

УДК 347.73

О.А. Музыка-Стефанчук,
ORCID: 0000-0001-7986-7149

Н.О. Сабадаш
ORCID: 0009-0009-6621-9498

ЛЕГІТИМНІ ОЧІКУВАННЯ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

У статті здійснюється аналіз сучасного бачення легітимних очікувань. Особлива увага приділяється огляду легітимних очікувань у податкових правовідносинах. Аналізується судова практика України та зарубіжних держав.

Акцентовано увагу на впливі засадничих принципів, на яких базується захист прав і законних інтересів, зокрема, таких суб'єктів податкових правовідносин, як платників податків. І ці засади мають значення для подальшого вдосконалення податкового законодавства. Аргументується це, зокрема, тим, що, на відміну від КАС України, який містить досить широкий і змістовний перелік принципів адміністративного судочинства, у тому числі у справах про податкові спори, ані в ПК України, ані у відповідних підзаконних нормативно-правових актах чітко не визначено кола основних принципів розв'язання податкових конфліктів, вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження. Інколи такі принципи не є очевидними, оскільки не мають чіткого визначення, а лише впливають із тих чи інших законодавчих положень. Така ситуація аж ніяк не відповідає принципу юридичної визначеності. При цьому наголошується, що саме завдяки цьому принципу створюються певні зобов'язання державних владних органів забезпечити легкість з'ясування права тими, до кого воно застосовується, і набуття останніми можливості, в разі необхідності, скористатися правом, так само, як і способом, за допомогою якого воно буде підлягати застосуванню й тлумаченню.

Доведено, що доктрина легітимних очікувань має своє історичне, доктринальне, правозастосувальне підґрунтя. Для вітчизняної судової практики у податкових спорах це питання також вельми актуальне, з огляду на Рішення Конституційного Суду України 2025 р. Для платника податків податкове законодавство, його окремі положення мають бути чіткими і зрозумілими. Очевидно, що зрозумілість законодавства залежить від обізнаності платника податків, від рівня його фінансової грамотності загалом. Відсутність додаткових знань має спонукати до додаткової комунікації з податковими органами, з іншими компетентними органами державної влади, з податковими юристами.

Ключові слова: платник податків, податкове законодавство, легітимні очікування, юридична визначеність, принцип, захист прав, податковий орган, права платників податків.

DOI 10.34079/2518-1319 -2025-15-30-150-160

Постановка проблеми. Очевидним є значний вплив засадничих принципів, на яких базується захист прав і законних інтересів, зокрема, таких суб'єктів податкових правовідносин, як платників податків. І ці засади мають значення для подальшого вдосконалення податкового законодавства. Справа в тому, що на відміну від КАС України, який містить досить широкий і змістовний перелік принципів

адміністративного судочинства, у тому числі у справах про податкові спори, ані в ПК України, ані у відповідних спеціальних підзаконних нормативно-правових актах чітко не визначено кола основних принципів розв'язання податкових конфліктів, вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження. Зауважимо, що ми не стверджуємо, що чинне законодавство, яке регулює вирішення податкових спорів у позасудовому порядку, позбавлене принципів функціонування цього інституту, однак більшість із цих принципів розпорошені в текстах низки нормативно-правових актів різної юридичної сили. Крім того, досить часто вони не є очевидними, оскільки не мають чіткого визначення, а лише впливають із тих чи інших законодавчих положень. Така ситуація аж ніяк не відповідає принципу юридичної визначеності. Цей принцип являє собою зобов'язання державних владних органів забезпечити легкість з'ясування права тими, до кого воно застосовується, і набуття останніми можливості, в разі необхідності, скористатися правом, так само, як і способом, за допомогою якого воно буде підлягати застосуванню й тлумаченню.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкових правовідносин є предметом наукових досліджень, зокрема, таких вчених і практиків, як: М.П. Кучерявенко, Д.О. Гетманцев, Є.М. Смичок, І.Є. Криницький, В.І. Теремецький, О.Б. Заверуха. Водночас, комплексних досліджень на сьогодні вкрай недостатньо, що, у свою чергу, обумовлює актуальність теми даної статті.

Метою дослідження є огляд доктринальних положень і судової практики щодо принципу легітимних очікувань у податкових спорах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основна мета розглядуваного принципу полягає в забезпеченні того, що жодна з норм, які приймають органи державної влади, не може бути застосованою до непоінформованих про неї. Означений принцип тісно пов'язаний із принципом легітимних очікувань (*legitimate expectations*), який є наслідком першого. Принцип легітимних очікувань спрямований на те, щоб у випадках, коли фізична особа переконана, що досягне певного результату, якщо буде діяти відповідно до норм правової системи, забезпечити захист цих очікувань. У цьому контексті варто згадати рішення Конституційного Суду України від 21 січня 2025 р. № 3-р(П)/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 року № 71-VIII (Конституційний Суд України, 2025). Це рішення практично заклало підґрунтя для необхідності врахування легітимних очікувань у всіх законопроектах, що стосуються оподаткування).

Щодо легітимних очікувань, то тут варто звернути увагу на зарубіжну судову практику. Так, Верховний Суд Індії у справі *Food Corporation of India vs Kamdhenu Cattle Feed Industries*, 1992 (11) TMI 275 (Supreme Court of India, 1992), зазначив, що у публічному праві немає необмеженої дискреції. Орган державної влади має повноваження лише використовувати їх для суспільного блага. Це накладає обов'язок діяти справедливо та застосовувати процедуру, яка є «чесною грою в дії». Належне дотримання цього зобов'язання як частини належного управління породжує у кожного громадянина розумне або законне очікування справедливого ставлення у його взаємодії з державою та її органами, причому цей елемент є необхідним компонентом процесу прийняття рішень у всіх діях держави. Задоволення цієї вимоги щодо недопущення свавілля є дією держави, тому необхідно враховувати розумні або легітимні очікування осіб, на яких може вплинути рішення, інакше несправедливість у здійсненні

повноважень може призвести до зловживання або перевищення влади, окрім впливу на добросовісність рішення в даному випадку. Прийняте таким чином рішення може бути оскаржене на підставі свавілля. Верховенство права не повністю усуває дискрецію у здійсненні влади, оскільки це є нереалістичним, але передбачає контроль за її здійсненням шляхом судового перегляду (Nahata, 2022).

Легітимне очікування може бути двох типів: матеріальне легітимне очікування (наприклад, право на отримання певної вигоди) та процесуальне легітимне очікування (наприклад, право бути вислуханим до винесення рішення). Доктрина легітимних очікувань передбачає, що рішення або виконання закону будуть прийматися відповідно до останнього та духу закону, і саме цього очікують від осіб, які застосовують закон. Суди зобов'язані виконувати статuti відповідно до їхніх положень, навіть якщо ці статuti можуть суперечити конвенції. Іншим прикладом легітимного очікування є те, що положення закону не може бути чинним шляхом застосування доктрини легітимного очікування. Якщо положення закону ще не набули чинності на момент повідомлення, ця доктрина стає застосовною. Матеріальний захист легітимних очікувань не означає, що за будь-яких обставин очікування буде виправдано сприятливим рішенням (Agarwal, 2023).

Також можна навести деякі справи з податкових питань у контексті легітимних очікувань. Так, особа може мати легітимне очікування певного ставлення з боку адміністративного органу, навіть якщо вона не має законного права на таке ставлення згідно з приватним правом. Це очікування може виникати або із заяви чи обіцянки, зробленої органом влади, включаючи неявне запевнення, або з послідовної минулої практики (Agarwal, 2023). Центральна рада прямих податків Уряду Індії (Central Board of Direct Taxes, Government of India, CBDT) опублікував прес-реліз про те, що коли повернутий дохід перевищує дохід, повернутий за попередній рік, на 30%, оцінка не повинна підлягати перевірці. Платник податків виконав умови зазначеного прес-релізу. Однак, податковий інспектор взяв справу платника на перевірку та вніс доповнення. Суд, спираючись на доктрину легітимних очікувань, постановив, що податковий інспектор не мав підстав брати справу платника на перевірку, порушуючи обіцянку, що міститься в прес-релізі, і, отже, доповнення, внесені в ході такої перевірки, також заслуговують на видалення без будь-якого подальшого розгляду (SMT. NAYANA P. DEDHIA. VERSUS ASSISTANT COMMISSIONER OF INCOME-TAX. 2002 (8) TMI 273 – ITAT HYDERABAD-A).

Наступне: коли особа створює підрозділ відповідно до будь-якої політики уряду на легітимних (законних) підставах очікувати, що уряд виконає свої обіцянки, то така особа має право на обіцянки, дані урядом, навіть у ситуації, коли законодавство було змінено, і позбавляє особу права вимагати такої вигоди (Supreme Today, 2002).

Платник податків мав право легітимного очікування, що органи податкового управління діятимуть відповідно до закону під час розгляду його заяви про зупинення та під час розгляду питання про те, чи буде доцільним або належним стягувати податок шляхом примусових заходів, таких як накази про арешт боргу, навіть під час розгляду заяви про зупинення в суді (Karnataka High Court, 2019; Nahata, 2022).

Основні принципи, що стосуються «легітимних очікувань», були сформульовані лордом Діпломом у справі «Рада профспілок державних службовців проти Міністра державної служби» (1985) AC 374, 408-09 (CCSU case: Lord Diplock in Council of Civil Service Unions v. Minister for the Civil Service) (LawTeacher, 2018). У цій справі було зазначено, що для виникнення легітимного очікування рішення адміністративного органу повинні впливати на особу, позбавляючи її певної вигоди чи переваги, якою вона або (i) раніше дозволяла користуватися особа, яка приймає рішення, і яку вона

може законно очікувати, що їй буде дозволено продовжувати користуватися, доки їй не будуть повідомлені деякі раціональні підстави для її відкликання, щодо яких їй було надано можливість висловитися; або вона отримала запевнення від особи, яка приймає рішення, що вони не будуть відкликані без попередньої можливості навести причини для ствердження, що їх не слід відкликати. Очікування може ґрунтуватися на явній обіцянці чи заяві, або на встановлених минулих діях чи усталеній поведінці (справа Верховного Суду Індії – case of Dr. Chanchal Goyal (Mrs) v. State of Rajasthan (2003 INSC 102)) (Supreme Court of India, 2003). Розглядувана доктрина розроблялася як принцип розумності та справедливості та використовується проти статутних органів та урядових органів, на чії заяви чи обіцянки діють сторони чи громадяни, і деякі негативні наслідки виникають через відмову органів влади виконати свої обіцянки або дотримуватися своїх зобов'язань (справа Верховного Суду Індії (Supreme Court of India, 2004b))... Особа може мати «легітимне очікування» щодо певного ставлення з боку адміністративного органу, навіть якщо вона не має законного права на таке ставлення згідно з приватним правом. Очікування може виникати або із заяви чи обіцянки, зробленої органом влади, включаючи неявне твердження, або з послідовної минулої практики. Доктрина легітимного очікування займає важливе місце в розвитку права судового перегляду (справа Верховного Суду Індії (Supreme Court of India, 2004a; Agarwal, 2023).

Звертаючись до податкових органів, платники податків та їхні консультанти повинні враховувати будь-які потенційні аргументи щодо легітимних очікувань поряд із технічними податковими аргументами, які вони можуть висунути. У відповідних випадках позов про судовий перегляд може забезпечити засіб правового захисту за обставин, коли податкове законодавство може не відповідати вимогам. У справі Arderin (рішення Високого суду Ірландії у справі Arderin Distillery Limited проти Податкової комісії [2022] ІЕНС 267 («Arderin»)) суд зазначив, що особливо прикро, що між сторонами не було досудового листування, яке могло б прояснити проблеми та уникнути судового розгляду (vLex Ireland, n..d.). Тобто, коли питання легітимних очікувань є актуальними, частою на практиці є перевага порушувати їх перед податковими органами на ранній стадії – ще до початку судового оскарження (Squires and Costelloe, 2022, с.156). У даному випадку наголошується на доцільності не просто адміністративного оскарження рішень податкових органів, а про наявність бодай якоїсь комунікації платника податків з податковими органами.

Засіб правового захисту, заснований на доктрині легітимних очікувань, є дуже корисним правовим шляхом для платників податків, щоб забезпечити захист своїх прав. Це особливо актуально, враховуючи той факт, що, наприклад, Податкова служба Південної Африки (South African Revenue Service, SARS) діє за принципом, який зазвичай називають «плати зараз, сперечайся потім» (pay now, argue later). Це просто означає, що навіть якщо платник податків оскаржує зобов'язання, цей спір не заважає SARS додавати відсотки та стягнення до непогашеної суми, поки спір вирішується. Ці відсотки та стягнення можуть мати руйнівний вплив на фінансове становище платників податків, навіть якщо гроші зрештою будуть повернуті. Використовуючи замість цього засіб правового захисту легітимних очікувань, суди отримують набагато більші повноваження під час перегляду рішень SARS і можуть, принаймні, призупинити нарахування відсотків та стягнень, поки розглядається рішення. Тому вкрай важливо, щоб платники податків належним чином ознайомилися з доктриною легітимних очікувань та тим, як вона може допомогти їм під час оскарження своїх податкових зобов'язань (Potgieter, 2017).

У Нігерії, як і в більшості країн, оподаткування є питанням законодавства, яке є

складним та невизначеним, що змушує платників податків у багатьох випадках покладатися на розсуд податкового органу для встановлення своїх податкових зобов'язань. Ситуація стає ще складнішою, коли податковий орган відхиляється від своєї попередньої позиції, особливо таким чином, що це залишає платника податків із негативними ретроактивними наслідками. Легітимне очікування є одним із засобів правового захисту, які суди запропонували для захисту інтересів платників податків за таких обставин. Однак з різних причин податкової політики здається, що для претензій платників податків щодо легітимного очікування краще розглядати в адміністративному, а не судовому порядку. Водночас, неможливість судового розгляду справи в суді не означає, що вона повністю позбавлена обґрунтованості. Може бути обґрунтованість, яка вигідна як позивачеві (платнику податків), так і відповідачу (податковому органу), а також податковій системі в цілому (Okanga, 2021, с.139). Очевидно, що розглядувана пропозиція не має на меті замінити роль суду в розробці та застосуванні легітимних очікувань. Вона визнає, що очікування виникають на адміністративному етапі, і натомість прагне доповнити судову роль, висвітлюючи, що може зробити податковий орган, і чому для податкового органу може бути більш розумно дотримуватися своїх обіцянок, ніж їх порушувати.

Принципи легітимного очікування були предметом численних судових рішень, які певною мірою роз'яснили, коли може виникнути очікування та за яких обставин воно порушується. Основні принципи на загальному рівні такі:

- існує загальна презумпція, що платники податків повинні сплачувати податок, який вони заборгували;
- у випадку самостійно нарахованих податків, таких як ПДВ, існує додаткова презумпція, що платники податків повинні визначати та застосовувати правильний податковий режим і подавати правильні податкові декларації на основі цього режиму;
- роль Служби з податкових і митних зборів його Величності у Великобританії (HM Revenue & Customs, HMRC) – аналог ДПС і ДМС України, полягає у зборі податків, хоча вона має право вирішувати, як це робити, відповідно до своїх повноважень щодо збору та управління;
- легітимне очікування може бути створене явним або неявним твердженням, або ж усталеною практикою чи політикою;
- заява має бути чіткою, однозначною та без будь-яких відповідних застережень;
- якщо було створено легітимне очікування, суд повинен вирішити, чи було б несправедливим та необґрунтованим у сенсі справи Веднесбері (Justis Publishing, n.d.) для HMRC відхилення від нього.

У більшості випадків, щоб суд виправдав легітимне очікування, платник податків у Великобританії повинен довести, що він покладався на це твердження собі на шкоду (Greene and Nourescu, 2023).

Цікавою є практика наукового диспуту щодо окремих питань, зокрема, й легітимних очікувань. Нашу увагу привернула дискусія, що розгорнулася довкола допису доктора Д-р Єнконга Нганджох Ходу – старшого викладача права та директор програм магістратури та магістратури в Юридичній школі Манчестерського університету «Критика доктрини законних очікувань в арбітражі інвестиційних договорів» (Ngangjoh, 2013) та критичні міркування щодо неї Седі Бланшар – наукової співробітниці Інституту Макса Планка в Люксембурзі з питань міжнародного, європейського та регуляторного процесуального права (Blanchard, 2013b).

Позиція Єнконга Нганджох Ходу	Позиція Седі Бланшар
<p>...держава може якимось чином висунути аргумент легітимних очікувань проти іноземного інвестора, який займається «ухиленням від сплати податків».</p>	<p>...скоріш за все Єнконг має на увазі не ухилення від сплати податків, яке порушувало б законодавство держави перебування і таким чином піддавало б інвестора внутрішнім кримінальним та цивільним санкціям, а те, що було визначено як «мінімізація податкових зобов'язань законними методами». Це також відоме як «податкове планування»;</p>
<p>...ухилення від сплати податків або податкове планування «несумісні з духом будь-якої двосторонньої інвестиційної угоди».</p>	<p>...хоча Єнконг Нганджох Ходу не намагається підтвердити це твердження, воно не є очевидно правдивим. Цілі двосторонніх інвестиційних угод зазвичай зазначаються у преамбулі; збільшення податкових надходжень ніде не зазначається серед таких цілей. Натомість в інвестиційних угодах є посилання на сприяння більшій економічній співпраці, стимулювання потоку приватного капіталу, сприяння економічному зростанню та розвитку, а також максимізацію ефективного використання економічних ресурсів. Таким чином, цілком можливо, що інвестиції підтримують «дух» двосторонньої інвестиційної угоди, створюючи нову та вигідну транскордонну економічну діяльність, водночас мінімізуючи свої податкові зобов'язання в межах закону;</p>
<p>...замість беззастережних «легітимних очікувань» трибунали (суди) повинні чітко враховувати поведінку інвестора»;</p>	<p>...автор перейшов від аргументу про те, що держава повинна мати можливість стверджувати про порушення її очікувань, до аргументу про те, що податкова поведінка інвестора може бути доречно висунута як захист від твердження інвестора про порушення його легітимних очікувань. Чи не виникає тут питання про можливість зустрічного позову, чи пропонується захист? За твердженням Єнконга Нганджох Ходу поведінка інвестора вже розглядається як частина визначення того, чи були його передбачувані очікування легітимними, і чи дії держави їх перешкодили. Однак зовсім не очевидно, за якої фактичної ситуації ухилення від сплати податків/податкове планування буде мати відношення до твердження інвестора про порушення його легітимних очікувань. Такі сценарії, безумовно, були б рідкістю.</p>

Відповідаючи Саді Бланшар, Єнконг Нганджох Ходу вже значно ґрунтовніше висвітлює свою позицію, посилається на судову практику. Хоча розглядуваний нами матеріал 2013 р., проте деякі положення корисні і для сучасної податкової практики, а деякі порівняння – вражають. Наприклад, за твердженням Єнконга Нганджох Ходу близько 60% корпорацій з активами щонайменше 250 млн дол. США не сплачували жодних федеральних податків між 1996 і 2000 рр. У 2005 р. Податкове управління Кенії повідомило, що на той час йому заборгували вражаючі 1,32 млрд дол. США несплачених податків транснаціональними корпораціями, які використовували агресивні схеми ухилення від сплати податків. Хоча технічно це могло бути законним, така практика, безумовно, суперечить духу будь-якого інвестиційного договору... Справедливе та рівноправне ставлення, а отже, і легітимні очікування в міжнародних інвестиціях, повинні розглядатися крізь призму «ключових пріоритетів розвитку». Тому не виключено, що такий стандарт використовуватиметься трибуналом (судом) при оцінці поведінки іноземного інвестора щоразу, коли є позов (Blanchard, 2013a).

Єнконг уточнив, що в його початковому дописі було натяком на те, що держава може висунути захист (а не зустрічний позов) від твердження про порушення нею легітимних очікувань інвестора на тій підставі, що інвестор ухилився від сплати податків (Ngangjoh, 2013a). Саді Бланшар погодилась з тим, що власна поведінка інвестора може мати значення для визначення того, чи були порушені його легітимні очікування. Це безперечний момент. Однак, щоб бути доречною, поведінка інвестора має бути пов'язана з ймовірним порушенням державою, щоб контекстуалізувати або виправдовувати дії держави. Якщо поведінка держави в іншому випадку порушувала б чинний правовий стандарт, вона може показати, що її поведінка насправді була належною відповіддю на певні дії або бездіяльність інвестора. На відміну від такого обмеженого підходу, у початковому дописі Єнконга (Ngangjoh, 2013) стверджується, що держава може висунути захист «око за око» без необхідності встановлювати існування причинно-наслідкового зв'язку між ухиленням інвестора від сплати податків та ймовірним порушенням державою (Blanchard, 2013a **Ошибка! Источник ссылки не найден.**).

Якщо інвестору певним чином бракує розумності, твердження про наявність легітимних очікувань може бути визнане невинуватим (Italaw, n.d.). Наприклад, якщо на момент інвестування інвестор не врахував економічне, історичне та соціально-політичне середовище в державі перебування, позов про легітимні очікування навряд чи буде успішним. Саме це мало місце у справі Saluka Investment BV (Нідерланди) проти Чеської Республіки, де позов про легітимні очікування, заснований на покладанні позивача на обіцянку, дану колишнім міністром фінансів, був відхилений Трибуналом (судом), оскільки, які б гарантії не надав міністр фінансів, він не міг зобов'язувати майбутні уряди» (часткове рішення ЮНСІТРАЛ від 17 березня 2006 р., пункт 351 на с. 74) (Blanchard, S., 2013a).

Висновки. Як бачимо доктрина легітимних очікувань має своє історичне, доктринальне, правозастосувальне підґрунтя. Для вітчизняної судової практики у податкових спорах це питання також вельми актуальне, з огляду на згадуване вище Рішення Конституційного Суду України 2025 р. Для платника податків податкове законодавство, його окремі положення мають бути чіткими і зрозумілими. Очевидно, що зрозумілість законодавства залежить від обізнаності платника податків, від рівня його фінансової грамотності загалом. Відсутність додаткових знань має спонукати до додаткової комунікації з податковими органами, з іншими компетентними органами державної влади, з, врешті-решт, податковими юристами.

Бібліографічний список

- Конституційний Суд України, 2025. Рішення Конституційного Суду України від 21 січня 2025 р. № 3-р(П)/2025. Справа № 3-14/2024(28/24). *Верховна Рада України* [онлайн] Доступно: <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text>>.
- Agarwal, S., 2023. Understanding Legitimate Expectation in Tax: Balancing Fairness and Public Interest Without Guaranteeing Outcomes. [online] Available at: <<https://www.taxtmi.com/article/detailed?id=11175>>.
- Blanchard, S., 2013a. A Rejoinder to Yenkong Ngangjoh-Hodu. 2013. [online] Available at: <<https://www.ejiltalk.org/a-rejoinder-to-yenkong-ngangjoh-hodu/>>.
- Blanchard, S., 2013b. The Shaky Proposition of the State's Legitimate Tax Expectations: A Response to Yenkong Ngangjoh-Hodu. [online] Available at: <https://www.ejiltalk.org/the-shaky-proposition-of-the-states-legitimate-expectations-a-response-to-yenkong-ngangjoh-hodu/>.
- Greene, M. and Nourescu, A., 2023. When does an HMRC inspection create a legitimate expectation? [online] Available at: <<https://www.stewartslaw.com/news/when-does-an-hmrc-inspection-create-a-legitimate-expectation/>>.
- Italaw, n.d. Duke Energy Electroquil Partners & Electroquil S.A. v. Republic of Ecuador, ICSID Case No. ARB/04/19 2008. [online] Available at: <<https://www.italaw.com/cases/356>>.
- Justis Publishing, n.d. Associated Provincial Picture Houses Ltd v Wednesbury Corporation 1948. [online] Available at: <https://web.archive.org/web/20130501053939/http://www.justis.com/titles/iclr_s4821028.html>.
- Karnataka High Court, 2019. M/S Asiad Paints Limited, Vertiv Energy Pvt. Ltd., M/S. Weiwo Communication Pvt. Ltd. And Ors. Versus Union Of India, Goods And Service Tax Network, The Commissioner Of Commercial Taxes (Gst) , The Assistant Commissioner Of Commercial Taxes 2019 (12) TMI 464. [online] Available at: <https://www.casemine.com/judgement/in/5dee81b34a93267fed9031f8>.
- LawTeacher, 2018. Lord Diplock in Council of Civil Service Unions v. Minister for the Civil Service (1985) AC 374, 408-09. [online] Available at: <https://www.lawteacher.net/cases/council-of-civil-service-unions-v-minister-for-the-civil-service.php>.
- Nahata, M., 2022. Doctrine of Legitimate Expectation Ensures Fair Treatment by Authorities; Influences *Taxation and Policy Decisions in India*. [online] Available at: <<https://www.taxtmi.com/article/detailed?id=10885>>.
- Ngangjoh, Hodu Ye., 2013. A Critique of the Legitimate Expectations Doctrine in Investment Treaty Arbitration. [online] Available at: <https://www.ejiltalk.org/a-critique-of-the-legitimate-expectations-doctrine-in-investment-treaty-arbitration/>.
- Ngangjoh, Hodu Ye., 2013a. Legitimate Expectations in Investment Disputes: A Reply to Sadie Blanchard. 2013. [online] Available at: <<https://www.ejiltalk.org/legitimate-expectations-in-investment-disputes-a-response-to-sadie-blanchard/>>.
- Okanga, Ogbu O., 2021 Trust and Efficiency in Tax Administration: the Silent Role of Policy-Based Legitimated Expectation in Nigeria. *Journal of Tax Administration*, 6:2 Trust and Efficiency in Tax Administration, p. 142-147.
- Potgieter, J., 2017. The Role of the Doctrine of Legitimate Expectation in Income Tax. [online] Available at: <https://mlvlaw.co.za/Resources/2017-03_TheRole_OfThe_DoctrineOflegitimateExpection_InIncomeTax.pdf>.
- Squires, L. and Costelloe, M., 2022. *Arderin Distillery: Legitimate Expectation and Judicial Review of Revenue*. p. 150-157. [online] Available at:

- <<https://byrnewallaceshields.com/assets/components/uploads/Irish%20Tax%20Review%202022.pdf>>.
- Supreme Court of India, 2003. Dr. (Mrs.) Chanchal Goyal vs State Of Rajasthan on 18 February, 2003. [online] Available at: <<https://indiankanoon.org/doc/1926455/>>.
- Supreme Court of India, 1992. *Food Corporation Of India vs M/S. Kamdhenu Cattle Feed Industries on 3 November* [online] Available at: Food Corporation <<https://www.casemine.com/judgement/in/5609ac79e4b014971140eff7>>.
- Supreme Court of India, 2004a. Bannari Amman Sugars Ltd vs Commercial Tax Officer And Ors on 22 November, 2004. [online] Available at: <<https://indiankanoon.org/doc/1890994/>>.
- Supreme Court of India, 2004b. Hira Tikkoo vs Union Territory, Chandigarh & Ors on 13 April, 2004. [online] Available at: <https://indiankanoon.org/doc/627760/>.
- Supreme Today, 2002. M.V.R.PRASAD, H.S.SIDHU Smt. Nayana P. Dedhia – Appellant Versus Assistant Commissioner of Income-tax – Respondent. 2002 (8) TMI 273 – ITAT HYDERABAD-A. [online] Available at: <https://supremetoday.ai/doc/judgement/03300010381>.
- vLex Ireland, n.d. Arderin Distillery Ltd v The Revenue Commissioners, 2022, IEHC 267 («Arderin»). [online] Available at: <https://ie.vlex.com/vid/arderin-distillery-ltd-v-907114412>.

References

- Agarwal, S., 2023. Understanding Legitimate Expectation in Tax: Balancing Fairness and Public Interest Without Guaranteeing Outcomes. [online] Available at: <<https://www.taxtmi.com/article/detailed?id=11175>>.
- Blanchard, S., 2013a. A Rejoinder to Yenkong Ngangjoh-Hodu. 2013. [online] Available at: <<https://www.ejiltalk.org/a-rejoinder-to-yenkong-ngangjoh-hodu/>>.
- Blanchard, S., 2013b. The Shaky Proposition of the State’s Legitimate Tax Expectations: A Response to Yenkong Ngangjoh-Hodu. [online] Available at: <https://www.ejiltalk.org/the-shaky-proposition-of-the-states-legitimate-expectations-a-response-to-yenkong-ngangjoh-hodu/>.
- Greene, M. and Nourescu, A., 2023. When does an HMRC inspection create a legitimate expectation? [online] Available at: <<https://www.stewartslaw.com/news/when-does-an-hmrc-inspection-create-a-legitimate-expectation/>>.
- Italaw, n.d. Duke Energy Electroquil Partners & Electroquil S.A. v. Republic of Ecuador, ICSID Case No. ARB/04/19 2008. [online] Available at: <<https://www.italaw.com/cases/356>>.
- Justis Publishing, n.d. Associated Provincial Picture Houses Ltd v Wednesbury Corporation 1948. [online] Available at: <https://web.archive.org/web/20130501053939/http://www.justis.com/titles/iclr_s4821028.html>.
- Karnataka High Court, 2019. M/S Asiad Paints Limited, Vertiv Energy Pvt. Ltd., M/S. Weiwo Communication Pvt. Ltd. And Ors. Versus Union Of India, Goods And Service Tax Network, The Commissioner Of Commercial Taxes (Gst) , The Assistant Commissioner Of Commercial Taxes 2019 (12) TMI 464. [online] Available at: <https://www.casemine.com/judgement/in/5dee81b34a93267fed9031f8>.
- Konstytutsiyni Sud Ukrainy, 2025. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy vid 21 sichnia 2025 r. № 3-r(II)/2025. Sprava № 3-14/2024(28/24) [Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated January 21, 2025 No. 3-r(II)/2025. Case No. 3-14/2024(28/24)]. *Verkhovna Rada Ukrainy* [online] Dostupno:

- <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text>> (in Ukrainian).
- LawTeacher, 2018. Lord Diplock in Council of Civil Service Unions v. Minister for the Civil Service (1985) AC 374, 408-09. [online] Available at: <https://www.lawteacher.net/cases/council-of-civil-service-unions-v-minister-for-the-civil-service.php>.
- Nahata, M., 2022. Doctrine of Legitimate Expectation Ensures Fair Treatment by Authorities; Influences *Taxation and Policy Decisions in India*. [online] Available at: <<https://www.taxtmi.com/article/detailed?id=10885>>.
- Ngangjoh, Hodu Ye., 2013. A Critique of the Legitimate Expectations Doctrine in Investment Treaty Arbitration. [online] Available at: <https://www.ejiltalk.org/a-critique-of-the-legitimate-expectations-doctrine-in-investment-treaty-arbitration/>.
- Ngangjoh, Hodu Ye., 2013a. Legitimate Expectations in Investment Disputes: A Reply to Sadie Blanchard. 2013. [online] Available at: <https://www.ejiltalk.org/legitimate-expectations-in-investment-disputes-a-response-to-sadie-blanchard/>.
- Okanga, Ogbu O., 2021 Trust and Efficiency in Tax Administration: the Silent Role of Policy-Based Legitimated Expectation in Nigeria. *Journal of Tax Administration*, 6:2 Trust and Efficiency in Tax Administration, p. 142-147.
- Potgieter, J., 2017. The Role of the Doctrine of Legitimate Expectation in Income Tax. [online] Available at: <https://mlvlaw.co.za/Resources/2017-03_TheRole_OfThe_DoctrineOflegitimateExpection_InIncomeTax.pdf>.
- Squires, L. and Costelloe, M., 2022. *Arderin Distillery: Legitimate Expectation and Judicial Review of Revenue*. p. 150-157. [online] Available at: <<https://byrnewallaceshields.com/assets/components/uploads/Irish%20Tax%20Review%202022.pdf>>.
- Supreme Court of India Dr. (Mrs.) Chanchal Goyal vs State Of Rajasthan on 18 February, 2003. [online] Available at: <<https://indiankanoon.org/doc/1926455/>>.
- Supreme Court of India, 1992. *Food Corporation Of India vs M/S. Kamdhenu Cattle Feed Industries on 3 November* [online] Available at: Food Corporation <<https://www.casemine.com/judgement/in/5609ac79e4b014971140eff7>>.
- Supreme Court of India, 2004a. Bannari Amman Sugars Ltd vs Commercial Tax Officer And Ors on 22 November, 2004. [online] Available at: <<https://indiankanoon.org/doc/1890994/>>.
- Supreme Court of India, 2004b. Hira Tikkoo vs Union Territory, Chandigarh & Ors on 13 April, 2004. [online] Available at: <https://indiankanoon.org/doc/627760/>.
- Supreme Today, 2002. M.V.R.PRASAD, H.S.SIDHU Smt. Nayana P. Dedhia – Appellant Versus Assistant Commissioner of Income-tax – Respondent. 2002 (8) TMI 273 – ITAT HYDERABAD-A. [online] Available at: <https://supremetoday.ai/doc/judgement/03300010381>.
- vLex Ireland, n.d. Arderin Distillery Ltd v The Revenue Commissioners, 2022, IEHC 267 («Arderin»). [online] Available at: <https://ie.vlex.com/vid/arderin-distillery-ltd-v-907114412>.

Muzyka-Stefanchuk Oksana
Sabadash Nataliya

LEGITIMATE EXPECTATIONS IN TAX LEGAL RELATIONS

The article analyzes the modern vision of legitimate expectations. Particular attention is paid to the review of legitimate expectations in tax legal relations. The judicial practice of Ukraine and foreign states is analyzed.

The emphasis is on the influence of the fundamental principles on which the protection of rights and legitimate interests is based, in particular, of such subjects of tax legal relations as taxpayers. And these principles are important for the further improvement of tax legislation. This is argued, in particular, that the compensation from the CAP of Ukraine contains a fairly broad and substantive list of principles of administrative proceedings, including in cases of tax disputes, neither the Code of Civil Procedure of Ukraine nor the relevant subordinate regulatory legal acts clearly define the range of basic principles for resolving tax conflicts, considering tax disputes in the administrative appeal procedure. If such principles are not obvious, since they do not have a clear definition, but only follow from certain legislative provisions. This situation does not correspond to the principle of legal certainty. It is emphasized that it is thanks to this principle that certain obligations of state authorities are created, ensuring the ease of clarification of rights by those to whom it applies, and the subsequent last possibilities, if necessary, are absent by law, as well as the method by which it will be subject to application and interpretation.

It is proven that the doctrine of legitimate expectations has its historical, doctrinal, and law enforcement basis. For domestic judicial practice in tax disputes, this issue is also very relevant, given the Decision of the Constitutional Court of Ukraine in 2025. For a taxpayer, tax legislation, its individual provisions must be clear and understandable. It is obvious that the clarity of legislation depends on the taxpayer's knowledge, on the level of his financial literacy in general. The lack of additional knowledge should encourage additional communication with tax authorities, with other competent state authorities, with tax lawyers.

Keywords: *taxpayer, tax legislation, legitimate expectations, legal certainty, principle, protection of rights, tax authority, taxpayer rights.*

Стаття надійшла до редколегії 10.11.2025