

СИСТЕМНА ПРИРОДА ПРИНЦИПУ ЮРИДИЧНОЇ (ПРАВОВОЇ) ВИЗНАЧЕНОСТІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

УДК 347.7

DOI <https://doi.org/10.32782/ehrlichsjournal-2025-12.02>

АНТОН ДУТЧАК

аспірант кафедри публічного права

Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, Україна

ORCID: 0009-0006-6247-9733

Анотація. У статті на основі вітчизняних та зарубіжних джерел, насамперед нормативних актів, доктринальних підходів Венеційської комісії, прецедентної судової практики Європейського суду з прав людини, спеціального рішення Конституційного Суду України, постанов Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, досліджується системна природа принципу правової (юридичної) визначеності податкового права загалом та особливостей її прояву в Україні в умовах воєнного стану.

Метою дослідження є з'ясування системних властивостей цього принципу, головно функцій та значення такого його системоутворюючого елемента, як мета принципу юридичної (правової) визначеності податкового права. В епіцентрі дослідження перебуває вирішення таких його завдань: розкриття сенсу розуміння системної природи принципу юридичної визначеності податкового права європейською традицією правопізнання; аналіз особливостей розуміння сенсу цього принципу в українській доктрині податкового права в умовах воєнного стану.

Автором одержано такі основні наукові результати: податкове право, згідно з його природою, є процесуальною системою. Звідси і принцип юридичної визначеності податкового права не може мати іншу природу, ніж податкове право загалом. Згідно з європейською традицією податкового права, сенс принципу юридичної визначеності податкового права втілений у його меті – пошуку балансу публічного інтересу суспільства та приватного інтересу платника податків щодо приватної власності останнього. В Україні в умовах воєнного стану аналогічне розуміння принципу юридичної визначеності податкового права поділяють вітчизняний законодавець, КАС ВС та частина представників наукової доктрини податкового права. Конституційний Суд України ототожнює принцип юридичної визначеності податкового права із законодавчою засадою його стабільності. Це є новим викликом принципу стабільності податкового права України, що очікує на його вирішення в умовах воєнного стану.

Ключові слова: податкове право; принцип податкового права; системна природа податкового права; юридична визначеність податкового права; мета податкового права; новий офіційний стандарт розуміння конституційності податкового закону в Україні.

SYSTEMIC NATURE OF THE PRINCIPLE OF LEGAL CERTAINTY OF TAX LAW

UDC 347.7

DOI <https://doi.org/10.32782/ehrlichsjournal-2025-12.02>

ANTON DUTCHAK

Postgraduate Student at the Department of Public Law

Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Ukraine

ORCID: 0009-0006-6247-9733

Abstract. The article examines the systemic nature of the principle of legal certainty of tax law in general and the specifics of its manifestation in Ukraine under martial law, based on domestic and foreign sources, primarily, regulations, doctrinal approaches of the Venice Commission, case law of the European Court of Human Rights, a special decision of the Constitutional Court of Ukraine, and resolutions of the Administrative Court of Cassation of the Supreme Court.

The purpose of the study is to clarify the systemic properties of this principle, mainly the functions and significance of its backbone element, namely, the purpose of the principle of legal (juridical) certainty of tax law. The study focuses on the following tasks: to reveal the meaning of the understanding of the systemic

nature of the principle of legal certainty of tax law by the European tradition of law cognition; to analyze the peculiarities of understanding the meaning of this principle in the Ukrainian tax law doctrine under martial law.

The author has obtained the following main scientific results: tax law is a procedural system by its nature. Hence, the principle of legal certainty of tax law cannot have a different nature than tax law as a whole. According to the European tradition of tax law, the meaning of the principle of legal certainty of tax law is embodied in its purpose – to find a balance between the public interest of society and the private interest of the taxpayer in respect of the latter's private property. In Ukraine, under martial law, a similar understanding of the principle of legal certainty of tax law is shared by the national legislator, the Administrative Court of Cassation of the Supreme Court and some representatives of the scientific doctrine of tax law. The Constitutional Court of Ukraine identifies the principle of legal certainty of tax law with the legislative basis of its stability. This is a new challenge to the principle of stability of tax law of Ukraine, which awaits its resolution under martial law.

Key words: tax law; principle of tax law; systemic nature of tax law; legal certainty of tax law; purpose of tax law; new official standard for understanding the constitutionality of tax law in Ukraine.

Постановка проблеми. Одним із безспірних досягнень більшості правових доктрин другої половини ХХ ст. – першої половини ХХІ ст. є визнання ними системної природи права. Щоправда, змістові тлумачення цього явища ними містять надзвичайно широкий діапазон підходів, до протилежних включно. Найочевидніше це демонструють антропосоціокультурний та позитивістський підходи до розуміння природи права. У вітчизняній доктрині податкового права їх найяскравіше уособлюють Руслана Гаврилюк [1] та Микола Кучерявенко [2]. Представники першого підходу розуміють феномен системності права як його внутрішню якість, а для представників другого підходу він є привнесеним у позитивне право іззовні.

Найбільш концентровано та очевидно системність права втілена у мегапринципі верховенства права. Зокрема, це довели автори доповідей Венеційської комісії «Верховенство права», схваленої Комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26 березня 2011 р.) [3, с. 168–184], та «Мірило правовладдя», схваленої на її 106-му пленарному засіданні (Венеція, 11–12 березня 2016 р.) [4]. У кожній з них було резонно зауважено (у першій як вельми вірогідне припущення, а в другій – як безсумнівне судження), що характеристика, яку надав верховенству права Том Бінгем, якнайкращим чином охоплює його істотні елементи, тобто репрезентує його як систему [5]. Це стало можливим тому, як дійшли переконливого висновку Петро Пацурківський та Руслана Гаврилюк, що концепція правовладдя (верховенства права) Т. Бінгема «не тільки неупереджено, дохідливо і системно розкриває їх складники, а й ключові джерела, дає змогу збагнути їх не як застигли, раз і назавжди привнесені кимось іззовні цінності, а навпаки, демонструє людиномірний характер, контекстуальність цих джерел, що увібрали у себе динаміку та діалектику всіх історичних епох, крізь які цим явищам права (доктрині і принципу верховенства права – *А.Д.*) випало пройти» [6, с. 43].

Українська версія розуміння системної природи мегапринципу верховенства права заново осмислена і підготовлена в рамках спеціального дослідження, проведеного під керівництвом М.І. Козюбри експертами «Центру дослідження проблем верховенства права та його втілення в національну практику України Національного університету «Києво-Могилянська академія» за підтримки проєкту Офісу Ради Європи в Україні «Підтримка конституційних і правових реформ, конституційне правосуддя та допомога Верховній Раді у проведенні реформ, спрямованих на підвищення її ефективності», до загальних елементів принципу верховенства права додала «елемент домірності (пропорційності), який є істотно важливим для юридичної практики» [7, с. 6] і жодним чином не піддає сумніву системну природу мегапринципу верховенства права.

Не є винятком із ряду системи елементів мегапринципу верховенства права і такий його складник, як принцип правової (юридичної) визначеності. Він, як зазначають У.Б. Андрусів та С.С. Федик, «є структурною частиною верховенства права» [8, с. 19] і цим самим допомагає глибше збагнути його системну природу загалом, а також системність окремих якісно виокремлених пластів права. Близькі світоглядно та методологічно до вищезазначеного підходу щодо розуміння сенсу принципу правової (юридичної) визначеності і погляди щодо цього феномену С.П. Погребняка [9].

Принцип правової (юридичної) визначеності як явище загалом, а також його дію у сфері податкового права України вивчали також І.І. Бабін, Я.О. Берназюк, Л.О. Гапанюк, Д.О. Гетманцев, А.Й. Іванський, Ю.А. Коваль, Є.А. Курілов, І.Ю. Ліщина, Л.А. Луць, О.В. Любкіна, Д.В. Махия, А.О. Монаєнко,

Ю.І. Ракович, О.В. Савінова, С.Б. Цебенко, І.Г. Шукалєєва, О.Г. Ярема та інші. Водночас системна природа принципу правової (юридичної) визначеності податкового права як спеціальний предмет пізнання ними не аналізувалася.

Метою цього дослідження є осмислення системної природи принципу юридичної (правової) визначеності податкового права України. Це має велике теоретичне і особливо практичне значення для здійснення податкової політики держави в умовах воєнного стану, коли турбулентність правової системи «зашкалює». Зокрема, передбачається вирішення таких завдань дослідження: розкрити сенс розуміння системної природи принципу юридичної визначеності податкового права європейською традицією правопізнання; проаналізувати особливості розуміння принципу юридичної визначеності податкового права у вітчизняній доктрині податкового права в умовах воєнного часу.

За **методологічну основу дослідження** вибрано антропосоціокультурний підхід, передусім його методи системного та структурно-функціонального аналізу.

Виклад основних результатів дослідження.

1. *Розуміння системної природи принципу юридичної визначеності податкового права в європейській традиції правопізнання.* Аналіз відповідних джерел європейського податкового права переконує, що витoki цього розуміння його дослідники зазвичай пов'язують з Адамом Смітом. Він у своєму трактаті-бестселері «Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй» висловив геніальне припущення щодо системності податку і податкового права, яке згодом як практично, так і теоретично повністю підтвердилось.

Зокрема, А. Сміт серед так званих *загальних положень* щодо податків і податкового права першим сформулював таке: «Піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності і сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням і захистом держави» [10, с. 505]. Саме у цьому А. Сміт вбачав *мету податкового права*. Три наступні його загальні положення є похідними від першого і стосуються таких аспектів принципу визначеності податкового права: «2. Податок, що його зобов'язана сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це має бути зрозумілим і чітким для платника і будь-якої іншої особи...» [10, с. 505–506]; «3. Кожен податок слід стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити...» [10, с. 506]; «4. Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував з кипень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці» [10, с. 506]. Ретельне дотримання цих правил, як зазначав А. Сміт, робить податки для тих, хто їх сплачує, ознакою не рабства, а свободи.

Саме таке системне розуміння принципу юридичної визначеності податкового права, як переконує аналіз спеціальної правничої літератури, було успадковане та творчо примножене і наступною європейською пізнавальною традицією щодо осмислення природи визначеності податкового права [11, с. 5]. Воно сягає сучасного наукового дискурсу з цієї проблематики [12, с. 30]. Хоча в усвідомленні системоутворюючих чинників цього явища, точніше кажучи, у формулюванні його мети та в матеріальному змісті принципу юридичної визначеності податкового права, погляди сучасної європейської доктрини податкового права пройшли помітну еволюцію.

До прикладу, досліджуючи сучасне податкове право Європейського Союзу як цінність, П.С. Пацурківський зробив цікаве спостереження: «Специфіка принципу правової визначеності у податковому праві (ЄС) зумовлена такими його властивостями, як інструментальне призначення цього пласту правової матерії для активного втручання з його допомогою суб'єктів публічного права у відносини власності й у міру свободи приватного власника повноправно здійснювати усі свої повноваження щодо неї, постійність і масовість (тотальність) застосування податкового права, пряма причетність до його здійснення звичайних (пересічних) громадян-платників податків, особливий зв'язок цього права з публічними благами і приватними потребами та рядом інших» [13, с. 92].

Принагідно зазначимо, що П.С. Пацурківський виявив ще одну особливість європейського розуміння принципу правової визначеності в європейській традиції правопізнання, а саме що воно є субстантивним проявом більш широкої *властивості розумності* податкового права ЄС [13, с. 92]. Нині в Україні в такому ж світоглядному і методологічному ключі тлумачить принцип юридичної визначеності податкового права – як вияв його розумності – П.П. Пацурківський [14; 15].

Особливо вагомий вплив у новітній період європейської історії на формування системного розуміння природи принципу юридичної визначеності податкового права справили Європейська конвенція з прав людини і основоположних свобод (далі – ЄКПЛ) та прецедентна судова практика ЄСПЛ. Зокрема, ЄКПЛ містить у собі парадигмальну матрицю цього розуміння. Вона викладена у статті 1 Першого протоколу до ЄКПЛ:

«Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом або загальними принципами міжнародного права, – йдеться у ній. – Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які, на її думку, є необхідними для здійснення контролю за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів» [16].

Тобто у цій статті буквально йдеться про досягнення балансу публічного інтересу суспільства і приватного інтересу платника податків щодо міри їх свободи стосовно приватної власності останнього. Як зазначив ЄСПЛ у своєму рішенні у справі *Sporrong and Lönroth v. Sweden*, «пошук цього балансу притаманний Конвенції загалом...» [17]. Рішень ЄСПЛ цього роду нараховується багато. Одним з їх яскравих прикладів щодо балансування публічного та приватного інтересів у податковому праві може бути рішення ЄСПЛ у справі «Бежаніч та Башкарад проти Хорватії» (*Bežanić and Baškarad v. Croatia*). Згідно з фабулою справи заявники, кожен окремо, купили квартири в якості приватного житла для себе та своєї сім'ї та зареєструвалися в них. За загальним правилом покупець нерухомості у Хорватії зобов'язаний сплатити податок. Проте це правило містило виключення: якщо нерухомість купувалася вперше громадянином держави для задоволення власних житлових потреб і не відчужувалася впродовж перших п'яти років після її придбання, то податок таким власником не сплачувався повністю (за наявності деяких додаткових обставин) або сплачувався у меншому розмірі. Принагідно зазначимо, що, згідно із законодавством Хорватії, придбання житла індивідом вперше розцінюється як задоволення публічного інтересу.

Перший із заявників до місцевого податкового органу був звільнений від оподаткування за придбання квартири повністю, оскільки він дотримався вимог відповідного законодавства, а іншому, який змінив адресу свого проживання через два роки після придбання квартири, відповідним податковим органом було повідомлено про скасування рішення щодо звільнення його від сплати податку в повному обсязі та про його обов'язок сплатити повну суму податку. Тоді цей заявник звернувся зі скаргою до ЄСПЛ на непередбачуваність, на його думку, хорватського податкового законодавства, а його заяву підтримав і перший з набувачів квартир. ЄСПЛ, розглядаючи спір у вищезазначеній справі платників податку з державою, взяв до уваги той факт, що шляхом звільнення від сплати цього податку Хорватська держава мала на меті допомогти особам у придбанні ними їхнього першого житла і визначила умови такого звільнення цього житла від оподаткування. Тобто ЄСПЛ розглянув передбачуваність Хорватського податкового закону (його юридичну визначеність) через тлумачення мети цього закону як його системоутворюючого начала [18].

Це типовий підхід ЄСПЛ до вирішення податкових спорів. Чимало його рішень у цій сфері проаналізував Іван Ліщина [19; 20]. Він переконливо продемонстрував, що ЄСПЛ послідовно тлумачить природу системності принципу юридичної визначеності податкового права за допомогою наявності в ньому чітко вираженої мети як ключового системоутворюючого чинника. В європейській традиції правопізнання мету податкового права зазвичай прийнято вбачати в пошуку та підтримці балансу публічного інтересу суспільства і приватного інтересу платника податків щодо приватної власності останнього, у врівноваженні міри свободи кожного з них щодо цієї власності. Правова (юридична) визначеність податкового права як його принцип у європейській доктрині не асоціюється з якоюсь окремо взятою та абсолютизованою його властивістю чи ознакою.

2. *Особливості розуміння принципу юридичної визначеності податкового права його українською доктриною в умовах воєнного стану.* В якості методологічного ключа до розкриття цього питання ми вважаємо за необхідне скористуватися основними положеннями та висновками статті Р.О. Гаврилюк та П.С. Папурківського «Дискусійні питання юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану» [21]. Вона нині є чи не єдиним спеціальним ґрунтовним дослідженням з позицій

антропосоціокультурного підходу проблематики юридичної визначеності податкового права України загалом в умовах воєнного стану.

Зокрема, вищезазначені автори дійшли, на нашу думку, обґрунтованого висновку, що в умовах воєнного стану сталися парадигмальні зміни в царині юридичної визначеності податкового права [21, с. 22]. Ці зміни стосуються, продемонстрували вони, як широкого (змістового загалом), так і спеціально-юридичного сенсів цього терміна [21, с. 22]. Квінтесенцію перших, як дійшли висновку Р.О. Гаврилюк та П.С. Пацурківський, являє собою лібералізація податкового права України [21, с. 22]. «Вона стала по суті, – на їхню думку, – неоголошеною революцією в оподаткуванні» [21, с. 22]. Не менш евристично багатообіцяючий і наступний висновок цих авторів: «У вузькому (спеціальному) розумінні терміна юридична визначеність податкового права України в умовах воєнного стану проявилася в застосуванні до її вимірів як основоположного ціннісного критерію принципу балансу приватних і публічних інтересів у соціумі» [21, с. 22]. Ці висновки Р.О. Гаврилюк та П.С. Пацурківського, як видно із назви їхньої статті, стали результатом осмислення ними так званого «воєнного» податкового права України. Між ним і довоєнним податковим правом України існує чітка демаркаційна лінія, що не могло не позначитися на його теоретичному осмисленні.

Вважаємо за необхідне зазначити, що концептуально нове сприйняття феномену визначеності податкового права України в умовах воєнного стану виявилось характерним широкому вітчизняному науковому загалу, більше того, українському законодавцю, іншим творцям податкової доктрини України, за окремими винятками, про що йтиметься пізніше. Так, Верховна Рада України уже в одному з перших своїх податкових законів № 2118-IX від 3 березня 2022 р., ухваленому в умовах воєнного стану, кардинально змінила власне розуміння принципу визначеності податкового права. Це знайшло свій конкретний прояв у включенні нею у податкове право нової категорії *відсутність у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок*, а також у започаткуванні нею таких ціннісно нових підходів у податковій політиці, як *лібералізація податкового права України та розширення повноважень органів виконавчої влади держави в реалізації податкового права* [22]. Як зазначили П.С. Пацурківський та Р.О. Гаврилюк, це стало наслідком того, що в умовах російсько-української війни ключовий приватний інтерес платника податків та публічний інтерес суспільства у податковій сфері повністю співпали: цим інтересом «стала потреба забезпечення для кожного жителя України, Українського народу загалом та Української держави зокрема реальної безпеки, їхнього права на життя і гідність» [23, с. 11]. Вищезазначена спільна потреба всіх суб'єктів податкового права стала водночас *системоутворюючою метою* податкового права України на увесь період воєнного стану.

Цей принципово новий підхід до формування податкового права вітчизняний законодавець всебічно розширив і конкретизував у його наступних податкових законах воєнного періоду № 2120-IX від 15.03.2022 р. [24] та № 2142-IX від 24.03.2022 р. [25]. У цих законах було завершено формування в основному *воєнної матриці* податкового права [26]. Вона залишається його системоутворюючим началом впродовж усього періоду російсько-української війни. Якщо згідно з цивільною матрицею податкового права України мета платників податків та мета публічного суб'єкта зазвичай кардинально відрізнялися [26, с. 107], то згідно з воєнною матрицею податкового права їхні цілі в основному співпали.

Кардинальної трансформації зазнало розуміння та тлумачення феномену системності податкового права Касаційним адміністративним судом (далі – КАС) Верховного Суду в умовах воєнного стану. Щоб наочно переконатися в цьому, наведемо декілька його правових позицій стосовно вищезазначеної проблеми, які містяться в його рішеннях у справах з податкових спорів довоєнного періоду. Так, Судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів фіскального характеру КАС ВС у її рішеннях у справах від 09.12.2019 р. № 826/3644/17, від 17.03.2021 р. № 816/846/16, від 09.06.2021 р. № 814/1751/16 та в деяких інших принцип юридичної визначеності податкового права ототожнювала із пунктом 4.1.9 «стабільність» ч. 4.1 ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України. Цей пункт, зокрема, вимагає, що «зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [27].

Це було ні що інше, як підміна явища юридичної *визначеності* податкового права його *стабільністю*. Адже згідно з етимологією та семантикою сучасної української мови *стабільність* та

визначеність є різними термінами, що мають різний зміст. Світоглядні та методологічні витoki такої підміни, на нашу думку, укорінені в пануванні в українській доктрині податкового права юридичного позитивізму, а також в елементаристському, а не системному типі мислення КАС ВС, у набутій традиції розуміння права.

Екзистенційна природа російсько-української війни змусила кардинально змінитися більшість суб'єктів права України, зокрема, переосмислити справжню природу юридичної визначності податкового права. Ця зміна для КАС ВС проявилася в тому, що він уже у своєму рішенні у справі № 816/687/16 від 19.04.2022 р. обґрунтував парадигмально протилежну правову позицію щодо розуміння ним природи принципу юридичної визначності податкового права. На нашу думку, особливої уваги заслуговує аргументація КАС ВС своєї нової правової позиції. До неї Суд підійшов широко та системно. Він, зокрема, резонно зазначив, що юридичні приписи підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4, до яких традиційно вдалися суди першої і апеляційної інстанцій в обґрунтуванні їхніх рішень у цьому спорі, не забороняють застосування до його вирішення також інших норм ПКУ, а саме п. 252 ст. 52 Кодексу, який закріпив змінені ставки рентної плати за користування надрами і вони набули чинності з першого січня 2015 р. [28].

Суд також взяв до уваги наявність у вітчизняного законодавця легітимної мети у разі здійснення ним відступу від засади стабільності податкового законодавства держави, який було вчинено ним під час ухвалення Закону України № 71-VIII. Із пояснювальної записки до цього Закону, як зазначив КАС ВС, витікає, що законодавець виходив при цьому також із принципів загальності оподаткування, його соціальної справедливості та фіскальної мети [28]. Суд резюмував у підсумку, що законодавець цим підходом не порушив Конституції України та дотримався принципу пропорційності втручання (балансування публічного та приватного інтересів) держави в право приватної власності платника податку [28].

У контексті нашого дослідження на особливу увагу заслуговує остаточний вердикт КАС. Його квінтесенція полягає в тому, що правової колізії між запровадженням державою нової правової норми ПКУ пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року, і принципом стабільності податкового законодавства немає, адже останній, як і будь-який інший із принципів податкового законодавства, щоразу повинен розглядатися у системному взаємозв'язку з іншими його принципами, тому що податкове право є системою. КАС ВС наголосив: «Така норма не могла б застосовуватись лише тоді, якщо б вона суперечила принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном» [28].

По суті світоглядно та методологічно протилежну позицію зайняв у аналогічному спорі (тільки щодо іншого припису все того ж податкового Закону України № 71-VIII від 28 грудня 2014 р.) платника податку та контролюючого органу в особі держави Конституційний Суд України. Зокрема, йдеться про рішення Другого Сенату КСУ у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого положення другого абзацу пп. 14.1.212 п. 14.1. ст. 14 ПКУ у редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII у справі № 3-14/2024 (28/24) від 21.01.2025 р. № 3-р(П)/2025 [29].

У конституційній скарзі ТОВ «Геомакс-Ресурс» наполягало на неконституційності окремого припису «товарів, зазначених у підпункті 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 цього кодексу» Закону України № 71-VIII. КСУ визнав вищезазначений припис неконституційним де-юре тому, що він нібито «суперечить частині першій статті 8, частинам першій, третій статті 42, частині першій статті 57 Конституції України» [29]. Цією езопівською мовою, яка навіть найретельнішому читачу не надто прояснює справжню правову позицію КСУ, він приховав від першого погляду свою справжню позицію, яку сформулював також закамуюльовано, проте незрівнянно зрозуміліше: «у разі, якщо законодавче регулювання запроваджує нові вимоги, що погіршуватимуть правове становище певного кола осіб, *законодавець повинен передбачити достатній перехідний період (розумний часовий проміжок) із моменту опублікування закону до набрання ним чинності (початку його застосування)* (виділено мною. – Д.А.), протягом якого заінтересовані особи мали б можливість підготуватися до виконання вимог, установлених новим законодавчим регулюванням» [29].

Ще прозоріше КСУ декларує своє розуміння правової визначності податкового права у такому положенні його вищезазначеного рішення: «*Законодавець має знайти належний баланс між частою*

змінюю закону і визначеністю податкових норм для платників податків...» [29] (виділено мною. – Д.А.). Тобто підхід КСУ до розуміння природи принципу юридичної визначеності податкового права по суті не зазнав в умовах воєнного стану жодних змін, залишився суто позитивістським, продовженням елементаристського, а не системного мислення. КСУ не уявив мети податкового права в балансуванні приватного інтересу платника податків та публічного інтересу суспільства. В будь-якому випадку він про це не заявив.

Раціональне пояснення такому аргументативному підходу Конституційного Суду України до тлумачення природи принципу юридичної визначеності податкового права, на нашу думку, дав П.П. Пацурківський. Зокрема, зазначив, що він є наслідком домінування формально-догматичного підходу КСУ в його аргументативній практиці [30, с. 66]. Цей підхід, продовжує автор, «має обмежені можливості, оскільки він зорієнтований головним чином на текст Конституції та її зовнішню систематику» [30, с. 66]. Ми цілком поділяємо і такий висновок П.П. Пацурківського: «Для адекватного виявлення та ефективного захисту Конституції України в усій повноті її положень, конструкцій, принципів та цінностей назріла необхідність світоглядного та методологічного повороту КСУ в його аргументативній діяльності до «юриспруденції цінностей» [30, с. 66].

Водночас пояснення причин вищевикладеного тлумачення Конституційним Судом України принципу юридичної визначеності податкового права не змінюють його реальних наслідків для правової системи України. Адже згідно із Законом України «Про Конституційний Суд України» тільки йому належить повноваження офіційного тлумачення Конституції України [31]. Тому правова позиція КСУ, вироблена та оприлюднена ним за підсумками розгляду конституційної скарги ТОВ «Геомакс-Ресурс», є по суті новим офіційним стандартом розуміння конституційності податкового закону в Україні, таким же критерієм його правової визначеності. Цей стандарт прив'язаний, як було нами продемонстровано вище, до *принципу стабільності* податкового законодавства.

На нашу думку, цей стандарт по суті втягує Україну у новий етап юридичної невизначеності її податкового права. По-перше, він не враховує наразі ключову особливість податкового права України, зумовлену воєнним станом у державі. Цей стан природно невизначеність податкового права як процесуальної реальності посилює в геометричній прогресії ще більш мінливим перебігом усієї сукупності чинників воєнного стану. По-друге, він перебуває у прямому ціннісному конфлікті з європейським розумінням принципу юридичної визначеності податкового права як органічної системи, зумовленої балансуванням публічного інтересу суспільства та приватного інтересу платника податків щодо приватної власності останнього, а вступ України в ЄС є для нас безальтернативною перспективою. По-третє, отождолення юридичної визначеності податкового права із його стабільністю також суперечить податковій політиці України в умовах воєнного стану, новітній судовій практиці КАС ВС, значною мірою науковій доктрині України цього періоду. Як мовиться, новий історичний виклик розумінню юридичної визначеності податкового права України кинуте, з'явилася потреба знайти адекватну відповідь на нього.

Висновки. Податкове право, згідно з його природою, є процесуальною системою. Звідси і принцип юридичної визначеності податкового права не може мати іншу природу, ніж податкове право загалом. Згідно з європейською традицією податкового права сенс принципу юридичної визначеності податкового права втілений у його меті – пошуку балансу публічного інтересу суспільства та приватного інтересу платника податків щодо приватної власності останнього. В Україні в умовах воєнного стану аналогічне розуміння принципу юридичної визначеності податкового права поділяють вітчизняний законодавець, КАС ВС та частина представників наукової доктрини податкового права. Конституційний Суд України отождолює принцип юридичної визначеності податкового права із законодавчою засадою його стабільності. Це є новим викликом принципу стабільності податкового права України, що очікує на його вирішення в умовах воєнного стану.

REFERENCES

1. Havrylyuk, R. O. (2014). The nature of tax law: anthroposociocultural approach: Monograph. Chernivtsi: Chernivtsi National University, 636 c.
2. Kucheryavko, M. P. (2008). Tax law of Ukraine: Academic course: Textbook. Kyiv: All-Ukrainian Association of Publishers 'Legal Unity', 701 c.
3. The Rule of Law. Report adopted by the Venice Commission at its 86th Plenary Session (Venice, 25–26 March 2011) on the basis of comments provided by: Mr Peter Van Dijk (Commissioner, Netherlands), Ms Greta Galler

- (Commissioner, Switzerland), Mr Geoffrey Jowell (Commissioner, United Kingdom) and Mr Koarlo Tuori (Commissioner, Finland). *Law of Ukraine*. 2011. № 10. C. 168–184.
4. The Rule of Law. Adopted by the Venice Commission at its 106th plenary session (Venice, 11–12 March 2016). Approved by the Committee of Ministers (at the level of their deputies) at the 1263rd meeting (6–7 September 2016). Approved by the Congress of Local and Regional Authorities of the Council of Europe at its 31st session (19–21 October 2016). Commentary. Glossary. / Translated from English by Serhiy Holovaty. Strasbourg, 18 March 2016, Study No. 711/2013. 164 c.
 5. Bingham, Tom. (2024). The Rule of Law. / Translated from English and edited by S. Holovaty. Kyiv: USAID, 256 c.
 6. Patskurkivskyy, P., Havrylyuk, R. (2024). Sources of The Rule of Law according to the concept of Tom Bingham. *Law of Ukraine*. № 8. C. 31–45.
 7. Rule of law. Checklist at the national level: case of Ukraine / edited by M. Kozyubra, compilers and commentators: V. Wenger, A. Zayets, E. Zverev, M. Kozyubra, Y. Matveeva, O. Tseliev; Centre for Research on the Rule of Law and its Implementation in the National Practice of Ukraine, National University of Kyiv-Mohyla Academy. Kyiv, 2020. 144 c.
 8. Andrusiv, U. B., Fedyk, S. E. (2019). Elements of the principle of legal certainty. *Journal of Kyiv University of Law*. № 1. C. 19–25.
 9. Pohrebniak, S. P. (2020). Legal positions of the Supreme Court in the context of the rule of law and constitutionalism. Kyiv. Vite. 240 c.
 10. Smith, A. (2001). The Welfare of Nations. An Inquiry into the Nature and Causes of the Welfare of Nations. / Translated by O. Vasyliiev, M. Mezhevikina, A. Malivskiy. Kyiv: Port-Royal, 722 c.
 11. Baker, P. (2001). Taxation and Human Rights. *GITS Review*. № 1. P. 3–25.
 12. Baker, P. (2000). Taxation and the European Convention on Human Rights. *British Tax Review*. № 4. P. 21–47.
 13. Patskurkivskyy, P. S. (2024). Philosophy of EU tax law as a value. In the book: Tax law of the European Union as a value: a collective monograph / R. O. Havrylyuk, P. S. Patskurkivskyy, V. V. Khokhulyak and others; edited by R. O. Havrylyuk. Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University. P. 19–165.
 14. Patskurkivskyy, P. P. (2021). Legal nature of the evaluative concepts of ‘fairness’, ‘good faith’ and ‘reasonableness’ in the Tax Code of Ukraine. *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series ‘Law’*. Issue 67. Uzhhorod. P. 79–88.
 15. Patskurkivskyy, P. P. (2023). Fairness and reasonableness of the tax law of Ukraine under martial law. *Private and public law*. № 3. P. 69–75.
 16. Protocol to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of 20 March 1952. Retrieved from: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535#Text.
 17. Case of Sporrong and Lönnroth V. Sweden (Application no. 7151/75; 7152/75), 23 September 1982. Retrieved from: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-57580%22%7D>.
 18. Case of Bežanić and Baškarad v. Croatia (Applications nos. 16140/15 and 13322/16). 19 May 2022. Retrieved from: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-217260%22%7D>.
 19. Lishchyna, I. (2020). Interference with property rights by fiscal measures. Approaches and practice of the European Court of Human Rights. *Law of Ukraine*. № 5. P. 207–234.
 20. Lishchyna, I. (2020). Interference with property rights by fiscal measures. Approaches and practice of the European Court of Human Rights. *Law of Ukraine*. № 6. C. 210–233.
 21. Havrylyuk, R. O., Patskurkivskyy, P. S. (2023). Discussion issues of legal certainty of the tax law of Ukraine under martial law. *Yurydychna Ukraina*. № 10. C. 22–30.
 22. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine on Peculiarities of Taxation and Reporting during the Period of Martial Law: Law of Ukraine of 3 March 2022, No. 2118-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>.
 23. Patskurkivskyy, P., Havrylyuk, R. (2022). Russia’s war against Ukraine and domestic public finances. *Law of Ukraine*. № 3. C. 9–25.
 24. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine on the Validity of Norms for the Period of Martial Law: Law of Ukraine of 15.03.2022, No. 2120-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
 25. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine on Improving Legislation for the Period of Martial Law: Law of Ukraine of 24.03.2022, No. 2142-IX. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>.
 26. Havrylyuk, R., Patskurkivskyy, P. (2023). Military matrix of the tax law of Ukraine. *Law of Ukraine*. № 4. C. 106–123.
 27. Tax Code of Ukraine: The Law of Ukraine. Code of 02.12.2010 No. 2755-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
 28. Resolution of the Administrative Court of Cassation of the Supreme Court of 19 April 2022 in case No. 816/687/16 (administrative proceedings No. K/9901/33796/20). Retrieved from: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16
 29. Decision of the Second Senate of the Constitutional Court of Ukraine in the case on the constitutional complaint of Geomax-Resource Limited Liability Company regarding the compliance of a separate provision of the second paragraph of subparagraph 14.1.212 of paragraph 14.1 of Article 14 of the Tax Code of Ukraine with the Constitution of

Ukraine (constitutionality) as amended by the Law of Ukraine 'On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform' of 28 December 2014 No. 71-VIII. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text>.

30. Patskurkivskyi, P. P. (2024). My view on law. *Collection of scientific works*. Kyiv: Jurinkom Inter, 281 c.

31. On the Constitutional Court of Ukraine: Law of Ukraine of 13.07.2017 No. 2136-VIII. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text>.

ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
2. Кучерявко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
3. Верховенство права. Доповідь, схвалена Венеційською комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26 березня 2011 р.) на основі коментарів, що їх надали: пан Пітер Ван Дайк (член Комісії, Нідерланди), пані Грет Галлер (член Комісії, Швейцарія), пан Джефрі Джауел (член комісії, Велика Британія) та пан Коарло Туорі (член комісії, Фінляндія). *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.
4. Мірило правовладдя. Ухвалено Венеційською комісією на 106-му пленарному засіданні (Венеція, 11–12 березня 2016 р.). Схвалено Комітетом Міністрів (на рівні їх заступників) на 1263-му засіданні (6–7 вересня 2016 р.). Схвалено Конгресом місцевих і регіональних влад Ради Європи на 31-й сесії (19–21 жовтня 2016 р.). Коментар. Глосарій. / Пер. з англ. Сергія Головатого. Страсбург, 18 березня 2016 р. Дослідження № 711/2013. 164 с.
5. Бінгем Т. Правовладдя. / Переклад з англ. та заг. редакція С. Головатого. Київ : USAID, 2024. 256 с.
6. Пацурківський П., Гаврилюк Р. Джерела The Rule of Law згідно з концепцією Тома Бінгема. *Право України*. 2024. № 8. С. 31–45.
7. Мірило верховенства права (правовладдя) національного рівня: практика України (Rule of law Checklist at national level: case of Ukraine) / за заг. ред. М. Козюбри, упорядники та автори коментарів: В. Венгер, А. Заєць, Є. Зверев, М. Козюбра, Ю. Матвєєва, О. Целєв; Центр дослідження проблем верховенства права та його втілення в національну практику України Національного університету «Києво-Могилянська академія». Київ, 2020. 144 с.
8. Андрусів У. Б., Федик С. Є. Елементи принципу юридичної визначеності. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 1. С. 19–25.
9. Погребняк С. П. Правові позиції Верховного Суду в контексті верховенства права і конституціоналізму. Київ : Ваіте. 2020. 240 с.
10. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. / Переклад О. Васильєва, М. Межевікіної, А. Малівського. Київ : Port-Royal, 2001. 722 с.
11. Baker P. Taxation and Human Rights. *GITS Review*. 2001. № 1. Р. 3–25.
12. Baker P. Taxation and the European Convention on Human Rights. *British Tax Review*. 2000. № 4. Р. 21–47.
13. Пацурківський П. С. Філософія податкового права ЄС як цінності. В кн.: Податкове право Європейського Союзу як цінність : колективна монографія / Р. О. Гаврилюк, П. С. Пацурківський, В. В. Хошуляк та ін. ; за заг. ред. Гаврилюк Р. О. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2024.
14. Пацурківський П. П. Правова природа оціночних понять «справедливість», «добросовісність» і «розумність» у Податковому кодексі України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. Випуск 67. Ужгород. 2021. С. 79–88.
15. Пацурківський П. П. Справедливість і розумність податкового права України в умовах воєнного стану. *Приватне та публічне право*. 2023. № 3. С. 69–75.
16. Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535#Text.
17. Case of Sporrong and Lönnroth V. Sweden (Application no. 7151/75; 7152/75), 23 September 1982. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-57580%22%7D>.
18. Case of Bežanić and Baškarad v. Croatia. (Applications nos. 16140/15 and 13322/16). 19 May 2022. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-217260%22%7D>.
19. Ліщина І. Втручання у право власності фіскальними заходами. Підходи та практика Європейського суду з прав людини. *Право України*. 2020. № 5. С. 207–234.
20. Ліщина І. Втручання у право власності фіскальними заходами. Підходи та практика Європейського суду з прав людини. *Право України*. 2020. № 6. С. 210–233.
21. Гаврилюк Р. О., Пацурківський П. С. Дискусійні питання юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану. *Юридична Україна*. 2023. № 10. С. 22–30.
22. 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 3 березня 2022 року № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>.
23. Пацурківський П., Гаврилюк Р. Війна Росії проти України та вітчизняні публічні фінанси. *Право України*. 2022. № 3. С. 9–25.

24. 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 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
25. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>.
26. Гаврилюк Р., Пацурківський П. Воєнна матриця податкового права України. *Право України*. 2023. № 4. С. 106–123.
27. Податковий кодекс України : Закон України. Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
28. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 19 квітня 2022 р. у справі № 816/687/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20). URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16.
29. Рішення Другого сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text>.
30. Пацурківський П. П. Мій погляд на право. *Збірник наукових праць*. Київ : Юрінком Інтер, 2024. 281 с.
31. Про Конституційний Суд України : Закон України від 13.07.2017 № 2136-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text>