

МИТРОВКА Я. В.,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного,
фінансового та інформаційного права
(ДВНЗ «Ужгородський національний
університет»)

УДК 342.9:336.2

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.5.124>

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА НЕСВОЄЧАСНУ
РЕЄСТРАЦІЮ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ:
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ**

Стаття присвячена аналізу правового регулювання відповідальності за порушення строків реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану в Україні, зокрема з урахуванням змін, внесених Законом України від 12 січня 2023 року № 2876-IX до пункту 90 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України. У роботі обґрунтовується, що обмеження дії норми про зменшені штрафні санкції лише випадками порушень, допущених після 08 лютого 2023 року, є юридично несправедливим і суперечить основоположним принципам конституційного права. Дослідженням виявлено порушення принципу рівності перед законом, оскільки платники податків, які діяли в однакових об'єктивних умовах, піддаються різному правовому режиму лише на підставі календарної дати порушення. Проаналізовано проблему відсутності зворотної дії закону у разі його пом'якшуючого характеру, що суперечить статті 58 Конституції України. Автор вказує на недотримання принципу юридичної визначеності, як складової верховенства права, та на відсутність належного обґрунтування для нормативного диференціювання, яке створює непередбачуваність правозастосування. Увагу зосереджено також на порушенні права особи на мирне володіння майном через непропорційне застосування фінансових санкцій за дії, обумовлені об'єктивними наслідками воєнного стану. У підсумку пропонується перегляд підходу до правозастосування з метою забезпечення однакового ставлення до платників, що діяли добросовісно, але припустилися порушень строків реєстрації податкових накладних у різні часові періоди. Розглянута проблема набуває особливої актуальності з огляду на потребу у відновленні ефективності правового регулювання, необхідності гарантування економічної безпеки суб'єктів господарювання та утвердження принципу справедливості як визначального критерію податкової відповідальності. Застосування диференційованих штрафних санкцій, що не враховують однаковість фактичних обставин порушення, становить загрозу не лише для довіри до правової системи, але й для реалізації правомірних очікувань платників податків щодо стабільності та передбачуваності податкової політики держави. Це вимагає послідовного перегляду нормативної бази із дотриманням принципів пропорційності, недискримінації та конституційного балансу між публічним інтересом і приватними правами.

Ключові слова: реєстрація податкових накладних, податкові правопорушення, податкове право, зворотна дія.



Mytrovka Ya. V. Legal regulation of liability for untimely registration of tax invoices during martial law: problematic aspects

The article is devoted to the analysis of the legal regulation of liability for violations of the deadlines for registering tax invoices under martial law in Ukraine, particularly taking into account the amendments introduced by Law of Ukraine No. 2876-IX of January 12, 2023, to Clause 90 of Subsection 2, Section XX of the Transitional Provisions of the Tax Code of Ukraine. The study substantiates that limiting the effect of the provision on reduced penalties solely to violations committed after February 8, 2023, is legally unjust and contradicts the fundamental principles of constitutional law. The research reveals a violation of the principle of equality before the law, since taxpayers who acted under identical objective conditions are subjected to different legal regimes based solely on the calendar date of the offense. The paper examines the absence of retroactive application of the law in cases of mitigation, which contradicts Article 58 of the Constitution of Ukraine. The author highlights the failure to observe the principle of legal certainty as an element of the rule of law and the lack of proper justification for normative differentiation, which generates unpredictability in law enforcement. Attention is also drawn to the violation of the right to peaceful enjoyment of property due to the disproportionate application of financial sanctions for conduct caused by objective consequences of martial law. The paper concludes by proposing a revision of the enforcement approach to ensure equal treatment of taxpayers who acted in good faith but committed registration deadline violations in different time periods. This issue is of particular relevance in view of the need to restore the effectiveness of legal regulation, to ensure the economic security of business entities, and to affirm the principle of fairness as a defining criterion of tax liability. The application of differentiated penalties that fail to account for the identical nature of the factual circumstances poses a threat not only to trust in the legal system but also to the realization of taxpayers' legitimate expectations regarding the stability and predictability of state tax policy. This calls for a consistent revision of the regulatory framework in accordance with the principles of proportionality, non-discrimination, and constitutional balance between public interests and private rights.

Key words: *registration of tax invoices, tax offenses, tax law, retroactive effect.*

Постановка проблеми. Воєнний стан, запроваджений в Україні у зв'язку із збройною агресією російської федерації, істотно вплинув на виконання податкових обов'язків, зокрема на своєчасність реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних. Масові відключення електроенергії, руйнування інфраструктури, обмеження доступу до електронних систем державної податкової служби об'єктивно унеможлилювали дотримання законодавчо встановлених строків реєстрації таких документів. У відповідь на ці труднощі законодавець передбачив тимчасове пом'якшення відповідальності за відповідні правопорушення, зокрема шляхом запровадження зменшених штрафних санкцій згідно з пунктом 90 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України.

Втім, сфера дії цього пом'якшення обмежена лише випадками, коли порушення строків реєстрації податкових накладних допущено після набрання чинності відповідним законом – тобто після 08 лютого 2023 року. Це призвело до суттєвого дисбалансу у ставленні держави до платників податків, які діяли в однакових об'єктивних умовах, але у різні часові проміжки. Така законодавча конструкція викликає сумніви щодо її відповідності конституційним засадам рівності, правової визначеності, пропорційності, зворотної дії закону у разі пом'якшення відповідальності, а також недоторканності права власності.

У зв'язку з цим виникає необхідність у комплексному правовому аналізі змісту, цілей і меж застосування пункту 90 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України з огляду на конституційні гарантії.



Метою дослідження. Метою дослідження є з'ясування відповідності положень пункту 90 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України принципам конституційного права, зокрема рівності, юридичної визначеності, пропорційності, справедливості та зворотної дії пом'якшуючих норм. Дослідження спрямоване на ідентифікацію правових проблем, спричинених обмеженням застосуванням пом'якшення відповідальності лише до правопорушень, вчинених після 08 лютого 2023 року, а також на формулювання теоретичних і практичних висновків щодо узгодження податкового регулювання з положеннями Конституції України та практикою Конституційного Суду України.

Аналіз джерельної бази. У процесі дослідження було проаналізовано положення Конституції України, Податкового кодексу України, а також Закон України від 12 січня 2023 року № 2876-IX, яким було внесено відповідні зміни до перехідних положень Податкового кодексу України. Особливу увагу приділено тлумаченню конституційних норм у рішеннях Конституційного Суду України. У статті також враховано загальні засади податкового права, сформовані у науковій літературі.

Виклад основного матеріалу. 12 січня 2023 року Верховною Радою України прийнято Закон України «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування» [1], згідно якого було доповнено пунктами 89 та 90 підрозділ 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [2].

Суть цих змін згідно пункту 89 підрозділ 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (надалі по тексту пункт 89) зводилась до тимчасового (на строк дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано) збільшення строків реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, а згідно пункту 90 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (надалі по тексту пункт 90) встановлено зменшені розміри штрафів за порушення строків реєстрації податкових накладних [1]. Водночас правозастосування вказаних змін обмежилось лише тими випадками, коли строк реєстрації податкової накладної було порушено після набрання чинності вказаним законом [1], а саме після 08 лютого 2023 року. Таке законодавче регулювання поставило у нерівне становище платників податків, які також в умовах воєнного стану, але до 08 лютого 2023 року, допустили порушення строків реєстрації податкових накладних у порівнянні з тими платниками податків, які рівнозначне правопорушення допустили після набрання чинності вказаних змін.

Вважаємо таку законодавчу конструкцію несправедливою, непропорційною, яка порушує принцип правової визначеності та не забезпечує зворотної дії закону у випадку пом'якшення відповідальності, а також порушує гарантовані Конституцією України права особи.

Положення пункту 90 [2] суперечить принципу рівності, оскільки призводить до різного ставлення до платників податків, які в умовах дії воєнного стану вчинили однакове правопорушення – несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.

Насамперед слід зауважити, що передумовою внесення змін до Податкового кодексу України законом № 2876-IX від 12 січня 2023 року [2] стали системні труднощі з виконанням платниками податків обов'язку реєстрації податкових накладних у період воєнного стану, зокрема через масові відключення електроенергії, руйнування інфраструктури, обмеження доступу до Єдиного реєстру податкових накладних та неможливість забезпечити технічну взаємодію із серверами Державної податкової служби. Такі труднощі були характерні для всієї території України задовго до набрання чинності цими змінами.

Проте законодавець, визнавши об'єктивну потребу в пом'якшенні відповідальності, не забезпечив її застосування на період до набрання чинності вказаного закону [1]. У результаті платники податків, які через ті самі обставини не змогли своєчасно зареєструвати накладні до 08 лютого 2023 року, зазнають значно більшого штрафного тягаря, ніж ті, хто допустив аналогічне порушення після цієї дати.

Конституційний Суд України у рішенні від 06 вересня 2023 року № 6-р(І)/2023 висловив наступну думку: «...в ситуації, коли суб'єкти вчинення адміністративного правопорушення перебувають в однаковому або схожому становищі, не має бути невинуватеної



відмінності в заходах адміністративних стягнень, застосованих до них на підставі чітких і передбачуваних положень...» [3].

Відхилення від такого підходу має бути об'єктивно обґрунтованим і повинно відповідати вимогам пропорційності та легітимної мети. В іншому випадку, як у разі дії пункту 90, законодавча норма стає джерелом свавільного нерівного поводження з платниками податків, які насправді перебувають у рівному становищі.

Метою застосування штрафних санкцій у сфері податкових правопорушень є забезпечення податкової дисципліни та недопущення ухилення від оподаткування. Однак у випадку, якщо платник податку не має об'єктивної можливості виконати податковий обов'язок у визначений строк з причин, що не залежать від нього, застосування репресивних санкцій втрачає виправдану мету і перетворюється на інструмент тиску.

Таким чином, вибіркове пом'якшення відповідальності, що ігнорує однакові обставини, не має раціонального обґрунтування, є непропорційним втручанням у права частини платників податків і порушує вимоги статті 24 Конституції України у частині рівності перед законом [4].

Водночас пункт 90 порушує конституційний принцип зворотної дії нормативно-правового акту у разі його пом'якшуючого характеру. Відповідно до частини першої статті 58 Конституції України, закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [4]. Конституційний Суд України у рішенні від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99 наголосив, що хоча цей принцип безпосередньо стосується фізичних осіб, він може бути поширений на юридичних осіб у разі, коли це прямо передбачено законом [5].

Відповідно до пункту 11 підрозділу XX розділу XX Податкового кодексу України штрафні (фінансові) санкції за наслідками перевірок застосовуються у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття податкового повідомлення-рішення. Ця норма де-факто реалізовує принцип зворотної дії в часі у відношенні пункту 90, адже таким пом'якшується відповідальність для усіх платників податків щодо яких приймаються податкові повідомлення-рішення, у тому числі щодо юридичних осіб і узгоджується із зазначеною позицією Конституційного суду України, згідно з якою надання зворотної дії в часі для юридичних осіб можливе шляхом прямого передбачення в законі.

Незастосування цього припису контролюючими та судовими органами до правовідносин, які виникли до набрання чинності Законом № 2876-IX [1], але за якими податкове повідомлення-рішення винесене після 8 лютого 2023 року, є прямим порушенням вищезгаданих конституційних гарантій.

У світлі наведеного, встановлення законодавцем зменшеного розміру штрафних санкцій у відповідь на об'єктивні труднощі платників податків (воєнний стан, відключення електроенергії тощо), але обмеження його дії лише на майбутні порушення без застосування до подібних минулих випадків, суперечить не лише суті конституційного принципу справедливості, а й правозастосуванню Конституційного суду України. Таке обмеження не має об'єктивного виправдання і нівелює зміст конституційного винятку щодо пом'якшення відповідальності.

Пункт 90 також порушує принцип юридичної визначеності як складову верховенства права, гарантованого статтями 8 та 19 Конституції України [4].

Юридична визначеність вимагає, щоб наслідки дії правових норм були передбачуваними для платників податків, зокрема у сфері відповідальності. Зміни, запроваджені Законом № 2876-IX [1], були мотивовані об'єктивними труднощами реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану. Однак обмеження дії цих змін виключно на майбутнє не узгоджується з усталеним у Податковому кодексі України принципом, згідно з яким штрафні санкції застосовуються у розмірі, чинному на дату прийняття податкового повідомлення-рішення (пункт 11 підрозділу 10 розділу XX ПК України). Ігнорування цієї норми свідчить про відхід від засади узгодженості, стабільності правового регулювання та правомірних очікувань платника податків, що є несумісним із вимогами верховенства права.

Конституційний Суд України у рішенні від 22 грудня 2010 року № 23-рп/201 зазначає, що елементами принципу верховенства права є юридична визначеність, ясність,



недвозначність правової норми, а також заборона свавільного правозастосування, яке виключає однаковість тлумачення та передбачуваність наслідків дії закону [6].

Тобто відповідно до правозастосування Конституційного Суду України, юридична визначеність як елемент верховенства права вимагає, щоб правові норми були не лише чіткими, недвозначними та передбачуваними, а й такими, що застосовуються рівною мірою до осіб, які перебувають у подібному правовому становищі [3; 6].

Унаслідок здійсненого правового регулювання пунктом 90 платники податків, які перебували в однакових фактичних умовах, але припустилися порушень у різний календарний період, підлягають застосуванню радикально різних санкцій – без об'єктивного і правового виправдання такого диференціювання.

Таким чином, сам припис, що обмежує дію зменшених штрафів лише випадками майбутніх порушень, створює непередбачуваність та нерівність у застосуванні права, підриває стабільність правового регулювання і є проявом нормативного свавілля, що прямо суперечить вимогам статей 8 і 19 Конституції України [4].

Поряд із зазначеним пункт 90 є несумісним із статтею 41 Конституції України [4], оскільки передбачає надмірне, непропорційне й несправедливе втручання держави у право особи на мирне володіння своїм майном. Ідеться про те, що до платників податків, які через об'єктивні труднощі, пов'язані з воєнним станом (відключення електроенергії, обмеження доступу до Єдиного реєстру податкових накладних, руйнування інфраструктури), несвоєчасно зареєстрували податкові накладні до 08 лютого 2023 року, держава застосовує значно суворіші штрафні санкції, ніж до тих, хто допустив ідентичне порушення після цієї дати в тих самих умовах.

Такий підхід не забезпечує балансу між публічними інтересами і правами особи та призводить до необґрунтованого вилучення майна у вигляді штрафу.

Метою податкових санкцій, відповідно до логіки податкового права, є не покарання як таке, а забезпечення податкової дисципліни, превенція правопорушень та компенсація шкоди державному бюджету. Однак у випадках, коли правопорушення спричинене об'єктивними обставинами воєнного стану, а не навмисним ухиленням, накладення підвищених штрафів втрачає зв'язок із легітимною метою. Це перетворює фіскальний інструмент на каральний механізм, який суперечить самій природі відповідальності у сфері податків.

Законодавче положення має створювати умови для справедливого балансу між інтересами держави і особи, а відсутність гнучкості у формуванні санкції з урахуванням конкретної ситуації означає нормативну підставу для надмірного втручання в право власності, що суперечить статті 41 Конституції України (див. рішення Конституційного Суду України від 15.06.2022 № 4-р(П)/2022) [7].

Притягнення особи до адміністративної відповідальності допускається лише за умови дотримання принципу домірності згідно якого законодавець зобов'язаний визначати адміністративні санкції з урахуванням виправданості, необхідності для досягнення легітимної мети, а також адекватності наслідків для особи, до якої вони застосовуються (див. рішення Конституційного Суду України від 21.07.2021 № 3-р(П)/2021) [8]. У даному випадку, встановлення диференційованих санкцій, які не враховують однакові умови порушення, призводить до економічно необґрунтованого покарання платників, що діяли добросовісно в умовах воєнного стану.

Надмірна фіскальна санкція, що накладається виключно через формальну відмінність у даті вчинення аналогічного порушення, суперечить змісту та меті конституційного права власності. У контексті статті 41 Конституції України будь-яке обмеження майнових прав повинно бути не лише законним, а й необхідним, пропорційним та обґрунтованим з огляду на публічний інтерес.

Отже, припис, що залишає поза сферою пом'якшеної відповідальності осіб, які діяли в однакових умовах, але до запровадження відповідної норми, є проявом фіскального формалізму, який прямо порушує конституційні гарантії недоторканності приватної власності та економічної безпеки платника податків.

Висновки. Проведене дослідження свідчить про наявність істотних правових проблем, пов'язаних із нормотворчим і правозастосовним підходом до регулювання відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних у період воєнного стану.



Встановлення зменшених розмірів штрафів пунктом 90 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України є виправданим заходом держави в умовах форс-мажору, однак обмеження його дії лише випадками порушень, допущених після 08 лютого 2023 року, є юридично необґрунтованим і дискримінаційним.

Такий підхід порушує: принцип рівності перед законом (ст. 24 Конституції України), оскільки платники податку, які діяли в однакових об'єктивних умовах, піддаються різному правовому режиму; принцип зворотної дії пом'якшуючого закону (ст. 58 Конституції України), що прямо передбачає можливість застосування більш м'яких санкцій до попередніх порушень; вимоги юридичної визначеності та пропорційності як складових принципу верховенства права (статті 8, 19 Конституції України); право особи на мирне володіння майном (ст. 41 Конституції України), оскільки йдеться про непропорційне фінансове стягнення за дії, обумовлені об'єктивними обставинами.

З огляду на викладене, існує обґрунтована необхідність у перегляді підходу до застосування пункту 90 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України – з метою поширення його дії на аналогічні порушення, вчинені до набрання чинності відповідним законом під час воєнного стану. Такий підхід відповідатиме конституційним стандартам справедливості, правової визначеності та правомірних очікувань платника податків.

Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування : Закон України від 12 січня 2023 р. № 2876-IX / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2023. № 58. Ст. 179.
2. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. №№ 13-17. Ст. 112.
3. Рішення Першого сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Ван Колка Фредеріка Йоганнеса щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу другого частини шостої статті 481 Митного кодексу України : Рішення Конституційного Суду України від 06 вересня 2023 року № 6-р(І)/2023 / Конституційний Суд України. Вісник Конституційного Суду України. 2023. № 3-4. Ст. 36.
4. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
5. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) : Рішення Конституційного Суду України від 09 лютого 1999 року № 1-рп/99 / Конституційний Суд України. Офіційний вісник України. 1999. № 7. Ст. 160.
6. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Багінського Артема Олександровича щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 14-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про адміністративну відповідальність у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху) : Рішення Конституційного Суду України від 22 грудня 2010 року № 23-рп/2010 / Конституційний Суд України. Вісник Конституційного Суду України. 2011. № 1. Ст. 13.
7. Рішення Другого сенату Конституційного Суду України у справі за конституційними скаргами Барсеґяна Геворка Сенекеримовича та Ліненко Наталії Миколаївни щодо відповідності Конституції України (конституційності) статті 485 Митного кодексу України (щодо індивідуалізації юридичної відповідальності) : Рішення Конституційного Суду України від 15 червня 2022 року № 4-р(ІІ)/2022 / Конституційний Суд України. Вісник Конституційного Суду України. 2022. № 3-4. Ст. 25.
8. Рішення Другого сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою Одінцової Олени Анатоліївни щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень абзацу другого статті 471 Митного кодексу України : Рішення Конституційного Суду України від 21.07.2021 № 3-р(ІІ)/2021 / Конституційний Суд України. Вісник Конституційного Суду України. 2021. № 4. Ст. 113.

