



**ІМЕНЕМ УКРАЇНИ**  
**РІШЕННЯ**  
**КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ**  
**ДРУГИЙ СЕНАТ**

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

Київ  
21 січня 2025 року  
№ 3-р(II)/2025

Справа № 3-14/2024(28/24)

Другий сенат Конституційного Суду України у складі:

Мойсик Володимир Романович (голова засідання),  
Городовенко Віктор Валентинович,  
Лемак Василь Васильович,  
Первомайський Олег Олексійович,  
Різник Сергій Васильович,  
Юровська Галина Валентинівна (доповідач),

розглянув на пленарному засіданні справу 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 (Відомості Верховної Ради України, 2015 р., №№ 7–9, ст. 55), а саме: „товарів, зазначених у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу“.

Заслухавши суддю-доповідача Юровську Г.В. та дослідивши матеріали справи, зокрема позиції, що їх висловили: Президент України Зеленський В.О.,

Голова Верховної Ради України Стефанчук Р.О., Прем'єр-міністр України Шмигаль Д.А., виконувач обов'язків заступника Голови Державної податкової служби України Сокур Є.Р., науковці: Інституту держави і права імені В.М. Корецького НАН України – кандидат юридичних наук, доцент Ісаєва Н.К.; Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого – доктор юридичних наук, професор Кобильнік Д.А., доктор юридичних наук, доцент Смичок Є.М., доктор філософії Брояков С.В.; Київського національного університету імені Тараса Шевченка – доктор філософії у галузі права (PhD) Коваль Ю.А.; Державного торговельно-економічного університету – кандидат юридичних наук, доцент Сударенко О.В.; Науково-дослідного інституту фінансової політики Державного податкового університету – кандидат юридичних наук, доцент Дідук А.Г., кандидат юридичних наук Форсюк В.Л., кандидат юридичних наук, доцент Селезень П.О.,

## **Конституційний Суд України**

### **у с т а н о в и в:**

1. Товариство з обмеженою відповідальністю „Геомакс-Ресурс“ (далі – Товариство) звернулося до Конституційного Суду України з клопотанням перевірити окремих припис абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) у 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 (далі – Закон № 71), а саме: „товарів, зазначених у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу“ (далі – оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71), на відповідність частині другій статті 6, частинам першій, другій статті 8, статті 19, частинам першій, четвертій статті 41, частинам першій, третій статті 42, частині першій статті 57, частині першій статті 67 Конституції України.

Відповідно до абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Кодексу в редакції Закону № 71 „реалізація суб'єктами господарювання

роздрібної торгівлі підакцизних товарів – продаж пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, товарів, зазначених у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу, безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування“.

Підпунктом 6 пункту 4 розділу I Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році“ від 24 грудня 2015 року № 909–VIII (далі – Закон № 909) (набрав чинності з 1 січня 2016 року) абзац другий підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Кодексу в редакції Закону № 71 змінено.

Із 1 січня 2017 року набрав чинності Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році“ від 20 грудня 2016 року № 1791–VIII (далі – Закон № 1791).

1.1. Згідно з Конституцією України Конституційний Суд України вирішує питання про відповідність Конституції України законів України та у передбачених Конституцією України випадках інших актів, здійснює офіційне тлумачення Конституції України, а також інші повноваження відповідно до Конституції України (частина перша статті 147).

За статтею 8 Закону України „Про Конституційний Суд України“ Конституційний Суд України розглядає питання щодо відповідності Конституції України (конституційності) чинних актів (їх окремих положень) (частина перша); для захисту та відновлення прав особи Конституційний Суд України розглядає питання щодо відповідності Конституції України (конституційності) акта (його окремих положень), який втратив чинність, але

продовжує застосовуватись до правовідносин, що виникли під час його чинності (частина друга).

У конституційній скарзі йдеться про потребу в розгляді питання щодо відповідності Конституції України (конституційності) оспорюваного припису Кодексу в редакції Закону № 71 для захисту та відновлення прав Товариства. Товариство зауважує, що законодавець Законом № 909 удосконалив відповідне нормативне регулювання, а Законом № 1791 виключив оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71, та наголошує, що оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71 продовжує застосовуватись до правовідносин, які виникли в період його чинності.

Отже, Конституційний Суд України розглядає на предмет відповідності Конституції України оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71, який утратив чинність, але продовжує застосовуватись до правовідносин, що виникли під час його чинності.

1.2. Зі змісту конституційної скарги та долучених до неї матеріалів убачається таке.

Одним із видів господарської діяльності Товариства є роздрібна торгівля пальним, яку воно здійснює через автозаправні станції (далі – АЗС). У період із 21 листопада 2016 року до 24 січня 2017 року Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби України (далі – Офіс) провів планову виїзну документальну перевірку господарської діяльності Товариства на предмет своєчасності, достовірності, повноти нарахування, сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства України за період з 1 січня 2015 року до 30 вересня 2016 року. За результатами цієї перевірки 30 січня 2017 року Офіс склав відповідний акт про заниження Товариством податкових зобов'язань зі сплати різних податків, зокрема акцизного податку з реалізації в роздріб підакцизних товарів. На підставі цього акта 10 лютого 2017 року Офіс виніс податкові повідомлення-рішення,

якими визначив Товариству податкові зобов'язання з акцизного податку і нарахував штрафні санкції. Товариство оскаржило ці повідомлення-рішення в судовому порядку.

1.3. Івано-Франківський окружний адміністративний суд постановою від 25 липня 2017 року, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду від 20 вересня 2017 року, відмовив Товариству у задоволенні його позову. Вищий адміністративний суд України ухвалою від 5 грудня 2017 року частково задовольнив касаційну скаргу Товариства та скасував оскаржувані судові рішення і направив судову справу до суду першої інстанції на новий розгляд.

Івано-Франківський окружний адміністративний суд рішенням від 24 травня 2018 року, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 27 листопада 2018 року, частково задовольнив позов Товариства, а в частині вимоги скасувати податкові повідомлення-рішення, які стосувалися зобов'язань зі сплати акцизного податку і штрафних санкцій за вказаними платежами, відмовив.

Колегія суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду постановою від 31 жовтня 2023 року касаційну скаргу Товариства залишила без задоволення, а рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 24 травня 2018 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 27 листопада 2018 року – без змін.

1.4. Товариство вважає, що оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71 не відповідає приписам частини другої статті 6, частин першої, другої статті 8, статті 19, частин першої, четвертої статті 41, частин першої, третьої статті 42, частини першої статті 57, частини першої статті 67 Конституції України.

На підтвердження своєї позиції Товариство посилається на окремі приписи Конституції України, юридичні позиції Конституційного Суду України, Перший

протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (далі – Конвенція), практику Європейського суду з прав людини, приписи Кодексу та інших законів України, акти міністерств і відомств України, Доповідь про правовладдя Європейської Комісії „За демократію через право“ (Венеційська Комісія), ухвалену на її 86-му пленарному засіданні 25–26 березня 2011 року [CDL-AD(2011)003rev] (далі – Доповідь), судові рішення судів системи судоустрою України.

1.5. Президент України висловив позицію, зазначивши, що „акцизний податок належить до загальнодержавних податків і зборів; це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) (підпункт 9.1.4 пункту 9.1 статті 9, підпункт 14.1.4 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України). Тобто вказаний податок саме як податок на споживання підакцизних товарів (продукції) включається до ціни вказаних товарів, збільшуючи при цьому їх вартість, та сплачується покупцями при купівлі таких товарів. Як загальнодержавний податок, обов’язковий до сплати на всій території України, акцизний податок справляється з конкретно визначених підакцизних товарів (продукції)“.

1.6. Голова Верховної Ради України висловив свою позицію стосовно питань, порушених у конституційній скарзі, указавши, що:

– „право держави встановлювати податки на своїй території є одним із принципів її правосуб’єктності і символом національного суверенітету. Матеріальне забезпечення соціальної, економічної, правоохоронної та інших функцій держави здійснюється завдяки податкам“;

– «сама по собі наявність множинності тлумачення відповідної норми ПК України не може слугувати виключним критерієм визнання її неконституційною, адже в цьому контексті слід брати до уваги й інші норми ПК України, які у своїй сукупності становлять механізм захисту прав платників

податків, а саме – встановлюють презумпцію правомірності рішень платника податку „в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов’язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняття рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу“»;

– „вирішення порушених суб’єктом права на конституційну скаргу питань має відбуватися (і відбувається) шляхом подальшого вдосконалення правового механізму регулювання податків і зборів (обов’язкових платежів), елементами якого, зокрема, є суб’єкт або платник податку, об’єкт оподаткування, одиниця оподаткування, джерело сплати податку, податкова ставка тощо“.

1.7. Прем’єр-міністр України стосовно конституційної скарги зазначив, що „на виконання вимог Закону було створено необхідні умови для належного виконання платником податку обов’язку щодо подання податкової звітності та сплати акцизного податку особою – суб’єктом господарювання роздрібною торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів відповідно до нововведень, встановлених Законом, а саме забезпечено можливість: подати декларацію з акцизного податку за січень 2015 року не пізніше 20 лютого 2015 року, в якій задекларувати обсяги роздрібного продажу пального (нафтопродуктів) (пункт 223.2 статті 223 Кодексу у редакції Закону); сплатити акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період (пункт 222.3.1 статті 222 Кодексу у редакції Закону)“.

2. Розв’язуючи питання щодо відповідності Конституції України (конституційності) оспорюваного припису Кодексу в редакції Закону № 71, Конституційний Суд України виходить із такого.

2.1. В Україні визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти ухвалюються на основі Конституції України і повинні відповідати їй (частини перша, друга статті 8 Конституції України).

Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (частина друга статті 19 Конституції України).

2.2. Конституційний Суд України зазначав, що основною вимогою до законодавства є його відповідність критеріям і принципам, установленим у Конституції України, зокрема принципів верховенства права (абзац четвертий підпункту 2.2 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 11 червня 2020 року № 7-р/2020); верховенство права слід розуміти, зокрема, як механізм забезпечення контролю над використанням влади державою та захисту людини від свавільних дій державної влади (абзац третій підпункту 3.1 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 23 січня 2020 року № 1-р/2020).

Верховенство права як нормативний ідеал для кожної системи права і як універсальний та інтегральний принцип права потрібно розглядати, зокрема, у контексті такої засадничої його складової, як принцип юридичної визначеності. Конституційний Суд України у своїх рішеннях сформулював юридичні позиції щодо розуміння принципу юридичної визначеності як складника принципу верховенства права, що є застосовними й у цій справі, зокрема, вказавши, що:

– у контексті статті 8 Конституції України юридична визначеність забезпечує адаптацію суб'єкта правозастосування до нормативних умов юридичної дійсності та його впевненість у своєму юридичному становищі, а також захист від свавільного втручання держави (абзац четвертий підпункту 3.2 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 23 січня 2020 року № 1-р/2020);



– юридична визначеність дає можливість учасникам суспільних відносин завбачати наслідки своїх дій і бути впевненими у своїх легітимних очікуваннях (*legitimate expectations*) [абзац другий підпункту 2.2 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 5 червня 2019 року № 3-р(I)/2019];

– принцип юридичної визначеності є істотно важливим у питаннях дієвості верховенства права (правовладдя); одним зі складових елементів загального принципу юридичної визначеності є вимога (як принцип) передбачності приписів права [друге речення абзацу першого, перше речення абзацу другого підпункту 2.1.1 підпункту 2.1 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 18 червня 2020 року № 5-р(II)/2020].

Конституційний Суд України також зважає на тлумачення поняття „юридична визначеність“ у міжнародних документах. Зокрема, «юридична визначеність вимагає, щоб юридичні норми були зрозумілими й точними, а також, щоб їхньою метою було забезпечення передбачності ситуацій та правовідносин; юридична визначеність також означає, що держава загалом повинна додержувати взятих на себе зобов'язань щодо людей або виконувати їм обіцяне [поняття „виправданого (легітимного) очікування“]» (перше речення § 46, § 48 Доповіді); у принципі правомірних (легітимних) очікувань, за тлумаченням Венеційської Комісії, виражено ідею, що органи публічної влади повинні додержувати не лише приписів актів права, а й своїх обіцянок та пробуджених очікувань; перешкоди для дієвого виконання приписів актів права можуть виникати не лише внаслідок незаконної чи недбалої дії з боку органів державної влади, а й через те, що якість законодавства унеможлиблює таке виконання; тому надзвичайно важливим є те, щоб іще до ухвалення приписів актів права було здійснено їх оцінювання на предмет можливості практичного виконання та після їх ухвалення було здійснено перевірку на предмет того, чи їх може бути застосовано або ж чи їх застосовано у дієвий спосіб; це означає, що коли йдеться про верховенство права (*the rule of law*), то має здійснюватись оцінювання законодавства *ex ante* та *ex post* [Спеціальне дослідження

Європейської Комісії „За демократію через право“ (Венеційська Комісія) „Мірило правовладдя“, CDL-AD(2016)007, пункти II.B.5.61, II.A.7.54].

Конституційний Суд України також ураховує практику Європейського суду з прав людини, за якою:

– принцип юридичної визначеності є одним із засадничих аспектів верховенства права [рішення у справі *Brumărescu v. Romania* від 28 жовтня 1999 року (заява № 28342/95), § 61];

– згідно з критерієм якості приписи права мають бути доступними для заінтересованої особи, яка могла б передбачати наслідки їх застосування щодо себе, та не суперечити принципіві верховенства права [рішення у справі *Kruslin v. France* від 24 квітня 1990 року (заява № 11801/85), § 27, рішення у справі *Фельдман проти України (№ 2) / Feldman v. Ukraine (№ 2)* від 12 січня 2012 року (заява № 42921/09), § 23].

Європейський суд з прав людини наголошував на різниці між звичайним очікуванням, яким би зрозумілим воно не було, і легітимним очікуванням, яке повинно бути більш конкретним і базуватися на нормативних приписах законодавства чи усталеній національній судовій практиці [ухвала щодо прийнятності заяв у справі *Von Maltzan and Others v. Germany* від 2 березня 2005 року (заяви №№ 71916/01, 71917/01, 10260/02), § 112].

Отже, юридичну визначеність в аспекті правомірних (легітимних) очікувань слід розуміти, зокрема, як право особи розраховувати не лише на розумну та передбачувану стабільність приписів актів права, чітке розуміння юридичних наслідків застосування таких приписів, а й на послідовність і системність діяльності Верховної Ради України як єдиного органу законодавчої влади в Україні.

3. У контексті принципу верховенства права важливим є встановлення під час унесення змін до законодавства розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону і набранням ним чинності. Конституційний Суд України

у Рішенні від 22 травня 2018 року № 5-р/2018 наголошував, що принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням певного перехідного періоду (розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону і набранням ним чинності), який дасть особам час для адаптації до нових обставин; тривалість перехідного періоду у разі зміни юридичного регулювання суспільних відносин має визначати законодавець у кожній конкретній ситуації з урахуванням таких критеріїв: мети закону в межах правової системи і характеру суспільних відносин, що ним регулюються; кола осіб, до яких застосовуватиметься закон, і їх здатності підготуватися до набрання ним (його новими положеннями) чинності; інших важливих обставин, зокрема тих, що визначають час, необхідний для набрання чинності таким законом (абзац п'ятий підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини). Конституційний Суд України також зазначав, що зміни в юридичне регулювання мають бути внесені так, щоб особи, юридичного статусу яких такі зміни стосуються, мали реальну можливість адаптуватися до нової юридичної ситуації, зокрема, встигли реалізувати певні права (вчинити потрібні дії) у спосіб, установлений законодавством до внесення відповідних змін [перше речення абзацу другого підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 15 квітня 2020 року № 2-р(II)/2020].

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), протягом якого заінтересовані особи мали б можливість підготуватися до виконання вимог, установлених новим законодавчим регулюванням.

3.1. Конституційний Суд України зазначав, що „Верховна Рада України, приймаючи закони, створює для суб'єктів правозастосування правові підстави

бути впевненими в отриманні відповідних можливостей, а тому цих суб'єктів слід вважати такими, які мають законні очікування, що підлягають захисту. Такий захист означає недопущення того, щоб органи державної влади зловживали повноваженнями під час прийняття рішень та вчинення відповідних дій. Тобто основний мотив захисту законних очікувань пов'язаний із наслідками дій органів державної влади“ (абзац п'ятий підпункту 4.2 пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 20 червня 2019 року № 6-р/2019).

Конституційний Суд України також ураховує вимоги щодо розумної стабільності права та щодо надання достатнього часу для адаптування до змін у системі правовідносин, викликаних ухваленням нового закону (установлення достатнього перехідного періоду), визначені у принципі стабільності податкового законодавства України, за яким зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть бути внесені пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Кодексу).

3.2. Згідно з частиною п'ятою статті 94 Конституції України закон набирає чинності через десять днів із дня його офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня його опублікування.

Розглядаючи оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71 в аспекті принципу стабільності податкового законодавства України, Конституційний Суд України наголошує, що Закон № 71 був ухвалений 28 грудня 2014 року та опублікований 31 грудня 2014 року в газеті „Голос України“. Закон № 71 за пунктом 1 розділу II „Прикінцеві положення“ Закону № 71 набрав чинності з 1 січня 2015 року, тобто з дня, наступного за днем його опублікування. Відповідно оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71 почав діяти і породжувати правові наслідки на наступний день після дня опублікування

законодавчого акта, а саме з початком бюджетного періоду – 1 січня 2015 року (фактично негайно).

Установивши оспорюваним приписом Кодексу в редакції Закону № 71 з 1 січня 2015 року акцизний податок із реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю паливом, законодавець не врахував принципу стабільності податкової норми, потреби у певному перехідному періоді (*vacatio legis* – час з моменту офіційного оприлюднення закону до набрання ним чинності), який надав би учасникам правовідносин розумний час та можливість для адаптації до нових обставин, а також наслідків, які можуть настати для платника податків у зв'язку з відсутністю можливості підготуватися до набрання такими законодавчими змінами чинності та комплексного нормативного регулювання, чим порушив принцип верховенства права.

За таких обставин суб'єкти правовідносин, зокрема Товариство, не могли мати достатньо часу для пристосування до змін у системі правовідносин, спричинених ухваленням Закону № 71, що призвело до порушення їхніх законних очікувань та недотримання принципу юридичної визначеності. Верховна Рада України, ухваливши Закон № 71, не встановила достатнього перехідного періоду (розумного часового проміжку), пов'язаного з набранням чинності оспорюваним приписом Кодексу в редакції Закону № 71, чим позбавила платників податків можливості будь-якого податкового планування.

Конституційний обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом, деталізовано у статтях 16, 35–38 Кодексу. Виконання зазначеного обов'язку – це багатостадійний процес, у якому беруть участь платники податків, податкові органи, інші зобов'язані особи. Відповідно конституційний обов'язок сплачувати податки не може бути виконаним одночасно зі зміною елементів податку, оскільки сплаті податку передують досить складний та багатостадійний процес, який потребує певного часу для пристосування до нових правил. Таке набрання чинності законом, по суті,

неминуче призводить до притягнення суб'єктів господарювання до юридичної відповідальності за невиконання цього нового податкового зобов'язання.

Конституційний Суд України також наголошує, що держава, установлюючи податки та збори, має визначити правові механізми, які забезпечать належне виконання платником конституційного обов'язку сплачувати податки, та, зокрема, забезпечити ухвалення підзаконних актів. Реалізація податкового обов'язку, передбаченого оспорюваним приписом Кодексу в редакції Закону № 71, залежала від здійснення Кабінетом Міністрів України відповідного нормативного регулювання упродовж трьох місяців із дня набрання чинності Законом № 71 (пункт 9 розділу II „Прикінцеві положення“ Закону № 71). Тобто мало місце негайне встановлення в Кодексі податкового обов'язку за відсутності комплексного правового механізму його виконання.

Зважаючи на викладене, Конституційний Суд України констатує, що перехідного періоду між опублікуванням Закону № 71 та набранням Законом № 71 чинності (менше ніж один день) було недостатньо для того, щоб відповідні суб'єкти (зокрема, Товариство) змогли адаптуватися до законодавчих новел та скоригувати свої дії, вчасно змінити правила фінансового та податкового обліку своєї діяльності. Цей період також був ускладнений відсутністю комплексного регулювання порядку ведення фінансового та податкового обліку діяльності з роздрібною реалізацією відповідних підакцизних товарів. Нівелювання негативних наслідків набрання чинності законом без дотримання потрібного перехідного періоду можна було досягти різними інструментами, зокрема у спосіб звільнення суб'єктів правовідносин від відповідальності за невиконання встановлених вимог закону, що у цьому випадку не було застосовано (передбачено).

3.3. За Конституцією України „держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом“ (частина четверта статті 13);

„кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом“ (частина перша статті 42); держава забезпечує захист конкуренції у підприємницькій діяльності; не допускаються зловживання монополією на ринку, неправомірне обмеження конкуренції та недобросовісна конкуренція; види і межі монополії визначаються законом (частина третя статті 42); кожному гарантується право знати свої права і обов'язки (частина перша статті 57).

Конституційний Суд України у своїх юридичних позиціях акцентував увагу на ролі держави в реалізації права на підприємницьку діяльність та у Рішенні від 5 лютого 2013 року № 1-рп/2013, зокрема, зазначив, що „через законодавче регулювання правовідносин власності і підприємництва держава виконує конституційні обов'язки щодо відповідальності перед людиною за свою діяльність, забезпечення захисту прав усіх суб'єктів права власності і господарювання та захисту конкуренції у підприємницькій діяльності (частина друга статті 3, частина четверта статті 13, частина третя статті 42 Конституції України)“ (абзац третій підпункту 2.1 пункту 2 мотивувальної частини).

Конституційний Суд України наголосив, що „дотримання конституційних гарантій вільного розвитку підприємництва є значущим не лише для ефективного розвитку ринкової економіки, самозайнятості осіб і наповнення Державного бюджету України, а й для зміцнення таких основоположних цінностей конституційного порядку України, як демократія та правовладдя (верховенство права). Відносини держави і підприємництва мають втілювати європейську ідентичність Українського народу, незворотність європейського та євроатлантичного курсу України (абзац п'ятий преамбули Конституції України)“ [абзац третій підпункту 3.1 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 18 грудня 2024 року № 12-р(II)/2024].

Унаслідок фактично негайного набрання чинності оспорюваним приписом Кодексу в редакції Закону № 71 виникло надмірне податкове навантаження на

фінансову діяльність суб'єктів господарювання. Особливо це стосується суб'єктів малого та середнього підприємництва, які, порівняно з великими компаніями, 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.

Законодавець має знайти належний баланс між частою зміною закону і визначеністю податкових норм для платників податків, оскільки слід швидко й ефективно реагувати на зміни економічного життя суспільства, не допускаючи негативного впливу оподаткування на економічний розвиток держави.

Конституційний Суд України звертає увагу, що нівелювання принципу визначеності податкового закону і позбавлення платників податків можливості будь-якого податкового планування з огляду на неочікуване додаткове податкове навантаження на платників податків унаслідок фактично негайного введення в дію оспорюваного припису Кодексу в редакції Закону № 71 не сприяло забезпеченню захисту прав суб'єктів господарювання та захисту конкуренції у підприємницькій діяльності через те, що заінтересовані особи не мали можливості покладатися на взяті державою зобов'язання щодо стабільності податкового законодавства України (сталість правовідносин у сфері справляння акцизного податку), а дії органу державної влади фактично порушили обґрунтовані очікування цих осіб.

Зазначене дає підстави стверджувати, що оспорюваний припис Кодексу в редакції Закону № 71 суперечить частині першій статті 8, частинам першій, третій статті 42, частині першій статті 57 Конституції України.

Ураховуючи викладене та керуючись статтями 147, 150, 151<sup>1</sup>, 151<sup>2</sup>, 152, 153 Конституції України, на підставі статей 7, 32, 36, 65, 67, 74, 84, 88, 89, 91, 92, 94 Закону України „Про Конституційний Суд України“



**Конституційний Суд України****у х в а л и в:**

1. Визнати окремий припис 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, а саме: „товарів, зазначених у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу“, таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним).

2. Рішення Конституційного Суду України є обов'язковим, остаточним та таким, що не може бути оскаржено.

Рішення Конституційного Суду України підлягає опублікуванню у „Віснику Конституційного Суду України“.



**ДРУГИЙ СЕНАТ  
КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ**