ІМЕНЕМ УКРАЇНИ
РІШЕННЯ
КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ
ДРУГИЙ СЕНАТ

у справі за конституційною скаргою компанії „ANDRITZ HYDRO GmbH“ щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих приписів пункту 120^1.1 статті 120^1 Податкового кодексу України (щодо забезпечення конституційних гарантій прав платника податків)

К и ї в
26 листопада 2025 року
№ 5-р(II)/2025

Справа № 3-133/2021(299/21)

Другий сенат Конституційного Суду України у такому складі:

Юровська Галина Валентинівна – головуючий,
Водянніков Олександр Юрійович,
Городовенко Віктор Валентинович,
Лемак Василь Васильович – доповідач,
Первомайський Олег Олексійович,
Різник Сергій Васильович,

розглянув на пленарному засіданні справу за конституційною скаргою компанії „ANDRITZ HYDRO GmbH“ щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих приписів пункту 120^1.1 статті 120^1 Податкового кодексу України.

Заслухавши суддю-доповідача Лемака В.В. та дослідивши матеріали справи, зокрема позиції, що їх висловили Голова Верховної Ради України, науковці: Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого; Державного вищого навчального закладу „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана“; Університету державної фіскальної служби, а також Всеукраїнська громадська організація „Асоціація правників України“ та спеціальні радники Конституційного Суду України – Александру Тенасє, Георгій Папуашвілі,

Конституційний Суд України

у с т а н о в и в:

1. Компанія „ANDRITZ HYDRO GmbH“ (далі – Компанія), яка заснована у Федеративній Республіці Німеччина, через своє представництво під назвою «Представництво „АНДРІТЗ ГАЙДРО ГмбХ“» (далі – Представництво), що зареєстроване й повноважно діє від імені Компанії на території України, звернулася до Конституційного Суду України з клопотанням перевірити на відповідність частині першій статті 8, частині четвертій статті 41, частині першій статті 62 Конституції України (конституційність) окремі приписи пункту 120^1.1 статті 120^1 Податкового кодексу України (далі – Кодекс).

За змістом абзаців першого – шостого пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу за порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних визначено такі штрафи:

– 10 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації до 15 календарних днів;

– 20 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

– 30 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

– 40 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 календарних днів;

– 50 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації на 366 і більше календарних днів.

1.1. Зі змісту конституційної скарги та доданих до неї матеріалів випливає таке.

Головне управління Державної фіскальної служби у місті Києві (зараз – Головне управління Державної податкової служби у місті Києві) провело камеральну перевірку Представництва Компанії з питання дотримання граничних термінів реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, за результатами якої 11 травня 2019 року склало акт.

За результатами зазначеної перевірки встановлено порушення вимог пункту 201.10 статті 201 Кодексу, а саме несвоєчасно зареєстровано в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну/розрахунок коригування до податкової накладної від 19 лютого 2019 року № 2, тому до Представництва Компанії на підставі оспорюваних приписів Кодексу застосовано штрафні санкції у розмірі 467 605,86 грн за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних.

Компанія через Представництво звернулася до Окружного адміністративного суду міста Києва з позовом до Головного управління Державної податкової служби у місті Києві, однак цей суд рішенням від 22 лютого 2021 року в задоволенні позову відмовив. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва було оскаржено до Шостого апеляційного адміністративного суду, який постановою від 17 травня 2021 року рішення суду першої інстанції залишив без змін.

1.2. Представництво Компанії мотивує свою позицію тим, що визначені окремими приписами пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу фінансові санкції, які застосовують у випадках несвоєчасної реєстрації податкових накладних, є явно надмірними та порушують принцип верховенства права (частина перша статті 8 Конституції України), зокрема такі його складові, як справедливість і пропорційність. Також, на думку Представництва Компанії, такі фінансові санкції порушують конституційне право на власність (стаття 41 Конституції

України), а оспорювані приписи Кодексу є втручанням у мирне володіння платниками податків власним майном, оскільки покладають обов'язок зі сплати значних сум (стаття 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року). У конституційній скарзі також зазначено, що застосування таких суворих санкцій за „технічне" порушення, яке не призвело і не могло призвести до несвоєчасної сплати податку чи інших розумно доведених суспільно небезпечних наслідків, не відповідає вимогам Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (далі – Конвенція) та статті 62 Конституції України.

Обґрунтовуючи свої твердження, Представництво Компанії посилається на окремі приписи Конституції України, юридичні позиції Конституційного Суду України, рішення Європейського суду з прав людини, приписи Кодексу та судові рішення у його справі.

1.3. На запит судді-доповідача Голова Верховної Ради України письмово висловив позицію стосовно предмета конституційної скарги, зазначивши, що розміри штрафних санкцій, визначені окремими приписами пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу, узгоджені з приписами частини першої статті 8, частини четвертої статті 41 та частини першої статті 62 Конституції України. На його думку, накладення штрафу як заходу державного впливу за вчинення податкового правопорушення має легітимну мету та є фінансовою відповідальністю, що, з урахуванням різних за обсягом доходів платників податків, відповідає вимогам принципу пропорційності як складнику верховенства права та не порушує конституційного права власності.

2. Конституційний Суд України бере до уваги, що Законом України «Про внесення змін до розділу XX „Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування» від 12 січня 2023 року № 2876–IX, зокрема, підрозділ 2 розділу XX Кодексу доповнено пунктом 90, відповідно до якого:

«Тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні, введеного Указом Президента України „Про введення воєнного стану в Україні“ від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України „Про затвердження Указу Президента України „Про введення воєнного стану в Україні“ від 24 лютого 2022 року № 2102–IX, та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано, штраф за порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого пунктом 89 цього підрозділу для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, встановлюється у розмірі:

– 2 відсотки суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації до 15 календарних днів;

– 5 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

– 10 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

– 15 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 календарних днів;

– 25 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення строку реєстрації на 366 і більше календарних днів».

Отже, законодавець на період дії воєнного стану в Україні у відсотковому вираженні суттєво зменшив розміри штрафів за порушення платниками податку на додану вартість граничного строку для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі

податкових накладних, однак оспорювані приписи пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу не втратили чинності.

Конституційний Суд України наголошує на тимчасовому характері зазначеної законодавчої новели, що зумовлює збереження підстав для перевірки оспорюваних приписів Кодексу на відповідність Конституції України.

3. Конституційний Суд України вважає за потрібне уточнити предмет конституційного контролю у цій справі.

Відповідно до статті 151^1 Основного Закону України Конституційний Суд України вирішує питання про відповідність Конституції України (конституційність) закону України за конституційною скаргою особи, яка вважає, що застосований в остаточному судовому рішенні в її справі закон України суперечить Конституції України.

Згідно з частиною першою статті 55 Закону України „Про Конституційний Суд України“ конституційною скаргою є подане до Конституційного Суду України письмове клопотання щодо перевірки на відповідність Конституції України (конституційність) закону України (його окремих приписів), що застосований в остаточному судовому рішенні у справі суб’єкта права на конституційну скаргу.

Представництво Компанії у конституційній скарзі порушує питання щодо перевірки на відповідність Конституції України (конституційність) абзаців першого – шостого пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу, однак аналіз судових рішень у його справі свідчить, що до Представництва Компанії застосовано лише санкцію, визначену абзацом другим пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу.

Отже, Конституційний Суд України вважає, що предметом конституційного контролю у цій справі є припис абзацу другого пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу в посутньому зв’язку з абзацом першим пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу.

4. Досліджуючи порушені в конституційній скарзі питання, Конституційний Суд України виходить із того, що застосовними в цій справі є встановлені Конституцією України принципи верховенства права (частина перша статті 8), поваги до прав і свобод людини (частина друга статті 3), зокрема щодо непорушності права власності (частини перша, четверта статті 41) та права на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом (частина перша статті 42), а також принципи індивідуалізації юридичної відповідальності (частина друга статті 61) та презумпції невинуватості (стаття 62).

У Конституції України податкам надано важливого суспільного значення, оскільки від їх належної сплати залежить дієве функціонування України як соціальної держави (стаття 1), збалансованість бюджету України (частина третя статті 95), а їх сплата є конституційним обов'язком кожного (частина перша статті 67). В Основному Законі України також закріплено, що виключно закони України встановлюють, зокрема, систему оподаткування, податки і збори (пункт 1 частини другої статті 92).

За юридичними позиціями Конституційного Суду України виконання конституційного обов'язку, визначеного статтею 67 Конституції України, реалізується через сплату кожним податків і зборів; установлення системи оподаткування, податків і зборів, їх розмірів та порядку сплати є виключно прерогативою закону; під час унормування цих суспільних відносин держава має право визначати механізми, які забезпечують належну сплату податків і зборів платником (перше, друге, третє речення абзацу четвертого підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 24 березня 2005 року № 2-рп/2005); відповідно до конституційних приписів право встановлювати (скасовувати) загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) належить до законодавчих повноважень Верховної Ради України; за цим виключним повноваженням парламент має право визначати всі елементи правового механізму регулювання податків і зборів (обов'язкових платежів), зокрема податкову ставку (розмір податку на одиницю оподаткування) та строки

справляння податку (абзац шостий пункту 5 мотивувальної частини Рішення від 23 червня 2009 року № 15-рп/2009).

Конституційний Суд України зазначає, що встановлення юридичної відповідальності за діяння, визнані правопорушеннями, є ефективним інструментом підтримання законності як складника верховенства права (правовладдя) за умови, що буде дотримано людських прав і свобод, гарантованих Конституцією України.

Основний Закон України встановлює: виключно в законах України визначають засади цивільно-правової відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них (пункт 22 частини першої статті 92).

Отже, Конституційний Суд України констатує, що юридична відповідальність за порушення податкового законодавства, зокрема особливості фінансової відповідальності, конкретні заходи такої відповідальності (санкції), що їх застосовують до платників податків (фізичних і юридичних осіб), які своїми діями чи бездіяльністю порушують податкове законодавство, може бути визначена виключно законами України.

Конституційний Суд України зазначає, що для забезпечення належної сплати та справляння податків законодавець зобов'язаний установити порядок їх сплати та справляння, який містив би, зокрема, процедури податкового адміністрування, методику обчислення податків, повноваження органів справляння податків, контролю і нагляду в цій сфері, а також підстави та порядок притягнення до юридичної відповідальності.

Водночас Верховна Рада України, реалізовуючи свої конституційні повноваження щодо установлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, не може діяти свавільно.

Установлюючи законом відповідні санкції за податкові правопорушення, законодавець має широку свободу розсуду, що водночас має відповідати конституційним принципам.

5. Конституційний Суд України вважає, що оспорюваний припис Кодексу не містить посягань на сутність гарантованого Конституцією України права власності (стаття 41) у його системному взаємозв'язку з правом на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом (частина перша статті 42), та доходить висновку про потребу в перевірці його на відповідність Конституції України з урахуванням дотримання принципу пропорційності (домірності), а також констатує, що оспорюваний припис Кодексу викладено чітко та зрозуміло з огляду на вимогу юридичної визначеності, що є складником верховенства права (правовладдя).

5.1. Досліджуючи правомірність мети оспорюваного припису Кодексу, Конституційний Суд України зазначає, що запровадження фінансової відповідальності за порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (пункт 120^1.1 статті 120^1 Кодексу) спрямоване на захист економічної безпеки України у спосіб забезпечення законності у здійсненні електронного адміністрування податку на додану вартість.

Конституційний Суд України також зважає на Пояснювальну записку до проєкту закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) (реєстр. № 1578), що його ухвалено як Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи“ від 28 грудня 2014 року № 71–VIII, з якої вбачається, що його метою є, зокрема, підвищення ефективності використання ресурсів економіки, а саме зменшення витрат підприємств на визначення податкових зобов'язань і складання податкової звітності та держави на адміністрування податків.

Конституційний Суд України акцентує увагу на тому, що встановлення законодавцем фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства спрямоване на виконання вимог статті 67, пункту 22 частини першої, пункту 1 частини другої статті 92 Конституції України.

Отже, Конституційний Суд України підтверджує правомірність мети запровадження законодавцем штрафу за порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

5.2. Дослідивши оспорюваний припис Кодексу у взаємозв'язку з його метою, Конституційний Суд України висновує, що абзац другий пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу є придатним законодавчим засобом для досягнення відповідної мети.

Конституційний Суд України зазначає, що оспорюваний припис Кодексу як законодавчий засіб відповідає також критерію потрібності в демократичному суспільстві: задля досягнення легітимної мети законодавець використав найменш обтяжливий для платника податків засіб утручання у гарантоване Конституцією України право власності (стаття 41) у його взаємозв'язку з правом на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом (частина перша статті 42), з огляду на таке.

5.2.1. Конституційний Суд України вже висловлював юридичні позиції щодо допустимих меж утручання у право власності, гарантоване статтею 41 Конституції України, зокрема:

– „для прав і свобод особи шкода від зазначеного адміністративного стягнення <…> не повинна бути надмірною, що є необхідною умовою збереження справедливого балансу між вимогами публічних інтересів та захистом права власності особи“ [третє речення абзацу першого підпункту 2.5 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 21 липня 2021 року № 3-р(II)/2021];

– «держава, втручаючись у право власності <…> має враховувати потребу забезпечення під час такого втручання „справедливого балансу“ в захисті зазначеного публічного інтересу та захисті права власності як одного з фундаментальних прав та зобов'язана досягти домірності в застосуванні юридичних засобів, за допомогою яких власника для задоволення певного

публічного інтересу або позбавляють, або обмежують у здійсненні належного йому права власності» [абзац третій підпункту 4.10 пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 16 листопада 2022 року № 9-р(II)/2022].

Конституційний Суд України наголосив, що „дотримання конституційних гарантій вільного розвитку підприємництва є значущим не лише для ефективного розвитку ринкової економіки, самозайнятості осіб і наповнення Державного бюджету України, а й для зміцнення таких основоположних цінностей конституційного порядку України, як демократія та правовладдя (верховенство права)“ [перше речення абзацу третього підпункту 3.1 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 18 грудня 2024 року № 12-р(II)/2024].

5.2.2. Конституційний Суд України також бере до уваги практику Європейського суду з прав людини, який у своїх рішеннях зазначав, що для відповідності загальному правилу, викладеному в першому реченні абзацу першого статті 1 Першого протоколу до Конвенції, утручання в право на мирне володіння „майном“, з-поміж установленого приписами права і задля суспільного інтересу, має досягти „справедливого балансу“ між вимогами загального інтересу суспільства та умовами захисту основоположних прав людини [рішення у справі *Beyeler v. Italy* від 5 січня 2000 року (заява № 33202/96), § 107].

Оцінюючи застосовність статті 1 Першого протоколу до Конвенції, Європейський суд з прав людини не лише тлумачить поняття „власність“ як фізичне володіння майном, а й визначає широке за обсягом його розуміння – будь-які права, що мають певну економічну цінність, зокрема, пов’язані з веденням підприємницької діяльності [рішення у справах *Capital Bank v. Bulgaria* від 24 листопада 2005 року (заява № 49429/99), §§ 88, 130, 131; *Фельдман та банк „Слов’янський“ проти України / Feldman and Slovyanskyy Bank v. Ukraine* від 21 грудня 2017 року (заява № 42758/05), § 51, § 52].

Конституційний Суд України також ураховує позицію, викладену Європейською Комісією „За демократію через право“ (Венеційська Комісія) у її

терміновому висновку щодо значних адміністративних штрафів (схваленому на її 127-му пленарному засіданні, яке відбулося 2–3 липня 2021 року), за якою право Європейського Союзу встановлює державам-членам загальну вимогу мати дієві, стримувальні та домірні санкції в ділянці права Європейського Союзу [CDL-AD(2021)021, § 16].

5.3. Конституційний Суд України після дослідження домірності засобу втручання у вузькому розумінні (*stricto sensu*) зазначає, що оспорюваний припис Кодексу не порушує справедливого балансу між конституційною цінністю захисту економічної безпеки України та захистом зазначених прав платника податків.

Крім того, Конституційний Суд України враховує, зокрема, й те, що встановлена Конституцією України вимога – „держава прагне до збалансованості бюджету України“ (частина третя статті 95) – набуває особливої суспільної значущості в умовах воєнного стану через потребу в захисті України від широкомасштабної збройної агресії Російської Федерації.

Ураховуючи наведене, Конституційний Суд України висновує, що абзац другий пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу у посутньому зв'язку з абзацом першим пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу є домірним засобом утручання в право власності, гарантоване статтею 41 Конституції України, у взаємозв'язку з правом на підприємницьку діяльність, що її не заборонено законом (частина перша статті 42 Конституції України).

6. З'ясувавши домірність зазначеного втручання держави, Конституційний Суд України зважає на потребу розв'язати питання про застосовність до платника податків гарантій, установлених у частині другій статті 61 і статті 62 Конституції України, дослідивши, чи є суть санкції (штрафу), передбаченої в оспорюваному приписі Кодексу, співмірною з кримінальним покаранням.

6.1. Конституційний Суд України бере до уваги практику Європейського суду з прав людини, який неодноразово вказував, що наведені в Конвенції поняття „кримінальне обвинувачення“ та „кримінальне правопорушення“ мають „автономне значення“, від якого залежить поширення конвенційних гарантій, установлених для правовідносин щодо притягнення суб’єктів до кримінальної відповідальності.

Конституційний Суд України, застосовуючи подібний підхід до розуміння Конституції України, нагадує, що «у практиці Європейського суду з прав людини критеріями, на підставі яких установлюється, чи має застосовуватися кримінальний аспект статті 6 Конвенції, є: 1) юридична кваліфікація діяння в національному законодавстві (тобто з’ясування того, як кваліфікують діяння в національному праві: кримінальне правопорушення (злочин), адміністративне правопорушення, дисциплінарне тощо); 2) природа правопорушення; 3) характер і суворість (ступінь тяжкості) покарання, що його може бути застосовано до особи [рішення у справі *Engel and others v. The Netherlands* від 8 червня 1976 року (заяви №№ 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72), § 82, § 83] <…>. При цьому перший критерій є лише початковим і не має визначального значення. Водночас другий та третій критерії є вирішальними для з’ясування того, чи підпадає діяння під „кримінальне правопорушення“ в розумінні Конвенції. Для застосування статті 6 Конвенції в кримінальній ділянці достатньо, щоб правопорушення за своїм характером вважалось „кримінальним“ з погляду Конвенції або щоб за вчинене правопорушення до особи було застосовано покарання, яке за своїм характером і ступенем суворості належало в цілому до „кримінальної“ ділянки [рішення у справі *Lutz v. Germany* від 25 серпня 1987 року (заява № 9912/82), § 55]» [третє – шосте речення абзацу третього пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 21 липня 2021 року № 5-р(II)/2021].

Європейський суд з прав людини також зазначав, що фінансові стягнення, зокрема штрафи, можуть бути співмірними з кримінальним покаранням [рішення у справах *Bendenoun v. France* від 24 лютого 1994 року (заява № 12547/86), § 47; *Jussila v. Finland* від 23 листопада 2006 року

(заява № 73053/01), § 32; *A. Menarini Diagnostics S.R.L. v. Italy* від 27 вересня 2011 року (заява № 43509/08), §§ 40, 41, 42].

Конституційний Суд України звертає увагу на позицію Європейського суду з прав людини, за якою „хоча немає жодних сумнівів щодо важливості податку для дієвого функціонування держави, Суд не переконаний, що усунення процесуальних гарантій під час накладення штрафних санкцій у цій ділянці є потрібним для підтримання дієвості фіскальної системи або дійсно це можна розглядати як те, що відповідає духу та меті Конвенції“ [рішення у справі *Jussila v. Finland* від 23 листопада 2006 року (заява № 73053/01), § 36].

6.2. Конституційний Суд України бере до уваги, що оспорюваний припис Кодексу допускає застосування значних розмірів штрафів, і його метою є не грошова компенсація за завдану шкоду, а покарання й запобігання повторному вчиненню правопорушень; зазначений штраф застосовують відповідно до припису права, що є загальним правилом. Наведене в сукупності вказує на суть санкції в оспорюваному приписі Кодексу, яка може бути визнана співмірною з кримінальним покаранням.

Конституційний Суд України висновує, що застосування до платника податків санкції, яка за своєю природою є співмірною з кримінальним покаранням, має поєднуватись із обов'язком законодавця врегулювати порядок притягнення до відповідальності в такий спосіб, який втілював би для відповідного суб'єкта гарантії, установлені Конституцією України, а саме принцип індивідуалізації юридичної відповідальності (частина друга статті 61) та принцип презумпції невинуватості (стаття 62).

7. Відповідно до Конституції України юридична відповідальність має індивідуальний характер (частина друга статті 61). Конституційний Суд України акцентує, що цей конституційний принцип є однією з гарантій під час притягнення особи до юридичної відповідальності.

7.1. Такий підхід підтвердив Конституційний Суд України в юридичній позиції, якою встановлено, що для забезпечення дотримання прав особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, індивідуалізації її відповідальності та реалізації вимог статті 245 Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо своєчасного, всебічного, повного і об'єктивного з'ясування обставин справи, вирішення її відповідно до закону уповноважений орган (посадова особа) під час розгляду справи про адміністративне правопорушення зобов'язаний з'ясувати: чи було вчинено адміністративне правопорушення, чи винна ця особа в його вчиненні, чи підлягає вона адміністративній відповідальності, чи є обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність, а також інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи (перше речення абзацу третього підпункту 2.2 пункту 2 мотивувальної частини Рішення від 26 травня 2015 року № 5-рп/2015).

7.2. Конституційний Суд України висловив юридичні позиції щодо розуміння застосування принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, зазначивши у Рішенні від 15 червня 2022 року № 4-р(II)/2022, зокрема, таке:

– „принцип індивідуалізації юридичної відповідальності у процедурі притягнення особи до адміністративної відповідальності <…> має виявлятись не лише в притягненні до відповідальності особи, винної у вчиненні правопорушення, а й у призначенні їй виду та розміру покарання з обов'язковим урахуванням характеру вчиненого протиправного діяння, форми вини, характеристики цієї особи, можливості відшкодування заподіяної шкоди, наявності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність“ (абзац другий підпункту 3.2 пункту 3 мотивувальної частини);

– „потреба в індивідуалізації розміру штрафу є нагальною у випадках, коли цей розмір є істотним, унаслідок чого його застосування може бути надмірним втручанням у низку конституційних прав винної особи“ (абзац четвертий підпункту 4.5 пункту 4 мотивувальної частини).

7.3. Конституційний Суд України констатує, що наведений підхід до питання індивідуалізації юридичної відповідальності є характерним для практики Європейського суду з прав людини, а також органів конституційного судочинства інших держав.

Європейський суд з прав людини у рішенні у справі *Краєва проти України / Krayeva v. Ukraine* від 13 січня 2022 року (заява № 72858/13) зазначив, зокрема, що „штраф у розмірі, що дорівнює вартості товару, сам собою є надмірно великою сумою, та конфіскація товару були обов'язковими заходами без жодних винятків. Брак будь-якої дискреції у цьому випадку не дав українським судам можливості оцінити осібну ситуацію, унаслідок чого втрачається сенс будь-якого оцінювання“ (§ 31).

Конституційний Суд Литовської Республіки у постанові від 3 листопада 2005 року (справа № 02/03-03/03-04/03-05/03-39/03-05/04-16/04-02/05-04/05) щодо індивідуалізації юридичної відповідальності висловив, зокрема, таку позицію: „Якщо закон не встановлює диференційовані розміри штрафів, а закріплює надмірно великі штрафи чітко визначеного розміру, і якщо при цьому відсутня можливість диференціювати юридичну відповідальність за відповідне порушення закону на підставі цього закону або інших законів, тоді при накладенні штрафу відсутня можливість індивідуалізувати його розмір з урахуванням характеру, небезпеки (тяжкості), масштабу та інших ознак порушення закону, а також обставин, що пом'якшують відповідальність, та інших обставин (з огляду на це такий штраф буде занадто великим для порушника закону, оскільки він буде непропорційним (неспівмірним) вчиненому порушенню закону, а отже, несправедливим); таке правове регулювання не буде відповідати принципам справедливості та верховенства права“ (§ 10.1).

Конституційна рада Французької Республіки у рішенні від 17 березня 2011 року № 2010-103, надаючи конституційну оцінку законодавчому положенню щодо збільшення розміру податку, зазначила, що „принцип індивідуалізації покарання, який витікає зі статті [8 Декларації прав людини і громадянина 1789 року], означає, що нарахування додаткових платежів, коли

воно має характер стягнення, може застосовуватися лише в тому випадку, якщо податковий орган, за відповідного контролю з боку судді, прийняв рішення про його застосування із врахуванням обставин, властивих конкретній справі; що, разом з тим, законодавцю не може бути заборонено встановлювати норми, які забезпечують ефективне покарання правопорушень“ [*Décision QPC Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)*, § 4].

Постанова Конституційного Суду Республіки Молдова від 10 травня 2016 року № 10 містить юридичну позицію щодо розуміння принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, якою, зокрема, передбачено, що „індивідуалізація санкції повинна відображати зв’язок між санкцією (її пропорційністю та характером) та ступенем суспільної небезпеки діяння; за відсутності критеріїв індивідуалізації санкцій, чітко зазначених у правовій базі, судова індивідуалізація не може бути ефективно задоволена стосовно правопорушника з метою забезпечення повноти його законних прав та свобод“ (§ 61, § 62).

Зважаючи на наведене, Конституційний Суд України зазначає, що забезпечення для особи гарантій індивідуалізації юридичної відповідальності у випадках, коли санкція може бути прирівняна до кримінального покарання, є сталою практикою конституційного судочинства в демократичних державах.

8. Конституційний Суд України зазначає, що з огляду на системну єдність Конституції України принцип індивідуалізації юридичної відповідальності (частина друга статті 61 Конституції України) пов’язаний із принципом презумпції невинуватості (стаття 62 Основного Закону України), та зауважує, що під час застосування санкцій, які за суттю співмірні з кримінальним покаранням, вирішальним є встановлення законодавцем обов’язку для правозастосовного органу довести вину суб’єкта, якого притягують до юридичної відповідальності. У цьому випадку форма (ступінь) вини є однією з тих обставин, яку мають урахувати і контролюючий орган, і суд під час дослідження всіх фактичних і юридичних аспектів справи.

Згідно зі статтею 62 Основного Закону України цей принцип має конкретний механізм, а саме: особу вважають невинуватою у вчиненні злочину і не можуть піддати кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду (частина перша); ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину (частина друга); обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях; усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на користь особи (частина третя).

Конституційний Суд України у своїх юридичних позиціях зазначав, що елементом принципу презумпції невинуватості є принцип *in dubio pro reo*, згідно з яким під час оцінювання доказів усі сумніви щодо вини особи тлумачаться на користь її невинуватості; презумпція невинуватості особи передбачає, що обов'язок доведення вини особи покладено на державу (абзаци другий, третій пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 26 лютого 2019 року № 1-р/2019).

Із Конституції України випливає, що поняття „вина" і обов'язок її доведення державними органами є стрижневими для розуміння статті 62 Основного Закону України. Презумпція невинуватості є процесуальною гарантією, яка, зокрема, покладає тягар доказування на правозастосовні органи та передбачає правові презумпції факту й права під час притягнення суб'єкта до відповідальності. Увесь зазначений конституційний принцип презумпції невинуватості, безперечно, буде порушено, якщо законодавче регулювання не міститиме вимоги щодо установлення вини суб'єкта, якого притягують до юридичної відповідальності.

Конституційний Суд України акцентує увагу на тому, що зміна характеру правовідносин контролюючих органів і підприємців – платників податків в аспекті втілення конституційного принципу презумпції невинуватості спричинена потребою у посиленні дієвості верховенства права в економічному житті України, зокрема істотному поліпшенні позицій держави за критеріями Індексу економічної свободи (*The Index of Economic Freedom*).

З огляду на наведене Конституційний Суд України констатує, що судова практика застосування приписів Кодексу, як і наукова доктрина, формують дискурс упровадження необхідності доведення вини платника податків у податкових правовідносинах. Такий підхід дає можливість утілити конституційні гарантії в порядок притягнення до фінансової відповідальності платника податків у тих випадках, коли доведення вини як істотний елемент складу правопорушення дає змогу індивідуалізувати конкретну справу, тобто реалізувати розсуд та застосувати справедливу санкцію як уповноваженим контролюючим органом, так і судом (суддею).

9. Дійшовши висновку про обов'язок законодавця забезпечувати стосовно платника податків гарантії, установлені у частині другій статті 61 і статті 62 Конституції України, у випадках, коли до нього застосовано санкцію, яка за суттю співмірна з кримінальним покаранням, Конституційний Суд України зважає на межі своїх повноважень, установлених Конституцією України.

9.1. Оспорюваний припис Кодексу є формальною підставою для притягнення до фінансової відповідальності, установлює розмір штрафу (10 відсотків суми податку на додану вартість) та кількість календарних днів, на які порушено визначений пунктом 201.10 статті 201 Кодексу граничний строк реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Однак порядок притягнення платника податків до фінансової відповідальності є цілісним і передбачає потребу у врахуванні та застосуванні уповноваженими органами інших приписів Кодексу, які органічно пов'язані з оспорюваним приписом Кодексу.

Конституційний Суд України бере до уваги, що законодавець поступово запроваджує вину суб'єкта як елемент складу податкового правопорушення, що обумовлює зростання її ролі в податковому праві. У Кодексі закріплено низку прав платника податків, серед яких, зокрема, право надавати за власною ініціативою письмові пояснення та/або документи щодо обставин, які

підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку, установленому Кодексом (підпункт 17.1.16 пункту 17.1 статті 17).

У пункті 109.1 статті 109 Кодексу закріплено, що „податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, передбачених цим Кодексом“ (абзац перший); „діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи“ (абзац другий).

Крім того, у Кодексі визначено, що особу може бути притягнуто до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених Кодексом (пункт 112.1 статті 112).

Парламент також унормував загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень, однією з яких визначено, що особу вважають винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість дотримуватися правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів для їх дотримання; вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважають достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності (пункт 112.2 статті 112 Кодексу).

Конституційний Суд України враховує, що відповідно до пункту 109.3 статті 109 Кодексу у випадках, визначених пунктами 123.2–123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125^1.2–125^1.4 статті 125^1 Кодексу, потрібною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи.

Конституційний Суд України акцентує на тому, що приписи пункту 109.3 статті 109 Кодексу, якими встановлено випадки обов'язкового доведення вини контролюючими органами, не поширюються на оспорюваний припис Кодексу – абзац другий пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу.

9.2. Ураховуючи наведене, Конституційний Суд України вважає, що аналіз тих приписів Кодексу, зміст яких стосується виконання Верховною Радою України конституційного обов'язку щодо втілення в законодавчому регулюванні конституційних гарантій (частина друга статті 61, стаття 62 Основного Закону України), не охоплено предметом конституційного контролю у цій справі.

У зв'язку з цим, поважаючи принцип поділу державної влади (статті 6, 19 Конституції України), Конституційний Суд України дійшов висновку, що у цій справі немає підстав для виходу за межі предмета конституційного контролю (*non ultra petita*), зокрема щодо здійснення конституційного контролю приписів Кодексу, якими встановлено порядок притягнення платників податків до юридичної відповідальності. Конституційний Суд України також наголошує, що законодавче регулювання відповідних питань має відповідати Конституції України та юридичним позиціям Конституційного Суду України, викладеним у цьому Рішенні.

Отже, абзац другий пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу в посутньому зв'язку з абзацом першим пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу є таким, що не суперечить частині першій статті 8, частинам першій, четвертій статті 41, частині першій статті 42 Конституції України.

10. Відповідно до частини четвертої статті 63 Закону України „Про Конституційний Суд України“, § 48 Регламенту Конституційного Суду України сенат Конституційного Суду України закриває конституційне провадження у справі, якщо під час пленарного засідання будуть виявлені підстави для відмови у відкритті конституційного провадження, передбачені статтею 62 цього закону.

Із аналізу остаточного судового рішення у справі Представництва Компанії, а саме постанови Шостого апеляційного адміністративного суду від 17 травня 2021 року, убачається, що приписи абзаців третього – шостого пункту 120^1.1 статті 120^1 Кодексу не були застосовані. Отже, автор клопотання в цій частині конституційної скарги не дотримав вимог частини першої статті 55 Закону України „Про Конституційний Суд України“, що є підставою для відмови у відкритті конституційного провадження у справі в цій частині згідно з пунктом 4 статті 62 цього закону – неприйнятність конституційної скарги.

Ураховуючи викладене та керуючись статтями 55, 147, 150, 151^1, 151^2, 153 Конституції України, на підставі статей 7, 32, 36, 62, 63, 65, 67, 74, 84, 88, 89, 92, 94 Закону України „Про Конституційний Суд України“

Конституційний Суд України

у х в а л и в:

1. Визнати таким, що відповідає Конституції України (є конституційним), абзац другий пункту 120^1.1 статті 120^1 Податкового кодексу України в посутньому зв’язку з абзацом першим пункту 120^1.1 статті 120^1 Податкового кодексу України.

2. Закрити конституційне провадження у справі за конституційною скаргою компанії „ANDRITZ HYDRO GmbH“ у частині відповідності Конституції України (конституційності) приписів абзаців третього – шостого пункту 120^1.1 статті 120^1 Податкового кодексу України на підставі пункту 4 статті 62 Закону

України „Про Конституційний Суд України“ – неприйнятність конституційної скарги.

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

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

ДРУГИЙ СЕНАТ
КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ