

Приложение к информационному письму «Штрафы за несвоевременную регистрацию налоговых накладных, которые не выдаются покупателям: дело приобретает новые обороты и новое значение?»

I. Неправомерность неприменения судами положений ст. 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод, а также неучитывание касательной практики ЕСПЧ

Позиция ЕСПЧ достаточно однозначна, что штрафы за нарушение налогового законодательства в подобных случаях являются уголовным преследованием.

При том что собственно Конвенция не содержит определения понятия «уголовное обвинение» и перечня соответствующих правоотношений, необходимые критерии четко наработаны и подтверждены постоянной практикой ЕСПЧ.

Так, еще в 1976 г. Решением «Энгель и другие против Нидерландов» ЕСПЧ отметил, что понятие «уголовного обвинения» в значении ст. 6 Конвенции имеет «автономное» значение и не зависит от того, связано ли обвинение и примененные санкции с уголовным правонарушением согласно национальному законодательству или нет.

В таком решении суд отметил, что государства бесспорно наделены правом признавать те или иные действия/бездействие уголовным правонарушением. Однако государства не наделены правом классифицировать как дисциплинарные правонарушения действия/бездействие, которые по своей сути являются уголовными, и осуществлять преследование правонарушителя на дисциплинарном, а не уголовном уровне (п. 81 Решения ЕСПЧ «Энгель и другие против Нидерландов»).

То есть ЕСПЧ определил, что в случае, когда определенные действия государства на самом деле имеют целью уголовное преследование, такие действия должны отвечать принципам, закрепленным в ст. 6 Конвенции.

Для определения преследования уголовным, в соответствии с Конвенцией, суд применяет следующие три критерия, получившие название «Критерии Энгеля» (п. 82 Решения ЕСПЧ «Энгель и другие против Нидерландов»):

- (1) критерий национального права;
- (2) критерий круга адресатов;
- (3) критерий цели и тяжести последствий.

Учитывая изложенное, стоит рассмотреть штрафы за нарушение налогового законодательства в разрезе определенных ЕСПЧ критериев для определения необходимости применения ст. 6 Конвенции при их начислении.

Первый критерий – критерий национального права является исключительно стартовым, и ЕСПЧ анализирует, подпадает ли определенное противоправное деяние под признаки преступления в соответствии с национальными нормами соответствующего государства. Однако этот критерий играет весьма незначительную роль в контексте применения гарантии справедливого судебного разбирательства, поскольку иной подход означал бы, что государство могло бы легко избегать выполнения требований ст. 6 Конвенции путем формальной декриминализации.

Поэтому законодательство соответствующего государства является «не более чем отправной точкой», а полученные таким образом сведения имеют лишь формальную ценность (п. 82 Решения ЕСПЧ «Энгель и другие против Нидерландов»).

Рассматриваемый штраф по первому критерию не относится к уголовному преследованию.

Поэтому вопрос следует рассмотреть далее по следующим двум критериям. Такие критерии являются альтернативными и не кумулятивными: для того, чтобы ст. 6 была применима в деле, в котором фигурирует термин «уголовное обвинение», достаточно, чтобы соответствующее правонарушение имело «уголовный» характер в значении Конвенции или угрожало соответствующему лицу санкциями, которые по своему характеру и строгости относятся к «уголовной» сфере (п. 57 Решения ЕСПЧ по делу «Лауко против Словакии», с. 2504-05, п. 57).

Вторым критерием является действие нормы, устанавливающей ответственность, по кругу лиц. Если ответственность распространяется на неопределенный круг лиц, правонарушение подлежит квалификации как уголовное. **В свою очередь, штрафы за нарушение налогового законодательства в соответствии с Налоговым кодексом Украины (далее – НКУ) применяются к неопределенному кругу лиц (и на практике применяются к очень широкому кругу лиц) и поэтому соответствуют указанному критерию.**

Однако на этом проверка также не заканчивается, и она была бы «иллюзорной», если бы в этих условиях не учитывались цель и степень строгости ответственности, которую лицо рискует понести (п. 82 Решения ЕСПЧ «Энгель и другие против Нидерландов»).

Поэтому третий критерий заключается в оценке характера и строгости ответственности за его совершение. Согласно общему правилу в случае, если элемент наказания имеется, а предусмотренные санкции являются достаточно строгими, совершенное правонарушение рассматривается по природе уголовного преступления. В таком случае такое преследование должно соответствовать, в частности, принципам, закрепленным в ст. 6 Конвенции.

Представляется, что рассматриваемые штрафы имеют целью именно наказание лица, и такое наказание является достаточно строгим, поскольку налоговые штрафы закреплены п. 120 НКУ в процентном выражении.

Итак, **по третьему критерию, учитывая цель и строгость, штрафы по НКУ в понимании Конвенции и практики ЕСПЧ являются уголовным преследованием**, их применение должно допускаться только при соблюдении соответствующих критериев.

Такие выводы подтверждаются практикой ЕСПЧ. В частности, принадлежность налоговых штрафов к уголовному преследованию определено еще в 2001 г. в Решении ЕСПЧ по делу «J. В. против Швейцарии» от 3 мая 2001 г., где суд указал (п.п. 48, 49):

«48. Суд также считает, и стороны согласились с тем, что с самого начала и в ходе производств **налоговые органы могли бы наложить на заявителя штраф** на основании совершения уголовного преступления в форме уклонения от уплаты налогов. По условиям соглашения, достигнутого 28 ноября 1996 года, на заявителя был наложен штраф в размере 21625 швейцарских франков 95 сантимов. Однако **эта санкция не имела целью материальную компенсацию; наоборот, она имела в значительной степени карательный и сдерживающий характер.** ...

49. По мнению Суда, независимо от других целей производства, поскольку оно делало возможным наложение на заявителя такого штрафа, в свете практики Суда оно было равнозначно установлению обоснованности уголовного обвинения».

Такая же позиция была изложена ЕСПЧ в Решении по делу «Остерлунд против Финляндии» от 10 мая 2015 года. В частности, по законодательству Финляндии налоговые штрафы, как и в Украине, формально не относятся к уголовному наказанию, однако, применив «Правила Энгеля», суд признал такие штрафы уголовным преследованием, отметив, что:

«В соответствии с финским законодательством, налоговые доначисления осуществлялись не с целью денежной компенсации причиненного вреда, а **в качестве наказания для предотвращения повторного совершения правонарушений. То есть налоговые доначисления играли некий сдерживающий фактор и имели карательный характер**».

В Решении «Компания "Вестберга такси Актиеболаг" и Вулич против Швеции» от 23 июля 2008 г., учитывая, что по законодательству Швеции налоговые штрафы также не относятся к уголовной ответственности, ЕСПЧ, исследовав их с точки зрения «Правил Энгеля», установил (п.п. 79, 80, 82):

«налоговые штрафы не являются средством финансовой компенсации расходов, которые могли быть вызваны поведением налогоплательщика. Ведь **главная цель соответствующих положений законодательства – побудить налогоплательщика к выполнению им своих юридических обязанностей и наказать за уклонение от них**. Следовательно, такие взыскания имеют предохранительный и **карательный характер**. Последний обычно является **признаком уголовного наказания** (см. вышеупомянутое решение по делу "Озтюрк против Германии", стр. 20, п. 53).

80. О криминальном характере правонарушения свидетельствует также **суровость потенциального и фактического наказания**. Налоговые штрафы в Швеции назначаются **в размере, пропорциональном к налогу**, от которого плательщик уклонился, предоставив неточную или несоответствующую информацию. Налоговые штрафы, размер которых составляет, как правило, **20 или 40% от суммы налога**, от которого уклонился плательщик, **не имеют верхнего лимита и могут достигать значительных размеров**...

82. В заключение Суд приходит к выводу, что **производство в отношении налоговых штрафов, наложенных на заявителей, включало в себя установление наличия "уголовного обвинения" в значении статьи 6 Конвенции**. Следовательно, это положение применимо в рассматриваемом деле».

Подразумевается, что указанные обстоятельства, а особенно метод начисления в Швеции налоговых штрафов в пропорциональном/процентном значении к налогу – являются аналогичными к обстоятельствам начисления рассматриваемых штрафов в Украине.

Таким образом, исходя из постоянной позиции ЕСПЧ, рассматриваемый штраф за нарушение налогового законодательства относится к уголовному преследованию для целей Конвенции, а следовательно, его применение (как способ уголовного преследования) должно осуществляться исключительно с соблюдением предписаний ст. 6 Конвенции, в частности обязанности доказательства вины плательщика.

Непосредственно в НКУ понятие вины не определено. Исходя из аналогии закона (ч. 6 ст. 7 Кодекса административного судопроизводства Украины, далее – КАСУ) и уместности к контексту «уголовного преследования», обоснованным будет применение определения вины по Уголовному кодексу Украины (далее – УК Украины).

В соответствии с положениями ст. 23 УК Украины виновность лица является его психическим отношением к совершенному им деянию и соответствующих последствий в форме умысла (ст. 24 УК Украины) или неосторожности (ст. 25 УК Украины).

При этом, при любом виде умысла лицо осознает опасный характер своего деяния и предвидит его общественно опасные последствия, и в зависимости от того, прямой или косвенный умысел, – желает их наступления или если и не желает, то сознательно допускает их наступление.

В рассматриваемом же случае в действиях плательщика отсутствует какой-либо из видов двух форм вины. Напротив, плательщик не желает и не подразумевает наступления никаких общественно опасных последствий и никак не видит их в рассматриваемом случае в отношении задержки с регистрацией определенных документов, которые не влияют прямо на сумму уплачиваемых налогов.

То есть полностью исключается любой умысел и неосторожность как составляющие вины, которая является обязательным условием возможности привлечения к уголовной ответственности.

Вина является одним из элементов состава преступления как общественно опасного деяния. Именно общественная опасность виновного деяния, то есть преступления, отличает его от других правонарушений, за которые ответственность криминального характера применена быть не может.

Более того, национальные суды указывают, что **доказательство совершения налогоплательщиком налогового правонарушения должно обязательно сопровождаться доказательством, в частности, вины налогоплательщика в качестве одного из главных признаков состава налогового правонарушения**. В частности, в Постановлении Верховного Суда от 3 сентября 2019 г. по делу № 826/4215/18¹ указано, что:

«...В соответствии с пунктом 109.1 статьи 109 НК Украины налоговыми правонарушениями являются противоправные деяния (действие или бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, и/или их должностных лиц, а также должностных лиц контролирующих органов, которые привели к невыполнению или ненадлежащему выполнению требований, установленных этим Кодексом и другим законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы.

Из содержания этой нормы следует, что одним из главных признаков состава налогового правонарушения является субъективная сторона, которая проявляется в вине, а именно в форме умысла или неосторожности субъекта такого правонарушения (налогоплательщиков, налоговых агентов, и/или их должностных лиц). То есть, налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своих действий (бездействий), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий)».

То есть Верховный Суд в указанном Постановлении со ссылкой на ст. 109 «Общие положения» Главы 11 «Ответственность» НКУ подтвердил необходимость установления вины, и, в частности, конкретных вредных последствий соответствующего действия или бездействия налогоплательщика как общую предпосылку привлечения налогоплательщика к ответственности.

К сожалению, такая правовая позиция не нашла своего широкого применения.

В рассматриваемом случае вред для какой-то личности, общества или государства вообще отсутствует.

Соответственно, отсутствие вины, отсутствие общественно опасных последствий исключают наложение штрафных санкций, которые по своей природе являются уголовным преследованием в понимании Конвенции и практики ЕСПЧ.

II. Документы, за несвоевременную регистрацию которых применяются штрафные санкции, не являются по сути теми налоговыми накладными в понимании НКУ, за несвоевременную регистрацию которых только и могли бы быть применены санкции; применение санкций не соответствует артикулированной и презюмированной цели применения налоговых накладных и СЭА НДС

В рассматриваемом случае штрафные санкции начислены за несвоевременную регистрацию документов по операциям касательно поставки лицам, которые не являются плательщиками НДС. То есть речь идет не о налоговых накладных, цель которых и обязательные реквизиты соответственно определены НКУ, а о *так называемых* «налоговых накладных» по ежедневным итогам операций в соответствии с п. 201. 4 НКУ. Такие «налоговые накладные»

¹ По [ссылке](#).

не являются собственно налоговыми накладными по сути их определения НКУ, и не являются теми налоговыми накладными, за несвоевременную регистрацию которых могут применяться санкции.

Заметим, что один и тот же термин для целей применения налогового законодательства может иметь разное значение, в зависимости от цели применения.

Так, к примеру, **налоговое обязательство** в п. 14.1.156 ст. 14 НКУ (в редакции, действующей на момент начисления обжалуемого штрафа) определяется как:

«сумма средств, которую налогоплательщик, в том числе налоговый агент, должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор на основании, в порядке и сроки, определенные налоговым законодательством (в том числе сумма средств, определенная налогоплательщиком в налоговом векселе и не уплаченная в установленный законом срок)».

В свою очередь, для целей НДС **налоговое обязательство** определяется в п. 14.1.179 ст. 14 НКУ (в редакции, действующей на момент начисления обжалуемого штрафа; в текущей редакции это определение перенесено в п 14.1.156-1) как:

«общая сумма налога на добавленную стоимость, полученная (начисленная) плательщиком налога в отчетном (налоговом) периоде».

Указанное подтверждает, что в зависимости от целей применения тот или иной срок может иметь разное значение.

Назначение (цели) применения налоговых накладных так установлены НКУ:

«201.10. ...».

Налоговая накладная, составленная и зарегистрированная в Едином реестре налоговых накладных плательщиком налога, осуществляющим операции по поставке товаров/услуг, является для покупателя таких товаров/услуг основанием для начисления сумм налога, которые относятся к налоговому кредиту.

Налоговая накладная и/или расчет корректировки к ней, составленные и зарегистрированные после 1 июля 2017 года в Едином реестре налоговых накладных плательщиком налога, который осуществляет операции по поставке товаров/услуг, является для покупателя таких товаров/услуг достаточным основанием для начисления сумм налога, которые относятся к налоговому кредиту, и не требует какого-либо другого дополнительного подтверждения.

...

Отсутствие факта регистрации плательщиком налога – продавцом товаров/услуг налоговых накладных в Едином реестре налоговых накладных, не дает права покупателю на включение сумм налога на добавленную стоимость в налоговый кредит и не освобождает продавца от обязанности включения суммы налога на добавленную стоимость, указанной в налоговой накладной, в сумму налоговых обязательств за соответствующий отчетный период...».

198.6. Не относятся к налоговому кредиту суммы налога, уплаченного (начисленного) в связи с приобретением товаров/услуг, не подтвержденные зарегистрированными в Едином реестре налоговых накладных налоговыми накладными/расчетами корректировки в таких налоговых накладных...

...

Налоговые накладные, полученные из Единого реестра налоговых накладных, являются для получателя товаров/услуг основанием для начисления сумм налога, относящихся к налоговому кредиту ...».

То есть единственной, явно артикулированной в НКУ, целью налоговых накладных, зарегистрированных в Едином реестре налоговых накладных (далее – ЕРНН), является обеспечение права получателей (покупателей товаров/работ/услуг) на налоговый кредит.

Такой вывод согласуется с перечнем обязательных реквизитов налоговой накладной, который установлен п. 201.1. ст. 201 НКУ. В частности, согласно п.п. 201.1 «г» ст. 201 «Налоговая накладная» к обязательным реквизитам налоговой накладной, в частности, относится **налоговый номер налогоплательщика – покупателя**, а по п.п. «д» к обязательным реквизитам относится «... **название ... лица, зарегистрированного в качестве плательщика налога на добавленную стоимость – покупателя** (получателя) товаров/услуг». То есть собственно налоговая накладная, как она специально определена НКУ, должна содержать обязательно такие реквизиты, как **налоговый номер и название покупателя, который зарегистрирован как плательщик НДС**.

В тоже время, в рассматриваемом случае налоговые накладные данного реквизита не содержат.

Фактическое проставление номера «100000000000» в строке «индивидуальный налоговый номер» графы «Получатель (покупатель)» этого документа вызвано исключительно требованиями п. 12 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного Приказом Министерства финансов Украины от 31 декабря 2015 г. № 1307. Этот номер не является собственно налоговым номером налогоплательщика – покупателя как обязательного реквизита, предусмотренного п.п. 201.1 «г», а является условным кодом, который проставляется в таком документе, который складывается при реализации неплательщикам налога.

То есть, несмотря на формальное использование сокращенного или упрощенного названия «налоговая накладная» в отношении документов, которые (i) не содержат практически всех обязательных по НКУ реквизитов собственно налоговой накладной, определенных п. 201.1. ст. 201 НКУ, и (ii) не соответствуют цели налоговой накладной, как она артикулирована НКУ, касательно обеспечения права покупателя на налоговый кредит, такие документы не могут быть признаны по сути собственно налоговыми накладными по сути определения этой категории НКУ.

А значит, такие документы, несмотря на тождественное формальное название, не могут быть признаны налоговой накладной в понимании ст. 201 «Налоговая накладная», в частности из-за фактического отсутствия всех обязательных по закону для налоговой накладной реквизитов, и поэтому санкции по п. 120¹.1. за их несвоевременную регистрацию применению не подлежат.

Иными словами, штрафные санкции не могут применяться к таким квази-«налоговым накладным», как в рассматриваемом случае, которые в действительности не являются налоговыми накладными со всеми предусмотренными законом обязательными реквизитами.

Вопрос квалификации документов, которые хоть и имеют формальное название «налоговых накладных», однако фактически не содержат всех обязательных по закону реквизитов налоговой накладной, в частности, наименования и налогового номера покупателя, зарегистрированного в качестве плательщика НДС, Верховным Судом, насколько нам известно, не рассматривались, выводы относительно этого отсутствуют.

Для полноты изложения также отметим, что несвоевременная регистрация подобных квази-«налоговых накладных» не приводит также к каким-то другим негативным последствиям, как-то несвоевременной уплаты налога или искажения данных системы электронного администрирования НДС. Ведь НДС начисляется и уплачивается продавцом по налоговой декларации, а не по налоговым накладным, и, как указано выше, п. 198.6 ст. 198 НКУ обязывает продавца отразить соответствующие налоговые обязательства в декларации даже при отсутствии регистрации налоговой накладной.

То есть соответствующий НДС включается в налоговые обязательства продавцом даже при отсутствии касательно этого зарегистрированной налоговой накладной.

Поэтому остается вопрос о других возможных последствиях несвоевременной регистрации квази-«налоговой накладной» или расчета корректировки по такой операции.

Такой критерий как проверка применения полномочия с целью, для которой они предоставлены, установлен п. 2 ч. 2 ст. 2 КАСУ для оценки судами правомерности решений субъектов властных полномочий.

В рассматриваемом случае усматривается несогласованность применения оспариваемых штрафов с презюмированной целью их применения. В случаях, подобных рассматриваемому, применение штрафов не располагает к своевременному обеспечению права покупателей на своевременное получение/подтверждение права на налоговый кредит как основная задача налоговых накладных, как рассмотрено выше, а также не направлено в действительности на обеспечение достижения принципиальных задач Системы электронного администрирования НДС (далее – СЭА НДС) и ЕРНН.

Система электронного администрирования НДС вводилась с целью предупреждения злоупотреблений при формировании налогового кредита и получения незаконного бюджетного возмещения НДС.

Именно такая цель обсуждалась на многочисленных мероприятиях, предшествовавших фактическому внедрению СЭА НДС. Именно такая цель указана и в пояснительной записке к проекту Закона Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины» №4309а от 21 июля 2014 г., который со временем превратился в Закон Украины № 1621-VII от 31 июля 2014 г.

В частности, в пояснительной записке к указанному проекту Закона отмечалось:

«Кроме того, законопроектом предлагается с 1 ноября 2014 года ввести систему электронного администрирования налога на добавленную стоимость, которая позволит сократить возможности для злоупотреблений, создаст условия для предотвращения получения незаконного бюджетного возмещения, увеличит поступления в бюджет.

Необходимость внесения таких изменений вызвана тем, что действующий порядок администрирования налога на добавленную стоимость в Украине сопровождается **массовыми правонарушениями, особенно в виде схемного кредита через так называемые «налоговые ямы», что приводит к похищению бюджетных средств.**

Система электронного администрирования налога на добавленную стоимость комплексно решит проблемы администрирования и бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость и предусматривает следующее:

- плательщику налога на добавленную стоимость в день регистрации плательщиком налога в системе электронного администрирования налога на добавленную стоимость автоматически открывается счет;
- налоговые накладные составляются исключительно в электронном виде и регистрируются в Едином реестре налоговых накладных (ЕРНН) независимо от размера налога на добавленную стоимость в одной налоговой накладной;
- определить условие для предоставления права регистрации налоговых накладных в ЕРНН – наличие сумм налога по полученным налоговым накладным на момент регистрации, при их недостаточности – пополнение счета в системе электронного администрирования налога на добавленную стоимость и сумма уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию Украины».

При этом Закон Украины № 1621-VII от 31 июля 2014 г., вводя систему СЭА НДС, вообще не предусматривал введение каких-либо санкций, связанных с несвоевременной регистрацией налоговых накладных.

Соответствующие санкции были введены Законом Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы» от 28 декабря 2014 г. № 71-VIII, который одновременно с исключением соответствующих норм из Закона Украины № 1621-VII от 31 июля 2014 г., регулирующих вопросы СЭА НДС, снова ввел эту систему, но уже одновременно со штрафными санкциями за несвоевременную регистрацию налоговых накладных как дополнительный механизм обеспечения надлежащего выполнения требований по регистрации.

Впрочем, применение штрафных санкций за несвоевременную регистрацию налоговых накладных никоим образом не соответствует заявленной цели внедрения СЭА НДС (борьба со злоупотреблениями, «налоговыми ямами», получением незаконного бюджетного возмещения), в связи с отсутствием каких-либо негативных имущественных последствий для СЭА НДС и государственного бюджета в целом при несвоевременной регистрации налоговых накладных и расчетов корректировки.

Так, государственный бюджет в любом случае получает НДС в полном объеме по результатам декларирования налоговых обязательств в отчетном периоде, поскольку факт регистрации или нерегистрации налоговой накладной не влияет на обязанность плательщика признать и отразить в налоговых декларациях соответствующие обязательства.

При этом, независимо от содержания или необеспечения плательщиком НДС регистрации налоговой накладной или расчета корректировки в ЕРНН, в случае декларирования плательщиком НДС соответствующей суммы в декларации (даже при отсутствии зарегистрированной налоговой накладной на эту сумму) отсутствует также любое «незаконное пользование регистрационной суммой», поскольку регистрационная сумма, рассчитанная по формуле согласно п. 200-1.3 ст. 200-1 НКУ, уменьшается на сумму превышения налоговых обязательств по НДС, указанных в налоговой декларации отчетного периода, над суммой налога, что содержится в составленных таким плательщиком налоговых накладных и расчетах корректировки, зарегистрированных в ЕРНН.

Согласно п. 200-1.3 ст. 200-1 НКУ регистрационная сумма ($S_{\text{Накл}}$), на которую налогоплательщик имеет право зарегистрировать НН/РК в ЕРНН, рассчитывается по следующей формуле:

$$S_{\text{Накл}} = S_{\text{НаклПол}} + S_{\text{Тамозж}} + S_{\text{ПонСч}} + S_{\text{Овердрафт}} - S_{\text{НаклВид}} - S_{\text{Возмещ}} - S_{\text{Превыш}},$$

где:

$S_{\text{Превыш}}$ – общая сумма превышения налоговых обязательств, указанных плательщиком в представленных налоговых декларациях с учетом представленных уточняющих расчетов к ним, над суммой налога, что содержится в составленных таким плательщиком налоговых накладных и расчетах корректировки к таким налоговым накладным, зарегистрированным в ЕРНН.

То есть уже по результатам подачи декларации за отчетный период, даже при отсутствии регистрации налоговых накладных или расчетов корректировки в ЕРНН, сумма НДС, по которым отражена в декларации, происходит соответствующее уменьшение регистрационной суммы. Это делает невозможным незаконное пользование суммой НДС за незарегистрированными налоговыми накладными или расчетами корректировки в СЭА НДС (то есть регистрации других налоговых накладных или расчетов корректировки на эту же сумму), поскольку она уже сформировала показатель $S_{\text{Превыш}}$ и тем самым уменьшила регистрационную сумму.

При этом в дальнейшем значение показателя $S_{\text{Превыш}}$, может быть, использовано только для регистрации налоговых накладных и расчетов корректировки за тот период, в котором возникло такое превышение (в соответствии с положениями п. 200-1.9 ст. 200-1 НКУ). Иными

словами, СПревыш используется для регистрации тех налоговых накладных и расчетов корректировки, по которым налоговые обязательства были задекларированы, но отсутствовала регистрация в ЕРНН. Но в результате такой регистрации соответствующие суммы НДС просто перейдут из показателя СПревыш к показателю SНаклРасх, то есть не будут иметь никакого влияния на регистрационную сумму.

Стоит отметить, что вышеприведенному подходу к толкованию применимости штрафных санкций за несвоевременную регистрацию налоговых накладных, которые не выдаются покупателям, **в разрезе цели обеспечения достижения принципиальных задач СЭА НДС и ЕРНН уже дана оценка судами.**

Так, в Решении Киевского окружного административного суда от 8 августа 2019 г. по делу № 320/3183/19² указано:

«Суд отмечает, что система электронного администрирования НДС, введенная в 2015 году как **механизм предотвращения злоупотреблений путем незаконного возмещения НДС из бюджета, не внесла кардинальных изменений в общие принципы взимания НДС, утвержденные НК Украины. Нормы Кодекса, определяющие круг плательщиков НДС, объект налогообложения, принципы формирования налоговых обязательств и налогового кредита, остались неизменными.**

Штраф вводился с целью защиты бюджета и налогоплательщиков от злоупотреблений и недобросовестных действий их контрагентов, в частности, должен был дисциплинировать поставщика своевременно регистрировать налоговые накладные, чтобы покупатель имел законное право отобразить налоговый кредит. При отсутствии регистрации (несвоевременной регистрации) налоговых накладных, которые не предоставляются покупателю, государственный бюджет никоим образом не испытывает негативные последствия, поскольку согласно п. 201.10 НК Украины отсутствие факта регистрации плательщиком налога – продавцом товаров (услуг) налоговых накладных в ЕРНН не освобождает продавца от обязанности включения суммы НДС, указанной в налоговой накладной, в сумму налоговых обязательств за соответствующий отчетный период, то есть не происходит воздействия на налоговый учет налогоплательщика или его контрагентов, следовательно наложение штрафа за отсутствие регистрации (несвоевременную регистрацию) налоговых накладных, которые не предоставляются покупателю, со стимулирующей функции превращается в карательную, поскольку при следующих обстоятельствах выглядит очевидным, **что цель дисциплинировать поставщиков – плательщиков НДС нельзя достичь касательно налоговых накладных, которые не предоставляются покупателю.**

Согласно практике Европейского суда по правам человека, следует обратить внимание на решение "Серков против Украины", в котором со ссылкой на правовые позиции в решениях Европейского суда по правам человека, установлено нарушение статьи 1 Протокола к Конвенции о защите прав человека и основных свобод, на основании чего органы государственной власти предпочли наименее благоприятное толкование национального законодательства, что привело к наложению на заявителя дополнительных обязательств по уплате налога.

Поэтому указанные налоговые накладные подпадают под действие п. 120-1.1 НК Украины в части неприменения штрафных санкций.

Учитывая, что ответчиком оспаривается факт полного отражения налоговых обязательств по налоговым накладным, зарегистрированным с нарушением срока, в налоговых декларациях по НДС ООО «Дорожный Торговый Дом», ни один из контрагентов истца не испытал и не мог понести ущерб из-за невключения сумм НДС в налоговый кредит, **следовательно, истцом не нанесен ущерб ни бюджету, ни контрагентам, штраф за нарушение сроков регистрации налоговых накладных в ЕРНН имеет сугубо технический характер,** в рассматриваемой ситуации наложения ответчиком штрафа в размере 176085,78 грн.

Кроме того, при принятии решения по делу судом учитывается следующее. В статье 120-1 НК Украины законодателем определены исключительные случаи, освобождающие

² В ЕГРСР по [ссылке](#).

плательщика от штрафных санкций, а именно в случае несвоевременной регистрации налоговой накладной, которая не предоставляется получателю (покупателю), составленной на поставку товаров/услуг для операций: которые освобождены от налогообложения или облагаемых по нулевой ставке.

Таким образом, суд считает, что **применение ответчиком штрафа за нарушение сроков регистрации налоговых накладных, которые не предоставляются покупателю (получателю), на основе которых было вынесено налоговое уведомление-решение №0082125005 от 11.04.2019 является противоправным и подлежащим отмене».**

Можно сослаться также на другие подобные выводы, содержащиеся в Постановлении Шестого апелляционного административного суда от 11 декабря 2019 г. по делу №580/2622/19³; Постановлении Шестого апелляционного административного суда от 3 марта 2020 г. по делу №320/3547/19⁴; Постановлении Шестого апелляционного административного суда от 4 декабря 2019 г. по делу № 580/1443/19⁵ и Решении Ровенского окружного административного суда от 3 сентября 2019 г. по делу № 460/1429/19⁶.

Изложенное еще раз подтверждает отсутствие вины, отсутствие реального ущерба и общественно опасных последствий «нарушений», за которые применяются штрафные санкции.

Фактически, вышеописанное введение штрафов и их реальное применение является наглядной демонстрацией преобразования стимулирующей функции штрафа на исключительно карательную. Соответственно, такие штрафы не соответствуют имеющейся легитимной цели, на выполнение которой они были введены.

III. Обязанность судов применять нормы Конституции Украины как нормы прямого действия

Штрафные санкции, применяемые за несвоевременную регистрацию налоговых накладных, являются явно чрезмерными, учитывая отсутствие у такого деяния реальных негативных последствий для государства и общества, в том числе для других налогоплательщиков.

Учитывая принцип верховенства права, невозможно считать любые санкции правомерными исключительно из-за того, что они и их размер формально предусмотрены законом. Иначе воля законодателя, из-за неудачного или достаточно общего формулирования закона, превращается в произвол.

Следует понимать, что санкции требуют обоснования их правомерности и размера объективными данными, аргументами и объяснениями, что могло бы быть проанализировано на предмет достаточности обеспечения правовой легитимации обществом в применении таких санкций в таком размере.

Легитимация правовых норм со стороны общества является обязательной для применения таких норм. По этому поводу стоит обратиться к описанию понятия легитимации, приведенного на электронном интернет-ресурсе «Энциклопедия современной Украины»⁷ с использованием, в том числе, научной литературы (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), где, в частности, указано, что:

«Любые нормы правового или неправового характера общ-во может воспринимать как несправедливые даже при условии становления их в предусмотренном законом порядке и обеспечения выполнения закон. методами. Хотя такие нормы легал., одновременно

³ В ЕГРСР по [ссылке](#).

⁴ В ЕГРСР по [ссылке](#).

⁵ В ЕГРСР по [ссылке](#).

⁶ В ЕГРСР по [ссылке](#).

⁷ См. по [ссылке](#).

они могут быть нелегитим., то есть такими, которые не воспринимаются как правовые большинством насел., общ. мыслью, мир. сообществом».

То есть одной только правовой нормы, даже принятой в предусмотренном законом порядке, недостаточно для легитимации соответствующей нормы обществом. Такая легитимация, то есть признание и согласие с применением, необходимо, в том числе, и исходя из положений Основного Закона – Конституции Украины, которая в ч. 2 ст. 5 предусматривает, что носителем суверенитета и единственным источником власти в Украине является народ; народ осуществляет власть непосредственно и через органы государственной власти и органы местного самоуправления.

Процедурно осуществление власти народом осуществляется через делегирование власти органам государственной власти, в том числе органу законодательной власти. Соответственно, осуществление власти органом государственной власти возможно только при наличии достаточной степени доверия к такому органу власти у народа. Сейчас доверие суверена (народа) к законодателю очень низкое.

А потому норму, которой устанавливаются штрафы, нельзя рассматривать как *априори правоверную*, несмотря на соблюдение формальной процедуры ее принятия, поскольку такая норма принята органом, который не обладал достаточной степенью доверия суверена (народа), на основании делегированных от него полномочий.

Кроме того, также в любом случае должны оцениваться соразмерность введенных санкций с совершенным нарушением.

Применение штрафов за действия, которые не приводят к общественно-опасным последствиям, превращается в способ вымогательства, ведь в таком случае штрафная санкция не имеет общественно-обусловленной цели – она не предупреждает общественно-опасные последствия.

При другом подходе санкции применяются как есть только на том основании, что они установлены формально законом, даже право на казнь должностного лица налогоплательщика за несвоевременную регистрацию налоговой накладной воспринималось бы как правомерное, при условии, что оно установлено законом. Однако такой абсурдный подход явно неправомерный, поскольку не соответствует принципу верховенства права и, в частности, такому его элементу как соразмерности.

Ст. 61 Конституции Украины устанавливает, что юридическая ответственность лица имеет индивидуальный характер. То есть применение санкций должно предусматривать их дифференциацию в зависимости от тяжести совершенного нарушения, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и других существенных обстоятельств. Аналогичное раскрытие содержания индивидуального характера ответственности предоставил Конституционный Суд Украины в Решении от 2 ноября 2004 г. № 15-рп/2004:

«Назначенное судом наказание должно соответствовать степени общественной опасности преступления, обстоятельствам его совершения и учитывать личность виновного, **то есть быть справедливым...**».

Даже при наличии формальных оснований для применения санкций, отсутствие реального ущерба исключает возможность привлечения налогоплательщика к ответственности. И, наоборот, применение штрафных санкций при таких условиях приведет к нарушению ст. 61 Конституции Украины (вместе со статьями 8 и 41), принципов справедливости и соразмерности, которые являются составными принципа верховенства права, и неприкосновенности частной собственности, кроме исключений, обусловленных соответствующими общественными потребностями и пропорциональных им.

Об опасности совершенного «нарушения» для общества и государственного бюджета Украины можно было бы говорить в случае, если бы его следствием была бы недоплата определенной суммы налога или по крайней мере наличие вреда другим плательщикам налога за необеспечение их права на налоговый кредит. Но в данном случае это условие не выполняется.

Санкции не должны превращаться в инструмент чрезмерного ограничения свободы предпринимательства.

Согласно решению Конституционного Суда Украины от 24 марта 2005 г. № 2-рп/2005, принцип размерности определяется как один из элементов принципа справедливости. В решении (по делу о налоговом залоге) Конституционный Суд пришел к выводу, что:

«Размерность ... предусматривает установление публично-правового ограничения распоряжения активами налогоплательщика за неуплату или несвоевременную уплату налогового обязательства и **дифференцирование такого ограничения** в зависимости от размера неуплаты плательщиком налогового долга».

В соответствии со ст. 1 Конституции Украины, Украина признается правовым государством, а поэтому соблюдение общих принципов права является необходимым условием механизма правового регулирования соответствующих общественных отношений, в том числе при применении правовых норм. Опять же, в Решении Конституционного Суда Украины от 2 ноября 2004 г. № 15-рп/2004 отмечается, что:

«... **правовое государство**, считая наказание прежде всего исправительным и превентивным средством, **должно использовать не избыточные, а только необходимые и обусловленные целью меры**. Ограничение конституционных прав обвиняемого должно отвечать **принципу пропорциональности**: интересы обеспечения охраны прав и свобод человека и гражданина, собственности, общественного порядка и безопасности и т.п. могут оправдать правовые ограничения прав и свобод только в случае **адекватности социально обусловленным целям**.

... Справедливость – один из основных принципов права, является решающей в определении его как регулятора общественных отношений, одним из общечеловеческих измерений права. Обычно справедливость рассматривают как свойство права, выраженное, в частности, **в равном юридическом масштабе поведения и в пропорциональности юридической ответственности совершенному правонарушению** ...

...Конституционный Суд Украины считает, что **установление законодателем недифференцированного наказания и невозможность его снижения** не позволяет применять наказания к лицам, совершившим преступления небольшой тяжести, с учетом степени тяжести совершенного преступления, размера причиненного ущерба, формы вины и мотивов преступления, имущественного положения подсудимого и других существенных обстоятельств, что **является нарушением принципа справедливости наказания, его индивидуализации и соразмерности**».

Штрафы, которые сейчас применяются в случаях выявления «нарушений», являются явно чрезмерными и нарушают принцип пропорциональности, о котором говорится в п. 8 ч. 2 ст. 2 КАСУ. Фактически, такие штрафы нарушают принцип верховенства права, который установлен ст. 8 Конституции Украины.

Вопросы обращения административного суда с положениями закона, которые не отвечают Конституции Украины, урегулированы положениями ст. 7 КАСУ:

«3. В случае несоответствия правового акта Конституции Украины, закону Украины, международному договору, согласие на обязательность которого предоставлено Верховной Радой Украины, или иному правовому акту суд применяет правовой акт, имеющий высшую юридическую силу, или положения соответствующего международного договора Украины.

4. Если суд приходит к выводу, что закон или иной правовой акт противоречит Конституции Украины, суд не применяет такой закон или иной правовой акт, а применяет нормы Конституции Украины как нормы прямого действия.

В таком случае суд после вынесения решения по делу обращается в Верховный Суд для решения вопроса о внесении в Конституционный Суд Украины представления о конституционности закона или иного правового акта, что отнесено к юрисдикции Конституционного Суда Украины».

Как видим, КАСУ предоставляет возможность судам административной юрисдикции, начиная с первого звена, прямо оценивать соответствие или несоответствие положений закона Конституции, и в случае, если суд приходит к выводу о неконституционности положений закона, он не применяет соответствующие положения, а применяет нормы Конституции Украины как нормы прямого действия.

Такое положение на уровне КАСУ согласуется с закрепленной пока непосредственно на уровне Конституции (ст. 125) целью административного судопроизводства: «С целью защиты прав, свобод и интересов лица в сфере публично-правовых отношений действуют административные суды». Поэтому, чтобы обеспечить защиту прав, свобод и интересов лица в сфере публично-правовых отношений, как этого требует Конституция, административным судам предоставлен, в том числе, такой инструмент защиты от произвола законодателя и выхода законодателя за конституционные пределы, как возможность неприменения закона, по положениям которого суд приходит к мысли о несоответствии Конституции.

При этом осуществление оценки на предмет конституционности/неконституционности положений закона, регулирующего спорные правоотношения, является обязанностью суда, что, в частности прямо вытекает из закрепленной в Конституции цели действия административных судов: ведь обеспечение эффективной защиты невозможно в случае применения положений законов, которые по своему содержанию противоречат Конституции.

Такой вывод на базе общих положений Конституции был сделан еще в п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда Украины от 1 ноября 1996 г. № 9 «О применении Конституции Украины при осуществлении правосудия»:

«Поскольку Конституция Украины, как указано в ее ст.8, имеет высшую юридическую силу, а ее нормы являются нормами прямого действия, суды при рассмотрении конкретных дел должны оценивать содержание любого закона или другого нормативно-правового акта с точки зрения его соответствия Конституции и во всех необходимых случаях применять Конституцию как акт прямого действия. Судебные решения должны основываться на Конституции, а также на действующем законодательстве, которое не противоречит ей».