

Додаток до листа «Штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, які не видаються покупцям: справа набуває нових обертів і нового значення?»

I. Неправомірність незастосування судами положень ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та неврахування дотичної практики ЄСПЛ

Позиція ЄСПЛ досить однозначна, що штрафи за порушення податкового законодавства у подібних випадках є кримінальним переслідуванням.

При тому, що власне Конвенція не містить визначення поняття «кримінальне обвинувачення» та переліку відповідних правовідносин, необхідні критерії чітко напрацьовані та підтверджені сталою практикою ЄСПЛ.

Так, ще у 1976 р. Рішенням «Енгель та інші проти Нідерландів» ЄСПЛ наголосив, що поняття «кримінального обвинувачення» у значенні ст. 6 Конвенції має «автономне» значення і не залежить від того, чи пов'язано обвинувачення та застосовані санкції з кримінальним правопорушенням відповідно до національного законодавства, чи ні.

У такому рішенні суд зазначив, що держави безспірно наділені правом визнавати ті чи інші дії/бездіяльність кримінальним правопорушенням. Однак держави не наділені правом класифікувати як дисциплінарні правопорушення дії/бездіяльність, які за своєю суттю є кримінальними, та здійснювати переслідування правопорушника на дисциплінарному, а не кримінальному рівні (п. 81 Рішення ЄСПЛ «Енгель та інші проти Нідерландів»).

Тобто ЄСПЛ визначив, що у разі, коли певні дії держави насправді мають на меті кримінальне переслідування, такі дії повинні відповідати принципам, закріпленим у ст. 6 Конвенції.

Для визначення переслідування кримінальним відповідно до Конвенції суд застосовує наступні три критерії, що отримали назву «Критерії Енгеля» (п. 82 Рішення ЄСПЛ «Енгель та інші проти Нідерландів»):

- (1) критерій національного права;
- (2) критерій кола адресатів;
- (3) критерій мети і тяжкості наслідків.

Враховуючи наведене, варто розглянути штрафи за порушення податкового законодавства в розрізі визначених ЄСПЛ критеріїв для визначення необхідності застосування ст. 6 Конвенції при їх нарахуванні.

Перший критерій – критерій національного права є виключно стартовим, і ЄСПЛ аналізує, чи підпадає певне протиправне діяння під ознаки злочину відповідно до національних норм відповідної держави. Однак цей критерій відіграє досить незначну роль у контексті застосування гарантії справедливого судового розгляду, оскільки інший підхід означав би, що держава могла б легко уникати виконання вимог ст. 6 Конвенції шляхом формальної декриміналізації.

Тому законодавство відповідної держави є «не більше, ніж відправною точкою», а отримані таким чином відомості мають лише формальну цінність (п. 82 Рішення ЄСПЛ «Енгель та інші проти Нідерландів»).

Розглядуваний штраф за першим критерієм не відноситься до кримінального переслідування.

Тому питання слід розглянути далі за наступними двома критеріями. Такі критерії є альтернативними і не кумулятивними: для того, щоб ст. 6 була застосовною у справі, в якій фігурує термін «кримінальне обвинувачення», достатньо, щоб відповідне правопорушення мало «кримінальний» характер у значенні Конвенції або загрожувало відповідній особі санкціями, які

за своїм характером і суворістю належать до «кримінальної» сфери (п. 57 Рішення ЄСПЛ у справі «Лауко проти Словаччини», с. 2504-05, п. 57).

Другим критерієм є дія норми, якою встановлюється відповідальність, за колом осіб. Якщо відповідальність поширюється на невизначене коло осіб, правопорушення підлягає кваліфікації як кримінальне. **У свою чергу, штрафи за порушення податкового законодавства відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) застосовуються до невизначеного кола осіб (і на практиці застосовуються до дуже широкого кола осіб) і тому відповідають вказаному критерію.**

Однак на цьому перевірка також не закінчується, і вона була б «ілюзорною», якщо б у цих критеріях не враховувалися мета та ступінь суворості відповідальності, якого особа ризикує зазнати (п. 82 Рішення ЄСПЛ «Енгель та інші проти Нідерландів»).

Тому третій критерій полягає в оцінці характеру та суворості відповідальності за його вчинення. Відповідно до загального правила, у випадку, якщо елемент покарання наявний, а передбачені санкції є достатньо суворими, скоєне правопорушення розглядається за природою кримінального злочину. У такому разі таке переслідування має відповідати, зокрема, принципам, закріпленим у ст. 6 Конвенції.

Вбачається, що розглядувані штрафи мають на меті саме покарання особи, і таке покарання є досить суворим, оскільки податкові штрафи закріплені п. 120¹ ПКУ у відсотковому виразі.

Отже, **за третім критерієм, враховуючи мету та суворість, штрафи за ПКУ у розумінні Конвенції та практики ЄСПЛ є кримінальним переслідуванням, їх застосування повинно допускатися тільки за дотримання відповідних критеріїв.**

Такі висновки підтверджуються практикою ЄСПЛ. Зокрема, приналежність податкових штрафів до кримінального переслідування визначено ще у 2001 р. у Рішенні ЄСПЛ у справі «J. В. проти Швейцарії» від 03 травня 2001 р., де суд вказав (п.п. 48, 49):

«48. Суд також вважає, і сторони погодилися з цим, що від самого початку і в перебігу провадженя **податкові органи могли б накласти на заявника штраф** на підставі вчинення кримінального правопорушення у формі ухиляння від сплати податків. Згідно з умовами угоди, досягнутої 28 листопада 1996 року, на заявника справді був накладений штраф у розмірі 21625 швейцарських франків 95 сантиметрів. Проте **ця санкція не мала на меті матеріальної компенсації; навпаки, вона мала значною мірою каральний та стримуючий характер.** ...

49. На думку Суду, незалежно від інших цілей провадження, оскільки воно **уможливлювало накладення на заявника такого штрафу, у світлі практики Суду воно було рівнозначним встановленню обґрунтованості кримінального обвинувачення.**

Така ж позиція була викладена ЄСПЛ у Рішенні у справі «Остерлунд проти Фінляндії» від 10 травня 2015 р. Зокрема, за законодавством Фінляндії податкові штрафи, як і в Україні, формально не відносяться до кримінального покарання, проте, застосувавши «Правила Енгеля», суд визнав такі штрафи кримінальним переслідуванням, зазначивши що:

«відповідно до фінського законодавства, податкові донарахування здійснювалися не з метою грошової компенсації завданої шкоди, а **як покарання для запобігання повторному вчиненню правопорушень. Тобто податкові донарахування відігравали такий собі стримуючий фактор і мали каральний характер.**».

У Рішенні «Компанія "Вестберґа таксі Актієболаґ" та Вуліч проти Швеції» від 23 липня 2008 р., враховуючи, що за законодавством Швеції податкові штрафи також не відносяться до кримінальної відповідальності, ЄСПЛ, дослідивши їх з точки зору «Правил Енгеля», встановив (п.п. 79, 80, 82):

«податкові штрафи не є засобом фінансової компенсації витрат, які могли бути спричинені поведінкою платника податків. Адже **головна мета відповідних положень законодавства – спонукати платника податків до виконання ним своїх юридичних обов'язків та покарати за ухиляння від них.** Отже, такі стягнення мають запобіжний і каральний характер. Останній зазвичай є **ознакою кримінального покарання** (див. згадане вище рішення у справі "Озтюрк проти Німеччини", с. 20, п. 53).

80. Про кримінальний характер правопорушення свідчить також **суворість потенційного та фактичного покарання.** Податкові штрафи у Швеції призначаються **в розмірі, пропорційному до податку,** від якого платник ухилився, надавши неточну чи

невідповідну інформацію. Податкові штрафи, розмір яких становить, як правило, 20 або 40 % від суми податку, від якого ухилився платник, не мають верхнього ліміту і можуть сягати значних розмірів...

82. Підсумовуючи, Суд доходить висновку, що провадження стосовно податкових штрафів, накладених на заявників, містило в собі встановлення наявності "кримінального обвинувачення" в значенні статті 6 Конвенції. Отже, це положення застосовне в справі, що розглядається».

Вбачається, що зазначені обставини, а особливо спосіб нарахування у Швеції податкових штрафів у пропорційному/відсотковому значенні до податку – є аналогічними до обставин нарахування розглядуваних штрафів в Україні.

Таким чином, виходячи зі сталої позиції ЄСПЛ, розглядуваний штраф за порушення податкового законодавства відноситься до кримінального переслідування для цілей Конвенції, а отже, його застосування (як спосіб кримінального переслідування) має здійснюватися виключно з дотриманням приписів ст. 6 Конвенції, зокрема, обов'язковості доведення вини платника.

Безпосередньо в ПКУ поняття вини не визначене. Виходячи з аналогії закону (ч. 6 ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства України, далі – КАСУ) та доречності до контексту «кримінального переслідування», обґрунтованим буде застосування визначення вини за Кримінальним кодексом України (далі – КК України).

Відповідно до положень ст. 23 КК України вина особи є її психічним ставленням до вчинюваного нею діяння та відповідних наслідків у формі умислу (ст. 24 КК України) або необережності (ст. 25 КК України).

При цьому, при будь-якому виді умислу особа усвідомлює небезпечний характер свого діяння й передбачає його суспільно небезпечні наслідки, та в залежності від того, прямий чи непрямий умисел, – бажає їх настання або хоч і не бажає, але свідомо припускає їх настання.

У розглядуваному ж випадку у діях платника відсутній будь-який із видів двох форм вини. Навпаки, платник не бажає та не припускає настання ніяких суспільно небезпечних наслідків і ніяк не вбачає їх у розглядуваному випадку щодо затримки з реєстрацією певних документів, які не впливають прямо на суму сплачуваних податків.

Тобто повністю виключається будь-який умисел та необережність як складові вини, яка є обов'язковою передумовою можливості залучення до кримінальної відповідальності.

Вина є одним із елементів складу злочину як суспільно небезпечного діяння. Саме суспільна небезпечність винного діяння, тобто злочину, відрізняє його від інших правопорушень, за які відповідальність кримінального характеру застосована бути не може.

Більш того, національні суди вказують, що доведення вчинення платником податків податкового правопорушення має обов'язково супроводжуватися доведенням, зокрема, вини платника податків як однієї з головних ознак складу податкового правопорушення. Зокрема, у Постанові Верховного Суду від 03 вересня 2019 р. у справі № 826/4215/18¹ зазначено, що:

«...Відповідно до пункту 109.1 статті 109 ПК України податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Зі змісту цієї норми вбачається, що однією з головних ознак складу податкового правопорушення є суб'єктивна сторона, яка проявляється у вині, а саме у формі умислу або необережності суб'єкта такого правопорушення (платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб). Тобто, податкове правопорушення визнається вчиненим умисно, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх дій (бездіяльності), бажала або свідомо допускала настання шкідливих наслідків таких дій (бездіяльності)».

¹ За [посиланням](#).

Тобто Верховний Суд у вказаній Постанові з посиланням на ст. 109 «Загальні положення» Глави 11 «Відповідальність» ПКУ підтвердив необхідність встановлення вини, і, зокрема, конкретних шкідливих наслідків відповідного діяння або бездіяльності платника податків як загальну передумову притягнення платника податків до відповідальності.

На жаль, така правова позиція не знайшла свого широкого застосування.

У розглядуваному випадку шкода для якоїсь особи, суспільства або держави взагалі відсутня.

Відповідно, відсутність вини, відсутність суспільно небезпечних наслідків виключають накладення штрафних санкцій, які за своєю природою є кримінальним переслідуванням у розумінні Конвенції та практики ЄСПЛ.

II. Документи, за несвоєчасну реєстрацію яких застосовуються штрафні санкції, не є по суті тими податковими накладними в розумінні ПКУ, за несвоєчасну реєстрацію яких тільки й могли б бути застосовані санкції; застосування санкцій не відповідає артикульованій і презюмованій меті застосування податкових накладних і СЕА ПДВ

У розглядуваному випадку штрафні санкції нараховані за несвоєчасну реєстрацію документів щодо операцій з постачання особам, які не є платниками ПДВ. Тобто йдеться не про власне податкові накладні, мета яких та обов'язкові реквізити відповідно визначені ПКУ, а про *так звані* «податкові накладні» за щоденними підсумками операцій відповідно до п. 201. 4 ПКУ. Такі «податкові накладні» не є власне податковими накладними по суті їх визначення ПКУ, і не є тими податковими накладними, за несвоєчасну реєстрацію яких можуть застосовуватися санкції.

Зауважимо, що один і той же термін для цілей застосування податкового законодавства може мати різне значення, в залежності від мети застосування.

Так, до прикладу, **податкове зобов'язання** у п. 14.1.156 ст. 14 ПКУ (в редакції чинній на момент нарахування оскаржуваного штрафу) визначається як:

«сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк)».

У свою чергу, для цілей ПДВ **податкове зобов'язання** визначається у п. 14.1.179 ст. 14 ПКУ (в редакції, чинній на момент нарахування оскаржуваного штрафу; в поточній редакції це визначення перенесено до п.п. 14.1.156-1) як:

«загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді».

Вказане підтверджує, що в залежності від цілей застосування той чи інший термін може мати різне значення.

Призначення (цілі) застосування податкових накладних так визначені ПКУ:

«201.10. ...

Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

...

Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку

включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період ...».

«198.6. Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними / розрахунками коригування до таких податкових накладних ...

...

Податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту ...».

Тобто єдиною, явно артикульованою в ПКУ, метою податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), є забезпечення права отримувачів (покупців товарів/робіт/послуг) на податковий кредит.

Такий висновок узгоджується з переліком обов'язкових реквізитів податкової накладної, що його встановлено п. 201.1. ст. 201 ПКУ. Зокрема відповідно до п.п. 201.1 «г» ст. 201 «Податкова накладна» до обов'язкових реквізитів податкової накладної, зокрема, належать **податковий номер платника податку – покупця**, а за п.п. «д» до обов'язкових реквізитів належить «... **назва ... особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість – покупця** (отримувача) товарів/послуг». Тобто власне податкова накладна, як вона спеціально визначена ПКУ, має містити обов'язково такі реквізити, як податковий номер та назву покупця, який зареєстрований як платник ПДВ.

У той же час, в розглядуваному випадку податкові накладні такого реквізиту не містять.

Фактичне проставлення номеру «100000000000» у рядку «індивідуальний податковий номер» графи «Отримувач (покупець)» цього документу викликане виключно вимогами п. 12 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2015 р. № 1307. Цей номер не є власне податковим номером платника податку – покупця як обов'язкового реквізиту, передбаченого п.п. 201.1 «г», а є умовним кодом, що проставляється у такому документі, який складається при реалізації неплатникам податку.

Тобто, не зважаючи на формальне використання скороченої або спрощеної назви «податкова накладна» щодо документів, які (i) не містять фактично всіх обов'язкових за ПКУ реквізитів власне податкової накладної, які визначені п. 201.1. ст. 201 ПКУ, та (ii) не відповідають цілі податкової накладної, як вона артикульована ПКУ, щодо забезпечення права покупця на податковий кредит, такі документи не можуть бути визнані по суті власне податковими накладними по суті визначення цієї категорії ПКУ.

А значить, такі документи, попри тотожну формальну назву, не можуть бути визнані податковою накладною у розумінні ст. 201 «Податкова накладна», зокрема через фактичну відсутність всіх обов'язкових за законом для податкової накладної реквізитів, і тому санкції за п. 120¹.1. за їх несвоєчасну реєстрацію застосуванню не підлягають.

Іншими словами, штрафні санкції не можуть застосовуватись до таких квазі-«податкових накладних», як у розглядуваному випадку, які насправді не є податковими накладними зі всіма передбаченими законом обов'язковими реквізитами.

Питання кваліфікації документів, які хоч і мають формально назву «податкових накладних», однак фактично не містять всіх обов'язкових за законом реквізитів податкової накладної, зокрема, найменування та податковий номер покупця, зареєстрованого як платника ПДВ, Верховним Судом, наскільки нам відомо, не розглядалося, висновки щодо цього відсутні.

Для повноти викладення також зазначимо, що несвоєчасна реєстрація подібних квазі-«податкових накладних» не призводить також до якихось інших негативних наслідків, як-то несвоєчасної сплати податку або спотворення даних системи електронного адміністрування ПДВ. Адже ПДВ нараховується і сплачується продавцем за податковою декларацією, а не за податковими накладними, і, як зазначено вище, п. 198.6 ст. 198 ПКУ зобов'язує продавця

відобразити відповідні податкові зобов'язання в декларації навіть за відсутності реєстрації податкової накладної.

Тобто відповідний ПДВ включається до податкових зобов'язань продавцем навіть за відсутності щодо цього зареєстрованої податкової накладної.

Тож залишається питання щодо інших можливих наслідків несвоєчасної реєстрації квазі-«податкової накладної» чи розрахунку коригування за такою операцією.

Такий критерій як перевірка застосування повноваження з метою, для якої вони надані, встановлений п. 2 ч. 2 ст. 2 КАСУ для оцінки судами правомірності рішень суб'єктів владних повноважень.

У розглядуваному випадку вбачається неузгодженість застосування оскаржуваних штрафів із презюмованою метою їх застосування. У випадках, подібних розглядуваному, застосування штрафів не спонукає до своєчасного забезпечення права покупців на своєчасне отримання/підтвердження права на податковий кредит як основне завдання податкових накладних, як розглянуто вище, а також не спрямоване в дійсності на забезпечення досягнення принципів завдань Системи електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ) та ЄРПН.

Система електронного адміністрування ПДВ вводилась з метою попередження зловживань при формуванні податкового кредиту та отримання незаконного бюджетного відшкодування ПДВ.

Саме така мета обговорювалась на численних заходах, що передували фактичному впровадженню СЕА ПДВ. Саме така мета вказана і у пояснювальній записці до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» №4309а від 21 липня 2014 р., що згодом перетворився у Закон України № 1621-VII від 31 липня 2014 р.

Зокрема, у пояснювальній записці до зазначеного проекту Закону зазначалось:

*«Крім того, законопроектом пропонується з 1 листопада 2014 року запровадити систему електронного адміністрування податку на додану вартість, яка **дозволить скоротити можливості для зловживань, створить умови для унеможливлення отримання незаконного бюджетного відшкодування, збільшить надходження до бюджету.***

*Необхідність внесення таких змін викликана тим, що чинний порядок адміністрування податку на додану вартість в Україні супроводжується **масовими правопорушеннями, особливо у вигляді схемного кредиту через так звані «податкові ями», що призводить до розкрадання бюджетних коштів.***

Система електронного адміністрування податку на додану вартість комплексно вирішить проблеми адміністрування та бюджетного відшкодування податку на додану вартість і передбачає наступне:

- платнику податку на додану вартість в день реєстрації платником податку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість автоматично відкривається рахунок;*
- податкові накладні складаються виключно в електронному вигляді та реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) не залежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній;*
- визначити умову для надання права реєстрації податкових накладних в ЄРПН – наявність сум податку по отриманих податкових накладних на момент реєстрації, за їх недостатності – поповнення рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та сума сплати податку при ввезенні товарів на митну територію України».*

При цьому Закон України № 1621-VII від 31 липня 2014 р., запроваджуючи систему СЕА ПДВ, взагалі не передбачав введення жодних санкцій, пов'язаних із несвоєчасною реєстрацією податкових накладних.

Відповідні санкції були запроваджені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII, який одночасно з виключенням відповідних норм із Закону України № 1621-VII від 31 липня 2014 р., що регулювали питання СЕА ПДВ, знову ввів цю систему, але вже одночасно зі штрафними санкціями за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних як додатковий механізм забезпечення належного виконання вимог щодо реєстрації.

Втім, застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних жодним чином не відповідає задекларованій меті впровадження СЕА ПДВ (боротьба зі зловживаннями, «податковими ямами», отриманням незаконного бюджетного відшкодування), у зв'язку з відсутністю будь-яких негативних майнових наслідків для СЕА ПДВ та державного бюджету в цілому при несвоєчасній реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування.

Так, державний бюджет у будь-якому разі отримує ПДВ у повному обсязі за результатами декларування податкових зобов'язань у звітному періоді, оскільки факт реєстрації або нереєстрації податкової накладної не впливає на обов'язок платника визнати та відобразити в податкових деклараціях відповідні зобов'язання.

При цьому, незалежно від забезпечення чи незабезпечення платником ПДВ реєстрації податкової накладної чи розрахунку коригування в ЄРПН, у разі декларування платником ПДВ відповідної суми в декларації (навіть за відсутності зареєстрованої податкової накладної на цю суму) відсутнє також будь-яке «незаконне користування реєстраційною сумою», оскільки реєстраційна сума, розрахована за формулою згідно з п. 200-1.3 ст. 200-1 ПКУ, зменшується на суму перевищення податкових зобов'язань з ПДВ, зазначених у податковій декларації звітного періоду, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в ЄРПН.

Відповідно до п. 200-1.3 ст. 200-1 ПКУ реєстраційна сума (S_{Накл}), на яку платник податку має право зареєструвати ПН/РК в ЄРПН, розраховується за наступною формулою:

$$S_{Накл} = S_{НаклОтр} + S_{Митн} + S_{ПопРах} + S_{Овердрафт} - S_{НаклВид} - S_{Відшкод} - S_{Перевищ}$$
, де:

S_{Перевищ} – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

Тобто вже за результатом подання декларації за звітний період, навіть за відсутності реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування в ЄРПН, сума ПДВ за якими **відображена в декларації, відбувається відповідне зменшення реєстраційної суми. Це унеможливорює незаконне користування сумою ПДВ за незареєстрованими податковими накладними чи розрахунками коригування в СЕА ПДВ** (тобто реєстрацію інших податкових накладних чи розрахунків коригування на цю ж суму), оскільки вона вже сформувала показник S_{Перевищ} і тим самим зменшила реєстраційну суму. Тобто показник S_{Перевищ} фактично виконує функцію показника S_{НаклВид}, але щодо тих податкових накладних та розрахунків коригування, які не були зареєстровані в ЄРПН.

При цьому в подальшому значення показника S_{Перевищ} може бути використано лише для реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування за той період, в якому виникло таке перевищення (відповідно до положень п. 200-1.9 ст. 200-1 ПКУ). Іншими словами, S_{Перевищ} використовується для реєстрації тих податкових накладних та розрахунків коригування, за якими податкові зобов'язання були задекларовані, але була відсутня реєстрація в ЄРПН. Але внаслідок такої реєстрації відповідні суми ПДВ просто перейдуть із показника S_{Перевищ} до показника S_{НаклВид}, тобто не матимуть жодного впливу на реєстраційну суму.

Варто відмітити, що вищенаведеному підходу до тлумачення застосовності штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, які не видаються покупцям, **в розрізі мети забезпечення досягнення принципів завдань СЕА ПДВ та ЄРПН вже надана оцінка судами.**

Так, в Рішенні Київського окружного адміністративного суду від 08 серпня 2019 р. у справі № 320/3183/19² зазначено:

«Суд зауважує, що система електронного адміністрування ПДВ, запроваджена в 2015 році як **механізм запобігання зловживань шляхом незаконного відшкодування ПДВ з**

² В ЄДРСР за [посиланням](#).

бюджету, не внесла кардинальних змін в загальні принципи стягування ПДВ, затверджені ПК України. Норми Кодексу, що визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишилися незмінними.

Штраф запроваджувався з метою захисту бюджету та платників податків від зловживань та недобросовісних дій їх контрагентів, зокрема, мав дисциплінувати постачальника своєчасно реєструвати податкові накладні, щоб покупець мав законне право відобразити податковий кредит. При відсутності реєстрації (несвоєчасній реєстрації) податкових накладних, які не надаються покупцю державний бюджет жодним чином не зазнає негативних наслідків, оскільки згідно п.201.10 ПК України відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів (послуг) податкових накладних в ЄРПН не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період, тобто не відбувається впливу на податковий облік платника податку чи його контрагентів, отже накладення штрафу за відсутність реєстрації (несвоєчасну реєстрацію) податкових накладних, які не надаються покупцю, зі стимулюючої функції перетворюється на каральну, оскільки за наведених обставин вбачається очевидним, **що мету дисциплінувати постачальників – платників ПДВ не можна досягнути щодо податкових накладних, які не надаються покупцю.**

Відповідно до практики Європейського суду з прав людини, слід звернути увагу на рішення "Серков проти України", в якому з посиланням на правові позиції у рішеннях Європейського суду з прав людини, встановлено порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, на підставі чого органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати податку.

Відтак вказані податкові накладні підпадають під дію п 120-1.1 ПК України в частинні незастосуванні штрафних санкцій.

Враховуючи, що відповідачем не оспорується факт повного відображення податкових зобов'язань за податковими накладними, зареєстрованими з порушенням строку, в податкових деклараціях з ПДВ ТОВ «Дорожний Торговий Дім», жоден з контрагентів позивача не зазнав і не міг зазнати шкоди через невключення сум ПДВ до податкового кредиту, **отже позивачем не завдано шкоди ані бюджету, ані контрагентам, штраф за порушення строків реєстрації податкових накладних в ЄРПН має суто технічний характер**, в розглядуваній ситуації накладення відповідачем штрафу в розмірі 176085,78 грн.

Крім того, при прийнятті рішення у справі судом враховується наступне. У статті 120-1 ПК України законодавцем визначені виключні випадки, які звільняють платника від штрафних санкцій, а саме у випадку несвоєчасної реєстрації податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою.

Таким чином, суд вважає, що **застосування відповідачем штрафу за порушення строків реєстрації податкових накладних, які не надаються покупцю (отримувачу), на основі яких було винесено податкове повідомлення-рішення №0082125005 від 11.04.2019 є протиправним та підлягає скасуванню**.

Можна послатися також на інші схожі висновки, які містяться у Постанові Шостого апеляційного адміністративного суду від 11 грудня 2019 р. у справі № 580/2622/19³; Постанові Шостого апеляційного адміністративного суду від 03 березня 2020 р. у справі № 320/3547/19⁴; Постанові Шостого апеляційного адміністративного суду від 04 грудня 2019 р. у справі № 580/1443/19⁵ та Рішенні Рівненського окружного адміністративного суду від 03 вересня 2019 р. у справі № 460/1429/19⁶.

³В ЄДРСР за [посиланням](#).

⁴ В ЄДРСР за [посиланням](#).

⁵ В ЄДРСР за [посиланням](#).

⁶ В ЄДРСР за [посиланням](#).

Викладене ще раз посвідчує відсутність вини, відсутність реальної шкоди та суспільно небезпечних наслідків «порушень», за які застосовуються штрафні санкції.

Фактично, вищеописане введення штрафів та їх реальне застосування є наглядною демонстрацією перетворення стимулюючої функції штрафу на виключно каральну. Відповідно, такі штрафи не відповідають наявній легітимній меті, на виконання якої вони були введені.

III. Обов'язок судів застосовувати норми Конституції України як норми прямої дії

Штрафні санкції, що застосовуються за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, є явно надмірними, враховуючи відсутність у такого діяння реальних негативних наслідків для держави і суспільства, в тому числі для інших платників податків.

Враховуючи принцип верховенства права, неможливо вважати будь-які санкції правомірними виключно через те, що вони та їх розмір формально передбачені законом. Інакше воля законодавця, через невдале чи досить загальне формулювання закону, перетворюється на свавілля.

Слід розуміти, що санкції потребують обґрунтування їх правомірності та розміру об'єктивними даними, аргументами та поясненнями, що могло б бути проаналізоване на предмет достатності забезпечення правової легітимації суспільством у застосуванні таких санкцій у такому розмірі.

Легітимація правових норм з боку суспільства є обов'язковою для застосування таких норм. З цього приводу варто звернутись до опису поняття легітимації, наведеного на електронному інтернет-ресурсі «Енциклопедія сучасної України»⁷ із використанням, у тому числі, наукової літератури (Рябов С. Г. Політологічна теорія держави. – К., 1996; Кола Д. Политическая социология / Пер. с франц. – Москва, 2000; Оніщенко Н. М. Сприйняття права в умовах демократичного розвитку: проблеми, реалії, перспективи. – К., 2008), де, зокрема, зазначено, що:

«Будь-які норми правового або неправового характеру сусп-во може сприймати як несправедливі навіть за умови встановлення їх у передбаченому законом порядку та забезпечення виконання закон. методами. Хоча такі норми легал., водночас вони можуть бути нелегітим., тобто такими, що не сприймаються як правові більшістю насел., сусп. думкою, світ. співтовариством».

Тобто самої лише правової норми, навіть прийнятої у передбаченому законом порядку, недостатньо для легітимації відповідної норми суспільством. Така легітимація, тобто визнання та згода із застосуванням, необхідна, в тому числі, і виходячи із положень Основного Закону – Конституції України, яка в ч. 2 ст. 5 передбачає, що носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні є народ; народ здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

Процедурно здійснення влади народом здійснюється через делегування влади органам державної влади, в тому числі органу законодавчої влади. Відповідно, здійснення влади органом державної влади можливе тільки за наявності достатнього ступеню довіри до такого органу влади у народу. Наразі довіра суверена (народу) до законодавця дуже низька.

А тому норму, якою встановлюються штрафи, не можна розглядати як *apriori* правовірну, незважаючи на дотримання формальної процедури її прийняття, оскільки така норма прийнята органом, який не володів достатнім ступенем довіри суверена (народу), на підставі делегованих від нього повноважень.

Крім того, також в будь-якому випадку має оцінюватись співмірність запроваджених санкцій із вчиненим порушенням.

Застосування штрафів за дії, які не призводять до суспільно-небезпечних наслідків, перетворюється у спосіб здирництва, адже в такому випадку штрафна санкція не має суспільно-обумовленої мети – вона не попереджає суспільно-небезпечні наслідки.

За іншого підходу, що санкції застосовуються як є лише на тій підставі, що вони встановлені формально законом, навіть право на страту посадової особи платника податку за несвоєчасну

⁷ Див. за [посиланням](#).

реєстрацію податкової накладної сприймалося б як правомірне, за умови, що воно встановлене законом. Однак такий абсурдний підхід явно неправомірний, оскільки не відповідає принципу верховенства права і, зокрема, такому його елементу як співмірності.

Ст. 61 Конституції України встановлює, що юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. Тобто застосування санкцій повинно передбачати їх диференціацію залежно від важкості скоєного порушення, розміру та характеру завданої шкоди, ступеня вини правопорушника та інших суттєвих обставин. Аналогічне розкриття змісту індивідуального характеру відповідальності надав Конституційний Суд України в Рішенні від 02 листопада 2004 р. № 15-рп/2004:

«Призначене судом покарання повинно відповідати ступеню суспільної небезпеки злочину, обставинам його вчинення та враховувати особу винного, **тобто бути справедливим...**».

Навіть за наявності формальних підстав для застосування санкцій, відсутність реальної шкоди виключає можливість притягнення платника податків до відповідальності. І, навпаки, застосування штрафних санкцій за таких умов призведе до порушення ст. 61 Конституції України (разом із статтями 8 та 41), принципів справедливості та співмірності, які є складовими принципу верховенства права, і недоторканості приватної власності, крім винятків, обумовлених відповідними суспільними потребами і пропорційних ним.

Про небезпечність вчиненого «порушення» для суспільства та Державного бюджету України можна було б говорити у випадку, якщо б його наслідком була б недоплата певної суми податку або принаймні наявність шкоди іншим платникам податку через незабезпечення їх права на податковий кредит. Але в даному випадку ця умова не виконується.

Санкції не повинні перетворюватися в інструмент надмірного обмеження свободи підприємництва.

Згідно з Рішенням Конституційного Суду України від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005, принцип розмірності визначається як один з елементів принципу справедливості. У рішенні (у справі про податкову заставу) Конституційний Суд дійшов висновку, що:

«Розмірність ... передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоечасну сплату податкового зобов'язання та **диференціювання такого обмеження** залежно від розміру несплати платником податкового боргу».

Відповідно до ст. 1 Конституції України Україна визнається правовою державою, а тому дотримання загальних принципів права є необхідною умовою механізму правового регулювання відповідних суспільних відносин, у тому числі при застосуванні правових норм. Знову ж таки, в Рішенні Конституційного Суду України від 02 листопада 2004 р. № 15-рп/2004 зазначається, що:

«... **правова держава**, вважаючи покарання передусім виправним та превентивним засобом, має використовувати не надмірні, а лише необхідні і зумовлені метою заходи. Обмеження конституційних прав обвинуваченого повинно відповідати **принципу пропорційності**: інтереси забезпечення охорони прав і свобод людини і громадянина, власності, громадського порядку та безпеки тощо можуть виправдати правові обмеження прав і свобод тільки в разі **адекватності соціально обумовленим цілям**.

... Справедливість - одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Зазвичай справедливість розглядають як властивість права, виражену, зокрема, **в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню...**

...Конституційний Суд України вважає, що **встановлення законодавцем недиференційованого покарання та неможливість його зниження** не дозволяє застосовувати покарання до осіб, які вчинили злочини невеликої тяжкості, з урахуванням ступеня тяжкості вчиненого злочину, розміру заподіяних збитків, форми вини і мотивів злочину, майнового стану підсудного та інших істотних обставин, що **є порушенням принципу справедливості покарання, його індивідуалізації та домірності**».

Штрафи, які наразі застосовуються у випадках виявлення «порушень», є явно надмірними та порушують принцип пропорційності, про який йдеться в п. 8 ч. 2 ст. 2 КАСУ. Фактично, такі штрафи порушують принцип верховенства права, який встановлений ст. 8 Конституції України.

Питання поведження адміністративного суду з положеннями закону, що не відповідають Конституції України, врегульовані положеннями ст. 7 КАСУ:

«3. У разі невідповідності правового акта Конституції України, закону України, міжнародному договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, або іншому правовому акту суд застосовує правовий акт, який має вищу юридичну силу, або положення відповідного міжнародного договору України.

4. Якщо суд доходить висновку, що закон чи інший правовий акт суперечить Конституції України, суд не застосовує такий закон чи інший правовий акт, а застосовує норми Конституції України як норми прямої дії.

У такому випадку суд після винесення рішення у справі **звертається до Верховного Суду для вирішення питання стосовно внесення до Конституційного Суду України подання щодо конституційності закону чи іншого правового акта, що віднесено до юрисдикції Конституційного Суду України.**

Як бачимо, КАСУ надає можливість судам адміністративної юрисдикції, починаючи з першої ланки, прямо оцінювати відповідність чи невідповідність положень закону Конституції, і в разі, якщо суд доходить висновку про неконституційність положень закону, він не застосовує відповідні положення, а застосовує норми Конституції України як норми прямої дії.

Таке положення на рівні КАСУ узгоджується із закріпленою наразі безпосередньо на рівні Конституції (ст. 125) метою адміністративного судочинства: «З метою захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин діють адміністративні суди». Тож, щоб забезпечити захист прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин, як це вимагає Конституція, адміністративним судам наданий, в тому числі, такий інструмент захисту від свавілля законодавця та виходу законодавця за конституційні межі, як можливість незастосування закону, щодо положень якого суд приходить до думки про невідповідність Конституції.

При цьому здійснення оцінки на предмет конституційності/неконституційності положень закону, що регулює спірні правовідносини, є **ОБОВ'ЯЗКОМ СУДУ**, що, зокрема прямо впливає із закріпленої в Конституції мети дії адміністративних судів: адже забезпечення ефективного захисту неможливо в разі застосування положень законів, які за своїм змістом суперечать Конституції.

Такий висновок на базі загальних положень Конституції був зроблений ще в п. 2 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 01 листопада 1996 р. № 9 «Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя»:

«Оскільки Конституція України, як зазначено в її ст.8, має найвищу юридичну силу, а її норми є нормами прямої дії, суди при розгляді конкретних справ мають оцінювати зміст будь-якого закону чи іншого нормативно-правового акта з точки зору його відповідності Конституції і в усіх необхідних випадках застосовувати Конституцію як акт прямої дії. Судові рішення мають ґрунтуватись на Конституції, а також на чинному законодавстві, яке не суперечить їй».