

2. Рекуненко Т. О. Фінансова галузь як об'єкт адміністративно-правового регулювання. *Право і суспільство*. 2023. №2. Т. 2. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2023/2_2023/part_2/73.pdf
3. Курс адміністративного права України : підручник / за заг. ред. О. В. Кузьменко. Київ : Юрінком Інтер, 2018. 904 с.
4. Дмитренко Е. О. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України. *Фінансове право*. 2018. № 4 (18). С. 39-42.
5. Клімова С. М. Адміністративно-правове регулювання управління публічними фінансами: функції, цілі та механізми. *Юридичний бюлетень*. 2018. Вип. 6 (6). С. 102–108.
6. Буга Г. С. Забезпечення безпеки у сфері діяльності небанківських фінансових установ в Україні: адміністративно-правові засади : монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2022. 404 с.

DOI <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-558-7-59>

**ANALOGY OF LAW AND RIGHT IN CASES
OF TAX SANCTIONS: EUROPEAN STANDARDS
AND UKRAINIAN JUDICIAL PRACTICE**

**АНАЛОГІЯ ЗАКОНУ ТА ПРАВА У СПРАВАХ
ПРО ПОДАТКОВІ САНКЦІЇ: ЄВРОПЕЙСЬКІ СТАНДАРТИ
ТА УКРАЇНСЬКА СУДОВА ПРАКТИКА**

Leshchenko O. V.

*Candidate of Law,
Associate Professor of the Department
of Constitutional,
International Law and Public Law
Disciplines,
Kyiv University of Intellectual
Property and Law,
Kyiv, Ukraine*

Лещенко О. В.

*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри конституційного,
міжнародного права та публічно-
правових дисциплін
Київський університет
інтелектуальної власності та права
м. Київ, Україна*

Обґрунтування судових висновків базується також на застосуванні підходів, вироблених у практиці ЄСПЛ (справа «Westberga Taxi AB and Vulic v. Sweden» [1]), де обґрунтовується, що податкові штрафи мають каральний характер і підпадають під гарантії ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами), що полягають у

застосуванні принципів презумпції невинуватості та необхідності доведення вини.

Справа «Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden» (2002 р., заява № 36985/97) Європейського суду з прав людини посідає ключове місце в доктрині тлумачення статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод у контексті податкових санкцій. Вона є показовою для обґрунтування того, чому податкові штрафи та надбавки можуть кваліфікуватися як «кримінальне обвинувачення» у розумінні Конвенції, а відтак – підпадають під дію усіх процесуальних гарантій, притаманних кримінальному провадженню [2]. Першим заявником у справі виступало шведське підприємство Västberga Taxi AB, другим – його колишній директор Ніно Вуліч. У межах масштабної податкової перевірки підприємств таксомоторної галузі податковий орган м. Стокгольма здійснив аудит фінансової звітності компанії та дійшов висновку про її недостовірність. Наслідком цього стало донарахування податкових зобов'язань і накладення значних за розміром податкових надбавок (surcharges). Заявники оскаржили відповідні рішення до адміністративних судів та одночасно клопотали про зупинення виконання оскаржуваних актів (примусового стягнення податків і надбавок) до ухвалення остаточного судового рішення. Проте податковий орган і суди відмовили у задоволенні цих клопотань, посилаючись на відсутність банківської гарантії як належного забезпечення. Частину сум було стягнуто примусово, а підприємство в подальшому визнано неплатоспроможним, причому на цей момент остаточного вирішення спору по суті на національному рівні ще не було.

Перед ЄСПЛ заявники стверджували, що: застосування податкових надбавок без попереднього судового розгляду та паралельне примусове стягнення сум порушують їхнє право на доступ до суду; тривалість національного провадження є надмірною (понад шість–сім років), що суперечить вимозі «розумного строку»; дострокове стягнення надбавок до остаточного рішення суду порушує презумпцію невинуватості (ст. 6 § 2 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами)).

Попереднім і концептуально значущим питанням було з'ясування, чи підпадають податкові надбавки під дію статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами), як «кримінальне обвинувачення». ЄСПЛ виходив із того, що звичайні податкові спори як такі загалом не охоплюються статтею 6 у вимірі «цивільних прав і обов'язків». Водночас податкові надбавки, які розглядалися у цій справі, мають іншу правову природу. Суд підкреслив, що: вони мають загальний і абстрактний характер, тобто застосовуються до широкого кола суб'єктів; їх основною метою є каральний і превентивний ефект, а не суто фіскальне відшкодування; як

потенційний, так і фактичний розмір застосованих санкцій є істотним для платника.

На підставі цих критеріїв Суд дійшов висновку, що податкові надбавки у цій справі мають характер «кримінального обвинувачення» у сенсі статті 6 Конвенції, а тому провадження щодо їх застосування повинно відповідати стандартам кримінального процесу. ЄСПЛ встановив:

- порушення права на доступ до суду (ст. 6 § 1), оскільки дії органів влади та адміністративних судів не відповідали вимозі належної терміновості з огляду на значний і негайний фінансовий тягар, а також на потенційно незворотні наслідки (банкрутство, примусове стягнення);

- порушення вимоги «розумного строку» (ст. 6 § 1), зважаючи на тривалість провадження та серйозність наслідків для заявників.

Водночас порушення презумпції невинуватості (ст. 6 § 2) Судом встановлено не було. ЄСПЛ зазначив, що національне законодавство передбачало можливість відшкодування сплачених сум у разі успішного оскарження, фактично стягнуті суми були відносно меншими порівняно із загальним боргом, а банкрутство підприємства, імовірно, настало б і внаслідок основного податкового зобов'язання.

Справу «Västberga Taxi AB and Vulic v. Sweden» доцільно розглядати як прецедент, що: закріплює підхід до кваліфікації податкових штрафів і надбавок як «кримінальних» у розумінні статті 6 Конвенції; зобов'язує держави-учасниці забезпечувати реальний та ефективний доступ до суду в спорах щодо податкових санкцій, особливо у випадках, коли їх уже розпочато стягувати; формує орієнтири для оцінки тривалості та справедливості процедур у податкових санкційних спорах [2].

Саме на цю справу послідовно посилаються національні суди, у тому числі українські, аргументуючи, що податкові штрафи мають каральний характер і не можуть застосовуватися автоматично, без дотримання належних процесуальних гарантій платника податків.

Фактично, із загальної концепції «вина як обов'язкова умова покарання» суд виводить вимогу доводити вину й у фінансових податкових санкціях, хоча текст ст. 120¹ ПК України цього не говорить прямо. Це – типова контрольована аналогія загальних кримінально-процесуальних стандартів до податкових штрафів, причому виключно для захисту платника в умовах непередбачуваного втручання держави (арешт ліміту).

Аналіз наведених судових рішень дає підстави стверджувати, що суди, насамперед Верховний Суд, поступово формують своєрідний «алгоритм» розв'язання нестандартних ситуацій, пов'язаних із несвоечасним поданням чи реєстрацією податкової звітності. На першому етапі суди виходять із загальних засад правового регулювання, зокрема принципів законності, пропорційності, презумпції невинуватості, а також доктрини *in dubio pro tributario* (тлумачення

сумнівів на користь платника податків). На другому етапі застосовуються спеціальні норми податкового законодавства – пункт 52¹, пункт 69.1 підрозділу 10 розділу XX ПК України, Порядок № 225, інші перехідні «воєнні» положення. При цьому зазначені норми послідовно інтерпретуються у розширювальному ключі, але виключно pro tributario, тобто лише на користь платника податків.

На третьому етапі здійснюється оцінка фактичної непередбачуваності та надзвичайного характеру конкретної ситуації: ведення бойових дій, запровадження воєнного стану, технічні збої (зокрема відключення чи некоректне функціонування серверів ДПС), арешт реєстраційного ліміту в системі електронного адміністрування ПДВ, втрата чи недосяжність первинних документів тощо. За умови належного доказового підтвердження такі обставини кваліфікуються як об'єктивні перешкоди, що унеможливають своєчасне виконання податкових обов'язків і, відповідно, виключають наявність вини платника у вчиненні податкового правопорушення. У результаті судова практика формує доктрину «контрольованої» аналогії в податковому праві: аналогія допускається, але тільки як інструмент пом'якшення чи усунення відповідальності платника за несвоєчасне виконання обов'язків у непередбачуваних умовах, а не як спосіб розширити обсяг податкових обов'язків чи штрафів.

З огляду на особливу природу податкового права, застосування аналогії в цій сфері можливе лише за умови дотримання чітко окреслених меж. Насамперед аналогія не може використовуватися для встановлення нових податкових обов'язків, збільшення податкових ставок або розширення податкової бази. Така заборона має абсолютний характер і безпосередньо пов'язана з принципом суворої визначеності податкових зобов'язань, що впливає із конституційних засад встановлення податків і зборів.

Література:

1. Westberga Taxi AB and Vulic v. Sweden
[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-60627"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)
2. Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden
[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-5831"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{)