5. інтегрувати у чинне законодавство «перехідні адміністративні норми», які автоматично регулюватимуть відновлення стандартних процедур після скасування воєнного стану.

Висновки. Досвід наведених країн свідчить, що успішність адміністративного управління фінансами у воєнних умовах залежить не від скасування процедур, а від їх оптимізації з обов'язковим ex-post контролем, в чітких межах делегування та інтеграції міжнародних стандартів прозорості. Для формування сталої та єдиної правозастосовної практики потрібно зробити системні інституційні кроки: кодифікацію адміністративних процедур воєнного фінансового управління, уніфікацію судової та адміністративної практики, посилення міжвідомчої координації, впровадження цифрових стандартів адміністрування, закладення «містків» до повоєнного періоду. Адміністративно-правові основи регулювання публічних фінансів у воєнний час мають розглядатися не як тимчасовий виняток із загальних правил, а як частина повоєнної інституційної стійкості. Стандартизація процедур, цифровізація адміністрування та формування єдиної практики будуть вирішальними

факторами економічної безпеки України у фінансовій сфері та успішності відновлення після війни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. OECD. (2024). Administrative Procedures and Public Financial OECD. Administrative Procedures and Public Financial Management in Crisis Contexts. OECD Public Governance Reviews. Paris: OECD Publishing, 2024. 112 p.
2. International Monetary Fund. Ukraine: Institutional Capacity and Administrative Coordination in Wartime Fiscal Management. IMF Country Report No. 25/89. Washington, D.C.: IMF, 2025. 28 p.
3. Venice Commission. Rule of Law and Emergency Administrative Powers: Guidelines for Conflict-Affected States. Opinion No. CDL-AD (2023)009. Strasbourg: Council of Europe, 2023. 24 p.
4. Kuttner, K., & Linn, J. Wartime Administrative Flexibility and Institutional Accountability: Comparative Analysis. Journal of Public Administration Research. 2023. Vol. 41, No. 2. P. 145–168.
5. European Commission. Administrative Coordination Mechanisms for International Support in Ukraine: Best Practices and Legal Frameworks. Brussels: EC, 2024. 34 p.

Микола ШИЯН,

аспірант кафедри європейського права факультету міжнародних відносин
Львівського національного університету імені Івана Франка

ЕВОЛЮЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У СФЕРІ ПОСЛУГ ЗАГАЛЬНОГО ЕКОНОМІЧНОГО ІНТЕРЕСУ: ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ В УМОВАХ ВІЙНИ

В умовах воєнної агресії класичні ринкові механізми забезпечення громадян базовими благами (енергія, транспорт, зв'язок) у багатьох регіонах зазнають руйнувань, що створює ситуацію глибокого «провалу ринку» (англ. «market failure»). У європейській правовій доктрині, як наголошує Генеральний адвокат Елеанор Шарпстон (англ. Eleanor Sharpston) у своєму Висновку у справі C-413/15 Farrell, «провал ринку» (або його неспроможність) означає ситуацію, за якої вільний ринок за відсутності державного втручання взагалі не постачав би товари чи послуги, що служать суспільному благу, або ж постачав би їх на зовсім інших умовах з погляду об'єктивної якості, безпеки, цінової доступності чи універсального рівного доступу [1, п. 90]. Саме ця внутрішня неспроможність ринку виправдовує втручання держави та фінансування нею життєво необхідних послуг. Проте еволюція правового регулювання публічних фінансів вимагає, щоб таке втручання здійснювалося не шляхом хаотичного субсидіювання, а через системну імплементацію європейського інституту послуг загального економічного інтересу (ПЗЕІ, англ. SGEI). Згідно зі статтею 14 та частиною 2 статті 106 Договору про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС), а також Протоколом № 26, фінансування ПЗЕІ за рахунок публічних коштів легітимізує втручання держави у вільний ринок заради забезпечення соціальної та територіальної згуртованості суспільства [2, с. 47]. Публічні фінанси тут виступають не просто інструментом покриття збитків, а механізмом балансування між ринковою конкуренцією та соціальною місією держави.

Головним викликом для управління публічними фінансами є недопущення перетворення компенсацій за покладення спеціальних обов'язків (ПСО – тобто доручених державою спеціальних завдань у суспільних інтересах, які бізнес не виконував би суто з комерційних міркувань [3, с. 21]) на незаконну державну допомогу, що спотворює ринок. Європейський досвід пропонує чіткий правовий фільтр – чотири кумулятивні критерії Суду ЄС у справі *Altmark* [4]. Для того, щоб державні видатки не визнавалися незаконною допомогою, компенсація повинна розраховуватися заздалегідь і не перевищувати реальних витрат. На розвиток цього підходу Європейська Комісія у своїх Рамках щодо ПЗЕІ запровадила найвищий стандарт такої оцінки – методологію чистих запобіжних витрат (англ. Net Avoided Cost – NAC). Вона порівнює витрати постачальника під час виконання ПСО з його гіпотетичними витратами без такого зобов'язання, гарантуючи, що за рахунок бюджету компенсується лише чиста «вартість соціальної місії» [5, п. 24, 25].

Водночас еволюція публічних фінансів в умовах війни часто супроводжується централізацією ресурсів та створенням законодавчих (прим. – саме «законодавчих», а не «природних») монополій задля порятунку критичних секторів. Проте, як свідчить актуальна практика Суду ЄС у справі *INTERZERO* (C-254/23, 2025 р.) [6], навіть некомерційні монополії, створені державою для виконання ПЗЕІ, підпадають під дію конкурентного права. Якщо держава змінює правила гри на ринку, концентруючи фінансові потоки у єдиного оператора, вона зобов'язана дотримуватися принципів правової визначеності та пропорційності [6, п. 110, 153–154]. Це означає, що держава мусить закласти в публічні фінанси видатки на справедливую компенсацію для приватних операторів, які втратили бізнес, або передбачити достатні перехідні періоди. Крім того, Суд наголошує, що для запобігання надмірному навантаженню на цих операторів може знадобитися застосування обох заходів сукупно [6, п. 156]. Цей механізм є запобіжником від надзвичайного посилення монопольної влади держави та знищення приватного інтересу в суміжних секторах економіки.

Імплементація прозорих правил державної допомоги у сфері ПЗЕІ є ключовою умовою макрофінансової стійкості та відновлення України в рамках Плану [7] для

Ukraine Facility (Регламент ЄС 2024/792 [8]). План вимагає жорсткої фінансової дисципліни для державних підприємств, що виконують ПСО: запровадження обов'язкового структурного відокремлення рахунків між діяльністю з надання ПЗЕІ та суто комерційною діяльністю, а також відновлення контролю Антимонопольного комітету України за державною допомогою [7, розд. 3, 8].

Таким чином, запровадження прозорих процедур фінансування ПЗЕІ за стандартами ЄС гарантуватиме, що кошти європейських платників податків та українського бюджету використовуватимуться цільовим чином для підтримки згуртованості суспільства, а не для прихованого перехресного субсидування неефективних державних монополій на шкоду вільному ринку та конкуренції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Opinion of Advocate General Sharpston delivered on 22 June 2017. Case C-413/15 Elaine Farrell v Alan Whitty and Others. ECLI:EU:C:2017:492. URL:<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=192067&pageIndex=0&doclang=en&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=642609> (дата звернення: 10.04.2026).
2. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union : Treaty of 26.10.2012. *Official Journal of the European Union*. 2012. С 326/47. URL:<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12012E/TXT:en:PDF> (дата звернення: 10.04.2026).
3. Guide to the application of the European Union rules on state aid, public procurement and the internal market to services of general economic interest, and in particular to social services of general interest : Commission Staff Working Document SWD(2013) 53 final/2. Brussels, 2013. 119 p. URL:https://competition-policy.ec.europa.eu/document/download/fa5e107c-ad5c-4ae8-a8ae-b0037c993b23_en?filename=20130429_SWD-2013-53_SGEI_public_procurement_application_guide_en.pdf (дата звернення: 10.04.2026).

4. Judgment of the Court of 24 July 2003, Altmark Trans GmbH and Regierungspräsidium Magdeburg v Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415. URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0280> (дата звернення: 10.04.2026).
5. Communication from the Commission on the European Union framework for State aid in the form of public service compensation (2011/C 8/03). *Official Journal of the European Union*. 2012. C 8/15. URL:<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:008:0015:0022:EN:PDF> (дата звернення: 10.04.2026).
6. Judgment of the Court of 2025, INTERZERO, C-254/23. ECLI:EU:C:2025:569. URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62023CJ0254> (дата звернення: 10.04.2026).
7. План України для інструменту Ukraine Facility : схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 березня 2024 р. № 244-р. URL:<https://me.gov.ua/view/444634c4-aa4f-4bc7-8f8c-58247fbbe29e> (дата звернення: 10.04.2026).
8. Regulation (EU) 2024/792 of the European Parliament and of the Council of 29 February 2024 establishing the Ukraine Facility. *Official Journal of the European Union*. 2024. L 792. URL:<http://data.europa.eu/eli/reg/2024/792/oj> (дата звернення: 10.04.2026).

1.2 ДЖЕРЕЛА Й ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УМОВАХ ВІЙНИ

Анна БАРІКОВА,

науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря
та суддів судової палати управління забезпечення
роботи судової палати з розгляду справ щодо податків,
зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату
Касаційного адміністративного суду,
доктор юридичних наук, доцент

Станіслав КОНОНОВ,

головний спеціаліст відділу забезпечення роботи
секретаря та суддів судової палати управління забезпечення
роботи судової палати з розгляду справ щодо податків,
зборів та інших обов'язкових платежів
секретаріату Касаційного адміністративного суду

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У ПЕРІОД НАЦІОНАЛЬНО-ВИЗВОЛЬНОЇ ВІЙНИ БОГДАНА ХМЕЛЬНИЦЬКОГО 1648–1657 рр.

Історія Гетьманщини демонструє, що легітимність фінансової політики ґрунтується не лише на здатності акумулювати доходи, а й на чіткому правовому оформленні податкових обов'язків, прозорості їх застосування та врахуванні станової (наразі – соціальної й економічної) диференціації. У цьому контексті трансформація фінансових відносин у 1648–1657 рр. може стати прикладом формування нової фіскальної моделі в умовах державотворення та воєнного часу, що корелює з сучасними викликами української державності. Принагідно згідно зі статтею 1 Закону

Україні «Про Державний Гімн України» громадяни України мають показувати свою належність до козацького роду [1].

Формування системи публічних фінансів Війська Запорозького у 1648–1657 рр. відбувалося в умовах глибокої соціально-економічної кризи та втрати контролю суспільства над розподілом фінансових ресурсів. Як зазначає Іван Крип'якевич, «цей великий народний рух був вислідом різнорідних причин, яких коріння сягало у далеке минуле». Однією з ключових причин стала фінансова експлуатація населення: «брали десятину зі стад кінських, податок від худоби, десятину з пасік... коли для збільшення доходів повіднаходжено ще нові податки... – на них селяни нарікали й жалілися як на незносні тягарі» [2, с. 453]. Тобто трансформація фінансових відносин у середині XVII ст. була не лише економічною необхідністю, а й відповіддю на запит суспільства щодо справедливості, пропорційності та легітимності оподаткування. Саме втрата балансу між фіскальними інтересами влади та правами підданих спричинила делегітимацію попередньої фінансової моделі.

Наведений історичний досвід набуває особливої актуальності в умовах повномасштабного вторгнення в Україну та безпрецедентного навантаження на державний бюджет у контексті мобілізації фінансових ресурсів, розподілу податкового тягара та забезпечення довіри суспільства до фінансової політики держави. Як і в середині XVII ст., фінансова система повинна забезпечувати одночасно обороноздатність держави, соціальну стабільність та відчуття справедливості.

Характерною рисою фінансової системи Гетьманщини стало правове регулювання публічних фінансів, яке ґрунтувалося на становій диференціації податкових обов'язків. Формування козацького стану як основи фінансово-правової системи започаткував Зборівський договір як новий етап правового структурування суспільства. Як уточнює Микола Костомаров, гетьман розпочав складання реєстру на 40 тисяч козаків, записавши «кілька тисяч більше, як належало». Кожний козак «був самостійним власником свого уділу, зобов'язаний був за те служити у війську і був вільний від усяких інших тягарів і податків» [3, с. 283]. Надалі козацький стан став

привілейованим військовим прошарком: «це був привілейований військовий стан, що не платив податків, користувався вільними землями та діставав платню». Натомість «міщани... і посполиті пахарі... мали платити податки й відбувати різні повинності» [3, с. 315].

Важливим історичним джерелом реконструкції фінансово-правових засад організації фінансового управління та джерел надходжень є збірник «Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657», у передмові якого зазначено, що універсали «містять цінні відомості щодо фінансів», які зводилися до «відшукування регулярних джерел фінансових надходжень», «організації фінансового апарату», «досягнення перевищення доходів над видатками» та «збереження обігу повноцінними грошима». Основну частку доходів становили «податки з селян і ремісників, зокрема від подвірного оподаткування (шляхта, козацька старшина і монастирі не оподатковувалися)» [4, с. 33]. Відповідно, податковий тягар концентрувався на непривілейованих верствах.

Для поповнення скарбниці використовували й інші інструменти: оренда промислів і маєтностей. Зокрема, універсалом від 15 червня 1655 р. гетьман передав у користування Павлові Хмельницькому села Бугаївку і Борщівку в обмін на позику 8 тис. злотих військовій скарбниці; 26 червня того ж року – панські землі у Воронкові та Рогозові за визначену плату [4, с. 33]. Наведене демонструє застосування кредитно-фінансових механізмів та договірних форм мобілізації ресурсів за часів Гетьманщини.

За даними Костомарова, у низці міст (Брацлав, Київ, Ніжин, Чернігів та ін.) було залишено магдебурзьке право «з громадською самоуправою і самосудом...» [3, с. 283]. Збереження міського самоврядування стосувалося й забезпечення фінансової автономії у вигляді локальних фінансових практик, цехової організації та корпоративної майнової автономії. Тому можна стверджувати, що система публічних фінансів Гетьманщини поєднувала централізовані елементи військової скарбниці з автономними фінансовими осередками міського самоврядування.

Прикладом міжнародно-правового виміру фінансового регулювання Гетьманщини є Проект договору Війська Запорозького з Османською імперією від 1650 р., який демонструє прагнення до правового забезпечення зовнішньоторгівельної діяльності. У документі було закріплено право «плавати по Чорному морю до всіх своїх портів... без жодної затримки», а також звільнення купців «від всяких мит, оплат і податків... на сто років (...або принаймні на 30)» [4, с. 69]. Договір містив норми щодо заснування портових міст для контролю безпеки торгівлі (п. 5), відповідальності за морські правопорушення (пп. 6–8), врегулювання боргових зобов'язань (п. 10) тощо. Тобто фінансова політика Війська Запорозького мала виразний міжнародно-правовий вимір і була спрямована на інтеграцію в чорноморський торгівельний простір.

В окремих універсалах і наказах Б. Хмельницького послам було встановлено податкові привілеї для воєнного стану та духовенства. Наприклад, у наказі послам до короля Яна Казимира від 1650 р. зазначено: «Наше військо щоб було звільнене від усіх податків...» [4, с. 103]. У 1656 р. в наказі Романові Гапоненку вимагалось, щоб «священники мирские... всякие податки... не были... а чтоб при таких волностях и свободах пребывала, как и перед тѣмъ, чтоб до суда епископского, а не до мирского належали» [4, с. 200]. Отож фінансові імунітети були поєднані з окремою судовою юрисдикцією, що відображає комплексний характер правового регулювання публічних фінансів за часів Гетьманщини.

Отже, у 1648–1657 рр. було закладено основи публічно-фінансової системи Гетьманщини, що поєднувала військово-станову модель оподаткування, централізоване управління скарбницею та міжнародно-правові механізми забезпечення економічних інтересів держави, які є актуальними й для сучасної системи права публічних фінансів України. Так, фінансова система Гетьманщини мала сталий характер: козацтво та духовенство користувалися податковими імунітетами, тоді як основний тягар несли міщани й посполиті. Організація військової скарбниці стосувалася пошуку регулярних доходів, орендних та кредитних механізмів, контролю грошового обігу. Збереження магдебурзького права

забезпечувало фінансову автономію міст. Міжнародні договори демонструють спробу правового закріплення торгівельних і митних преференцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про Державний Гімн України: Закон України від 06.03.2003 № 602-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/602-15> (дата звернення: 09.03.2026).
2. Крип'якевич І. Велика Історія України. Львів: Вінніпег, 1948. 967 с.
3. Костомарів М. Історія України в життєписах визначніших її діячів / Микола Костомарів ; переложив Олександр Барвінський. Вид. 2-ге ілюстр. Львів: Накладом Книгарні Наукового Товариства ім. Шевченка, 1918. 516 с.
4. Універсали Богдана Хмельницького 1648-1657 / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; ред. кол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ: Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І: Універсали українських гетьманів).

Ігор ДАШУТІН,

голова Касаційного адміністративного суду

у складі Верховного Суду,

доктор юридичних наук, професор

**ГЕНЕЗА ПРАВА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У ПЕРІОД
НАЦІОНАЛЬНО-ВИЗВОЛЬНОЇ ВІЙНИ БОГДАНА ХМЕЛЬНИЦЬКОГО
ТА ДОБИ ГЕТЬМАНЩИНИ 1648–1764 рр.**

Право публічних фінансів у період Національно-визвольної війни Богдана Хмельницького та доби Гетьманщини формувалося як відповідь на виклики, пов'язані з державотворенням, військовою мобілізацією та потребою організувати стабільну систему публічних доходів і видатків. Нормативна база цього періоду представлена універсалами, наказами та договірними актами, які у своїй сукупності демонструють поступовий перехід від ситуативного регулювання до впорядкованої системи права публічних фінансів.

Фундамент цієї системи був закладений за часів гетьманування Богдана Хмельницького, коли універсали виконували роль основних джерел фінансово-правового регулювання. Універсали цього часу відображають формування цілісної політики щодо публічних фінансів, яка поєднувала фіскальні інтереси держави з потребами суспільства.

Так, універсал від 17 (27) січня 1654 р. № 72 забороняв виробництво і продаж горілки в Києві [1], що мало на меті не лише захист економічних інтересів військової скарбниці, але й упорядкування міського господарського життя. Універсал від 28 квітня (8 травня) 1654 р. № 74 закріплював чітко структуровану систему оподаткування іноземних купців, визначаючи ставки зборів залежно від виду товарів [2], що свідчить про розвиток митної політики як елемента публічних фінансів. Водночас універсал від 3 (13) вересня 1656 р. № 141 забороняв стягнення поборів та виконання підводної повинності у низці населених пунктів [3], підтверджуючи

прагнення обмежити фіскальний тиск і запобігти зловживанням адміністрації. Універсал від 10 (20) жовтня 1656 р. № 146, яким міщанам Козельця залишалися доходи міста [4], доводить формування елементів фінансової автономії місцевого самоврядування. У сукупності ці акти демонструють комплексний характер фінансової політики Богдана Хмельницького, що охоплювала регулювання доходів, захист населення та підтримку економічної активності.

Не менш важливими є документи дипломатичного характеру, зокрема проєкт договору з Туреччиною 1650 р. № 11, який установлював податкові пільги для купців [5], а також наказ послам до короля Яна Казимира від 10 (20) березня 1650 р. № 32 [6] і наказ Романові Гапоненку від 26 липня (5 серпня) 1656 р. № 134 [7], що містили положення про звільнення окремих соціальних груп від податкового тягара. Наведені документи демонструють усвідомлення ролі податкових інструментів у реалізації як внутрішньої, так і зовнішньої політики.

Подальший розвиток фінансово-правових інститутів відбувався під час діяльності наступних гетьманів. Зокрема, універсал Івана Виговського від 16 листопада 1657 р. № 19 забезпечував інституційні гарантії автономії міських органів [8], що мало значення для стабільності фінансових відносин. Юрій Хмельницький універсалом від 16 листопада 1659 р. № 77 продовжив політику податкових пільг для іноземних купців [9].

Особливої уваги потребує гетьманування Дем'яна Многогрішного, у період якого відбувається суттєве поглиблення фінансово-правового регулювання. Універсали від 9 березня 1669 р. № 331, від 7 лютого 1670 р. № 363 і від 15 лютого 1671 р. № 390 знаменують перехід від епізодичних податкових рішень до більш системної політики.

Наприклад, універсал № 331 звільняв від податків і повинностей окремі території [10], що мало на меті стимулювання їх економічного відновлення після воєнних руйнувань. Важливим є те, що такі звільнення мали визначений строк і чітко окреслену сферу застосування, що доводить усвідомлення державою потреби балансувати між фіскальними потребами та економічним розвитком. Універсал

№ 363 розширював практику застосування податкових пільг, включаючи митні звільнення [11], що сприяло розвитку торгівлі. Універсал № 390 деталізував правовий режим окремих суб'єктів, закріплюючи їхні фінансові привілеї [12].

Зміст цих актів дозволяє зробити висновок про формування за часів гетьманування Дем'яна Многогрішного таких елементів фінансового права, як-от: цільове податкове стимулювання, правова визначеність податкових пільг і використання фінансових інструментів для відновлення економіки. Іншими словами, фінансова політика цього періоду набуває ознак системності та цілеспрямованості.

Іван Самойлович продовжив розвиток фінансових механізмів через універсали, які закріплювали орендні форми мобілізації доходів. Зокрема, універсал від 1 березня 1685 р. № 627 демонструє становлення системи непрямих податків, пов'язаних із монополізацією прибуткових видів діяльності [13].

Найвищого рівня інституціоналізації право публічних фінансів досягло за часів гетьманування Івана Мазепи, універсали та накази якого формують розгалужену систему фінансового регулювання.

Так, універсал № 140 започатковує системну орендну політику [14], яка перетворюється на один із ключових інструментів наповнення бюджету. Універсали № 161 [15] і № 222 [16], що обмежують роздрібне шинкування, свідчать про прагнення централізувати контроль над доходами. Універсал № 175 щодо збору мит [17] та універсал № 332, який стосується регулювання господарської діяльності [18], підтверджують розвиток фінансової адміністрації. Водночас універсали № 26 [19] та № 163 [20], що надають індивідуальні пільги, демонструють гнучкість фінансової політики. У сукупності ці акти засвідчують високий рівень розвитку фінансово-правових інститутів, включаючи податкову, митну та орендну системи, а також податковий контроль.

Якісно новим етапом розвитку права публічних фінансів стала Конституція Пилипа Орлика від 5 квітня 1710 р. [21], яка не лише формально врегулювала принципи організації влади, але й містила низку положень, що безпосередньо стосуються фінансових відносин. У її змісті простежується прагнення до обмеження

свавільного розпорядження фінансовими ресурсами з боку гетьманської влади. Конституція регламентувала розмежування державного скарбу та особистих коштів гетьмана, що є важливим кроком у напрямі формування принципу публічності фінансів.

Крім того, було встановлено важливість контролю за використанням коштів через представницькі органи, що можна розглядати як ранню форму бюджетного контролю. Конституція також закріпила принципи справедливості оподаткування, оскільки вона забороняла надмірний фіскальний тиск на населення. Було визнано обов'язок влади діяти в інтересах суспільства, що поширюється і на фінансові відносини. Іншими словами, Конституція Пилипа Орлика стала першим актом, який підніс регулювання публічних фінансів на рівень конституційних принципів, закріпивши ідеї підзвітності, прозорості та обмеження влади щодо публічних фінансів.

У період діяльності Павла Полуботка описані принципи отримують подальший розвиток у практичній площині. Універсал від 29 листопада 1722 р. № 148 [22] та накази № 44 [23], № 144 [24] і № 211 [25] спрямовані на забезпечення законності у сфері публічних фінансів. Заборона надмірних поборів, повернення незаконно стягнутих коштів і встановлення чітких правил оподаткування доводять формування механізмів фінансового контролю та відповідальності.

Узагальнюючи, можна констатувати, що право публічних фінансів у період 1648–1764 рр. пройшло складний шлях розвитку – від первинних форм регулювання до системи, що включала податкові, митні, орендні та контрольні механізми. Особливий внесок у цей процес зробили Богдан Хмельницький, який заклав основи фінансової системи, Дем'ян Многогрішний, який забезпечив її систематизацію, Іван Мазепа, який розвинув її інституційно, Пилип Орлик, який підніс її до конституційного рівня, та Павло Полуботок, який утвердив принципи справедливості й відповідальності. Ці історичні напрацювання становлять важливе підґрунтя для сучасного розвитку права публічних фінансів України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Універсал Богдана Хмельницького про заборону виробляти і продавати горілку в Києві, оскільки це шкодить міщанам та військовій скарбниці від 17 (27) січня 1654 р. № 72. *Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657* / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; редкол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 140–141.
2. Універсал Богдана Хмельницького Остафієві Стоматаєнку на збирання податків з іноземних купців від 28 квітня (8 травня) 1654 р. № 74. *Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657* / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; редкол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 142–143.
3. Універсал Богдана Хмельницького про заборону брати побори то підводи у селях Клюси, Горськ, Хоромне і Куршоновичі від 3 (13) вересня 1656 р. № 141. *Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657* / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; редкол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 209.
4. Універсал Богдана Хмельницького про залишення міщанам Козельця міських прибутків від 10 (20) жовтня 1656 р. № 146. *Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657* / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; редкол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 213–214.

5. Проект договору Запорозького Війська з Туреччиною про торгівлю від 1650 р. № 11. *Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657* / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; редкол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 67–70.
6. Наказ послам від Запорозького Війська до короля Яна Казимира від 10 (20) березня 1650 р. № 32. *Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657* / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; редкол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 100–103.
7. Наказ послові Запорозького Війська Романові Гапоненку про те, як вести переговори у Вільні від 26 липня (05 серпня) 1656 р. № 134. *Універсали Богдана Хмельницького 1648–1657* / упоряд. І. Крип'якевич, І. Бутич ; редкол. В. Смолій (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : Альтернативи, 1998. 416 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 199–201.
8. Універсал Івана Виговського чернігівському полковникові і старшині полку про заборону втручатися в міські суди і порядки від 16 листопада 1657 р. № 19. *Універсали українських гетьманів від Івана Виговського до Івана Самойловича (1657–1687)* / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич, І. Тесленко ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2008. 1085 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 62.
9. Оборонний універсал Юрія Хмельницького грецьким купцям на право вільної безмитної торгівлі від 16 листопада 1659 р. № 77. *Універсали українських*

- гетьманів від Івана Виговського до Івана Самойловича (1657–1687) / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич, І. Тесленко ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2008. 1085 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 134.
10. Універсал Дем'яна Многогрішного про звільнення міста Переяслава на десять років, а Переяславської волості на три роки, від суспільних та приватних податків, подимних чиншів, дорожніх платежів, грошей на підводи та самих підвод, мита на товари, чопового, капещизни та інших повинностей від 9 березня 1669 р. № 331. *Універсали українських гетьманів від Івана Виговського до Івана Самойловича (1657–1687) / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич, І. Тесленко ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2008. 1085 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 495–496.*
11. Універсал Дем'яна Многогрішного про надання права київським міщанам на безмитне перевезення товарів ріками Дніпром, Десною, Прип'яттю і Березиною від 7 лютого 1670 р. № 363. *Універсали українських гетьманів від Івана Виговського до Івана Самойловича (1657–1687) / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич, І. Тесленко ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2008. 1085 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 526.*
12. Універсал Дем'яна Многогрішного про взяття під протекцію Київського Флорівського монастиря і його звільнення від повинностей і податків, із заборonoю козакам використовувати для випасів монастирську землю – Куничне від 15 лютого 1671 р. № 390. *Універсали українських гетьманів від Івана Виговського до Івана Самойловича (1657–1687) / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич, І. Тесленко ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України,*

- Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2008. 1085 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 549.
13. Універсал Івана Самойловича про встановлення в Україні оренд на продаж спиртних напоїв, дьогтю, тютюну та на млини для утримання найманого війська, з яких у Лубенському полку в 1686 році обивателі мають сплатити 17 тисяч золотих від 1 березня 1685 р. № 627. *Універсали українських гетьманів від Івана Виговського до Івана Самойловича (1657–1687)* / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич, І. Тесленко ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2008. 1085 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 821–823.
14. Універсал Івана Мазепи про запровадження тютюнової і горілчаної оренди від 8 травня 1690 р. № 140. *Універсали Івана Мазепи (1687–1709). Частина I /* упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2002. 757 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 190–192.
15. Універсал Івана Мазепи київській козацькій старшині про заборону роздрібного шинкування в Києві від 13 січня 1691 р. № 161. *Універсали Івана Мазепи (1687–1709). Частина II* / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2002. 757 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 213–214.
16. Універсал Івана Мазепи київському сотникові про заборону роздрібного козацького шинкування на підри в Київської міської ратуші від 6 червня 1694 р. № 222. *Універсали Івана Мазепи (1687–1709). Частина I /* упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України,

- Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2002. 757 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 268–269.
17. Універсал Івана Мазепи Київському митрополитові Варлааму Ясинському з дозволом збирати купецьке мито на споруджених ним Білгородській і Борщагівській греблях від 1691 р. № 175. *Універсали Івана Мазепи (1687–1709). Частина І / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2002. 757 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 224–225.*
 18. Універсал Івана Мазепи архієпископу чернігівському і новгородському про надання в посесію Неданчицької рудні від 26 березня 1701 р. № 332. *Універсали Івана Мазепи (1687–1709). Частина І / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2002. 757 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 368–369.*
 19. Універсал Івана Мазепи новосанжарівському сотникові Якову Мелещенку про увільнення його млина від оподаткування від 27 вересня 1687 р. № 26. *Універсали Івана Мазепи (1687–1709). Частина І / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2002. 757 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія І : Універсали українських гетьманів). С. 88.*
 20. Універсал Івана Мазепи жителеві Переяслава Василеві Максимовичу з дозволом на виготовлення селітри від 15 березня 1691 р. № 163. *Універсали Івана Мазепи (1687–1709). Частина І / упоряд. І. Бутич, В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української*

- археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ; Львів : НТШ, 2002. 757 с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 215–216.
21. Конституція Пилипа Орлика: оригінал та його історія / підгот. О. Б. Вовк. *Архіви України*. 2010. № 3–4. С. 145–166.
22. Універсал Павла Полуботка і генеральної старшини щодо послушенства посполитих села Нічочувки та прилеглих хуторів київському війту Дмитру Полоцькому, із заборною старшині обкладати їх надмірними поборами від 29 листопада 1722 р. № 148. *Універсали Павла Полуботка 1722–1723* / упоряд. В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : ВІПОЛ, 2008. 718 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 197–198.
23. Наказ Павла Полуботка і генеральної старшини N – адресату в N – полк доповісти, чи збиралася, і на кого, в полку медова десятина, а якщо збиралася – запровадити збір десятини від 27 серпня 1722 р. № 44. *Універсали Павла Полуботка 1722–1723* / упоряд. В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : ВІПОЛ, 2008. 718 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 104–105.
24. Наказ Павла Полуботка і генеральної старшини наказному стародубському полковникові вжити заходів щодо повернення стародубського старшини Кіндрату Скороходенку стягнутих грошових поборів від 22 листопада 1722 р. № 144. *Універсали Павла Полуботка 1722–1723* / упоряд. В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : ВІПОЛ, 2008. 718 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 194.

25. Наказ Павла Полуботка і генеральної старшини ніжинському наказному полковникові щодо непритягнення до загальних повинностей підданих київського архієпископа в маєтностях Комарівці і Ковчині від 9 лютого 1723 р. № 211. *Універсали Павла Полуботка 1722–1723* / упоряд. В. Ринсевич ; редкол. П. Сохань (голова) та ін. ; НАН України, Ін-т історії України, Ін-т української археографії та джерелознавства імені М. С. Грушевського. Київ : ВІПОЛ, 2008. 718 [1] с. (Матеріали до українського дипломатарію ; серія I : Універсали українських гетьманів). С. 263–264.

Раїса ХАНОВА,

суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді,

секретар судової палати з розгляду

справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів

Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду,

кандидат юридичних наук, заслужений юрист України

ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ ДЕРЖАВИ У ПЕРІОД УКРАЇНСЬКОЇ РЕВОЛЮЦІЇ 1917–1921 рр.

Формування системи публічних фінансів є одним із фундаментальних елементів становлення державності. У період Української революції 1917–1921 років фінансова політика українських урядів виступала не лише інструментом економічного управління, а й важливим механізмом реалізації державного суверенітету. Умови війни, політичної нестабільності та трансформації державних інституцій вимагали оперативного створення власної системи податкового, бюджетного та фінансового регулювання. Особливістю правового регулювання цього періоду була відсутність кодифікованих збірників законодавства. Нормативні акти було опубліковано переважно в офіційних урядових періодичних виданнях, які виконували функцію офіційних джерел оприлюднення права. Серед них ключову роль відігравали «Вісти з Української Центральної Ради», «Вістник Генерального Секретаріату Української Народної Республіки», а пізніше «Вістник Ради народних міністрів Української Народної Республіки».

Аналіз нормативних актів цього періоду свідчить про те, що формування фінансової системи української держави відбувалося в надзвичайно складних умовах. Втрата стабільних джерел бюджетних доходів, евакуація державних установ та постійна зміна центрів державного управління істотно ускладнювали реалізацію фінансової політики. Водночас урядові структури продовжували формувати державні

кошториси, організовувати діяльність місцевих скарбниць та забезпечувати фінансування державного апарату навіть в умовах воєнно-політичної кризи. Наведений підхід демонструє прагнення української влади зберегти інституційний каркас фінансового управління та забезпечити функціонування держави.

Так, одним із перших кроків у формуванні фінансової системи Української Народної Республіки стало запровадження національної системи оподаткування. У постанові Фінансової комісії Української Центральної Ради від 23 квітня 1917 року було визначено основні засади фіскальної політики нової держави. У документі зазначалося про те, що «Українською Центральною Радою для покриття трат, яких вимагають наші національні потреби, ухвалюється необхідність національного оподаткування всього українського народу» [1]. Фактично це означало запровадження прогресивного прибуткового оподаткування, що відповідало тенденціям фінансового права європейських держав початку XX століття. Зокрема, для осіб із доходом понад 800 карбованців на рік було встановлено оподаткування в розмірі 25 %, тоді як для громадян із нижчим рівнем доходу – символічний фіксований податок у розмірі 50 копійок на рік.

У зазначеному нормативно-правовому акті було закладено один із ключових принципів податкової системи: «Оподаткування переводиться на принцип поступово-подоходного налогу». Важливим елементом цієї постанови стало створення інституційної системи податкового адміністрування: «При кожному губерніяльному комітетові одкриваються фінансові комісії», які повинні були організовувати процес оподаткування населення на відповідній території [1]. Іншими словами, вже на початковому етапі державотворення було сформовано базові принципи податкової системи – загальність оподаткування, прогресивність податку та інституційне забезпечення його адміністрування.

Важливим елементом фінансової політики українських урядів у період революції стала система непрямого оподаткування. Акцизні платежі та державні монополії були одним із ключових джерел наповнення бюджету. Нормативні акти того часу фіксують суттєве підвищення акцизів на товари масового споживання. Зокрема, законом

від 24 березня 1918 року було встановлено нові ставки акцизу на тютюнові вироби. У фінансовому законодавстві було закріплено: «Акциз на жовтий тютюн вищого сорту встановлювався на рівні 22 карб. за фунт, на махорку – 1 карб. 60 коп., а на цигарки вищого сорту – 36 карб. за тисячу штук». Було збільшено й ставки акцизу на інші товари, зокрема: сірники – від 3 до 12 коп. за коробку; цигаркові гільзи – 10 коп. з кожної сотні; пивоварне виробництво – 20 карбованців з пуда використаного солоду; спирт для технічних і медичних потреб – 15 гривень за градус [2].

Особливу роль у фінансовій політиці відігравали державні монополії на стратегічні галузі. Зокрема, законодавство закріплювало жорстке державне регулювання цукрової промисловості. Законом від 07 травня 1918 року було встановлено фіксовані ціни на цукор: 60 карбованців за пуд цукру-піску; 72 карбованці за пуд рафінаду [3]. Тобто система публічних фінансів того часу поєднувала податкові механізми та адміністративне регулювання ринку, що відповідало загальноєвропейській практиці державного втручання в економіку під час воєнних криз.

Окрему групу публічних доходів становили фіскальні збори за вчинення юридично значущих дій, зокрема гербові збори, реєстраційні платежі та ліцензійні збори. Фінансове законодавство закріплювало, що несплата гербового збору могла призвести до залишення документів без розгляду та накладення штрафних санкцій [4]. Додатково запроваджувався податок на предмети розкоші у розмірі від 15 % до 30 % їх вартості, що відображало прагнення держави перерозподіляти фінансовий тягар на користь соціально справедливішої податкової системи [5].

Поряд із податковими інститутами важливу роль у становленні системи публічних фінансів відігравали механізми бюджетного планування. Зокрема, законом Української Центральної Ради від 11 квітня 1918 року було визначено тимчасовий порядок фінансування державних видатків до ухвалення повноцінного державного бюджету. У документі було закріплено: «Поки буде складений і ухвалений перший бюджет Української Народньої Республіки, всі державні видатки переводяться на підставі тимчасових росписів, які складаються відповідними Міністерствами на кожні

чотирі місяці 1918 року» [6]. Запровадження такого механізму демонструє інституціоналізацію бюджетного процесу навіть в умовах нестабільності державної влади та постійних воєнних загроз.

Становлення публічних фінансів було нерозривно пов'язане із формуванням власної грошової системи. Створення національної валюти стало одним із ключових елементів фінансового суверенітету української держави. Формування суверенної фінансової системи супроводжувалося ухваленням тимчасового закону про випуск державних кредитових білетів [7]. Важливим кроком став закон про Державну Українську грошову одиницю, яким було запроваджено нову національну валюту – гривню [8].

Однак формування грошової системи відбувалося в умовах значних політичних потрясінь. Перша більшовицька окупація Києва у 1918 році призвела до втрати значної частини фінансових ресурсів держави, оскільки більшовицькі війська експропріювали золотовалютний резерв та готівкову масу Київської контори Державного банку. Тому уряд був змушений здійснювати форсовану емісію грошей, шляхом розміщення замовлень на друк національної валюти за кордоном та запровадження розмінних знаків Державної Скарбниці – так званих марок-шагів [9].

Окремий напрям фінансової політики полягав у використанні інструментів державного кредиту. Уряд Української Народної Республіки активно використовував механізми державних позик як спосіб мобілізації фінансових ресурсів. Зокрема, у постанові Генерального секретаріату Української Народної Республіки було регламентовано, що купони облігацій воєнних позик повинні прийматися як засіб платежу: «Купони облігацій Воєнних Позичок і Позички Свободи... повинні обов'язково прийматися при виплатах і обрахунках державними, приватними установами і приватними особами» [10]. Фактично йшлося про використання державних боргових інструментів як елемента грошового обігу. У період Української Держави П. Скоропадського також було зроблено спробу інституціоналізувати фінансову систему. Зокрема, було створено Фінансову раду як дорадчий орган з питань державного кредиту [11].

Підтримання стабільності системи публічних фінансів вимагало також нормативного регулювання банківської діяльності. У постанові Генерального секретаріату фінансів Української Народної Республіки було визначено, що довіреності правлінь комерційних банків, видані до 31 грудня 1917 року, визнаються чинними й в 1918 році до отримання нових документів [12]. Такий підхід мав прагматичний характер і був спрямований на забезпечення безперервності банківських операцій у період політичної нестабільності.

Вагому роль у системі публічних фінансів відігравали митні платежі, які виконували не лише фіскальну, але й економічну функцію. Законодавство Української Народної Республіки регламентувало істотне підвищення ставок митного тарифу на імпорتنі товари. Відповідно до закону про зміну ставок митного тарифу, прийнятого Радою Народних Міністрів, було встановлено: «підвищити чинні ставки митного тарифу на ввозимий крам... по першій категорії – на предмети розкоші – в 20 разів; по другій категорії – в 15 разів; по третій категорії – в 10 разів» [13]. Таке диференційоване підвищення митних ставок демонструє використання митної політики як інструменту економічного протекціонізму, спрямованого на захист внутрішнього виробництва та обмеження імпорту товарів другорядного значення.

Отже, правове регулювання публічних фінансів у період Української революції 1917–1921 років стало важливим етапом становлення національної фінансово-правової системи. Нормативні акти цього періоду засвідчують формування базових інститутів фінансового права: становлення національної грошової системи; розвиток податкового та акцизного законодавства; запровадження митної політики; формування інститутів державного кредиту; встановлення численних фіскальних зборів та ліцензійних платежів. Попри воєнно-політичну нестабільність, українські уряди здійснили спробу створити комплексну правову модель публічних фінансів, яка охоплювала як традиційні податкові інструменти, так і механізми державного регулювання економіки.

Історичний досвід правового регулювання фінансових відносин у період Української революції має важливе значення для сучасної правової науки та

правозастосування в Україні, оскільки дозволяє шляхом врахування національного досвіду еволюції фінансових інститутів розробити механізми забезпечення державного суверенітету в умовах повномасштабного вторгнення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанови Фінансової Комісії, ухвалені на засіданні У. Ц. Р. 23 квітня 1917 року. *Вісти з Української Центральної Ради*. Київ, 1917. Травень. № 5. С. 2.
2. Українська Центральна Рада. Закон про підвищення акцизу на тютюн та вироби з нього [від 24 березня 1918 р.]. *Вістник Ради Народніх Міністрів Української Народньої Республіки*. Київ, 1918. 5 квітня. № 15. С. 2.
3. Рада Міністрів. Закон про підвищення постійних і продажних монопольних цін на цукор [від 7 травня 1918 р.]. *Державний Вістник*. Київ, 1918. 7 червня. № 11. С. 1.
4. Міністерство Внутрішніх Справ. Обіжник про гербовий збір [від 19 березня 1918 р.]. *Вістник Ради Народніх Міністрів Української Народньої Республіки*. Київ, 1918. 27 березня. № 13. С. 2.
5. Ухвалений Кабінетом Народніх Міністрів закон з дня 9 липня 1919 року про державний податок на речі розкоші. *Вістник Державних Законів для всіх земель Української Народньої Республіки*. 1919. Випуск 26 (1 серпня). С. 4–5. Ст. 396.
6. Українська Центральна Рада. Закон про тимчасові росписи видатків на 1918 рік. *Вістник Ради Народніх Міністрів Української Народної Республіки*. Київ, 1918. № 22. С. 1.
7. Закон про випуск знаків Державної Скарбниці на суму 500 мільонів карбованців [від 20 травня 1918 р.]. *Державний Вістник*. Київ, 1918. 5 червня. № 10. С. 2.
8. Ухвалений Радою Народніх Міністрів закон з дня 6 січня 1919 р. про Державну Українську грошову одиницю. *Вістник Державних Законів для всіх земель Української Народньої Республіки*. 1919. Випуск 3 (23 січня). С. 19. Ст. 47.

9. Українська Центральна Рада. Закон про грошову одиницю, бите монети, та друк державних кредитових білетів [від 1 березня 1918 р.]. *Вістник Ради Народніх Міністрів Української Народньої Республіки*. Київ, 1918. 15 березня (березня). № 9. С. 3.
10. Постанова про купони облігацій Воєнних Позичок і Позички Свободи. *Вістник Генерального Секретаріату Української Народньої Республіки*. Київ, 1918. 11 січня. № 2. С. 1.
11. Закони про тимчасовий Державний устрій України [від 29 квітня 1918 р.]. Про Фінансову Раду. *Державний Вістник*. Київ, 1918. 16 травня. № 1. С. 1–2.
12. Постанова Генерального Секретарства Фінансів про довіренности правлінь банків на 1918 рік [Київському Комітету представників акційних комерційних банків]. *Вістник Генерального Секретаріату Української Народньої Республіки*. Київ, 1918. 5 січня. № 1. С. 2.
13. Ухвалений Радою Народніх Міністрів закон з дня 31 липня 1919 року про зміну та доповнення закону від 26 червня 1919 року про збільшення ставок митного тарифу на перевозимий через кордон крам. *Вістник Державних Законів для всіх земель Української Народньої Республіки*. 1919. Випуск 31 (15 серпня). С. 237–238. Ст. 436.

СЕКЦІЯ 2

ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВІЙНИ

2.1 СТРОКИ В ПРАВІ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Микола КУЧЕРЯВЕНКО,

старший офіцер відділу цивільно-військового
співробітництва штабу управління 2 корпусу
Національної гвардії України «Хартія»,
доктор юридичних наук, професор,
дійсний член (академік) Національної академії
правових наук України,
заслужений діяч науки і техніки України

ДО ПИТАННЯ ХАРАКТЕРУ СТРОКІВ В ПОДАТКОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЙ ТА ВПЛИВУ НА ЦЕ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ

Податкове регулювання, яке гарантує надходження коштів до дохідних частин бюджетів і таким чином формування матеріальних фондів для реалізації завдань та функцій держави й територіальних громад, забезпечує передачу коштів юридичних та фізичних осіб у формі податків та зборів. Водночас не менш значущим для цього є не суто накопичення грошей у формі централізованих фондів, а чітке упорядкування цього процесу за певними стадіями у відповідні строки. Тобто, матеріальна частина виконання податкового обов'язку має об'єктивно пов'язуватись з гарантуванням об'єктивної динаміки цього процесу. Податок має бути не лише сплачений, а внесений відповідно до часових вимог, бо на такі вимоги орієнтовані й публічні видатки

(соціальні виплати, фінансування медицини, освіти, охорони і т.д.), які мають здійснюватись виключно шляхом своєчасних податкових надходжень.

Аналіз природи та наслідків такого явища, як строки, безпосередньо пов'язується з часовими вимірами. В цих умовах строк є не лише поняттям, похідним від часових критеріїв, але і внутрішнім складником часових конструкцій. Саме в поєднанні із часовими критеріями можна визначити строк як частину часу, яка обмежена метою та конкретизацією правових наслідків, які пов'язуються із його початком, тривалістю та закінченням. Така характеристика строку має набути певної суб'єктивності. Це передбачає персоніфікованість поведінки окремої особи, яка оцінюється у відповідних часових межах, строках. Саме інтервали часу і породжують умови та підстави коригування правових відносин стосовно оцінки поведінки таких учасників податкових відносин.

Оцінка характеру податкових строків передбачає врахування їхніх рис та ознак, які притаманні щодо розуміння строків в міжгалузевому значенні. До загальних рис податкових строків із правовими строками взагалі можна віднести: а) застосування традиційних часових критеріїв (день, тиждень, місяць, квартал і т.д.); б) мета – строки як підстава реалізації суб'єктами своїх прав та обов'язків та їх зміна; в) визначення наслідків порушення строку.

Водночас правова природа строків в податковому регулюванні деталізується їхніми особливостями:

1) *формальною визначеністю*. У цьому випадку йдеться про деталізацію родової ознаки права за відповідними податковими умовами регулювання. Тобто правова природа податкових строків фіксує моменти виникнення, зміни та припинення як податкового обов'язку в цілому, так і його складників. Саме через це деталізуються певні правові режими, в умовах яких конкретні податкові правовідносини набувають змісту, відповідно до чого і формується реалізація правового статусу суб'єктів податкових правовідносин;

2) *спеціальністю розрахунків*. Окремі правила розрахунків податкових строків пов'язуються з деталізацією попередньої особливості формальної визначеності. Це

стосується як конкретного різновиду часового періоду, так і відповідної мети такого розрахунку. З цією особливістю пов'язується поєднання двох вимог: завдання та підсумок. В першому випадку йдеться про визначення того, що треба зробити (здійснити облік, сплатити і т.д.), тоді як в другому випадку мета строку пов'язується із певним звітним призначенням, коли робиться підсумковий висновок щодо оцінки поведінки платника і відповідно до цього необхідність застосування несприятливих наслідків щодо нього;

3) *обліковою періодичністю*. Визначення періоду передбачає не абстрактну вимогу чи вказівку, а деталізацію того, що треба зробити. Так, відповідно до п. 33.1 ст. 33 Податкового кодексу України визначається податковий період як встановлений період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів. При цьому подібне визначення податкового періоду характеризується тим, що фактично охоплюються всі складники податкового обов'язку разом зі сплатою: розрахунки (облік) податків, звітність (подання податкових декларацій). Для цього і визначено базовий податковий (звітний) період як період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку [1, п. 33.3 ст. 33]. З огляду на різний характер податків та зборів, різну мету в процедурному упорядкуванні податкових відносин треба враховувати й множинність видів податкового періоду. Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день [1, ст. 34];

4) *наслідковим значенням*. Визначення чи вплив певного строку означає можливість (необхідність) оцінки поведінки зобов'язаної особи. З огляду на це і робиться висновок: а) особа діяла відповідно до чинного законодавства і чітко будувала свою поведінку згідно з нормами закону; б) особа порушила норму закону. Залежно від цього фактично робиться лише один висновок – застосування

несприятливих наслідків щодо правопорушника. Позитивна оцінка не передбачає будь-яких наслідків, бо додержання закону платником є його безпосереднім обов'язком.

Розрахунок строку орієнтується на встановлення певних часових критеріїв, які зосереджуються на часових періодах, з якими пов'язуються правові наслідки. Зрозуміло, що подібний підхід має міжгалузеве значення і використовується фактично всіма галузями права. Водночас це не виключає специфічних засобів організації поведінки учасників відносин, які віддзеркалюють характер застосування методів відповідного галузевого утворення. Податково-правове регулювання строків ґрунтується на обчисленні їх роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або подією. Стосовно останньої йдеться про подію, яка повинна була настати, статися або відбутися. З огляду на це в податковому регулюванні правові наслідки пов'язуються із:

- 1) абсолютно визначеними строками – строками, які чітко вказують на точний момент чи період часу, з яким пов'язуються відповідні правові наслідки;
- 2) відносно визначеними строками – строками, які не характеризуються вказівкою на точний момент або період часу;
- 3) невизначеними строками – строками, які абстрагуються від часового критерію та визначення часових меж [2, с.247].

Часова та строкова оцінка податкового регулювання враховує і сучасні акценти щодо кардинальних змін суспільних відносин. Війна з РФ, що триває, цифровізація процесів оподаткування, врахування євроінтеграційних напрямків не можуть не впливати на особливості пошуку і запровадження правових форм упорядкування поведінки учасників податкових відносин. Оцінка строків виконання податкового обов'язку об'єктивно пов'язується із територіальним визначенням можливостей реалізації цього обов'язку. Не можуть застосовуватись однакові критерії щодо оцінки поведінки платників, які перебувають на підконтрольній території України, на лінії розмежування, в сірій зоні. Деталізація цього якраз і

відбувається шляхом уточнення часових критеріїв того, з якого моменту той чи інший регіон (і, відповідно, платник чи група платників) опинився в зоні бойових дій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 15 квіт. 2026 р. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 04.05.2026).
2. Кучерявенко М. Податкове право України: підручник / ред. М. Кучерявенко. Харків : Харків, 2012. 528 с.

Олена МАРЧЕНКО,

доцент кафедри адміністративного права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,

кандидат юридичних наук, доцент

ДО ПИТАННЯ ПРО СТРОКИ ЗВЕРНЕННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ ДЛЯ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

Однією з ключових умов забезпечення переговорного процесу про вступ України до Європейського Союзу є здійснення нашої державою комплексу реформ, передбачених Дорожньою картою з питань верховенства права. Цей стратегічний документ покликаний «заповнити існуючі прогалини, забезпечити сталість уже здійснених реформ і закласти надійну основу для подальшого розвитку правової системи відповідно до європейських стандартів» [1]. Згідно з його положеннями, Україна, серед іншого, має спрямовувати зусилля на забезпечення належного функціонування позасудових процедур для врегулювання та вирішення спорів з метою спрощення й покращення доступу до правосуддя.

Європейські стандарти у сфері застосування альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й приватними особами відображено у відповідній Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи [2]. Остання закликає держави з метою зменшення надмірного навантаження на суддів, що є надзвичайно актуальним для України в умовах війни – заохочувати врегулювання спорів у позасудовому порядку. Так, на сьогодні адміністративні суди перевантажені справами, у тому числі пов'язаними з мобілізаційними процедурами та питаннями виплат військовослужбовцям. Це суттєво послаблює спроможність судів своєчасно вирішувати й інші категорії адміністративних справ, тому пошук способів розв'язання цієї проблеми має нагальний характер для нашої держави.

У Керівних принципах, розроблених Європейською комісією з ефективності правосуддя, для кращого виконання вищезазначеної Рекомендації наголошується на

важливості впровадження державами якісних та дієвих альтернатив судовому розгляду [3]. Призупинення строків давності на час проведення позасудового розв'язання спору стимулюватиме більш повсюдне його використання.

Відповідно до ч. 1 ст. 122 КАС України позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами [4]. Для звернення до адміністративного суду приватної особи за захистом прав, свобод та інтересів встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Проведення медіації не впливає на перебіг строку звернення до адміністративного суду. Водночас відповідно до ч. 4 ст. 122 КАС України, якщо позивач скористався досудовим порядком вирішення спору, то для звернення до адміністративного суду встановлюється тримісячний строк, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень. Звернення до суду з пропуском цього строку за відсутності поважних причин позбавляє особу права на захист у судовому порядку.

Законодавець передбачив застереження до наведеної вище норми, згідно із яким у ситуації, коли рішення за результатами розгляду адміністративної скарги не було прийнято та (або) вручено позивачу у встановлені законом строки, для звернення до адміністративного суду встановлюється 6-місячний строк. Останній обчислюється з дня звернення позивача до суб'єкта владних повноважень із відповідною скаргою. Аналіз вказаного застереження дозволяє дійти важливого висновку: під словосполученням «досудовий порядок вирішення спору» у тексті КАС України розуміється вирішення спору в порядку адміністративного оскарження.

Окрім загальних строків звернення до адміністративного суду, з урахуванням особливостей певних видів спірних правовідносин КАС України або інші закони можуть встановлювати спеціальні строки для пред'явлення позовів.

Так, ПК України визначає правовий статус платників податків і зборів, компетенцію контролюючих органів у сфері оподаткування, повноваження та обов'язки їх посадових осіб, відповідальність за порушення податкового законодавства [5].

Спеціальними нормами, які регламентують порядок оскарження рішень контролюючих органів, є норми статті 56 ПК України. Зі змісту останньої випливає, що у платника податків є право розсуду щодо обрання адміністративного та/або судового порядку оскарження такого рішення. Використання платником податків процедури адміністративного оскарження рішення, тобто досудового порядку вирішення спору, не позбавляє його права на подальше звернення до суду з відповідним позовом [6].

Відповідно до п. 56.19 ст. 56 ПК України у разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті.

На підставі системного аналізу положень КАС України та ПК України Велика Палата Верховного Суду в постанові від 16 липня 2025 року у справі № 500/2276/24 вирішила такі строки звернення платників податків до адміністративного суду для оскарження рішень контролюючих органів у сфері оподаткування:

1) якщо платник податків не оскаржував рішення контролюючого органу в досудовому (адміністративному) порядку – строк звернення до суду становить 6 місяців (ч. 2 ст. 122 КАС України);

2) якщо платник податків оскаржував в досудовому (адміністративному) порядку рішення контролюючого органу, яке не стосується нарахування грошових зобов'язань (наприклад, блокування податкових накладних; присвоєння ризикового статусу тощо), – строк звернення до суду становить 3 місяці (ч. 4 ст. 122 КАС України);

3) якщо платник податків оскаржував в досудовому (адміністративному) порядку рішення контролюючого органу, яке передбачає нарахування грошових зобов'язань (наприклад, податкове повідомлення-рішення), – строк звернення до суду становить 1 місяць (п. 56.19 ст. 56 ПК України) [7].

Таким чином, Велика Палата Верховного Суду підкреслила, що за сформованою судовою практикою, яка є обов'язковою для врахування, строк звернення до суду з позовом про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання за умови попереднього використання досудового порядку вирішення спору становить 1 місяць, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження. Водночас якщо платник податків не оскаржував рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання в адміністративному порядку, строк звернення до суду залишається загальним – 6 місяців, починаючи з дня, коли він дізнався або мав дізнатися про порушення свого права.

З огляду на викладене вбачається, що така значна розбіжність – у декілька разів – у строках звернення до адміністративного суду для оскарження одного й того ж рішення контролюючого органу, залежно від того, чи намагався платник податків попередньо розв'язати спір у досудовому порядку, чи утримався від цього, не сприяє широкому використанню цієї альтернативи судовому розгляду, а отже, й розвантаженню адміністративних судів. Ризик значно швидшого вичерпання строку для пред'явлення позову може виявитися серйозним демотивуючим чинником для особи, яка обирає спосіб розв'язання публічно-правового спору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Деякі питання забезпечення переговорного процесу про вступ України до Європейського Союзу за кластером 1 «Основи процесу вступу до ЄС»: розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.05.2025 № 475-р. *Верховна*

- Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/475-2025> (дата звернення: 13.04.2026).
2. Рекомендація Рес (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами, ухвалена Комітетом Міністрів Ради Європи 05.09.2001. URL:https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf (дата звернення: 13.04.2026).
 3. Керівні принципи для кращого виконання наявної рекомендації щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і сторонами – приватними особами, ухвалені Європейською комісією з ефективності правосуддя 07.12.2007. URL:<https://rm.coe.int/guidelines-for-a-better-implementation-of-the-existing-recommendation-/16809ede90> (дата звернення: 13.04.2026).
 4. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 11.04.2026).
 5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.04.2026).
 6. Постанова Верховного Суду від 28.10.2025 у справі № 280/5691/24. *ЄДРСР.* URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/131341564> (дата звернення: 14.04.2026).
 7. Постанова Верховного Суду від 16.07.2025 у справі № 500/2276/24. *ЄДРСР.* URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/128993275> (дата звернення: 14.04.2026).

Ярослава РЯБЧЕНКО,

доцент кафедри адміністративного права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,

кандидат юридичних наук, доцент

Ельміра МАМЕДОВА,

студентка 4 курсу групи 01-22-04

факультету прокуратури

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

СТРОКИ ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІШЕНЬ В СУДІ: СПІВВІДНОШЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ТА КОДЕКСУ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА УКРАЇНИ В УМОВАХ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ

Сфера податкових правовідносин характеризується складністю нормативного регулювання та значною кількістю спеціальних процедур. Одним із ключових елементів є порядок оскарження рішень контролюючих органів, у межах якого особливе значення має дотримання процесуальних строків. На практиці виникає проблема співвідношення загальних норм КАС України та спеціальних положень ПК України. Особливої актуальності зазначене питання набуває в умовах правового режиму воєнного стану, коли реалізація права на судовий захист істотно ускладнюється об'єктивними обставинами. Збройна агресія, тимчасова окупація окремих територій, переміщення населення, перебої у роботі державних органів, засобів зв'язку та електронних сервісів, а також обмежений доступ до документів і правової допомоги безпосередньо впливають на можливість своєчасного оскарження рішень контролюючих органів. За таких умов визначення належного строку звернення до суду набуває не лише процесуального, а й правозахисного значення, оскільки пов'язане із забезпеченням реального доступу особи до правосуддя.

Відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПК України рішення, ухвалені контролюючими органами, можуть бути оскаржені як в адміністративному, так і в судовому порядку [1]. Потрібно підкреслити, що саме положення ст. 56 ПК України визначають особливості процедури такого оскарження. Таким чином, платник податків на власний розсуд обирає форму захисту своїх прав – адміністративну, судову або їх поєднання – після отримання відповідного рішення.

З урахуванням положень ст. 102 ПК України, а також п. 56.18 ст. 56 зазначеного Кодексу встановлено, що платник податків має право звернутися до суду з метою оскарження податкового повідомлення-рішення або іншого акта контролюючого органу у будь-який момент після його отримання [1]. Разом із тим, аналіз правозастосовної практики свідчить про наявність випадків, коли особи, подаючи позов до суду щодо оскарження рішень суб'єктів владних повноважень, керуються строками, передбаченими ч. 4 ст. 122 КАС України [2]. Натомість зазначена норма встановлює тримісячний строк звернення до суду, тоді як відповідно до п. 56.19 ст. 56 ПК України строк для такого звернення становить один місяць [1]. З цього приводу Верховний Суд (далі – ВС) у постанові від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19 дійшов висновку, що положення п. 56.19 ст. 56 ПК України мають спеціальний характер щодо норм ч. 4 ст. 122 КАС України [3].

Поряд із цим, сучасна судова практика підтверджує сталість такого підходу. Зокрема, ВС у постанові від 18.12.2024 у справі № 640/11762/22, а також Велика Палата Верховного Суду (далі – ВП ВС) у справі № 500/2276/24 зазначили, що положення п. 56.19 ст. 56 ПК України є спеціальною нормою щодо ч. 4 ст. 122 КАС України та підлягає пріоритетному застосуванню у податкових правовідносинах [4; 5].

Отже, у податкових спорах саме спеціальна норма визначає порядок і строки оскарження податкових повідомлень-рішень та інших актів контролюючих органів, пов'язаних із визначенням грошових зобов'язань, за умови попереднього використання процедури адміністративного оскарження. Але особливості застосування процесуальних строків зазнали певної трансформації в умовах правового режиму воєнного стану. ВС у своїй практиці виходить з того, що сам факт

запровадження правового режиму воєнного стану не зупиняє автоматично перебіг строків звернення до суду. Разом із тим правовий режим воєнного стану може бути визнаний поважною причиною пропуску процесуального строку лише за умови доведення прямого причинного зв'язку між відповідними обставинами та неможливістю своєчасного звернення до суду. Аналогічний підхід відображений у практиці ВС, зокрема у постанові від 31.01.2024 у справі № 320/1753/23, де наголошено, що введення правового режиму воєнного стану саме по собі не є безумовною підставою для поновлення строку, а оцінка поважності причин здійснюється судом з урахуванням конкретних обставин справи [6].

Таким чином, у сучасній судовій практиці сформовано підхід, відповідно до якого воєнний стан не змінює нормативно встановлених строків звернення до суду, проте впливає на їх застосування через механізм поновлення строків з урахуванням принципів справедливості та доступу до правосуддя. Так, встановлено, що строк звернення до суду в таких спорах становить один місяць і обчислюється з дня, наступного за днем завершення процедури адміністративного оскарження відповідно до п. 56.17 ст. 56 ПК України.

Водночас в умовах правового режиму воєнного стану дотримання таких строків потребує особливого підходу з боку платників податків. Проте формальне застосування процесуальних норм без урахування обставин правового режиму воєнного стану може призвести до необґрунтованого обмеження права особи на ефективний судовий захист. Саме тому при розв'язанні питань, пов'язаних зі строками звернення до суду, важливого значення набуває оцінка реальних можливостей платника податків своєчасно реалізувати своє право на оскарження в умовах бойових дій, вимушеного переміщення, наслідків війни тощо.

Отже, аналіз нормативного регулювання та усталеної судової практики дає підстави стверджувати, що питання строків звернення до суду при оскарженні податкових повідомлень-рішень вирішується з урахуванням принципу спеціальності. Пункт 56.19 ст. 56 ПК України є спеціальною нормою щодо положень ст. 122 КАС України, а відтак підлягає пріоритетному застосуванню у спорах, пов'язаних із

нарахуванням грошових зобов'язань за результатами адміністративного оскарження. Сформована правова позиція ВС та ВП ВС забезпечує єдність правозастосування й орієнтує суди на застосування місячного строку судового оскарження таких рішень контролюючих органів. Це сприяє юридичній визначеності та передбачуваності, хоча водночас вимагає від платників податків підвищеної уважності та своєчасності при реалізації свого права на судовий захист.

Водночас в умовах правового режиму воєнного стану питання дотримання процесуальних строків набуває особливого значення, оскільки пов'язане з реальним забезпеченням права платника податків на доступ до правосуддя. Саме тому правильне застосування спеціальних строків оскарження повинно поєднуватися з урахуванням тих об'єктивних перешкод, які виникають у зв'язку з введенням правового режиму воєнного стану. Це дозволяє забезпечити баланс між принципом юридичної визначеності та необхідністю ефективного судового захисту прав особи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI № 13–17. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.04.2026).
2. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 15.04.2026).
3. Постанова Верховного Суду від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515> (дата звернення: 15.04.2026).
4. Постанова Верховного Суду від 10.05.2024 у справі № 520/1810/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/118962275> (дата звернення: 15.04.2026).
5. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 10.07.2025 у справі № 500/2276/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/128993275> (дата звернення: 15.04.2026).

6. Постанова Верховного Суду від 31.01.2024 у справі № 320/1753/23.
URL:<https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=116681165> (дата звернення:
15.04.2026).

Валентина ЮРЧЕНКО,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

кандидат юридичних наук

СТРОКИ ЯК ІНСТРУМЕНТ БАЛАНСУ В ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСАХ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Функціонування публічних фінансів в умовах воєнного стану характеризується високою динамікою та значними ризиками, особливо коли нормальна господарська діяльність зазнає серйозних обмежень. Одним із ключових інструментів підтримання балансу між інтересами держави та правами платників податків є строки виконання фінансових зобов'язань та строки звернення до суду. Вони формують правові межі реалізації прав та обов'язків сторін, забезпечують передбачуваність правозастосовної практики та дисциплінують учасників публічно-фінансових відносин.

Так, строки виконання валютних зобов'язань набувають особливого значення у період воєнного стану, коли банківські операції, логістика та зовнішньоекономічні розрахунки можуть бути суттєво ускладнені. У таких умовах непорушність строків набуває додаткового соціально-економічного та правового значення, оскільки затримки у валютних розрахунках безпосередньо впливають на фінансову стабільність підприємств, платіжну дисципліну та надходження коштів до державного бюджету.

Аналіз практики Верховного Суду у справі № 520/2941/24 дозволяє дійти висновку, що введення воєнного стану саме по собі не надає автоматичного права на звільнення від відповідальності за порушення строків. Суд касаційної інстанції уточнив, що для звільнення від відповідальності потрібно довести не лише факт наявності форс-мажорних обставин, а і їхній надзвичайний характер, об'єктивну неможливість виконання зобов'язання та прямий причиново-наслідковий зв'язок між

такими обставинами та порушенням строків [1]. Такий підхід забезпечує баланс між захистом учасників зовнішньоекономічної діяльності та дотриманням принципів фінансової дисципліни.

У цьому контексті законодавство закріплює два основні випадки застосування інституту форс-мажору. Перший з них стосується договірних відносин, де форс-мажор може стати підставою для звільнення від відповідальності за порушення договірних або комерційних зобов'язань перед контрагентом. У цьому випадку суд оцінює не лише наявність форс-мажору, але й реальну неможливість виконання конкретного договору, а також системність дій сторін, документальне підтвердження обмежень та спроби мінімізації наслідків. Другий випадок охоплює невиконання обов'язків, установлених нормативно-правовими актами, виконання яких стає неможливим з огляду на форс-мажорні обставини.

Зокрема, частина шоста статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» регламентує, що в разі зупинення виконання договору перебіг строку розрахунків та нарахування пені призупиняється на весь період дії таких обставин і відновлюється з дня, наступного за днем їх завершення [2]. Підтвердження факту виникнення та закінчення дії форс-мажору здійснюється довідкою уповноваженого органу країни розташування сторони зовнішньоекономічного договору або третьої країни, відповідно до умов договору, що дозволяє забезпечити об'єктивність та прозорість оцінки форс-мажорних ситуацій.

У практичному аспекті наведене означає, що в разі зупинення виконання господарської операції (зумовленого форс-мажором) призупиняються як строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, так і нарахування пені на весь період дії обставин непереборної сили. Водночас звернення до суду з позовною заявою та надання відповідних доказів і обґрунтувань є правом, а не обов'язком суб'єкта господарювання. Це створює юридичну гнучкість для платника, але встановлює й високу відповідальність за достовірність і повноту доказової бази. Чинне законодавство не регламентує обов'язку звернення до суду, тому ситуації, коли, наприклад, ракета зруйнувала оригінали контрактів, не можуть автоматично

визнаватися форс-мажором, що звільняє від відповідальності за порушення вимог Закону України «Про валюту і валютні операції». Наведене доводить важливість системного підходу до документального підтвердження форс-мажору та обмежень, що виникають унаслідок надзвичайних обставин.

У справі № 520/2941/24 судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду також наголосила, що наявність сертифіката торгово-промислової палати не має преюдиціального значення і підлягає оцінці лише в сукупності з іншими доказами, що підтверджують об'єктивні перешкоди для виконання зобов'язань [1]. Іншими словами, йдеться про комплексну оцінку фактів: від документально підтверджених обмежень роботи банків та логістичних затримок до зовнішньоекономічних санкцій та інших факторів, які реально впливають на строки виконання валютних зобов'язань. Принагідно зазначимо, що пеня за порушення строків розрахунків не є податковим платежем у тлумаченні Податкового кодексу України, і на неї не поширюються обмеження, запроваджені під час надзвичайних обставин, що дозволяє забезпечити правову визначеність та уникнути подвійного тлумачення норм для платників та контролюючих органів.

Отже, можна дійти проміжного висновку, що строки виконання валютних зобов'язань потрібно розглядати як інструмент фінансової дисципліни. Вони визначають момент нарахування пені, дозволяють державі своєчасно отримувати кошти до бюджету та встановлюють межі відповідальності платника. Судова практика формує чіткі критерії для визначення поважних обставин, які можуть звільнити від відповідальності, підкреслюючи важливість системної документальної фіксації факторів, що ускладнюють виконання зобов'язань, як-от: обмеження роботи банків, логістичні затримки, санкції, обмеження зовнішньоекономічної діяльності, руйнування інфраструктури та інші надзвичайні фактори, що прямо впливають на строки виконання валютних зобов'язань.

Окремої уваги заслуговує застосування строків у процедурі оскарження податкових повідомлень-рішень. У справі № 280/5691/24 Верховний Суд визначив

пріоритет спеціальної норми пункту 56.19 статті 56 Податкового кодексу України, яка встановлює місячний строк звернення до суду після завершення адміністративного оскарження. Суд касаційної інстанції уточнив, що цей строк є спеціальною нормою і має перевагу над загальними положеннями Кодексу адміністративного судочинства України [3]. Такий підхід забезпечує передбачуваність правозастосування і гарантує платникам ефективний доступ до судового захисту, водночас зберігаючи дисципліну строків.

Верховний Суд також акцентував на важливості встановлення прямого причиново-наслідкового зв'язку для визнання поважності причин пропущення строку звернення до суду. Сам факт введення воєнного стану чи ведення бойових дій не є автоматичною підставою для поновлення строку. Суд оцінює, чи були реально обмежені можливості подати позов, чи забезпечувалося електронне подання документів, чи існували альтернативні способи реалізації права. Це формує системний підхід до оцінки фактичних обставин і забезпечує баланс між інтересами держави та інтересами платників податків.

Отже, в умовах воєнного стану строки набувають особливої значущості, дозволяючи уникнути суб'єктивного тлумачення зобов'язань та дисциплінуючи учасників фінансових відносин. Їх чітке нормативне регулювання, системний підхід до оцінки форс-мажорних обставин та послідовне судове тлумачення дозволяють забезпечити ефективне функціонування фінансової системи навіть в умовах воєнного стану, створюючи стабільне правове підґрунтя для практики правозастосування.

Судова практика, своєю чергою, є механізмом адаптації загальних правових принципів до особливостей воєнного часу та регулятором балансу в публічних фінансах, формуючи підходи до інтерпретації строків у складних економічних умовах. Судові рішення демонструють, що навіть в умовах форс-мажорних обставин пріоритет має чітке дотримання строків, яке гарантує правову визначеність та справедливість для всіх сторін. Аналіз практики Верховного Суду дозволяє виокремити кілька важливих висновків. По-перше, строки виконання зобов'язань і

строки звернення до суду є взаємопов'язаними елементами системи права публічних фінансів, які забезпечують баланс між правами та обов'язками сторін. По-друге, формажорні обставини та воєнний стан не звільняють платників від обов'язків чи відповідальності автоматично, а потребують доказового підтвердження їхнього впливу на строки. По-третє, спеціальні норми податкового законодавства мають пріоритет у визначенні строків у податкових правовідносинах.

У практичному вимірі наведене означає, що платникам потрібно документально фіксувати всі об'єктивні обставини, які впливають на строки виконання зобов'язань, а контролюючим органам – дотримуватися прозорості процедур і строків нарахування. В умовах воєнного стану строки у валютних операціях та в процедурах оскарження рішень податкових органів стають критично важливим механізмом забезпечення стабільності публічних фінансів. Їх належне застосування гарантує своєчасність бюджетних надходжень, передбачуваність фінансових потоків та ефективність державної фінансової політики, водночас забезпечуючи платникам можливість реалізації права на судовий захист.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Верховного Суду від 27 лютого 2025 року у справі № 520/2941/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125625766> (дата звернення: 20.03.2026).
2. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19> (дата звернення: 20.03.2026).
3. Постанова Верховного Суду від 28 жовтня 2025 року у справі № 280/5691/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/131341564> (дата звернення: 20.03.2026).

2.2 ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЩОДО ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК В УМОВАХ ВІЙНИ

Олена ГУБСЬКА,

суддя Великої Палати Верховного Суду,

доктор юридичних наук, професор

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ, ЯКІ ВИНИКАЮТЬ ПІД ЧАС СПЛАТИ ОБОВ'ЯЗКОВОГО ПЛАТЕЖУ – ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ

Одним з обов'язкових платежів у складі податку на майно є плата за землю. Зазначена плата справляється у формі земельного податку (сплачують власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та постійні користувачі) або орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності (сплачується за користування на умовах договору оренди).

Оподаткування земель в Україні, особливо в умовах воєнного стану, має низку проблемних питань. Так, наприклад, Законом України № 1914-IX від 30 листопада 2021 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» було введено таке поняття, як мінімальне податкове зобов'язання [1]. МПЗ – це мінімальна сума податків, яку власник або орендар земельної ділянки сільськогосподарського призначення має сплатити в бюджет за рік. Однак, по-перше, багато землекористувачів зазначають, що таким чином законодавець створив нове суттєве навантаження на власника, орендарів, оскільки такі особи повинні сплатити податок навіть в тому разі, якщо земля взагалі не використовується, або якщо використовується, але відсутній будь-який дохід; або власник обробляє її для власних, а не комерційних потреб. По-друге, багато користувачів та власників не розуміють різницю між земельним податком та мінімальним податковим зобов'язанням.

Земельний податок – це платіж за факт володіння чи користування будь-якою земельною ділянкою, тоді як МПЗ – це мінімальна сума податків за користування сільськогосподарськими угіддями, паями, яка може включати ПДФО, військовий збір, земельний податок тощо. А отже, МПЗ є значно більшою сумою, яку потрібно сплатити державі [2].

Відповідно до підпункту 38-1.1.2 пункту 38-1.1 статті 38-1 ПК України мінімальне податкове зобов'язання щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої не проведена, обчислюється за формулою: $МПЗ = НГО \times S \times K \times M / 12$, де: МПЗ – мінімальне податкове зобов'язання; НГО – нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю; S – площа земельної ділянки, у гектарах; K – коефіцієнт, який встановлюється підзаконними нормативними актами; M – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні платника податків [3].

Якщо нормативна грошова оцінка щодо земельної ділянки проведена, то використовується НГОд – нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю; площа земельної ділянки до уваги не береться.

Якщо говорити про земельний податок, то відповідно до п. 286.1 ст. 286 ПК підставою для його нарахування в першу чергу є дані Державного земельного кадастру. До зазначеної державної системи вносяться дані про обмеження у використанні земель, а також дані про кількісну і якісну характеристику земель, їх оцінку та розподіл між власниками. Таким чином, щоб розрахувати земельний податок, потрібно знати три речі: площу ділянки, її нормативну грошову оцінку та ставку податку, яку встановлює місцева рада.

Крім того, для розрахунку земельного податку необхідне правильне визначення власника землі, всі дані мають бути внесені в Державний земельний кадастр. Існують

випадки, коли земельна ділянка не оформлена належним чином, і це дозволяє взагалі уникати користувачам плати за землю. Коли ж податок нараховується одночасно на орендаря та на власника земельної ділянки через помилкові або неактуальні дані в Державному земельному кадастрі, це навпаки викликає подвійне оподаткування.

Яскравий приклад ситуації, коли право на земельну ділянку не було зареєстровано належним чином, у Державному земельному кадастрі були неактуальні дані, і це потягнуло за собою неправильне, на думку особи, нарахування земельного податку, можна побачити у постанові Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду у справі № 560/9003/24 від 21 серпня 2025 року. В цій справі позивач просив визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення, яким визначено суму податкового зобов'язання [4].

Суд зазначив, що «...будь-які дії особи, спрямовані на набуття, зміну або припинення речових прав на нерухоме майно, об'єкт незавершеного будівництва, майбутній об'єкт нерухомості та їх обтяжень, зареєстрованих у Державному реєстрі прав, вчиняються на підставі відомостей про речові права, обтяження речових прав, що містяться в цьому реєстрі.

Враховуючи наведене вище, помилковим є посилання позивача на рішення районного суду..., яким скасовано у Державному земельному кадастрі державну реєстрацію земельної ділянки, оскільки відповідне судове рішення не було належним чином відображене у державних реєстрах, тоді як норми законодавства прямо визначають, що ключовим є саме державна реєстрація».

Отже, земельний податок розраховується по-різному залежно від того, проводилась нормативна грошова оцінка чи не проводилась.

Якщо нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводилась, то таке рішення рад офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду. У такому випадку ставка податку встановлюється відповідно до пункту 274.1 статті 274 ПК України у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки,

для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Розрахунок залежить від багатьох факторів: якості ґрунту, екологічної ситуації, місцезнаходження земельної ділянки, її функціонального використання. Кожного року нормативна грошова оцінка підлягає обов'язковій індексації з урахуванням показників інфляції минулого року. Важливим є те, що за відсутності в кадастрі відомостей про актуальний код цільового призначення ділянки, неможливо отримати витяг про нормативну грошову оцінку ділянки.

Ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено, встановлюються відповідно до пункту 277.1 статті 277 ПК України: за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів, – у розмірі не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для лісових земель – не більше 0,1 % від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03 листопада 2021 року № 1147, визначення коефіцієнта, який враховує цільове призначення земельної ділянки, здійснюється відповідно до додатка 8 цієї методики [5].

Однак не можна залишити без уваги той факт, що зміна розміру нормативної грошової оцінки земель часто викликає проблеми під час внесення змін до чинних договорів оренди землі [6].

Саме з цього приводу у постанові Великої Палати Верховного Суду від 05 червня 2024 у справі № 914/2848/22 було зроблено висновок, що «...з моменту початку застосування відповідно до пункту 271.2 статті 271 Податкового кодексу України зміненої нормативної грошової оцінки земельної ділянки державної або

комунальної власності автоматично змінюються і права та обов'язки сторін договору оренди в частині розміру орендної плати, визначеної у відсотковому співвідношенні до нормативної грошової оцінки. У таких правовідносинах відсутній обов'язок сторін вносити зміни до договору оренди шляхом укладення додаткової угоди, оскільки обов'язок сплачувати орендну плату відповідно до зміненої нормативної грошової оцінки земельної ділянки виникає в орендаря з моменту початку застосування такої нормативної грошової оцінки» [7].

Підсумовуючи, зазначимо, що законодавче регулювання оплати за землю в Україні досить непросте, залежить від виду земель, їх площі та цільового використання, суб'єктного складу власників чи користувачів, проведення нормативної грошової оцінки. На остаточну суму податку впливають коефіцієнти та інші показники, які встановлюються підзаконними нормативними актами. А отже, законодавче регулювання оплати за землю підлягає постійному моніторингу та вивченню.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України № 1914-IX від 30 листопада 2021 року. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20> (дата звернення 15.04.2026).
2. МПЗ та земельний податок: в чому різниця? URL:<https://www.zemfond.net/post/mpz-ta-zemelnyi-podatok-v-chomu-riznytsia> (дата звернення 15.04.2026).
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 15.04.2026).
4. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 21 серпня 2025 року у справі № 560/9003/24. URL:<https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=129676683> (дата звернення 15.04.2026).

5. Методика нормативної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03 листопада 2021 року № 1147. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-%D0%BF> (дата звернення 15.04.2026).
6. Швець О. М. Аналіз практики Верховного Суду щодо співвідношення розміру орендної плати за землю державної або комунальної власності та нормативної грошової оцінки земельної ділянки. 2024. URL:<https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/09/40-1.pdf> (дата звернення 15.04.2026).
7. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 5 червня 2024 року у справі № 914/2848/22. URL :<https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=120396090> (дата звернення 15.04.2026).

Катерина КАРАЩУК,

доцент кафедри агроекономіки та менеджменту

економіко-технологічного факультету

Київського аграрного університету

Національної академії аграрних наук України,

доктор філософії в галузі права

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Здійснюючи науково-правовий аналіз особливостей застосування земельного податку в умовах воєнного стану, дослідимо трансформацію податкового регулювання у сфері земельних відносин, зумовлену необхідністю адаптації до кризових умов. Проаналізовано законодавчі зміни, спрямовані на підтримку платників податків, а також визначено їх вплив на бюджетну систему та ефективність використання земельних ресурсів.

Запровадження воєнного стану суттєво вплинуло на функціонування економіки та системи публічних фінансів. Земельний податок як важливе джерело наповнення місцевих бюджетів зазнав значних змін у правовому регулюванні. Водночас виникла необхідність забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та підтримкою суб'єктів господарювання, які зазнали негативного впливу воєнних дій.

Питання оподаткування земель традиційно досліджуються у межах фінансового та земельного права. Однак специфіка застосування земельного податку в умовах воєнного стану є відносно новим напрямом наукових досліджень, що зумовлює актуальність цієї тематики.

Земельний податок є складовою податку на майно. Його платниками є власники земельних ділянок та землекористувачі, а об'єктом оподаткування – земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні.

Воєнний стан зумовив появу спеціального правового режиму, який вплинув на дію норм у частині справляння плати за землю. Характерною ознакою стало тимчасове делегування окремих регуляторних повноважень органам виконавчої влади щодо визначення переліку територій, де ведуться бойові дії або які перебувають під окупацією.

Водночас відбувається посилення ролі Державної податкової служби України у частині адміністрування податкових пільг, перевірки підстав для їх застосування та узагальнення практики правозастосування.

В умовах воєнного стану спостерігається диференційований підхід до оподаткування земель залежно від:

- територіального розташування земельної ділянки;
- ступеня її пошкодження або забруднення;
- можливості фактичного використання;
- категорії земель (сільськогосподарського призначення, промисловості, житлової забудови тощо).

Такий підхід відповідає принципу справедливості оподаткування та дозволяє мінімізувати негативний вплив податкового тиску на суб'єктів господарювання.

Земельний податок в умовах воєнного стану функціонує у тісному взаємозв'язку з іншими обов'язковими платежами, зокрема:

- орендною платою за земельні ділянки державної та комунальної власності;
- екологічним податком (у випадках забруднення земель);
- єдиним податком для суб'єктів малого підприємництва.

Зміни у порядку справляння одного з цих платежів можуть впливати на загальне податкове навантаження, що потребує системного підходу до податкової політики.

Важливим аспектом є проблема актуальності нормативної грошової оцінки земель. Унаслідок бойових дій значна частина земель втратила свою економічну цінність або тимчасово не може використовуватися за цільовим призначенням.

Це зумовлює необхідність:

- перегляду методик оцінки земель;
- врахування факторів деградації, забруднення та мінування;
- запровадження тимчасових коригувальних коефіцієнтів.

Без оновлення оцінювальної бази ефективне та справедливе оподаткування є неможливим.

В умовах воєнного стану правове регулювання зазнало змін через прийняття спеціальних нормативно-правових актів, спрямованих на пом'якшення податкового навантаження.

Однією з ключових особливостей є запровадження податкових пільг для платників, які здійснюють діяльність на територіях, що постраждали від бойових дій або перебувають під тимчасовою окупацією, зокрема:

- тимчасове звільнення від сплати земельного податку за земельні ділянки, що розташовані на територіях активних бойових дій;
- звільнення від нарахування податку за землі, непридатні для використання через мінування або руйнування;
- можливість відтермінування виконання податкових зобов'язань.

Такі заходи мають соціально-економічну спрямованість і сприяють збереженню платоспроможності суб'єктів господарювання.

В умовах воєнного стану змінюється не лише зміст податкових обов'язків, але й механізми їх реалізації, а саме спостерігається наступне:

- спрощення процедур подання податкової звітності;
- розширення можливостей електронного адміністрування;
- призупинення застосування штрафних санкцій у разі неможливості виконання податкових обов'язків.

Ці заходи спрямовані на забезпечення гнучкості податкової системи в кризових умовах.

Зменшення надходжень від земельного податку внаслідок надання пільг негативно впливає на фінансову спроможність територіальних громад. Водночас такі

втрата частково компенсуються коштом міжбюджетних трансфертів та державної підтримки.

Постає проблема забезпечення фінансової стійкості місцевих бюджетів, що вимагає пошуку альтернативних джерел доходів.

Серед основних проблем можна виділити:

- складність визначення територій, на які поширюються податкові пільги;
- відсутність актуальної інформації про стан земельних ділянок;
- колізії між різними нормативно-правовими актами;
- труднощі документального підтвердження неможливості використання земель.

Ці фактори знижують ефективність реалізації податкової політики.

Для підвищення ефективності застосування земельного податку в умовах воєнного стану доцільно:

- удосконалити механізм визначення пільгових територій;
- забезпечити інтеграцію кадастрових та податкових даних;
- підвищити рівень цифровізації податкового адміністрування;
- запровадити чіткі критерії оцінки стану земельних ділянок.

У період воєнного стану формується нова судова практика щодо застосування норм податкового законодавства у сфері земельних відносин. Особливого значення набувають спори щодо:

- правомірності застосування податкових пільг;
- визначення статусу територій як таких, що постраждали внаслідок бойових дій;
- доказування неможливості використання земельної ділянки.

Практика судів відіграє важливу роль у формуванні єдиного підходу до тлумачення законодавства та усуненні правових невизначеностей.

В умовах воєнного стану трансформується співвідношення між фіскальною та регуляторною функціями земельного податку. Якщо у звичайних умовах домінує

фіскальна функція (наповнення бюджету), то в кризовий період зростає значення регуляторної функції, спрямованої на:

- підтримку економічної активності;
- стимулювання відновлення господарської діяльності;
- забезпечення раціонального використання земельних ресурсів.

Як наслідок, податок виконує роль інструменту антикризової політики.

Цифровізація стає ключовим фактором забезпечення ефективності адміністрування земельного податку. Використання електронних сервісів дозволяє:

- оперативно оновлювати інформацію про платників;
- забезпечувати дистанційне виконання податкових обов'язків;
- інтегрувати дані з державних реєстрів;
- мінімізувати корупційні ризики.

У перспективі важливим є розвиток інтеграції між податковими органами та земельним кадастром.

Після завершення воєнного стану постане необхідність поступового повернення до загального режиму оподаткування. Це вимагатиме наступних кроків:

- ревізії наданих податкових пільг;
- відновлення податкової бази;
- проведення інвентаризації земель;
- оновлення нормативної грошової оцінки.

Особливої уваги потребуватиме забезпечення балансу між необхідністю наповнення бюджетів і підтримкою суб'єктів, що постраждали від війни.

Висновки. Розширений аналіз свідчить, що застосування земельного податку в умовах воєнного стану має комплексний і динамічний характер. Воно охоплює не лише зміни у правовому регулюванні, але й трансформацію економічних, інституційних та управлінських механізмів.

Земельний податок у цих умовах виступає не лише джерелом бюджетних надходжень, а й важливим інструментом державної політики, спрямованої на

стабілізацію економіки, підтримку платників податків та створення передумов для післявоєнного відновлення.

Його функціонування в умовах воєнного стану характеризується суттєвою трансформацією правового регулювання, спрямованою на адаптацію до надзвичайних обставин. Запроваджені податкові пільги та спрощення процедур адміністрування сприяють підтримці платників податків, однак водночас створюють додаткові виклики для бюджетної системи.

Ефективність таких заходів залежить від їх збалансованості, правової визначеності та здатності держави забезпечити належне адміністрування податкових процесів навіть в умовах кризи. Надалі необхідним є вдосконалення законодавства з урахуванням практики його застосування та потреб післявоєнного відновлення економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: прийнята 28 червня 1996 року. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Альтернативні способи вирішення спорів загалом та медіація зокрема – крізь призму національного та міжнародного досвіду. Верховний Суд. URL:<https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1013005/>.
3. Каракаш І.І. Правове регулювання розгляду та вирішення земельних спорів як гарантія захисту прав на землю. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 12. С. 132-138.
4. Шульга М.В., Ігнатенко І.В., Федчишин Д.В. Законодавчі новели щодо вирішення земельних спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2022. Випуск 1 (42). С. 75-81.
5. Настіна О.І. Медіація як альтернативний та ефективний спосіб вирішення межових земельних спорів. Бюлетень Міністерства юстиції України. 2014. № 3. 129-134.

Микола САМБОР,

начальник сектора моніторингу

Прилуцького районного відділу поліції

Головного управління Національної поліції в Чернігівській області,

депутат Прилуцької районної ради,

професор кафедри правознавства

Північноукраїнського інституту імені Героїв Крут

ПрАТ «Вищий навчальний заклад

«Міжрегіональна Академія управління персоналом»,

кандидат юридичних наук, член-кореспондент

Національної академії наук вищої освіти України

ПРАВА ОКРЕМИХ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН: СТАН ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БАЛАНСУ ІНТЕРЕСІВ

Конституція України [3] як Основний Закон держави та особливий нормативний акт у системі законодавства України, що у своєму дусі, традиціях та соціальному змісті відображає соціальний договір українського народу, дбаючи про забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя, піклуючись про зміцнення громадянської злагоди на землі України, визначила базові обов'язки людини, серед яких у ст. 67 Конституції України закріплено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до органів Державної податкової служби за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом. В Україні схвалений спеціальний нормативно-правовий акт – Податковий кодекс України [4].

Податковий кодекс України – це закон, який створений шляхом систематизації норм права, містить правила, на підставі яких комплексно регулює однорідну сферу

суспільних відносин, забезпечуючи стабільність правового регулювання, зазначається у ч. 1 ст. 11 Закону України «Про правотворчу діяльність», а саме урегульовує відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства (п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України).

Організація та реалізація податкових суспільних правовідносин виявляє низку прогалин у регулюванні цієї сфери та зумовлює питання до якості норм Податкового кодексу України, що істотно впливає не лише на оподаткування, суспільні відносини, що складаються у державі, а й може становити загрозу інтересам національної безпеки.

Проблематика оподаткування не замикається сама на собі. Податки як обов'язкові платежі, які за законодавством країни мають сплачувати фізичні та юридичні особи для наповнення бюджетів усіх рівнів, не є самоціллю держави. Очевидно, що податки та інші обов'язкові платежі – це потенційні ресурси держави для реалізації її цілей і завдань, забезпечення роботи державного апарату, розвитку суспільних інститутів [2, с. 126]. Однак такі відносини мають бути наповнені принципом верховенства права, притаманним сучасним демократичним режимам, для якого важливими є правова визначеність, правова передбачуваність, що охоронятимуться принципом презумпції невинуватості.

Будь-яка система правового регулювання, зазвичай, так чи інакше ґрунтується на правовій культурі громадян – платників податків, дотриманні принципів права як вихідних ідей, які стали фундаментом розбудови та регулювання суспільних відносин у державі, і які остання взяла на себе зобов'язання охороняти та захищати. Серед зазначеного визначальним стрижнем є верховенство права, складниками якого є правова визначеність, правова передбачуваність, оскільки саме верховенство права є ідеєю та знаряддям формування демократичного устрою держави та відповідних

відносин із суспільством та людиною. У контексті сказаного не слід забувати про те, що народ як джерело влади, визначив, що ключовим спрямуванням діяльності держави є людина, її права і свободи, честь та гідність. Однак недосконалість правового регулювання податкових відносин, надмірний податковий тиск на об'єкти оподаткування призводять до пошуків прогалин та колізій правового регулювання. Як наслідок, податкові правовідносини набувають ознак деліктності та латентності, що негативно позначається не лише на фінансово-економічній сфері держави як економічному підґрунті її діяльності, а й призводить до зневіри громадян у діяльності державних органів.

На податкових схемах Україна щороку втрачає 474 млрд грн. Найпоширенішими в Україні схемами уникнення оподаткування є заробітні плати в конвертах та контрабанда. Загалом, кожна п'ята гривня в економіці є такою, що бере участь в уникненні податків, а бюджет втрачає одну з шести гривень доходів - це підрахували аналітики Інституту соціально-економічної трансформації [1]. Підставами та умовами, що призводять до таких обставин, можна назвати: складність та нестабільність податкового законодавства, високий рівень податкового навантаження, проблеми податкового адміністрування, тіньову економіку, низький рівень податкової культури та довіри. Поряд із цим не можна оминати увагою те, що суб'єкт податкових відносин не завжди з власної волі та у власному інтересі намагається знаходити прогалини правового регулювання відповідних суспільних відносин, оскільки значно частіше відповідні державні органи своїми діями та рішеннями спонукають суб'єктів податкових відносин до неналежного виконання відповідних обов'язків, що є результатом недобросовісної поведінки органів державної влади. Крім того, слід наголосити на тому, що податкові органи повинні виконувати принцип верховенства права, зокрема його компоненти правової визначеності, правової очікуваності (передбачуваності) для платників податків.

Важливим є принцип презумпції правомірності рішень платника податку, що визначений у п. 4.1.4 ст. 4 Податкового кодексу України. Однак податкові установи неодноразово надсилали податкові повідомлення-рішення щодо визначення суми

податкового зобов'язання, наприклад, відповідно до п. 54.3.3 п. 54.3 ст. 54 Податкового кодексу України щодо необхідності сплати податку, до прикладу, земельного податку із земельної ділянки, яка перебуває в оренді у сільськогосподарського товаровиробника, хоча останній сплатив відповідний податок. Так само надсилають подібні повідомлення-рішення про сплату податку за нерухомість чи земельні ділянки, які не належать платникові податків. У такий спосіб податкові органи, не упевнившись у законності такої вимоги, спонукали (змушували) платника податків виправдовуватися, тим самим вказуючи на залежність поведінки останнього від волі податкових органів, а також переконуючи суспільство у презумпції законності поведінки та вимоги податкових органів. За таких обставин посадові особи суб'єкта публічного управління, яким є податковий орган, нехтували зазначеним принципом законності, а також принципом презумпції невинуватості. Крім того, на перший план посадові особи державного органу, який реалізує державну політику у галузі податків, упевнено просувають принцип презумпції законності своєї поведінки та презумпції деліктності у поведінці суб'єктів податкових правовідносин – платників податків. Надалі, під час з'ясування обставин (тобто необхідності особистого прибуття платника податків до таких органів), встановлювалося, що формування та направлення на адресу платника податків такої вимоги є наслідком «збою» у програмному забезпеченні, а по суті, неякісного виконання посадовими особами таких органів їх обов'язків. Однак виникає питання, чому органи державної виконавчої влади не контролюють не лише сплату податків, зборів, їх зарахування, а й наявність відповідних приводів та підстав для виставлення відповідних претензій, яке здійснюється на заздалегідь необґрунтованій основі, не вживають відповідних заходів безпеки для зберігання персональних даних платників податків. Очевидно, що вказані питання є невід'ємними елементами національної безпеки України.

Подібні підходи суб'єктів владних повноважень призводять не лише до порушень принципу презумпції правомірності рішень платника податку, а й презумпції невинуватості, а також істотно впливають на зміст публічно-правових відносин за участю органів, що реалізують державну політику у сфері оподаткування.

Сьогодення засвідчує, що платники податків не використовують право на захист своїх порушених прав у ефективний спосіб, зокрема шляхом звернень до суду, оскільки доступ до правосуддя, зумовлений судовим збором, суттєво обмежує можливість такого захисту, коли протиправно нараховані податки менші за сам судовий збір. Однак слід урахувувати й майновий стан значної кількості населення, малозабезпечених, пенсіонерів, які стають об'єктом такого впливу податкових органів, для яких вимога сплати неправомірно нарахованого земельного податку у розмірі 500-600 грн істотно впливає на їх стан майнового забезпечення, коли розмір пенсії коливається від 3200 грн до 4000 грн на місяць. Сплата судового збору, послуг правничої допомоги тощо унеможливорює доступність судового способу захисту відповідного права, чим і користуються податкові органи. Водночас органи, які реалізують державну політику у сфері оподаткування, не несуть жодного виду юридичної відповідальності за такі дії та рішення. Доречно ввести у законодавство відповідальність таких посадових осіб, що підвищить не лише якість та ефективність їх діяльності, а й упевненість платників податків у дотриманні їх прав і свобод, утвердження верховенства права не як апокрифічного принципу права, а як дієвого інструменту забезпечення законності у діяльності державних органів та їх посадових осіб.

У підсумку зазначимо, що правове, у тому числі законодавче, регулювання податкових публічних відносин на засадах верховенства права, утвердження та дотримання прав, свобод та інтересів людини, є вкрай важливим для розбудови демократичного громадянського суспільства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Коваленко А. Як в Україні уникають сплати податків – головні схеми та їх оборот. URL:<https://renews.com.ua/ekonomika/iak-v-ukrayini-ynikaut-splati-podatktiv-golovni-shemi-ta-yih-oborot-novini-ukrayini/> (дата звернення: 31.03.2026).
2. Самбор М. А. Захист економічних інтересів держави шляхом дотримання прав і свобод людини з боку суб'єктів публічної адміністрації та використання

останніми судових прецедентів з принципом людиноцентризму та законності у діяльності цих органів. Податкові спори в адміністративному судочинстві: Збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „BAITE“», 2022. С. 126–129.

3. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 01.04.2026).
4. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 04.04.2026).

Ігор САМСІН,

професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор

Дмитро ГРОШОВИК,

аспірант (спеціальність «081 Право»)
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова

ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК В УМОВАХ ВІЙНИ

Плата за землю в Україні, яка є структурним елементом податку на майно, посідає провідне місце в системі місцевого оподаткування. Її фіскальне значення полягає у забезпеченні фінансової автономії територіальних громад та формуванні стабільної ресурсної бази місцевого самоврядування.

Стаття 269 Податкового кодексу України уналежнює до платників плати за землю власників земельних ділянок, земельних часток (паїв); землекористувачів, яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності на правах постійного користування; платників орендної плати – землекористувачів (орендарів) земельних ділянок державної та комунальної власності на умовах оренди [1].

Крім того, статтею 270 Податкового кодексу України визначено такі об'єкти оподаткування платою за землю: земельні ділянки, які перебувають у власності; земельні частки (паї), які перебувають у власності; земельні ділянки державної та комунальної власності, які перебувають у володінні на праві постійного

користування; земельні ділянки державної та комунальної власності, надані в користування на умовах оренди – об'єкти оподаткування орендною платою [1].

Базою оподаткування земельним податком вважається нормативна грошова оцінка земельної ділянки або площа земельної ділянки, нормативну грошову оцінку якої не проведено.

Ставки податку за земельні ділянки встановлюються органами місцевого самоврядування у межах передбачених законодавством граничних норм для різних видів земель.

Адаптація вітчизняного податкового поля до умов воєнного стану супроводжувалася суттєвим коригуванням положень Податкового кодексу України. Ключовий вектор цих змін полягає у забезпеченні фіскальної стійкості через вибіркове послаблення податкового тиску. Пріоритетним завданням такої політики є підтримка економічного потенціалу адміністративно-територіальних одиниць, що безпосередньо постраждали від воєнних дій, шляхом надання відповідних податкових пільг та преференцій.

Разом з тим, попри беззаперечну соціальну доцільність зазначених преференцій, їх імплементація спричинила деструктивний вплив на динаміку наповнення дохідної частини бюджетів усіх рівнів.

Так, 17 березня 2022 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» № 2120-IX.

Внесеними змінами передбачено, що у 2022 році плата за землю не підлягала нарахуванню та сплаті за земельні ділянки, які були розташовані на територіях активних бойових дій або тимчасово окупованих територіях. Однак таке звільнення від сплати плати за землю для фізичних осіб запроваджено на період з 01 січня по 31 грудня 2022 року, а для юридичних осіб – на період з 01 березня до 31 грудня 2022 року.

Надалі підхід до цього податку був уніфікований із правилами щодо нерухомого майна: починаючи з 01 січня 2023 року, за земельні ділянки (земельні частки [паї]), що

розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України, які включені до переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією, плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) не нараховується та не сплачується за період з першого числа місяця, в якому було визначено щодо відповідних територій дату початку активних бойових дій або тимчасової окупації, до останнього числа місяця, в якому було завершено активні бойові дії або тимчасова окупація на відповідній території.

При цьому перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією, визначається Наказом Міністерства розвитку громад та територій України від 28 лютого 2025 року № 376 [2].

Крім того, з метою забезпечення дотримання прав платників податків до Податкового кодексу України внесено положення про те, що у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності та/або документів (повідомлень), платники податків звільняються від передбаченої відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

При цьому Міністерство фінансів України видало наказ від 29 липня 2022 року № 225 «Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення“ Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження» [3].

Отже, сучасна архітектура податкової системи України в умовах воєнного стану поєднує в собі суперечливі вектори розвитку. Забезпечення адаптивності платників податків через надання пільг вступає у фіскальну суперечність із потребою стабільного ресурсного забезпечення публічних фінансів. Зазначене вище обумовлює потребу в пошуку альтернативних джерел бюджетних надходжень та

концептуальному перегляді підходів до формування державної податкової політики на етапі реконструкції національної економіки.

Для аналізу динаміки сплати плати за землю до початку воєнних дій та введення воєнного стану на території України та після цього, варто дослідити показники, які отримано у відповідь на запит про надання публічної інформації від ДПС України. Так, для зручності сприйняття вказану інформацію доцільніше відобразити у вигляді діаграми (див. Рис. 1).

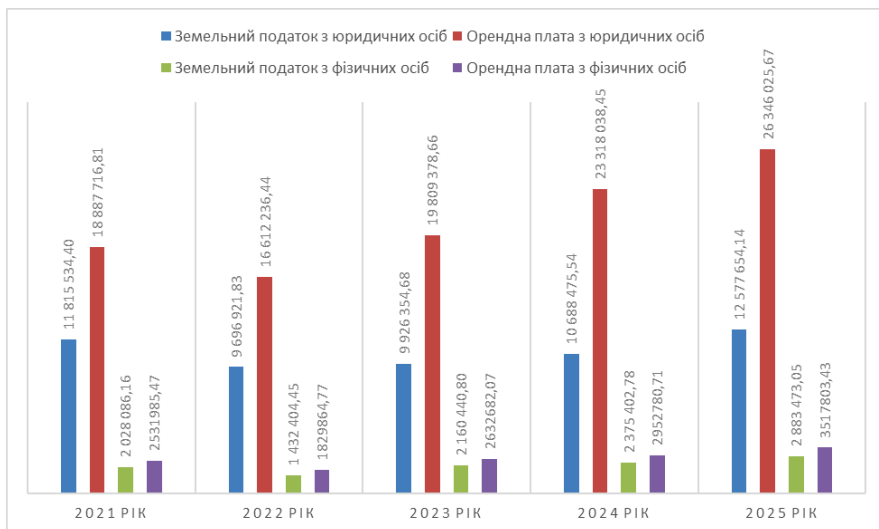


Рис. 1. Динаміка сум сплаченої плати за землю в Україні у розрізі категорій платників за 2021–2025 роки (за даними ДПС України).

Інформацію в діаграмі наведено в тисячах гривень, станом на 18.03.2026 року [4]. Результати аналізу плати за землю за період 2021–2025 років свідчать про подолання кризового зниження фіскальних надходжень та перехід до етапу стійкої висхідної динаміки, що підтверджує адаптацію механізмів місцевого оподаткування до поточних викликів.

Крім того, бачимо, що найбільші суми надходжень з плати за землю надходять від юридичних осіб, в той час, як фізичні особи сплачують значно менші суми.

Потрібно зазначити, що в умовах надзвичайного правового режиму держава змушена здійснювати оперативні зміни в податковій політиці, спрямовані на фінансове забезпечення оборонних потреб і підтримку соціально-економічної стабільності. Водночас такі дії потенційно створюють ризик порушення фундаментальних принципів оподаткування, зокрема правової визначеності, передбачуваності та справедливості, що прямо впливає на реалізацію законних інтересів платників податків.

Резюмуючи, підкреслимо, що в умовах воєнного стану пріоритетним вектором розвитку податкової системи є досягнення паритету між фінансовою спроможністю держави та дотриманням основоположних прав суб'єктів оподаткування. Ефективна архітектура захисту прав платників у цей період базується на синергії превентивних та процесуальних інструментів: від забезпечення транспарентності нормативно-правового поля й спрощення адміністрування до імплементації пільгових режимів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.04.2026).
2. Про затвердження Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією: наказ Міністерства розвитку громад та територій України від 28.02.2025 № 376. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0380-25> (дата звернення: 01.04.2026).
3. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 № 225. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22> (дата звернення: 01.04.2026).

4. Лист Державної податкової служби України від 18.03.2026 № 408/ЗПІ/99-00-19-03-03-10 на запит про надання публічної інформації. Особистий архів авторів.

Микола ЯКОВЕНКО,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

кандидат юридичних наук

ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК ТА НЕРУХОМОСТІ НА ТЕРИТОРІЯХ БОЙОВИХ ДІЙ: ПРОБЛЕМИ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

В умовах воєнного стану питання оподаткування земельних ділянок та нерухомості набувають особливої складності та багатоплановості. Власники майна часто стикаються з неможливістю своєчасного виконання своїх податкових зобов'язань з огляду на фізичну недоступність об'єктів, руйнування майна, неможливість ведення обліку або втрату документації. Одночасно держава зобов'язана забезпечити надходження податкових платежів для фінансування оборонних і соціальних потреб, що створює виклики для правозастосування та формування судової практики щодо публічних фінансів.

Однією з найскладніших проблем щодо оподаткування земельних ділянок та нерухомості в умовах воєнного стану є визначення статусу територій, на яких ведуться або велися бойові дії. Указана проблема не обмежується суто формальним визначенням географічних меж, а має комплексний юридичний, фінансовий і адміністративний характер, оскільки без чітко встановленого статусу територій неможливо правильно застосувати положення податкового законодавства щодо пільг і звільнень від оподаткування.

Потрібно також зазначити, що проблема визначення статусу територій бойових дій має не лише формально-юридичний характер, а й значний економічний та соціальний ефект. Платники податків, які втратили доступ до своїх об'єктів у зв'язку з бойовими діями, залишаються формально відповідальними за сплату податків, що створює економічну несправедливість та підвищує соціальну напруженість.

Неузгодженість нормативних актів створює потенційні правові ризики для держави, оскільки формально нараховані податки можуть бути оскаржені в судовому порядку, що збільшує навантаження на судову систему та підриває довіру до податкової адміністрації.

Так, підпункти 69.14 та 69.22 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України закріплюють, що на об'єкти, розташовані на території, на якій ведуться / велися бойові дії, не нараховується та не сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [1]. Однак навіть формальна наявність цієї норми не гарантує її ефективного застосування, оскільки її реалізація залежить від точного визначення територій, що підпадають під категорію бойових дій.

Зазначена проблема ускладнена відсутністю чіткого переліку нормативних актів, які визначають статус таких територій. На практиці для визначення таких територій застосовувався наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22 грудня 2022 року № 309 [2]. Однак чинним був і наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 25 квітня 2022 року № 75 [3], виданий на подальший розвиток положень постанови Кабінету Міністрів України від 16 квітня 2022 року № 457, яка стосувалась підтримки окремих категорій населення у зв'язку з військовою агресією [4]. Зараз чинним є наказ Міністерства розвитку громад та територій України від 28 лютого 2025 року № 376 [5], який містить перелік територій, на яких ведуться або велися бойові дії, і фактично виконує нормативне закріплення фактів ведення бойових дій. Така ситуація призвела до того, що окремі платники податків могли користуватися пільгами на підставі одного нормативно-правового акта, а інші піддавалися формальному нарахуванню податків і штрафів на підставі іншого документа.

Зазначена проблема має системний характер, оскільки поєднує кілька взаємопов'язаних складників: відсутність нормативної визначеності, колізію між актами різних органів влади, а також потребу в захисті прав платників у надзвичайних обставинах. У практичному вимірі це виявляється у великій кількості спорів у судах, суперечливих рішеннях контролюючих органів та потребі доводити

правомірність застосування пільг у кожному конкретному випадку. Тому розв'язання цієї проблеми є ключовим питанням для забезпечення правової визначеності, економічної стабільності та справедливості оподаткування публічних фінансів, оскільки від цього залежить як реальна сплата податків, так і довіра платників до держави.

Так, Закон України від 11 квітня 2023 року № 3050-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно» уточнив, що порядок визначення таких територій затверджує Кабінет Міністрів України [6], що забезпечує правову визначеність та легітимність застосування пільг. При цьому відповідні зміни не стосуються раніше встановленого порядку визначення таких територій. Визнання території державою як зони бойових дій або тимчасово окупованої не надає суб'єктам владних повноважень права самостійно вирішувати, коли та за яких обставин територія вважається такою, якою її визнає держава.

Отож Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією, виконує роль, визначену підпунктами 69.14, 69.22 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, установлюючи конкретні території для звільнення від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а не правила оподаткування. Такий підхід дозволяє платникам прогнозувати свої податкові зобов'язання та уникати формальних спорів із контролюючими органами.

Супутнім проблемним аспектом правозастосування є відсутність єдиного механізму оновлення та публічного оприлюднення інформації про території бойових дій, що унеможливлює своєчасну реакцію платників та ускладнює контроль з боку податкових органів. Через це виникає невизначеність не лише щодо застосування податкових пільг, а й щодо строків їх реалізації, процедури подання документів та підтвердження права на звільнення від оподаткування. Крім того, така невизначеність ускладнює виконання контрольних функцій податкових органів і

створює правові колізії у визначенні підстав для застосування заходів впливу на платників, що негативно впливає на стабільність правової системи в цілому. З метою розв'язання зазначеної проблеми доцільним є нормативне закріплення єдиного, прозорого та регулярного механізму оновлення та офіційного оприлюднення Переліку таких територій із визначенням відповідального органу, чітких строків внесення змін та їх набрання чинності, а також уніфікацією процедур підтвердження права платників на податкові пільги, що забезпечить правову визначеність, своєчасність реалізації податкових прав і належний рівень податкового контролю.

Іншою ключовою проблемою є встановлення умислу платника для застосування підвищених розмірів санкцій. Формальне застосування підвищених штрафів без належного доведення умислу підриває довіру до податкових органів та створює ризики несправедливості у правозастосуванні. Наслідки проблемного застосування відповідних норм очевидні: виникає правова невизначеність, що призводить до спорів між платниками та контролюючими органами, фінансових ризиків для бізнесу, а також збільшення навантаження на судову систему.

Так, пункт 123.2 статті 123 ПК України визначає, що підвищена відповідальність настає лише в разі умисного порушення [1], тобто коли платник мав можливість дотримуватися норм, але свідомо цього не зробив. На практиці податкові органи часто ототожнюють будь-яке порушення з умислом, що суперечить принципам верховенства права, юридичної визначеності та справедливості. Верховний Суд у своїй практиці акцентує, що доведення умислу покладено на контролюючий орган, а платник має право подавати заперечення на акти перевірки та податкові повідомлення. У разі відсутності доведеного умислу застосовується стандартна ставка штрафу 10 % відповідно до пункту 124.1 статті 124 ПК України, що забезпечує пропорційність і диференціацію відповідальності.

Детальний аналіз норм ПК України показує, що підпункти 69.14, 69.22 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України чітко регламентують підстави для звільнення від оподаткування майна на територіях бойових дій. Натомість пункт 123.2 статті 123 і пункт 124.3 статті 124 цього Кодексу встановлюють порядок

застосування підвищених фінансових санкцій, а пункт 124.1 статті 124 цього Кодексу визначає застосування стандартної ставки штрафу в разі відсутності доведеного умислу [1]. Судова практика Верховного Суду підтверджує обов'язок контролюючого органу обґрунтувати умисел. Водночас подання заперечень платником є правом, а не обов'язком.

Особливу увагу потрібно приділити врахуванню форс-мажорних обставин. Недоступність майна, його руйнування, відсутність доступу до бухгалтерських документів та неможливість провадження господарської діяльності унеможливають своєчасне виконання податкових зобов'язань. Законодавство закріплює можливість звільнення від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у таких випадках, проте відсутність чітких процедур документального підтвердження створює правові ризики для платників та призводить до формального нарахування податків і штрафів. Використання державних реєстрів і офіційних інформаційних систем для підтвердження форс-мажорних обставин підтримує баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників, зменшуючи ризики та адміністративне навантаження.

Отже, верховенство права та юридична визначеність, прозорість і передбачуваність у правозастосуванні є критично важливими елементами державної політики щодо публічних фінансів в умовах воєнного стану. Комплексний підхід до розв'язання проблем оподаткування земельних ділянок та нерухомості на територіях бойових дій має охоплювати законодавчі зміни, чітке застосування нормативних актів та розвиток єдиної судової практики. У цьому контексті йдеться про забезпечення узгодженості релевантних норм права, конкретизацію критеріїв встановлення умислу, публічний доступ до переліків територій бойових дій, запровадження механізмів урахування форс-мажору та спрощених процедур документального підтвердження обставин. Формування єдиної судової практики дозволяє гарантувати пропорційне та справедливе застосування норм права з урахуванням об'єктивних умов провадження господарської діяльності на територіях бойових дій. Запропонований механізм забезпечуватиме стабільність податкової

системи, справедливість правозастосування, довіру платників податків і сприятиме економічному відновленню України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.03.2026).
2. Про затвердження Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією: наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 № 309: втратив чинність 20.03.2025. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1668-22> (дата звернення: 23.03.2026).
3. Про затвердження Переліку територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій або які перебувають в тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні) станом на 10 грудня 2022 року: наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 25.04.2022 № 75: втратив чинність 27.12.2022. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0453-22> (дата звернення: 23.03.2026).
4. Про підтримку окремих категорій населення, яке постраждало у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України: постанова Кабінету Міністрів України від 16.04.2022 № 457. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/457-2022-%D0%BF> (дата звернення: 23.03.2026).
5. Про затвердження Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією: наказ Міністерства розвитку громад та територій України від 28.02.2025 № 376. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0380-25#n7> (дата звернення: 23.03.2026).

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України від 11.04.2023 № 3050-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:[https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/3050-20](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20) (дата звернення: 23.03.2026).

2.3 ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ВІЙНИ

Ольга ДМИТРИК

завідувач кафедри фінансового права

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого,

доктор юридичних наук, професор,

заслужений діяч науки і техніки України

ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ДАТИ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПІД ЧАС ВИКОНАННЯ ДОВГОСТРОКОВИХ ДОГОВОРІВ

У сучасних умовах значних змін податкового законодавства України особливої актуальності набуває питання правового режиму оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) операцій, що здійснюються за довгостроковими договорами підряду. Наразі, зважаючи на активну реалізацію інфраструктурних, житлово-комунальних та інших проєктів, які передбачають багаторічне виконання будівельних чи інших робіт, застосування положень п. 187.9 ст. 187 ПК України потребує чіткого та послідовного тлумачення. Річ у тому, що, всупереч наявності спеціальної норми у ПК України, яка встановлює, що податкові зобов'язання за довгостроковими договорами виникають на дату фактичної передачі результатів робіт, на практиці виникають спірні питання, коли такі договори одночасно фінансуються за рахунок коштів бюджетів. Така ситуація має наслідком колізію між двома спеціальними правовими нормами, передбаченими п. 187.9 та п. 187.7 ст. 187 ПК України, остання з яких передбачає виникнення податкового зобов'язання на дату надходження коштів з бюджету.

Зазначимо, що відповідно до п. 187.1 ст. 187 ПК України «датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», незалежно від дати накладення електронного підпису» [1].

Наведена норма є загальною щодо питання виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість. Тож, за загальним правилом, що закріплене у п. 187.1 ст. 187 ПК України, податкові зобов'язання з ПДВ виникають за «правилом першої події», тобто на дату, коли відбулася перша з двох подій: або отримання авансового платежу від замовника, або фактичне постачання товарів/послуг (оформлена актом виконаних робіт).

Поряд із цим, в ПК України встановлено спеціальні норми у таких пунктах ст. 187 ПК України, які стосуються винятків з цього загального правила. До таких

спеціальних норм належать ті, що закріплені у п. 187.2-187.10 ст. 187 ПК України. Зокрема, однією із таких спеціальних норм є та, що встановлена у п. 187.9 ст. 187 ПК України, і стосується довгострокових договорів.

Відповідно до п. 187.9 ст. 187 ПК України «Датою виникнення податкових зобов'язань виконавця довгострокових договорів (контрактів), крім договорів (контрактів) на будівництво житла (об'єктів житлової нерухомості), договорів купівлі-продажу неподільного житлового об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта житлової нерухомості, щодо яких відбувається перше їх постачання, є дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами).

Для цілей цього пункту довгостроковий договір (контракт) – це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання» [1].

ДПС у консультації 101.06 зазначає, що «правила щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань для виконавця довгострокового контракту та дати віднесення сум податку до податкового кредиту для замовника довгострокового контракту є спеціальним та стосується всіх без виключення категорій платників податків, а тому у бюджетної організації – виконавця довгострокового контракту податкові зобов'язання виникають за правилами, встановленими п. 187.9 ст. 187 ПКУ, а дата віднесення сум податку до податкового кредиту у бюджетної організації – замовника довгострокового контракту виникає за правилами, встановленими абзацом шостим п. 198.2 ст. 198 ПКУ» [2].

Таким чином, відповідно до п. 187.9 ст. 187 ПК України у виконавця довгострокового договору датою виникнення зобов'язань з ПДВ є дата фактичної передачі результатів робіт замовнику за таким договором. Це означає, що незалежно від отримання авансу чи інших проміжних оплат, обов'язок нарахувати ПДВ виникає лише в момент, коли виконавець фактично передає замовнику закінчений результат

робіт, послуг (як правило, на підставі кінцевого акта або сертифіката готовності об'єкта). Аналогічно, у замовника право на податковий кредит теж виникає на дату фактичного отримання результатів робіт, послуг за довгостроковим контрактом. Таким чином, правило «першої події» для таких договорів не застосовується, адже діє відстрочення визнання ПДВ до фактичного завершення робіт, послуг.

Щодо довгострокового договору будівельного підряду, то відповідно до п. 3 Постанови Кабінету Міністрів України № 461 від 13.04.2011 р. «Про прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів»: «прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, що за класом наслідків (відповідальності) належать до об'єктів з незначними наслідками (СС1) та об'єктів, будівництво яких здійснювалося на підставі будівельного паспорта, здійснюється шляхом реєстрації відповідним органом державного архітектурно-будівельного контролю на безоплатній основі поданої замовником декларації про готовність об'єкта до експлуатації (далі – декларація).

Прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, що за класом наслідків (відповідальності) належать до об'єктів із середніми (СС2) та значними (СС3) наслідками, а також комплексів (будов), до складу яких входять об'єкти з різними класами наслідків (відповідальності), здійснюється на підставі акта готовності об'єкта до експлуатації шляхом видачі відповідними органами державного архітектурно-будівельного контролю сертифіката» [3].

Отже, відповідно до п. 187.9 ст. 187 ПК України у системному зв'язку із п. 3 Постанови № 461 у виконавця довгострокового договору будівельного підряду датою виникнення зобов'язань з ПДВ є дата фактичної передачі результатів робіт замовнику за таким договором на підставі декларації про готовність об'єкта до експлуатації чи виданого відповідними органами державного архітектурно-будівельного контролю сертифіката.

При цьому підкреслимо, що протягом строку виконання довгострокового договору будівельного підряду можуть підписуватися кожного місяця акти (форми КБ-2в, КБ-3) і здійснюватися проміжна оплата, втім фактично передача результату

робіт відбудеться одноразово і лише при завершенні всіх робіт. Факт передачі результату робіт засвідчується декларацією про готовність об'єкта до експлуатації чи виданим відповідними органами державного архітектурно-будівельного контролю сертифікатом. Отже, згідно з п. 187.9 ПК України, податкові зобов'язання з ПДВ у підрядника виникнуть саме на дату підписання фінального акта прийняття робіт (декларації, сертифіката).

Поряд із цим, потрібно зазначити, що у п. 187.9 ст. 187 ПК України також закріплено окремі винятки: він не застосовується до договорів (контрактів) на будівництво житла (об'єктів житлової нерухомості), договорів купівлі-продажу неподільного житлового об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта житлової нерухомості, щодо яких відбувається перше їх постачання [1].

Резюмею: п. 187.9 ст. 187 ПК України встановлено спеціальний порядок визначення моменту виникнення податкових зобов'язань з ПДВ для операцій, що здійснюються в межах довгострокових договорів. У випадках, коли договір не передбачає поетапного здавання результатів робіт, а його виконання триває понад 365 календарних днів, правовою підставою для виникнення податкових зобов'язань є факт передачі завершеного об'єкта робіт замовнику, що оформлюється відповідним актом приймання-передачі або іншим документом, що підтверджує. Як вбачається, саме такий підхід відповідає принципам правової визначеності, а також забезпечує системну узгодженість із положеннями п. 198.2 ПК України щодо моменту виникнення податкового кредиту у замовника. Таким чином, відповідно до п. 187.9 ст. 187 ПК України, у виконавця довгострокового договору датою виникнення зобов'язань з ПДВ є дата фактичної передачі результатів робіт замовнику за таким договором.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.04.2026.).

2. ДПС консультація 101.06. URL:<https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=41491> (дата звернення: 10.04.2026.).
3. Про прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів: постанова Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 № 461. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/461-2011-%D0%BF> (дата звернення: 10.04.2026.).

Василь ІЛЬКОВ,

суддя Дніпропетровського окружного адміністративного суду,
доктор юридичних наук, професор, LL.M.

ЗАСТОСУВАННЯ АЛГОРИТМІВ ШТУЧНОГО ІНТЕЛЕКТУ У ПРАВОЗАСТОСУВАННІ ЩОДО ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Запровадження мораторію на планові та позапланові перевірки платників податків у березні 2022 року фактично позбавило Державну податкову службу України головного традиційного інструменту контролю за дотриманням законодавства про податок на додану вартість. У відповідь служба суттєво розширила використання Системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків, яка функціонує на засадах машинного навчання та автоматично блокує реєстрацію підозрілих податкових накладних. Паралельно зросла кількість фіктивних операцій у прифронтових регіонах і схем із залученням суб'єктів господарювання, зареєстрованих на тимчасово окупованих територіях, що додатково збільшило навантаження на автоматизовані фільтри та алгоритми. За таких обставин питання правового статусу алгоритмічних систем штучного інтелекту у процедурі адміністрування податку на додану вартість набуло прикладного, а не виключно теоретичного значення.

Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків була запроваджена постановою Кабінету Міністрів України № 1165 від 11 грудня 2019 року [1] і аналізує кожну подану накладну за кількома десятками формалізованих критеріїв. За умов воєнного стану до стандартного переліку критеріїв ризику додалися нові: відповідність юридичної адреси постачальника зоні активних бойових дій, зміна основного виду діяльності впродовж шести місяців до подання накладної, а також здійснення операцій із контрагентами, зареєстрованими на тимчасово окупованих територіях [2, с. 34]. Державна податкова служба України оприлюднила статистику, згідно з якою у 2023 році система заблокувала понад 1,2 мільйона накладних, з яких близько

вісімнадцяти відсотків згодом були розблоковані за результатами розгляду скарг. Наведені дані свідчать про статистично високий відсоток помилкових спрацьовувань алгоритму.

Наведена статистика набуває правового виміру через положення Кодексу адміністративного судочинства України, які вимагають від суб'єкта владних повноважень прийняття обґрунтованого рішення із зазначенням фактичних підстав та обставин. Рішення комісії Державної податкової служби України, підготовлене на підставі автоматизованого висновку системи моніторингу, нерідко відтворює лише узагальнений перелік спрацьованих критеріїв ризику без прив'язки безпосередньо до обставин конкретного платника податків. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду у постановках 2022, 2023, 2024 років визнавав такі рішення протиправними, обґрунтовуючи таку протиправність саме відсутністю належної мотивації. Отже, виникає певний структурний правовий конфлікт: алгоритм ШІ виявляє ознаки порушень ефективніше за ручну перевірку, проте форма оформлення його висновків не відповідає мінімальним процесуальним стандартам адміністративного права та процесу.

У діяльності Державної податкової служби України дедалі частіше можуть застосовуватися моделі штучного інтелекту, аналітичні моделі для виявлення шахрайства з ПДВ (VAT fraud), аналізу ризиків при відборі платників для аудиту, автоматичного порівняння даних (data matching). Зазначені інструменти можуть використовуватися для формування ризик — профілів платників податків, відбору об'єктів для перевірок та попередньої оцінки податкових ризиків.

Окремої правової оцінки вимагає питання обсягу персональних даних і комерційно чутливих відомостей, що надходять до системи моніторингу. Для підвищення точності прогнозування Державна податкова служба України поступово розширює коло джерел: митна база даних, реєстри Пенсійного фонду України, відомості про транзакції в межах інформаційного обміну з Національним банком України. Закон України «Про захист персональних даних» не зупиняє своєї дії на час воєнного стану [3], а кожне нове джерело даних потребує окремої законодавчої підстави або згоди суб'єкта. Показовим є рішення нідерландського суду у справі щодо

системи SyRI у 2020 році, яким було зупинено аналогічний інструмент соціального аналізу ризиків саме через невідповідність обсягу опрацьовуваних даних принципу мінімізації, гарантованому законодавством про захист персональних даних [4, с. 210].

Науковці у галузі права та інформаційних технологій дедалі частіше звертаються до концепції пояснюваного (Explainable AI / XAI), генеративного штучного інтелекту (Generative AI) як до механізму подолання описаної суперечності. Системи пояснюваного, генеративного штучного інтелекту здатні не лише формувати рішення, а й надавати зрозуміле для людини пояснення причин його ухвалення, зокрема вказувати, яка саме сукупність критеріїв і в якому співвідношенні стала підставою для блокування конкретної накладної. Такий опис цілком може слугувати мотивувальною частиною рішення відповідної комісії та усунути головне процесуальне заперечення, що стало підставою для скасування рішень у судовому порядку. Регламент Європейського Союзу про штучний інтелект прямо відносить системи фіскального контролю до категорії систем високого ризику, для яких вимога пояснення є обов'язковою, і Україна як держава-кандидат на членство в Євросоюзі зобов'язалась враховувати ці стандарти у своїх стратегічних документах із цифрової трансформації.

Проведений аналіз дозволяє зробити наступні висновки. Застосування алгоритмічних систем в адмініструванні податку на додану вартість в умовах воєнного стану є об'єктивно вимушеним кроком, зумовленим обмеженістю традиційних форм контролю. Положення чинного законодавства хоча й не визначають правового статусу таких систем у процедурі прийняття рішень про блокування накладних, не закріплюють мінімальних стандартів мотивування автоматизованих висновків і не врегульовують порядок розширення бази даних, на якій навчається алгоритм. Усунення цих прогалин вимагає внесення безпосередніх змін до Податкового кодексу України та підзаконних актів Кабінету Міністрів України, а запровадження стандарту пояснення згенерованих алгоритмічних висновків стало б кроком до гармонізації з вимогами права Європейського Союзу у сфері штучного інтелекту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11 груд. 2019 р. № 1165. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF>.
2. Ковальчук Т. Г. Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків в умовах воєнного стану: правовий і технологічний виміри. *Фінансове право*. 2023. № 4. С. 29–38.
3. Про захист персональних даних: Закон України від 1 черв. 2010 р. № 2297-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2297-17>.
4. Panagiotopoulos P., Klievink B., Cordella A. Public value creation in digital government. *Government Information Quarterly*. 2019. Vol. 36. No. 4. P. 204–218.

Марія ПОЖИДАЄВА,

професор кафедри фінансового права

Навчально-наукового інституту права

Київського національного університету

імені Тараса Шевченка,

доктор юридичних наук, доцент

**ЩОДО ВІДСУТНОСТІ ДИСКРИМІНАЦІЇ ПЛАТНИКІВ ПДВ ПОРІВНЯНО З ПЛАТНИКАМИ
ЄДИНОГО ПОДАТКУ ТРЕТЬОЇ ГРУПИ, ЯКІ ЗАСТОСОВУВАЛИ ОСОБЛИВОСТІ
ОПОДАТКУВАННЯ
ДО 01 СЕРПНЯ 2023 РОКУ**

З огляду на регулярне внесення змін до ПК України та їх вплив на регулювання відносин між платниками податків та податковими органами, можна виокремити таку категорію справ, як оскарження штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування (далі – ПН/РК). Ураховуючи, що норми ПК України про звільнення від відповідальності за порушення строків реєстрації ПН/РК, самі розміри штрафів за ці ж порушення в період дії карантину, спричиненого COVID-19, та воєнного стану неодноразово змінювались, це зумовило виникнення чималої кількості спорів між органами ДПС та платниками податків. Також слід зазначити, що питання правомірності накладення штрафів на платників податків за порушення строків реєстрації ПН/РК під час дії карантинних обмежень та воєнного стану неодноразово розглядалися Верховним Судом (далі – ВС) у межах касаційного провадження в адміністративному судочинстві (наприклад, постанова КАС ВС від 20.03.2025 у справі № 160/22698/23 [1], КАС ВС від 07.11.2024 у справі № 520/5995/23 [2], КАС ВС від 18.02.2025 у справі № 400/226/24 [3] тощо).

Для забезпечення єдності практики вирішення зазначеної категорії справ ВС у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових

платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову від 26.02.2025 у справі №200/4768/23, в якій сформована правова позиція ВС щодо дії мораторію на застосування штрафних санкцій за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних під час воєнного стану, а також темпоральних меж застосування зменшених штрафних санкцій, встановлених пунктом 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України [4].

Верховний Суд наголошує, що у разі втрати покупцем статусу платника податку на додану вартість (наприклад, ураховуючи перехід на спрощену систему зі спеціальним режимом) він втрачає й технічну можливість, і правовий статус для реєстрації розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН). У такій ситуації постачальник не має змоги зменшити податкові зобов'язання, оскільки обов'язковою умовою є реєстрація розрахунку коригування покупцем, що є неможливим (див. постанову ВС від 22.05.2025 у справі № 320/5548/23) [5; 6, с. 21-22].

Поряд з цим у результаті внесених змін до ПК України з метою об'єктивно необхідної тимчасової підтримки підприємницької діяльності в умовах дії правового режиму воєнного стану в Україні з 1 квітня 2022 року до 1 серпня 2023 року для платників єдиного податку першої, другої, третьої груп застосовувались певні особливості, передбачені пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України, унаслідок чого виникли спірні правовідносини через неправильне розуміння дискримінації окремої категорії платників податку на додану вартість (далі – ПДВ), які взаємодіяли з контрагентами (постачальниками), що перейшли на застосування особливостей оподаткування єдиним податком третьої групи за ставкою 2 відсотки доходу, визначеного відповідно до статті 292 ПК України.

Зокрема, складно погодитися з позицією та аргументацією суб'єкта права на конституційну скаргу, який вважає, що «оспорюваними приписами абз. 5 пп. 69.1, абз. 17 пп. 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України у редакції Закону України «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» від 12 травня 2022 року № 2260-IX було передбачено визначення та надання пільг окремій категорії платників податків на додану вартість (прим. автора – платникам єдиного податку третьої групи, які використовували з 01.04.2022 до 01.08.2023 особливості оподаткування, встановлені пп. 9.5. п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України), без визначення звільнення від відповідальності або надання пільг усім іншим платникам податку на додану вартість, що порушило їх легітимні очікування та зумовило дискримінацію» [7].

Слід звернути увагу на те, що порівнювані категорії платників – платники ПДВ та платники єдиного податку третьої групи, які перейшли на спрощену систему з особливостями оподаткування та втратою статусу платника ПДВ до 01 серпня 2023 року, – перебували у різних податкових режимах (загальному та спеціальному) та мали відмінності у правовому статусі щодо обсягу податкових прав та обов'язків таких платників, що об'єктивно виключає їхню повну юридичну тотожність та, відповідно, можливість однакового правового регулювання відповідальності.

Відповідно до норм ст. 11 ПК України, законодавця наділено повноваженнями встановлювати спеціальні податкові режими, які передбачають особливий порядок оподаткування окремих категорій суб'єктів господарювання, включаючи особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів, зокрема і зміну елементів податку та звільнення від виконання окремих податкових обов'язків [8]. До таких режимів належить спрощена система оподаткування, обліку та звітності шляхом сплати єдиного податку в порядку та на умовах, визначених главою 1 розділу XIV ПК України з урахуванням положень підрозділу 8 «Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку» розділу XX «Перехідні положення» ПК України, яка відрізняється за змістом, механізмом адміністрування, обсягом прав і обов'язків платників. Обрання цього режиму є виключно добровільним і здійснюється платниками податків за умови відповідності чітко встановленим критеріям, що виключає будь-яке примусове чи нерівне ставлення з боку держави.

Варто зазначити, що зміст абз. 5 пп. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України у редакції як Закону № 2260-IX, так і чинного на сьогодні відповідного абз. 21 пп. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України, логічно та зрозуміло кореспондується з п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України. Оскільки положення абз. 10 пп. 2 п. 2 розділу I Закону № 2260-IX передбачають, що платники єдиного податку третьої групи, які використовували особливості оподаткування єдиним податком за ставкою 2 відсотки, могли мати податкові обов'язки щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН, подання звітності, сплати податків і зборів, граничний термін виконання яких припадав на період, починаючи з 24.02.2022, до дня переходу (не раніше ніж з 01.04.2022) таких платників на застосування особливостей оподаткування єдиним податком третьої групи за ставкою 2 відсотки, що своєю чергою могло спричинити прострочення виконання таких обов'язків та відповідно застосування заходів фінансової відповідальності. З огляду на це, у Законі № 2260-IX встановлено, що такі платники єдиного податку третьої групи звільняються від відповідальності за несвоєчасне виконання податкових обов'язків за умови виконання ними цих обов'язків протягом 60 календарних днів з дня переходу на систему оподаткування, на якій ці платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування єдиним податком за ставкою 2 відсотки. Таким чином, законодавець встановив жорсткі критерії допустимості несвоєчасного виконання податкових обов'язків для платників єдиного податку третьої групи.

Отже, у співпраці з платниками єдиного податку третьої групи, які не є платниками ПДВ через їх перехід на спрощену систему оподаткування зі ставкою 2 %, до такої категорії осіб, як платники ПДВ, не висуваються додаткові, у порівнянні зі загальними, установлені розділом V «Податок на додану вартість» ПК України, умови реалізації їх прав, а також виконання непропорційних та надмірних податкових обов'язків. Установлені ПК України відмінності між платниками ПДВ та платниками єдиного податку третьої групи, які скористалися особливостями оподаткування, мають об'єктивне обґрунтування, що спрямовано на досягнення легітимної мети державної підтримки суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва в

Україні, особливо на початку повномасштабного російського вторгнення, та відповідають вимогам законодавства у сфері запобігання дискримінації (див. п. 2 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва» від 22.03.2012 № 4618-VI із внесеними змінами [9], ч. 3 ст. 6 Закону України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні» від 06.09.2012 № 5207-VI із внесеними змінами [10]).

Підсумовуючи викладене вище, можна зробити висновок, що наявні відмінності у правовому регулюванні між платниками ПДВ та платниками єдиного податку третьої групи, які застосовували особливості оподаткування до 01.08.2023, на користь останніх мають правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними, через що не містять дискримінаційних умов стосовно платників ПДВ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова КАС ВС від 20.03.2025 у справі № 160/22698/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126036749> (дата звернення: 30.03.2026).
2. Постанова КАС ВС від 07.11.2024 у справі № 520/5995/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/122882856> (дата звернення: 30.03.2026).
3. Постанова КАС ВС від 18.02.2025 у справі № 400/226/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125248323> (дата звернення: 30.03.2026).
4. Постанова ВС 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. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977> (дата звернення: 02.04.2026).
5. Постанова ВС від 22.05.2025 у справі № 320/5548/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/127557809> (дата звернення: 02.04.2026).
6. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду за 2025 рік. *Судова влада України*. URL:https://court.gov.ua/storage/portaI/supreme/oglyady/Oglyad_KAS_2025.pdf.

7. Конституційний Суд України розглядав справу щодо умов звільнення від відповідальності для платників єдиного податку третьої групи за несвоєчасне виконання податкових зобов'язань. URL:<https://ccu.gov.ua/novyna/sud-rozglyadav-spravu-shchodo-umov-zvilnennya-vid-vidpovidalnosti-dlya-platnykiv-yedynogo> (дата звернення: 02.04.2026).
8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 30.03.2026).
9. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва: Закон України від 22.03.2012 № 4618-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17> (дата звернення: 30.03.2026).
10. Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні: Закон України від 06.09.2012 № 5207-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17> (дата звернення: 30.03.2026).

2.4 ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ В УМОВАХ ВІЙНИ

Андрій ЗАГОРОДНЮК,

суддя Верховного Суду в Касаційному

адміністративному суді,

доктор філософії у галузі права

ЄДИНИЙ ПОДАТОК В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: МЕЖІ ЗАСТОСУВАННЯ ТА ДОКАЗУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВАГ

Відповідно до положень Європейської хартії малих підприємств, стало економічне зростання та інноваційний розвиток пов'язані з пріоритетністю малого бізнесу в державній політиці [1]. У країнах ЄС суб'єкти малого та середнього підприємництва становлять 99 % усіх підприємств, забезпечують зайнятість близько 100 млн осіб та формують понад 50 % ВВП [2].

В Україні малий бізнес традиційно становить основу економіки - до 2022 року його частка становила близько 96 % суб'єктів господарювання. Водночас повномасштабна збройна агресія російської федерації зумовила його скорочення майже на 31 % [3]. За цих умов особливого значення набувають механізми державної підтримки малого бізнесу, серед яких ключове місце посідає спрощена система оподаткування, обліку та звітності (далі – ССООЗ), в межах якої функціонують 76 % суб'єктів малого підприємництва [4, с. 31]. В умовах воєнного стану її роль істотно зросла, оскільки податкові послаблення спрямовані на збереження економічної активності, підтримку самозайнятості населення та забезпечення мінімального рівня бюджетних надходжень.

Проте такий підхід виявив і протилежний ефект: тимчасова лібералізація ССООЗ, фрагментарність нормативного регулювання та численні зміни податкового

законодавства (Закони України № 2118-IX, № 2120-IX, № 2142-IX, № 2173-IX, № 2260-IX, № 3219-IX, № 4015-IX, № 4113-IX та ін.) істотно загострили проблему правової визначеності у сфері податкових правовідносин. У зв'язку з цим у сучасному науковому та практичному дискурсі актуалізується не лише оцінка фіскальної доцільності цього податкового режиму, а й визначення меж допустимих змін правил його застосування в умовах воєнного стану з урахуванням вимог правової визначеності.

У цьому контексті показовою є правова позиція Верховного Суду, сформульована у постанові від 19.04.2022 у справі № 816/687/16, якою визначено підходи до співвідношення принципу стабільності податкового законодавства, правової визначеності та меж дискреції законодавця у сфері оподаткування [5]. Зокрема, доцільно виокремити такі правові висновки:

1) принцип стабільності податкового законодавства не має абсолютного характеру та не виключає можливості внесення змін до елементів податку, у тому числі із відступом від темпоральних обмежень, визначених пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України;

2) застосування принципу стабільності здійснюється не ізолювано, а у системному взаємозв'язку з іншими принципами податкового законодавства (фіскальної достатності, загальності оподаткування, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства тощо), що зумовлює необхідність їх балансу у кожній конкретній ситуації правозастосування;

3) законодавець, реалізуючи свої дискреційні повноваження у сфері оподаткування, має право змінювати податкове регулювання, у тому числі в умовах економічної чи безпекової кризи, за умови дотримання принципу верховенства права, що передбачає забезпечення справедливого балансу між публічними інтересами держави та законними очікуваннями платника податків. Водночас принцип стабільності податкового законодавства розглядається як складова частина

правової визначеності, яка гарантує платнику податків обґрунтовані очікування щодо відносної незмінності правового режиму оподаткування.

Окремо слід звернути увагу на правову позицію Верховного Суду, викладену у постанові від 03.03.2026 у справі № 640/16137/20, в якій сформульовано підходи щодо меж застосування податкових пільг та обов'язку платника доводити правомірність їх використання [6]. Зокрема:

1) ССО03 не звільняє платника податків від виконання податкових зобов'язань, а лише встановлює інший порядок, умови та механізм їх виконання, передбачаючи можливість повернення до загальної системи оподаткування у разі недотримання встановлених критеріїв;

2) застосування ССО03 не має характеру безумовного права платника податків, а є податковою преференцією, використання якої допускається лише за умови дотримання встановлених законодавством критеріїв;

3) формальне дотримання вимог для перебування на ССО03 саме по собі не є достатнім, якщо фактичні обставини свідчать про невідповідність діяльності платника змісту відповідного податкового режиму;

4) обов'язок доведення правомірності застосування податкової пільги покладається на платника податків, який має підтвердити реальність господарських операцій та наявність підстав для отримання податкової вигоди. Разом із тим Верховний Суд окремо наголошує, що обставини, які обґрунтовують право на застосування податкової пільги, є юридичними фактами, що підлягають доведенню належними та допустимими доказами, а покладення обов'язку доведення їх відсутності на контролюючий орган суперечило б засадам змагальності та рівності сторін адміністративного процесу.

Зазначений підхід узгоджується з європейськими стандартами правозастосування у сфері оподаткування. У праві ЄС податкові пільги та спеціальні режими розглядаються як виняток із загального податкового обов'язку, що підлягає вузькому тлумаченню «strict interpretation of tax exemptions». Застосування таких переваг допускається лише за умови реального економічного змісту відповідних

операцій та відсутності зловживання правом «abuse of law». Так, у рішенні Суду ЄС у справі C-255/02 Halifax plc сформульовано принцип заборони зловживання правом «principle of prohibition of abuse of law», відповідно до якого право на податкову перевагу не виникає, якщо відповідні операції, попри формальне дотримання встановлених умов, не відображають їх реального економічного змісту та здійснюються з єдиною або основною метою отримання податкової вигоди [7]. Аналогічний підхід простежується у справі C-277/14 PPUH Stehcomp, у якій Суд ЄС пов'язує право на податкову вигоду з наявністю реальних господарських операцій «requirement of genuine economic transactions» [8]. Відсутність фактичного здійснення операцій або їх належного документального підтвердження може бути підставою для відмови у наданні відповідної податкової переваги. У рішенні у справі C-80/11 Mahagében Суд ЄС сформулював підхід до розподілу доказового тягаря: податковий орган не має права покладати на платника обов'язок здійснювати загальні або надмірні перевірки контрагентів чи виконувати функції податкового контролю [9]. Водночас в праві на податкову вигоду може бути відмовлено, якщо на підставі об'єктивних обставин встановлено, що платник знав або повинен був знати про зв'язок операції з порушенням податкового законодавства.

Таким чином, підхід Верховного Суду щодо покладення на платника податків обов'язку доведення підстав для застосування податкових пільг кореспондує із практикою Суду ЄС та відображає імплементацію принципів правової визначеності, пропорційності та добросовісності у сфері оподаткування. Це свідчить про поступову конвергенцію української судової практики з *acquis* ЄС в умовах євроінтеграції.

У сучасній судовій практиці формується комплексна модель застосування ССООЗ, в основі якої лежить поєднання матеріально-правових і процесуальних стандартів. З одного боку, як у практиці Верховного Суду, так і практиці Суду ЄС, податкові пільги та спеціальні режими розглядаються як виняток із загального податкового обов'язку, що зумовлює їх вузьке тлумачення та необхідність підтвердження фактичних підстав застосування. З іншого боку, у сфері доказування сформовано збалансований підхід, за якого платник податків зобов'язаний довести

наявність обставин, що обґрунтовують застосування податкової переваги, тоді як контролюючий орган не має права перекладати на нього виконання власних функцій податкового контролю та має довести обставини, що свідчать про зловживання правом або недобросовісність платника.

Зазначена модель свідчить про формування в українській правозастосовній практиці концепції «обмеженої податкової вигоди», відповідно до якої право на застосування пільги має умовний характер, залежить від реальності господарських операцій, їх економічної сутності та належного доказового підтвердження, що загалом відповідає європейським стандартам правової визначеності, пропорційності та добросовісності платника податків. Значення такого підходу особливо проявляється в умовах реформування ССОЗ, оскільки дозволяє мінімізувати ризики зловживання податковими пільгами та забезпечити належний баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Європейська хартія малих підприємств від 19.06.2000. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_860 (дата звернення: 15.04.2026).
2. European Commission. Entrepreneurship and small and medium-sized enterprises (SMEs). URL: EUR-Lex - 52020DC0103 - EN - EUR-Lex (дата звернення: 15.04.2026).
3. Фопономіка: статистичні показники. URL:<https://opendatabot.ua/open/foronomics> (дата звернення: 15.04.2026).
4. Звіт про стан виконання Національної стратегії доходів до 2030 року у 2024 році. URL:[https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%202024%20%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F%20%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%B2%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%202024%20%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F%20%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%B2%20(1).pdf) (дата звернення: 15.04.2026).

5. Постанова ВС від 19.04.2022 у справі № 816/687/16. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (дата звернення: 15.04.2026).
6. Постанова ВС від 03.03.2026 у справі № 640/16137/20. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/134521016> (дата звернення: 15.04.2026).
7. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006 in Case C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121. URL:EUR-Lex - 62002CJ0255 - EN - EUR-Lex (дата звернення: 15.04.2026).
8. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 October 2015 in Case C-277/14 PPUH Stehcemp sp. j. v Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2015:719. URL:EUR-Lex - 62014CJ0277 - EN - EUR-Lex (дата звернення: 15.04.2026).
9. Judgment of the Court (Third Chamber), 21 June 2012. Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) and Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11). URL:EUR-Lex - 62011CJ0080 - EN - EUR-Lex (дата звернення: 15.04.2026).

Тетяна КОЛОМОЄЦЬ,

декан юридичного факультету
Запорізького національного університету,
доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент НАПрН України,
заслужений юрист України

Дар'я ЄВТУШЕНКО,

старший викладач кафедри
конституційного та адміністративного права
Запорізького національного університету,
доктор філософії у галузі права (PhD)

СПЛАТА ЄДИНОГО ПОДАТКУ ФОП НА ТЕРИТОРІЇ БОЙОВИХ ДІЙ АБО ТИМЧАСОВО ОКУПОВАНИЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ: ЧИ ЯКІСНОЮ МОЖНА ВВАЖАТИ ЧИННУ НОРМАТИВНУ МОДЕЛЬ?

В умовах дії правового режиму воєнного стану в Україні, впровадження якого обумовлено зовнішньою збройною агресією, цілком логічними вбачаються ініціативи держави, спрямовані на унормування моделей поведінки, які б були релевантними загальним запитам всього українського суспільства не тільки з акцентом на особливості відповідного досить складного періоду існування останнього, але й враховували б весь спектр цих особливостей у розрізі всього їх розмаїття, в тому числі й щодо врегулювання суспільних відносин для територій бойових дій або тимчасово окупованої території України. Це повною мірою поширюється й на сферу правового регулювання податкових відносин, відносин, зокрема у сфері спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як альтернативної загальнодержавному аналогу і, беззаперечно, пошуку оптимальної для відповідного періоду нормативної

моделі єдиного податку як основи останньої, із тим, щоб усунути «надмірний податковий тягар» для ФОП, які опинилися на вищезазначених територіях, фактично створюючи підґрунтя для їхнього існування «у складний час у складних умовах». Цілком логічним кроком варто вважати врегулювання у «Перехідних положеннях» Податкового кодексу України «альтернативної тимчасової моделі» сплати єдиного податку для ФОП, які «безпосередньо локаційно прив'язані» до відповідних територій. Так, згідно з п. 11 підрозділу 8 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України з 01 серпня 2023 року «... ФОП, які є платниками єдиного податку першої або другої групи та чия податкова адреса знаходиться на території бойових дій або тимчасово окупованій території України (на дату початку таких подій), мають право не сплачувати єдиний податок» [1].

Аналіз змісту відповідних положень дозволяє виокремити кілька обов'язкових умов для їх реалізації:

- а) поширення тільки на ФОП першої або другої групи;
- б) податкова адреса ФОП має знаходитися на території бойових дій або тимчасово окупованій території України, з уточненням «на дату початку таких подій»;
- в) тимчасовий характер дії – «... це право ФОП надається за період, що починається з першого числа місяця, в якому почалися бойові дії, з'явилася можливість їх початку або розпочалася тимчасова окупація, і триває до останнього числа місяця, в якому такі дії завершилися або територія була деокупована» [1];
- г) це «право» ФОП, а отже, акцент зроблено на диспозитивність відповідних засад;
- д) «багатокомпонентність» змісту нормативного положення, що передбачає поєднання «... неподання ФОП декларації», «... ненарахування авансових внесків за єдиним податком, як це передбачено п. 295.2 ст. 295 Податкового кодексу України», а отже, «податкові зобов'язання у таких випадках нараховуються лише за ті періоди, в яких ФОП фактично сплатив податок і подав декларацію», і, нарешті, «... штрафи та пеня за несплату або неповну сплату авансових внесків у цей період не застосовуються»;

е) реалізацію відповідного права не варто ототожнювати із «повним звільненням від сплати будь-яких податків та зборів», це, найімовірніше, «звільнення від сплати податку для себе» [2], оскільки відповідне право охоплює «єдиний податок і військовий збір» і взагалі не поширюється, наприклад, на ЄСВ.

Отже, реалізація ФОП відповідного права передбачає істотну модифікацію моделі взаємовідносин із податковими органами на відповідний період (як у частині регулятивних, так і можливих деліктних відносин). Реалізація відповідної норми права не є простою, оскільки «ускладнена» обов'язковою кореляцією із підзаконним нормативно-правовим актом, який визначає Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або які є тимчасово окупованими, дати початку та завершення бойових дій або тимчасової окупації, і роль якого також не можна недооцінювати, бо саме він містить відповіді одразу на низку запитань, серед яких:

а) «право на несплату єдиного податку втрачається з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому ФОП зареєстрував зміну своєї податкової адреси»;

б) «звільнення від сплати єдиного податку не поширюється на ФОП, які зареєструвалися вже після початку бойових дій, можливості бойових дій або окупації, тобто після дати, зазначеної у відповідному Переліку».

Попри позитивну оцінку самої ініціативи держави щодо врегулювання відповідного актуального питання і визначеність змісту відповідних нормативно-правових положень, все-таки «абсолютно якісними» їх вважати не варто, оскільки «поза увагою», на жаль, залишилося чимало питань. Чи може ФОП скористатися пільгою, якщо він зареєструвався вже після віднесення території до зони бойових дій? Чи може ФОП, що реалізував відповідне право не сплачувати ЄП, отримувати у цей період дохід? У разі зміни адреси реєстрації чи потрібно закривати ФОП? Пошук відповідей на ці та інші запитання й виявляє «прогалини», переважно узагальнений підхід до унормування, що й слугує підґрунтям для різних варіантів форм прояву розсуду під час тлумачення та правозастосування.

Так, наприклад, законодавець передбачає чітку вказівку на дату початку бойових дій або тимчасової окупації, але жодним чином не вказує дату, коли ФОП має

бути зареєстрованим. Унормовані положення про те, що податкова адреса ФОП має знаходитися на відповідній території «станом на початок бойових дій або тимчасової окупації», не можна вважати тотожними положенням про те, що правовий статус ФОП має існувати на момент віднесення відповідних територій до зони бойових дій або тимчасово окупованих територій.

Податковий орган вважає, що «... ФОП має бути зареєстрованим саме на дату віднесення відповідної території до зони бойових дій або тимчасово окупованої території, і якщо особа зареєструвалася ... вже після цієї дати, вона не може користуватися відповідною пільгою» [3], тобто «... право на пільгу виникає лише в тих, хто вже мав правовий статус ФОП на момент, коли їхня територія була віднесена до зони бойових дій або тимчасово окупованої території» [3]. Хоча детальний аналіз положень п. 11 підрозділу 8 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України не дозволяє стверджувати, що законодавець унормував відповідне обмеження. Навпаки, законодавець чітко закріпив свою позицію стосовно того, що саме податкова адреса ФОП має знаходитися на відповідній території станом на початок бойових дій або ж визнання її тимчасово окупованою («прив'язка до території»), а не наявність обов'язкової ознаки – реєстрації ФОП на відповідну дату. У цьому сенсі цілком можна погодитися із тим, що «... податкова адреса ФОП визначається за місцем її реєстрації як фізичної особи згідно із паспортними даними / даними, які посвідчують її особу, і якщо особа проживала на відповідній території до і після віднесення її до зони бойових дій або тимчасово окупованої території України, умова про знаходження податкової адреси на відповідній території формально виконується» [3].

Отже, запропоновану у Податковому кодексі України нормативну модель сплати єдиного податку ФОП на території бойових дій або тимчасово окупованій території України цілком можна вважати такою, прийняття якої обумовлено запитами суспільства щодо пошуку тимчасової альтернативи на період дії правового режиму воєнного стану, зміст якої в цілому визначає «загальний каркас», водночас інноваційність суспільних відносин та потреба досить оперативного реагування на

запити суспільства щодо унормування останніх, на жаль, вплинули на «якість» змісту відповідних нормативно-правових актів, зумовивши фактично й ускладненість правозастосування у відповідній сфері відносин, що, беззаперечно, вимагає усунення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.04.2026).
2. Сплата ЄСВ «за себе» ФОП-спрощенцем з тимчасово окупованої території (ТОТ). URL:<https://taxer.ua/uk/kb/ne-splachuvati-yesv-za-sebe> (дата звернення: 10.04.2026).
3. Пільги для ФОП у зоні бойових дій: чи платити податки при реєстрації після початку окупації. URL:<https://yankiv.com/pilgy-dlya-fop-u-zoni-bojovyh-dij/> (дата звернення: 10.04.2026).

Світлана КОНЄВА,

суддя Дніпропетровського окружного

адміністративного суду,

кандидат юридичних наук

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ

Повномасштабна збройна агресія російської федерації проти України, яка розпочалася 24 лютого 2022 року, зумовила введення в Україні правового режиму воєнного стану на підставі Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» № 64/2022, затвердженого Законом України № 2102-IX [1]. Переорієнтація економіки на військові потреби, необхідність врахування нових реалій здійснення підприємницької діяльності у країні, що воює, зумовили прийняття низки законів, спрямованих на адаптацію податкового законодавства до воєнних викликів, зменшення податкового навантаження на підприємницький сектор економіки.

Так, зокрема, 17 березня 2022 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо норм на період дії воєнного стану» від 14.03.2022 № 2120-IX [2], який запровадив наступне:

- дозвіл на проведення камеральних перевірок у разі бюджетного відшкодування ПДВ та фактичних перевірок; право платників податків 1 та 2 групи не сплачувати єдиний податок;
- можливість переходу платників податків на систему сплати єдиного податку 3 групи зі ставкою 2 %; податкові пільги для благодійників;
- правила формування податкового кредиту та реєстрації податкових накладних під час дії воєнного стану.

Питання сплати єдиного податку опинилося в центрі податкових змін. Зазначеним вище законом було передбачено надання на період з 01.04.2022 до

припинення/скасування воєнного стану права на використання спрощеної системи оподаткування підприємницької діяльності (фізичним особам-підприємцям та юридичним особам) з оборотом до 10 млрд грн на рік та знято обмеження щодо кількості працівників. Тобто ставка єдиного податку становила 2% від обороту без ПДВ, а не 3% з ПДВ чи 5% без ПДВ. ФОП 1 та 2 групи звільнялися від сплати єдиного податку. Разом з тим, автоматичного переходу на вказану модель «спрощеної системи» не було передбачено. Крім того, Кабінету Міністрів України було надано право щодо визначення особливостей нарахування та сплати єдиного податку [3, с. 259].

Однак законодавець встановив, що платниками єдиного податку 3 групи не зможуть стати такі суб'єкти господарювання:

1) суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють:

- діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин);
- видобуток, реалізацію корисних копалин;

2) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди та компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

3) представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

4) фізичні та юридичні особи – нерезиденти [2].

Отже, цим Законом України № 2120 в державі було запроваджено ліберальний режим оподаткування, що сприяло адаптації підприємців до реалій воєнного розвитку економіки. Згідно з даними ДПС України, у 2022 році спрощеною системою оподаткування за ставкою 2% для третьої групи (юридичні особи) скористалися 53,5 тис. платників податків, які забезпечили надходження єдиного податку до місцевих бюджетів на рівні 9,84 млрд грн, що в 1,6 раза перевищило значення 2021 року [5].

Однак з огляду на виснаження економіки через затяжний характер воєнних дій, зменшення надходжень до бюджету від підприємницької діяльності платників податків, які опинилися на тимчасово окупованих територіях або в зоні активних бойових дій, держава змінила підходи до сплати єдиного податку. Новим Законом № 3219-IX від 30.06.2023р. законодавець скасував з 01 серпня 2023 року пільгову ставку єдиного податку у 2%, автоматично повернувши платників податків на систему оподаткування, на якій він перебував до переходу на 2%, якщо платник податків не подав заяву про відмову від спрощеної системи та не зазначив бажану для переходу. Новостворені суб'єкти господарювання, які з дня державної реєстрації обрали пільгову систему єдиного податку, автоматично вважалися платниками єдиного податку 3 групи із загальною ставкою. Також за цим законом відновлювалися права та обов'язки платників ПДВ, які перейшли на пільгову систему єдиного податку та права та обов'язки платників податку на прибуток, які повернулись на загальну систему. Відновлювався й обов'язок ФОП – платників єдиного податку 1 та 2 групи сплачувати єдиний податок [4].

На думку окремих вчених, скасування (у 2023 році) введеного (у 2022 році) ліберального режиму оподаткування суб'єктів малого підприємництва стимулювало «перетік» до цієї групи платників представників великого бізнесу, які через заснування ФОП цілеспрямовано подрібнювали оборот задля виконання вимог перебування на спрощеній системі оподаткування і зниження податкового навантаження. Такі міркування частково мають підґрунтя, адже за 2023 рік кількість платників ПДВ в Україні зменшилась на 20,2 тис. осіб, тоді як кількість платників податків на спрощеній системі оподаткування за цей час зросла на понад 0,1 млн осіб

й сягнула 1,75 млн платників. Якщо кількість ФОП першої групи зросла з 207,7 тис. до 210,4 тис., ФОП 2 групи – з 555,3 тис. до 601,8 тис., ФОП 3 групи (неплатники ПДВ) – з 897 тис. до 918,1 тис. осіб, то кількість ФОП 3 групи, які зареєстровані платниками ПДВ в Україні за цей період зменшилась з 26,3 тис. до 25,3 тис. осіб [6, с. 27].

З 1 січня 2025 усім ФОП повернули обов'язок сплачувати ЄСВ – скасували послаблення, що було зроблене у 2022 році на період дії воєнного стану. Ввели обов'язок сплати для всіх ФОП на єдиному податку певних сум військового збору у 2025 році, збільшили ставку з 1.5 до 5% для тих, хто перебуває на загальній системі. З 2026 року розмір військового збору для ФОП – платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп становить 10 % мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року.

Підвищена ставка єдиного податку у 15 % застосовується до доходів ФОП 1–3 груп у разі:

- перевищення граничного обсягу доходу (підпункти 1, 2 і 3 п. 291.4 ст. 291 ПК України);
- отримання доходу від провадження діяльності, не зазначеного у реєстрі платників єдиного податку;
- застосування іншого способу розрахунків, ніж дозволені ПК України (глава 1 розділу XIV ПК України);
- здійснення заборонених для спрощеної системи видів діяльності (крім платників єдиного податку третьої групи – електронних резидентів (e-резидентів));
- провадження ФОП 1 або 2 груп діяльності, не передбаченої для відповідної групи (підпункт 1 або 2 п. 291.4 ст. 291 ПК України відповідно) [7].

Таким чином, можна зазначити, що протягом 2022-2026 рр. в Україні відбувалася трансформація процесів нарахування та стягнення єдиного податку: від звільнення від його сплати частини підприємців і запровадження ліберальних ставок єдиного податку для більшості бізнесів до поступового повернення до звичайної післякризової системи оподаткування. У 2026 році в Україні продовжують

відбуватися важливі зміни у сфері податкової політики, які суттєво впливають на ФОПів та юридичних осіб. Це проявляється, зокрема, у впровадженні автоматизованої системи стягнення податкового боргу, що позитивно впливає на адміністрування податків. Водночас для ФОПів запроваджено обов'язковий військовий збір, нові штрафи за несвоєчасну звітність і платежі, а також посилено контроль за дотриманням платниками єдиного податку основних умов здійснення діяльності, особливо для платників третьої групи. Все це зумовлює підвищений інтерес до подальших трансформаційних процесів в цій сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022> (дата звернення: 13.04.2026).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20> (дата звернення: 13.04.2026).
3. Мізіна І.В. Правове регулювання діяльності податкових органів у період воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 6. С. 258–260. URL:https://www.lsej.org.ua/6_2022/60.pdf (дата звернення: 13.04.2026).
4. Державна податкова служба України. Публічний звіт ДПС за 2022 рік. URL:<https://tax.gov.ua/diyalnist/-plani-ta-zviti-roboti-657704.html> (дата звернення: 13.04.2026).

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України № 3219-IX від 30.06.2023. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX> (дата звернення: 13.04.2026).
6. Горін В. П., Була П. В., Чорноус В. С. Податкова політика України в умовах воєнного часу: реалії, безпекові виклики та перспективи подолання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 18. С.23-31. DOI: 10.32702/2306-6814.2024.18.23.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.04.2026).

2.5 РЕЄСТРАЦІЯ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ / РОЗРАХУНКІВ КОРИГУВАННЯ

Оксана ГНАТІВ,

доцентка кафедри цивільного права та процесу

Львівського національного університету ім. Івана Франка,

кандидатка юридичних наук, доцентка

ПРИНЦИП ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА І СПОРИ ЩОДО РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

У ст. 36 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» [1] чітко визначено функції Верховного Суду, основною із яких є забезпечення сталості та єдності судової практики у порядку і спосіб, які визначаються у процесуальному законі. Ця функція особливо важлива в умовах воєнного стану для забезпечення належного та ефективного захисту прав, свобод та охоронюваних законом інтересів.

Тож неабияким потрясінням для платників податку на додану вартість стала зміна підходів до розгляду справ щодо реєстрації податкових накладних. Так, Верховний Суд вказав, що якщо платник податків не скористався правом на надання додаткових пояснень, копій документів, то це по суті є підставою для відмови у задоволенні позову такого платника податків (постанова від 24 березня 2025 року у справі № 140/32696/23 [2] та постанова від 31 березня 2025 року у справі № 140/20330/23 [3]). При цьому на таку позицію суду не впливає та обставина, що документи, на необхідності надання яких наполягають органи ДПС України, не належать до первинних документів бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 8 Конституції України [4] в Україні визнається і діє принцип верховенства права, норми Конституції є нормами прямої дії, а закони й підзаконні нормативно-правові акти повинні відповідати Конституції України. Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством (ст. 19 Конституції України), тобто ніхто

не може бути змушений виконувати те, що не є для нього обов'язком згідно із чинним законодавством України.

Порядок прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 року [5], є підзаконним нормативно-правовим актом, тобто повинен відповідати Конституції України. Абзацом 6 п. 9 Порядку передбачено право подати до контролюючого органу додаткові пояснення та копії документів на підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній / розрахунку коригування. Відповідно до ст. 19 Конституції України платник податків не може бути примушений до реалізації цього права чи нести відповідальність за його нездійснення. Тому такі дії суперечать принципу верховенства права і Конституції України.

Згідно з рішенням Європейського суду з прав людини у справі «ТОВ «Укркава» проти України» від 06 лютого 2025 року [6] одним з основоположних аспектів верховенства права є принцип юридичної визначеності, який, *inter alia*, гарантує певну стабільність правових ситуацій та сприяє довірі суспільства до судів. З іншого боку, постійне ухвалення суперечливих судових рішень може призвести до виникнення стану юридичної невизначеності, який, ймовірно, знизить довіру суспільства до системи правосуддя, тоді як така довіра, безперечно, є одним із важливих компонентів держави, яка керується законом. Крім того, це суперечило б закріпленому в Конвенції принципу юридичної визначеності, якби національні суди могли ухвалювати рішення, що суперечать закону, і таким чином в непередбачуваний спосіб тлумачити положення національного законодавства, обґрунтовуючи це абстрактним твердженням поза межами будь-яких розумних дискреційних повноважень суду.

Верховний Суд у своїй правовій позиції, висловленій у Постанові від 03 червня 2021 року у справі № 2040/7098/18 [7] (яка залишається чинною), прямо зазначив, що рішення Комісії повинні містити чіткі підстави для відмови в реєстрації податкових накладних. Для кожного критерію передбачений самостійний перелік

документів, за умови подання якого ухвалюється рішення про реєстрацію податкової накладної. При цьому загальне посилання на вичерпний перелік документів контролюючим органом не є достатнім, а перелік документів, необхідних для прийняття обґрунтованого рішення контролюючим органом, повинен бути конкретизований та чіткий. Дотримання вимоги чіткості та недвозначності щодо інформації, яка зазначена у квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної, є особливо важливим з огляду на специфіку податкового законодавства та наслідки недотримання платником податків вимог щодо подання повного переліку документів.

Неприпустимими й такими, що суперечать принципам верховенства права та належного урядування, є дії контролюючого органу без зазначення вичерпного переліку первинних документів бухгалтерського обліку, які платник податків має надати. Це обумовлює непропорційне втручання у господарську діяльність такого платника податків.

Отже, недотримання принципу правової визначеності під час зупинення реєстрації податкової накладної призвело до необізнаності платника податків щодо надання необхідного обсягу документів. Верховний Суд як гарант верховенства права повинен забезпечити утвердження цього принципу в усіх сферах діяльності, а насамперед – у сфері публічного управління та адміністрування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02 червня 2016 року № 1402-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19> (дата звернення: 14.04.2026).
2. Постанова Верховного Суду від 24 березня 2025 року у справі №140/32696/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126071572> (дата звернення: 14.04.2026).
3. Постанова Верховного Суду від 31 березня 2025 року у справі № 140/20330/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126274636> (дата звернення: 14.04.2026).

4. Конституція України: Закон України від 28 червня 1998 року № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 14.04.2026).
5. Порядок прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Наказ Міністерства фінансів України від 12 грудня 2019 року № 520. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19> (дата звернення: 14.04.2026).
6. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «ТОВ «Укркава» проти України» (Заява № 10233/20) від 06 лютого 2025 року. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_016-25 (дата звернення: 14.04.2026).
7. Постанова Верховного Суду від 03 червня 2021 року у справі № 2040/7098/18. *ЄДРСР.* URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/97461230> (дата звернення: 14.04.2026).

Юрій ОНІЩИК,

адвокат, керуючий адвокатського бюро «Юрія Оніщика»,

завідувач кафедри приватного та публічного права

Київського національного університету

технологій та дизайну,

доктор юридичних наук, професор

ТЕНДЕНЦІЇ ВИРІШЕННЯ СПОРІВ ПРО ВІДМОВУ В РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ / РОЗРАХУНКУ КОРИГУВАННЯ В ЄДИНОМУ РЕЄСТРІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Одним із видів податкових спорів є спори про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі також – ЄРПН). Процедура реалізації обов'язку платника податків щодо реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних передбачає такі етапи:

- складання податкової накладної; надсилання податкової накладної для реєстрації в ЄРПН;
- у разі зупинення реєстрації податкової накладної в ЄРПН надання пояснень та копій документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної в ЄРПН;
- у разі відмови в реєстрації податкової накладної в ЄРПН оскарження рішення комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН в адміністративному або судовому порядку.

За усталеною судовою практикою, спори про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних вирішувалися на користь платників податків з акцентом на принцип правової визначеності. Розв'язання питання реєстрації податкової накладної в Єдиному

реєстрі податкових накладних здійснюється в судовому порядку, оскільки у переважній більшості випадків податкові органи відмовляють в реєстрації податкової накладної, покликаючись на відповідні критерії, передбачені Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 року № 1165, та необхідністю надання пояснень та копій документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. За результатами розгляду позовів суди застосовували принцип правової визначеності, оскільки платникам податків не було відомо, які саме документи необхідно подавати до податкового органу, та зобов'язували податкові органи зареєструвати податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Останнім часом судова практика у спрах про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН характеризується іншими тенденціями. На це вказує постанова КАС ВС від 30 січня 2026 року у справі № 260/224/24 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Спеціалізована техніка «Астра» до Головного управління ДПС у м. Києві, Головного управління ДПС у Закарпатській області, Державної податкової служби України про визнання протиправним рішення та зобов'язання вчинити дії [1].

У цій справі позивач наголошував, що рішення про відмову в реєстрації податкової накладної прийнято з формальних підстав та без оцінки поданих документів у їх сукупності, оскільки податковий орган не конкретизував, яких саме документів не вистачає для прийняття рішення про реєстрацію. Крім того, платник вказував, що подання додаткових пояснень та копій документів після отримання повідомлення контролюючого органу є його правом, а не обов'язком, а тому їх неподання не може автоматично спричиняти відмову в реєстрації податкової накладної за умови подання первинного пакета документів, достатнього для підтвердження фактичного здійснення господарської операції.

Закарпатський окружний адміністративний суд рішенням від 10 жовтня 2024 року, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 12 лютого 2025 року, у задоволенні позовних вимог відмовив. Приймаючи рішення про відмову в задоволенні позовних вимог, судові інстанції виходили з того, що реєстрацію податкової накладної позивача було зупинено у порядку та з підстав, визначених чинним законодавством, після чого контролюючим органом платнику було направлено повідомлення про необхідність надання додаткових письмових пояснень та копій документів, необхідних для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної. Водночас судами встановлено та не заперечується сторонами, що позивач не скористався наданим йому правом і не подав у визначений строк додаткових пояснень та документів, запитаних контролюючим органом, у зв'язку з чим комісія регіонального рівня мала правові підстави для прийняття рішення про відмову в реєстрації податкової накладної.

Не погодившись з рішеннями судів попередніх інстанцій, ТОВ «Спеціалізована техніка «Астра» звернулося до Верховного Суду з касаційною скаргою, в якій, покликаючись на порушення судовими інстанціями норм матеріального та процесуального права, просило скасувати рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 10 жовтня 2024 року, постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 12 лютого 2025 року та прийняти нове рішення, яким позов задовольнити.

Мотивуючи касаційну скаргу, платник посилається на неправильне застосування судами попередніх інстанцій законодавства у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин. Позивач наголошує, що подання додаткових пояснень та копій документів після отримання повідомлення контролюючого органу є його правом, а не обов'язком, а відсутність реакції на таке повідомлення не може автоматично та безальтернативно зумовлювати відмову в реєстрації податкової накладної за умови подання первинного пакета документів, достатнього для підтвердження реальності господарської операції. Крім того,

платник зазначав, що контролюючим органом не було належним чином конкретизовано перелік документів, яких нібито не вистачає для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної, а суд апеляційної інстанції безпідставно визнав релевантною судову практику Верховного Суду, сформовану за іншими правовідносинами.

Переглядаючи оскаржувані судові рішення в межах доводів та вимог касаційної скарги, перевіряючи дотримання судами першої та апеляційної інстанцій норм процесуального права при встановленні фактичних обставин у справі та правильність застосування ними норм матеріального права, Верховний Суд дійшов висновку, що касаційна скарга задоволенню не підлягає.

КАС ВС зазначив, що законодавець встановив чітку та послідовну процедуру реалізації обов'язку платника щодо реєстрації податкової накладної, яка поєднує як обов'язок платника податку належним чином документально підтвердити здійснення господарської операції, так і повноваження контролюючого органу здійснювати превентивний контроль за дотриманням вимог податкового законодавства. У межах цієї процедури зупинення реєстрації податкової накладної не є санкцією, а виступає тимчасовим запобіжним заходом, спрямованим на перевірку достатності та належності документального підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній. Водночас реалізація такого заходу з боку контролюючого органу обумовлена обов'язком дотримання встановленого законом порядку, зокрема належного інформування платника про підстави зупинення реєстрації та перелік документів, необхідних для подальшого розгляду питання.

Особливої уваги заслуговує висновок КАС ВС, що у разі коли платник, який належним чином повідомлений про необхідність надання додаткових пояснень та копій документів, не скористався наданим йому правом на їх подання або скористався ним частково, негативні процесуальні наслідки такої поведінки покладаються саме на нього. За таких обставин контролюючий орган, діючи в межах та у спосіб, визначених законодавством, має законні підстави для прийняття рішення про відмову в реєстрації податкової накладної без необхідності надання додаткової

оцінки реальності господарської операції по суті. Відмова в реєстрації податкової накладної у випадку ненадання або часткового надання платником податку пояснень і документів, які вимагаються, є не проявом надмірного формалізму з боку податкового органу, а наслідком невиконання платником податку встановленого законом процесуального обов'язку, що своєю чергою унеможливляє реалізацію податковим органом покладеної на нього функції оцінки достатності та належності поданих матеріалів. Оцінюючи наведені обставини, Верховний Суд зазначає, що ненадання платником податку додаткових пояснень та документів, які вимагаються, прямо контролюючим органом у межах процедури зупинення реєстрації податкової накладної, є самостійною та достатньою підставою для прийняття рішення про відмову в її реєстрації, за умови дотримання податковим органом вимог законодавства щодо змісту та форми відповідного повідомлення.

Такий висновок КАС ВС вказує на те, що якщо платник податків не надав у повному обсязі необхідні пояснення та документи на запит податкового органу, це процедурне порушення, що становить самостійну та достатню підставу для ухвалення рішення про відмову в реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних. Розвиток судової практики у спрах про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних свідчить про появу нових тенденцій вирішення цієї категорії податкових спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова КАС ВС від 30 січня 2026 року у справі № 260/224/24. URL:https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_30_01_2026_roku_u_spravi_260_24_24/ (дата звернення: 12.04.2026).

2.6 ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ В УМОВАХ ВІЙНИ

Антон ДУТЧАК,

аспірант II року навчання кафедри публічного права

Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

КОНТРОВЕРСІЙНІСТЬ ЮРИДИЧНОЇ КОНСТРУКЦІЇ ШТРАФУ ЗА НЕВЧАСНУ РЕЄСТРАЦІЮ ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ / РОЗРАХУНКУ КОРИГУВАННЯ В ЄДИНОМУ РЕЄСТРІ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

Постановка проблеми. Рішенням КСУ від 26.11.2025 р. № 5-р(II)2025 конструкція штрафу за невчасну реєстрацію платником податків податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) визнана конституційною. Йдеться про абзац другий п. 120-1. 1 ст. 120-1 ПК України в посутньому його зв'язку з абзацом першим п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України [1]. Звідси, із суто юридичного погляду, проблема вирішена і цей припис ПК України продовжує залишатися чинним. Це породило новий парадокс цієї юридичної конструкції штрафу, який полягає в тому, що, набувши конституційної легітимності внаслідок рішення КСУ, вона не позбулася своєї попередньої юридичної та концептуальної вразливості. Ця конструкція продовжує залишатися не тільки інструментом юридичного покарання платників податків за недотримання ними строків реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН та наповнення фінансовими ресурсами державної казни, але й бути знаряддям порушень прав платників податків, гарантованих Конституцією України.

Метою дослідження є з'ясування та осмислення тих властивостей юридичної конструкції штрафу відповідно до податкового законодавства України за невчасну реєстрацію платником податків податкової накладної/розрахунку коригування в

ЄРПН, які уже призводили раніше і можуть призводити в майбутньому до порушення конституційно гарантованих прав осіб – платників податків.

За основу **методології дослідження** обрано методи системного та структурно-функціонального аналізу, а як конкретну фабулу для осмислення проблеми взято увесь текст рішення КСУ від 26.11.2025 р. № 5-п(II)/2025.

Виклад основних результатів дослідження. На нашу думку, методологічним ключем до з'ясування відповідних властивостей досліджуваної юридичної конструкції штрафу є спосіб, який законодавець взяв за основу для визначення платника податку порушником у відносинах з реєстрації ним податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, а також юридична модель штрафу, застосована ним в цьому випадку.

Системний аналіз другого абзацу п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України в його посутньому зв'язку з першим абзацом цього ж пункту Кодексу засвідчує, що досліджуваний нами штраф як юридичне явище, згідно з волею законодавця, контролюючі органи застосовують до платника податку як загальний припис права (загальне правило) винятково на підставі фіксації ними факту порушення таким платником податку граничного строку вчинення передбачених законодавцем дій, але без будь-якого доведення цим же контролюючим органом персональної вини такого суб'єкта. Такою є перша «родзинка» (властивість) юридичної конструкції досліджуваного нами штрафу, яка може мати своїм наслідком порушення конституційних прав осіб – платників податків.

Зокрема, йдеться про конституційну гарантію, передбачену ч. 2 ст. 61 Конституції України: «Юридична відповідальність особи має індивідуальний характер» [2]. Це означає, що така індивідуалізація юридичної відповідальності особи, як йдеться в другому абзаці пп. 3.2 п. 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 15.06.2022 р. № 4-р(II)/2022, має проявлятися у всьому: визначенні підстав і форми персональної вини правопорушника, виду та тяжкості його покарання з обов'язковим врахуванням при цьому персональних характеристик особи правопорушника, можливостей відшкодування нею завданої шкоди та обставин, які пом'якшують чи, навпаки,

обтяжують можливе покарання [3]. Проте юридична конструкція санкції, запроваджена п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України, не передбачає ніяких механізмів врахування таких індивідуальних обставин, оскільки вона зведена лише до типової моделі санкції, не розрахованої на персоналізацію відповідальності. Саме до такого висновку з цього питання дійшов і КСУ у його рішенні від 26.11.2025р. № 5-р(II)/2025, зазначивши в його першому абзаці підпункту 6.2 мотивувальної частини, що цей «штраф застосовують *відповідно до припису права, що є загальним правилом*» (виділено нами. – А.Д.) [1]. І тут же КСУ додає, що цей штраф може досягати значних розмірів, а «його метою є не грошова компенсація за завдану шкоду [державі], а покарання (платника податку. – А.Д.) й запобігання повторному вчиненню правопорушень» [1].

Ще однією «родзинкою» (властивістю) юридичної конструкції досліджуваного нами штрафу, яка спричинює можливість настання для платника податку неправомірних негативних наслідків, є власне законодавча конструкція санкції, запроваджена державою за порушення ним крайніх строків реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування. Її вибудовано у формі наперед передбаченого відсотка від суми ПДВ, що зазначається у такій податковій накладній чи у розрахунку коригування. Це, як переконує чималий суспільний досвід, спричинює для платників податків за вчинення ними однакових за тривалістю, характером і фактичними наслідками правопорушень цього виду можливе настання принципово відмінних між собою за мірою їх тяжкості санкцій тільки у зв'язку з вартістю господарської операції, тобто зовнішнього щодо правопорушення чинника. Внаслідок цього, як резонно зазначив у своїй Окремій (збіжно-розбіжній) думці суддя КСУ О. Водянніков, «рівень втручання держави у право власності [платника податку] стає випадковим з погляду правової характеристики діяння» [4].

КСУ в уже згадуваному нами першому абзаці підпункту 6.2 мотивувальної частини його рішення від 26.11.2025 р. у справі № 5-р(II)/2025 висував таке: «Наведене (воно уже процитоване нами вище. – А.Д.) в сукупності вказує на суть санкції в оспорюваному приписі Кодексу, яка може бути визнана співмірною з кримінальним

покаранням» [1]. Цей висновок КСУ суголосний з правовою позицією ЄСПЛ, обґрунтованою у ряді його рішень, щодо можливості трансформації формально адміністративних або фінансових штрафів у різновид кримінальної відповідальності. Зокрема, як зазначає ЄСПЛ, це має бути тоді, коли такі штрафи є значними за своїм розміром, і ставлять собі за мету покарання і мають превентивні цілі, а також застосовуються не вибірково, а до невизначеного кола суб'єктів [5; 6].

Саме такою є юридична конструкція санкції штрафу за несвоечасну реєстрацію платником податків податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, узаконена вітчизняним законодавцем в ПК України, до того ж контролюючий орган наділений повноваженнями застосовувати цю санкцію в позасудовому порядку. А це прямо суперечить ч. 1 і ч. 2 ст. 62 Конституції України, відповідно до яких на кожну особу поширюється презумпція невинуватості у вчиненні кримінального злочину, «доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду» [2].

Висновки. Отже, проаналізувавши спосіб, обраний вітчизняним законодавцем за основу для визнання платника податку порушником у відносинах несвоечасної реєстрації ним податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, а також юридичну конструкцію штрафу, викладену ним у другому абзаці пункту 120-1.1 статті 120-1 ПК України, необхідно зробити висновок, що неминучим наслідком їх системного застосування є поява юридичної невизначеності у цих правовідносинах та порушення статей 61 і 62 Конституції України, тобто юридична конструкція цього штрафу суперечлива.

У зв'язку з цим ми вважаємо необґрунтованим відповідно до вимог ч. 1 ст. 129 Конституції України у її новітній редакції висновок КСУ про конституційність абзацу другого п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України у його посутньому зв'язку з абзацом першим цієї ж статті Кодексу, зроблений ним у його рішенні від 26.11.2025 р. № 5-п(II)/2025 у справі щодо забезпечення конституційних гарантій прав платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційною скаргою компанії «Andritz Hydro GmbH» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих приписів пункту 120¹.1 статті 120¹ Податкового кодексу України (щодо забезпечення конституційних гарантій прав платника податків) від 26.11.2025 № 5-р(II)/2025 по справі № 3-133/2021(299/21). *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-25> (дата звернення: 29.03.2026).
2. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 29.03.2026).
3. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційними скаргами Барсесяна Геворка Сенекеримовича та Ліненко Наталії Миколаївни щодо відповідності Конституції України (конституційності) статті 485 Митного кодексу України (щодо індивідуалізації юридичної відповідальності) від 15.06.2022 № 4-р(II)/2022. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v004p710-22> (дата звернення: 02.04.2026).
4. Окрема (збіжно-розбіжна) думка судді Конституційного Суду України Олександра Водяннікова стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою компанії «Andritz Hydro GmbH» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих приписів пункту 120¹.1 статті 120¹ Податкового кодексу України (щодо забезпечення конституційних гарантій прав платника податків) від 26.11.2025 № 5-р(II)/2025. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/nc05d710-25> (дата звернення: 03.04.2026).

5. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Engel and others v. The Netherlands» від 08.06.1976, заяви № 5100/71; № 5101/71; № 5102/71; № 5354/72; № 5370/72. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL:<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479> (дата звернення: 03.04.2026).
6. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Jussila v. Finland» від 23.11.2006, заява № 73053/01. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL:<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-179172> (дата звернення: 03.04.2026).

Олеся КОЗАКЕВИЧ,

доцентка кафедри правових та інформаційних технологій

Хмельницького інституту соціальних технологій

Відкритого міжнародного університету розвитку людини

«Україна», докторка філософії в галузі права (PhD)

ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ПРАВОВІ ТРАНСФОРМАЦІЇ

Повномасштабна збройна агресія проти України спричинила суттєву трансформацію механізмів функціонування держави, зокрема у сфері фінансово-правового регулювання. У цих умовах особливого значення набуває інститут фінансової відповідальності як один із ключових елементів забезпечення фінансової дисципліни, стабільності публічних фінансів та ефективного використання бюджетних ресурсів. Війна диктує необхідність посилення вимог до прозорості фінансової діяльності державних органів, суб'єктів господарювання та інших учасників фінансових правовідносин, що вимагає переосмислення традиційних підходів до змісту та реалізації фінансової відповідальності.

Фінансова відповідальність у правовій доктрині розглядається як особливий різновид юридичної відповідальності, що настає у разі порушення фінансово-правових норм та реалізується шляхом застосування до правопорушника передбачених законодавством майнових санкцій. У наукових дослідженнях підкреслюється, що фінансова відповідальність виступає важливим інструментом забезпечення законності, фінансової дисципліни та стабільності функціонування системи публічних фінансів держави [1; 2].

Нормативну основу регулювання фінансових правовідносин в Україні становлять положення Конституції України, які закріплюють принципи верховенства права, законності та обов'язок кожного сплачувати податки та збори у порядку та розмірах, встановлених законом [3]. Важливу роль у визначенні правових засад

формування та використання публічних фінансових ресурсів відіграє Бюджетний кодекс України, який встановлює правила бюджетного процесу та передбачає відповідальність за порушення бюджетного законодавства [4]. Поряд із цим, Податковий кодекс України визначає систему фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, що забезпечує стабільність податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів [5].

Особливості функціонування державних інституцій та економічної системи в умовах воєнного стану визначаються Законом України «Про правовий режим воєнного стану», який передбачає можливість запровадження спеціальних економічних і фінансових заходів з метою забезпечення національної безпеки та оборони держави [6]. У таких умовах суттєво зростає роль фінансової відповідальності як інструменту протидії порушенням у сфері бюджетних і податкових правовідносин.

Однією з характерних ознак фінансової відповідальності в умовах війни є її спрямованість на забезпечення ефективного управління публічними фінансами та недопущення зловживань у сфері використання бюджетних ресурсів. Воєнний стан значною мірою актуалізував проблеми нецільового використання бюджетних коштів, порушень правил державних закупівель, ухилення від сплати податків, а також інших правопорушень у фінансовій сфері. У зв'язку з цим законодавець змушений адаптувати механізми фінансового контролю та відповідальності до нових соціально-економічних реалій.

Важливим аспектом є те, що у період війни фінансова відповідальність виконує не лише каральну, але й превентивну функцію. Посилення контролю за рухом бюджетних коштів, удосконалення процедур фінансового моніторингу та запровадження додаткових механізмів підзвітності спрямовані передусім на запобігання фінансовим правопорушенням. Особливої ваги набуває діяльність органів державного фінансового контролю, правові засади функціонування яких визначено Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [7].

В умовах воєнного стану стає критично важливою також проблема забезпечення балансу між необхідністю оперативного ухвалення фінансових рішень та дотриманням принципів законності, прозорості й підзвітності у сфері управління публічними фінансами. Війна об'єктивно потребує спрощення окремих процедур бюджетного фінансування, державних закупівель та перерозподілу фінансових ресурсів, що спрямовані на швидке реагування держави на загрози національній безпеці та реалізацію бюджетної політики в умовах воєнного стану [4; 6]. Водночас такі механізми можуть створювати потенційні ризики зловживань або неефективного використання бюджетних коштів, а також порушення податкового законодавства [5]. Саме тому фінансова відповідальність у цих умовах повинна розглядатися не лише як інструмент реагування на вже вчинені правопорушення, а і як складова частина комплексної системи фінансової безпеки держави.

Отже, фінансова відповідальність в умовах воєнного стану відіграє ключову роль як інструмент забезпечення стабільності фінансової системи держави, ефективного управління публічними ресурсами та зміцнення економічної безпеки. Її подальший розвиток пов'язаний із необхідністю вдосконалення законодавчих механізмів фінансового контролю, підвищення рівня правової культури учасників фінансових правовідносин та забезпечення прозорості використання державних фінансових ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Алерта, 2020. 488 с.
2. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2022. 528 с.
3. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vp> (дата звернення: 13.03.2026).

4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI (зі змін.). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 13.03.2026).
5. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін.). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.03.2026).
6. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12 травня 2015 р. № 389-VIII. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19> (дата звернення: 13.03.2026).
7. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 13.03.2026).

Оксана СОЛДАТЕНКО,

начальник управління правового забезпечення

ЦМУ ДПС по роботі з великими платниками податків,

доктор юридичних наук, професор

ЗЛОВЖИВАННЯ ФОРС-МАЖОРНИМИ ОБСТАВИНАМИ ЯК ПІДСТАВОЮ ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Запровадження воєнного стану в Україні у зв'язку зі збройною агресією Російської Федерації істотно вплинуло на можливість платників податків виконувати податкові обов'язки. Порухення логістики, окупація територій, знищення активів, відсутність доступу до електронних сервісів створюють об'єктивні перешкоди для дотримання вимог податкового законодавства України.

Ураховуючи такі умови, законодавець передбачив звільнення від відповідальності у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання строків сплати податків та зборів, подання звітності, реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування (далі – ПН/РК), з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні [1].

Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022 № 225 «Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у пп. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження» [2].

Як переконує практика, попри наявність чітких вимог до документів, які мають подаватися платниками податків, у переважній більшості випадків у платників відсутні належні докази фактичного зберігання документів у відповідному місці, яке

азнало руйнувань, а також – правдиві докази, що підтверджують факти знищення/пошкодження архівів, комп'ютерного обладнання тощо. Це не дозволяє контролюючим органам прийняти вмотивоване рішення щодо неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку.

Часто відмова контролюючих органів у прийнятті відповідного рішення стає предметом публічно-правового спору. У цьому контексті важливо наголосити, що, відповідно до практики Європейського суду з прав людини, суд не може своїм рішенням підмінити державний орган, приймати замість нього рішення і давати вказівки, які б свідчили про розв'язання питань, що належать до компетенції такого суб'єкта владних повноважень.

Отже, аналіз сучасної адміністративно-процесуальної та податкової практики свідчить про наявність тенденції до формалізованого звернення платників податків до контролюючих органів із заявами про неможливість виконання податкових обов'язків, зокрема у зв'язку з обставинами воєнного стану (пошкодження майна, падіння безпілотних літальних апаратів тощо). Водночас зміст таких звернень нерідко не супроводжується належною доказовою базою, що унеможливорює об'єктивне встановлення фактичних обставин. У значній кількості випадків платники податків обмежуються загальними посиланнями на факт знищення або пошкодження документів унаслідок надзвичайних подій; не надають належних та допустимих доказів, які б підтверджували факт знищення первинної документації (акти обстеження, висновки компетентних органів, фото- чи відеофіксація тощо); не доводять локалізацію таких документів у конкретному приміщенні на момент настання відповідної події, що виключає можливість встановлення причинно-наслідкового зв'язку між подією (наприклад, падінням дрона) та втратою документів.

За таких умов відсутність переконливих доказів не дозволяє ідентифікувати відповідні обставини як такі, що об'єктивно унеможливили виконання податкового обов'язку, а відтак виключає підстави для прийняття контролюючими органами рішення про наявність такої неможливості.

Формальне посилання на надзвичайні події без належного документального підтвердження факту втрати документів та їх фактичного місцеперебування не відповідає стандартам доказування, що застосовуються у податкових правовідносинах, і може свідчити про спробу використання спеціальних процедур як інструменту уникнення відповідальності. У сукупності такі дії свідчать про використання платниками податків правових інструментів у супереч їх призначенню, що відповідає ознакам зловживання правом.

Інститут форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) як правовий механізм звільнення від відповідальності в період воєнного стану набув особливого значення. При цьому воєнний стан сам по собі не звільняє від відповідальності, необхідним є доведення впливу конкретних обставин на неможливість платника податку належним чином виконувати свої зобов'язання, на зміну його економічного стану, зумовлену цими форс-мажорними обставинами (постанови Верховного Суду від 19 серпня 2022 року у справі № 818/2429/18, від 17 червня 2020 року у справі № 812/677/17, від 03 вересня 2019 року у справі № 805/1087/16) [3–5].

Основними засобами доказування у таких публічно-правових спорах є сертифікати торгово-промислових палат (далі – ТПП), які використовуються платниками податків, але вони не є актом державного органу, що тягне за собою виникнення, зміну чи припинення прав та обов'язків у будь-якої сторони. Вони можуть бути використані як докази в суді, які оцінюються у сукупності з іншими доказами. При цьому суди виходять із таких підходів: індивідуальна оцінка кожної ситуації; необхідність доведення реальної неможливості виконання податкового обов'язку; диференційований підхід залежно від території (зона бойових дій/тил) та оцінка поведінки платника податків (його добросовісність).

Попри це, платники податків часто зловживають своїми правами, зокрема доводять у судовому процесі блокування всіх можливих систем обліку та призупинення у цьому зв'язку реєстрації ПН/РК, при тому, що у процесі перевірки встановлено факти реєстрації ПН/РК протягом періодів дії форс-мажорних обставин, вказаних у сертифікатах ТПП. Це підтверджує факт, що у відповідних часових

проміжках платники податків мали можливість дотримання правил та норм податкового законодавства, але порушили його, через що їх діяння вважаються винними – саме такий висновок викладено у постанові Верховного Суду від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23 [6].

У подібних правовідносинах наявність технічної або організаційної можливості здійснювати реєстрацію ПН/РК у період дії форс-мажорних обставин виключає можливість кваліфікації таких обставин як підстави звільнення від відповідальності, навіть за умови їх формального підтвердження відповідними сертифікатами. За таких умов посилання на форс-мажор набуває ознак зловживання правом, оскільки використовується не як виняткова підстава звільнення від відповідальності, а як інструмент виправдання власної недобросовісної поведінки, що суперечить принципам належного виконання податкового обов'язку та добросовісності платника.

Верховний Суд справедливо наголошує, що жодна правова норма не повинна тлумачитися як така, що дозволяє умисно вчиняти правопорушення. Інакше це створює системні ризики для підтримання правопорядку і може призводити до деградації належного порядку розвитку суспільних відносин [6].

Додатково ускладнює ситуацію те, що нині зазначена практика супроводжується активним ініціюванням платниками податків судових спорів, у тому числі шляхом подання повторних або похідних позовів, що створює надмірне процесуальне навантаження як на адміністративні суди, так і на контролюючі органи як відповідачів у таких спорах, чим ускладняється їхня діяльність через необхідність спростування формальних, але недостатньо обґрунтованих доводів платників податків.

Таким чином, серед проблемних питань, наявних на сьогодні в частині форс-мажорних обставин як підстави звільнення від відповідальності, доцільно відзначити відсутність чітких критеріїв «неможливості виконання» податкового обов'язку, що вимагає закріплення на законодавчому рівні презумпції неможливості виконання обов'язків для територій, де ведуться (велися) бойові дії. Потребує також

розроблення методичних рекомендацій для контролюючих органів щодо оцінки відповідних доказів у цій сфері. Важливим є і розширення підстав для визнання зловживанням процесуальними правами відповідних дій платників податків.

Усунення формального підходу до застосування форс-мажорних обставин сприятиме: підвищенню рівня правової визначеності; зменшенню кількості безпідставних судових спорів; зниженню навантаження на судову систему та контролюючі органи; формуванню добросовісної поведінки платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.04.2026).
2. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у пп. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 № 225. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22> (дата звернення: 12.04.2026).
3. Постанова Верховного Суду від 19 серпня 2022 року у справі № 818/2429/18. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852269> (дата звернення: 12.04.2026).
4. Постанова Верховного Суду від 17 червня 2020 року у справі № 812/677/17. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/89977188> (дата звернення: 12.04.2026).
5. Постанова Верховного Суду від 03 вересня 2019 року у справі № 805/1087/16. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/84013866> (дата звернення: 12.04.2026).
6. Постанова Верховного Суду від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977> (дата звернення: 12.04.2026).

Тетяна ЯМНЕНКО,

професор кафедри фінансового права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка,

доктор юридичних наук, професор

ФОРС-МАЖОР У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ В УМОВАХ ВІЙНИ

Збройна агресія проти України спричинила суттєві зміни у функціонуванні державних фінансів та податкової системи. Значна частина платників податків опинилася в умовах, що об'єктивно унеможливають виконання податкових обов'язків. У цьому контексті особливого значення набуває інститут форс-мажорних обставин як підстава звільнення від відповідальності. Водночас існують проблеми правозастосування, зокрема щодо доведення факту неможливості виконання обов'язків.

Проблематика форс-мажору традиційно досліджується у цивільному та господарському праві, однак у сфері податкових правовідносин вона залишається недостатньо розробленою. Окремі аспекти розглядаються в контексті відповідальності платників податків та податкових правопорушень.

У податковому праві цей інститут має специфіку, оскільки податковий обов'язок має публічно-правовий характер. Відповідно, форс-мажор не звільняє від обов'язку сплатити податок, але може звільняти від відповідальності за його невиконання. Питання відповідальності за податкові правопорушення регулюються главою 11 розділу II Податкового кодексу України [1], яка передбачає застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) (пункт 111.2 статті 111 Кодексу).

Обставини, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, викладені у п. 112.8 ст. 112 Кодексу, серед яких є вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин

непереборної сили (форс-мажору) (пп. 112.8.9 п. 112.8 ст. 112 Кодексу). При цьому згідно з розділом II Переліку обставин форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили), зазначені у частині другій статті 14-1 Закону України від 02.12.1997 № 671/97-ВР «Про торгово-промислові палати в Україні» (зі змінами), – це обставини, що об’єктивно унеможливають виконання зобов’язань, передбачених умовами договору (контракту, угоди тощо), обов’язків згідно із законодавчими та іншими нормативно-правовими актами. Доказами, що підтверджують факт настання (існування) зазначених обставин, може бути, зокрема, сертифікат Торгово-промислової палати про форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили).

Важливо розмежувати строк повідомлення партнера про форс-мажор та строк звернення до торгово-промислової палати (далі – ТПП) задля підтвердження форс-мажорних обставин сертифікатом.

Так, у постанові Верховного Суду від 31.08.2022 у справі № 910/15264/21 [2] суд зазначив, що звернення до Торгово-промислової палати для отримання сертифіката є можливим лише після порушення виконання зобов’язання. Тому сертифікат ТПП може бути отриманий значно пізніше, ніж коли сторона з’ясувала неможливість виконання договору через вплив форс-мажорних обставин. Хоча слід пам’ятати про розумність строків для звернення до ТПП з відповідною заявою.

Зауважимо, що у 2022 році Верховний Суд виніс зразкову постанову, яка лягла в основу сотень подальших рішень та постанов. Суд вказав, що сертифікат ТПП, який підтверджує наявність форс-мажорних обставин, не може вважатися неспростовним доказом їх існування. Така позиція міститься у постанові Верховного Суду у складі суддів об’єднаної палати Касаційного господарського суду від 19.08.2022 року у справі № 908/2287/17 [3]. Як висновок – отримання сертифіката від ТПП не гарантує звільнення від відповідальності. Отже, не слід забувати й про інші докази, що стануть підтвердженням реальної неможливості виконання договору.

Одним з останніх прикладів судової практики, що стосується форс-мажору та його впливу на виконання договірних зобов’язань, є постанова Верховного Суду від 18.02.2025 у справі № 910/6519/24 [4]. У цьому рішенні важливим аспектом стало

те, що суд звернув увагу на необхідність своєчасного повідомлення іншої сторони про настання форс-мажору, а також на те, чи вжила сторона всіх можливих заходів для мінімізації наслідків таких обставин. Одним з висновків цього рішення є те, що форс-мажор не є автоматичною підставою для звільнення від виконання зобов'язань. Суд підкреслив, що сторона, яка посилається на непереборну силу, повинна довести не лише факт її настання, а й те, що ці обставини об'єктивно унеможливили виконання договору, а не просто ускладнили його. Щодо договірних зобов'язань, постанова акцентує на важливості чіткого визначення умов договору, які регулюють дії сторін у разі форс-мажору. У цій справі суд звернув увагу на те, що договір містив положення про форс-мажор, однак сторони по-різному тлумачили їх застосування.

Принциповою стала позиція КАС ВС щодо аргументу про знищення оригіналів контрактів: відсутність паперових оригіналів не означає повної втрати доказової бази. Постанова Касаційного адміністративного суду ВС у справі № 520/2941/24 поклала край такому підходу, запропонувавши значно суворіший стандарт оцінки форс-мажорних обставин [5]. На думку суду, законодавство не пов'язує знищення документації з автоматичним зупиненням строків валютного контролю. А тому цей факт не може вважатися форс-мажором у розумінні законодавства про валютні операції.

Підсумовуючи, зауважимо, що сама по собі наявність форс-мажорних обставин, зокрема ведення бойових дій на території України, об'єктивно унеможливорює своєчасне подання звітності, сплату податків і виконання інших податкових обов'язків, що зумовлює необхідність гнучкого правового регулювання та належного документального підтвердження обставин непереборної сили. Водночас ці обставини не є безумовною підставою ні для припинення зобов'язань, ні для звільнення від їх виконання. Судом має бути з'ясовано й перевірено причинно-наслідковий зв'язок між такими обставинами й неналежним виконанням зобов'язання у конкретному випадку. Так, практика застосування положень Податкового кодексу України та позиції Торгово-промислової палати України свідчать про потребу у подальшій конкретизації критеріїв форс-мажору, уніфікації процедур його підтвердження та

посиленні правової визначеності для мінімізації спорів. Отже, ефективне функціонування інституту форс-мажору в податковій сфері є ключовою передумовою підтримки економічної стабільності та довіри до держави в умовах воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 14.04.2026).
2. Постанова Верховного Суду від 31.08.2022 у справі № 910/15264/21. URL:<https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=106078967> (дата звернення 14.04.2026).
3. Постанова Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного господарського суду від 19.08.2022 у справі № 908/2287/17. ЄДРСР. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/105837295> (дата звернення 14.04.2026).
4. Постанова Верховного Суду від 18.02.2025 у справі № 910/6519/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125264838> (дата звернення 14.04.2026).
5. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 27.02.2025 у справі № 520/2941/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125625766> (дата звернення 14.04.2026).

2.7 СУДОВИЙ РОЗГЛЯД СПОРІВ ЩОДО ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Ян БЕРНАЗЮК,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук, професор,

заслужений юрист України

СОЦІАЛЬНІ ВИПЛАТИ В УМОВАХ ВІЙНИ: СУДОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА АДМІНІСТРАТИВНА ПРОЦЕДУРА У ПРАКТИЦІ ВЕРХОВНОГО СУДУ

Сучасний етап розвитку адміністративного судочинства, особливо в контексті правового регулювання публічних фінансів в умовах воєнного стану, вимагає переосмислення стандартів захисту фундаментальних прав людини. Питання забезпечення соціальних гарантій громадян, які внаслідок збройної агресії опинилися за межами держави, безпосередньо корелює з ефективністю розподілу бюджетних ресурсів та здатністю держави виконувати свої фінансові зобов'язання. У цьому аспекті практика КАС ВС відіграє визначальну роль у перетворенні формальних процедур на реальний механізм захисту майнових прав, де пенсія як майнове право за своєю суттю відповідає ознакам власності, а її протиправне позбавлення є порушенням гарантій, визначених у статті 41 Конституції України та статті 1 Першого протоколу до Конвенції.

З огляду на це постає питання формування ефективної моделі судового контролю за реалізацією соціальних фінансових зобов'язань держави, особливо у випадках, коли їх виконання ускладнюється обставинами воєнного стану та перебуванням громадян за межами України.

Судовий контроль у системі публічних фінансів

Ефективність бюджетних видатків на соціальну сферу суттєво знижується, якщо судові рішення про виплату заборгованості виконується лише номінально. Інститут судового контролю, передбачений статтею 382 КАС України, в реаліях сьогодення має слугувати запобіжником від протиправної бездіяльності відповідних суб'єктів владних повноважень. Як свідчить правова позиція Верховного Суду у справі № 160/5259/20, судові рішення не може вважатися виконаним, якщо воно не призвело до фактичного поновлення майнового стану особи.

Суд наголошує, що у правовідносинах з органами Пенсійного фонду України (далі – ПФУ), особливо при виплаті коштів на закордонні рахунки, відповідний суб'єкт не може перекладати відповідальність за технічні чи банківські помилки виключно на пенсіонера. Якщо кошти були нараховані, але не зараховані через невідповідність реквізитів, ПФУ зобов'язаний виявити реальні перешкоди у виконанні рішення та вжити додаткових заходів для їх усунення. Такий підхід базується на конституційній гарантії обов'язковості судового рішення та обов'язку держави піклуватися про своїх громадян незалежно від місця їхнього перебування (ч. 3 ст. 25 Конституції України).

Адміністративна процедура в галузі соціальних виплат

Набрання чинності Законом України «Про адміністративну процедуру» (далі – ЗАП) формує нову нормативну основу правозастосування у сфері діяльності суб'єктів владних повноважень, у тому числі при реалізації соціальних виплат. У постанові у справі № 420/13975/24 Верховний Суд наголошує на принципі офіційності (стаття 9 ЗАП), який докорінно змінює роль ПФУ. Орган пенсійного забезпечення виступає не лише розпорядником бюджетних коштів, але й адміністративним органом, на який покладено обов'язок активного з'ясування обставин справ.

У випадках, коли виплата пенсії за кордон блокується через некоректні дані IBAN або розбіжності в ПІБ, ПФУ не може обмежуватися формальним листуванням. Згідно з вимогами Порядку подання та оформлення документів для призначення (перерахунку) пенсій відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», затвердженого Постановою правління ПФУ

від 25.11.2005 № 22-1, орган зобов'язаний повідомити особу про недоліки, запросити уточнені документи та прийняти мотивоване рішення (адміністративний акт) за результатами розгляду заяви. Самоусунення органу від вчинення передбачених законом дій може кваліфікуватися як протиправна бездіяльність суб'єкта владних повноважень.

Динаміка соціальних прав: індексація та компенсація

Важливим фінансово-правовим аспектом є збереження реальної вартості соціальних виплат. Суд послідовно стверджує, що поновлення пенсії за судовим рішенням не означає незмінності її розміру. Громадяни за кордоном мають право на всі автоматичні перерахунки та індексації (ст. 42 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування») нарівні з мешканцями України. Будь-яка дискримінація за ознакою місця проживання при розподілі публічних фінансів є неприпустимою.

Зазначені підходи узгоджуються з науковими дослідженнями у сфері взаємовідносин держави та публічних фінансів, які підкреслюють необхідність поєднання бюджетної стабільності та ефективного захисту прав людини [3; 4; 5].

Висновки

Отже, практика КАС ВС у справах щодо соціальних виплат свідчить про формування нової моделі правозастосування у сфері публічних фінансів в умовах воєнного стану, в якій поєднуються інструменти судового контролю та сучасної адміністративної процедури. Судовий контроль за виконанням судових рішень, передбачений статтею 382 КАС України, набуває значення ефективного механізму забезпечення реального поновлення майнових прав особи, тоді як запровадження ЗАП формує нові стандарти діяльності суб'єктів владних повноважень, зобов'язуючи їх активно з'ясовувати обставини справи та сприяти реалізації соціальних прав громадян, зокрема у випадках отримання виплат за межами України.

Сформована судова практика також підтверджує динамічний характер соціальних прав, який передбачає застосування індексації та інших механізмів збереження реальної вартості соціальних виплат. У сукупності ці підходи

відображають сучасну парадигму правового регулювання публічних фінансів у соціальній сфері, відповідно до якої фінансові обмеження держави не можуть виправдовувати формальний підхід до виконання її соціальних зобов'язань, а судовий контроль і належна адміністративна процедура виступають ключовими гарантіями ефективного захисту майнових прав людини в умовах війни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ухвала Верховного Суду від 03 березня 2025 року у справі № 160/5259/20. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125536931> (дата звернення: 11.03.2026).
2. Постанова Верховного Суду від 08 грудня 2025 року у справі № 420/13975/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/132411150> (дата звернення: 11.03.2026).
3. Берназюк Я. Спори у сфері захисту прав пенсіонерів, які проживають за кордоном. 2021. URL:https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Prezent_Bernazjuk_pensia.pdf (дата звернення: 11.03.2026).
4. Берназюк Я. Центральний банк та його взаємовідносини з Державним бюджетом України. *Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції 2018. С. 192–203. URL:<https://afl.org.ua/wp-content/uploads/2019/01/Voronovski-chitannya-2018-Zbirnik-tez.pdf> (дата звернення: 11.03.2026).
5. Берназюк Я. Міжнародні зобов'язання України у сфері запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму. *Constitutionalist*. 2023. URL:<https://constitutionalist.com.ua/mizhnarodni-zobov-iazannia-ukrainy-u-sferi-zapobihannia-vykorystanniu-finansovoi-sistemy-dlia-tsilej-vidmyvannia-hroshej-abo-finansuvannia-teroryzmu-2> (дата звернення: 11.03.2026).

Євген БІДНИЙ,

аспірант кафедри адміністративного права

та адміністративної діяльності

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого

ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ ДОКАЗУВАННЯ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ (НА ПРИКЛАДІ МИТНИХ СПОРІВ ЩОДО НАРАХУВАННЯ І СПРАВЛЯННЯ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ)

Актуальність обраної теми. Проблематика доказування у митних спорах, у справах про порушення митних правил частково розкривається у сучасній вітчизняній правничій доктрині. Наприклад, загальні особливості процесу доказування у митних провадженнях аналізували у своїх доробках О. Чернявська, В. Рева та І. Солотова, натомість окремо взяті специфічні аспекти досліджували Л. Остафійчук, О. Козакевич та А. Царук (як-от застосування електронних доказів у справах про порушення митних правил та забезпечення доступу до правосуддя в митних спорах у контексті відсутності стандартів доказування). Однак не приділялася увага саме доказуванню в митних спорах щодо нарахування і справляння митних платежів як окремому предмету для дослідження. Відтак, враховуючи важливість процедури доказування для встановлення справедливості у судовому процесі та значення митних спорів щодо нарахування і справляння митних платежів для розвитку митної системи держави, адміністративного правосуддя в цілому, слід звернути увагу на необхідність дати поштовх науковим розвідкам у цьому напрямку.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до положень КАС України від 06.07.2005 р. доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги й заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи (ст. 72) [1]. Доказування ж є поняттям,

яке тлумачиться в адміністративно-процесуальній доктрині та розуміється як послідовний процес, який має чітко визначені етапи, що повинні здійснюватися в певному порядку з дотриманням встановлених законом правил та норм [2, с. 378]. Детальніше особливості доказування розкриті в працях Є. Додіна: «Вивчення обставин адміністративної справи здійснюється шляхом вилучення, накопичення, зберігання, перероблення та відповідної оцінки інформації. Тому можна сказати, що за своїм змістом адміністративний процес являє собою якоюсь мірою процес зібрання та перероблення компетентними управлінськими органами необхідної для правильного вирішення конкретної адміністративної справи інформації. За своєю сутністю адміністративний процес являє собою процес пізнання» [3, с. 168].

Конкретизується розуміння доказів у митних спорах у положеннях Митного кодексу України від 13.03.2012 р. (далі – МКУ). Ст. 495 МКУ закріплює, що доказами у справі про порушення митних правил є будь-які фактичні дані, на основі яких у визначеному законом порядку встановлюється наявність або відсутність порушення митних правил, винність особи у його вчиненні та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Такі дані встановлюються: протоколом про порушення митних правил, протоколами процесуальних дій, додатками до зазначених протоколів, поясненнями свідків, поясненнями особи, яка притягується до відповідальності, висновком експерта, висновком правовласника про наявність або відсутність порушення прав інтелектуальної власності, іншими документами (належним чином завіреними їх копіями або витягами з них) та інформацією, у тому числі тією, що перебуває в електронному вигляді, а також товарами, транспортними засобами комерційного призначення – безпосередніми предметами порушення митних правил, товарами зі спеціально виготовленими сховищами (схованками), що використовувалися для приховування безпосередніх предметів порушення митних правил від митного контролю, транспортними засобами, що використовувалися для переміщення безпосередніх предметів порушення митних правил через митний кордон України.

Саме з метою отримання доказів під час розгляду митних спорів проводяться процесуальні дії, до яких законодавство (ст. 508 МКУ) відносить складення протоколу про порушення митних правил; опитування осіб, які притягаються до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, свідків, інших осіб; надання документів на вимогу, необхідних для провадження у справі про порушення митних правил, або належним чином завірених їх копій чи витягів з них та ін. [4].

Попри нормативне закріплення поняття та класифікації доказів у митному провадженні, варто погодитися з висловленою думкою щодо того, що митному законодавству України бракує єдиного стандарту доказування у митних спорах. Так, О. Козакевич та А. Царук зазначили, що Верховний Суд у своїх рішеннях неодноразово звертав увагу на необхідність забезпечення балансу між ефективністю митного контролю та захистом прав осіб, притягнутих до відповідальності, підкреслюючи, що суди мають ретельно перевіряти дотримання митними органами процедурних вимог під час складання протоколів про порушення митних правил, повноту та об'єктивність зібраних доказів, а також обґрунтованість висновків про наявність у діях особи складу правопорушення. Практика касаційної інстанції поступово формує стандарти належного здійснення митного контролю, однак обмежений доступ до касаційного перегляду зменшує можливість поширення цих стандартів на широкий масив справ [5, с. 203]. Важливим у контексті тематики роботи є зауваження Л. Батанової, яка переконує, що бракує систематизованих емпіричних досліджень судової практики щодо участі адвокатів у митних спорах, а також відсутні наукові розробки щодо стандартів доказування у спорах про митну вартість, класифікацію товарів, нарахування податкового зобов'язання за результатами документальних перевірок та багато інших питань [6, с. 13]. Водночас спори про митну вартість та визначення коду УКТЗЕД якраз і стосуються категорії митних спорів щодо нарахування та справляння митних платежів.

У частині спорів навколо коригування митної вартості товарів та донарахування митних платежів важливо пригадати такий аспект, як посилення на відомості з Єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів (далі – ЄАІС ДМС). Наведені

в ній відомості можна віднести до електронних доказів, якщо інформація з ЄАІС ДМС використовується для того, щоб скоригувати митну вартість товарів та обсяг митних платежів, які підлягають сплаті. Однак існує кілька проблемних аспектів – так, існування цієї бази даних не передбачається нормами МКУ і в ній не передбачений належний рівень адміністрування, який би дозволяв мати та використовувати всі об'єктивні дані щодо імпортованих в Україну товарів. До того ж, як зазначає Л. Остафійчук, МКУ не вирішує питання встановлення оригіналу та копії електронного доказу; порядку зняття, засвідчення вірності копії та долучення електронного доказу до матеріалів справи; використання спеціального обладнання та ліцензійних програм для роботи з електронними доказами та ін. Ще одним проблемним питанням є використання у справах про порушення митних правил інформації з мережі Інтернет, яку можна змінити чи видалити в будь-який момент, що призводить до неможливості встановлення факту її існування раніше [7, с. 413]. Таким чином, постає проблема відсутності стандарту та методології використання багатьох електронних доказів з боку сторін митного спору, а враховуючи, що обов'язок доказування лежить на посадових особах, які складають протокол про порушення митних правил, то і цим особам необхідний розроблений стандарт доказування, для уникнення зловживань із їхнього боку. Наприклад, коли митний орган не може обґрунтувати свої сумніви щодо митної вартості, заявленої декларантом, останньому висувають вимогу долучити до матеріалів провадження додаткові документи, щоб підтвердити митну вартість. Пропонується активніша імплементація Національного стандарту «Інформаційні технології. Методи захисту. Настанови для ідентифікації, збирання, здобуття та збереження цифрових доказів» ДСТУ ISO/IEC 27037:2017 до практики доказування в митних справах, зокрема і щодо нарахування та справляння митних платежів.

Висновки. Процес збирання доказів у рамках розгляду митного спору щодо нарахування та справляння митних платежів є переважно багатоетапним та стосується обробки низки доказів, документів, пояснень, інформації з баз даних. З урахуванням обставин воєнного стану, завдань адміністративного судочинства в митних справах згаданої категорії, цифровізації митної справи постає необхідність у

перегляді стандартів доказування. Оскільки тягар доказування в адміністративному судочинстві переважно лежить на працівниках митної служби, варто удосконалити механізми доказування порушення митних правил з метою мінімізації обмежень і порушень прав осіб, які перевозять товари через митний кордон України. Особливу увагу пропонується звернути на електронні докази в митних спорах, адже відсутність методології їхньої обробки та застосування в провадженні є однією з причин порушення балансу між митним контролем та забезпеченням прав декларантів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Офіційний вісник України*. 2005. № 32. Стор. 11. Ст. 1918.
2. Колеснікова М. В. Докази та доказування в адміністративному судочинстві. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2024. № 8. С. 378–383. URL:<https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2024/08/63.pdf> (дата звернення: 09.04.2026).
3. Додін Є. В. Сучасна система та структура митних органів України *Спеціальний випуск журналу «Митна справа»*. 2008. Львів: Митна газета. С. 160–173.
4. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. *Офіційний вісник України*. 2012. № 32. Стор. 9. Ст. 1175.
5. Царук А. В., Козакевич О. М. Забезпечення доступу до правосуддя у провадженнях про порушення митних правил в Україні: законодавчі зміни 2023-2025 років. *Науковий вісник Ужгородського національного університету: Право*. Вип. 92. Ч. 3. С. 199–205.
6. Батанова Л. О. Правові засади діяльності адвоката у митних спорах: сучасний стан та перспективи розвитку. *Актуальні проблеми держави і права*. 2025. № 4. С. 9–15.
7. Остафійчук Л. А. Електронні докази у справах про порушення митних правил. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 5. С. 410–414. URL:https://www.lsej.org.ua/5_2022/96.pdf (дата звернення: 09.04.2026).

Олег БіЛОУС,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук

ОЦІННІ ПОНЯТТЯ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ: ІНТЕРПРЕТАЦІЙНІ ПІДХОДИ ТА СТАНДАРТИ ЗАСТОСУВАННЯ

Проблематика оцінних понять у нормах адміністративного та адміністративно-процесуального права посідає важливе місце в сучасній юридичній науці та правозастосовній практиці. Її актуальність зумовлена тим, що саме через оцінні конструкції законодавець забезпечує гнучкість правового регулювання, можливість індивідуалізації юридичних рішень та адаптацію нормативних приписів до різноманіття фактичних обставин публічно-правових спорів. Констатуємо, що в науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення сутності оцінних понять, однак позиції дослідників збігаються у тому, що вони розглядаються як особливі нормативні утворення з відкритою змістовною структурою, що потребують обов'язкової конкретизації в процесі правозастосування. Так, у наукових підходах підкреслюється, що оцінні поняття відображають узагальнені типові ознаки юридично значущих явищ, закріплюють найбільш загальні властивості, якості та зв'язки відповідних фактів і процесів, а також фіксують абстрактну характеристику їх соціально-правової значущості.

Узагальнюючи найбільш поширені доктринальні позиції, можна резюмувати, що оцінне поняття в праві є нормативно закріпленою узагальненою характеристикою юридично значущих явищ або обставин, зміст якої не є вичерпно визначеним на рівні норми та підлягає змістовній конкретизації суб'єктом правозастосування у межах інтерпретаційної діяльності та дискреційних повноважень. Саме ця властивість зумовлює їх особливу роль у сфері адміністративного судочинства.

Свою чергою, О. В. Веренкіотова формулює визначення оцінних понять у широкому та вузькому розумінні. Зокрема, оцінне поняття права – це закріплене у нормах права уявлення (абстрактна думка), що відображає у собі різні емпіричні властивості явищ шляхом закріплення їх юридично значущих типів і зумовлює здійснення на його основі індивідуального піднормативного регулювання та конкретизації суспільних відносин чи самостійної оцінки конкретної ситуації суб'єктом правозастосування (широке розуміння). Оцінне поняття нормативно-правового акта – це закріплений у нормі права загальний припис, зміст якого не містить чітко визначеної, завершеної системи ознак, що зумовлює здійснення індивідуального піднормативного регулювання суб'єктом правозастосування шляхом вільної оцінки в межах конкретної правозастосовної ситуації (вузьке розуміння) [1, с. 14].

О. І. Костенко, яка окремо аналізує оцінні поняття (варто відзначити, що вчена вважає за необхідне використовувати саме цей термін) в адміністративному законодавстві як певну проблему його тлумачення, відзначає їх структурну складність. Вчена-адміністративіст виділяє правові та неюридичні ознаки вказаних понять. До правових вона відносить:

- поняття остаточно не визначене законодавцем чи іншим органом публічного адміністрування;
- уточняється і конкретизується в процесі правозастосовної практики; передбачає правозастосовний та/або адміністративний розсуд;
- несе нормативне навантаження;
- дає можливість здійснити піднормативне регулювання з урахуванням специфіки окремої конкретної адміністративної справи чи іншої ситуації.

Натомість серед неюридичних О. І. Костенко виокремлює такі:

- логічні (відкрита структура змісту поняття та невизначеність обсягу);
- конкретизація в кожному окремому випадку;
- носеологічні (невизначеність фактів, які закріплені в таких поняттях);

- лінгвістичні (позначення за допомогою слів або словосполучень, що в переважній більшості є загальноновживаними термінами) тощо [2, с. 154].

На підставі окреслених ознак, вітчизняна дослідниця визначає оцінні поняття в адміністративному законодавстві як закріплені в нормі адміністративного права, які мають вираз відповідної статті окремого нормативно-правового акта, поняття, зміст яких не містить чітко визначеного, завершеного комплексу ознак, що зумовлює їх конкретизацію в кожному окремому індивідуально визначеному випадку за правозастосовним та/або адміністративним розсудом відповідного суб'єкта правозастосування [2, с. 154–155].

Найбільш наближеним до нашої проблематики є дослідження Г. В. Мойсеєнко, яка на підставі узагальнення численних думок вчених-юристів з приводу дефініції та ознак оцінних понять окреслює перелік перманентних ознак оцінних понять в адміністративному судочинстві та формулює їх дефініцію. До ознак оцінних понять в адміністративному судочинстві вчена відносить [3; 4, с. 98–100]:

1. Кількість ознак, що формують зміст оцінного поняття є сталою, але вказані ознаки за своїм призначенням є розпливчастими та не досить чіткими. Наприклад, виходячи з реальної можливості з'ясувати та вказати не вказане в позовній заяві місце проживання відповідача, один суддя визнає відповідний термін залишення заяви без руху розумним, інший – ні.

2. Оцінні категорії є абстрактними поняттями, тобто такими, дефініції яких отримані шляхом абстрагування або відволікання від несуттєвих ознак, властивостей, характеристик; абстрактно протилежних конкретному. Іншими словами, абстрактне поняття несе в собі абстрактне смислове навантаження, без з'ясування несуттєвих аспектів. Оцінні поняття в праві фіксують найбільш загальні ознаки явищ.

3. Конкретизація правових оцінних понять, визначення явищ і фактів навколишньої дійсності, що входять в обсяг оцінного поняття, стосовно передбаченої законодавцем ситуації в процесі правозастосування здійснюється шляхом їх оцінки. Тобто фактичні обставини адміністративної справи та інші чинники (наприклад,

моральні) є умовою конкретизації оцінного поняття на основі оцінки – визначення її сутнісних ступенів та підбір до конкретних життєвих обставин (поважність/неповажність причин пропуску відповідного процесуального строку тощо).

4. Точність та правильність визначення змісту оцінних понять адміністративного судочинства в процесі їх застосування залежить не лише від конкретних обставин справи, а також і від рівня правосвідомості особи, яка застосовує правову норму (як правило, суддя адміністративного суду), від її професійного рівня та ступеня процесуальної незалежності.

5. Оцінне поняття має не лише адміністративно-процесуальну природу, а змішану, як правило, юридико-етичну (морально-правову). Оцінні адміністративно-процесуальні поняття іноді збігаються з поняттями моралі (добросовісно, розсудливо, пропорційно, своєчасно тощо). З цієї причини відповідні оцінки здатні набувати аксіологічного характеру.

6. Зміст оцінного поняття в адміністративному судочинстві фактично визначається суб'єктом правозастосування (як правило, адміністративний суд) у межах адміністративного розсуду, що окреслений Кодексом адміністративного судочинства України та шляхом застосування імперативного методу правового регулювання.

7. Метою застосування оцінних понять в адміністративному судочинстві є надання суб'єкту правозастосування мінімально необхідних повноважень для максимального врахування індивідуальних особливостей справи й найбільш ефективного пристосування адміністративно-процесуальної норми, що містить оцінне поняття, до конкретної життєвої ситуації.

Окрім того, дослідниця аргументувала положення про те, що практичні проблеми тлумачення законодавства з оцінними поняттями в адміністративному судочинстві умовно поділяються на три групи:

1) пов'язані з об'єктом і предметом тлумачення (численність та розмаїття нормативно-правових актів, зокрема різногалузевих; численність інтерпретаційних

актів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду; наявність значної кількості та несистематизованість рішень ЄСПЛ, відсутність чіткого визначення щодо їх урахування у разі їх прийняття щодо інших, окрім України, держав; оновлення термінологічного ряду й відсутність здебільшого офіційних дефініцій, зокрема щодо термінів, запозичених із європейського законодавства; розпливчатість підстав щодо використання ресурсу правової експертизи тощо);

2) пов'язані із суб'єктом тлумачення (попри професійний зміст суб'єктного аспекту відповідного тлумачення, наявні проблемні питання, зумовлені різним рівнем професійної підготовки суддів, їх правосвідомості, етичного та загального особистісного розвитку, що й зумовлює розмаїття варіантів тлумачення одних і тих самих положень законодавства);

3) пов'язані зі стандартизацією та методикою тлумачення (відсутність чітко визначених стандартів оцінювання відповідних понять, розмаїття варіантів їх фіксації, переважна фрагментарність, а інколи й суперечливість положень законодавства з оцінними поняттями, у т. ч. з урахуванням різногалузевої специфіки тощо) [5, с. 11].

Що найбільш цікаво, Г. В. Мойсеєнко не лише окреслює наявні проблеми тлумачення оцінних понять, але й пропонує шляхи їх вирішення. Зокрема, нею запропоновано:

а) систематизувати практику ЄСПЛ (на рівні Міністерства юстиції України) з вибором як оптимального критерію галузевої ознаки законодавства; законодавчо закріпити обов'язок урахування у процесі професійної діяльності уповноваженого державного органу практики ЄСПЛ щодо інших держав в аспекті запобігання оскарженню правозастосовних актів; чітко визначити засади використання науково-правової експертизи (на рівні Закону України «Про науково-правову експертизу»), зокрема у процесі тлумачення законодавства;

б) переглянути засади професійної підготовки та перепідготовки суддів в аспекті збільшення кількості навчальних дисциплін, безпосередньо пов'язаних із набуттям навичок і компетентностей щодо тлумачення законодавства, зокрема з оцінними поняттями, контролю за рівнем професійної підготовки; активізувати роботу з

узагальнення практики розгляду адміністративних справ, пов'язаних із тлумаченням законодавства з оцінними поняттями, підготовки науково-методичних посібників для суддів, навчальних модельних відеоматеріалів; посилити роль громадськості та суддівського самоврядування у контролі за дотриманням етичних засад допуску до професійної діяльності судді та під час здійснення професійної діяльності судді;

в) розробити й прийняти Закон України «Про нормативно-правові акти», в якому закріпити уніфікований підхід до використання єдиних оцінних понять для всіх галузей; упорядкувати використання поняттєвого апарату, уникаючи вживання багатозначних, застарілих, маловживаних, іншомовних слів, професіоналізмів; адаптувати поняттєвий апарат національного законодавства до вимог права ЄС; чітко закріпити, що оцінювання відповідних положень здійснюється з використанням стандартів – нормативно закріплених переліків приблизних ознак, притаманних фактам, діям, рішенням, з якими суб'єкт тлумачення зіставляє обставини реальної справи [5, с. 13].

У цілому поділяючи думки Г. В. Мойсеєнко і щодо проблем тлумачення оцінних понять адміністративного судочинства, і запропоновані нею шляхи їх вирішення, відзначимо, що, на наше переконання, будь-яка нормативна стандартизація тлумачення оцінних понять, закріплення уніфікованих підходів до їх використання та інші аналогічні кроки жодним чином не будуть сприяти розв'язанню проблем, пов'язаних з їх правильною та ефективною інтерпретацією.

Отож законодавче унормування таких питань суперечить правовій природі оцінного поняття, суть якого головним чином зводиться до того, щоб у тій чи іншій спірній ситуації суд, маючи належні (фактично надані адміністративним розсудом) дискреційні повноваження, міг сприяти не лише захисту прав і свобод особи, але і їх ефективній реалізації. Це, як вже зазначалося вище, і є однією із фундаментальних вимог до вітчизняної системи судового захисту, критерієм її ефективності, умовою наближення до кращих європейських стандартів судового захисту. Звісно, і практика, і розроблені на її основі численні наукові дослідження підтверджують доволі високу кількість процесуальних помилок та зловживань, спричинених або свідомо

неправильним, або помилковим тлумаченням змісту того чи іншого оцінного поняття. Однак розв'язання цих проблем загалом залежить не від спроби нормативно узагальнити правила тлумачення оцінних понять, а від фактично тих самих, вже окреслених нами, суб'єктивних та об'єктивних факторів правильного та системного застосування практики ЄСПЛ вітчизняними судами під час розгляду та вирішення публічно-правових спорів. Передусім йдеться про підвищення рівня професійної підготовки суддів, створення умов для забезпечення набору високоморальних професіоналів, що дотримуються загальновизнаних етичних стандартів юридичної професії, розуміють та сповідують загальновизнані правові цінності.

Отже, ключова проблема тлумачення оцінних понять в адміністративному судочинстві полягає не лише у відсутності нормативної деталізації чи уніфікації відповідних категорій, а й у необхідності забезпечення збалансованого поєднання судового розсуду, принципу верховенства права та усталених інтерпретаційних стандартів. Очевидно, що надмірна формалізація змісту оцінних понять неминуче призводила б до втрати їх функціонального призначення, тобто до забезпечення гнучкості та справедливості правозастосування.

У цьому контексті, на наше переконання, пріоритетного значення набуває розвиток практико-орієнтованих підходів до інтерпретації таких категорій, формування узагальнень судової практики, орієнтація на стандарти ЄСПЛ, послідовність аргументації судових рішень, а також прозорість мотивування інтерпретаційних висновків. Саме сталість інтерпретаційних підходів і якість судової аргументації, а не нормативна казуїстична деталізація, мають виступати основною гарантією передбачуваності та єдності застосування оцінних понять в адміністративному судочинстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Веренкіотова О. В. Оціночні поняття в правових актах: теорія та практика реалізації : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2013. 21 с.

2. Костенко О. І. Тлумачення актів адміністративного законодавства: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 209 с.
3. Мойсеєнко Г. В. Загальнотеоретичний аналіз категорії «докази» як основи понятійного апарату адміністративного судочинства Україна. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 19–20 червня 2015 року). Львів: ГО «Центр правничих ініціатив», 2015. С. 89–90.
4. Мойсеєнко Г. В. Оціночні поняття в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 222 с.
5. Мойсеєнко Г. В. Оціночні поняття в адміністративному судочинстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 18 с.

Ірина ГОНЧАРОВА,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

кандидат юридичних наук

АКТУАЛЬНА ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДУ ЩОДО ДІЇ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Запровадження воєнного стану в Україні істотно трансформувало функціонування публічно-правових інститутів, зокрема податкового регулювання. Законодавець, реагуючи на безпрецедентні виклики, запровадив низку тимчасових податкових механізмів, спрямованих на підтримання обороноздатності держави та збереження економічної стабільності. Водночас реалізація таких норм спричинила появу складних правозастосовних проблем, що стали предметом розгляду Верховного Суду.

Зокрема, у справі № 818/162/16 щодо меж застосування ПДВ-пільги для продукції оборонного призначення, спір виник у зв'язку зі застосуванням платником пільги з податку на додану вартість відповідно до пункту 32 підрозділу 2 розділу XX ПК України щодо операцій, пов'язаних із виконанням робіт оборонного характеру. Податковий орган дійшов висновку про безпідставність такого застосування та збільшив суму грошового зобов'язання з ПДВ із відповідними штрафними санкціями. Ключове питання полягало у визначенні того, чи охоплює ПДВ-пільга не лише постачання продукції оборонного призначення, а й роботи оборонного призначення.

Суди попередніх інстанцій задовольнили позов, поширивши дію пільги на роботи з розроблення конструкторської та технологічної документації, технологічної підготовки виробництва й проведення випробувань. Однак, на переконання суду касаційної інстанції, суди попередніх інстанцій неправильно застосували норму матеріального права, що стало підставою для часткового скасування ухвалених судових рішень.

Ще за два роки до повномасштабного вторгнення Верховний Суд зацентрував, що відповідно до пункту 32 підрозділу 2 розділу XX «Прикінцеві положення» ПК України тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України, зокрема продукції оборонного призначення, визначеної такою згідно з пунктом 9 статті 1 Закону України «Про державне оборонне замовлення», що класифікується за такими групами, товарними позиціями та підкатегоріями УКТ ЗЕД: 3601, 3602; 3603 (лише для ударних капсулів, детонаторів, що використовуються в оборонних цілях), 3604 90 00 00 (лише для освітлювальних та сигнальних ракет, що використовуються в оборонних цілях); 8702–8705 (лише для пасажирських та вантажних автомобілів звичайного типу, що використовуються в оборонних цілях та мають легку броню або обладнані знімною бронєю); 8710 00 00 00; 8802, 8803 (лише для безпілотних літальних апаратів з озброєнням чи без озброєння, що використовуються в оборонних цілях, їх частини); 8804 (лише для парашутів та інших пристроїв, призначених для десантування військовослужбовців та/або військової техніки); групи 90 (лише для біноклів, приладів нічного бачення, тепловізорів, захисних окулярів та аналогічних оптичних виробів, телескопічних прицілів та інших оптичних пристроїв для військової зброї, якщо вони не поставлені разом із військовою зброєю, для якої вони призначені, інші оптичні, навігаційні та топографічні прилади та інструменти, що використовуються в оборонних цілях); групи 93, крім включених до товарних позицій 9303–9304, а також 9305 (лише призначених для виробів товарних позицій 9303–9304), 9306 90 90 00 та 9307 [1].

Суд касаційної інстанції визначив дві умови для застосування пільги: 1) продукція повинна відповідати визначенню пункту 9 статті 1 Закону України «Про державне оборонне замовлення»; 2) класифікація продукції згідно з чітко визначеними кодами УКТ ЗЕД. У цьому контексті роботи з розроблення документації, технологічної підготовки та випробувань належать до робіт оборонного призначення,

а не до продукції оборонного призначення. Тому пільга не поширюється на такі роботи, і вони підлягають оподаткуванню ПДВ у загальному порядку. Розширювальне тлумачення є неприпустимим навіть з огляду на оборонний характер діяльності.

Нагальним питанням у вирішенні податкових спорів на рівні касаційної інстанції стала кваліфікація втрати первинних документів у період воєнного стану. Так, у справі № 280/9319/23 Верховний Суд зазначив, що платники, які подали повідомлення про втрату документів, не підлягають перевірці щодо відповідних періодів, зокрема після завершення воєнного стану; якщо втрата документів не пов'язана з бойовими діями або окупацією, право на спеціальний режим не виникає; обов'язок доведення відсутності підстав для застосування відповідного режиму покладено на податковий орган [2]. У такий спосіб суд закріпив баланс між фіскальними інтересами держави та принципом добросовісності платника, коли воєнний стан автоматично не звільняє від податкового контролю, але створює спеціальний режим для доказування.

Не менш важливим питанням для формування правозастосовної практики стало визначення моменту виникнення податкових зобов'язань в умовах окупації. Зокрема, у справі № 520/28980/23 у зв'язку з окупацією територій Харківської області, сторони договорів зберігання та перероблення погодили оформлення актів виконаних робіт не пізніше 60 днів після припинення воєнного стану. Елеватори перебували в окупації. Однак податковий орган уважав, що податкові зобов'язання повинні були виникати раніше.

Суд касаційної інстанції вказав, що датою виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг (пункт 187.1 статті 187 ПК України), якщо оплата відбулася пізніше [3]. Іншими словами, якщо відсутня фактична можливість перевірити обсяг і якість послуг, акти виконаних робіт підтверджують реальність господарських операцій, а податкові накладні є сформованими станом на дату складання актів. В умовах окупації складання первинних документів до фактичного встановлення результатів операції суперечило

б принципу обачності. Тому господарські операції є завершеними в момент складання актів після деокупації.

Вагомим питанням для правозастосування в умовах воєнного стану стали висновки Верховного Суду у справі № 520/2660/24 щодо впливу форс-мажору на валютні зобов'язання. У цій справі платник не виконав граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами з огляду на військову агресію, закриття морських портів (у м. Одесі) і бойові дії в м. Харкові, що було підтверджено сертифікатами Харківської торгово-промислової палати. Водночас податковий орган зазначив, що сертифікати не було подано під час перевірки, а тому їх не можна враховувати.

Суд касаційної інстанції застосував частину шостої статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» та звільнив платника від відповідальності, оскільки дійшов висновку, що пункт 44.6 статті 44 ПК України стосується документів, які підтверджують показники податкової звітності, а сертифікати торгово-промислової палати не є первинними документами бухгалтерського обліку, тому їх ненадання під час перевірки не спростовує факту форс-мажору [4]. Тобто воєнний стан є обставиною непереборної сили, якщо доведено причинно-наслідковий зв'язок із неможливістю виконання зобов'язань. У випадку окупації або бойових дій суд зобов'язаний визнавати об'єктивну неможливість належного документування господарських операцій. Окреслений підхід забезпечує баланс між принципами законності, правової визначеності та потребою враховувати надзвичайні умови воєнного стану.

Отже, можна дійти підсумкового висновку, що правовий режим воєнного стану впливає на податкові правовідносини не шляхом скасування загальних правил, а через модифікацію механізмів їх застосування з урахуванням об'єктивних перешкод. Навіть у період воєнного стану податкове право базується на принципах правовладдя і юридичної визначеності, а не на системі винятків, хоча й функціонує з урахуванням об'єктивних викликів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 23.10.2020 у справі № 818/162/16. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385357> (дата звернення: 05.03.2026).
2. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 02.04.2025 у справі № 280/9319/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126311547> (дата звернення: 05.03.2026).
3. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 13.05.2025 у справі № 520/28980/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/127342818> (дата звернення: 05.03.2026).
4. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 16.05.2025 у справі № 520/2660/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/127405315> (дата звернення: 05.03.2026).

Віталій КУЗЬМИШИН,

суддя, голова Сьомого апеляційного адміністративного суду,

кандидат юридичних наук

СУДОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ДИСКРЕЦІЙНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СПРАВАХ ЩОДО РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ

У сучасній правовій доктрині та судовій практиці дискреція (адміністративний розсуд) розглядається не як абсолютна свобода чи довільне право посадової особи діяти на власний розсуд, а як юридично визначена свобода вибору між декількома варіантами рішень, кожен із яких є законним [1]. Така свобода вибору публічного органу завжди існує в межах, чітко окреслених законом, та спрямована на досягнення легітимної мети, визначеної законодавцем. Адміністративний розсуд у діяльності суб'єкта владних повноважень є складним інтелектуально-вольовим процесом вибору оптимального рішення, що забезпечує справедливий баланс між приватним інтересом особи та публічним інтересом держави.

Наявність дискреції не означає звільнення органу від обов'язку обґрунтувати свій вибір. Навпаки, за принципами адміністративного права, чим ширшою є свобода вибору, тим вищою стає вимога до вмотивованості ухваленого акта. Дискрецію не слід ототожнювати з формальним виконанням владних функцій, оскільки вона є інструментом, що забезпечує баланс між нормативною визначеністю та необхідною гнучкістю дій суб'єктів владних повноважень. Публічний орган у межах, визначених законом, зв'язаний принципом належного урядування, який виключає можливість ухвалення рішень на підставі суб'єктивних припущень, вибіркового підходу або формалізованих алгоритмів без урахування конкретних обставин справи.

У межах, визначених законом, свобода вибору має реалізуватися крізь призму принципу пропорційності: обраний варіант поведінки повинен бути необхідним і достатнім для досягнення суспільно значущої мети та не покладати на особу надмірного тягаря. Саме такий баланс між дискреційними повноваженнями

податкових органів та правами платників податків визначає сучасні стандарти справедливості, правової визначеності та ефективного захисту публічних фінансів. Він є механізмом, що захищає сумлінних платників від надмірного фіскального тиску та накладає відповідні обмеження на адміністративний розсуд суб'єктів владних повноважень.

Водночас реалії сьогодення свідчать про те, що забезпечення цього балансу в умовах воєнного стану набуває особливої специфіки. Ефективне функціонування механізму податку на додану вартість є стратегічною складовою частиною наповнення державного бюджету, проте безпідставне зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може дестабілізувати господарську діяльність і підривати довіру до податкової системи. Тому інститут судового контролю є невід'ємною гарантією верховенства права, забезпечуючи правомірність обмежень у сфері публічних фінансів.

Дискреційні повноваження Державної податкової служби України щодо зупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування передбачені пунктом 201.16 статті 201 ПК України [2]. Механізм їх реалізації деталізовано Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 (зі змінами) [3]. Після автоматизованого моніторингу за критеріями ризиковості платнику надсилається квитанція з пропозицією надати пояснення та/або копії підтверджуючих документів. Комісія регіонального рівня ДПС здійснює оцінку наданих матеріалів і ухвалює рішення про реєстрацію чи відмову. Така процедура передбачає певний обсяг адміністративного розсуду, проте він має здійснюватися із суворим дотриманням принципів обґрунтованості, правової визначеності та пропорційності, закріплених у статті 19 Конституції України [4] та статтях 2, 9 КАС України [5].

Судовий контроль за реалізацією цих повноважень не підмінює податковий орган у здійсненні оцінки ризиків, а спрямований на перевірку дотримання меж

дискреції. Суд зобов'язаний з'ясувати, чи рішення ухвалено з урахуванням усіх обставин, що мають значення для справи, чи є воно належно мотивованим і обґрунтованим. Формальне посилання на загальні критерії ризику без аналізу конкретних доказів платника свідчить про дефектність адміністративного акта. У таких випадках зобов'язання зареєструвати податкову накладну датою її первісного подання є належним та ефективним способом відновлення порушеного права, що забезпечує остаточне вирішення спору та не становить неправомірного втручання в компетенцію органу [6].

Практика Сьомого апеляційного адміністративного суду ґрунтується на послідовній реалізації стандартів повноти та об'єктивності перевірки рішень суб'єкта владних повноважень. Зокрема, у постанові від 20 березня 2025 року у справі № 560/5404/24 суд апеляційної інстанції зазначив, що реалізація дискреції не може бути безпідставною та має відповідати критерію обґрунтованості. Колегія суддів наголосила, що наявність у податкового органу права на власну оцінку ризиків не звільняє його від законодавчо встановленого обов'язку дослідити всі надані платником докази в їх сукупності. Аналогічні підходи до розуміння меж адміністративного розсуду відображені й у мотивувальних частинах інших рішень суду (зокрема, у постановах Сьомого апеляційного адміністративного суду від 12 січня 2026 року у справі № 240/6970/24 та від 6 жовтня 2025 року у справі № 120/7025/24). У цих справах суд констатував, що ухвалення невмотивованого рішення без належної правової оцінки фактичних обставин операції свідчить про вихід за межі правомірної дискреції та є підставою для судового захисту порушеного права [7].

Такий підхід повністю корелює з усталеною практикою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, який послідовно вказує, що судовий захист має бути реальним, а не декларативним. Правосуддя за своєю суттю повинно забезпечувати остаточне вирішення спору, а не створювати умови для повторного свавілля суб'єкта владних повноважень під прикриттям «виключної компетенції» [6; 8].

Узагальнюючи, можна зробити висновок, що судовий контроль за дискрецією податкових органів у справах щодо реєстрації податкових накладних є ключовим запобіжником від трансформації адміністративного розсуду у свавілля. В умовах воєнного стану стабільність та передбачуваність правозастосовної практики у податкових спорах є не лише правовим обов'язком, а й фундаментом фінансової стійкості держави через забезпечення стабільного функціонування бізнесу та захисту фундаментальних прав суб'єктів господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.04.2026).
2. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п> (дата звернення: 13.04.2026).
3. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 13.04.2026).
4. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV: станом на 01.01.2026. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 13.04.2026).
5. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 01.10.2025 у справі № 320/9509/20. *ЄДРСР*. URL:<https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=130737386> (дата звернення: 13.04.2026).
6. Постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 20.03.2025 у справі № 560/5404/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126034262> (дата звернення: 13.04.2026).

7. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 14.08.2024 у справі № 120/5503/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/120550323> (дата звернення: 13.04.2026).
8. Кучук А. М. Дискреція як загальноправова категорія: пропедевтичний аспект. *Український політико-правовий дискурс*. 2025. № 7. С. 1–13. URL:<https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/119> (дата звернення: 13.04.2026).

Артьом ЛИСЮК,

курсант ННІІ-24-203 Пр

Харківського національного університету внутрішніх справ

Ангела СТЕЦЮК,

курсант ННІІ-23-304 Пр

Харківського національного університету внутрішніх справ

ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЮ ЮРИСДИКЦІЙНОСТІ ПІД ЧАС ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Визначення критерію юрисдикційності під час вирішення податкових спорів є однією з найбільш актуальних та водночас складних проблем сучасного адміністративного судочинства України. Це обумовлено специфікою правовідносин, що виникають між державою в особі контролюючих органів та платниками податків, де приватний інтерес щодо збереження власності стикається з публічним інтересом формування бюджету. За словами І. Васильєвої, податковий спір можна визначити як врегульовану правовими нормами розбіжність між суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та судовому порядку [1, с. 26].

Дискусійність питання посилюється постійною еволюцією судової практики та необхідністю чіткого розмежування компетенції загальних, адміністративних та подекуди господарських судів. Як слушно зауважив Н. М. Ковінько, цілком виправданим є віднесення податкового спору до виду публічно-правових, з огляду на те, що він регулюється нормами публічного права, тому основний масив таких справ традиційно належить до адміністративної юрисдикції [2, с. 241]. Належне визначення юрисдикції є запорукою реалізації права на справедливий суд, оскільки помилка у

виборі суду може призвести до скасування судового рішення із суто формальних підстав, що нівелює ефективність правового захисту.

Фундаментальним критерієм для визначення належності податкового спору до юрисдикції адміністративних судів є характер правовідносин та суб'єктний склад. Згідно з п. 1 ч. 1 ст. 19 Кодексу адміністративного судочинства України [3] (далі – КАС України), юрисдикція адміністративних судів поширюється на справи у публічно-правових спорах, зокрема у спорах фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень, дій чи бездіяльності. У контексті податкових спорів суб'єктом владних повноважень виступає орган державної податкової служби, який наділений владними управлінськими функціями. Головною ознакою тут є виконання контролюючим органом своїх функцій, визначених ст. 41 Податкового кодексу України [4] (далі – ПК України), що ставить сторони у стан субординації, а не рівності, притаманної цивільним правовідносинам.

Ключовим аспектом юрисдикційності є предмет спору, який найчастіше втілюється у формі податкового повідомлення-рішення. Відповідно до пункту 56.1 статті 56 ПК України [4], рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Важливо розуміти, що критерій юрисдикційності не обмежується лише фактом наявності акта індивідуальної дії. Велика Палата Верховного Суду неодноразово наголошувала, що для визначення юрисдикції необхідно аналізувати, чи виник спір у зв'язку зі здійсненням суб'єктом владних повноважень управлінських функцій [5]. Якщо ж контролюючий орган вступає у відносини, що мають ознаки приватноправових (наприклад, стягнення дебіторської заборгованості в межах процедур банкрутства), межа юрисдикційності може зміщуватися в бік господарського судочинства, що вимагає від юриста ретельного аналізу правової природи кожної окремої вимоги.

Особливу увагу при визначенні юрисдикційності слід приділяти спорам щодо реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування. Блокування реєстрації податкової накладної, передбачене ст. 201 ПК України [4], є актом реалізації владних повноважень, що безпосередньо впливає на правовий статус платника та його

контрагентів. Судова практика підтверджує, що такі спори є суто адміністративними, оскільки вони стосуються виконання державою контрольної функції у сфері оподаткування. Критерієм тут виступає порушення публічного порядку та процедур, встановлених Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Відсутність чіткості у діях контролюючого органу порушує принцип «належного урядування», що стає самостійною підставою для втручання адміністративного суду.

У складних випадках, коли податковий спір переплітається з кримінальним провадженням, критерій юрисдикційності випробовується на міцність. Часто виникають ситуації, коли податкові повідомлення-рішення приймаються на підставі матеріалів досудового розслідування. Проте згідно з ч. 7 ст. 78 КАС України [3] правова оцінка, надана судом певному факту в іншій справі, не є обов'язковою для адміністративного суду. Це означає, що адміністративна юрисдикція зберігає свою автономність: суд повинен самостійно встановити наявність складу податкового правопорушення, не обмежуючись лише висновками слідчих органів. Таким чином, критерій юрисдикційності базується на самостійності адміністративного судочинства у захисті прав платника податків від свавілля влади, незалежно від паралельних процесів.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що критерій юрисдикційності під час вирішення податкових спорів є багатоаспектним конструктом, що поєднує суб'єкту та змістовну ознаки. Основним інструментом розмежування залишається ст. 19 КАС України [3] у поєднанні з нормами Податкового кодексу. Чітке визначення юрисдикції не лише забезпечує дотримання процесуальних норм, а й сприяє формуванню єдиної судової практики, що є критично важливим для стабільності економічної системи держави. Ефективний захист прав платника можливий лише тоді, коли критерії доступу до правосуддя є прозорими, а розподіл справ між судами – логічно обґрунтованим і передбачуваним.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Васильєва І. Визначення юридичної природи та поняття податкового спору. Податкові спори в адміністративному судочинстві: Збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „BAITE“», 2022. С. 24–26.
2. Ковінько Н. М. Визначення поняття податковий спір: науково-практичний вимір. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 2. С. 240–242. URL:https://lsei.org.ua/2_2025/58.pdf (дата звернення: 05.04.2026).
3. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 05.04.2026).
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.04.2026).
5. Визначальною ознакою справи адміністративної юрисдикції є суть. *Офіційна сторінка Верховного Суду у Facebook*. URL:<https://shortlink.uk/1s9uj> (дата звернення: 05.04.2026).

Ігор ОЛЕНДЕР,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

доктор юридичних наук

ВІДЧУЖЕННЯ МАЙНА В ГАЛУЗІ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ОСОБЛИВОСТІ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

Система публічних фінансів у сучасних умовах охоплює не лише питання формування та розподілу бюджетних ресурсів, але й ефективне управління державним і комунальним майном як важливим складником економічної основи держави та територіальних громад. Саме тому проблематика відчуження майна, яке належить державі або перебуває в галузі публічного управління, сьогодні набуває особливого значення як для правозастосовної практики, так і для забезпечення фінансової безпеки держави загалом.

Судова практика останніх років демонструє, що спори, пов'язані з відчуженням публічного майна, є значно ширшими за класичні майнові конфлікти. У таких правовідносинах фактично поєднуються питання дотримання принципів законності, прозорості управління активами, захисту права власності, забезпечення стабільності цивільного обороту та охорони публічного інтересу. Особливістю цієї категорії справ є те, що наслідки неправомірного вибуття майна виходять за межі інтересів окремого суб'єкта та безпосередньо впливають на бюджетну галузь, інвестиційну привабливість держави та рівень довіри до інститутів публічної влади.

Питання юрисдикції у податкових спорах має не лише процесуальний, а й фундаментальний правозахисний характер. Право на розгляд справи судом, встановленим законом, безпосередньо пов'язане з гарантіями справедливого суду, регламентованими пунктом 1 статті 6 ЄКПЛ, а також статтею 55 Конституції України. Недотримання правил предметної чи територіальної юрисдикції може поставити під сумнів законність судового розгляду та ефективність захисту майнових прав. Саме

тому практика адміністративних судів послідовно орієнтується на функціональний підхід до визначення юрисдикції, коли визначальним критерієм є публічно-правовий зміст спірних правовідносин.

У правозастосовній діяльності Верховного Суду сформовано стійку тенденцію до розширеного розуміння адміністративної юрисдикції щодо податкових спорів. Така практика базується на визнанні того, що податкові органи реалізують саме владні управлінські функції, а тому будь-які спори щодо їхніх рішень повинні підлягати контролю з боку адміністративної юстиції. Особливого значення це набуває в умовах воєнного стану, коли збільшується кількість спорів, пов'язаних із виконанням фінансових обов'язків підприємствами оборонного сектору, суб'єктами, які співпрацюють із військовими частинами, або підприємствами, майно яких зазнає обмежень унаслідок реалізації державної фінансової політики.

Конституційна модель судового захисту визначає адміністративні суди як спеціалізований механізм контролю за реалізацією владних управлінських функцій держави в публічно-правових відносинах. Частина п'ята статті 125 Конституції України закріплює функціональне призначення адміністративної юстиції – захист прав, свобод та інтересів особи від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [1]. Податкові спори повністю відповідають природі публічно-правових спорів, оскільки виникають у зв'язку зі здійсненням контролюючими органами владних повноважень щодо адміністрування податків, проведення перевірок, визначення грошових зобов'язань, застосування штрафних санкцій та вжиття заходів примусового стягнення.

У період воєнного стану особливого значення набуває проблема примусового відчуження майна в галузі публічних фінансів, коли фінансові механізми держави можуть безпосередньо впливати на економічну стабільність суб'єктів господарювання. У судовій практиці зазначено, що, навіть за умов підвищеної потреби держави у фінансових ресурсах, будь-яке втручання у майнові права повинно мати чітке нормативне підґрунтя, здійснюватися компетентним органом і підлягати ефективному судовому контролю [2]. Саме адміністративні суди забезпечують

перевірку того, чи відповідає таке втручання критеріям легітимної мети та чи не створює воно надмірного тягаря для особи.

Право на мирне володіння майном, гарантоване статтею 1 Першого протоколу до ЄКПЛ, у сучасних умовах воєнного стану набуває особливого значення для публічних фінансів, оскільки будь-яке втручання держави у майнові права платника податків фактично пов'язане з примусовим відчуженням частини майна через механізми оподаткування, стягнення обов'язкових платежів, фінансових санкцій чи інших владних рішень. Саме тому податкові спори мають оцінюватися не лише крізь призму фіскальної політики держави, а передусім через стандарти конвенційного захисту майнових прав особи, принцип верховенства права та вимоги правової визначеності. В умовах воєнного стану питання допустимості обмеження майнових прав набуває підвищеної чутливості, адже держава реалізує особливі публічні функції щодо забезпечення обороноздатності, фінансової стабільності та функціонування військових формувань, зокрема військових частин; однак навіть за таких умов втручання у право власності має відповідати критеріям законності, пропорційності та справедливого балансу між публічним інтересом і правами особи.

У цьому контексті практика адміністративних судів, а насамперед позиції Верховного Суду, формує підхід, відповідно до якого спори щодо податкових обов'язків, фінансових санкцій, бюджетних зобов'язань чи примусового стягнення активів розглядаються як спори про межі допустимого втручання держави в мирне володіння майном. Такий підхід є особливо актуальним у період воєнного стану, коли публічний інтерес держави об'єктивно розширюється, але не може призводити до свавільного або непропорційного обмеження майнових прав суб'єктів господарювання, які забезпечують економічну діяльність держави та виконують фінансові зобов'язання перед бюджетом.

У сучасних умовах суди дедалі частіше стикаються з ситуаціями, коли формальне дотримання процедур не завжди доводить реальну правомірність відчуження майна. Значна частина спорів виникає у зв'язку з використанням складних юридичних конструкцій, корпоративних механізмів або багатоетапних

правочинів, які зовні відповідають вимогам законодавства, однак фактично спрямовані на виведення активів із державної чи комунальної власності всупереч інтересам публічного власника.

Практика судового контролю в галузі публічних фінансів наголошує на важливості дотримання принципу пропорційності як ключового критерію оцінки втручання у майнові права. Навіть в умовах воєнного стану держава не звільняється від обов'язку забезпечувати справедливий баланс між суспільною необхідністю фінансування оборонних потреб та гарантіями права особи на захист її активів. Саме тому питання примусового відчуження майна через податкові механізми, застосування штрафних санкцій чи інших заходів фінансового впливу мають оцінюватися крізь призму легітимних очікувань платника податків, принципу добросовісності та недопустимості надмірного втручання держави у приватноправові відносини.

Судова практика також послідовно утверджує принцип добросовісності платника податків як одну з ключових гарантій захисту майнових прав. Держава, реалізуючи фіскальну функцію, не може перекладати на особу негативні наслідки недосконалості адміністративних процедур або неоднозначності нормативного регулювання. У контексті воєнного стану цей підхід набуває особливої ваги, оскільки діяльність суб'єктів господарювання, пов'язаних із забезпеченням оборонних потреб чи функціонуванням військових частин, здійснюється в умовах підвищених ризиків і часто супроводжується об'єктивними труднощами у виконанні податкових обов'язків.

Водночас однією з ключових проблем у цій категорії спорів є визначення меж повноважень військових частин щодо майна, закріпленого за ними державою. Судова практика уточнює, що військові частини не є самостійними власниками майна, яке перебуває у них на обліку чи використовується для забезпечення оборонних потреб. Таке майно є державною власністю та закріплюється за військовими частинами на праві оперативного управління.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про правовий режим майна у Збройних Силах України» військове майно є державною власністю, а військові частини здійснюють лише функції його використання, обліку, зберігання та експлуатації в межах завдань оборонного характеру [3]. Наведене означає, що військова частина не наділена повноваженнями самостійно визначати юридичну долю такого майна, зокрема ухвалювати рішення про його відчуження, передачу третім особам або реалізацію поза межами спеціально визначених процедур.

У цьому контексті право оперативного управління є обмеженим речовим правом, яке не тотожне праву власності. Тому військова частина може володіти та користуватися майном лише для виконання покладених на неї функцій, але не вправі вільно розпоряджатися ним на власний розсуд.

Особливого значення в судовій практиці набуває застосування статті 3 Закону України «Про правовий режим майна у Збройних Силах України», відповідно до якої відчуження військового майна здійснюється лише у порядку та на умовах, визначених Кабінетом Міністрів України [3]. Іншими словами, військові частини можуть брати участь у процедурах списання, передачі чи реалізації майна лише в межах повноважень, делегованих Міністерством оборони України та іншими уповноваженими органами державної влади.

Практика Верховного Суду вказує, що військова частина не має права:

- самостійно укладати цивільно-правові договори щодо відчуження військового майна без належного погодження;
- передавати майно у користування чи володіння третім особам поза встановленими процедурами;
- змінювати правовий режим державного майна;
- використовувати військове майно не за цільовим призначенням.

Будь-яке перевищення таких повноважень розглядається судами як порушення частини другої статті 19 Конституції України, відповідно до якої органи державної влади та їх посадові особи зобов'язані діяти лише у спосіб та в межах, визначених законом [1].

Судова практика також ураховує положення статті 17 Конституції України, згідно з якою захист суверенітету та територіальної цілісності України є найважливішою функцією держави [1]. Саме тому майно військових частин розглядається судами не лише як економічний актив, але і як матеріальна основа обороноздатності держави. У зв'язку з цим до правового режиму такого майна застосовується підвищений стандарт правового контролю.

У спорах, пов'язаних із митними процедурами та переміщенням майна через митний кордон України, суди також аналізують межі компетенції військових частин у взаємодії з митними органами. У судовій практиці уточнено, що навіть за наявності спеціального статусу військові частини не звільнені від обов'язку дотримання вимог митного законодавства, якщо йдеться про ввезення, вивезення чи митне оформлення товарів, обладнання або технічних засобів.

Особливого значення в цій категорії спорів набувають рішення митних органів про відмову у прийнятті митної декларації, митному оформленні чи пропуску товарів. Такі рішення оформлюються шляхом видачі картки відмови, яка є індивідуальним актом суб'єкта владних повноважень та може бути предметом судового контролю.

Митний орган під час прийняття картки відмови зобов'язаний діяти відповідно до статті 256 Митного кодексу України, яка встановлює вимоги щодо письмового та вмотивованого обґрунтування причин відмови в митному оформленні [4]. Відсутність належної мотивації або перевищення дискреційних повноважень може вказувати на протиправність дій митного органу.

У випадках, коли предметом спору є повернення товару чи промислового обладнання під митний контроль, суди оцінюють, чи було забезпечено баланс між інтересами держави в галузі митного контролю та правом особи на мирне володіння майном. Релевантна судова практика зорієнтована на те, що повернення майна до зони митного контролю або на склад митного органу є процесуальним способом відновлення попереднього правового стану та забезпечення можливості належного митного оформлення.

Отже, практика Верховного Суду формує підхід, відповідно до якого військові частини є спеціальними суб'єктами публічного права, які здійснюють лише обмежені повноваження щодо державного майна. Вони не можуть виступати самостійними розпорядниками такого майна поза межами спеціального законодавства, а будь-які дії щодо його відчуження, передачі чи митного оформлення підлягають посиленому судовому контролю з огляду на публічний характер відповідних правовідносин та значення такого майна для обороноздатності й фінансової безпеки держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 15.04.2026).
2. Постанова Верховного Суду від 07.04.2026 у справі № 160/1242/25. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/135611741> (дата звернення: 15.04.2026).
3. Про правовий режим майна у Збройних Силах України: Закон України від 21.09.1999 № 1075-XIV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-14> (дата звернення: 15.04.2026).
4. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 15.04.2026).

Олег ПРУДИВУС,

суддя, голова Запорізького окружного
адміністративного суду,
член Вищої ради правосуддя (2018–2022),
кандидат юридичних наук, доцент

РОЛЬ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВОСУДДЯ У ДОСЯГНЕННІ БАЛАНСУ ІНТЕРЕСІВ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

У сучасних умовах функціонування правової системи України особливої актуальності набуває проблема забезпечення ефективного балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків у сфері податкових правовідносин.

Проблематика ролі адміністративного правосуддя у забезпеченні балансу публічних і приватних інтересів, у тому числі у сфері податкових правовідносин, отримала ґрунтовне висвітлення у працях вітчизняних учених-адміністративістів. Вагомий внесок у її дослідження зробили, зокрема, В. Б. Авер'янов, Ю. П. Битяк, О. М. Бандурка, В. М. Бевзенко, І. Л. Бородін, С. В. Ківалов, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко, М. П. Кучерявенко, Д. В. Лученко, Р. С. Мельник, О. М. Пасенюк, О. В. Петришин, М. І. Смокович, С. Г. Стеценко та інші.

Водночас з огляду на динамічний розвиток податкових правовідносин, трансформацію підходів до публічного адміністрування та сучасні виклики, зазначена тематика є актуальною, а відтак потребує подальшого наукового осмислення.

Так, згідно з конституційними засадами правопорядку Україна є правовою державою, в якій людина, її права і свободи визнаються найвищою соціальною цінністю (стаття 3 Конституції України), а принцип верховенства права є фундаментальною основою функціонування держави (стаття 8 Конституції України). Одночасно держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності та

господарювання, а також гарантує рівність усіх суб'єктів права перед законом (статті 13, 24 Конституції України) [1].

На конституційному рівні також закріплений обов'язок кожного громадянина України сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України), що водночас передбачає обов'язок держави забезпечувати правову визначеність та справедливість податкового регулювання [1].

У цьому контексті адміністративне правосуддя виступає ключовим інституційним механізмом забезпечення балансу зазначених інтересів.

Відповідно до статті 2 КАС України завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних і юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [2].

У науковій спільноті беззаперечною є позиція, що адміністративне судочинство має забезпечувати не лише формальний контроль за діяльністю суб'єктів владних повноважень, а й ефективний захист прав особи. Зокрема, М. І. Смокович на доктринальному рівні обґрунтовує необхідність активної ролі суду у з'ясуванні обставин справи з метою забезпечення реального, а не декларативного захисту прав і свобод людини й громадянина [3, с. 45].

Такий науковий підхід має відповідне нормативне підґрунтя.

У досліджуваному аспекті вважаємо за доцільне також підтримати позицію Т. О. Коломоець в частині того, що адміністративна юстиція покликана забезпечувати баланс між публічними та приватними інтересами шляхом обмеження надмірного втручання держави у сферу прав особи [4, с. 78].

Водночас слід враховувати, що публічно-правові відносини характеризуються владною природою. Зокрема, Ю. П. Битяк наголошував на тому, що держава у таких відносинах не є рівною стороною, що зумовлює, на його переконання, необхідність встановлення додаткових гарантій захисту прав приватних осіб, зокрема платників податків [5, с. 112].

Варто також зауважити, що податкові правовідносини унормовані ПК України.

Зокрема, відповідно до положень статті 4 ПК України, податкове законодавство ґрунтується на принципах верховенства права, рівності всіх платників перед законом, презумпції правомірності рішень платника податків у разі наявності неоднозначного трактування норм, а також фіскальної достатності та стабільності.

Крім того, у статті 56 ПК України законодавець визначив, що рішення контролюючих органів можуть бути оскаржені в адміністративному та судовому порядку [6].

У науковій доктрині адміністративного та податкового права підтримується підхід щодо необхідності застосування презумпції правомірності рішень платника податків у разі неоднозначності правового регулювання, що відповідає принципу правової визначеності та сприяє обмеженню дискреційних повноважень контролюючих органів [3, с. 52; 4, с. 81].

Такий стан правового регулювання, на наш погляд, підкреслює особливу роль адміністративної юстиції як гаранта контролю за законністю податкових рішень. Важливим є також положення щодо вирішення сумнівів на користь платника податків (*in dubio pro tributario*), яке випливає із загальної логіки податкового регулювання та принципу правової визначеності.

Вважаємо за необхідне зауважити, що значна кількість суб'єктів господарювання в сучасних умовах постає перед об'єктивними труднощами виконання податкових обов'язків, що пов'язані з руйнуванням інфраструктури, релокацією бізнесу, втратою активів та порушенням господарських зв'язків.

Отже, в умовах сьогодення адміністративні суди, реалізуючи положення статті 2 КАС України, повинні забезпечувати не лише формальну перевірку законності рішень податкових органів, але й реальний захист прав платників податків, спрямований на збереження економічної діяльності, робочих місць та фінансової стабільності суб'єктів господарювання.

Відтак особливо гостро перед адміністративним правосуддям постає завдання відшукування розумного балансу між фіскальними інтересами держави та

можливостями платників податків виконувати свої обов'язки, що узгоджується із сучасними науковими підходами до розуміння змісту верховенства права [4, с. 80].

Поряд із цим особливого значення набуває застосування принципу сприятливого тлумачення податкових норм на користь платника податків, що впливає як із положень ПК України, так і з принципу верховенства права, закріпленого у ст. 8 Конституції України.

У випадках неоднозначності правового регулювання адміністративні суди мають віддавати перевагу такому тлумаченню, яке є менш обтяжливим для платника податків, що водночас обмежує дискрецію податкових органів і підвищує рівень правової визначеності.

На наше глибоке переконання, в системі забезпечення балансу інтересів у податкових правовідносинах важливим є також розвиток альтернативних способів вирішення спорів.

У цьому контексті на пильну увагу заслуговує досвід функціонування інституту податкового компромісу, запровадженого Законом України від 25.12.2014 № 63-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення особливостей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та застосування процедури податкового компромісу» [7].

Як специфічний інструмент медіації у сфері оподаткування, він продемонстрував дієвість у зниженні навантаження на систему адміністративного судочинства. В основі концепції лежав принцип узгодження публічних та приватних інтересів, що дозволило трансформувати конфліктне протистояння у формат конструктивного діалогу між контролюючими органами та бізнесом.

У наукових дослідженнях інститут податкового компромісу розглядається як особливий різновид погоджувальної процедури. Зокрема, М. П. Кучерявенко визначає його як механізм узгодження інтересів держави та платника податків шляхом взаємних поступок, спрямований на зменшення конфліктності податкових правовідносин [8, с. 134].

У сучасних умовах його модернізація та правозастосовна реанімація можуть розглядатися як перспективний напрям подальшого удосконалення податкового адміністрування.

Не менш важливим, на наш погляд, є інститут примирення сторін, передбачений ст. 190–191 КАС України, який дозволяє сторонам адміністративного спору досягти компромісного врегулювання під контролем суду. Попри його нормативне закріплення, практика застосування у податкових спорах залишається вкрай обмеженою, що свідчить про необхідність посилення ролі суду як активного учасника процесуального сприяння врегулюванню спору. Поряд із цим певного коригування має зазнати й позиція контролюючого органу у цьому питанні.

За таких обставин інститут примирення сторін цілком можливо розглядати як ефективний інструмент зниження конфліктності та підвищення оперативності вирішення публічно-правових спорів [9, с. 203].

Зазначені підходи узгоджуються із позиціями вітчизняних учених-адміністративістів щодо необхідності забезпечення ефективного судового захисту прав особи, дотримання принципу пропорційності та розвитку альтернативних механізмів врегулювання спорів у сфері податкових правовідносин.

Отже, вбачається, що адміністративне правосуддя в податковій сфері є не лише інструментом вирішення спорів, а фундаментальним гарантом дотримання справедливості в публічних фінансах.

Синтез конституційних цінностей та положень профільного законодавства створює правовий простір, у якому суд виступає арбітром між фіскальним інтересом держави та правами приватних осіб.

На наш погляд, ефективна реалізація принципів пропорційності та медіації в судовій практиці здатна трансформувати податковий правопорядок, забезпечивши водночас перехід від конфронтаційної моделі до конструктивного правозастосування, що є критично важливим для інституційної стабільності податкової системи та зміцнення суспільної довіри до суду в умовах сьогодення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446.
3. Смокович М. І. Адміністративне судочинство в Україні: теорія і практика. Київ: Юрінком Інтер, 2018. 376 с.
4. Коломоець Т. О. Адміністративне право України: академічний курс. Київ: Юрінком Інтер, 2019. 576 с.
5. Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Дьяченко О. В. Адміністративне право України: підручник. Харків: Право, 2020. 624 с.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення особливостей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та застосування процедури податкового компромісу: Закон України від 25.12.2014 № 63-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 11. Ст. 65.
8. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Харків: Право, 2021. 440 с.
9. Адміністративне судочинство України: підручник / за ред. О. М. Пасенюка. Київ: Юрінком Інтер, 2017. 312 с.

2.8 ІНШІ ПИТАННЯ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ПРО ПУБЛІЧНІ ФІНАНСИ В УМОВАХ ВІЙНИ

Руслана ГАВРИЛЮК,

професорка кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, докторка юридичних наук, професорка

Петро ПАЦУРКІВСЬКИЙ,

професор кафедри публічного права Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, доктор юридичних наук, професор

ІДЕНТИЧНІСТЬ ПРАВОВОЇ ПРИРОДИ ДОВОЄННИХ І ВОЄННИХ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Постановка проблеми. Історичний досвід переконує, що дві світові війни, які пережило людство за останні сто років, надзвичайно посилили та урізноманітнили втручання держав в економіку в цілому та у публічні фінанси передусім. При цьому кратно зросла питома вага квазілегітимних інтервенцій держав у цю сферу під виглядом тимчасових надзвичайних заходів в обхід імперативів національних конституцій, які згодом «узвичаювалися» і набували де-юре легітимності, проте не конституційності. Не є винятком із вищезазначеного ряду подій і повномасштабна російсько-українська війна. Це робить актуальним не лише вивчення функціонування публічних фінансів в умовах війни, особливостей їх юридичного регулювання де-факто, що перебуває в епіцентрі вітчизняної наукової спільноти, експертного середовища та суддів, але й осмислення проблем ідентичності правової природи довоєнних і воєнних публічних фінансів України, іманентних їх властивостей та закономірностей функціонування.

Мета дослідження полягає у з'ясуванні міри ідентичності правової природи довоєнних та воєнних публічних фінансів України. За основу **методології дослідження** обрано антропосоціокультурний і системний підходи, загальнонаукові принципи об'єктивності та історизму, методи генетичного, герменевтичного та структурно-функціонального аналізу.

Виклад основних результатів дослідження вважаємо за необхідне розпочати із пояснення поки що не загальноновживаного в українському правознавстві терміна «*ідентичність*». Він має давньогрецьке походження та застосовується усіма основними європейськими пізнавальними традиціями. До прикладу, Аристотель пояснював його як очевидно-смыслову сутність певного явища, яка породжується ним самим [1, с. 90]. Основоположник феноменології Е.Гуссерль тлумачив ідентичність як сенс явища і протиставляв її факту [2, с. 67]. Оксфордський академічний словник репрезентує ідентичність як характеристику певного явища таким, яким воно є відповідно до його природи та виокремлюється з-поміж інших явищ [3]. Відповідно до семантики сучасної української мови ідентичність – це однаковість, рівнозначність, тотожність чогось чомусь [4, с. 488]. Тобто ідентичність постає як своєрідний принцип або парадигмальна матриця певного феномену, які запобігають його можливим сутнісним трансформаціям всупереч його природі, гарантують буття його самим собою та збереження його смислового ядра.

Ідентичність публічних фінансів України, їх правової природи полягає в тому, що вони є конституційно врегульованим *суспільним багатством*, інакше кажучи, публічним благом, яке може використовуватися за своїм прямим призначенням виключно на публічні цілі (потреби). Якщо у довоєнний період розвитку України мав місце безмежний плюралізм публічних потреб, серед яких законодавець, виходячи з обсягу наявних публічних фінансових ресурсів, відбирав на основі принципу конкуренції заявлених публічних потреб найпріоритетніші з них, то в умовах екзистенційної російсько-української війни характер цих потреб, як і їх ієрархія кардинально змінилися. Найпріоритетнішою серед них для усіх суб'єктів бюджетного права стала сукупність безпекових потреб, які перевершують обсяг публічних

фінансових ресурсів України [5, с. 12]. Такими вони продовжують залишатися дотепер. Водночас правова природа публічних фінансів і в умовах війни не змінилася – вони залишилися суспільним багатством.

Зокрема, у п. 1 ст. 95 Конституції України зазначено, що «бюджетна система України будується на засадах *справедливого* і неупередженого розподілу *суспільного багатства*» (виділено нами. – Р.Г. і П.П.) між громадянами і територіальними громадами» [6]. У наступному ж пункті цієї статті, який перебуває у парадигмальному взаємозв'язку з його попереднім пунктом, конституцієдавець наголосив: «Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків» [6] (тобто, розподіл суспільного багатства – Р.Г. і П.П.). Прикметно, що саме такий підхід до визначення правової природи публічних фінансів притаманний, як переконує аналіз, усім новітнім соціально-інструментальним конституціям розвинутих держав світу. Він залишився незмінним (ідентичним) в обох редакціях Конституції України, чинним по цей час, тому і правова природа довоєнних та воєнних публічних фінансів України також залишилася ідентичною. З вищезазначеної конституційної матриці публічних фінансів України слідує, що держава при цьому є зобов'язаною стороною, а не власником публічних фінансів. На додаток, згідно з доктриною органічного конституціоналізму вищезазначена конституційна конструкція виступає внормованим конституцієдавцем мірилом обов'язкової поведінки держави у сфері публічних фінансів і за жодних обставин не може тлумачитись як міра її свободи діяти на власний розсуд, оскільки це порушить конституційну ідентичність публічних фінансів.

Окрім того, вищезазначена конституційна конструкція правової природи публічних фінансів, відповідно до світоглядних та методологічних імперативів все тієї ж доктрини органічного конституціоналізму, повинна застосовуватися у її системному зв'язку зі ст. 8 Конституції України [6]. Зокрема, ч. 1 цієї статті постулює, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права, який прямо вимагає від держави віддавати належне конституційному регулюванню найважливіших

суспільних відносин. Своєю чергою, ч. 2 ст. 8 Конституції України однозначно стверджує, що Конституція має найвищу юридичну силу, саме тому закони й інші нормативно-правові акти можуть прийматися лише на її основі та повинні відповідати їй. Ще більше промовистою є ч. 3 ст. 8 Конституції України, у якій зазначається, що норми Конституції України є нормами прямої дії та що вони гарантують особі право на звернення до суду для захисту її конституційних прав і свобод безпосередньо на підставі Конституції України.

Принципи, закладені у ч. 2 і ч. 3 ст. 8 Конституції України у їх системному взаємозв'язку із принципом верховенства права (ч. 1 ст. 8 КУ), субстантивно суголосні принципам верховенства права та прямої дії Європейського Союзу. Їх системне запровадження та дотримання Судом Справедливості ЄС забезпечило справжній коперніканський переворот у правозастосуванні в Європейському Союзі [7]. Подібного перевороту, але на національному рівні, Європейський Союз очікує і від України. Проте непорівнянно більшою мірою цей переворот необхідний українському суспільству та його державі, які перебувають в екзистенційній війні з російським агресором уже понад десятиліття.

У зв'язку з вищевикладеним поряд із продовженням вивчення особливостей правового регулювання у відповідних сферах суспільних відносин, зумовлених російсько-українською війною, ще більше актуальне осмислення ідентичності конституційних матриць цих відносин та цінностей в умовах війни й у довоєнний період буття України. Це матиме одним зі своїх наслідків зміщення акценту у пізнанні функціонування держави та її інститутів, громадянського суспільства і його суб'єктів з особливого, і навіть виняткового, на загальне, передусім на конституційне правове регулювання відповідних відносин. Адже Конституція України зокрема і право в цілому продовжують діяти та в умовах війни, а для конституційного регулювання публічних фінансів під час війни конституцієдавцем не передбачено жодних винятків з правил.

Численні відхилення різних державних інституцій від конституційної матриці регулювання публічних фінансів, неврахування їх ідентичної природи типу

різноманітних кешбеків споживачам товарів та послуг, одноразової виплати 1500 грн для пенсіонерів та інших вразливих категорій населення в рамках цільової підтримки за рахунок публічних фінансових ресурсів («суспільного багатства») та їм подібні діяння, що вчиняються на порушення статті 95 Конституції України, порушують також фундаментальні приписи ст. 8 Конституції України та не можуть бути виправдані умовами воєнного стану.

В науковій літературі та експертному середовищі таку поведінку держави в цілому чи окремих її інституцій в умовах воєнного стану нерідко позиціонують як міру їх вимушеної поведінки у сфері публічних фінансів з метою досягнення важливих публічних цілей, передусім у соціальній сфері. Але це суперечить доктрині органічного конституціоналізму, покладений в основу Конституції України, перебуває в антагонізмі з конституційною матрицею публічних фінансів як «суспільного багатства» та не узгоджується з категоричним імперативом ч. 2 ст. 19 Конституції України, відповідно до якого «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [6].

Висновки. Правова природа довоєнних і воєнних публічних фінансів України ідентична. Особливості їх правового регулювання, зумовлені війною, не змінюють цієї ідентичності. Тому особливої актуальності набуває осмислення способів дотримання державою цієї ідентичності публічних фінансів України в умовах війни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Історія філософії. Словник / за заг. ред. В. І. Ярошовця. Київ: Знання України, 2005. 1200 с.
2. Гуссерль Е. Картезіанські медитації. Вступ до феноменології. Київ: Темпора, 2022. 304 с.
3. Oxford Learner's Dictionary of Academic. URL:English https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/us/definition/english/identity?q=identity#google_vignette (дата звернення: 31.03.2026).

4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з додатками та доповненнями) / Укладач і головний редактор В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
5. Пацурківський П., Гаврилюк Р. Війна Росії проти України та вітчизняні публічні фінанси. *Право України*. 2022. № 3. С. 9–25.
6. Конституція України. Конституція. Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 02.04.2026).
7. Лазовські А. Верховенство права Європейського Союзу: юридична авантюра, що окупилася. *Право України*. 2019. № 6. С. 35–52.

Володимир ГОРБАЛІНСЬКИЙ,
суддя, голова Дніпропетровського
окружного адміністративного суду,
доктор юридичних наук

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Запровадження воєнного стану в Україні 24 лютого 2022 року поставило перед державою принципово нові виклики у сфері управління публічними фінансами. Вимоги воєнного часу об'єктивно зумовили необхідність суттєвої корекції усталених механізмів бюджетного регулювання, податкової політики та фінансового контролю, які формувалися в умовах мирного часу. За таких обставин питання належного правового оформлення відповідних змін набуло особливої наукової та практичної ваги.

Конституційні підстави для обмеження прав і свобод людини під час воєнного стану закріплено у статті 64 Конституції України [1]. Деталізацію ж правового режиму здійснено Законом України «Про правовий режим воєнного стану» від 12 травня 2015 року № 389-VIII [2], який визначає перелік органів та посадових осіб, уповноважених вживати заходів у відповідних сферах, зокрема у фінансово-економічній. Попри те що закон охоплює широкий спектр повноважень, питання публічних фінансів врегульовано в ньому доволі фрагментарно, що спонукає до системного тлумачення взаємопов'язаних норм.

Ключовим інструментом адаптації бюджетного права до реалій воєнного часу стали неодноразові зміни до Бюджетного кодексу України [3]. Зокрема, законодавець спростив процедуру перерозподілу бюджетних асигнувань, розширив підстави для здійснення захищених видатків без проходження стандартного погодження, а також легалізував практику засекречених видатків на потреби оборони та безпеки. Якщо в мирний час Бюджетний кодекс орієнтований на прозорість і підзвітність, то в умовах

воєнного стану пріоритет зміщується на ефективність та оперативність фінансового забезпечення збройних сил і критичної інфраструктури. Разом із тим, відсутність чіткого законодавчого визначення меж засекреченості породжує ризики зловживань, на що звертають увагу дослідники публічного права [4, с. 112].

Суттєвих трансформацій зазнало й податкове законодавство. Починаючи з березня 2022 року, Податковий кодекс України [5] доповнювався низкою тимчасових норм, спрямованих на зниження фіскального навантаження. Серед найважливіших змін: тимчасове звільнення від сплати земельного податку та плати за землю на територіях активних бойових дій, спрощення умов застосування єдиного податку, а також запровадження мораторію на планові перевірки платників податків. Ці кроки, безперечно, знизили регуляторний тиск на бізнес у надзвичайно складний час, однак одночасно зменшили дохідну базу бюджету. Виникає суперечність між потребою у фіскальних надходженнях для фінансування оборони та необхідністю підтримки економічної активності платників, що вимагає постійного балансування у правозастосуванні. Окремого правового осмислення потребує регулювання міжнародної фінансової допомоги. Угоди про надання макрофінансової допомоги з МВФ, ЄС, США та іншими донорами стали важливим джерелом наповнення державного бюджету в умовах дефіциту власних доходів. Водночас ці угоди містять умовні положення (conditionalities), що накладають зобов'язання щодо збереження окремих елементів фінансової прозорості й виконання антикорупційних заходів навіть за умов воєнного часу [6, с. 45–47]. Такий підхід донорів фактично формує паралельну систему зовнішнього контролю за публічними фінансами України, яка певною мірою компенсує послаблення внутрішніх механізмів фінансового аудиту.

Проблема збереження ефективного фінансового контролю в умовах воєнного стану є однією з найбільш дискусійних. Рахункова палата України зберегла свої конституційні повноваження [7], проте реальні можливості здійснення зовнішнього державного аудиту суттєво звузилися внаслідок засекречення значної частини бюджетних даних. Відповідно, на перший план виходять альтернативні форми фінансового моніторингу: парламентський контроль через профільний комітет,

внутрішній аудит розпорядників бюджетних коштів та контрольні механізми, передбачені міжнародними донорськими угодами. Розроблення та законодавче закріплення збалансованої моделі фінансового контролю воєнного часу є нагальним завданням, яке не може бути відкладене до відновлення миру.

Підсумовуючи, зазначимо, що правове регулювання публічних фінансів в умовах воєнного стану є динамічною системою відхилень від мирних стандартів, яка забезпечується через механізм тимчасових законодавчих змін. Ключовими тенденціями є: концентрація повноважень виконавчої влади у сфері бюджетного розподілу, лібералізація податкового законодавства, часткова непрозорість видатків на потреби оборони, а також посилення зовнішнього фінансового контролю з боку міжнародних партнерів. Правозастосовна практика свідчить про об'єктивну необхідність таких трансформацій, однак наукова спільнота має чітко артикулювати ризики й пропонувати механізми, які не дозволять тимчасовим відступам від стандартів фінансової прозорості перетворитися на сталу практику після закінчення збройного конфлікту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 10.04.2026).
2. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12 трав. 2015 р. № 389-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19> (дата звернення: 10.04.2026).
3. Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 10.04.2026).
4. Пасічник Ю. В., Колісніченко Т. В. Бюджетний процес в Україні в умовах воєнного стану: правові та управлінські виміри. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2023. № 3. С. 108–118.

5. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.04.2026).
6. Буднік М. М. Міжнародна фінансова допомога в умовах збройного конфлікту: правовий аспект. *Право України*. 2024. № 2. С. 40–52.
7. Про Рахункову палату: Закон України від 2 лип. 2015 р. № 576-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 10.04.2026).

Наталія ГУБЕРСЬКА,

професор кафедри фінансового права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка,
доктор юридичних наук, професор

ЦИФРОВІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УМОВАХ ВІЙНИ: ВИКЛИКИ ТА ПРАВОВІ РИЗИКИ

Повномасштабна війна в Україні не лише змінила економічну та соціальну реальність, але й радикально прискорила ті процеси, які раніше розвивалися еволюційно. Одним із таких процесів стала цифровізація публічного управління, зокрема податкового адміністрування. Якщо до 2022 року цифровізація розглядалася як інструмент підвищення ефективності, то в умовах війни вона фактично перетворилася на умову виживання державної фінансової системи.

На перший погляд, цифровізація податкового адміністрування виглядає безумовним благом: дистанційність, швидкість, прозорість, зменшення людського фактора. Проте в умовах війни ці переваги починають співіснувати з новими, часто недооціненими ризиками, які мають не лише технічний, але й правовий характер.

Передусім варто зазначити, що війна створює принципово інший контекст функціонування податкової системи. Частина територій є окупованими або прифронтовими, бізнес працює в умовах постійної невизначеності, а платники податків фізично не завжди мають доступ до стабільного інтернет-зв'язку чи електронних сервісів. У такій ситуації цифровізація, яка передбачає універсальність і доступність, парадоксально може стати фактором виключення для окремих категорій платників.

Звідси виникає перший важливий виклик – нерівність доступу до цифрових податкових сервісів. Формально всі платники мають рівні обов'язки, однак фактично їхні можливості виконувати ці обов'язки є різними. Це ставить під сумнів класичний

принцип рівності перед законом і потребує переосмислення підходів до відповідальності у податковому праві в умовах війни. Тому, як слушно зауважують вітчизняні науковці: «в умовах війни для України вкрай важливо зберегти економічну активність суб'єктів господарювання, зокрема малого та середнього підприємництва, оскільки вони є ключовими компонентами економічної стабільності та розвитку, забезпечують значну частку робочих місць, сприяють інноваціям, є важливими для соціально-економічної стійкості країни» [1, с. 85].

Другий виклик пов'язаний зі зростанням ролі автоматизованих рішень у податковому адмініструванні. Електронні системи, алгоритми ризикоорієнтованого аналізу, автоматичне блокування податкових накладних – усе це значно пришвидшує процеси, але водночас зменшує простір для індивідуального підходу. У мирний час це викликало дискусії, а в умовах війни – загострює питання справедливості таких рішень.

Нам видається, що проблема тут полягає не лише в самих алгоритмах, а й у відсутності достатньо ефективних механізмів їх оскарження. Якщо ухвалює рішення система, а не конкретна посадова особа, платник податків часто опиняється в ситуації «розмитої відповідальності», де складно визначити суб'єкта, який фактично порушив його права.

Третій аспект – кібербезпека. Адже «процес цифрової трансформації супроводжується низкою ризиків, зокрема технічних. Їх подолання потребує поєднання технологічних інновацій із правовими гарантіями та розвитком податкової культури. У перспективі саме інтеграція стандартів OECD і ЄС, використання штучного інтелекту та Big Data, а також формування довіри між державою і платниками мають стати підґрунтям стабільної, прозорої й ефективної податкової системи України в цифрову епоху» [2, с. 210]. Як наслідок, це переводить питання цифровізації з площини ефективності у площину національної безпеки. Відповідно, правове регулювання має враховувати не лише адміністративні, але й безпекові ризики.

Окремо варто звернути увагу на проблему довіри. Цифровізація часто декларується як спосіб підвищення прозорості та боротьби з корупцією. Однак у

ситуації, коли платник податків не розуміє логіки ухвалення рішень системою або не має ефективних інструментів захисту своїх прав, довіра може не зростати, а навпаки – знижуватися. У воєнний період це особливо небезпечно, адже податкова система значною мірою тримається не лише на примусі, а й на добровільній податковій дисципліні.

Ще одним важливим правовим ризиком є фрагментарність нормативного регулювання. В умовах війни законодавець змушений оперативно реагувати на виклики, що призводить до частих змін у податковому законодавстві. У поєднанні з цифровими системами це створює ситуацію, коли програмне забезпечення не завжди встигає адаптуватися до нових норм, або ж навпаки – автоматизовані рішення випереджають належне правове осмислення.

На наш погляд, ключовою проблемою є те, що цифровізація часто впроваджується як технічний процес, тоді як її правові наслідки залишаються недостатньо відрефлексованими. У результаті виникає розрив між технологічними можливостями та правовими гарантіями. У цьому контексті доцільно говорити про необхідність формування «цифрової правової чутливості» податкової системи. Йдеться про здатність правового регулювання не лише супроводжувати цифровізацію, а й передбачати її наслідки для прав людини, принципів справедливості та юридичної визначеності.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що цифровізація податкового адміністрування в умовах війни є водночас необхідністю і викликом. Вона забезпечує безперервність функціонування держави, але поряд із цим породжує нові правові ризики, пов'язані з доступністю, справедливістю, відповідальністю та безпекою. На наше переконання, подальший розвиток цієї сфери має відбуватися не лише через удосконалення технологій, але й через глибше осмислення їх правових наслідків. Лише за умови такого балансу цифровізація зможе стати не просто інструментом адміністрування, а справді ефективним механізмом забезпечення публічних фінансів навіть у найскладніших умовах війни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сідляр В., Герчаківський С., Косс В. Цифровізація податкового адміністрування в контексті підвищення ефективності оподаткування малого та середнього бізнесу. *Світ фінансів*. 2024. № 4. С. 75–88. DOI: 10.35774/sf2024.04.075.
2. Пілат О. В., Дуравкін П. М. Цифровізація податкового адміністрування: ризики та переваги. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 10. С. 207–211.

Олег ЗАВЕРУХА,

суддя, заступник голови

Восьмого апеляційного адміністративного суду,

доктор юридичних наук

БАЛАНС ПРИВАТНИХ І ПУБЛІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

У податковому праві інтерес є головним і безпосереднім фактором, основою податково-правового компромісу і сутнісною межею цього компромісу. Інтерес проявляється у прагненні суб'єктів податкових відносин до задоволення своїх потреб шляхом законних дій, захисту своїх прав на отримання матеріальних та інших благ, а також шляхом виконання обов'язків, що покладені на них податковим законодавством. Інтереси платників податків і держави можуть бути виділені як складові частини податково-правового інтересу. Головною метою податково-правового компромісу є врегулювання взаємовідносин між цими інтересами – приватними й публічним [1, с. 9].

Згідно зі статтею 57 Конституції України кожному громадянину гарантується право знати свої права і обов'язки, а закони та інші нормативні акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у встановленому порядку [2]. Це відображає реалізацію принципу верховенства права. Дотримання таких вимог сприяє чіткому та одностайному розумінню вимог закону, а також адекватному та своєчасному їх виконанню. Застосування юридичної відповідальності при порушенні встановлених законом вимог і можливість судового захисту прав та інтересів учасників податкових відносин також є важливими підставами [3, с. 74]. Такий підхід сприяє забезпеченню балансу між приватними та публічними інтересами, зміцнює правову державу і сприяє створенню справедливого та ефективного податкового середовища.

У відносинах оподаткування виникає конфлікт суспільного, публічного та

приватного інтересів. Суспільний інтерес пов'язують з загальним добробутом суспільства. Публічний інтерес найчастіше асоціюється з інтересами держави та територіальних громад. Приватний інтерес пов'язують з індивідуальними потребами конкретних платників податків. Хоча державний інтерес є одним із головних в оподаткуванні, варто чітко розмежувати інтерес держави як механізму управління суспільством та інтерес суспільства, який повинен бути визначальним у системі інтересів. Це дозволить забезпечити баланс і враховувати потреби різних сторін в оподаткуванні. У демократичному та економічно розвиненому суспільстві різниця інтересів між платниками податків і податковим органом, а також різниця між публічним і приватним інтересами загалом буде меншою. Це пояснюється тим, що в такому суспільстві дотримуються принципи верховенства права, а права людини є цінністю для всіх його членів. У демократичному суспільстві відсутня відмінність між державними та суспільними інтересами, оскільки ніхто не може збагатитися за рахунок державних коштів безпосередньо. Це стимулює узгодження та баланс між публічним і приватним інтересами.

Досягнення державного інтересу не може бути кінцевою метою правового регулювання податкових відносин [3, с. 76-78]. Головна мета оподаткування полягає в узгодженні суспільного інтересу і формуванні збалансованої системи суспільних пропорцій, що сприяє еволюційному розвитку, а також захисту і реалізації приватного інтересу, який гарантує задоволення потреб індивідуальних членів суспільства. Отже, важливо забезпечити взаємозв'язок і взаємодію між різними інтересами, щоб досягти збалансованого та справедливого оподаткування, яке сприятиме загальному добробуту суспільства.

Введення воєнного стану зумовлює об'єктивне посилення публічного інтересу, насамперед у частині забезпечення обороноздатності держави, фінансування сектору безпеки та оборони, а також підтримки функціонування критичної інфраструктури. Статтею 1 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» визначено, що воєнний стан – це особливий правовий режим, що вводиться в Україні або в окремих її місцевостях у разі збройної агресії чи загрози нападу, небезпеки

державній незалежності України, її територіальній цілісності та передбачає надання відповідним органам державної влади, військовому командуванню, військовим адміністраціям та органам місцевого самоврядування повноважень, необхідних для відвернення загрози, відсічі збройної агресії та забезпечення національної безпеки, усунення загрози небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності, а також тимчасове, зумовлене загрозою, обмеження конституційних прав і свобод людини й громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб із зазначенням строку дії цих обмежень [4].

Податково-правове регулювання у воєнний період набуває особливої ваги, оскільки виконує дві критично важливі функції: фіскальну – забезпечення стабільних доходів бюджету для фінансування оборонних і соціальних потреб та регулятивну – створення умов для підтримки економічної активності суб'єктів господарювання, що діють у складних і непередбачуваних умовах. Військова агресія російської федерації проти України спричинила низку економічних дисбалансів, а саме: втрату частини податкової бази внаслідок зупинки підприємств і міграції населення, зниження обсягів інвестицій, порушення логістичних ланцюгів та підвищення рівня тінізації економіки. Це зумовило необхідність гнучкої адаптації податкової системи та законодавства до нових викликів [5, с. 107]. У таких умовах податкове право набуває не лише фіскального та стабілізаційного характеру, але й мобілізаційного, що, як наслідок, впливає на зміст податково-правового компромісу, зміщуючи акценти у бік пріоритетності державного інтересу (публічного інтересу). Проте навіть у період введеного воєнного стану принцип верховенства права не втрачає свого значення, а отже, не допускається свавільне чи непропорційне обмеження прав платників податків. Навпаки, ефективність податкової системи в кризових умовах значною мірою залежить від рівня довіри платників до держави, передбачуваності податкової політики та справедливості розподілу податкового навантаження. Саме тому баланс інтересів у цей період повинен досягатися не шляхом одностороннього домінування публічного інтересу, а через його обґрунтоване та пропорційне узгодження з приватними інтересами.

Особливістю податково-правового регулювання в умовах воєнного стану є запровадження тимчасових податкових послаблень, пільг, відстрочок, а також спрощених процедур адміністрування податків. З початку запровадження воєнного стану держава вжила низку невідкладних заходів, спрямованих на збереження підприємницької активності та мінімізацію адміністративного навантаження на бізнес. Серед них необхідно виокремити спрощення процедур податкового адміністрування, запровадження пільг для малого та середнього бізнесу, відтермінування окремих податкових зобов'язань, а також мораторій на проведення окремих перевірок. Такі кроки мали на меті знизити ризик масового банкрутства та стимулювати продовження діяльності підприємств навіть у кризових умовах. Водночас у міру стабілізації економічної ситуації держава почала поступово повертатися до відновлення довоєнних механізмів оподаткування та контролю, оскільки надмірна лібералізація спричиняла ризики зловживань, втрати бюджету та збільшення частки «тіньової» економіки. Отже, податково-правова політика у воєнний час пройшла еволюційний шлях від максимальної підтримки бізнесу до пошуку балансу між фіскальною ефективністю та економічною стійкістю [5, с. 107]. З огляду на такі заходи з боку держави, можна стверджувати, що приватний інтерес набуває нового значення як фактор забезпечення економічної стійкості держави, що, своєю чергою, прямо впливає на реалізацію публічного інтересу.

Крім того, воєнний стан актуалізує питання належного врядування у сфері податкових правовідносин, зокрема щодо прозорості рішень податкових органів, недопущення зловживань дискреційними повноваженнями та забезпечення ефективного судового контролю. Як результат, судова практика відіграє ключову роль у формуванні стандартів балансу інтересів, визначаючи межі допустимого втручання держави у сферу приватних прав. Зокрема, КАС України підтверджує, що завданням адміністративних судів є вирішення спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [6]. Фактично на адміністративні суди покладається обов'язок забезпечувати реальний

баланс між публічним та приватним інтересами, зокрема й учасників податкових відносин, реалізуючи функцію контролю за діяльністю суб'єктів владних повноважень в умовах особливого правового режиму. Завдяки механізмам скасування протиправних рішень, зобов'язання вчинити певні дії або утриматися від них, суди виступають гарантом того, що тимчасове посилення публічного інтересу не трансформуватиметься у необґрунтоване обмеження прав платників податків (обмеження приватного інтересу).

Отже, баланс інтересів учасників податкових відносин в умовах воєнного стану є динамічною категорією, що формується під впливом як об'єктивних потреб держави (публічний інтерес), так і необхідності збереження базових прав і гарантій платників податків (приватний інтерес), і має забезпечуватися через впровадження юридично визначених, пропорційних та тимчасових механізмів податково-правового регулювання, які ґрунтуються на принципах верховенства права, правової визначеності та належного врядування, що унеможливорює свавільне розширення дискреції держави та гарантує ефективний судовий контроль за втручанням у сферу приватних прав.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави : автореф. дис.... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 20 с.
2. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 10.04.2026).
3. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів: дис.... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.
4. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19> (дата звернення: 10.04.2026).

5. Бліхар М. М. Податково-правове регулювання в умовах воєнного стану: проблеми та шляхи вдосконалення. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 5. URL:<https://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/342417/330255> (дата звернення: 10.04.2026).
6. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 № 2747-ІУ. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 10.04.2026).

Олександр ЛУКАШЕВ,

народний депутат України,

доктор юридичних наук, професор

КОНЦЕПЦІЯ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА ДОХОДУ: ЯК ВЕРХОВНИЙ СУД ФОРМУЄ КОМПЛЕКСНУ СУДОВУ ДОКТРИНУ

Концепція бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу посідає одне з центральних місць у системі обмежень податкових пільг при оподаткуванні доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України. Від встановлення у нерезидента відповідного статусу залежить доступ платника податку до звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачених міжнародним договором про уникнення подвійного оподаткування. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду на сучасному етапі формує цілісну правозастосовну доктрину, яка дає змогу судам нижчих інстанцій уніфіковано підходити до встановлення цього статусу. В основу аналізу будуть покладені судові доктрини, що були сформовані у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 червня 2025 року (справа № 120/10439/24).

Стаття 103 ПК України містить дві самостійні підстави неможливості застосування податкових пільг: тест на основну мету (абз. 3 п. 103.2) та тест на бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу (абз. 1 п. 103.2 та п. 103.3) [1]. Автор зосереджує увагу виключно на другій з них, оскільки правозастосовна практика свідчить про змішування цих різних за змістом концепцій. Концепція бенефіціарного власника доходу у розумінні п. 103.3 ст. 103 ПК України не є тотожною поняттю «кінцевий бенефіціарний власник» – останнє застосовується для встановлення фізичної особи, яка контролює юридичну особу. Натомість поняття «бенефіціарний власник доходу» пов'язане із правом розпорядження конкретно отриманим доходом і має суто податково-правове значення.

Узагальнення позицій КАС ВС дає змогу виокремити сукупність взаємопов'язаних критеріїв, дотримання яких надає підстави для висновку про наявність у нерезидента статусу бенефіціарного власника доходу.

По-перше, наявність у нерезидента формального права отримувати дохід (абз. 1 п. 103.3 ст. 103 ПК України) [1]. Для його дотримання достатньо договірною оформлення відносин між резидентом та нерезидентом, де закріплюється право на отримання доходу із джерелом походження з України.

По-друге, нерезидент не повинен бути агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником), а його право не повинно ґрунтуватися на договорі посередницького типу (абз. 2 п. 103.3 ст. 103 ПК України) [1]. КАС ВС послідовно підкреслює неприпустимість вузького та формалістичного тлумачення цього критерію: аналізу підлягає, зокрема, чи є нерезидент активною компанією із диверсифікованою діяльністю, чи властива посередницька діяльність відповідній галузі, чи не полягає основна мета діяльності нерезидента у виконанні посередницької функції щодо доходу резидента.

По-третє, відсутність кореспондуючого обов'язку передати права на дохід третій особі – якісна сторона критерію (абз. 4 п. 103.3 ст. 103 ПК України) [1]. Отримувач доходу повинен не лише мати юридичні права на отримання доходу, але й самостійно визначати його подальшу економічну долю. Поняття фактичного отримувача доходу не має тлумачитися у вузькому, технічному сенсі. Його значення слід визначати, виходячи з мети та завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

По-четверте, кількісна сторона критерію передбачає обов'язок контролюючого органу довести зіставність, у тому числі арифметичну, операцій між виплатою доходу резидентом та подальшим перерахуванням коштів з компанії-нерезидента (абз. 4 п. 103.3 ст. 103 ПК України) [1]. У справі, що покладена в основу цих тез, Верховний Суд звернув увагу на необхідність порівняння сум, виплачених нерезиденту, із сумами, які перераховувалися його бенефіціарам. У разі неспівмірності таких сум транзитний рух коштів виключається [2].

По-п'яте, наявність у компанії-нерезидента економічної присутності (substance) у країні її інкорпорації (абз. 4 п. 103.3 ст. 103 ПК України) [1]. Ознаками substance є кваліфікований персонал, реальний фізичний офіс, активна господарська діяльність, банківські рахунки, локальне управління фінансами, наявність клієнтської бази, достатнього власного капіталу та активів. Верховний Суд неодноразово звертав увагу, що на негативні ознаки substance вказує відсутність власних коштів, активів, ризиків, працівників (крім директора), приміщень (крім зареєстрованого офісу) та операцій, що свідчать про нормальну господарську діяльність.

По-шосте, компанія-нерезидент самостійно несе ризики у зв'язку із діяльністю, яку вона провадить. Також важлива відсутність ознак дзеркальності у договорах та операціях, тобто вчинення ідентичних операцій між резидентом і нерезидентом та між останнім і третьою особою; цей критерій не повинен застосовуватися формалістично, оскільки в окремих галузях характер договорів може бути типовим, а подібність формулювань – зумовленою предметним характером відносин. Важливим є також темпоральний критерій (мінімальний проміжок часу між операціями). Однак при цьому основоположне правове значення має лише фактичний рух коштів, а не тривалість їх перебування на рахунках компанії. Темпоральний критерій є другорядним та не може слугувати самостійною підставою для висновку про відсутність бенефіціарного власника [2].

Окремий аспект, на якому акцентує Верховний Суд, – це проблема пов'язаності осіб. ПК України не містить такої підстави для спростування статусу бенефіціарного власника доходу, як наявність зв'язку між компаніями, спільних бенефіціарів чи структурування активів [1]. Структурування бізнес-моделі груп компаній є виключною компетенцією акціонерів, а наявність гілки корпоративної мережі сама по собі не свідчить про відсутність у компанії статусу самостійного учасника ринку [2].

На контролюючий орган покладається тягар доведення відсутності господарського мотиву діяльності нерезидента, що виявляється через брак фактичного ведення діяльності, економічного ефекту, можливості самостійно виконувати платіжні зобов'язання, брати на себе ризики та ознак substance. Платник

податку має право продемонструвати обґрунтування доцільності, ділової мети, специфіки побудови організаційної структури та моделі контрагування. Саме у цьому розподілі знаходить вираження формула «суть переважає над податковою вигодою» (substance over tax benefit).

Отже, практика КАС ВС засвідчує формування комплексної доктрини бенефіціарного власника доходу на основі сукупності взаємопов'язаних критеріїв п. 103.3 ст. 103 ПК України. Жоден критерій не має самостійного значення, а ключову роль відіграє ознака транзиту коштів. За її відсутності підстави для спростування статусу бенефіціарного власника вважаються невстановленими. Подальша уніфікація підходів має забезпечити баланс між фіскальним інтересом держави та правами платників податків в умовах воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.04.2026).
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 червня 2025 року (справа № 120/10439/24). URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/128369916> (дата звернення: 25.04.2026).

Оксана МУЗИКА-СТЕФАНЧУК,

завідувач кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка,
член-кореспондент Національної академії правових наук України,
доктор юридичних наук, професор

Леся МУЗИКА,

професор кафедри приватного права
Національного університету «Києво-Могилянська академія»,
доктор юридичних наук, професор

МЕЖІ ГАЛУЗЕЙ ПРАВА ТА ЗАКОНОДАВСТВА (НА ПРИКЛАДІ ПРАВА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ)

Не буде вирізнятися особливою новизною теза про те, що існують галузі публічного та приватного права, які розмежовуються за предметом і методом правового регулювання. При цьому чим далі, тим все складніше повною мірою обґрунтовувати межі галузей публічного і приватного законодавства. Якщо на рівні галузей права і правовідносин цей поділ ще можна певною мірою застосовувати, то щодо законодавства це зробити буває вкрай складно. Є відносини, що мають комплексний характер і потребують різногалузевого правового регулювання. Наприклад, відносини у сфері публічних закупівель регулюються нормами бюджетного, господарського, цивільного, антимонопольного законодавства; банківські відносини регулюються нормами банківського, валютного, цивільного, господарського законодавства [1, с. 144]. При цьому варто наголосити, що «взаємне проникнення публічних і приватних елементів правового регулювання цивільних відносин (так само як і в інших галузях права) жодною мірою не слід вважати державним втручанням у приватні правовідносини» [2, с. 14].

Необхідно зазначити, що держава нерідко і в традиційно публічних відносинах безпідставно втрачає свій вплив. Наприклад, коли йдеться про відповідальність за порушення бюджетного законодавства. Так, ст. 7 БК України в редакції 2010 р., що визначає принципи, на яких ґрунтується бюджетна система України, вже не містить принципу відповідальності учасників бюджетного процесу (раніше він передбачався БК України 2001 р.) [3, с. 34]. Це вкрай небезпечна тенденція, адже ми спостерігаємо ситуацію, коли держава із власної ініціативи відходить від виконання своїх обов'язків та зобов'язань (зокрема, коли йдеться про державні гарантії, які мають бути профінансовані, попри відсутність коштів у бюджеті). При цьому навіть не йдеться про делегування їх іншим суб'єктам правовідносин. Така позиція нівелює правове врегулювання певних сфер суспільних відносин і продукує появу чергових правових прогалин, що є надзвичайно шкідливим у питаннях відповідальності, за нашим прикладом – у її відсутності [2, с. 19–20].

Такий стан справ (йдеться про взаємопроникнення публічних і приватних елементів у приватні та публічні правовідносини відповідно) ускладнюється також у зв'язку із відсутністю у всіх галузях законодавства профільних кодексів чи галузевих законів, а також суттєвими розбіжностями у розумінні системи галузей права і системи галузей законодавства.

У цьому контексті варто звернутися до практики, наприклад, Конституційного Суду України, на офіційному вебсайті якого можна знайти перелік галузей права (хоча цей перелік використовується здебільшого для зручності систематизації юридичних позицій Конституційного Суду України) [4]. Так, до галузей права віднесено такі: 1) адміністративне право; 2) адміністративне процесуальне право; 3) виборче право (охоплює референдуми та вибори, без вказівки на те, що це окремі підгалузі права); 4) господарське право (включає корпоративні права); 5) господарське процесуальне право; 6) екологічне право; 7) житлове право; 8) земельне право; 9) конституційне право; 10) кримінальне право (та адміністративні правопорушення); 11) кримінальне процесуальне право (та провадження у справах про адміністративні правопорушення); 12) виправно-трудове право; 13) митне право; 14) морське право;

15) муніципальне право; 16) нотаріальне право; 17) повітряне право; 18) сімейне право; 19) судовустрій; 20) трудове право; 21) фінансове право (охоплює банківське, бюджетне та податкове право); 22) цивільне право (включає корпоративні права); 23) цивільне процесуальне право. На наш погляд, судовустрій не є галуззю права у розумінні теорії права, тобто у цьому випадку йдеться все ж таки про галузь законодавства. Сумнівним також видається віднесення порівняльного права до переліку галузей.

Свого часу Міністерство юстиції України затвердило Класифікатор галузей законодавства «з метою забезпечення виконання завдань з організації та ведення еталонної бази даних правової інформації, необхідної для формування правової політики, підвищення ефективності правового регулювання, реалізації програм законопроектних робіт, забезпечення правової реформи в Україні, вдосконалення обліку актів законодавства, а також забезпечення автоматизованого обміну правовою інформацією» (наказ Міністерства юстиції України від 02.06.2004 р. № 43/5, без внесення змін, що наводить на думку про те, що акт є чинним, але фактично не діє). Перелік галузей законодавства дуже широкий.

Якщо аналізувати переліки галузей права (за Конституційним Судом України) та галузей законодавства (за Міністерством юстиції України), то спостерігаються певні невідповідності. Так, в основу будь-якої галузі права закладається відповідне галузеве законодавство (попри наявність чи відсутність відповідного галузевого профільного кодексу, чи закону). Проте у Класифікаторі галузей законодавства відсутнє, наприклад, фінансове законодавство, натомість є така галузь законодавства, як «Фінанси та кредит», що охоплює дуже розрізнені галузі (зважаючи на основи приватного і публічного права), зокрема:

1) щодо публічно-правового регулювання: загальні положення фінансової системи; основи бюджетного устрою та процесу; система оподаткування України; загальнодержавні витрати та витрати місцевого самоврядування; валютне регулювання; державний борг; фінансовий і податковий контроль; відповідальність за порушення фінансового законодавства;

2) щодо змішаного приватно- і публічно-правового регулювання: страхування; банківська діяльність; ощадна справа; позики, лотереї тощо; грошова система України; національна валюта України (гривня); інвестиційна діяльність; цінні папери; аудит.

Отже, якщо вести мову про забезпечення пропорційного розвитку галузей публічного та приватного законодавства, то слід передусім на підзаконному нормативно-правовому рівні визначити галузі права і галузі законодавства.

Спираючись на наявні класифікатори фінансового права і законодавства, маємо констатувати, що у них не розмежовуються питання публічно- та приватноправового регулювання фінансових відносин. На наше глибоке переконання, варто у таких класифікаторах виділяти публічне фінансове законодавство чи законодавство, що стосується публічної фінансової політики (його норми стосуються регулювання відносин, пов'язаних із публічними фінансами), адже це може сприяти визначенню підсудності справ, пов'язаних із фінансовими спорами. У такий спосіб ми зможемо чітко відмежувати норми права публічних фінансів від норм, що регулюють публічно-правові фінансові відносини.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Музика Л. А., Музика-Стефанчук О. А., Стефанчук М. О. Забезпечення пропорційного розвитку галузей публічного та приватного законодавства. *Наукова концепція розвитку законодавства України: обґрунтування та прогнозування напрямів правотворчої діяльності*. монографія / за заг. ред. О. Стефанчука та Н. С. Кузнецової. Київ: Юрінком Інтер, 2025. С. 144–162.
2. Музика Л. А. Концепція цивільно-правової політики України: монографія. Київ: Паливода А. В., 2020. 504 с.
3. Музика-Стефанчук О. Нереальні положення у фінансовому праві України. *Право України*. 2013. № 1–2. С. 29–37.
4. Офіційний вебсайт Конституційного Суду України. URL:<https://ccu.gov.ua/zagolovok/2-galuzi-prava> (дата звернення: 15.04.2026).

Катерина ПАВЛУНЕНКО,

асистентка кафедри фінансового права

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого,

докторка філософії, адвокатка, сертифікована аудиторка

ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛІВ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ В АКТАХ ПЕРЕВІРОК ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Питання використання матеріалів кримінальних проваджень під час виконання податковими органами контрольних функцій не нове, проте під час широкомасштабного вторгнення воно набуває ще більшої актуальності саме через певну об'єктивну фактичну обмеженість органів ДПС у проведенні перевірок. Так, платники можуть не знаходитись на території України або не перебувати за місцем свого обліку, і в такому випадку, за наявності кримінального провадження, звісно, у податкового органу з'являється шанс виконати податкову перевірку на підставі наявних матеріалів, отриманих від правоохоронних органів. До таких випадків, до прикладу, можна віднести перевірки фізичних осіб, що припинили свою підприємницьку діяльність безпосередньо до або під час широкомасштабного вторгнення. Або в іншому випадку здійснення інформаційно-аналітичної роботи з використанням інформації, отриманої від правоохоронних органів, що полегшує роботу працівників ДПС.

Закон України «Про інформацію» окреслює види інформації за її змістом, до яких, у тому числі віднесено і податкову інформацію [1]. Останню законодавець визначає як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України [2]. При цьому така інформація має бути підтверджена належними й допустимими доказами, зокрема, документами бухгалтерського і податкового обліку платника податку, його

контрагента. Такі документи мають відображати зміст (суть) відносин між учасниками господарських операцій. Своєю чергою, отримана податковими органами податкова інформація повинна оцінюватися у співвідношенні з первинною документацією. Така інформація має виключно інформативний характер та сама по собі, окремо від інших доказів або за їх відсутності, не доводить податкових правопорушень, на які посилається контролюючий орган. Такі висновки підтримані в постановках Касаційного адміністративного суду у справах № 520/10343/19; № 380/22620/23; № 320/12545/24 та в інших [3; 4; 5].

Своєю чергою, згідно з КПК України матеріалами кримінального провадження є матеріали досудового та судового розслідування [6]. Варто врахувати, що відповідно до ст. 84 КПК України доказами у кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані в передбаченому цим Кодексом порядку, на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність фактів й обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню. Власне, матеріальний вияв всього названого (цим можуть бути протоколи огляду, допиту, експертизи, слідчі експерименти, безпосередньо документи тощо) і складають матеріали кримінального провадження, включно із висновками та оцінками самого слідчого органу та, згодом, суду, який розглядає це провадження.

Відповідно до Порядку оформлення результатів невіїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства [7], податковий орган має встановлювати порушення з боку платника такого податку на підставі первинних документів податкового та бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, а не на підставі лише отриманої податкової інформації. Зокрема, зазначеним порядком визначено, що не допускається відображення в акті перевірки необґрунтованих даних, а також не підтверджених доказами суб'єктивних припущень осіб, які здійснюють перевірку, та різного роду висновків щодо дій посадових осіб суб'єкта господарювання (наприклад, «приховування об'єкта оподаткування», «розкрадання», «привласнення» тощо). Важливим є те, що відповідно до пункту 3.2.2 зазначеного у попередньому

абзаці Порядку, у разі встановлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті фактом порушення необхідно, зокрема зазначити первинні документи, на підставі яких вчинено записи з обліку, та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення. Важливим є положення, відповідно до якого в акті перевірки не допускається відображення необґрунтованих даних, суб'єктивних припущень та висновків щодо дій посадових осіб суб'єкта господарювання, які не підтверджені належними первинними документами, на підставі яких вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку. Однак ця імперативна вимога ігнорується податковими органами під час складання актів перевірок.

Зазначимо, що відповідно до п.п. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 ПК України встановлено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи. Але, своєю чергою, не слід забувати, що ст. 222 КПК України передбачено, що відомості досудового розслідування можна розголошувати лише з письмового дозволу слідчого або прокурора і в тому обсязі, в якому вони визнають можливим. Слідчий, прокурор попереджають осіб, яким стали відомі відомості досудового розслідування, у зв'язку з участю в ньому, про їх обов'язок не розголошувати такі відомості без його дозволу.

Відтак, констатуємо, що правоохоронні органи не мають права вільно розпоряджатись отриманою в ході розслідування інформацією, а податкові органи, в свою чергу, позбавлені права вільно використовувати інформацію, що надійшла від правоохоронних органів. Зазначене вимагає дотримання певних вимог до правоохоронних та податкових органів в процесі передання та можливості використання інформації, що є складовою частиною кримінального провадження на стадіях, коли винесення вироку ще не відбулось.

Наданню належної оцінки використанню матеріалів кримінального провадження присвячена Постанова ВС від 12 грудня 2025 року у справі

№ 600/1052/20-а [8]. У зазначеній постанові судова колегія дійшла до висновку про те, що докази, які здобуті під час кримінального провадження, мають бути оцінені судом на предмет допустимості, що вирішується в нарадчій кімнаті під час ухвалення судового рішення в кримінальній справі, а недопустимі докази не можуть використовуватися при прийнятті рішення судом. Відтак, визнання доказів кримінального провадження допустимими або не допустимими належить до виключної компетенції кримінального суду при розгляді кримінальної справи.

Стала практика Верховного Суду вказує на неналежність та недопустимість використання в адміністративному судочинстві матеріалів досудового розслідування, отриманих в рамках кримінального провадження, зокрема, до винесення вироку в рамках кримінального провадження копія протоколу допиту чи інші матеріали досудового розслідування не можуть вважатись належним і допустимим доказом в адміністративному судочинстві.

Крім того, безпосередньо диспозиція частини шостої статті 78 КАС України вказує на те, що обов'язковими для суду, який розглядає справу, є вирок суду в кримінальному провадженні, ухвала про закриття кримінального провадження і звільнення особи від кримінальної відповідальності або постанова суду у справі про адміністративне правопорушення, які набрали законної сили. Причому така обов'язковість поширюється лише на те питання, чи мало бути певне діяння та, чи вчинене воно особою, щодо якої постановлено відповідний вирок або прийнято постанову.

Отже, обов'язковими для врахування адміністративним судом є факти, наведені у вирокі суду в кримінальному провадженні, ухвалі про закриття кримінального провадження і звільнення особи від кримінальної відповідальності або постанові суду у справі про адміністративне правопорушення, які набрали законної сили, щодо часу, місця та об'єктивного характеру відповідного діяння тієї особи, правові наслідки дій чи бездіяльності якої є предметом розгляду в адміністративній справі. При цьому матеріали кримінального провадження

відповідно до приписів Кодексу адміністративного судочинства України не є обов'язковими для адміністративного суду.

Оскільки Верховний Суд чітко та однозначно висловив позицію стосовно оцінки матеріалів кримінального провадження для адміністративних судів, пропонуємо поширити цей підхід і на дії податкової служби під час складання актів перевірок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 13.04.2026).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 13.04.2026).
3. Постанова Верховного Суду від 30.07.2024 у справі № 520/10343/19. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/120697711> (дата звернення: 13.04.2026).
4. Постанова Верховного Суду від 02.04.2025 у справі № 380/22620/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126311360> (дата звернення: 13.04.2026).
5. Постанова Верховного Суду від 07.04.2025 у справі №320/12545/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126453558> (дата звернення: 13.04.2026).
6. Кримінально-процесуальний кодекс: Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (дата звернення: 13.04.2026).
7. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків: наказ Міністерства фінансів від 20.08.2015 року № 727. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15> (дата звернення: 13.04.2026).

8. Постанова Верховного суду від 12 грудня 2025 року у справі № 600/1052/20-а.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/132573641> (дата звернення: 13.04.2026).

Андрій РИБАЧУК,

суддя Верховного Суду

в Касаційному адміністративному суді,

секретар судової палати з розгляду

справ щодо захисту соціальних прав

Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду,

доктор філософії в галузі права

НЕЯКІСНИЙ ЗАКОН: ПРОБЛЕМИ, СУДОВА ПРАКТИКА

Конституція України проголошує нашу країну як правову державу, що ґрунтується на верховенстві права та демократичних засадах [1].

Важливою умовою верховенства права є відповідність норм законів праву (панування правових приписів), тобто додержання конституційної вимоги про правовий характер законів, що видаються [2, с. 176]. І не тільки видаються, але, безперечно, і застосовуються, оскільки доречно говорити про ефективність правової норми тоді, коли мета її створення збігається з ефективною реалізацією. Як слушно зауважує А. А. Мельник, якщо закон ухвалений, то він повинен «працювати», втілюватися в правовій поведінці громадян і діяльності посадовців, у якій застосовується право [3, с. 396].

Проблема якості законодавства є однією з найгостріших у сучасній правовій науці та практиці. Необхідно констатувати, що низький рівень якості законів (прогалини, колізії, нечітко виписані правові приписи, розбіжності термінології тощо) впливає на утвердження демократичних засад, побудову правової держави, громадянського суспільства та ефективне функціонування усіх їх інститутів, забезпечення правопорядку в цілому. Також про це свідчить щоденна правозастосовна практика. Реалізуючи закони, особи, уповноважені на виконання функцій держави та місцевого самоврядування, приватні особи стикаються з прогалинами в законодавстві, порушеннями вимоги юридичної визначеності,

відсутністю на рівні законодавства правових механізмів реалізації прав людини та іншими вадами законодавства [4, с. 37].

Неодноразово наголошуючи у своїх рішеннях на необхідності дотримання вимоги «якості закону», ЄСПЛ зробив важливий внесок у розуміння цього поняття та окремих вимог до нього. Основоположне значення в цій частині має рішення у справі «Бейелер проти Італії» від 5 січня 2000 року (заява № 33202/96), в якому акцентується увага на тому, що якість закону передбачає те, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким і передбачуваним у своєму застосуванні [5]. ЄСПЛ звертає увагу, що якість закону необхідно розглядати крізь призму реалізації принципу юридичної визначеності, вказує три базові вимоги, що до нього висуваються та свідчать про відповідність принципу юридичної визначеності: а) «доступність»; б) «передбачуваність»; в) «зрозумілість». На цих базових вимогах також наголошує Венеційська комісія, яка у своєму дослідженні зазначила, що поняття «якість закону», зокрема, охоплює такі елементи, як-от: передбачуваність актів права; сталість і послідовність приписів права [6].

Отже, щодо вимог «якості» закону, то ЄСПЛ вказує на те, що «закон» повинен бути належним чином доступним та передбачуваним. Це означає, що людина повинна мати можливість у разі необхідності за належної правової допомоги передбачити наслідки, до яких може призвести дія. Закони, які не відповідають критеріям системності, послідовності, обґрунтованості та ефективності, не лише не виконують своїх регулятивних функцій, але й породжують правові колізії, створюють умови для зловживань та руйнують довіру громадян до державних інституцій.

Можна сказати, що ЄСПЛ у своїй практиці виробив певні критерії якості закону. До них можна віднести: точність формулювання нормативно-правових актів; наявність чітких правил і гарантій у законодавстві конкретної держави; дієвість цих гарантій на практиці; відсутність неоднозначного тлумачення закону; дотримання конфіденційності відносин між підозрюваним та його адвокатом (зокрема, у кримінальних справах) [7, с. 33]. Стає очевидним, що якщо будь-який із вказаних критеріїв не працює, це дозволяє говорити про наявність «неякісного закону».

Відповідно до статті 129 Конституції України суддя має бути незалежним та керуватися принципом верховенства права, коли здійснює правосуддя [1]. Він повинен дотримуватися принципу правової визначеності як складової частини верховенства права та враховувати, застосовуючи безпосередньо правові приписи, критерії «якісного закону».

Так, наприклад, у постанові КАС ВС від 17 серпня 2022 у справі № 400/3316/20 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, колегія суддів зазначила, що враховуючи всі обставини справи <...> застосування до позивача більшої санкції суперечить принципам податкового законодавства, визначеним в підпунктах 4.1.2 та 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України, зокрема: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; презумпція правомірності рішень платника податку 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, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Колегія суддів також вважає за потрібне звернути увагу на те, що в Законі № 466-IX (пункт 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України) виділено окремі категорії грошових зобов'язань, які підлягають відкликанню як неузгоджені, водночас запроваджено інший, відмінний від загального, підхід, за яким для цілей цієї норми під неузгодженими грошовими зобов'язаннями розуміються ті, щодо яких відповідні податкові повідомлення-рішення перебувають в процедурі адміністративного або судового оскарження та грошові зобов'язання за ними не сплачено станом на дату набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків,

усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

Законодавцем для цілей пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України закріплено відмінне від загального (пункт 56.18 статті 56 ПК України) розуміння неузгодженого грошового зобов'язання, а саме – для цілей цієї норми грошове зобов'язання є неузгодженим протягом всієї процедури судового оскарження (без обмеження в суді якої інстанції перебуває спір) за умови, що грошове зобов'язання за ними не сплачено станом на дату набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

Крім того, відповідно до вказаних змін, контролюючий орган за місцем реєстрації платника податку здійснює перерахунок суми штрафу і надсилає (вручає) такому платнику нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним) без вчинення будь-яких додаткових дій з боку контролюючого органу, тобто в силу закону.

За таких обставин, оскільки суми спірного штрафу оскаржуються позивачем, а отже, не є узгодженими, не сплачені, враховуючи, що штраф нарахований позивачу за період з 01 січня 2017 року до 23 травня 2020 року у зв'язку із несвоєчасною реєстрацією податкових накладних, які не надаються отримувачу, то колегія суддів вважає, що суд апеляційної інстанції дійшов передчасного висновку, що до спірних правовідносин не підлягає застосуванню пункт 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

ЄСПЛ у рішенні «Щокін проти України» констатував, що закон має бути доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні. Відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості й точності, порушує вимогу «якості закону». У разі ж, коли національне законодавство припустило неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків осіб, національні органи зобов'язані застосувати найбільш сприятливий для особи підхід. Тобто за висновком ЄСПЛ, вирішення колізій у законодавстві чи неоднозначне розуміння його норм

завжди має тлумачитись на користь особи.

За таких умов, зважаючи на принцип «якість закону» у поєднанні з пріоритетністю позиції платника податку у відносинах з контролюючими органами (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України) в аспекті наведених вище висновків ЄСПЛ, колегія суддів вважає, що в цьому випадку суд апеляційної інстанції допустив надмірно формальне тлумачення пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України в частині визначення переліку осіб, на які поширюється дія його положень, в результаті чого застосував несприятливий та обмежувальний наслідок для платника податків.

Наведений приклад демонструє порушення таких критеріїв «якісного закону», як-от: доступність, передбачуваність, зрозумілість. Це свідчить про те, що наразі українське законодавство не позбавлене певних недоліків, наявні проблеми юридичної техніки та інші недосконалості, що виражаються в понятті «неякісний закон».

Розв'язання проблеми «якості закону» вимагає системного підходу до її подолання, який, зокрема, стосуватиметься вдосконалення процедур правотворчості, чому має посприяти введення в дію Закону України «Про правотворчу діяльність» від 24 серпня 2023 року № 3354-ІХ. Дотримання процедур, врахування результатів роботи правозастосовних органів та принципу верховенства права сприятимуть формуванню ефективної та справедливої законодавчої системи, полегшенню роботи судів та усуненню поняття «неякісний закон» з правового простору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення 09.04.2026).
2. Скакун О.Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс): підручник для вузів. Харків: Еспада, 2006. 775 с.

3. Мельник А. А. Якість як принципова вимога дієвого закону. *Альманах права*. 2012. № 3. С. 396–399. URL:<https://nasplib.isoftware.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/26e82723-1979-4e60-ac3d-e9ccbbb12d11> (дата звернення: 13.04.2026).
4. Кравченко М. Г. Якість закону: доктринальний рівень розуміння, вимоги законодавства, практика Європейського Суду з прав людини. *Київський юридичний журнал*. 2025. Вип. 7. С. 36–43.
5. Рішення Європейського суду з прав людини у справі, «Бейлер проти Італії» від 5 січня 2000 року (заява № 33202/96). URL:<https://hudoc.echr.coe.int> (дата звернення 14.04.2026)
6. Мірило правовладдя. Європейська Комісія «За демократію через право» (Венеційська Комісія). Страсбург, 18 березня 2016 року. URL:[https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDLAD\(2011\)003rev2-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDLAD(2011)003rev2-ukr) (дата звернення: 13.04.2026).
7. Цебенко С. Б. Вимога «якості закону» як один з основних аспектів принципу верховенства права. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2021. № 4. С. 31–35.

Віталій РУБАН,

доцент кафедри конституційного та адміністративного права

Національного транспортного університету,

кандидат юридичних наук

ЕВОЛЮЦІЯ РОЛІ І ЗНАЧЕННЯ ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНОЇ НАКЛАДНОЇ В ПІДТВЕРДЖЕННІ РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ ВЕРХОВНОГО СУДУ

Питання підтвердження реальності господарських операцій протягом багатьох років посідає вагоме місце в податковій практиці України та залишається одним із найбільш актуальних під час розгляду спорів за участю фіскальних органів.

У переважній більшості висновки контролюючих органів про безтоварність господарських операцій базуються на встановленні факту відсутності товарно-транспортної накладної під час виконання договорів постачання чи наявності певних дефектів у її оформленні.

Беззаперечно, товарно-транспортна накладна виступає одним із ключових доказів фактичного переміщення товару між контрагентами. Разом з тим, у правозастосовній практиці виникають численні дискусії щодо її доказового значення. Зокрема, спірним є питання, чи є цей документ обов'язковим елементом для підтвердження реальності операції з постачання товару між суб'єктами господарювання, або ж він має другорядне значення і має оцінюватися лише у сукупності з іншими первинними документами.

Адміністративні суди у цьому питанні також демонструють неоднозначні підходи. В одних справах суди визнають такий документ необов'язковим для операцій постачання товару, а в інших підкреслюють її важливість як доказу, що підтверджує фактичне переміщення товарно-матеріальних цінностей у ланцюгу постачання для цілей правомірного формування податкового кредиту з податку на додану вартість.

Зокрема, на початковому етапі Верховний Суд послідовно відстоював позицію, що відсутність товарно-транспортних накладних не є безумовною підставою ставити під сумнів здійснення господарських операцій, оскільки правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні не встановлюють правил податкового обліку валових витрат та податкового кредиту платника податків. Наголошуючи при цьому, що документи обумовлені правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом, зокрема товарно-транспортна накладна та подорожній лист, не є документами первинного бухгалтерського обліку, що підтверджують обставини придбання та продажу товарно-матеріальних цінностей [1; 2; 3; 4].

Пізніше Верховний Суд дещо змінив свою позицію, зазначивши, що, хоча товарно-транспортна накладна не є первинним документом, коли спір стосується встановлення реальності господарської операції, її наявність та належне оформлення є належним доказом переміщення товару, враховуючи, що перевезення є одним з етапів постачання. Це стосується й інших документів, які повинні супроводжувати постачання відповідно до правових норм, умов договору або загальної практики, а відсутність такого документа або суттєві недоліки в його оформленні може ставити під сумнів реальний характер господарської операції, особливо з урахуванням інших обставин, які свідчать про її безтоварність [5].

У постанові від 27 грудня 2023 року у справі № 200/12015/21 Верховний Суд зазначив: «Документи, які передбачені Правилами № 363, у тому числі товарно-транспортна накладна, є документами, які підтверджують факт передавання, перевезення придбаних та/або продажу товарно-матеріальних цінностей (товару). Товарно-транспортна накладна призначена для обліку руху товарно-матеріальних цінностей та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Разом з тим, наявність первинних документів є обов'язковою, але не єдиною достатньою умовою для формування податкового кредиту, оскільки виконання зобов'язання за правочином зумовлює складання й інших документів» [6].

Сучасна практика ґрунтується на таких ключових положеннях: відсутність товарно-транспортної накладної не є безумовною підставою для визнання операції

нереальною; недоліки в її оформленні не мають самостійного вирішального значення; оцінка доказів повинна здійснюватися у їхній сукупності; пріоритет надається реальному економічному змісту операції; необхідно встановлювати фактичний рух активів, зміни майнового стану сторін та наявність ділової мети [7, 8].

Безперечно, товарно-транспортна накладна є важливим елементом у системі доказів, що підтверджують реальність господарської операції, оскільки вона фіксує: передачу товару від постачальника до перевізника; транспортування товару; прийняття товару покупцем. Однак, на нашу думку, товарно-транспортна накладна не є єдиним і беззаперечним доказом реальності операції з постачання товару, оскільки вона не є первинним документом, який підтверджує сам факт придбання і передачі товару.

За своєю природою, товарно-транспортна накладна призначена для обліку руху товарно-матеріальних цінностей та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Тобто транспортною документацією підтверджується операція з надання послуг перевезення вантажів, і, відповідно, саме для такого виду господарських операцій її наявність має фундаментальне значення.

Водночас у розрізі договорів постачання, товарно-транспортна накладна може бути додатковим підтвердженням реальності постачання у сукупності з іншими доказами (договір, видаткові накладні, акти приймання-передачі, розрахункові документи тощо), однак аж ніяк не єдиним свідченням факту її виконання.

Крім того, не можемо не погодитися з актуальною на сьогодні судовою практикою, що кожна господарська операція, яка ставиться під сумнів податковим органом, повинна аналізуватися на предмет таких обставин: чи відбувся рух активів та зміна у зобов'язаннях чи власному капіталі суб'єкта господарювання; чи відповідає операція економічному змісту господарської діяльності платника податку, чи підтверджується вона належним чином оформленими первинними документами та проведеними розрахунками. Окрім того, під час кожного аналізу потрібно керуватися основоположним принципом бухгалтерського обліку — «превалювання

сутності над формою», який передбачає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Таким чином, товарно-транспортна накладна, хоча і виконує важливу, але не самодостатню роль — вона підтверджує рух вантажу, тоді як повна доказова база реальності операції формується лише в сукупності з іншими первинними документами, платіжними документами та фактичними обставинами кожної конкретної справи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Постанова Верховного Суду від 11.09.2018 у справі № 804/4787/16. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/76493147> (дата звернення: 11.04.2026).
2. Постанова Верховного Суду від 30.09.2021 у справі № 826/12528/17. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/100010978> (дата звернення: 11.04.2026).
1. 3.Верховний Суд. Постанова від 06.10.2021 у справі № 120/847/20-а. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/100155842> (дата звернення: 11.04.2026).
3. Постанова Верховного Суду від 06.08.2021 у справі № 640/18984/18. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/98839840> (дата звернення: 11.04.2026).
4. Постанова Верховного Суду від 05.05.2023 у справі № 1340/5998/18. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/110678446> (дата звернення: 11.04.2026).
5. Постанова Верховного Суду від 27.12.2023 у справі № 200/12015/21. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/115982565> (дата звернення: 11.04.2026).
6. Постанова Верховного Суду від 19.02.2025 у справі № 420/11599/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125312771> (дата звернення: 11.04.2026).
7. Постанова Верховного Суду від 13.03.2026 у справі № 808/3386/17. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/134813639> (дата звернення: 11.04.2026).

Євген СМІЧОК,

доцент кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
доктор юридичних наук, доцент

Сергій БРОЯКОВ,

асистент кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
доктор філософії

ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ ВЕРХОВНОГО СУДУ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕХАНІЗМУ КОРИГУВАННЯ СИСТЕМНИХ ПРОБЛЕМ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Забезпечення єдності правозастосовної практики у сфері податкового адміністрування є однією з ключових передумов реалізації принципу правової визначеності. Правові позиції Верховного Суду, що набули ознак усталеності, об'єктивно виконують роль уніфікованого орієнтира. Однак практика свідчить, що такі позиції далеко не завжди адекватно імплементуються у поточну діяльність контролюючих органів. Подібні розбіжності породжують системні правозастосовні дисфункції. Нижче розглянемо циклічну проблему податкового адміністрування, що має у своїй основі фактичне нехтування позиціями Верховного Суду.

Так, стаття 181 ПК України встановлює, що обов'язок реєстрації платником ПДВ виникає у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V цього Кодексу, нарахована (сплачена) особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 грн без урахування ПДВ [1]. Попри чітко визначений

нормативний припис, у правозастосовній практиці склалася парадоксальна ситуація: на одну й ту саму норму існують два протилежних підходи – позиція Верховного Суду, з одного боку, і фактична практика контролюючих органів, з іншого. Метою цих тез є аналіз цієї правозастосовної суперечності та обґрунтування ролі правових позицій Верховного Суду як елемента механізму коригування системних проблем податкового адміністрування.

Сутність проблеми полягає у різному розумінні переліку операцій, що входять до розрахунку граничного обсягу 1 000 000 грн. У постанові від 27 жовтня 2023 року у справі № 520/19175/2020 КАС ВС сформулював такий правовий висновок:

«Для цілей реєстрації особи як платника ПДВ до загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів / послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V Податкового кодексу України, враховуються операції, які підлягають оподаткуванню за основною ставкою та операції, які підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою. Операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ та операції, звільнені від оподаткування ПДВ, згідно з розділом V Податкового кодексу України, для визначення необхідного обсягу постачання (1000000 грн) не враховуються» [2].

Ця правова позиція набула статусу усталеної. Це підтверджується, зокрема, ухвалою Верховного Суду від 26 січня 2026 року у справі № 480/1644/25, у якій під час перегляду рішень судів нижчих інстанцій Верховний Суд констатував послідовне застосування підходу, сформульованого у справі № 520/19175/2020, а також звернувся до приписів частини 5 статті 4 Закону України «Про доступ до судових рішень», що уповноважує суддів використовувати інформаційні ресурси Єдиного державного реєстру судових рішень для забезпечення єдності правозастосовної практики [3; 4].

Нормативним підґрунтям обов'язковості висновків Верховного Суду слугує частина 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», згідно з якою висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [5]. Це

положення не має декларативного характеру, а наділене цілком визначеним правозастосовним значенням, що підтверджується практикою Верховного Суду. У постанові від 02 листопада 2022 року у справі № 140/6115/21 наголошено на обов'язковості правових висновків (позицій) Верховного Суду:

«... обов'язковості правових висновків (позицій) Верховного Суду, які мають прецедентний характер та стосуються тлумачення законодавства, що здійснює Суд під час касаційного перегляду справи (відповідно до частин п'ятої та шостої статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» висновки щодо застосування норм права, викладені у постановях Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права; висновки щодо застосування норм права, викладені у постановях Верховного Суду, враховуються іншими судами при застосуванні таких норм права)» [6].

Попри наведене, фактичні дії контролюючих органів є протилежними. Контролюючий орган продовжує надавати платникам податків індивідуальні податкові консультації (далі — ІПК) та оприлюднювати в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР) роз'яснення, у яких відстоюється протилежна правова позиція: операції, звільнені від оподаткування ПДВ, нібито мають враховуватися під час обчислення граничного обсягу постачання у розмірі 1 000 000 грн. Тим самим контролюючий орган систематично нехтує імперативним правилом ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» [5], що підриває принципи правової визначеності та законності у сфері податкового адміністрування.

Аналіз цієї проблеми вимагає звернення до системних принципів податкового законодавства. Підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України закріплено принцип презумпції правомірності рішень платника податків [1]. У постанові КАС ВС від 19 квітня 2022 року у справі № 1.380.2019.005537 цьому принципу надано найвищий ступінь імперативності:

«Презумпція сформульована як принцип у статті 4 ПК України (пункт 4.1.4). Саме таким чином встановлено найвищий ступінь її імперативності.

Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши найвигідніший для себе з яких платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду. На додаток, наведеним положенням закону охоплюються не лише очікування платника, запровадженням у податковому законодавстві цієї презумпції як принципу (основної засади) накладається відповідний таким очікуванням обов'язок вибору визначеного нею варіанту поведінки і контролюючим органом, і судом. При цьому тягар доведення хибності (відсутності правових підстав) обраного платником варіанту поведінки покладається законом на контролюючий орган» [7].

Зазначена презумпція кореспондує практиці ЄСПЛ. У справі «Серков проти України» (заява № 39766/05, пункт 43) ЄСПЛ зазначив, що у разі неоднозначності у тлумаченні прав та обов'язків платника податків слід віддавати перевагу найбільш сприятливому тлумаченню національного законодавства [8]. Цю позицію Верховний Суд адаптував у постанові від 01 липня 2020 року у справі № 260/81/19 [9]. Згідно з ч. 1 ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», суди застосовують Конвенцію та практику Суду як джерело права, а ч. 5 ст. 19 цього Закону зобов'язує органи виконавчої влади забезпечувати систематичний контроль за дотриманням адміністративної практики, що відповідає Конвенції та практиці ЄСПЛ [10].

З урахуванням викладеного, ігнорування контролюючим органом правової позиції Верховного Суду створює системну проблему. По-перше, порушуються імперативні приписи ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» [5]. По-друге, платники податків, отримавши ІПК, що не відповідає правовим позиціям Верховного Суду, вимушені звертатися до адміністративних судів, що, з урахуванням права на нову ІПК на підставі рішення суду, призводить до затягування процесу податкового адміністрування та додаткових витрат. По-третє, здійснюється штучне додаткове навантаження на судову систему, яке могло б бути усунуте шляхом

приведення позиції контролюючого органу у відповідність із висновками Верховного Суду ще на стадії формування положень у базі ДПС ЗІР та висновків ІПК.

Отже, правові позиції Верховного Суду виконують функцію механізму коригування системних проблем податкового адміністрування, закладаючи єдиний правозастосовний стандарт, що, згідно з ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», є обов'язковим для контролюючих органів. Нехтування цим стандартом призводить до заперечування ІПК та зростання навантаження на судову систему.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.04.2026).
2. Постанова КАС ВС від 27.10.2023, справа № 520/19175/2020. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/114490754> (дата звернення: 28.04.2026).
3. Ухвала КАС ВС від 26.01.2026, справа № 480/1644/25. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/133576281> (дата звернення: 28.04.2026).
4. Про доступ до судових рішень : Закон України від 22.12.2005 № 3262-IV. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3262-15#Text> (дата звернення: 28.04.2026).
5. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення: 28.04.2026).
6. Постанова КАС ВС від 02.11.2022, справа № 140/6115/21. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/107090543> (дата звернення: 28.04.2026).
7. Постанова КАС ВС від 19.04.2022, справа № 1.380.2019.005537. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/104400856> (дата звернення: 28.04.2026).

8. Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України» від 07.07.2011, заява № 39766/05. URL:[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-105536%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-105536%22]}) (дата звернення: 28.04.2026).
9. Постанова КАС ВС від 01.07.2020, справа № 260/81/19. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/90458921> (дата звернення: 28.04.2026).
10. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 № 3477-IV. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text> (дата звернення: 28.04.2026).

Костянтин СМОЛОВ,

адвокат, арбітражний керуючий,

керуючий партнер Адвокатського об'єднання «БІЛІ КОМІРЦІ»

ЦІНА ДОГОВОРУ ТА ПУБЛІЧНИЙ ПОРЯДОК

Extremis malis extrema remedia або «Важкі часи вимагають важких рішень» (крилатий латинський вираз). Безумовно, складні рішення приймались Урядом в умовах повномасштабного вторгнення 24.02.2022.

Одним з таких рішень, мабуть, була постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178 «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану» (надалі – Постанова № 178) [1], яка, як випливає з її змісту, приймалась саме з метою здійснення заходів із забезпечення національної безпеки та оборони, відсічі та стримування збройної агресії Російської Федерації та відповідно до підпункту «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 ПК України [2].

Прийняття подібних нормативних актів ускладнює архітектуру податкового законодавства та відповідно й прийняття рішень платниками податків, презумпція правомірності яких хоча й закріплена в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, проте не гарантує відсутності зазіхань держави.

Тож не дивно, що постанова № 178 та її суперечливість ПК України породили цілий пласт спорів, пов'язаних з недійсністю правочинів щодо постачання, окрім іншого, пально-мастильних матеріалів Збройним Силам, Національній гвардії, Службі безпеки, Службі зовнішньої розвідки, іншим утвореним відповідно до законів військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, розвідувальним органам, Міністерству оборони тощо.

Фактично у розгляданій постанові № 178 була закладена бомба сповільненої дії, пов'язана з формуванням та визначенням платником податків договірної ціни.

Ця ситуація, до речі, також виявляє міжгалузевий характер господарських відносин, в яких, з одного боку, господарські операції створюють права та обов'язки безпосередньо їх учасників, а з іншого боку, завжди мають певні податкові наслідки.

Велика Палата Верховного Суду в постанові від 01.06.2021 у справі № 910/12876/19 (провадження № 12-94гс20) сформувала позицію (п. 7.9-7.10), за змістом якої свобода договору як одна з принципових засад цивільного законодавства є межею законодавчого втручання у приватні відносини сторін. Сторони не можуть врегулювати свої відносини (визначити взаємні права та обов'язки) у спосіб, який суперечить наявному публічному порядку, порушує положення Конституції України, не відповідає загальним засадам цивільного законодавства, передбаченим статтею 3 ЦК України, які обмежують свободу договору (справедливість, добросовісність, розумність). Домовленість сторін договору про врегулювання своїх відносин всупереч чинним у законодавстві обмеженням не спричиняє встановлення відповідного права та/або обов'язку, як і його зміни та припинення [3].

Ця правова позиція надалі підтримана й об'єднаною палатою Касаційного господарського суду в постанові від 03.11.2023 у справі № 910/13599/21 [4].

При цьому варто зауважити, що проблема включення податку на додану вартість (надалі – ПДВ) в договірну ціну не є новою в правозастосовній практиці.

Так, зокрема, в постанові від 03.12.2021 у справі № 910/12764/20 (п. 8.13, 8.17.) об'єднана палата Касаційного господарського суду, вирішуючи питання визнання недійсним правочину в частині включення ПДВ до договірної ціни у зв'язку зі звільненням від оподаткування ПДВ на підставі постанови Кабінету Міністрів України, дійшла висновку, що за своєю правовою сутністю ПДВ є часткою новоствореної вартості та сплачується покупцем (замовником послуг). Але хоча ПДВ й включається до ціни товару, однак не є умовою про ціну в розумінні цивільного та господарського законодавства, оскільки не може встановлюватися (погоджуватися чи змінюватися) сторонами за домовленістю, тобто у договірному порядку [5].

Цей правозастосовчий підхід надалі знайшов своє відображення в багатьох інших схожих категоріях справ. Прикладом можуть слугувати постанови Верховного Суду від 14.08.2024 у справі № 910/16625/23 [6], від 15.01.2026 у справі № 912/761/25 [7] та інших.

Аналіз Єдиного реєстру судових рішень свідчить, що цей підхід не оминув і розглядувану вище категорію спорів, пов'язаних з визнанням недійсним договору в частині включення ПДВ до договірної ціни у зв'язку зі звільненням від оподаткування ПДВ на підставі постанови № 178.

Прикладом можуть слугувати постанови Верховного Суду від 14.11.2023 у справі № 910/2416/23 [8], від 23.05.2024 у справі № 911/1870/23 [9], від 28.05.2024 у справі № 910/12151/23 [10], від 07.08.2024 у справі № 916/2914/23 [11], від 10.08.2024 у справі № 922/4055/23 [12], від 12.09.2024 у справі № 916/2677/23 [13], від 17.09.2024 у справі № 915/1377/23 [14], від 18.09.2024 у справі № 916/3864/23 [15], від 24.10.2024 у справі № 914/2694/23 [16], від 13.11.2024 у справі № 911/23/24 [17], від 19.12.2024 у справі № 910/20125/23 [18], від 20.01.2025 у справі № 910/10759/24 [19], від 22.01.2025 у справі № 908/2672/23 [20], від 11.02.2025 у справі № 910/14481/23 [21], від 20.02.2025 у справі № 910/15474/23 [22], від 26.02.2025 у справі № 910/8235/24 [23], від 27.03.2025 у справі № 914/2947/23 [24], від 10.04.2025 у справі № 910/15473/23 [25], від 01.05.2025 у справі № 911/2483/23 [26], від 06.05.2025 у справі № 910/15124/23 [27], від 22.07.2025 у справі № 925/696/24 [28].

В усіх наведених справах Верховний Суд дійшов висновку про те, що ПДВ не міг бути включений в ціну товару, з огляду на що відповідні договори в частині формування ціни визнавались недійсними з посиланням на ст. 203, 217 ЦК України, а суми сплаченого в ціні товару ПДВ стягувались як безпідставно набуте майно за ст. 1212 ЦК України.

Як ремарка, ч. 1 ст. 203 ЦК України визначає як одну з вимог, додержання якої є необхідним для чинності правочину, те, що зміст правочину не може суперечити цьому Кодексу, іншим актам цивільного законодавства, а також інтересам держави й

суспільства, його моральним засадам. Проте вимоги щодо дотримання під час вчинення правочину публічного порядку містяться в ч. 1 ст. 228 ЦК України.

Проте Верховний Суд у вказаних справах обмежився твердженням про те, що формування договірної ціни відбулось з порушенням приписів ПК та постанови № 178, оскільки не тільки Постановою №178 визначено нульову ставку ПДВ для відповідних операцій, але й це нібито передбачено підпунктом «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 ПК України, а включення до ціни договору ПДВ, враховуючи, що замовником товару за договором виступає військова частина, суперечить постанові № 178, яка прийнята відповідно до підпункту «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 ПК України, що є підставою для визнання недійсним пункту договору в цій частині.

Однак таке мотивування дозволяє поставити під сумнів принцип *jura novit curia*, оскільки за слушним зауваженням М. П. Кучерявенка, постанова № 178 фактично збільшила коло контрагентів платника податку (суб'єктів), при постачанні товарів яким потрібно застосовувати нульову ставку податку на додану вартість при здійсненні операції з постачання товарів, а крім того, було змінено дію норми у просторі через поширення її додатково на територію України, в результаті чого було фактично змінено базу оподаткування податком на додану вартість через зміну фізичного та вартісного характерного виразу об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [29, с. 235].

Тому в цьому аспекті дуже спірним виглядає висновок Верховного Суду, викладений в постановях від 13.11.2024 у справі № 911/23/24 (п. 64, 66) [17], від 11.02.2025 у справі № 910/14481/23 (п. 74) [21] та від 06.05.2025 у справі № 910/15124/23 [27], про те, що постанова № 178 не встановлює нових елементів ПДВ та не вносить зміни до вже чинних, що визначені підпунктом «г» підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 ПК України, а тому не суперечить ст. 4, 37 ПК України.

Таким чином, суди, застосовуючи постанovu № 178, мали не просто обмежитись посиланням на те, що даний нормативний акт прийнято на виконання підпункту «г»

підпункту 195.1.2 пункту 195.1 статті 195 ПК України, а надати, з огляду на приписи ч. 7 ст. 11 ГПК України, оцінку цьому нормативному акту в контексті його відповідності чи невідповідності ПК України як нормативному акту вищої юридичної сили.

Водночас висновок Верховного Суду, викладений в постанові від 22.01.2025 у справі № 908/2672/23 (п. 5.11.-5.13) [20] та від 10.04.2025 у справі № 910/15473/23 (п. 98-99) [25], про те, що ПК України містить лише загальні засади податкового регулювання, зокрема передбачає умови застосування нульової ставки ПДВ до певних операцій, а постанова № 178 деталізує механізм реалізації відповідних положень ПК України, зокрема визначає порядок їх практичного застосування для забезпечення належного правозастосування та досягнення цілей податкового регулювання, а тому не суперечить положенням ПК України, а навпаки, забезпечує їх ефективну імплементацію в частині особливостей застосування ПДВ у період воєнного стану, свідчить про повне нерозуміння специфіки податково-правового регулювання елементів окремих видів податків.

Окремо слід звернути увагу на те, що ця постанова № 178 стала об'єктом судового перегляду в Київському окружному адміністративному суді, який за результатом судового розгляду ухвалив рішення від 06.04.2026 у справі № 320/3550/25 [30] про відмову у задоволенні позову Громадської спілки «Асоціація правової підтримки бізнесу» про визнання цієї постанови протиправною та нечинною, яке наразі не набрало законної сили.

Замість висновку, залишаючи за дужками не менш дискусійне питання щодо юрисдикції наведеної категорії спорів у світлі постанови Великої Палати Верховного Суду від 08.05.2025 у справі № 420/12471/22, автор вважає доречним згадати принцип «належного урядування» (good governance), що відображений у рішенні ЄСПЛ від 20.10.2011 у справі «Рисовський проти України», та поставити риторичне питання, чи може позиція держави бути добропорядною, коли держава, з одного боку, укладаючи договір постачання з умовами про ціну, сплачуючи договірну ціну та ПДВ в її складі, погоджується із взятими на себе зобов'язаннями, а з іншого боку, звертається до суду з вимогою про стягнення ПДВ, сплаченого в ціні товару, як

безпідставно набутого майна. Видається, що така поведінка має ознаки суперечливої, якщо розглядати її крізь призму доктрини *venire contra factum proprium* (заборони суперечливої поведінки), та не відповідає засадам добросовісності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2022 № 178. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/178-2022-%D0%BF> (дата звернення: 27.04.2026).
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 27.04.2026).
3. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01.06.2021 у справі № 910/12876/19 (провадження № 12-94гс20). *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/98524309> (дата звернення: 27.04.2026).
4. Постанова Об'єднаної палати Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 03.11.2023 у справі № 910/13599/21. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/115373482> (дата звернення: 27.04.2026).
5. Постанова Об'єднаної палати Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду від 03.12.2021 у справі № 910/12764/20. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/101753923> (дата звернення: 27.04.2026).
6. Постанова Верховного Суду від 14.08.2024 у справі № 910/16625/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/121047371> (дата звернення: 27.04.2026).
7. Постанова Верховного Суду від 15.01.2026 у справі № 912/761/25. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/133348369> (дата звернення: 27.04.2026).
8. Постанова Верховного Суду від 14.11.2023 у справі № 910/2416/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/115030985> (дата звернення: 27.04.2026).
9. Постанова Верховного Суду від 23.05.2024 у справі № 911/1870/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/119227362> (дата звернення: 27.04.2026).

10. Постанова Верховного Суду від 28.05.2024 у справі № 910/12151/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/119416919> (дата звернення: 27.04.2026).
11. Постанова Верховного Суду від 07.08.2024 у справі № 916/2914/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/120939898> (дата звернення: 27.04.2026).
12. Постанова Верховного Суду від 10.08.2024 у справі № 922/4055/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/121660691> (дата звернення: 27.04.2026).
13. Постанова Верховного Суду від 12.09.2024 у справі № 916/2677/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/121620964> (дата звернення: 27.04.2026).
14. Постанова Верховного Суду від 17.09.2024 у справі № 915/1377/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/121858839> (дата звернення: 27.04.2026).
15. Постанова Верховного Суду від 18.09.2024 у справі № 916/3864/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/121753647> (дата звернення: 27.04.2026).
16. Постанова Верховного Суду від 24.10.2024 у справі № 914/2694/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/122569202> (дата звернення: 27.04.2026).
17. Постанова Верховного Суду від 13.11.2024 у справі № 911/23/24. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/123081639> (дата звернення: 27.04.2026).
18. Постанова Верховного Суду від 19.12.2024 у справі № 910/20125/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/124069519> (дата звернення: 27.04.2026).
19. Постанова Верховного Суду від 20.01.2025 у справі № 910/10759/24. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/124591434> (дата звернення: 27.04.2026).
20. Постанова Верховного Суду від 22.01.2025 у справі № 908/2672/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/124687736> (дата звернення: 27.04.2026).
21. Постанова Верховного Суду від 11.02.2025 у справі № 910/14481/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125158644> (дата звернення: 27.04.2026).
22. Постанова Верховного Суду від 20.02.2025 у справі № 910/15474/23. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125356063> (дата звернення: 27.04.2026).
23. Постанова Верховного Суду від 26.02.2025 у справі № 910/8235/24. *ЄДРСР*.
URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/125461427> (дата звернення: 27.04.2026).

24. Постанова Верховного Суду від 27.03.2025 у справі № 914/2947/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126258881> (дата звернення: 27.04.2026).
25. Постанова Верховного Суду від 10.04.2025 у справі № 910/15473/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/126569255> (дата звернення: 27.04.2026).
26. Постанова Верховного Суду від 01.05.2025 у справі № 911/2483/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/127050142> (дата звернення: 27.04.2026).
27. Постанова Верховного Суду від 06.05.2025 у справі № 910/15124/23. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/127393729> (дата звернення: 27.04.2026).
28. Постанова Верховного Суду від 22.07.2025 у справі № 925/696/24. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/129088459> (дата звернення: 27.04.2026).
29. Кучерявенко М. П. Деякі аспекти застосування нульової ставки податку на додану вартість у період дії воєнного стану. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2024. Вип. 47. С. 231–244. URL:<https://dbmsjournal.com/2024-47/> (дата звернення: 27.04.2026).
30. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 06.04.2026 у справі № 320/3550/25. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/135493790> (дата звернення: 27.04.2026).

Ірина СТОРОЖУК,

професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова,
кандидат юридичних наук, професор

БАЛАНС МІЖ ВІДКРИТІСТЮ ТА БЕЗПЕКОЮ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ ПІД ЧАС ВІЙНИ

Актуальність теми визначається сучасними викликами, з якими стикається держава у воєнний період. Під час воєнного стану державні фінанси стають стратегічним ресурсом, доступ до якого потребує обмеження через безпекові ризики. Безпека вимагає обмеження доступу до інформації, яка може бути використана противником (наприклад, розподіл оборонного фінансування, закупівлі озброєння, логістичні витрати). Відкритість також може створювати ризики для безпеки держави, а саме детальна інформація про бюджетні надходження та видатки може бути використана ворогом для планування кібератак, економічного тиску чи диверсій.

Водночас прозорість фінансових потоків забезпечує підтримку громадськості, контроль ефективності та протидію корупції. Відкритість державних фінансів є ключовим чинником прозорості, підзвітності та довіри суспільства до органів влади. Громадяни, міжнародні партнери та інвестори потребують вірогідної інформації про використання ресурсів, особливо під час війни, коли ефективність фінансового управління безпосередньо впливає на обороноздатність і життєзабезпечення населення.

Тому розробка механізмів, які здатні одночасно забезпечити відкритість фінансової звітності та захист критично важливої інформації, є надзвичайно складним завданням для державної політики, фінансового права та системи управління.

Відкритість державних фінансів передбачає систематичну публікацію бюджетної інформації, фінансових звітів та даних про державні видатки, що забезпечує прозорість бюджетного процесу, підзвітність органів влади та можливість громадського контролю. В Україні вже діють спеціальні інструменти відкритих даних, такі як портал E-Data [1], який дозволяє відстежувати рух бюджетних коштів, договори та транзакції, а також інші системи, що сприяють максимальній відкритості фінансових процесів.

Однак з огляду на небезпеку надмірної відкритості інформації існують відомості, до прикладу, про розподіл оборонного фінансування, закупівлю озброєння, логістичні витрати чи суми, що спрямовуються на стратегічні потреби, доступ до яких обмежено. У багатьох країнах ці питання вирішуються шляхом застосування практики «чорного бюджету» або закритих статей витрат, які не підлягають публічному розголошенню саме з міркувань національної безпеки – це стосується не тільки оборонних контрактів, але й діяльності спецслужб чи контррозвідки [2].

Ефективним інструментом досягнення балансу між прозорістю та безпекою державних фінансів є структурування відкритих даних, що дозволяє зберігати доступність суспільно важливої інформації, не розкриваючи при цьому відомостей, що можуть завдати шкоди національним інтересам держави. Водночас у період війни структурування відкритих даних повинно поєднуватися з механізмами селективного обмеження доступу до інформації, що може становити загрозу національній безпеці. Це означає, що публічні фінансові дані можуть надаватися в узагальненому або агрегованому вигляді, без деталізації, яка могла б розкрити чутливу інформацію.

З початку повномасштабного вторгнення обмеження доступу до бюджетних даних стало виправданим кроком для національної безпеки й включало кілька базових дій. По-перше, було засекречено інформацію про конкретні місця, обсяги закупівель оборонного призначення та деталі фінансування оборонного сектора, щоб уникнути розкриття оборонних спроможностей. По-друге, було обмежено доступ до публічних реєстрів та звітів про виконання бюджету, які могли б надати інформацію про критичну інфраструктуру або логістику. По-третє, було запроваджено механізми

прямого укладання договорів для нагальних оборонних потреб [3], що зменшує прозорість, але пришвидшує забезпечення армії.

Використання цифрових платформ із різними рівнями доступу є одним із ключових механізмів забезпечення балансу між прозорістю та безпекою державних фінансів, особливо в умовах воєнного стану. Сучасні інформаційні технології дозволяють органам державної влади впроваджувати багаторівневі системи доступу до фінансової інформації, що дає можливість одночасно забезпечувати відкритість бюджетних даних для суспільства та обмежувати доступ до відомостей, які можуть становити загрозу для національної безпеки.

У такій системі інформаційні ресурси функціонують за принципом диференційованого доступу. Зокрема, частина даних публікується у відкритому доступі для громадян та громадських організацій, що сприяє прозорості бюджетного процесу та громадському контролю. Прикладом є використання державних цифрових платформ, таких як E-Data, яка забезпечує доступ до інформації про використання публічних коштів, або Prozorro, що дозволяє відстежувати державні закупівлі. Такі системи сприяють формуванню відкритого фінансового середовища та підвищенню підзвітності органів влади перед суспільством [4].

Водночас частина фінансових даних може надаватися з обмеженим доступом – лише для уповноважених органів державної влади, контрольних інституцій або міжнародних партнерів, які беруть участь у фінансуванні певних програм. До цієї категорії можуть належати деталізовані бюджетні звіти, внутрішня фінансова документація чи інформація про стратегічні напрями використання коштів. Такий формат доступу дозволяє зберігати необхідний рівень прозорості для контролюючих суб'єктів, не розкриваючи чутливу інформацію широкому загалу [5].

Нарешті, певні дані можуть належати до закритого рівня, коли доступ до інформації повністю обмежується через ризики для національної безпеки. Йдеться, зокрема, про відомості щодо фінансування оборонних програм, закупівлі озброєння, логістичного забезпечення військових операцій або витрат спеціальних служб.

У таких випадках доступ до інформації мають лише визначені державні органи та посадові особи відповідно до законодавства про державну таємницю [6].

Отже, використання цифрових платформ із багаторівневою системою доступу до інформації дозволяє сформувати гнучкий механізм управління фінансовими даними, який забезпечує поєднання принципів відкритості, підзвітності та безпеки, закладаючи принцип «цільової відкритості» та надаючи доступ до інформації лише тим, хто має легітимний інтерес.

Принцип «цільової відкритості» дає можливість балансувати на межі необхідності захищати дані про оборону та обов'язку забезпечувати прозорість для міжнародних партнерів і українського суспільства, адаптуючись до умов воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Державна установа «Відкриті публічні фінанси». URL:<https://www.publicfinance.gov.ua/> (дата звернення: 18.03.2026).
2. Gellman B., Miller G. 'Black budget' summary details U.S. spy network's successes, failures and objectives. *The Washington Post*. 2013. URL:https://www.washingtonpost.com/world/national-security/black-budget-summary-details-us-spy-networks-successes-failures-and-objectives/2013/08/29/7e57bb78-10ab-11e3-8cdd-bcdc09410972_story.html (retrieved october 22, 2018).
3. Деякі питання здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 11.11.2022 № 1275. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1275-2022-%D0%BF> (дата звернення: 28.04.2026).
4. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL:<https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 28.04.2026).
5. International Monetary Fund. Fiscal Transparency Handbook. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2019. URL:<https://www.fsb.org/2019/01/fiscal-transparency-code/> (дата звернення: 28.04.2026).

6. OECD. Government at a glance 2021. Paris: OECD Publishing, 2021. URL:<https://doi.org/10.1787/1c258f55-en> (дата звернення: 28.04.2026).

Лариса ТРОФІМОВА,

суддя Черкаського окружного адміністративного суду,

кандидат юридичних наук, доцент,

старший науковий співробітник

ПУБЛІЧНІ ФІНАНСИ ЯК ЗАПОРУКА ВІДНОВЛЕННЯ РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

Загальновідомо, що у вересні 2015 року в межах 70-ї сесії Генеральної Асамблеї ООН підсумковим документом Саміту «Перетворення нашого світу: порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року» визначені 17 Цілей Сталого Розвитку та 169 завдань. Завдання національного розвитку, індикатори для моніторингу їх виконання та цільові орієнтири для досягнення відображено в Національній доповіді «Цілі сталого розвитку: Україна» [1], проте військова агресія змінила пріоритети від мирної розбудови ринкових інститутів довоєнного періоду (прийняття Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України) на гнучкий режим адаптації публічних фінансів. Відбувся перерозподіл коштів для захисту суверенітету за наявного боргового тягаря у державному бюджеті, з урахуванням зміни податкової адреси платників податків, запровадження військового збору, спрямування податку з доходів фізичних осіб з місцевих бюджетів до державного задля оборони, оцінки індивідуального підтвердження неможливості сплати податків через бойові дії у контексті публічного фінансового інтересу забезпечення добробуту та гідності людини.

Дослідники державотворення вважають, що «протягом років незалежності соціальна політика України так і не сформувалася як цілісна, комплексна стратегія; вона фактично підмінена нагромадженням різноманітних видів слабо обґрунтованих і непідкріплених можливостей бюджетного фінансування виплат, пільг, субсидій тощо» [2, с. 3], однак управління публічними фінансами потребує креативності реагування на зміни демографічної ситуації та міграційних процесів,

урахування висновків наукових досліджень та аналітичних звітів, вивчення динаміки зростання кількості справ у судах через колізії нормативно-правових актів.

У Національній стратегії доходів до 2030 року зазначено, що із початку повномасштабного вторгнення немає жодної галузі в країні, яка б прямо або опосередковано не зазнала втрат від агресії російської федерації. ДПС уклала міжнародний договір про надання послуг з розробки об'єкта інтелектуальної власності (BigData TP). Потребують врегулювання практичні аспекти з огляду на розвиток світової практики щодо імплементації Дії 14 Плану BEPS, зокрема на досвід країн ЄС [3]. Правове регулювання публічних фінансів в Україні в умовах дії режиму воєнного стану потребує врахування історичного вітчизняного та міжнародного досвіду з метою трансформування публічної фінансової політики із вчасним запровадженням пільг в оподаткуванні, застосування гнучких бюджетних процедур під час залучення зовнішнього і внутрішнього фінансування та ефективних механізмів аналізу та ревізії наповнення бюджету, зменшення надмірного навантаження на суди (з переглядом повноважень контролюючих органів щодо стягнення безспірного податкового боргу у позасудовій процедурі; встановлення фільтрів у контексті прийнятності необґрунтованих адміністративних позовів за наявних висновків Верховного Суду у контексті застосування адміністративними органами частини 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», ч. 4 ст. 6 Закону України «Про адміністративну процедуру») задля забезпечення якості здійснення судочинства у розумний строк.

У п. 4 вступу до Висновку № 11 (2008) КРЕС щодо якості судових рішень зазначається, що суддівська незалежність повинна розглядатися як право громадян. У п. 7 вступу до Висновку № 11 (2008) вказано, що метою судового рішення є не тільки вирішення певного спору через надання сторонам юридичної визначеності, а часто також установлення судової практики, що може запобігати виникненню інших спорів та забезпечити суспільну гармонію [4]. Оскільки умови ефективності правової норми визначаються досконалістю законів і практикою правозастосування у поєднанні з особливостями активно-позитивної (пасивно-негативної) поведінки суб'єктів

правовідносин, їх правосвідомістю та прагненням до правопорядку, то особливо у період дії режиму воєнного стану усі покликані проявляти обачність та обізнаність, запобігаючи маніпулюванню свідомістю та введенням в оману, зокрема, щодо чутливих тем стосовно близьких та сплати податків за результатом здійснення господарської діяльності на тимчасово окупованих територіях, що оцінюється не лише у межах кримінального переслідування за колабораційну діяльність або пособництво державі-агресору, але й під час перевірки статусу платника ПДВ та перевірки причин неподання публічної звітності чи під час розв'язання питання про застосування (незастосування) санкцій за несплату податків, ЄСВ, військового збору роботодавцем як податковим агентом і страхувальником.

Велика Палата Верховного Суду у справі № 812/292/18 вказує на те, що подання сертифіката Торгово-промислової палати України як умови для звільнення від штрафу та/або пені за несвоєчасне та/або не в повному обсязі нарахування, обчислення чи сплату єдиного внеску є необґрунтованою вимогою з боку органу доходів та зборів [5].

Відповідно до ст. 286, ст. 288, п. 10 підрозділу 8, п. 69.14, п. 69.15, п. 69.16 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України [6] перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією, визначається у встановленому Кабінетом Міністрів України порядку. Згідно з п. 26 підрозділу 10 розділу XX Кодексу [6] термін «тимчасово окупована територія» для цілей цього пункту вживається у значенні, визначеному в Законі України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» [7]. За приписами ч. 2 ст. 13 Закону [7] здійснення господарської діяльності особами, місцеперебування (місцем проживання) яких є тимчасово окупована територія, дозволяється *виключно після зміни їхньої податкової адреси* на іншу територію України. Як передбачено ч. 9 ст. 13 Закону [7] на товари, вироблені на тимчасово окупованій території, не може бути виданий сертифікат українського походження.

Відповідно до статті 7 Закону України «Про основи національної безпеки України» інформаційною безпекою є, зокрема, захищеність України від намагань маніпулювати суспільною свідомістю, у тому числі шляхом поширення неправдивої, неповної або упередженої інформації [8]. У вироку у справі № 484/1273/23 (набрання законної сили 18.04.2023) зазначено [9]: ОСОБА_3 умисно став розповсюджувати публічні деструктивні заклики. Встановлені висловлювання про напрямки деокупації: податки сплачуватимуться за місцем розташування виробничих потужностей, а не за місцем юридичної реєстрації.

Верховний Суд у справі № 820/1864/17 висновок: добросовісний платник податків зобов'язаний забезпечити отримання ним кореспонденції за адресою місцеперебування, що зазначена в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [10].

У справі № 580/982/26 суд перевіряв обґрунтованість неможливості подання звітності з ПДВ, зміну податкової адреси, врахування суми від'ємного значення (1 976 973 грн) за січень 2022 року у зменшення донарахованої суми заниженого податкового зобов'язання до сплати до бюджету за лютий 2022 року у сумі 5 993 291 грн у зв'язку з неподанням податкової декларації за наявної реалізації сільгосппродукції на адресу контрагентів [11].

Відповідно до пункту 13.5 статті 13 Кодексу [6] для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування.

У рішенні у справі № 580/13437/25 суд встановив, що Комісія не отримувала від позивачки повідомлень про взаємодію через електронний кабінет платника податків, тому кореспонденція правомірно була скерована за відомою податковою адресою, за якою позивачка перебувала на обліку на час здійснення перевірки про отримані доходи з 21.04.2010 до 04.07.2025 [12].

Оскільки ст. 45 Кодексу [6] визначає податкову адресу, що є передумовою обліку платників податків у контексті планування заходів на відновлення регіонів та запорукою подальшого оптимального розподілу публічних фінансів, то в умовах дії режиму воєнного стану з урахуванням статусу ВПО, безвізового режиму що діє, у контексті особливостей ст. 13 Кодексу [6], доцільно до п. 45.1 Кодексу [6] внести зміни: податковою адресою платника податків – фізичної особи визнається місце її проживання, про яке *особа повідомляє адміністративні органи* та за яким береться на облік як платник податків у контролюючому органі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цілі сталого розвитку та Україна. URL:<https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/cili-stalogo-rozvitku-ta-ukrayina> (дата звернення 14.04.2026).
2. Основні напрями оптимізації системи соціального захисту в Україні: аналіт. доп. / О. О. Кочемировська, О. М. Пищуліна. Київ: НІСД, 2012. 88 с.
3. Національна стратегія доходів до 2030 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р. URL:<https://mof.gov.ua/storage/files.pdf> (дата звернення 14.04.2026).
4. Висновок № 11 (2008) Консультативної ради європейських суддів до уваги Комітету Міністрів Ради Європи щодо якості судових рішень. URL:https://court.gov.ua/userfiles/visn_11_2008.pdf (дата звернення 14.04.2026).
5. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 06 листопада 2018 року у справі № 812/292/18. *ЄДРСР*. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136> (дата звернення 14.04.2026).
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 14.04.2026).

7. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України: Закон України від 15 квітня 2014 року № 1207-VII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18> (дата звернення 14.04.2026).
8. Про основи національної безпеки України: Закон України від 19 червня 2003 року № 964-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/964-15> (дата звернення 14.04.2026).
9. Вирок Первомайського міськрайонного суду Миколаївської області від 17 березня 2023 року у справі № 484/1273/23. *ЄДРСР.* URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/109619409> (дата звернення 14.04.2026).
10. Постанова КАС ВС від 09 жовтня 2018 року у справі № 820/1864/17. *ЄДРСР.* URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/77025721> (дата звернення 14.04.2026).
11. Рішення Черкаського окружного адміністративного суду від 24 березня 2026 року у справі № 580/982/26. *ЄДРСР.* URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/135431500> (дата звернення 14.04.2026).
12. Рішення Черкаського окружного адміністративного суду від 24 березня 2026 року у справі № 580/13437/25. *ЄДРСР.* URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/135433373> (дата звернення 14.04.2026).

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

IX Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Публічні фінанси в умовах війни: особливості правового регулювання та правозастосування»

IX Міжнародна науково-практична конференція «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Публічні фінанси в умовах війни: особливості правового регулювання та правозастосування», проведена за участю суддів Верховного Суду, представників наукової спільноти, органів державної влади, міжнародних інституцій та правничої професії, стала важливою платформою для фахового обговорення актуальних проблем функціонування системи публічних фінансів в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення України.

Історичний контекст розвитку публічних фінансів України в умовах війни, висвітлений у доповідях, присвячених періоду Національно-визвольної війни Богдана Хмельницького, Гетьманщини та добі Української революції 1917–1921 років, показує, що формування фінансової системи української державності традиційно відбувалося в умовах воєнно-політичних викликів та боротьби за суверенітет. Учасники конференції зауважили, що вже в період Гетьманщини були закладені основи автономного публічно-фінансового управління, пов'язаного із забезпеченням військових потреб, збором податків, організацією митної справи та утриманням козацького війська. Водночас у добу Української революції 1917–1921 років становлення інституцій публічних фінансів супроводжувалося потребою одночасного забезпечення обороноздатності держави, формування національної бюджетної системи та пошуку джерел фінансування в умовах політичної нестабільності й зовнішньої агресії. Зазначений історичний досвід підтверджує, що ефективність функціонування системи публічних фінансів є однією з ключових передумов збереження державності, забезпечення суспільної стійкості та реалізації публічної влади в умовах війни.

Учасники конференції вказали, що повномасштабна збройна агресія проти України зумовила глибоку трансформацію механізмів правового регулювання публічних фінансів, системи оподаткування, бюджетного процесу, міжбюджетних відносин та адміністративного судочинства. В умовах війни держава вимушена забезпечувати належний баланс між потребами оборони, фінансовою стійкістю держави, соціальними гарантіями та потребою дотримання прав і законних інтересів платників податків.

У процесі наукової дискусії було констатовано, що сучасне правове регулювання публічних фінансів України характеризується високим рівнем динамічності, фрагментарністю окремих законодавчих змін та посиленням ролі судової практики у забезпеченні єдності правозастосування. Особливого значення набуває діяльність адміністративних судів, які в умовах воєнного стану виконують функцію забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами, здійснюють контроль за дискреційними повноваженнями органів державної влади та сприяють формуванню правової визначеності.

Учасники конференції дійшли висновку, що трансформація системи публічних фінансів України у період війни відбувається під впливом як внутрішніх, так і міжнародно-правових чинників. Український державний бюджет дедалі більше функціонує не лише як інструмент внутрішньої фінансової політики, а і як елемент міжнародної системи фінансової стабілізації, пов'язаної з механізмами міжнародної допомоги, післявоєнного відновлення та європейської інтеграції.

Особливу увагу учасники конференції приділили міжнародному досвіду правового регулювання публічних фінансів в умовах війни та післявоєнного відновлення. Було зацентовано, що інтеграція України до європейського правового простору потребує послідовної імплементації міжнародних стандартів фінансової прозорості, підзвітності, протидії корупції, запобігання легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, а також удосконалення механізмів судового контролю в галузі публічних фінансів.

Учасники конференції підтримали важливість подальшої гармонізації українського законодавства з правом Європейського Союзу, зокрема в галузі податкового адміністрування, регулювання податку на додану вартість, цифровізації податкових процедур, трансфертного ціноутворення та міжнародного обміну податковою інформацією. Водночас було уточнено, що адаптація законодавства України до стандартів Європейського Союзу має здійснюватися з урахуванням особливостей функціонування держави в умовах воєнного стану та важливості забезпечення фіскальної стійкості.

У процесі обговорення питань еволюції правового регулювання оподаткування в Україні в умовах воєнного стану учасники конференції відзначили, що податкова політика держави зазнала декількох концептуальних трансформацій: від ліберальної моделі податкового регулювання на початковому етапі війни до моделі фіскальної консолідації, спрямованої на забезпечення стабільних бюджетних надходжень для потреб оборони та функціонування держави.

Було зазначено, що значна кількість змін до податкового законодавства та недостатня узгодженість окремих правових механізмів створюють ризики для правової визначеності, стабільності податкової системи та передбачуваності правозастосування. Учасники конференції констатували важливість забезпечення системності податкових реформ, їх належного наукового обґрунтування та узгодження з принципами верховенства права, правової визначеності та пропорційності.

Окрему увагу було приділено проблематиці застосування форс-мажорних обставин у податкових правовідносинах. Учасники конференції відзначили, що воєнний стан істотно ускладнив можливість своєчасного виконання платниками податкових обов'язків, а тому судова практика має забезпечувати індивідуальний та пропорційний підхід до оцінки таких обставин.

Було підтримано підхід, відповідно до якого принцип пропорційності повинен стати одним із ключових орієнтирів під час вирішення податкових спорів в умовах війни. Судова аргументація у справах щодо форс-мажору має враховувати баланс між

потребою в забезпеченні надходжень до бюджету та реальними можливостями платників податків виконувати свої обов'язки в умовах бойових дій, тимчасової окупації територій, руйнування інфраструктури або інших наслідків війни.

Учасники конференції також відзначили важливість використання практики Суду ЄС та ЄСПЛ як орієнтирів для гармонійного тлумачення національного законодавства та забезпечення європейських стандартів правозастосування.

Значний інтерес викликали питання функціонування місцевих фінансів та співвідношення принципів субсидіарності й воєнного централізму. Учасники конференції констатували, що в умовах війни держава об'єктивно змушена посилювати централізацію фінансових ресурсів для забезпечення обороноздатності та макрофінансової стабільності. Водночас надмірна централізація може негативно впливати на фінансову автономію територіальних громад, ефективність місцевого самоврядування та спроможність громад забезпечувати базові потреби населення.

У цьому контексті учасники конференції наголосили на важливості дотримання міжнародних стандартів місцевого самоврядування, закріплених у Європейській хартії місцевого самоврядування, а також на важливості забезпечення належного рівня фінансової автономії територіальних громад у процесі післявоєнного відновлення України.

Під час роботи конференції було окремо акцентовано на питаннях цифровізації податкового адміністрування та використання сучасних інформаційних технологій в галузі публічних фінансів. Учасники конференції підтримали доцільність подальшого розвитку цифрових сервісів, автоматизації адміністративних процедур, впровадження електронного документообігу та використання інструментів штучного інтелекту в галузі податкового адміністрування.

Водночас було наголошено, що цифровізація повинна супроводжуватися належними гарантіями захисту прав платників податків, інформаційної безпеки та судового контролю за автоматизованими процедурами прийняття рішень.

Учасники конференції відзначили актуальність проблематики судового розгляду спорів щодо реєстрації податкових накладних, визначення строків у

податкових правовідносинах, застосування фінансової відповідальності в умовах війни, а також доказування у податкових та митних спорах.

Було констатовано, що практика застосування законодавства в галузі публічних фінансів потребує подальшого уніфікованого підходу, вироблення сталої судової практики та забезпечення належного рівня правової визначеності для всіх учасників правовідносин.

За результатами обговорення учасники конференції рекомендують:

- продовжити системне вдосконалення законодавства в галузі публічних фінансів з урахуванням викликів воєнного стану, потреб післявоєнного відновлення та європейської інтеграції України;
- забезпечити стабільність і передбачуваність податкового законодавства шляхом мінімізації фрагментарних та несистемних змін до ПК України;
- під час підготовки змін до законодавства в галузі публічних фінансів враховувати принципи верховенства права, правової визначеності, пропорційності, рівності та справедливості;
- удосконалити механізми правового регулювання форс-мажорних обставин у податкових правовідносинах, забезпечивши чіткі та передбачувані критерії їх підтвердження й застосування;
- сприяти формуванню сталої та єдиної судової практики щодо застосування законодавства в галузі публічних фінансів в умовах воєнного стану;
- посилити роль адміністративного судочинства як механізму забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами в галузі оподаткування та публічних фінансів;
- забезпечити подальшу гармонізацію національного законодавства із правом Європейського Союзу та міжнародними стандартами в галузі публічних фінансів;
- у процесі імплементації європейських стандартів враховувати особливості функціонування України в умовах воєнного стану та важливість забезпечення належного рівня фінансової стійкості держави;

- продовжити вдосконалення механізмів міжбюджетних відносин з метою забезпечення фінансової спроможності територіальних громад та дотримання принципу субсидіарності;
- забезпечити належний баланс між централізацією фінансових ресурсів для потреб оборони та фінансовою автономією місцевого самоврядування;
- сприяти розвитку механізмів громадського контролю та прозорості використання бюджетних коштів, зокрема міжнародної фінансової допомоги;
- продовжити розвиток цифровізації податкового адміністрування та бюджетних процедур із забезпеченням належних гарантій захисту прав людини та інформаційної безпеки;
- удосконалити правове регулювання використання автоматизованих систем та інструментів штучного інтелекту в галузі податкового адміністрування;
- забезпечити належний рівень судового контролю за дискреційними повноваженнями контролюючих органів;
- розвивати наукові дослідження в галузі публічних фінансів, адміністративної юстиції та податкового права з урахуванням сучасних викликів воєнного часу;
- поглиблювати співпрацю між судовою владою, науковою спільнотою, органами державної влади та міжнародними партнерами у питаннях розвитку системи публічних фінансів та адміністративного судочинства;
- використовувати міжнародний досвід післявоєнного відновлення держав для формування ефективної моделі фінансової стабілізації та відбудови України;
- сприяти впровадженню сучасних стандартів фінансового управління, підзвітності та ефективного використання публічних ресурсів;
- забезпечити належне нормативне та інституційне підґрунтя для післявоєнного відновлення України на засадах верховенства права, прозорості та фінансової стійкості;
- рекомендувати продовження проведення науково-практичних заходів, присвячених проблематиці публічних фінансів, адміністративної юстиції та правозастосування в умовах воєнного стану.

Учасники конференції висловили переконання, що результати проведеної наукової дискусії сприятимуть подальшому розвитку правової доктрини, удосконаленню законодавства та формуванню єдиної та сталої практики застосування законодавства в галузі публічних фінансів в умовах війни та післявоєнного відновлення України.

Конференція підтвердила важливість консолідації зусиль судової влади, наукової спільноти, органів державної влади, міжнародних організацій та громадянського суспільства для забезпечення ефективного функціонування системи публічних фінансів, захисту прав людини, зміцнення фінансової безпеки держави та утвердження принципу верховенства права в Україні.

Наукове видання

IX МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ
«АДМІНІСТРАТИВНА ЮСТИЦІЯ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ»

ПУБЛІЧНІ ФІНАНСИ В УМОВАХ ВІЙНИ:
ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ТА ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ
(м. Київ, 2–3 липня 2026 року)

Збірник тез доповідей

Підписано до друку 22.06.2026. Гарнітура Muller. Формат 60х90 1/16.

Папір офсетний. Друк цифровий.

Обл.-вид. арк. 11,2. Наклад 200 прим.

Видавництво Видавництво ТОВ «Новік-прінт»

02121, м. Київ, вул. Колекторна, 30.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців,
виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції суб'єктів видавничої справи
серія ДК № 7572 від 25.01.2022 р.

Стежте за нами онлайн:



<https://supreme.court.gov.ua/>



fb.com/supremecourt.ua



t.me/supremecourtua