

УДК 347.73 + 34.021-044.247(477:4)  
DOI 10.32782/2663-5666.2023.3.12

## СПРАВЕДЛИВІСТЬ І РОЗУМНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

**Вступ.** Явища *справедливості* і *розумності* права консенсусно тлумачаться як у правознавстві, так і в правозастосовній практиці у якості його принципів. Такий підхід до їх розуміння і сприйняття склався ще у давньоримському праві. Наразі принципи *справедливості* і *розумності* позиціонуються як елементи всезагального (основоположного) принципу верховенства права. Останній пронизує системи як міжнародного, так і національного права. Однак у різних галузях національного права він утвердився в неоднаковій мірі, як і його елементи *справедливості* та *розумності*.

Зокрема, оціночні категорії *справедливості* і *розумності* рідко застосовуються як у самому податковому законодавстві України, так і при аналізі його науковцями та в оцінках експертів. До прикладу, в одному з попередніх досліджень нами було з'ясовано, що оціночне поняття *справедливості* вжито в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) лише один раз, а саме при переліку принципів податкового законодавства; оціночне поняття *розумності* вжито в ПКУ п'ять разів, а, до речі, поняття *добросовісності* не зустрічається в ПКУ жодного разу [1]. Це є наслідком укоріненого в податковому праві України його позитивістського розуміння – як права держави, а також втіленням етатистського світоглядного підходу до сприйняття платника податків як пасивної (тільки зобов'язаної) сторони податкового правовідношення, а не як повноправного партнера держави, здатного сповна усвідомлювати власну місію як платника податків, а також активно, власною волею і зусиллями її здійснювати.

Такий підхід визначав природу податкового права України в цілому, місце принципів *добросовісності* і *розумності* у ній аж до початку повномасштабної російсько-української війни. Одним з неминучих наслідків цієї війни стали глибокі якісні зміни у податковому праві України в цілому, істотна трансформація його на ціннісних засадах *справедливості* і *розумності*.

Це основна причина, яка зумовлює актуальність цієї статті.

Ще більше зумовлює актуальність дослідження податкового права України в умовах воєнного стану **ступінь їх розробки в українському правознавстві**. Вона поки що перебуває на початковому етапі. Зокрема, наразі відомі тільки окремі статті деяких вчених юристів-фінансистів, у яких ці питання розглядаються навіть не у плані постановки проблеми, а дотично. Це статті А.О.Монаєнка [2] та Р.О.Гаврилюк, А.І.Дутчака та О.І.Дутчака [3; 4], а також тези виступів двох останніх авторів на наукових конференціях.

**Метою дослідження** є осмислення нової ціннісної матриці податкового права України, розкриття причин її появи та основних форм прояву.

**Методологічною основою** дослідження обрано антропосоціокультурний підхід, а також загальнонаукові принципи об'єктивності й історизму.

**Виклад основних результатів дослідження.** Повномасштабна російсько-українська війна стала найнебезпечнішим викликом Україні з часу здобуття нею державного суверенітету та незалежності. Відповідно до методологічних підходів Самюеля Гантінгтона [5], це війна двох протилежних ціннісних світів, а тому вона із самого початку набула екзистенційного характеру – росія поставила собі за неприховану мету повне знищення України як держави та українського народу в цілому. Як зазначив на початку війни Президент України Володимир Зеленський, це є війна мороку проти світла, зла проти добра, смерті проти життя [6]. Вона змусила Українську державу невідкладно та докорінно переглянути й оновити усі засади своєї діяльності, що визначали її політику в умовах мирного періоду розвитку України і трансформувати їх відповідно до найнагальніших потреб функціонування держави в умовах війни. Об'єктивним критерієм такої перебудови засад діяльності

держави в умовах війни, як резонно зауважує ряд дослідників [7; 8], стала докорінна зміна ієрархії потреб вітчизняної держави і народу загалом в умовах цієї війни. Безспірно найпріоритетнішими серед них виявилися безпекові потреби країни.

На нашу думку, на вершині цих безпекових потреб була і залишається необхідність досягнення та підтримання повної єдності держави і народу для відсічі ворогу, збереження суверенітету і незалежності України. Будь-які протистояння держави і суспільства в цілому, різних груп та сил всередині них, що мали місце в довоєнний період розвитку, стали неприпустимими. Чи не найгострішим та найбільш очевидним протистоянням у вітчизняному соціумі, яке тягнулося ще з минулого періоду розвитку, було протистояння платників податків і держави внаслідок недотримання і навіть нехтування останньою принципу справедливості в оподаткуванні. Особливо відчутно це проявлялося в карально-жертвовному характері юридичної відповідальності за порушення платниками податків податкового законодавства держави [9, с. 310–325].

З метою дієвого подолання цього протистояння, реального впровадження в податкову систему України принципу справедливості оподаткування та докорінного покращення ефективності податкового права Українська держава з перших же днів російсько-української війни стала на шлях лібералізації податкового законодавства. Цей підхід держави до кардинальних змін у системі оподаткування був зумовлений також сукупністю тих фундаментальних змін, які настали для податкового права України з початком російсько-української війни: різким зменшенням числа об'єктів оподаткування, аналогічним зубожінням платників податків, хаосом у питаннях збору і передачі податкової інформації, забезпечення податкового контролю й обліку. Він знайшов своє найбільш концентроване та послідовне втілення у Законі України № 2120-IX від 15.03.2022 р. [10].

Цей Закон України передбачив заходи з лібералізації податкової системи України в цілому, передусім: лібералізацію спрощеної системи оподаткування; зменшення ставок оподаткування або взагалі звільнення від оподаткування для чималого переліку товарів та/або послуг, передусім паливно-мастильних матеріалів; зниження ставок податку на додану вартість; звільнення від оподаткування добровільної безоплатної допомоги Збройним Силам України та гуманітарної допомоги іншим її вітчизняним

споживачам; лібералізацію податкового обліку, звітності і відповідальності платників податків за порушення ними податкового законодавства держави впродовж дії правового режиму воєнного стану в Україні та визначений період часу після його припинення або скасування. Положення цього Закону було конкретизовано і доповнено цілим рядом інших законодавчих актів держави у сфері оподаткування впродовж першого року російсько-української війни. Зокрема, йдеться про Закон України № 2330-IX від 21.06.2022 р. щодо сприяння створенню умов для розвитку індустріальних парків в Україні [11], Закон України № 2720-IX від 03.11.2022 р., який врегулював оподаткування діяльності з торгівлі валютою в готівковій формі [12], Закон України № 2654-IX від 06.10.2022 р., що по-новому врегулював оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів в Україні [13] та ряд інших.

Безальтернативність стратегічного курсу України на лібералізацію її податкового права було підтримано й примножено на системній основі й у Законі України № 3219-IX від 30 червня 2023 р. [14]. Зокрема, вітчизняний законодавець зазначив у ньому, що ця лібералізація на практиці передусім повернулася укоріненням в податкове право України принципу його справедливості, який себе повністю виправдав навіть в умовах жорсткої російсько-української війни. У цьому законі було критично враховано набутий досвід реалізації політики лібералізації податкової системи України, взято до уваги одержані всіма суб'єктами податкових правовідносин уроки та нові невідкладні виклики податковій політиці держави в умовах воєнного стану. До прикладу, цим законом були повернуті деякі довоєнні юридичні конструкції податкового права України, зокрема, систематичне проведення документальних і фактичних перевірок дотримання платниками податків податкового законодавства держави в умовах дії воєнного стану за наявності безпечних умов для здійснення таких перевірок; повернення платникам єдиного податку третьої групи та платникам податку на прибуток підприємств з 01.08.2023 р., а платникам ПДВ – з 31.10.2023 р. довоєнного правового режиму оподаткування [14]. Чи було це справедливим стосовно відповідних суб'єктів оподаткування?

Зокрема, атрибутивною складовою принципу справедливості податкового права є дотримання ним публічної мети оподаткування. В умовах російсько-української війни ця мета

як у платників податків, так і в Української держави повністю співпала. Її квінтесенція полягає в тому, щоб забезпечити Збройні Сили України в достатній мірі публічними фінансовими ресурсами для розгрому російського агресора і збереження таким чином Українського народу від геноциду та поневолення, а також суверенітету Української держави. В значній мірі цьому співпадінню цілей платників податків та Української держави в оподаткуванні наразі сприяє політика активізації боротьби Української держави з корупційною «приватизацією» та іншими формами розкрадання публічних фінансових ресурсів України. Отже, в принципі та за ключовими змістовими параметрами податкове право України в умовах російсько-української війни набуло очевидних властивостей і зовнішніх ознак *справедливого податкового права*. Чимало додаткових свідчень цього можна знайти у принциповій перебудові відносин юридичної відповідальності платників податків за податкові правопорушення і держави [15; 16].

Вищезазначене є достатньою підставою вважати податкове право України періоду російсько-української війни і розумним (відповідним засаді людиномірності), адже тільки людина є розумною істотою. Інакше кажучи, податкове право України вищезазначеного періоду відповідає найпріоритетнішим потребам платників податків як людей. Зокрема, нами уже було продемонстровано, що такими потребами людей як платників податків наразі є в Україні їх безпекові потреби, а також що їх задоволення повністю детермінує цілі оподаткування як з боку платників податків, так і з боку держави.

Водночас розумність податкового права має й інші субстантивні виміри. На нашу думку, чи не найістотнішим серед них є юридична визначеність податкового права. Останній чинник сам по собі є самодостатнім елементом принципу верховенства права і водночас входить у якість неодмінної складової до засади розумності права. Невизначене право не є розумним, більше того, взагалі не є правом. Ще стародавні римляни, які вбачали квінтесенцію права у його процедурах, залишили нащадкам максимуму «немає процедури – немає права».

Консенсусно витлумачені усіма членами Венеційської комісії складові елементи юридичної визначеності містяться у її доповіді «Мірило правовладдя», ухваленій нею на своєму 106-му пленарному засіданні у березні 2016 року. Це: доступність судових рішень; передбачність актів права; сталість і послідов-

ність приписів права; легітимні очікування; унеможливлення зворотної дії приписів права в часі; принципи *nullum crimen sine lege* та *nullum poena sine lege*; *res judicata* [17, с. 22–24].

Як переконує системний та функціональний аналіз податкового законодавства України періоду російсько-української війни, йому властиві усі вищезазначені якості елементу юридичної визначеності принципу верховенства права. Осмислення їх світоглядного і методологічного потенціалу дозволяє синтезувати вищезазначені складові явища юридичної визначеності податкового права України у досліджуваній період часу за критерієм їх змісту в три наступні пласти цієї правової матерії: 1) ціннісна складова юридичної визначеності відповідного податкового права; 2) його функціональна складова і 3) темпоральна складова юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану. Усі вони, разом взяті, репрезентують іще один зріз розумності податкового права України у досліджуваній період як принципу.

Квінтесенція ціннісної складової принципу юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану не викликає запитань або заперечень ні в науковців, ні в експертному середовищі, які аналізували раніше чи нині досліджують це питання. Вона, як уже зазначалося нами вище, полягає у повному співпадінні розуміння публічної мети оподаткування як з боку платників податків, так і з боку держави. Тобто, нова ціннісна матриця податкового права України виявилася спільною для обидвох сторін податкового правовідношення. В цьому й полягає її інноваційність, світоглядне і методологічне значення. Вона відіграє роль правової матриці усієї конструкції юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану.

Деяко складнішим, як на перший погляд, є питання щодо функціональної складової юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану. Так, Верховна Рада України, враховуючи тотальний хаос у сфері виконання платниками податків їх податкових зобов'язань перед державою на початку повномасштабної російсько-української війни, що утворився на тимчасово окупованих територіях й територіях, на яких велися або продовжували вестися бойові дії, включно із новою ситуацією щодо реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування, запровадила Законом України № 2260-IX від 12.05.2022 р. тимчасові (на час дії воєнного/надзвичайного стану)

особливості податкового адміністрування, зборів та єдиного внеску. Цим Законом платники податків в разі відсутності в них можливості вчасного виконання їх податкового обов'язку, в т.ч. і реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податкових або акцизних накладних чи розрахунків коригування були звільнені від відповідальності за невиконання своїх податкових обов'язків на період дії воєнного стану. Цей же Закон змінив і процедуру вищезазначеної реєстрації у випадках, якщо в платників податків з'являлася можливість такої реєстрації [18].

В екстремальних умовах війни законодавець допустив у вищезазначеному Законі не зовсім чіткої припис щодо особливостей реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування платником податків у ЄРПН. Спроба оперативного виправлення цієї законодавчої помилки Постановою Уряду України, який мав відповідні повноваження на це, ще більше ускладнила законодавчу похибку, а саме комісії контролюючих органів одержали дискретні повноваження односторонньо оцінювати як істинний намір платника ПДВ, так і обґрунтованість підстав для відмови платнику податку в реєстрації його податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН. Квінтесенція вищезазначених змін полягає в тому, що довоєнну автоматичну реєстрацію вищезазначених документів платників податків в ЄРПН було замінено експертною реєстрацією. Парламент України Законом України № 2836-IX від 13.12.2022 р. підтримав цю інновацію [19].

З одного боку, вона містила реальні корупційні ризики з боку відповідних комісій контролюючих органів, з іншого – запобігала появі не менших ризиків порушення податкового законодавства держави з боку недобросовісних платників податків. Подальша судова практика підтвердила резонансність такої оцінки. Зокрема, в лютому 2023 р. на засіданні Комітету з питань бюджету Верховної Ради України зазначалося, що із 4,6 тис. розглянутих на той час судами України позовів платників податків проти контролюючих органів, у яких оскаржувалася нереєстрація ними податкових накладних/розрахунків корегування платників податків, останні виграли 2,1 тис. судових спорів і програли 2,5 тис. судових спорів з контролюючими органами [20]. З одного боку, це було свідченням тих фундаментальних змін у відносинах платників податків і держави, які сталися в умовах воєнного часу. Йдеться передусім про подолання карально-жертвовного характеру цієї відпо-

відальності, про що свідчать факти. З іншого боку, такі ж очевидні кардинальні зрушення на краще сталися впродовж цього часу й у царині принципу юридичної визначеності податкового права України.

Однак прогресивні зміни тут ще далекі до завершення, тому вважаємо за необхідне навести одне із положень, що міститься у Постанові Касаційного адміністративного суду (далі – КАС) від 04.12.2018 р. в справі № 821/1173/17: «Верховний Суд погоджується з висновком судів попередніх інстанцій, що можливість надання платником вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування і надання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків» [21].

Цей же світоглядний і методологічний підхід КАС застосував й у своїй Постанові від 10.04.2020 р. в справі № 819/330/18, зазначивши, що «прозорість адміністративних процедур є ефективним запобіжником державного свавілля. Вмотивоване рішення демонструє особі, – резюмував КАС, – що вона була почута, дає стороні можливість апелювати проти нього. Лише за умови прийняття обґрунтованого рішення може забезпечуватися належний публічний та, зокрема, судовий контроль за адміністративними актами суб'єкта владних повноважень» [22]. Такі вимоги у царині юридичної визначеності в сфері податкового права постають перед державою в цілому та окремими її інституціями.

Рівноцінною вищезазначеній визначеності має бути і визначеність правової позиції платника податків щодо виконання ним свого податкового зобов'язання перед державою. Наразі у цій царині у відносинах платника податків і держави склався ціннісний паритет. Це є одним із переконливих свідчень переходу платників податків і держави від протистояння без правил до юридично визначеної співпраці. Проте й надалі у розвитку взаємного партнерства ініціатива тут має належати державі як сильнішій стороні податкового правовідношення.

Ключовою особливістю темпоральної складової юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану, на відміну від її аналога в довоєнний період, є чітка вказівка вітчизняним законодавцем на час завершення (вичерпання) дії приписів її податкового права, зумовлених російсько-українською війною – це період дії воєнного стану та ще пів року після його завершення.

Про останнє систематично зазначається в усіх законодавчих актах Парламенту України, якими врегульовується її податкове право, що набуло чинності впродовж російсько-української війни. Тобто, тут йдеться однозначно про перспективну дію норм податкового права в часі. Водночас вітчизняний законодавець системно надає ретроактивності юридичним нормам, які помякшують або скасовують відповідальність платника податку за порушення ним податкового законодавства держави. Такий його підхід відповідає ціннісним імперативам Конституції України. Він, зокрема, передбачений в тім числі і вже згадуваним нами вище Законом України № 3219-ІХ від 30.06.2023 р. [14]. Це також промовистий прояв принципу юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану як складової ширшого принципу розумності її податкового права.

**Висновки.** Податкове право України зазнало в умовах воєнного стану глибоких і різнопланових якісних змін. Найфундаментальнішими серед них виявилися імплементація податковим правом принципів *справедливості* і *розумності* оподаткування. Принцип справедливості податкового права України цього періоду проявився передусім у послідовному дотриманні ним публічної мети оподаткування. В умовах російсько-української війни ця мета як у платників податків, так і в Українській державі повністю співпала. Її квінтесенція полягає у належному забезпеченні публічними фінансовими ресурсами Збройних Сил України для розгрому російського агресора та збереження внаслідок цього Українського народу від геноциду і поневолення, а також суверенітету Української держави. Як в принципі, так і за ключовими змістовими параметрами податкове право України в умовах російсько-української війни набуло очевидних властивостей і зовнішніх ознак *справедливого податкового права*. У значній мірі цьому сприяла також принципова перебудова відносин юридичної відповідальності платників податків за податкові правопорушення і держави. Інтегральним підсумком цього стало подолання прямого ціннісного протистояння платників податків і держави та налагодження між ними партнерських відносин.

Вищезазначене є достатньою підставою вважати податкове право України періоду російсько-української війни також розумним (відповідним засаді людиномірності), адже тільки людина є розумною істотою. Окрім того, розумність податкового права України в умовах во-

єнного стану проявилася й у його якісно новій юридичній визначеності, а саме – йому стали властивими усі складові елементи юридичної визначеності принципу верховенства права. Спільною для обидвох сторін податкового правовідношення – платників податків і держави – виявилася нова ціннісна матриця податкового права України. В цьому полягає її інноваційність, світоглядне і методологічне значення. Вона відіграє роль основоположної правової матриці усєї конструкції юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану. Наразі у цій царині у відносинах платника податків і держави склався ціннісний паритет. Це є одним з переконливих свідчень переходу платників податків і держави від протистояння без правил до юридично визначеної співпраці. Проте й надалі ініціатива у розвитку їх взаємного партнерства має належати державі як сильнішій стороні податкового правовідношення. Ключовою особливістю темпоральної складової юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану, на відміну від її аналога в довоєнний період, є чітка вказівка українським законодавцем на час завершення (вичерпання) дії приписів її податкового права, зумовлених російсько-українською війною – це період дії воєнного стану та ще півроку після його завершення.

Принципи справедливості і розумності податкового права України набули в умовах воєнного стану якостей світоглядного і методологічного орієнтирів його подальшої еволюції.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Пацурківський П.П. Правова природа оціночних понять «справедливість», «добросовісність» і «розумність» у Податковому кодексі України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2021. Серія Право. Випуск 67. С. 208–214.
2. Монаєнко А.О. Цифрові технології у забезпеченні прав платників податків в умовах воєнного стану. Правова система України в умовах воєнного стану: збірник наукових праць / за заг. ред. О.О. Кота, А.Б. Гриняка, Н.В. Міловської, М.М. Хоменка. Одеса : Вид. дім «Гельветика». 2022. С. 519–535.
3. Гаврилюк Р.О., Дутчак А.І., Дутчак О.І. Лібералізація норм податкового права України в умовах воєнного стану. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького* : журнал. Серія Право. Івано-Франківськ : Редакційно-видавничий відділ ЗВО «Університет Короля Данила», 2023. Вип. 15 (27). Т. 2. С. 88–97.
4. Гаврилюк Р.О., Дутчак А.І., Дутчак О.І. Гуманізація податкової політики України в умовах воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 6. 2023. <http://www.lsej.org.ua/index.php/>

arkhiv-nomeriv (На підставі Наказу Міністерства освіти та науки України № 409 від 17.03.2020 р. (додаток 1) журнал внесений до переліку фахових видань категорії «Б» у галузі юридичних наук (081 – Право, 262 – Правоохоронна діяльність, 293 – Міжнародне право).

5. Samuel P. Huntington. The Clash of Civilizations and the remaking of world order. New York. SIMON& SCHUSTER. 1996. 353 p.

6. Привітання Президента України Володимира Зеленського з Великоднем 24.04.2023 р. URL: <https://www.president.gov.ua/videos/privitannya-prezidenta-ukrayini-z-velikodnem-4541>

7. Петро Пацурківський, Руслана Гаврилюк. Війна Росії проти України та вітчизняні публічні фінанси. *Право України*. 2022. № 3. С. 11–12.

8. Олег Губанов. Питання балансування свободи вираження поглядів і безпекових факторів під час воєнного та надзвичайного стану. *Право України*. 2022. № 8. С. 95–107.

9. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т. 2014. С. 310–325.

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України № 2120-IX від 15.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n5>

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності індустріальних парків в Україні : Закон України № 2330-IX від 21.06.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2330-20#n2>

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування діяльності з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі : Закон України № 2720-IX від 03.11.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2720-20#n5>

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів : Закон України № 2654-IX

від 06.10.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20#n5>

14. 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 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5>

15. 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 № 2118-IX від 3.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5>

16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України № 2142-IX від 24.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#n2>

17. Мірило правовладдя. Доповідь, ухвалена венеційською Комісією на 106-му пленарному засіданні (Венеція, 11–12 березня 2016 року). Пер. з англ. Сергія Головатого. Київ : Видання USAID. 2017. 163 с.

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

19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України : Закон України № 2836-IX від 13.12.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2836-20#n5>

20. Виконання ДПС рішень суду щодо реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування кількісних та вартісних показників до них в ЄРПН. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/659149.html>

21. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі ВС від 04.12.2018 р. в справі № 821/1173/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/78326524>

22. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі ВС від 10.04.2020 р. в справі № 819/330/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88706639>

## Пацурківський П.П. СПРАВЕДЛИВІСТЬ І РОЗУМНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

У статті досліджується сутнісна трансформація податкового права України в умовах дії воєнного стану на нових ціннісних засадах його справедливості і розумності. Метою дослідження є осмислення нової ціннісної матриці податкового права України, розкриття причин її появи та основних форм прояву.

Методологічною основою дослідження обрано антропосоціокультурний підхід, а також загальнонаукові принципи об'єктивності й історизму. Системний функціональний аналіз податкового законодавства України цього періоду із вищезазначених пізнавальних підходів уможливив обґрунтування наступних висновків. Податкове право України зазнало в умовах воєнного стану глибоких і різнопланових якісних змін. Найфундаментальнішими серед них виявилися імплементація податковим правом принципів *справедливості* і *розумності* оподаткування. Принцип справедливості податкового права України цього періоду проявився передусім у послідовному дотриманні ним публічної мети оподаткування. В умовах російсько-української війни ця мета як у платників податків, так і в Українській державі повністю співпала. Податкове право України в умовах російсько-української війни набуло очевидних властивостей і зовнішніх ознак *справедливого податкового права*. Вищезазначене є достатньою підставою вважати податкове право України періоду російсько-української війни також розумним (відповідним засаді людиномірності), адже тільки людина є розумною істотою. Окрім того, розумність податкового права України в умовах воєнного стану проявилася й у його якісно новій юридичній визначеності, а саме – йому стали властивими усі складові елементи юридичної визначеності принципу верховенства права. Спільною для обидвох

сторін податкового правовідношення – платників податків і держави – виявилася нова ціннісна матриця податкового права України. В цьому полягає її інноваційність, світоглядне і методологічне значення. Вона відіграє роль основоположної правової матриці усєї конструкції юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану. Наразі у цій царині у відносинах платника податків і держави склався ціннісний паритет. Ключовою особливістю темпоральної складової юридичної визначеності податкового права України в умовах воєнного стану, на відміну від її аналога в довоєнний період, є чітка вказівка українським законодавцем на час завершення (вичерпання) дії приписів її податкового права, зумовлених російсько-українською війною – це період дії воєнного стану та ще півроку після його завершення. Принципи справедливості і розумності податкового права України набули в умовах воєнного стану якостей світоглядного і методологічного орієнтирів його подальшої еволюції.

**Ключові слова:** податкове право України у період дії воєнного стану, принцип справедливості в податковому праві, принцип розумності в податковому праві, юридична визначеність в податковому праві, світоглядний і методологічний орієнтир податкового права України.

### **Patsurkivskyy P.P. FAIRNESS AND REASONABLENESS OF UKRAINIAN TAX LAW UNDER MARTIAL LAW**

The article examines the essential transformation of tax law of Ukraine under martial law on the new value-based principles of its fairness and reasonableness. The purpose of the study is to comprehend the new value matrix of Ukrainian tax law, to reveal the reasons for its emergence and the main forms of its manifestation.

The methodological basis of the study is the anthroposociocultural approach, as well as the general scientific principles of objectivity and historicism. A systematic functional analysis of the tax legislation of Ukraine of this period based on the above-mentioned cognitive approaches made it possible to substantiate the following conclusions. The tax law of Ukraine underwent profound and diverse qualitative changes during martial law. The most fundamental among them was the implementation by tax law of the principles of fairness and reasonableness of taxation. The principle of fairness of the tax law of Ukraine of this period was manifested primarily in its consistent observance of the public purpose of taxation. In the context of the Russian-Ukrainian war, this goal is fully aligned for both taxpayers and the Ukrainian state. Its quintessence lies in the proper provision of public financial resources to the Armed Forces of Ukraine to defeat the Russian aggressor and, as a result, to preserve the Ukrainian people from genocide and enslavement, as well as the sovereignty of the Ukrainian state. Both in principle and in terms of key substantive parameters, the tax law of Ukraine in the context of the Russian-Ukrainian war has acquired obvious properties and external signs of fair tax law. To a large extent, this was also facilitated by a fundamental restructuring of the relations of legal liability of taxpayers for tax offenses and the state. The integral result of this was the overcoming of direct value confrontation between taxpayers and the state and the establishment of partnership relations between them.

The above is a sufficient reason to consider the tax law of Ukraine during the Russian-Ukrainian war to be also reasonable (consistent with the principle of humanity), since only a human being is a rational being. In addition, the reasonableness of the tax law of Ukraine under martial law is also manifested in its qualitatively new legal certainty, namely, it has all the components of the legal certainty element of the rule of law principle. The new value matrix of Ukrainian tax law turned out to be common for both parties to the tax legal relationship – taxpayers and the state. This is its innovation, ideological and methodological significance. It plays the role of the fundamental legal matrix of the entire structure of legal certainty of the tax law of Ukraine under martial law. Currently, there is a value parity in the relations between the taxpayer and the state in this area. This is one of the convincing evidence of the transition of taxpayers and the state from confrontation without rules to legally defined cooperation. However, the initiative to develop their mutual partnership should continue to belong to the state as the stronger party to the tax relationship. The key feature of the temporal component of legal certainty of the tax law of Ukraine under martial law, unlike its pre-war counterpart, is a clear indication by the Ukrainian legislator of the time of termination (exhaustion) of the provisions of its tax law caused by the Russian-Ukrainian war – the period of martial law and another six months after its termination. Under martial law, the principles of fairness and reasonableness of Ukraine's tax law have acquired the qualities of ideological and methodological guidelines for its further evolution.

**Key words:** tax law of Ukraine during the period of martial law, principle of fairness in tax law, principle of reasonableness in tax law, legal certainty in tax law, ideological and methodological guidelines of tax law of Ukraine.