

УДК 347.73:336.22 (477)

Т.М. Ямненко

ORCID: [0000-0002-9040-2358](https://orcid.org/0000-0002-9040-2358)

ЄВРОПЕЙСЬКА ПРАКТИКА НАЛЕЖНОЇ ОБАЧНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: АДАПТАЦІЯ ДО УКРАЇНСЬКОГО ПОДАТКОВОГО ПРАВА

У статті проведено послідовний аналіз наукових і практичних проблем, що стосуються формування доктрини належної обачності платників податків. Встановлено, що податкові правовідносини належать до найбільш делікатних сфер правового регулювання, оскільки тут особливо відчутним є протиставлення інтересів держави, зацікавленої у стабільному наповненні бюджету, та інтересів платників податків, для яких принципи правової визначеності та свободи підприємницької діяльності мають фундаментальне значення. У такому балансі ключову роль відіграє доктрина належної обачності, яка у судовій практиці виступає своєрідним інструментом гармонізації державних і приватних інтересів. Вона використовується судами як практичний інструмент для забезпечення рівноваги між потребою держави у податкових надходженнях та правом платників податків на здійснення підприємницької діяльності у межах правової визначеності. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недоброросовісно та без належної обачності. Саме на контролюючий орган покладається обов'язок довести вину платника податків у вчиненні податкового правопорушення, довести, що недостатньо вжито заходи у зв'язку з неналежною обачністю в діях платників. Практика Суду ЄС демонструє доцільність закріплення цього інституту у законодавстві та встановлення чітких критеріїв його застосування. Для України важливим завданням є гармонізація національного підходу з європейськими стандартами, що дозволить мінімізувати податкові ризики та сприятиме розвитку правової визначеності у сфері оподаткування. Порівняння з міжнародними підходами свідчить, що українська судова практика фактично рухається у напрямі зближення з європейськими стандартами. Однак відсутність законодавчого визначення доктрини належної обачності породжує ризики правової невизначеності та неоднакового застосування. Необхідним є унормування критеріїв належної обачності на рівні Податкового кодексу України, що забезпечить прозорість правовідносин та підвищить правову захищеність платників податків.

Ключові слова: Суд ЄС, належна обачність, доктрина, судова практика, правове регулювання, платник податків, податкова система.

DOI 10.34079/2518-1319 -2025-15-30-206-215

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку податкової системи України вагомим значення набуває питання забезпечення справедливості та прозорості податкових відносин. Одним із важливих механізмів, який широко використовується у практиці податкових органів і судів, є доктрина належної обачності (*due diligence doctrine*). Хоча вказана доктрина прямо не закріплена у Податковому кодексі України, суди активно застосовують її при вирішенні спорів, пов'язаних із податковим кредитом, відшкодуванням податку на додану вартість та іншими податковими питаннями.

Варто зазначити, що податкові правовідносини належать до найбільш чутливих сфер правового регулювання, де інтереси держави у забезпеченні надходжень до бюджету нерідко стикаються з правом платників податків на свободу підприємницької діяльності та правову визначеність. У цьому контексті саме доктрина належної обачності виступає у правозастосовній практиці як механізм балансування інтересів держави і бізнесу.

Проблема спірних податкових відносин традиційно привертала увагу як науковців, так і практиків, проте вона потребує більш глибокого та системного аналізу. У наукових дослідженнях переважно розглядаються процедурні аспекти, тоді як змістові елементи правових позицій судів залишаються недостатньо висвітленими. У даному аспекті важливим є вивчення практики Суду ЄС про належну обачність платників податків в контексті уроків для України та поступового закріплення цього принципу податкового права на рівні національного законодавства.

У сучасних працях питання доктрини належної обачності розглядаються фрагментарно, що ускладнює її сприйняття як цілісного явища та підкреслює актуальність проведеного дослідження. Особлива важливість теми зростає через те, що предмет дослідження перебуває під впливом конфлікту між приватними та публічними інтересами.

Дослідження здійснювалося із дотриманням балансу між теоретичною та практичною складовими, що раніше не отримувало достатнього відображення у наукових джерелах. Це дозволило виробити системні теоретичні положення щодо належної обачності платників податків на основі реальних судових справ Суду ЄС. Власне це і становить **мету дослідження** висвітленого в публікації наукової статті.

Аналіз досліджень та публікацій. Теоретична база дослідження належної обачності в податковому праві ґрунтується на працях українських учених — М.Кучерявенка, Д.Гетманцева, В.Тимощука, Є.Смичка, Л.Нецьки, В.Мороза, Г.Лоскоріх, О.Перчі, О.Єфімова та інших, — а також на доробку зарубіжних дослідників, зокрема W. Schön, M. Lang, B. Terra, P. Wattel, R. Avi-Yonah, R. de la Feria, J. Freedman, C. Garbarino, E. Kemmeren та P. Pistone, які досліджують проблеми податкового комплаєнсу, належної обачності та протидії фіктивним схемам. Однак, попри велику кількість публікацій, що стосуються цієї теми, залишається чимало дискусійних питань, зумовлених насамперед юридичною практикою.

Виклад основного матеріалу дослідження. Доктрина належної обачності передбачає, що платник податків зобов'язаний проявляти розумну уважність та обачність при виборі контрагентів, укладенні договорів і здійсненні господарських операцій. У разі порушення цього обов'язку податкові органи мають право ставити під сумнів правомірність формування податкового кредиту або витрат. У цьому аспекті вона перегукується з концепцією «due diligence», широко відомою у праві ЄС та країнах континентальної Європи.

Змістовне наповнення цієї доктрини полягає у прояві платником податків застереження під час вибору контрагента. Проблема недобросовісних контрагентів, які не виконують своїх зобов'язань, виникла давно. Можна погодитися з думкою Є.М. Смичка, що належним проявом розумної обачності платника податків у першу чергу є аналіз правосуб'єктності його контрагента й пов'язаних з ним осіб (Смичок, 2020, с. 120).

Попри те, що Податковий кодекс України прямо не містить поняття «належна обачність», окремі його положення можна розглядати як відсилання до цієї доктрини. Зокрема, у статтях 14, 198 та 201 Податкового кодексу України (Податковий кодекс України № 2755-VI, 2010) містяться норми, які передбачають необхідність підтвердження господарських операцій належними первинними документами. Тоді,

платник податків несе відповідальність за перевірку реальності своїх контрагентів і документального оформлення угод.

Верховний Суд неодноразово наголошував на важливості прояву платником податків належної обачності. Наприклад, у Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28 березня 2024 року суд зазначив, що «платник податків повинен вживати заходів щодо перевірки ділової репутації свого контрагента та перевірки факту реального виконання договору» (Єдиний державний реєстр судових рішень, 2024). Схожі висновки викладені у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 вересня 2019 року (Єдиний державний реєстр судових рішень, 2019). Це свідчить про формування сталої судової практики, де доктрина належної обачності виконує роль ключового критерію оцінки поведінки платників податків.

Наразі, основною проблемою є відсутність чіткого законодавчого закріплення доктрини належної обачності у Податковому кодексі України. Це створює певні труднощі для правозастосовної практики та породжує ризики надмірного розширення дискреційних повноважень податкових органів. Перспективним напрямом є імплементація у національне законодавство положень, які б прямо встановлювали обов'язок платника податків діяти добросовісно та з належною обачністю, а також визначали б критерії, за якими суди могли б оцінювати виконання цього обов'язку. В умовах євроінтеграційних процесів та гармонізації національного законодавства з правом ЄС імплементація цієї доктрини у Податковий кодекс України є важливим завданням податкової реформи.

Зазначимо, що вперше Європейський суд з прав людини у справі «Bulves» AD v. Bulgaria (European court of human rights, 2009a) розглянув питання відповідальності платників податків за податкові зловживання їх контрагентами. Ним констатовано, що платник податку на додану вартість не повинен відповідати за зловживання постачальника, щодо яких у нього немає засобів контролю («over which it has no control and in relation to which it has no means of monitoring or securing compliance»). Фактично такою правовою позицією Європейський суд з прав людини на міжнародному рівні закріпив концептуальні засади доктрини належної обачності. Разом із тим окремої уваги заслуговує думка Суду щодо обов'язку дотримання державою справедливого балансу між загальними інтересами суспільства й вимогами щодо захисту права власності («the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the right of property»). Проблемою національних органів влади й дотепер залишається невизначеність критеріїв наявності прояву належної обачності з боку платника податків. Іншими словами, національні суди втручаються у право власності без повного і всестороннього дослідження обставин справи.

Рішення Конституційного Суду України від 26 листопада 2025 року у справі за скаргою Представництва «АНДРІТЗ ГАЙДРО ГмбХ» фактично закріпило формалізований підхід до податкової відповідальності, визнавши конституційними штрафи за прострочення реєстрації податкових накладних незалежно від обставин, що спричинили порушення. (Конституційний Суд України, 2025).

На відміну від цього, у практиці Європейського суду з прав людини питання податкової відповідальності оцінюється крізь призму належної обачності платника та його здатності передбачити чи уникнути порушень.

Таким чином, між позицією КСУ та підходами ЄСПЛ існує концептуальна різниця: українська модель акцентує на фіскальній дисципліні через автоматичні санкції, тоді як ЄСПЛ підкреслює необхідність індивідуальної оцінки поведінки платника та пропорційності втручання держави у його майнову сферу.

Спільне між Рішенням КСУ та прецедентами ЄСПЛ можемо подивитися в таблиці нижче.

Позиція	ЄСПЛ	КСУ (2025)
Чи є великі податкові штрафи кримінальними за суттю?	Так, за критеріями <i>Engel</i>	Так, “співмірні з кримінальними покараннями”
Чи потрібно доводити вину?	Так, держава має довести умисел або недбалість	Так, контролюючий орган має довести вину платника
Чи допустиме автоматичне покарання без оцінки поведінки платника?	Ні (Bulves AD; Business Support Centre)	Ні — порушує презумпцію невинуватості
Чи враховується добросовісність платника?	Так, це ключовий елемент <i>due diligence</i>	Так, вина і ступінь вини мають враховуватись
Чи має бути справедливий баланс між економічними інтересами держави та правами платника?	Так, вимога пропорційності	Так, КСУ прямо аналізує “справедливий баланс”

Що стосується практики Суду ЄС варто звернути увагу на наступні справи, щодо належної обачності платників податків у контексті податку на додану вартість (ПДВ), які ґрунтуються на принципі, що право на податковий кредит може бути відмовлено, якщо платник податків знав або мав підстави знати, що його операція була пов’язана з шахрайством.

Так, по справі C-255/02 компанія Halifax plc, що надавала банківські послуги, здійснювала переважно операції, звільнені від оподаткування ПДВ, і тому не мала права на повне відшкодування податку. З метою зменшення податкового навантаження було створено кілька дочірніх підприємств, які виступали замовниками будівельних робіт для кол-центрів. Будівельні компанії нараховували ПДВ у рахунках, який дочірні підприємства могли заявляти до відшкодування. В подальшому, ці дочірні підприємства здавали об’єкти в оренду Halifax, причому оренда розглядалася як оподатковувана операція. Завдяки цьому Halifax фактично отримувала можливість компенсувати ПДВ, який у звичайних умовах не підлягав би відшкодуванню (Judgment of the court (Grand Chamber), 2006).

Halifax plc наполягала, що дії є цілком законними, адже вони відповідають формальним нормам директиви з ПДВ (Європарламент, Рада ЄС, 2006), а право на податкові вигоди не може бути обмежене, якщо платник формально дотримався законодавства. Податкові органи Великої Британії вважали, що схема має виключно штучний характер, створений з єдиною метою – отримати податкову вигоду, яка суперечить духу законодавства ЄС. Суд ЄС сформулював ключові підходи: по-перше, право на відшкодування ПДВ не може тлумачитися так, щоб воно дозволяло зловживання; по-друге, якщо операція не має іншої економічної мети, окрім отримання податкової переваги, то така операція кваліфікується як зловживання правом; по-третє, для визнання зловживання необхідно встановити два критерії та отримання податкової вигоди, суперечної меті законодавства ЄС; по-четверте, відсутність будь-якої суттєвої економічної причини, крім мінімізації податкового тягаря. Таким чином, у справі Halifax Суд ЄС дійшов висновку, що створення дочірніх структур та схема з будівництвом мали виключно податкову мотивацію і тому становили зловживання.

Вважаємо, що справа Halifax стала прецедентною для розвитку доктрини

«зловживання правом» у сфері податкового права ЄС. Було закладено підхід, згідно з яким навіть формально правильні дії платника можуть бути позбавлені податкових наслідків, якщо їхня єдина мета – податкова оптимізація, що суперечить меті директив. Рішення стало орієнтиром для подальшої судової практики, зокрема у справах *Part Service* (C-425/06), *Collée* (C-146/05) та ін.

Справа *Kittel & Recolta Recycling* (InfoCuria, 2006) стосувалася схем шахрайського отримання ПДВ («missing trader fraud»). Платники податків отримали товари від постачальників, які знали або мали підстави знати про участь у шахрайстві.

Axel Kittel, бельгійський підприємець, що займався торгівлею комп'ютерними комплектуючими. Податкові органи відмовили йому у праві на відшкодування ПДВ за придбаними товарами, оскільки його постачальники виявилися учасниками «карусельного шахрайства» (типова схема ухилення від сплати ПДВ, коли один із контрагентів зникає, не сплативши податок). У паралельній справі *Recolta Recycling SPRL*, що займалася торгівлею мобільними телефонами, ситуація була аналогічною: підприємство мало належні рахунки-фактури, але податкові органи відмовили у праві на відшкодування, бо попередні ланки постачання були задіяні у шахрайстві. Платники податків (Kittel і Recolta): заявляли, що вони діяли добросовісно, мали всі необхідні документи та не несуть відповідальності за шахрайські дії своїх постачальників. Податкові органи, в свою чергу, наполягали, що навіть наявність належних документів не дає права на відшкодування, якщо операції фактично пов'язані з шахрайством у сфері ПДВ.

Суд ЄС виробив фундаментальне правило: якщо платник знав або повинен був знати, що бере участь в операції, пов'язаній із шахрайством щодо ПДВ, він втрачає право на відшкодування податку. Принцип нейтральності ПДВ не поширюється на випадки, коли добросовісність платника відсутня або він свідомо закриває очі на очевидні порушення. Разом з тим, Суд наголосив, якщо платник діяв добросовісно і не міг знати про шахрайство, він не може втрачати право на податковий кредит лише через порушення з боку контрагента. Встановлено, що право на податковий кредит може бути відмовлено, якщо платник податків знає або має підстави знати, що операція пов'язана з шахрайством. Суд підкреслив принцип «належної обачності» (*due diligence*): платник повинен вживати всіх розумних заходів для перевірки контрагента. Таким чином, справи *Kittel* і *Recolta* стали ключовими для формування доктрини «знання або повинності знати» (*knowledge test*) у податковому праві ЄС. Відтоді національні суди ЄС системно застосовують критерій «знав чи повинен був знати» у спорах про відшкодування ПДВ.

За справою C-80/11 Угорська компанія *Mahagében kft* і фізична особа *Dávid* заявили право на податковий кредит з ПДВ за операціями постачання деревини (C-80/11 та C-142/11). Податкові органи Угорщини відмовили у відшкодуванні, стверджуючи, що постачальники не виконали своїх податкових зобов'язань. Самі платники доводили, що вони діяли добросовісно, мали всі первинні документи й не могли знати про порушення з боку контрагентів.

Суд ЄС підтвердив: право на податковий кредит є основним принципом системи ПДВ і може бути обмежене лише у випадках зловживання чи шахрайства. Відмова у відшкодуванні можлива тільки тоді, коли доведено, що платник податків знав або повинен був знати, що бере участь у шахрайських операціях. Якщо платник діяв із належною обачністю, зібрав усі необхідні документи й не міг передбачити порушення з боку контрагента, він не може нести відповідальність за чужі порушення. Це рішення конкретизувало попередню доктрину зі справи *Kittel* (C-439/04): *Halifax* – боротьба зі зловживанням; *Kittel* – тест «мав знати чи повинен був знати»; *Mahagében* – захист добросовісного платника від надмірних претензій податкових органів.

В Україні податкові органи часто автоматично відмовляють у податковому кредиті, якщо контрагент визнається фіктивним або не сплатив податок.

Суд ЄС у справі *Mahagében* наголошує: цього недостатньо. Необхідно довести, що саме платник податків свідомо чи недбало взяв участь у шахрайстві.

Верховний Суд останніми роками наближається до цієї логіки, в той же час має місце практика «колективної відповідальності» за порушення контрагентів. Отже, справа *Mahagében* є «захисним щитом» для сумлінних платників податків у ЄС. Вона встановлює, що право на податковий кредит не може бути обмежене лише через недоліки у діяльності контрагентів, якщо сам платник діяв з належною обачністю.

Зауважимо, що необхідність сформувавши прецедентну практику на рівні Суду ЄС про обов'язок платника податків проявляти належну обачність. Платники податків повинні вживати всіх розумних заходів для перевірки своїх контрагентів, щоб уникнути участі в шахрайських схемах. Це включає перевірку реєстраційних даних постачальника, його податкової дисципліни та інших обставин, що можуть свідчити про можливу участь у шахрайстві. Платник податків може втратити право на податковий кредит, якщо буде доведено, що він знав або мав підстави знати, що його операція була пов'язана з шахрайством, навіть якщо він сам не був безпосередньо причетний до нього.

Порівняльна таблиця прецедентів ЄСПЛ щодо належної обачності (*due diligence*)

Справа ЄСПЛ	Суть спору	Позиція ЄСПЛ щодо <i>due diligence</i>	Правовий стандарт, важливий для України
<i>Bulves AD v. Bulgaria</i> (2009)	Відмова у податковому кредиті через порушення контрагента	Добросовісний платник не має нести відповідальність за порушення контрагента, якщо вжив належних заходів перевірки	Заборона фіскального покладення відповідальності без доведення вини; обов'язок держави з'ясувати добросовісність платника
<i>Intersplav v. Ukraine</i> (2007)	Затримка відшкодування ПДВ та блокування коштів	Недоліки роботи держави не можуть шкодити платнику, який діяв законно	Принцип справедливого балансу та захист права власності (ст. 1 Протоколу №1)
<i>Jussila v. Finland</i> (2006)	Податкові штрафи як «кримінальне обвинувачення»	Податкові санкції можуть бути кримінальними за сутністю, що вимагає дотримання гарантій ст. 6 Конвенції	Підтвердження позиції КСУ: штрафи можуть потребувати презумпції невинуватості
<i>Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Netherlands</i> (1995)	Втручання у майнові права у зв'язку з податковими	Держава має право вживати фіскальних заходів, але вони не можуть	Захист сумлінного платника та обмеження надмірних

	боргами	накладати надмірний тягар	втручань
	Податкова відповідальність у випадках складної податкової конструкції	Платник має діяти обачно, але держава повинна визначити, що він міг реально передбачити ризики	Вимога доведення можливості передбачити порушення, а не абсолютна відповідальність
Grifhorst v. France (2012)			
Справа ЄСПЛ	Суть спору	Позиція ЄСПЛ щодо due diligence	Правовий стандарт, важливий для України

В свою чергу, національні податкові органи зобов'язані проводити ретельне розслідування та надавати докази того, що платник податків не проявив належної обачності. Вони не можуть просто припустити відсутність обачності без об'єктивних доказів.

Висновки. Зауважимо, що доктрина належної обачності є важливим елементом сучасного податкового права. В Україні вона сформувалася переважно через судову практику та виконує функцію забезпечення добросовісності платників податків. Практика Суду ЄС демонструє доцільність закріплення цього інституту у законодавстві та встановлення чітких критеріїв його застосування. Для України важливим завданням є гармонізація національного підходу з європейськими стандартами, що дозволить мінімізувати податкові ризики та сприятиме розвитку правової визначеності у сфері оподаткування. Порівняння з міжнародними підходами свідчить, що національна судова практика фактично рухається у напрямі зближення з європейськими стандартами. Однак відсутність законодавчого визначення доктрини належної обачності породжує ризики правової невизначеності та неоднакового застосування. Необхідним є унормування критеріїв належної обачності на рівні Податкового кодексу України, що забезпечить прозорість правовідносин та підвищить правову захищеність платників податків.

Доктрина належної обачності (due diligence) і заборона зловживання правом можуть стати ключовими орієнтирами у формуванні судової практики. Це особливо важливо для протидії схемам «податкового кредиту» та фіктивним операціям із контрагентами, що не здійснюють реальної господарської діяльності. Отже, проаналізовані прецеденти Суду ЄС є фундаментальною платформою для розуміння принципу заборони зловживання правом у сфері податкового права ЄС, де формальне дотримання букви закону не є достатнім, якщо дії суперечать його духу та меті.

Аналіз Рішення Конституційного Суду України від 26 листопада 2025 року показує, що національний підхід до податкових санкцій і надалі залишається формально-правовим: штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних застосовуються автоматично, без оцінки вини, належної обачності чи фактичних наслідків для бюджету. Такий підхід не враховує поведінку платника та не забезпечує індивідуалізованого підходу до податкової відповідальності.

На противагу цьому, Європейський суд з прав людини формує матеріально-правовий стандарт, у центрі якого – належна обачність платника податків та принцип пропорційності втручання у право власності. У цьому контексті українська система ПДВ-санкцій потребує переосмислення та адаптації до європейських стандартів, зокрема запровадження механізмів, які б дозволяли враховувати обставини справи, добросовісність платника й реальний вплив порушення на фіскальні інтереси держави.

Бібліографічний список:

- Європарламент, Рада ЄС, 2006. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. *Верховна Рада України* [онлайн]. Доступно: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text>
- Єдиний державний реєстр судових рішень, 2019. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 вересня 2019 року по справі №813/185/15. [онлайн]. Доступно: <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/84676443>>
- Єдиний державний реєстр судових рішень, 2024. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28 березня 2024 року по справі № 120/7614/22. [онлайн]. Доступно: <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/117974561>>
- Конституційний Суд України, 2025. Рішення від 26 листопада 2025 року (№ 5-р(II)/2025) у справі за конституційною скаргою компанії „ANDRITZ HYDRO GmbH“ щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих приписів пункту 120¹.1 статті 120¹ Податкового кодексу України (щодо забезпечення конституційних гарантій прав платника податків). [онлайн]. Доступно: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/5_r_2_2025.pdf>
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Верховна Рада України* [онлайн] Доступно: <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>>
- Смичок, Є.М., 2020. Доказування при вирішенні податкових спорів. *Держава та регіони. Серія «Право»*, 4. с. 119–124.
- European Court of Human Rights, 1995. *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, Series A no. 306-B, Judgment of 23 February 1995. (Application no. [15375/89](https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918)) [online]. Available at: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918>
- European Court of Human Rights, 2006. *Jussila v. Finland* (no. 73053/01), Judgment of 23 November 2006. [online]. Available at: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78135>
- European Court of Human Rights, 2007a. *Albert Collée v Finanzamt Lüdenschheid* від 27 вересня 2007 року, справа № C-146/05. [online]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62005CJ0146>
- European Court of Human Rights, 2007b. *Intersplav v. Ukraine* від 09 січня 2007 року, заява № 803/02. [онлайн]. Доступно: <https://zakon.rada.gov.ua/go/974_194>
- European court of human rights, 2009a. *Case «Bulves» AD v. Bulgaria*. 22.01.2009 № 3991/03. [online]. Available at: <<http://hrlibrary.umn.edu/research/bulgaria/BULVES%20AD.pdf>>
- European Court of Human Rights, 2009b. *Grifhorst v. France*, Application no. 28336/02, Judgment of 26 February 2009. [online]. Available at: <<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-96184>>
- European Union law, 2008. *Part Service Srl v Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate* від 21 лютого 2008 року, справа № C-425/06. [online]. Available at: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0425>>
- InfoCuria, 2006. Judgment of the Court (Third Chamber) of 6 July 2006. *Axel Kittel v Belgian State (C-439/04) and Belgian State v Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*. [online]. Available at: <<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-439/04>>
- InfoCuria, 2012. *Rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) z 21. júna 2012. Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó*

Főigazgatósága (C-142/11). [online]. Available at:
<<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-80/11&language=SK>>
Judgment of the court (Grand Chamber), 2006. Case C-255/02, 21 February 2006. [online].
Available at:
<<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=enpdf>>

References

- European Court of Human Rights, 1995. *Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands*, Series A no. 306-B, Judgment of 23 February 1995. [online]. Available at:
<<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918>>
- European Court of Human Rights, 2006. *Jussila v. Finland* (no. 73053/01), Judgment of 23 November 2006. [online]. Available at: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78135>
- European Court of Human Rights, 2007a. *Albert Collée v Finanzamt Lüdenscheid* від 27 вересня 2007 року, справа № C-146/05. [online]. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62005CJ0146>
- European Court of Human Rights, 2007b. *Intersplav v. Ukraine* від 09 січня 2007 року, заява № 803/02. [онлайн]. Доступно: https://zakon.rada.gov.ua/go/974_194
- European court of human rights, 2009a. *Case «Bulves» AD v. Bulgaria. 22.01.2009 № 3991/03*. [online]. Available at:
<<http://hrlibrary.umn.edu/research/bulgaria/BULVES%20AD.pdf>>
- European Court of Human Rights, 2009b. *Grifhorst v. France*, Application no. 28336/02, Judgment of 26 February 2009. [online]. Available at:
<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-96184>
- European Union law, 2008. *Part Service Srl v Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate* від 21 лютого 2008 року, справа № C-425/06. [online]. Available at:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0425>
- InfoCuria, 2006. Judgment of the Court (Third Chamber) of 6 July 2006. *Axel Kittel v Belgian State (C-439/04) and Belgian State v Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*. [online]. Available at: <<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-439/04>>
- InfoCuria, 2012. Rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) z 21. júna 2012. *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)*. [online]. Available at:
<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-80/11&language=SK>
- Judgment of the court (Grand Chamber), 2006. Case C-255/02, 21 February 2006. [online]. Available at:
<<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=enpdf>>
- Konstytutsiinyi Sud Ukrainy, 2025. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy vid 26 lystopada 2025 roku (№ 5-r(II)/2025) u spravi za konstytutsiinoiu skarhoiu kompanii „ANDRITZ HYDRO GmbH“ shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) okremykh prypysiv punktu 1201.1 statti 1201 Podatkovoho kodeksu Ukrainy (shchodo zabezpechennia konstytutsiinykh harantii prav platnyka podatkov). [online]. Available at:
https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/5_r_2_2025.pdf
- Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine of 02.12.2010 No. 2755-VI]. *Verkhovna Rada Ukrainy* [online]. Available at:
<<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>>
- Smychok Ye.M. 2020. Dokazuvannia pry vyrishenni podatkovykh sporiv [Evidence in tax

- dispute resolution]. *Derzhava ta rehiony. Seriiia «Pravo»*, 4. s. 119–124.
- Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen, 2019. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 24 veresnia 2019 roku po spravi №813/185/15 [Resolution of the Supreme Court composed of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation dated September 24, 2019 in case No. 813/185/15]. [online]. Dostupno: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84676443>
- Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen, 2024. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 28 bereznia 2024 roku po spravi № 120/7614/22 [Resolution of the Supreme Court composed of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation dated March 28, 2024 in case No. 120/7614/22]. [online]. Available at: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117974561>
- Yevroparlament, Rada YeS, 2006. Dyrektyva Rady 2006/112/YeS vid 28 lystopada 2006 roku pro spilnu systemu podatku na dodanu vartist. [online]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text

Yamnenko Tetiana

**The Court of Justice of the European Union on due diligence of taxpayers:
analysis of precedents for Ukraine**

***Abstract.** The article provides a systematic analysis of scientific and practical issues related to the formation of the doctrine of due diligence of taxpayers. It has been established that tax legal relations belong to the most delicate areas of legal regulation, since the conflict between the interests of the state, which is interested in stable budget revenues, and the interests of taxpayers, for whom the principles of legal certainty and freedom of entrepreneurial activity are of fundamental importance, is particularly acute in this area. In this balance, the doctrine of due diligence plays a key role, acting in judicial practice as a kind of instrument for harmonizing public and private interests. It is used by courts as a practical tool to ensure a balance between the state's need for tax revenues and the right of taxpayers to engage in entrepreneurial activity within the limits of legal certainty. The measures taken by the taxpayer to comply with the rules and regulations of tax legislation are considered sufficient unless the controlling authority proves that, by taking certain actions or committing inaction for which liability is provided, the taxpayer acted unreasonably, in bad faith, and without due diligence. It is the supervisory authority that has the obligation to prove the taxpayer's guilt in committing a tax offense, to prove that it has taken insufficient measures in connection with the improper prudence of the taxpayers' actions. The practice of the EU Court demonstrates the expediency of enshrining this institution in legislation and establishing clear criteria for its application. An important task for Ukraine is to harmonize the national approach with European standards, which will minimize tax risks and promote legal certainty in the field of taxation. A comparison with international approaches shows that Ukrainian judicial practice is actually moving towards convergence with European standards. However, the lack of a legislative definition of the doctrine of due diligence creates risks of legal uncertainty and inconsistent application. It is necessary to standardize the criteria for due diligence at the level of the Tax Code of Ukraine, which will ensure transparency of legal relations and increase the legal protection of taxpayers.*

***Keywords:** CJEU, due diligence, doctrine, case law, legal regulation, taxpayer, tax system.*

Стаття надійшла до редколегії 29.11.2025 р.