

КМ ПАРТНЕРИ

ПОДАТКОВІ ТА ЮРИДИЧНІ КОНСУЛЬТАНТИ

УКРАЇНА 01033 Київ
ВУЛ. ПАНЬКІВСЬКА, 5, П'ЯТИЙ ПОВЕРХ
ТЕЛ: 380 (44) 490 71 97
ФАКС: 380 (44) 492 88 59
E-MAIL: admin@km-partners.com
www.km-partners.com

24 листопада 2010 року

Legal Alert 10

Податковий кодекс - зміни в податковому адмініструванні, що можна чекати

Із теперішнього інформаційного потоку по Податковому кодексу (ПК) може скластися враження, що він загрожуватиме тільки малому та середньому бізнесу, в першу чергу, єдиноподатникам.

Насправді це не так: один із основних ризиків ПК – в запровадженні нових правил адміністрування і знятті низки чинних наразі обмежень для контролюючих органів. Це може вдарити по *всіх* платниках податків.

Власне, за пропонованих умов адміністрування може бути не так важливо, що власне викладене в розділі по конкретному податку, головне – що вважає контролюючий орган, і як він ці питання "рулить".

Наведемо конкретні приклади змін порівняно із чинними податковими законами і прогнозу до чого вони можуть призвести.

Всі коментарі стосуються розділу II ПК, присвяченому податковому адмініструванню, і базуються на тексті який ми розуміємо як останній наявний на 22 листопада після другого слухання із врахуванням технічних правок.

1.

Чинне законодавство - Закон 2181 "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" - містить зокрема таку норму у п.п. 4.4.2.: "з) якщо внаслідок запровадження нового податку, збору (обов'язкового платежу) або зміни правил оподаткування змінюються форми податкового обліку чи обов'язкової податкової звітності, центральний (керівний) орган контролюючого органу зобов'язаний безоплатно оприлюднити такі нові форми обліку чи звітності. Забороняється використання бланків суворої звітності чи обліку як форм податкового обліку чи звітності, якщо інше прямо не встановлено законом з питань окремого податку, збору (обов'язкового платежу)".

В ПК аналог першої частини наведеної норми поданий в п. 46.6 ст. 46, а от другої частини (яка підкреслена) в ПК наразі не знайшли. Тобто заборона на

запровадження форм податкового обліку і податкової звітності як бланків суворого обліку ПК знімається.

Отже, форми документів податкового обліку та звітності можуть тепер запроваджуватися через Мінфін як бланки суворої звітності.

Щодо ймовірності такого можна послатися на спроби, які мали місце у минулому: див., наприклад лист Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва від 02.10.2002 р. № 1-312/5319 щодо спроб запровадити для платників єдиного податку Книги обліку доходів та витрат як документу суворого обліку та звітності. Цікаво зауважити, що у вказаному листі Комітет також звертає увагу на невідповідність цін: за даними Державної податкової адміністрації з посиланням на Мінфін, вартість книги як документу суворої звітності мала бути 5 - 6 грн., в той час як фактично на той час середня вартість книги становила лише 2 грн.

Інший приклад - це лист того ж Комітету від 20.11.2002р. № 2-222/6213, спрямований на недопущення товарно-транспортних накладних на бланках суворої звітності.

Тож, історія вчить, що цілком можливе (за умови відсутності такої заборони в ПК) запровадження складання низки звітних і облікових документів саме на бланках суворої звітності. Скільки вони будуть коштувати і в кого їх доведеться купувати? А виправданням цього буде, що такі дії спрямовані на посилення податкового контролю та, можливо, запобіганню підробки документів.

А якщо таких документів не буде, то і податкову звітність не підтвердиш, і витрати не визнають, адже за п. 44.1 ст. 44 ПК "Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту", в якому все розмаїття первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших документів ведення яких передбачене законодавством.

Тож, будь-яку накладну чи інший документ може бути зроблено обов'язковим до складання на бланку суворої звітності.

До речі, і форма податкової декларації за ПК буде встановлюватися центральним органом державної податкової служби за погодженням з Мінфіном (п. 46.5 ст. 46 ПК) на відміну від чинної норми п.п. 4.4.2. "г" Закону 2181, за якою "ї) форма податкової декларації (розрахунку) встановлюється центральним (керівним) органом контролюючого органу за узгодженням з комітетом Верховної Ради України, що відповідає за проведення податкової політики".

Отже, Мінфіну з податківцями і тут дають волю.

Ще раз нагадаємо, що у наведеному вище прикладі саме податківці з Мінфіном ратували за запровадження книги обліку доходів та витрат на бланках суворого обліку.

2.

По темі податкових декларацій – неприйняття їх податківцями залишається болючою темою. На перший погляд в ПК намагалися перекрити податківцям можливість невизнання податкових декларацій. Однак насправді цю можливість розширили.

Так, за чинним Законом 2181 (п.п. 4.1.2.): "Податкова звітність, отримана контролюючим органом від платника податків як податкова декларація ... може бути не визнана таким контролюючим органом як податкова декларація, якщо в ній не зазначено обов'язкових реквізитів, її не підписано відповідними посадовими особами, не скріплено печаткою платника податків". Досить чітко: декларація не визнається, якщо не має печатки чи підпису чи обов'язкових реквізитів. Ось тільки, що таке обов'язкові реквізити, не було визначено законом, і це давало можливість для сваволі податківців.

В ПК, що таке податкові реквізити, визначили (п. 48.3, 48.4 ст. 48), однак, підстави для невизнання змінили і розширили (п. 48.7 ст. 48): "Податкова звітність, складена з порушенням норм цієї статті, не вважається податковою декларацією". А ця стаття – це стаття 48, яка містить і п. 48.1, за яким податкова декларація складається за затвердженою формою (див. коментар вище) і "повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідного податку і збору". Тобто, якщо подана декларація, на думку податкової, не відповідає (в т.ч. за змістом?) нормам та змісту з відповідного податку та збору, то вона автоматично не визнається податківцями як податкова декларація. Так що тепер питання не обмежене самими лише обов'язковими реквізитами, тепер "ширше".

3.

На відміну від чинного порядку узгодження податкових зобов'язань, донарахування податкової вважаються неузгодженими тільки до часу завершення адміністративного оскарження (п. 56.15, 56.17.5. ст. 56), тобто тільки до часу завершення оскарження по податкових інстанціях, без рішення суду.

А далі, якщо суми не сплачені, вони вважаються податковим боргом, щодо майна виникає податкова застава, можуть чинитися дії щодо стягнення.

4.

Вищезазначена новація несе ризик не тільки втрати майна, а й збільшення тиску шляхом відкриття кримінальних справ за ст. 212 Кримінального кодексу:

Відповідно до ст. 94 Кримінально-процесуального кодексу України кримінальна справа може бути порушена тільки в тих випадках, коли є **достатні дані**, які вказують на наявність ознак злочину. Відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України, відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, вчинене службовою особою підприємства, настає у випадку, якщо ці діяння призвели до **фактичного ненадходження до бюджетів** чи державних цільових фондів **коштів**. Таким чином, питання про можливість порушення кримінальної справи за ст. 212 КК України може виникати лише в тому випадку, якщо є *факт* ненадходження до бюджету коштів.

Отже, насамперед, підлягає перевірці наявність *фактичного* ненадходження до бюджетів відповідних коштів.

Відповідно до п/п. 5.2.3 чинного зараз Закону № 2181-III:

«заява [тобто, скарга], подана із дотриманням строків, визначених підпунктом 5.2.2 цього пункту, **зупиняє виконання платником податків податкових зобов'язань**, визначених у податковому повідомленні, на строк від дня подання такої заяви до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а **сума податкового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою**»

Тобто, статтею 5 Закону № 2181 передбачено, що у платника податків виникає зобов'язання сплатити певну суму податку до бюджету лише тоді, коли така сума податку є узгодженою, або самостійно платником податку, або за процедурою апеляційного узгодження. Відповідно, поки податкові зобов'язання не є узгодженими, у платника податків відсутній обов'язок їх сплачувати. При цьому до моменту узгодження податкових зобов'язань та закінчення строків, передбачених законодавством для їх сплати, не можна говорити про фактичне ненадходження таких податків до бюджету внаслідок їх несплати.

В п. 15 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 року № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», зазначено що:

«злочин, передбачений ст. 212 КК України, є закінченим **з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів**, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених законодавством з питань оподаткування, **(тобто, сум узгоджених податкових зобов'язань, визначених згідно із Законом N 2181-III) ...»**.

Таким чином, відповідно до позиції Верховного суду України норми п/п. 5.2.3 ст. 5 Закону № 2181 фактично унеможливають порушення кримінальної справи по ст. 212 КК до закінчення оскарження результатів податкової перевірки, оскільки злочин є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджету коштів, які мали бути сплачені в строки і в розмірах, передбачених законодавством з питань оподаткування. Іншими словами, до наявності податкових зобов'язань, які визнаються узгодженими, відсутній склад злочину по ст. 212, а отже і підстави для відкриття справи по цій статті.

Запроваджений у ПК підхід передбачає визнання узгоджених податкових зобов'язань після завершення адміністративного розгляду самим податковими органами, ще до рішення суду по суті спору.

Отже вказана норма збільшує можливості для тиску на платників податків і шляхом значного полегшення відкриття кримінальних справ проти платників податків.

5.

А власне щодо адміністративного оскарження (тобто оскарження по інстанції податкових органів), протягом якого донараховані податківцями суми тільки і залишаються неузгодженими за ПК:

ПК запроваджує нову норму (п. 56.20 ст. 56 за наявним текстом ПК):
"Вимоги до оформлення скарги, порядок подання та розгляду скарг встановлюється центральним податковим органом державної податкової служби та/або спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі митної справи".

Здавалося б, невинна норма? Зворушує й обґрунтування, наведене у порівняльних таблицях Комітету ВР, для чого потрібна ця норма: потрібна формалізована процедура для реалізації вказаних положень ПК.

Але якщо потрібна формалізована процедура, чому вона не встановлена в самому Кодексі? Не будемо забувати про ч. 2 ст. 19 Конституції України, що державні органи мають діяти тільки способом, встановленим законом. А так –

«пустили лисицю курей охороняти»: тому, на кого будуть скаржитися, самому ж доручили визначати, як на нього скаржитися.

Не здивуюсь, якщо у нас з'явиться порядок, за яким скарги треба подавати на бланках суворої звітності з додаванням оригіналу паспорта особи, яка подає скаргу, чи тому подібне. При бажанні можна знайти багато способів реально обмежити право на оскарження. Як показує досвід, з неприйняттям податкових декларацій або з невизнанням їх як таких у наших податкових органів вистачає винахідливості, як не прийняти скаргу або як вважати її «не поданою» чи взагалі не визнавати її скаргою.

Цікаво відзначити, що на відомчому рівні такий порядок є і зараз – затверджений наказом Державної податкової адміністрації України (ДПАУ) № 29 ще 11 грудня 1996 року, з подальшими доповненнями та змінами. Тільки робила його податкова більше для себе (та й Бога ради для цієї мети, якщо прописують алгоритм). А спроби використовувати цей порядок для фактичного обмеження права на оскарження були – див. лист ДПАУ від 17.05.2001 р. № 6296/7/25-0017 та зміни, внесені наказом № 82 від 2 березня 2001 року за підписом п. Азарова, на той момент – голови ДПАУ. Цими змінами, зокрема, відмовляли у праві на оскарження податкових рішень про нарахування, стосовно яких було порушено кримінальну справу, або на рішення податкової міліції. В реальності ця заборона не пройшла: платники податків вказували на його недійсність, оскільки законом таке обмеження не передбачене. І суди ставали на бік платника податків.

Проте, сама спроба, як бачимо, не була забута. І тепер сперечатися з такими обмеженнями буде складніше, адже Кодекс делегує відповідні права податковій, а значить вона має волю визначати.

Тож, і з правом поскаржитися платників податків можуть дуже обмежити.

З повагою,
КМ Партнери