



Верховний
Суд

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

В'ячеслав Хохуляк

Суддя Верховного Суду

у Касаційному адміністративному суді

м. Харків

13.03.2026

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Відповідно до абзацу десятого частини другої статті 17 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» від 19.12.1995. № 481/95-ВР

до суб'єктів господарювання застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафів у разі роздрібної торгівлі алкогольними напоями чи пальним **через електронний контрольно-касовий апарат** (книгу обліку розрахункових операцій) **не зазначений у ліцензії**

- 200 відсотків вартості **реалізованої через такий контрольно-касовий апарат** (книгу обліку розрахункових операцій) **продукції**, але не менше 10000 гривень.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Рішення колегії суддів Великої палати від 16 лютого 2026 року № Р16-2026-001 щодо консультативного висновку відповідно до Протоколу № 16 до Європейської конвенції з прав людини, поданого Верховним Судом України 7 січня 2026 року.

- Протокол 16 дозволяє найвищим національним судам та трибуналам держав-членів звертатися до Суду з проханням надати консультативні висновки з принципових питань, що стосуються тлумачення або застосування прав і свобод, визначених у Європейській конвенції або протоколах до неї.
- Консультативні висновки не є обов'язковими.
- На цьому етапі Колегія суддів Великої палати вирішила лише питання про прийнятність клопотання від 7 січня 2026 року як такого.
- Суд виніс сім консультативних висновків з моменту набрання чинності Протоколом № 16 (з 1 серпня 2018 року).

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Формальні підстави для звернення за консультативним висновком до ЄСПЛ:

- Україна як держава-учасниця Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 20 червня 2014 року підписала Протокол № 16 до Конвенції. 05 жовтня 2017 року цей Протокол ратифіковано Законом України № 2156-VIII «Про ратифікацію Протоколів № 15 та № 16 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод» (далі - Закон № 2156-VIII).
- 01 серпня 2018 року зазначений Протокол набрав чинності для України.
- Відповідно до статті 1 Протоколу № 16 до Конвенції вищі судові установи Високої Договірної Сторони, як визначено відповідно до статті 10, можуть звертатися до Суду щодо надання консультативних висновків з принципових питань, які стосуються тлумачення або застосування прав і свобод, визначених Конвенцією або протоколами до неї.
- Суд та судова установа, яка звертається із запитом, може отримати консультативний висновок лише у тому разі, якщо справа перебуває у його провадженні.
- Суд та судова установа, яка звертається із запитом, зазначає причини свого запиту і надає інформацію щодо відповідних юридичних та фактичних обставин справи, яка перебуває у провадженні.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Справа №240/3843/24

- Спир у цій справі виник між сторонами *щодо правомірності та пропорційності застосування* до позивача *штрафної санкції* у розмірі 63 860 222,48 грн за порушення, передбачене статтею 15 Закону №481/95-ВР, яке полягає у торгівлі пальним та алкогольними напоями через електронний контрольно-касовий апарат (реєстратор розрахункових операцій), не внесений до ліцензії.
- Справа передана на розгляд Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду *з метою вирішення питання щодо можливості застосування принципу пропорційності між застосованими суб'єктом владних повноважень заходами та переслідуваною метою*, враховуючи, що розмір штрафних санкцій є надмірно високим за порушення, яке усунуто суб'єктом господарювання.
- Перед Судовою палатою з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду постало *питання справедливого балансу між вимогами публічного інтересу та захистом прав власності особи*.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

За результатами перевірки *встановлено порушення*

п.11, 12 ст. 3 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»;

ст.15 Закону України від 19 грудня 1995 року №481/95 «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального».

суть порушення:

платник податку здійснив заміну контрольно-касового апарату (реєстратора розрахункових операцій), відомості про який не відображено у додатку до ліцензії.

За наслідками проведеної перевірки, контролюючий орган прийняв податкове повідомлення-рішення ***на підставі ст. 17*** Закону України від 19 грудня 1995 року №481/95 нараховано штрафні санкції у розмірі 200 відсотків вартості реалізованої через такий контрольно-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій) продукції

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Ключові питання, означені судовою палатою при розгляді даної справи:

- ***чи можна вважати санкцію***, передбачену статтею 17 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» №481/95 від 19 грудня 1995 року ***такою, яка є непропорційною і свідчить про втручання у право власності*** суб'єкта господарювання, що відповідно становить порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції;
- ***чи може суд не застосовувати таку санкцію.***

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

- ліцензія (спеціальний дозвіл) – це документ, що засвідчує право суб'єкта господарювання (у тому числі іноземного суб'єкта господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) на провадження одного із зазначених у цьому Законі видів діяльності протягом визначеного строку (Ст. 1 Закону № 481/95-ВР)
- у додатку до ліцензії на роздрібну торгівлю алкогольними напоями, тютюновими виробами, рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, пальним суб'єктом господарювання (у тому числі іноземним суб'єктом господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) зазначається адреса місця торгівлі і **вказуються перелік електронних контрольно-касових апаратів та інформація про них**: модель, модифікація, заводський номер, виробник, дата виготовлення, фіскальні номери програмних реєстраторів розрахункових операцій; реєстраційні номери книг обліку розрахункових операцій, які знаходяться у місці торгівлі (Ст. 15 Закону № 481/95-ВР).
- у разі зміни відомостей, зазначених у виданій суб'єкту господарювання ліцензії, суб'єкт господарювання зобов'язаний у місячний термін з дня внесення таких змін звернутися до органу, який видав ліцензію, з відповідною заявою (Ст. 15 Закону № 481/95-ВР).



Таким чином, *суб'єкт господарювання бере на себе ризики, пов'язані з несвоєчасним внесенням змін до ліцензії.*

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

- Позивач *не заперечував факту ненавмисного вчинення зазначеного податкового правопорушення;*
- позивач не вказував та *суди не встановили порушення* податковим органом приписів Конституції та Законів України;
- державне регулювання встановлено *з метою забезпечення високої якості* зазначених *продуктів* та *захисту здоров'я громадян*, а також *посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом* алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та *пального* на території України.
- накладення на позивача штрафу у розмірі 200 відсотків вартості реалізованої продукції суперечить передбаченій законодавством меті фінансової відповідальності, *є неспівмірним з його статусом як суб`єктом малого підприємництва* та перевищує загальну балансову вартість всіх активів підприємства у три рази, а тому *є несправедливим й таким, що порушує принцип верховенства права.*
- спірним податковим повідомленням-рішенням застосовано фінансові санкції у вигляді штрафу на суму 63860222,48 грн, *тобто у значно вищому розмірі, аніж якби суб`єкт господарювання здійснював торгівлю паливом або алкогольними напоями взагалі без відповідної ліцензії.* В такому разі, сума штрафних санкцій дорівнювала б або 500000 грн або 250000 грн.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Відповідно до абзацу 2 статті 1 Протоколу 1 до Конвенції та практики ЄСПЛ, накладання фінансових санкцій (штрафів) може розцінюватись як порушення права особи мирно володіти майном, якщо податок чи штраф є незаконним чи не відповідає загальним принципам міжнародного права (зокрема, *принципу пропорційності*, коли податок чи штраф *є надмірним за розміром*, а отже призводить до фактичної чи непрямой конфіскації майна.

Принцип пропорційності передбачає, що вжиті державою заходи мають бути ефективними з точки зору розв'язання проблеми суспільства, і водночас пропорційними щодо прав приватних осіб.

Оцінюючи пропорційність, слід визначити, чи можливо досягти легітимної мети за допомогою заходів, які були б менш обтяжливими для прав і свобод заінтересованої особи, оскільки обмеження не повинні бути надмірними або такими, що є більшими, ніж необхідно для реалізації поставленої мети.



Принцип пропорційності має на меті досягнення балансу між публічним інтересом та індивідуальним інтересом особи, а також між цілями та засобами їх досягнення.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Практика ЄСПЛ щодо неспівмірності величини штрафів

- Справа «Мамідакіс проти Греції» (Mamidakis v. 356 Greece, заява №34433/04)

суд визнав, що накладення неспіврозмірно великого штрафу за податкове правопорушення є несумісним з 1 статтею Протоколу 1.

У зазначеній справі, ЄСПЛ дійшов висновку, що штраф на пана Мамідакіса за контрабанду нафти та ухилення від сплати податків був накладений законно – згідно з нормами національного законодавства. Однак розмір такого штрафу, що в кілька разів перевищував завдану державі шкоду внаслідок ухилення від сплати податків, занадто великий (непропорційний завданій шкоді), що призвело до надмірного фінансового тягаря для Мамідакіса та фактичної конфіскації його майна, порушуючи його право мирно володіти майном, закріплене у ст. 1 протоколу 1 до Конвенції.

- Позиція ЄСПЛ у справі «A and B v. Norway» (А та Б проти Норвегії) (заяви № 24130/11 та №29758/11)

Податковий штраф ні в якому разі не можна вважати просто компенсацією. Податкові штрафи в розмірі до 30 % або навіть 60 % є такими суворими, що вони безсумнівно містять елемент покарання. Важко зрозуміти, чому раптом суд має відступати від цих усталених стандартів у цій справі без будь-яких пояснень. Верховний Суд зробив похвальну спробу обмежити такі каральні ефекти принципом пропорційності.

- «Шредер проти Головного митного управління Гронау» («Schreder v. Hauptzollamt Gronau») (С-265/87)

Принцип пропорційності є одним із загальних принципів права [європейського] співтовариства. На підставі цього принципу заходи, якими накладають фінансові збори < ... >, є законними за умови, що вони є відповідними та необхідними для досягнення мети, законно визначеної відповідним законодавством. Звичайно, коли є вибір між декількома відповідними заходами, потрібно застосовувати найменш обтяжливий, а накладені збори не повинні бути непропорційними встановленій меті.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Практика ЄСПЛ щодо (не)пропорційності покарання

- Справа «Khristov v. Ukraine» (заява №24465/04)

Суд наголошує на необхідності підтримання «справедливої рівноваги» між загальним інтересом суспільства та захистом основних прав конкретної особи. Необхідну рівновагу не буде забезпечено, якщо відповідна особа несе «особистий і надмірний тягар».

- Справи «KRAYEVA v. UKRAINE» (№ 72858/13), «SADOCHA v. UKRAINE» (№72858/13), «MYAKOTIN v. UKRAINE» (№ 29389/09)

Суд загалом висноував, що обов'язковий характер санкцій та процесуальні обмеження позбавили національні суди можливості обирати вид і розмір покарання з урахуванням індивідуальних обставин, що виключило встановлення «справедливого балансу» та призвело до порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції.



У всіх цих справах ЄСПЛ підкреслював відсутність шкоди, яка була б завдана суспільним інтересам, відсутність явних ознак ймовірного вчинення кримінального правопорушення; що такі заходи не мали на меті грошову компенсацію за шкоду, адже державі не було завдано жодних збитків внаслідок недбалого ставлення заявників до певних вимог закону, а відтак такі вони мали стримувальний та каральний характер, а отже вимагали оцінки пропорційності, яка, у згадуваних справах, національними судами не була проведена.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Практика ЄСПЛ щодо обсягу судової юрисдикції з перевірки законності та пропорційності покарання у вигляді штрафу

- Справа «SILVESTER'S HORECA SERVICE v. BELGIUM» (№ 47680/99)

суд вказав, що дотримання статті 6 Конвенції передбачає, що рішення адміністративного органу, яке саме по собі не відповідає умовам пункту 1 статті 6 Конвенції, підлягає подальшому контролю з боку судового органу, що має повну юрисдикцію. Серед характеристик судового органу з повною юрисдикцією є повноваження повністю, як фактично, так і юридично, переглянути рішення, прийняте нижчим органом. Зокрема, він повинен мати повноваження розглядати всі фактичні та юридичні питання, що мають відношення до спору, який він розглядає.

- Справа «SEGAME SA v. FRANCE» (№ 4837/06)

Суд зауважив, що сам закон встановлює певною мірою пропорційний зв'язок між штрафом і серйозністю поведінки платника податку, оскільки цей штраф визначається у відсотках від суми несплаченого податку, для оскарження бази якого заявник отримав достатню можливість; зрештою, він вважав, що ставка штрафу, встановлена в розмірі 25 % розпорядженням від 7 грудня 2005 року, не є непропорційною.

При цьому ЄСПЛ не констатував порушення пункту 1 статті 6 Конвенції.

- Справа «S.C. ZORINA INTERNATIONAL S.R.L. v. ROMANIA» (№15553/15)

ЄСПЛ акцентував, що штраф, накладений на компанію-заявника, був мінімально можливим згідно з відповідною правовою нормою, а ця санкція, у поєднанні із зупиненням господарської діяльності компанії-заявника на три місяці, мала певний вплив на фінансове становище вказаної компанії, який, однак, мав тимчасовий характер.

ЄСПЛ не констатував порушення пункту 1 статті 6 Конвенції.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

Матеріальні підстави для звернення за консультативним висновком до ЄСПЛ

Згідно з пунктом 5 Керівних принципів щодо впровадження процедури надання консультативного висновку, встановленої Протоколом № 16 Конвенції *підставами звернення* до ЄСПЛ відповідно до Протоколу № 16 до Конвенції можуть *бути такі*:

- 1) нове питання за Конвенцією;
- 2) обставини справи унеможливають однозначне застосування практики ЄСПЛ;
- 3) практика ЄСПЛ є суперечливою.

Верховний Суд у справі № 240/3843/24 *встановив*:

- відсутність практики ЄСПЛ, яка б однозначно відповідає на питання про те, що робити суду, якщо з однієї сторони розмір штрафу дійсно є високим, з іншого боку розмір штрафу розраховано з обсягу реалізованого товару;
- неможливість однозначного застосування практики ЄСПЛ;
- новизна порушеного питання за Конвенцією, на яке неможливо безпосередньо надати відповідь з урахуванням практики ЄСПЛ.

Особливості розгляду податкових спорів щодо пропорційності (співмірності) застосування штрафних санкцій

З урахуванням проаналізованої практики ЄСПЛ та керуючись статтею 1 Протоколу № 16 до Конвенції, Судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду вважала за необхідне звернутися до ЄСПЛ з приводу надання консультативного висновку щодо таких питань:

1) з урахуванням імперативного характеру норм податкового права, чи уповноважений національний судовий орган не застосувати прямі положення законодавства, які визначають фінансові санкції за невиконання вимог податкового законодавства, натомість застосувавши нижчий розмір санкцій, який законом не передбачено?

2) за якими критеріями можна вважати санкцію, передбачену статтею 17 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» № 481/95-ВР від 19 грудня 1995 року такою, що є непропорційним втручанням в право, передбачене статтею 1 Першого протоколу до Конвенції?



Верховний
Суд

Дякую за увагу!