

**СУДАРЕНКО Олена**

 <https://orcid.org/0000-0002-4336-546X>

к. ю. н., доцент,  
доцент кафедри адміністративного,  
фінансового та інформаційного права  
Державного торговельно-економічного  
університету  
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна  
o.sudarenko@knute.edu.ua

**SUDARENKO Olena**

 <https://orcid.org/0000-0002-4336-546X>

PhD (Law), Associate Professor,  
Associate Professor at the Department  
of Administrative, Financial  
and Information Law  
State University of Trade and Economics  
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine  
o.sudarenko@knute.edu.ua

**ЛАТА Наталія**

 <https://orcid.org/0000-0001-5551-5042>

к. ю. н., доцент,  
доцент кафедри міжнародного,  
цивільного та комерційного права  
Державного торговельно-економічного  
університету  
вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна  
n.lata@knute.edu.ua

**LATA Natalya**

 <https://orcid.org/0000-0001-5551-5042>

PhD (Law), Associate Professor,  
Associate Professor at the Department  
of International, Civil and Commercial Law  
State University of Trade and Economics  
19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine  
n.lata@knute.edu.ua

**НЕДИСКРИМІНАЦІЯ  
ТА НЕВІДВОРОТНІСТЬ  
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ  
ЯК ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО  
ЗАКОНОДАВСТВА**

Присвячено дослідженню питань ефективного та належного застосування таких принципів податкового права, як "принцип рівності та недопущення дискримінації платників податків" та "невідворотність настання відповідальності" щодо реалізації права на податковий кредит на прикладі конкретного кейсу. Актуальність роботи зумовлена тим, що в період дії правового режиму воєнного стану законодавець вносить зміни до податкового законодавства, і це призводить до фактичної дискримінації одного платника податку порівняно з іншим платником податків в силу недосконалості законотворчої техніки. В основу дослідження покладено гіпотезу щодо правомірності застосування фінансово-правової відповідальності до платника ПДВ у разі, якщо нормами законів до нього застосовано дискримінацію. Дослідження ґрунтується на комплексному аналізі положень Податкового кодексу України із застосуванням порівняльно-правового методу з аналізу правових підходів Верховного Суду, Конституційного Суду України, Європейського суду з прав людини та нормативних дефініцій. Обґрунтовано, що податкове законодавство встановлює певні обмеження у визнанні, реалізації та користуванні правом на

**NON-DISCRIMINATION  
AND INEVITABILITY  
OF LIABILITY AS PRINCIPLES  
OF TAX LAW**

The article is devoted to the study of issues of effective and proper application of such principles of tax law as "the principle of equality and non-discrimination of taxpayers" and "the inevitability of liability" in relation to the exercise of the right to a tax credit using the example of a specific case. The relevance of the work is due to the fact that during the period of the martial law legal regime, the legislator makes changes to the tax legislation, and this leads to the actual discrimination of one taxpayer in comparison with another taxpayer due to the imperfection of the legislative technique. The research is based on the hypothesis regarding the legality of applying financial and legal liability to a VAT payer in cases where the laws' provisions have subjected him to discrimination. The study is based on a comprehensive analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine, using a comparative legal method along with an analysis of the legal approaches of the Supreme Court, the Constitutional Court of Ukraine, the European Court of Human Rights, and regulatory definitions. It is substantiated that tax legislation establishes certain restrictions in the recognition, implementation, and use of the right to a tax credit for a VAT payer while simultaneously granting benefits to another participant in the aforementioned



податковий кредит для платника ПДВ при одночасному наданні пільг іншому учаснику зазначених правовідносин. Має місце порушення принципу недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації в розумінні норм Закону України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні". Визначальним критерієм, який має братися до уваги при вирішенні питання про відповідальність за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, є можливість виконання платником своїх зобов'язань. Отримані результати демонструють, що суб'єкти досліджуваних правовідносин повинні мати однакові умови, за яких вони можуть уникнути відповідальності шляхом реєстрації податкових накладних у відповідний перехідний період в єдиний для обох сторін правовідносин строк.

**Ключові слова:** принцип недопущення податкової дискримінації, принцип невідворотності настання відповідальності, податковий кредит, фінансово-правова відповідальність, податкове право, судовий порядок вирішення податкових справ.

*legal relationship. There is a violation of the principle of preventing any manifestations of tax discrimination as understood in the provisions of the Law of Ukraine "On the Principles of Preventing and Counteracting Discrimination in Ukraine". The determining criterion that should be taken into account when resolving the issue of liability for the untimely registration of tax invoices is the ability of the payer to fulfil his obligations. The obtained results demonstrate that the subjects of the studied legal relations should have the same conditions under which they can avoid liability by registering tax invoices in the appropriate transitional period within a single term for both parties to the legal relations.*

**Keywords:** principle of non-discrimination in taxation, principle of inevitability of liability, tax credit, financial and legal liability, tax law, judicial procedure for resolving tax cases.

JEL Classification: H25, K34, K41, D63.

## Вступ

Проблематика реалізації принципів недопущення податкової дискримінації та невідворотності настання відповідальності неодноразово розглядалася судовими органами не тільки України. До Державного торговельно-економічного університету надійшов запит Конституційного Суду України про висловлення позицій щодо дії таких принципів податкового законодавства, як принцип рівності та недопущення дискримінації та принцип невідворотності настання відповідальності у правовідносинах щодо податкового кредиту в законодавстві, яке було прийнято протягом 2022–2023 років на початку дії правового режиму воєнного стану. Ця стаття містить значну частину результатів дослідження, покладених в основу експертного висновку щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу п'ятого підпункту 69.1, абзацу сімнадцятого підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України (надалі – ПК України) в 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".

Питання принципів податкового законодавства України були предметом досліджень Берназюка (2025), Мамалуя (2019), Монаєнка (2023), Скляра (2020), Смичка (2021), Уголькова (2025), а основоположних принципів податкового права ЄС – Гаврилюк (2024), Пацурківського, Хохуляка та ін. Водночас сучасна судова практика України засвідчує потребу вивчення питань дії принципу рівності та недопущення дискримінації в податкових правовідносинах й принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.

Метою статті є комплексне дослідження дії принципів недопущення дискримінації та невідворотності настання відповідальності в податкових правовідносинах при справлянні ПДВ на прикладі деяких законодавчих норм, судової практики України та Європейського суду з прав людини (надалі – ЄСПЛ), а також вироблення пропозицій забезпечення верховенства права в податковому праві України.

Гіпотеза дослідження полягає в з'ясуванні правомірності застосування фінансово-правової відповідальності до платника ПДВ у разі, якщо нормами законів до нього застосовано дискримінацію.

Методологічна основа цього дослідження – метод аналізу судових прецедентів. За допомогою формально-догматичного методу трактувалися норми законодавства. Метод аналізу та синтезу застосовувався для детального вивчення норм щодо особливостей податкового адміністрування ПДВ під час дії правового режиму воєнного стану і формування цілісного уявлення про нове (часто обмежене в часі) правове регулювання та його вплив на платників ПДВ.

Структура статті логічно розкриває результати проведеного дослідження у трьох взаємопов'язаних розділах: перший містить комплексний аналіз чинного законодавства України в ретроспективі прийнятих законів, якими вносилися зміни до Податкового кодексу України в частині адміністрування ПДВ; другий присвячений аналізу наявності елементів дискримінації у приписах зазначених в першій частині законів з огляду на існуючу судову практику; третій розділ відображає особливості притягнення платників податків до фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства за наявності ознак дискримінації.

## **1. Генеза правового регулювання справляння ПДВ у період воєнного стану**

1.1. З початком 24 лютого 2022 року активної фази війни податкове законодавство України набуло високої динамічності, що було зумовлено потребою у визначенні тимчасового механізму справляння податків і зборів на період до припинення або скасування правового режиму воєнного стану на території України. Одним із таких правових актів став Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" № 2120-IX (2022, 15 березня) (надалі – Закон № 2120). Цим Законом було доповнено підрозділ 2 розділу XX ПК України щодо тимчасових правил справляння ПДВ. Згідно з абз. 18–19 пп. 2 п. 11 Закону № 2120 підрозділ 2 розділу XX ПК доповнено п. 32-1, яким передбачено, що "тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, платники податку за операціями з придбання товарів/послуг, за якими в Єдиному реєстрі податкових накладних поставачальниками не зареєстровано податкові накладні та/або розрахунки коригування до них, включають до складу податкового кредиту звітного періоду суми

податку на додану вартість, сплачені (нараховані) у складі вартості придбаних товарів/послуг, на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, складених (отриманих) платником податку за операціями з придбання товарів/послуг відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Протягом шести місяців після припинення або скасування дії воєнного стану платники зобов'язані забезпечити реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних всіх податкових накладних та розрахунків коригування, реєстрація яких відстрочена на період дії воєнного стану, а податковий кредит, задекларований платниками під час дії воєнного стану на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, підлягає обов'язковому уточненню (приведенню у відповідність) з урахуванням даних податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних".

Водночас цей закон породжує правову прогалину, оскільки ним не вносилися зміни до ст. 200-1 ПК України, яка врегульовує питання електронного адміністрування ПДВ, а також до підрозділу 2 розділу XX ПК України, який містить норми, що носять тимчасовий характер справляння ПДВ.

Тому реалізувати надане державою право щодо включення до складу податкового кредиту звітного періоду суми ПДВ, сплачених (нарахованих) у складі вартості придбаних товарів/послуг, на підставі наявних у платника податків первинних (розрахункових) документів, складених (отриманих) за операціями з придбання товарів/послуг відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", було неможливо, оскільки був відсутній механізм реалізації відповідного права.

Зазначені норми повинні були б кореспондувати з нормами пп. 5 п. 11 Закону № 2120 (2022, 15 березня), яким передбачається, що "тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, положення розділу XIV Податкового кодексу України застосовуються з урахуванням таких особливостей... 9.5. Платники єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування, встановлені цим пунктом, звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України". Зазначені суб'єкти є платниками єдиного податку за ставкою 2%. Водночас немає жодного слова, щодо потреби виконання обов'язку стосовно реєстрації податкових накладних за періоди, протягом яких ЄРПН тимчасово не працював, внаслідок введення правового режиму воєнного, надзвичайного стану (варто нагадати, що реєстр не працював з 24.02.2022 по 27.05.2022).

Згідно з п. 208.1 ст. 208 ПК України право на складання податкової накладної має виключно платник ПДВ. Отже, особа, яка обрала особливості оподаткування єдиним податком за ставкою 2% не мала

правових підстав зареєструвати податкові накладні в ЄРПН. При цьому платник ПДВ (покупець) не звільнявся від обов'язку подання податкової декларації, якщо в нього була можливість її подання. Таким чином, в досліджуваних правовідносинах добросовісний платник податку, який не мав можливості перейти на сплату єдиного податку на особливих умовах, стає "заручником" правових прогалин у податковому законодавстві, які держава намагалась виправити шляхом прийняття законів, які досліджуються нами під час висвітлення генези правового регулювання справляння ПДВ.

1.2. Наступний Закон, який повинен був би врегулювати відповідні прогалини в законодавстві, – це Закон 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" № 2260-IX (2022, 12 травня) (надалі – Закон № 2260-IX). Закон № 2260-IX визначив податкові періоди, за які платник ПДВ має право включити суму ПДВ до податкового кредиту на підставі первинних (розрахункових) документів; обов'язок платників ПДВ "уточнити (привести у відповідність) податковий кредит, задекларований платниками на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, з урахуванням даних податкових накладних та/або розрахунків коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних" (виділено нами).

У пояснювальній записці до проекту Закону України (2022, 10 червня) зазначається: "... Законом № 2260-IX платникам податків, що тимчасово на період дії воєнного стану змінили систему оподаткування й отримали статус платника єдиного податку 2%, надано право реєструвати податкові накладні протягом 60 календарних днів після закінчення воєнного стану, що, своєю чергою, призводить до податкового навантаження інших платників податку, що є платниками податку на додану вартість, які мали та продовжують мати комерційні стосунки з такими платниками. Адже платники податку, що є платниками податку на додану вартість, не отримують зареєстровані податкові накладні та/або розрахунки корегування до податкових накладних від таких платників до 15 липня 2022 і тому вимушені будуть сплатити податок на додану вартість в результаті відсутності зареєстрованих податкових накладних та/або розрахунків корегування до податкових накладних від таких платників. Також у платників податку, що є платниками податку на додану вартість, виникає проблема зменшення податкових зобов'язань у випадку повернення авансів таким платникам податку, отриманих у періодах до дати переходу платників податку на тимчасову систему єдиного податку по ставці 2%".

Отже, законодавець визнає недосконалість Закону № 2260-IX та потребу його удосконалення, при цьому не звільняючи добросовісного платника податків від відповідальності за несвоєчасно виконані податкові зобов'язання. Це також свідчить про дискримінацію таких платників податків, оскільки останні були змушені двічі сплатити ПДВ

(у ціні придбаного товару та реєструючи свої зобов'язання), в зв'язку з тим що іншим платникам податків були надані додаткові пільги.

1.3. Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану" № 3219-IX (2023, 30 червня) були внесені зміни до п. 9 підрозділу 8 Розділу XX ПК. Зокрема, передбачено, що особливий порядок оподаткування єдиним податком застосовується не пізніше як до 1 серпня 2023 року. Відповідно до п. 9<sup>1</sup>.2 платники податків, у яких була призупинена реєстрація платником ПДВ відповідно до пп. 9.5 п. 9 цього підрозділу та яким з 1 серпня 2023 року автоматично відновлено права та обов'язки, встановлені розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПК України, за товарами, необоротними активами, придбаними/виготовленими/ввезеними на митну територію України з податком на додану вартість до початку застосування особливостей оподаткування, встановлених п. 9 цього підрозділу, які використані (поставлені, реалізовані) в період застосування особливостей оподаткування, встановлених п. 9 цього підрозділу, зобов'язані не пізніше 31.10.2023 нарахувати податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПК України.

Тобто Закон № 3219-IX передбачає, що платники єдиного податку, які сплачували його за ставкою 2%, повинні перейти на сплату ПДВ та зареєструвати податкові накладні в ЄРПН. Жодного слова про тих платників ПДВ, які за власні кошти сплатили відповідні суми, виконуючи обов'язок, покладений на них нормами Закону № 2260; про звільнення їх від відповідальності; про відкликання податкових повідомлень-рішень. Знову з боку держави вбачаємо дискримінацію до платників ПДВ, які не мали законних підстав перейти на сплату єдиного податку за ставкою 2%.

## **2. Дослідження податкового законодавства на наявність елементів дискримінації з огляду на існуючу судову практику**

Для забезпечення рівності платників податків до ПК України було включено принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, визначений (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України). Законодавче визначення дискримінації вміщено в п. 2 ч. 1 ст. 1 з урахуванням положень абзаців 4 та 6 ч. 3 ст. 6 Закону України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні" (2012, 6 вересня). Стаття 14 Європейської Конвенції з прав людини (1950, 4 листопада) та протокол 12 забороняють дискримінацію за будь-якою ознакою, зокрема і за ознакою статусу особи.

З аналізу досліджуваних норм податкового законодавства вбачається, що платникам ПДВ надавалось право тимчасово перейти на сплату єдиного податку третьої групи за ставкою 2%. Реалізувати відповідне право мали можливість тільки ті платники ПДВ, які відповідали вимогам податкового законодавства щодо сплати єдиного податку. Платники єдиного податку за ставкою 2% не належали до

платників ПДВ, отже, реєструвати податкові накладні вони не мали права. Також законодавство не вимагало перед переходом на сплату єдиного податку за ставкою 2% обов'язкової реєстрації податкових накладних, щоб контрагенти мали можливість сформувати податковий кредит. У розумінні норм Закону України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні" (2012, 6 вересня) платникам єдиного податку за ставкою 2%, як окремі категорії осіб, надано пільги.

При цьому для платників ПДВ, які не мали можливості перейти на сплату єдиного податку за ставкою 2%, передбачалось право зареєструвати податковий кредит на підставі наявних у них первинних (розрахункових) документів, складених (отриманих) за операціями з придбання товарів/послуг відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відповідне право виявилось декларацією, оскільки був відсутній механізм реалізації зазначеної норми, а платники ПДВ не мали жодної можливості вплинути на своїх контрагентів в частині належного виконання ними обов'язку з реєстрації податкових накладних, але найголовніше – закон не передбачив звільнення від відповідальності платника ПДВ, який мав правовідносини умовно з 01.02.2022 по 31.03.2022 із суб'єктом господарювання, який реалізував право та перейшов на сплату єдиного податку за ставкою 2%.

Отже, надаючи право платникам єдиного податку за ставкою 2% виконати обов'язок щодо реєстрації податкових накладних протягом чіткого строку, в подальшому держава унеможливила формування платниками ПДВ податкового кредиту, чим створила перешкоди для реалізації їхнього права через надання пільг їх контрагентам. Зазначені дії з боку держави підпадають під визначення поняття "дискримінація", у розумінні норм абз. 4 ч. 3 ст. 6 Закону України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні" (2012, 6 вересня). Відповідно, порушено принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, закріплений у пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України (2010, 2 грудня).

З призупиненням реєстрації платниками ПДВ платники єдиного податку, які використовують особливості оподаткування, набули прав, які не мали інші платники податків. Якщо обидва учасники правовідносин перейшли на сплату єдиного податку, використовують особливості оподаткування, то в такому випадку вони мають рівні права, тобто відсутня дискримінація. Якщо ж у правовідносинах щодо формування податкового кредиту один із суб'єктів правовідносин залишається платником ПДВ, а інший переходить на сплату єдиного податку за ставкою 2%, має місце порушення принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (тим більше, якщо переходить на сплату єдиного податку продавець товарів/послуг, отже, зобов'язана особа, від забезпечення реалізації обов'язку щодо реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі якої залежить можливість реалізації права покупця товарів/послуг на податковий кредит).

Тому у платника ПДВ виникають нові податкові обов'язки та обмежується його право на податковий кредит. Особа зобов'язана двічі сплатити ПДВ (у ціні придбаного товару та реєструючи свої зобов'язання) внаслідок непослідовності позицій законодавця. Платники ПДВ "можуть не мати фінансового ресурсу для сплати податків у найкоротший строк, чим можуть бути поставлені у нерівні умови щодо сплати податків. Такі зміни податкового законодавства України не сприяють забезпеченню державою захисту конкуренції в підприємницькій діяльності, як це гарантовано першим реченням частини третьої статті 42 Основного Закону України" (Рішення Конституційного Суду України № 3-р(П)/2025, 2025, 21 січня, абз. 4 пп. 3.3 п. 3 мотивувальної частини).

Слід зазначити, що в Україні існує і судова практика щодо права на зменшення податкового зобов'язання для постачальників, контрагент яких (покупець) втрачає статус платника ПДВ (наприклад при переході на спрощену систему зі спеціальним режимом). Суб'єкт господарювання при втраті статусу платника ПДВ втрачає також технічну можливість і правовий статус для реєстрації розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Законодавство не встановлює альтернативних способів коригування податкових зобов'язань, якщо покупець втратив статус платника податку на додану вартість і не може зареєструвати розрахунок коригування. Отже, постачальник у такій ситуації не має змоги зменшити податкові зобов'язання, оскільки обов'язковою умовою є реєстрація розрахунку коригування покупцем, що є неможливим. У цій ситуації Верховний Суд України у своїй постанові у справі №320/5548/23 (2025, 22 травня) зазначив, що імперативний характер податкових норм і принцип законності оподаткування згідно зі ст. 4 ПК України не дозволяють суду розширювати чи звужувати сферу застосування ст. 192 ПК України, оскільки статус платника ПДВ втратив покупець, а не постачальник. Знову ж вбачається правова прогалина та дискримінація платника податків, при цьому суд, посилаючись на принципи, викладені в ст. 4 ПК України, не скористався принципом рівності та недопущення дискримінації платників податків.

"Принцип заборони дискримінації певним чином конкурує із принципом законності та, за певних умов, дозволяє вирішувати колізії закону на основі підходу "найбільш сприятливого для особи тлумачення", "як правило, рівність та заборона дискримінації є взаємообумовленими елементами єдиного принципу, що виражається у наступному: для забезпечення рівного становища осіб у відповідних правовідносинах не допускається дискримінація таких осіб у будь-якій формі та за будь-якими ознаками" (Берназюк, 2025). Ст. 14 Європейської Конвенції з прав людини, забороняє дискримінацію за будь-якою ознакою, зокрема і за ознакою статусу особи. Практика ЄСПЛ зазначає, що поведження з особами у різний спосіб без об'єктивного та розумного обґрунтування у відносно схожих ситуаціях – це дискримінація (Рішення палати у справі "Вілліс проти Сполученого Королівства" (2002, 11 червня, абз. 3); ст. 14 (1950, 4 листопада) у поєднанні

зі ст. 1 Протоколу № 1); близьке за змістом визначення дискримінації закріплене у п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні" (2012, 6 вересня). Якщо на особу або групу осіб за певною ознакою покладається додатковий тягар або обмеження щодо реалізації певного права, суд може визнати наявність ознак дискримінації стосовно такої особи або групи осіб (Берназюк, 2025).

Підсумовуючи вищезазначене, варто зауважити, що держава не створила умов для реалізації права платника ПДВ щодо включення до складу податкового кредиту звітного періоду сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у складі вартості придбаних товарів/послуг, на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, чим обмежила його права та створила перешкоди для реалізації відповідного права шляхом надання пільг окремим категоріям осіб (продавцю товарів/послуг, який реалізував право на сплату єдиного податку, використовуючи особливості оподаткування, та з моменту такого переходу на сплату єдиного податку не мав законних підстав зареєструвати податкові накладні під час дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану). Зазначені дії з боку держави підпадають під визначення поняття "дискримінація" в розумінні норм абз. 4 ч. 3 ст. 6 Закону України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні" (2012, 6 вересня). Відмінності (вимоги) у правовому статусі певних суб'єктів мають відповідати конституційним положенням, бути об'єктивно виправданими, обґрунтованими та справедливими, у разі якщо законодавець переслідує мету встановлення таких відмінностей (вимог) (Рішення № 14-рп/2004 КСУ, 2004, 7 липня, абз. 7 пп. 4.1 п. 4 мотивувальної частини).

"Як зазначив Суд ЄС у справі *Molkerei-Zentrale v. Hauptzollamt Paderborn* (1968, 3 квітня, п. 153), "в першій частині статті міститься заборона дискримінації, що являє собою чітке і безумовне зобов'язання. Це зобов'язання нічим не обумовлене і не вимагає для свого застосування вживання жодних заходів з боку установ Співтовариства або держав-членів. Тому ця заборона повна, юридично чітка і, відповідно, здатна мати пряму дію у правовідносинах між членами і особами, які перебувають під їх юрисдикцією. Той факт, що ця стаття визначає держави-члени як такі, що мають зобов'язання щодо недискримінації, не означає, що особа не може безпосередньо скористатися її положеннями". Дискримінація – "відмінність у ставленні до осіб, які знаходяться в аналогічних або відповідним чином схожих ситуаціях", що "ґрунтується на ознаці, яку можна ідентифікувати" (Рішення ЄСПЛ у справі Карсон та інші проти Сполученого Королівства, 2010, 16 березня, п. 61).

### 3. Щодо принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності платника ПДВ

Одним із чинників вчасного та належного виконання податкових обов'язків є наявність передбаченої законом відповідальності. Головне

призначення відповідальності полягає в державному примусі до реального виконання обов'язків (Дмитренко, 2009, с. 109–114), для забезпечення чого до ПК України (2010, 2 грудня) було включено принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4).

Правила поведінки повинні бути визначені чітко, зрозуміло, не припускаючи двозначності у трактуванні, забезпечуючи рівне ставлення до суб'єктів правовідносин. Так, "із конституційних принципів рівності і справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування в правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі" (Рішення Конституційного Суду України № 5-рп/2005, 2005, 22 вересня, абз. 2 пп. 5.4 п. 5 мотивувальної частини). За своєю суттю принцип правової визначеності в аспекті податкових правовідносин вимагає, аби законодавчі норми, якими визначаються загальнообов'язкові правила поведінки відповідних суб'єктів, були чіткими та зрозумілими, стабільними й несуперечними, а також передбачуваними. Передбачуваність в контексті права означає можливість передбачити наслідки своїх дій чи бездіяльності на основі чітких та зрозумілих законодавчо сформованих правил. Суб'єкти права на підставі аналізу відповідних норм повинні розуміти заздалегідь, які їхні дії або бездіяльність є передумовою застосування відповідальності, зокрема шляхом накладення штрафних санкцій.

"Так, у правовій теорії можна зустріти такий перелік засад юридичної відповідальності: законність, обґрунтованість, доцільність, невідворотність, своєчасність, справедливість. Названі принципи З. М. Будько вважає характерними для фінансово-правової відповідальності за вчинення податкових правопорушень" (Скляр, 2020, с. 43).

"Конституційний Суд України виходить із того, що держава, виконуючи свій головний обов'язок – утвердження і забезпечення прав і свобод людини – та підтримуючи дієвість принципу верховенства права (правовладдя), повинна не лише утриматись від застосування надмірних засобів втручання у право власності та інше добросовісне володіння, але й ужити належних заходів для забезпечення можливості вільно та на власний розсуд здійснювати їх кожному, хто перебуває під її юрисдикцією, з урахуванням меж здійснення таких прав, що їх встановлено законом, приписи якого відповідають принципу юридичної визначеності, спрямовані на досягнення правомірної мети та є домірними" (абз. 1–2 пп. 4.9 п. 4 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України (Другий сенат) від 16 листопада 2022 року № 9-р(П)/2022) (Рішення Конституційного Суду України № 5-р(П)/2025, 2025, 26 листопада, абз. 2 пп. 4.9 п. 4 мотивувальної частини).

Водночас під час прийняття такого закону держава повинна забезпечити реалізацію загально-правових принципів, зокрема, як верховенство права, закон не має зворотної дії в часі, а також принципів, притаманних податковому законодавству: стабільності, рівності та недопущення податкової дискримінації, нейтральності тощо.

Вважаємо, що і питання фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства повинні відповідати зазначеним положенням щодо правової визначеності, стабільності, передбачуваності.

Парламент також унормував загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень, однією з яких визначено, що особу вважають винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість дотримуватися правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів для їх дотримання; вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважають достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності (п. 112.2 ст. 112 ПК України) (Рішення Конституційного Суду України № 5-р(П)/2025, 2025, 26 листопада, абз. 5 пп. 9.1 п. 9).

При цьому вина платника податків як одна зі складових податкового правопорушення береться до уваги виключно у випадках, визначених нормами ПК України (п. 109.3 ст. 109), за загальним правилом, у разі якщо має місце повторність правопорушення. В усіх інших випадках відповідальність настає за сам факт протиправного діяння платника податку, а також іншого суб'єкта, який визнається порушником податкового законодавства.

Проаналізоване в першій та другій частинах цього дослідження законодавство як у своїй ретроспективі, так і з точки зору дії принципу недопущення дискримінації демонструє, що до відповідальності притягається добросовісний платник податку, який не мав можливості реалізувати право на податковий кредит, оскільки продавець товарів/послуг перейшов на сплату єдиного податку на особливих умовах, не зареєструвавши податкові накладні, оскільки, по-перше, не працював ЄРПН, по-друге, йому законом було відтерміновано виконання обов'язку реєстрації зазначених податкових накладних. Отже, у зв'язку з недосконалою законотворчою технікою платники ПДВ, які працювали з платниками податків, що тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, обрали спрощену систему оподаткування і отримали статус платника єдиного податку за ставкою 2%, двічі сплатили ПДВ в ціні придбаного товару та реєструючи свої зобов'язання. Недосконалість законодавчої техніки також знайшла своє відображення в тому, що відповідні закони не передбачали звільнення від відповідальності платників ПДВ, які мали взаємовідносини з визначеною законодавцем пільговою категорією, а також відкликання податкових повідомлень-рішень, винесених податковим органом.

І тут постає питання: "Чи може бути застосовано фінансово-правову відповідальність до платника ПДВ у разі, якщо нормами законів до нього застосовано дискримінацію?". Тобто важливим питанням є

встановлення підстав для притягнення платника ПДВ до відповідальності, враховуючи, що його правове становище погіршене тим, що обов'язок іншої сторони правовідносин щодо реєстрації податкових накладних в ЄРПН відтерміновано до закінчення правового режиму воєнного стану, а потім скорочено до 31 жовтня 2023 року. Відповідно до пп. 112.8.4. п. 112.8 ст. 112 ПК України (2010, 2 грудня) обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів. Ця стаття ПК України визначає незаконність дій, рішень або бездіяльності саме контролюючих – податкових органів, а не парламенту, як в досліджуваних правовідносинах. Аналогію закону та аналогію права до досліджуваних правовідносин застосувати не можемо, оскільки відповідна заборона вміщена в нормах ч. 4 ст. 65 Закону України "Про правотворчу діяльність" (2023, 24 серпня). Отже, єдиним, на нашу думку, дієвим способом захисту прав платника ПДВ є застосування принципу презумпції правомірності рішень платника податку судовими органами нашої держави або ЄСПЛ.

Конституційний Суд України висновує, що застосування до платника податків санкції, яка за своєю природою є співмірною з кримінальним покаранням, має поєднуватись із обов'язком законодавця врегулювати порядок притягнення до відповідальності в такий спосіб, який втілював би для відповідного суб'єкта гарантії, встановлені Конституцією України, а саме принцип індивідуалізації юридичної відповідальності (ч. 2 ст. 61) та принцип презумпції невинуватості (ст. 62) (Рішення Конституційного Суду України № 5-р(П)/2025, 2025, 26 листопада, абз. 2 пп. 6.2 п. 6 мотивувальної частини). Конституційний Суд України у своїх юридичних позиціях зазначав, що елементом принципу презумпції невинуватості є принцип *in dubio pro reo*, згідно з яким під час оцінювання доказів усі сумніви щодо вини особи тлумачаться на користь її невинуватості; презумпція невинуватості особи передбачає, що обов'язок доведення вини особи покладено на державу (2–3 абз. п. 4 мотивувальної частини Рішення від 26 лютого 2019 року № 1-р/2019) (Рішення Конституційного Суду України № 5-р(П)/2025, 2025, 26 листопада, абз. 3 п. 8 мотивувальної частини).

Отже, позиція держави щодо притягнення до відповідальності платника ПДВ, який мав право на податковий кредит, сформований за період лютий – квітень 2022 року, але не був зареєстрований іншими контрагентами в силу недосконалості Закону від 12.05.2022 № 2260-IX, не враховує динамічності податкового законодавства, що приймалось у той час, як і не враховує відсутності об'єктивної можливості у платників податків зареєструвати відповідні податкові накладні без застосування штрафних санкцій та без додаткових майнових втрат. Законодавець, запроваджуючи відповідне правове регулювання щодо

незареєстрованих податкових накладних, не надав перехідного періоду, навіть мінімально достатнього для їх реєстрації, для тих платників податку на додану вартість, що обрали спрощену систему оподаткування за ставкою 2%.

Фактично відбулася ситуація, коли платник ПДВ не міг використовувати свій законно сформований та підтверджений первинними документами податковий кредит у зв'язку з діями, вчиненими саме державою, – відсутністю доступу до ЄРПН та внесенням змін до законодавства, яке поставило частину платників податків у дискримінаційне становище порівняно з іншими.

Наведене вказує, що законодавець не створив умов, за яких платник ПДВ, який працював з платниками податків на додану вартість, що перейшли на спрощену систему оподаткування згідно із Законом № 2260-IX, не міг у розумні строки зареєструвати податкові накладні в силу відсутності у нього відповідного реєліміту, на який він справедливо очікував. Водночас законодавець, фактично передбачивши воєнний мораторій на застосування штрафних санкцій, не надав додаткового часу для реєстрації податкових накладних тими платниками податків на додану вартість, що перейшли на спрощену систему оподаткування, за період, що передував такому переходу, а також не передбачив мораторію на застосування штрафних санкцій платникам податку на додану вартість, які залишились на існуючій у них системі оподаткування.

Відтак, необхідний перехідний період для реєстрації податкових накладних, складених до моменту переходу на спрощену систему оподаткування частини платників податків на додану вартість, не був уведений в дію, так само як законодавець не надав таким положенням ретроспективної дії.

### **Висновки**

Умови юридичної відповідальності визначаються характером діяння, за яке така відповідальність встановлюється. Відмінність у заходах відповідальності не може зумовлюватися "випадковими" чинниками, зокрема недосконалістю законодавчої техніки. Принцип верховенства права та заборона на дискримінацію платників податків, передбачена пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України, вимагають застосування однакових умов притягнення до відповідальності за несвоєчасну реєстрацію всіх податкових накладних.

Платник ПДВ у досліджуваних правовідносинах "знає обмеження у визнанні, реалізації та користуванні правом" на податковий кредит. Таке "обмеження має правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету", проте способи її досягнення є неналежними. Отже, має місце порушення принципу рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації також і в розумінні норм Закону України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні".

Запровадження штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних переслідує легітимну мету – забезпечення інтересів держави в отриманні необхідного фінансового ресурсу шляхом належного справляння ПДВ та базується на принципі невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства. Водночас застосування штрафів до платника податків не повинно перетворюватися на ситуацію, за якої внаслідок запровадження певної податкової норми один платник опиняється в ситуації, коли він отримує податкові пільги, тоді як інший платник податків, дискримінований, одержує додатковий майновий тягар у зв'язку з потребою сплатити ПДВ двічі (в ціні придбаного товару й реєструючи свої зобов'язання), а також мусить сплатити штрафні санкції в силу самих по собі непослідовних змін до законодавства. За наявності добросовісної поведінки дискримінованого платника ПДВ притягнення до відповідальності в цій частині й за таких умов не може бути визнане таким, що базується на принципі верховенства права, адже воно не відповідало також засадам правової визначеності та передбачуваності.

Зважаючи на викладене, визначальним критерієм, який має братися до уваги при вирішенні питання про відповідальність за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, є можливість виконання платником своїх зобов'язань. При цьому всі платники повинні мати однакові умови, за яких вони можуть уникнути відповідальності шляхом реєстрації податкових накладних у відповідний перехідний період – до 31 жовтня 2023 року. Проте для платників ПДВ цей період настав раніше: подання податкової звітності до 20 липня 2022 року та сплати податків і зборів у строк не пізніше 31 липня 2022 року (абз. 8 пп. 2 п. 2 Закону № 2260).

Також унаслідок недосконалості законодавчої техніки у змінах, що вносились до ПК України, не було передбачено відкликання відповідних податкових повідомлень-рішень, надісланих платнику податку ПДВ, що має право на податковий кредит, за наслідками податкового контролю; звільнення від відповідальності (у разі якщо така була застосована). Хоча держава могла б у цьому випадку застосувати принцип "закон має зворотну силу".

Дослідження засвідчує, що платники ПДВ реалізували своє право на звернення до судових органів, зокрема до Верховного Суду та Конституційного Суду України (щодо визнання відповідних норм неконституційними), для забезпечення захисту своїх прав. Вони також мають право на звернення до ЄСПЛ, якщо не буде враховано вимог законодавства щодо дотримання принципу рівності та недопущення дискримінації й принципу невідворотності відповідальності як основних засад податкового законодавства.

Вважаємо, що для виправлення законодавчих недоліків законодавець має внести зміни до чинного законодавства шляхом поширення на вищеназваних платників податків дії п. 52-1 пп. 10 розділу XX

"Перехідні положення" ПК України в частині включення їх до переліку платників податків, які не мали можливості своєчасно виконати податкові обов'язки. У разі якщо вони вже притягнуті до відповідальності, передбачити обов'язок податкових органів скасувати винесені податкові повідомлення-рішення.

Безсумнівно, досліджувані правовідносини не дають відповіді на всі питання щодо реалізації принципів недопущення податкової дискримінації та невідворотності настання відповідальності, тому наукові дослідження цієї тематики не втрачають своєї актуальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ / REFERENCES

Judgment of the Court of Case 28/67 Firma Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH, Trockenmilchwerk v. Hauptzollamt Paderborn. (1968, April 3). European Court Reports.	
Берзанюк, Я. (б. д.). <i>Заборона дискримінації як конституційно-правовий принцип: поняття та особливості реалізації</i> . <a href="https://so.supreme.court.gov.ua/authors/137/zaborona-dyskryminatsii-ia-konstytutsiinopravovyi-pryntsyup-poniattia-ta-osoblyvosti-realizatsii">https://so.supreme.court.gov.ua/authors/137/zaborona-dyskryminatsii-ia-konstytutsiinopravovyi-pryntsyup-poniattia-ta-osoblyvosti-realizatsii</a>	Berzaniuk, Ya. (n.d.). <i>Prohibition of discrimination as a constitutional-legal principle: concept and features of implementation</i> . <a href="https://so.supreme.court.gov.ua/authors/137">https://so.supreme.court.gov.ua/authors/137</a>
Гаврилюк, Р. О. (Ред.). (2024). <i>Податкове право Європейського Союзу як цінність</i> . Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича.	Havryliuk, R. O. (Ed.). (2024). <i>European Union tax law as a value</i> . Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University.
Дмитренко, Е. С. (2009). <i>Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України</i> . Юрінком Інтер.	Dmytrenko, E. S. (2009). <i>Legal liability of subjects of financial law in the mechanism of legal support of financial security of Ukraine</i> . Yurinkom Inter.
Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" № 2120-IX (2022, 15 березня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20/ed20220315#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20/ed20220315#Text</a>	Law of Ukraine "On amendments to the tax code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the application of norms during the period of martial law" № 2120-IX (2022, March 15). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20/ed20220315#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20/ed20220315#Text</a>
Закон 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" № 2260-IX (2022, 12 травня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text</a>	Law of Ukraine "On amendments to the tax code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of tax administration of taxes, fees, and the single contribution during martial law and state of emergency" № 2260-IX (2022, May 12). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text</a>
Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану" № 3219-IX (2023, 30 червня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5</a>	Law of Ukraine "On amendments to the tax code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the features of taxation during the period of martial law" № 3219-IX (2023, June 30). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5</a>
Закон України "Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні" № 5207-VI (2012, 6 вересня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17#Text</a>	Law of Ukraine "On the principles of preventing and counteracting discrimination in Ukraine" № 5207-VI (2012, September 6). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17#Text</a>
Закон України "Про правотворчу діяльність" №3354-IX (2023, 24 серпня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text</a>	Law of Ukraine "On law-making activity" № 3354-IX (2023, August 24). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text</a>
Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами) (Європейська конвенція з прав людини) (1950, 4 листопада). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text</a>	Convention for the protection of human rights and fundamental freedoms (with protocols) (European Convention on Human Rights) (1950, November 4). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text</a>

Мамалуй, О. О. (2019). Спеціальні принципи податкового законодавства та їх роль у забезпеченні належної реалізації норм податкового права. <i>Право і суспільство</i> , (1), 124.	Mamalui, O. O. (2019). Special principles of tax legislation and their role in ensuring the proper implementation of tax law norms. <i>Law and Society</i> , (1), 124.
Монаєнко, А. (б. д.). Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, суду ЄС. <i>Юридична газета</i> . <a href="https://jur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html">https://jur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html</a>	Monaienko, A. (n.d.). The principle of stability of tax legislation through the prism of the analysis of the practice of the Supreme Court, the ECtHR, the Court of the EU. <i>Legal Newspaper</i> . <a href="https://jur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html">https://jur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html</a>
Податковий кодекс України № 2755-VI (2010, 2 грудня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text</a>	Tax Code of Ukraine № 2755-VI (2010, December 2). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text</a>
Постанова Верховного Суду України у справі № 320/5548/23 (2025, 22 травня). <a href="https://reyestr.court.gov.ua/Review/127557809">https://reyestr.court.gov.ua/Review/127557809</a>	Resolution of the Supreme Court of Ukraine in case № 320/5548/23 (2025, May 22). <a href="https://reyestr.court.gov.ua/Review/127557809">https://reyestr.court.gov.ua/Review/127557809</a>
Пояснювальна записка до проекту Закону України "Про внесення змін до пункту 69 Підрозділу 10 Розділу XX Податкового кодексу України щодо уточнення порядку реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних" № 7458 (2022, 10 червня). <a href="https://itd.rada.gov.ua/cefab306-2abf-48a2-9a71-c2b3178a7ac5">https://itd.rada.gov.ua/cefab306-2abf-48a2-9a71-c2b3178a7ac5</a>	Explanatory note to the draft Law of Ukraine "On amendments to paragraph 69 of Subsection 10 of Section XX of the Tax Code of Ukraine regarding the clarification of the procedure for registering tax invoices and adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices" № 7458 (2022, June 10). <a href="https://itd.rada.gov.ua/cefab306-2abf-48a2-9a71-c2b3178a7ac5">https://itd.rada.gov.ua/cefab306-2abf-48a2-9a71-c2b3178a7ac5</a>
Рішення Другого сенату Конституційного Суду України № 3-р(II)/2025 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 р. № 71-VIII (2025, 21 січня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text</a>	Decision of the Second Senate of the Constitutional Court of Ukraine № 3-r(II)/2025 in the case on the constitutional complaint of the Limited Liability Company "Geomax-Resource" regarding the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of a specific provision of the second paragraph of subparagraph 14.1.212 of paragraph 14.1 of Article 14 of the Tax Code of Ukraine as amended by the Law of Ukraine "On amendments to the Tax Code of Ukraine and certain legislative Acts of Ukraine regarding tax reform" dated December 28, 2014 № 71-VIII (2025, January 21). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text</a>
Рішення ЄСПЛ у справі Карсон та інші проти Сполученого Королівства (Carson and Others v. UK) № 42184/05, (2010, 16 березня, п. 61).	ECtHR judgment in the case of Carson and Others v. United Kingdom (Carson and Others v. UK) № 42184/05, (2010, 16 March, par. 61).
Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X "Перехідні положення" Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками) № 5-рп/2005 (2005, 22 вересня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05#Text</a>	Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on the constitutional submission of 51 People's Deputies of Ukraine regarding the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of the provisions of Article 92, paragraph 6 of Section X "Transitional Provisions" of the Land Code of Ukraine (case on permanent land use) № 5-rp/2005 (2005, September 22). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05#Text</a>
Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 56 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу другого частини першої статті 39 Закону України "Про вищу освіту" (справа про граничний вік кандидата на посаду керівника вищого навчального закладу) № 14-рп/2004 (2004, 7 липня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v014p710-04#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v014p710-04#Text</a>	Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on the constitutional submission of 56 People's Deputies of Ukraine regarding the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of the provision of the second paragraph of the first part of Article 39 of the Law of Ukraine "On Higher Education" (case concerning the maximum age of a candidate for the position of head of a higher educational institution) № 14-rp/2004 (2004, July 7). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v014p710-04#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v014p710-04#Text</a>

Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою компанії "ANDRITZ HYDRO GmbH" щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих приписів пункту 120-1.1 статті 120-1 Податкового кодексу України (щодо забезпечення конституційних гарантій прав платника податків) № 5-п(II)/2025 (2025, 26 листопада). <a href="https://ccu.gov.ua/dokument/5-rii2025">https://ccu.gov.ua/dokument/5-rii2025</a>	Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on the constitutional complaint of the company "ANDRITZ HYDRO GmbH" regarding the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of certain provisions of paragraph 120-1.1 of Article 120-1 of the Tax Code of Ukraine (concerning the provision of constitutional guarantees of taxpayers' rights) № 5-p(II)/2025 (2025, November 26). <a href="https://ccu.gov.ua/dokument/5-rii2025">https://ccu.gov.ua/dokument/5-rii2025</a>
Рішення палати у справі "Вілліс проти Сполученого Королівства" (2002, 11 червня). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_170#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_170#Text</a>	Chamber judgment in the case of Willis v. the United Kingdom (2002, June 11). <a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_170#Text">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_170#Text</a>
Скляр, Н. Ф. (2020). Принципи фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. <i>Правова позиція</i> , (4), 41–47. <a href="https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2020/4/11.pdf">https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2020/4/11.pdf</a>	Skliar, N. F. (2020). Principles of financial responsibility for violations of tax legislation. <i>Legal Position</i> , (4), 41–47. <a href="https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2020/4/11.pdf">https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2020/4/11.pdf</a>
Смичок, Є. М. (2021). <i>Судові доктрини у податковому праві</i> . [Дис. д-ра юрид. наук]. Запорізький національний університет. <a href="https://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2021/Smychok.pdf">https://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2021/Smychok.pdf</a>	Smychok, Ye. M. (2021). <i>Judicial Doctrines in Tax Law</i> . [Doctor of Law thesis]. Zaporizhzhia National University. <a href="https://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2021/Smychok.pdf">https://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2021/Smychok.pdf</a>
Угольков, Є. (2025). Принцип <i>in dubio pro tributario</i> в податкових правовідносинах. <i>Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія: Юридичні науки</i> , (3), 87–101. <a href="https://doi.org/10.31617/3.2025(140)08">https://doi.org/10.31617/3.2025(140)08</a>	Uholkov, Ye. (2025). The principle <i>in dubio pro tributario</i> in tax legal relations. <i>Foreign Trade: Economics, Finance, Law. Series: Legal Sciences</i> , (3), 87–101. <a href="https://doi.org/10.31617/3.2025(140)08">https://doi.org/10.31617/3.2025(140)08</a>

**Конфлікт інтересів.** Автори заявляють, що не мають фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не мають відносин з державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що автори працюють в установі, яка є видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в упередженості, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів і редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

Автори не отримували прямого фінансування для цього дослідження.

Сударенко, О., & Лата, Н. (2026). Недискримінація та невідворотність відповідальності як принципи податкового законодавства. *Ius Modernum*, 2(143), 51–67. [https://doi.org/10.31617/3.2026\(143\)04](https://doi.org/10.31617/3.2026(143)04)

Надійшла до редакції 02.03.2026.

Отримано після доопрацювання 05.04.2026.

Прийнято до друку 21.04.2025.

Публікація онлайн 19.06.2026.