

Посилення адміністративного тиску і штрафів на платників податків: що відбувається і чи можливо з цим боротися

«Податки, валюта та інше: що потрібно знати бізнесу у 2019 році»

13 березня 2019 року

13 лютого 2019 року ДФС відзвітувалась щодо аудитів у сфері розрахункових операцій:

«У 2018 році підрозділами контролю за готівковим обігом проведено 16,9 тис. перевірок (14,7 тис. фактичних перевірок та взято участь у 2,2 тис. документальних перевірок).

Порушення встановлені у 100 % проведених перевірок.

За результатами проведених у 2018 році фактичних перевірок до суб'єктів господарювання застосовано 442,8 млн грн штрафних (фінансових) санкцій та 494,8 млн грн – за результатами документальних».

У всіх відомих нам випадках штрафні санкції застосовувалися за «технічні» порушення.

Штрафи за неподання повідомлень за формою 20-ОПП

За неподання форми 20-ОПП податкові органи намагаються застосувати до платників податків штрафні санкції, передбачені ст. 117 ПК України, а саме:

«Стаття 117. Порухення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах

117.1. Неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів **для взяття на облік** у відповідному контролюючому органі, реєстрації змін місцезнаходження **чи внесення інших змін до своїх облікових даних** <...> тягнуть за собою накладення штрафу <...> **510 гривень**.

У разі неусунення таких порушень або за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу <...> **1020 гривень** <...>».

Згідно з роз'ясненнями ДФС, до повідомлення № 20-ОПП включається інформація про всі об'єкти пов'язані з оподаткування, що є власними, орендованими або переданими в оренду, включаючи:

- транспортні засоби
- рухоме майно
- земельні ділянки
- інше нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок (квартири, будинки, офіси, гаражі тощо)
- каси, пункти обміну валюти, пункти надання кредитів тощо
- банкомати, платіжні термінали, які є об'єктами, що використовуються банківською установою для ведення основної діяльності
- інше (близько 200 позицій)

Не включається до повідомлення № 20-ОПП інформація про такі об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, як:

- Товари
- Дохід (прибуток) або його частина
- Обороти з реалізації товарів (робіт, послуг)

Вимога, на виконання якої застосовується форма 20-ОПП, існує з 2011 року.

П. 63.3 ПК України (для зручності наводиться поточна редакція) встановлює:

«63.3. З метою проведення податкового контролю **платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або **об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням** або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).**

...

Платник податків **зобов'язаний** стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, **повідомляти про всі об'єкти оподаткування і **об'єкти, пов'язані з оподаткуванням**, контролюючі органи за основним місцем обліку згідно з порядком обліку платників податків**».

До середини минулого року проблем не було. А зараз є. Чому?

Штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, розрахунків коригування

Стаття 120¹.1. ПК України:

«Порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної <...> тягне за собою накладення <...> штрафу в розмірі:

- 10 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, - у разі порушення строку реєстрації до 15 календарних днів;
- 20 % <...> - у разі порушення строку реєстрації від 16 до 30 календарних днів;
- 30 % <...> - у разі порушення строку реєстрації від 31 до 60 календарних днів;
- 40 % <...> - у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 календарних днів;
- 50 % <...> - у разі порушення строку реєстрації на 366 і більше календарних днів ...».

Чи варто боротися із цими наїздами?

Чому і як?

З 01 квітня 2019 року ПК України доповнений положенням, яке підлягає застосуванню вказаною датою:

«При реєстрації податкових накладних, розрахунку коригування, оприбуткуванні готівки уповноважена особа платника податків зобов'язана тричі сказати «Ку!», «Иии», ляснути себе по щоках та присісти, розвівши в сторони руки.

За невиконання цієї вимоги застосовуються штрафні санкції у розмірі 1 мільйона гривень за кожний такий випадок».

(за мотивами фільму «Кін-дза-дза»)



Штрафні санкції, які нараховуються у наведених прикладах, не пов'язані безпосередньо з податковими зобов'язаннями, а тому пеня щодо них не застосовується аж до моменту визнання грошових зобов'язань узгодженими.

Тож якщо іти шляхом оскарження, то це притримує момент сплати без виникнення додаткових грошових зобов'язань.

Є різниця: сплатити зараз або, наприклад, через півтора роки у разі рішення Апеляційного суду не на користь платника податків.
Пізніше – дешевше.

У разі неправоти контролюючих органів КАСУ надає можливість платникам податків отримати відшкодування витрат на правову допомогу, понесених у зв'язку з вирішенням спору в суді.

Як приклад, свідчення на користь відповідної практики:

«...на адресу суду направлено клопотання про продовження строку на усунення недоліків касаційної скарги, яке мотивовано неможливістю сплати судового збору у відведений судом строк з причин неналежного фінансування Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби з державного бюджету та відсутністю на рахунку заявника грошових коштів необхідних для такої сплати. При цьому, податковий орган зазначає, що на момент звернення з вказаним клопотанням, зупинено проведення платежів за платіжними дорученнями відповідача у зв'язку з необхідністю здійснення безспірного списання коштів з рахунків останнього, що у свою чергу унеможлиблює сплату судового збору за подання касаційної скарги у даній справі.

На підтвердження фактів викладених у вказаному клопотанні, заявником надано копії листів управління Державної казначейської служби України у Печерському районі від 04.01.2019, від 08.01.2019, від 16.01.2019, від 17.01.2019, від 22.01.2019, щодо виконання рішень судів...»

Ухвала Верховного Суду від 19.02.2019 р. у справі № 2а-5815/12/2670

Розглядувані штрафи з погляду Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод і передумови їх застосування

«Стаття 6. Право на справедливий суд

<...>

2. Кожен, **кого обвинувачено у вчиненні кримінального правопорушення**, вважається невинуватим доти, доки його **вину** не буде доведено в законному порядку».

ЄСПЛ визначає автономні кваліфікації як кримінального обвинувачення (т. зв. Критерії Енгеля), а саме:

- **критерій національного права;**
- **критерій кола адресатів** (якщо відповідальність поширюється на невизначене коло осіб, то правопорушення підлягає кваліфікації як кримінальне);
- **критерій мети та тяжкості наслідків** (у випадку, якщо у санкції наявний саме елемент покарання, а передбачені санкції є достатньо суворими, скоєне правопорушення розглядається за природою кримінального злочину).

Кожен із вказаних критеріїв є самодостатнім.

Виходячи з критеріїв Енгеля, розглядувані санкції відносяться до кримінальної відповідальності для цілей Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, і кримінальна відповідальність за Конвенцією визнається правомірною лише за доведення **вини**.

Відповідно до ст. 23 Кримінального кодексу України, виною «є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності».

«Стаття 24. Умисел і його види

<...>

2. Прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала їх настання.

3. Непрямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання.

Стаття 25. Необережність та її види

<...>

2. Необережність є злочинною самовпевненістю, якщо особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), але легковажно розраховувала на їх відвернення.

3. Необережність є злочинною недбалістю, якщо особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння (дії або бездіяльності), хоча повинна була і могла їх передбачити».

Тобто обов'язковою складовою вини є передбачуваність суспільно небезпечних наслідків відповідного діяння (дії або бездіяльності).

А які негативні (суспільно небезпечні) наслідки при розглядуваних порушеннях для держави чи суспільства?

Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 27 лютого 2019 року у справі № 826/4215/18:

«...суд зазначає, що виходячи з положень п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Аналіз вказаної норми свідчить про те, що однією з головних ознак складу податкового правопорушення є суб'єктивна сторона, яка проявляється у вині, а саме у формі умислу або необережності суб'єкта такого правопорушення (платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб).

Тобто, податкове правопорушення визнається вчиненим умисно, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх дій (бездіяльності), бажала або свідомо допускав настання шкідливих наслідків таких дій (бездіяльності)».

Крім того, презюмується невідповідність Конституції України.

Зокрема, **статті 8** (порушення принципу пропорційності як елементу верховенства права) і **статті 41** (суспільно необґрунтоване, а значить протиправне, позбавлення відповідної власності).

Певна аналогія з тим, що наводиться в рішенні Конституційного Суду України у справі про податкову заставу (Рішення від 24 березня 2005 року у справі № 1-9/2005):

«<...> 4. Конституційний Суд України, вирішуючи порушені в конституційному поданні питання, виходить з такого.

4.1. Конституція України передбачає право кожного володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю <...> (статті 41, 42).

<...> Положення Конституції України щодо власності кореспондуються зі статтею 1 Протоколу N 1 до Конвенції про захист прав людини та основних свобод, згідно з якою кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом або загальними принципами міжнародного права, що жодним чином не обмежує право держави вводити в дію такі закони, які є необхідними для здійснення контролю за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів.

<...>

Виконання конституційного обов'язку, передбаченого статтею 67 Конституції України, реалізується сплатою кожним податків і зборів. <...> При унормуванні цих суспільних відносин держава має право визначати механізми, які забезпечують платником належну сплату податків і зборів. <...>

4.2. <...>

Положення <...> передбачає, що підставою виникнення права податкової застави є неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації. Тим самим законодавець фактично прирівнює неподання або несвоєчасне подання податкової декларації до факту несплати податкового зобов'язання. Але зазначена підстава ще не свідчить про існування податкового зобов'язання у платника податків, а тим більше про виникнення податкового боргу.

Встановлюючи таку підставу для запровадження податкової застави, законодавець не врахував наявність чи відсутність існування податкового зобов'язання, а також наслідки, які можуть настати для платника податків у разі неподання або несвоєчасного подання податкової декларації і неправомірно обмежити право останнього розпоряджатися своєю власністю, що порушує частину першу статті 41 Конституції України. Це дає можливість Конституційному Суду України визнати таким, що не відповідає Основному Закону України, положення <...>.

4.3. Положення <...> передбачає поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків <...> до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу.

<...> При цьому не враховується адекватність суми податкового зобов'язання чи податкового боргу з розміром заставлених активів платника податків, що не сприяє справедливому вирішенню питань застосування права податкової застави між суб'єктами податкових правовідносин.

На думку Конституційного Суду України, розмір податкової застави виходячи із загальних принципів права повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоечасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу.

У своєму Рішенні Конституційний Суд України від 2 листопада 2004 року N 15-рп/2004 зазначив, що справедливість – одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Елементи права, зокрема розмірність, рівність, мораль, об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України.

Забезпечення надходження до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів має здійснюватися шляхом запровадження податкової застави на активи платника податків у такому розмірі, який би забезпечував гарантоване відшкодування державі несплачених податків у повному обсязі.

<...>

З огляду на викладене положення <...>, яке передбачає можливість поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків незалежно від суми податкового боргу, порушує справедливе вирішення питань застосування права податкової застави (статті 8, 42 Конституції України), тобто є неконституційним <...>».

Доречна практика Європейського суду справедливості (Суду Європейського Союзу)

«51. ...Країни-члени, з метою забезпечення правильного застосування та збирання податків і попередження ухилень, мають право встановлювати, у тому числі у відповідних положеннях національного законодавства, відповідні штрафні санкції за невиконання зобов'язань <...>, при цьому такі штрафні санкції не можуть застосовуватися у обсягу більшому, ніж це є необхідним для досягнення обумовленої мети. З урахуванням обставин справи, зокрема, фактичної суми штрафу і можливої наявності спроб ухилень від вимог законодавства, саме національний суд зобов'язаний визначити, чи не перевищує розмір штрафних санкцій обсягу, що є необхідним для досягнення мети із забезпечення правильного застосування та збирання податків і попередження ухилень <...>.

52. Такі ж самі принципи застосовуються і до донарахувань, які за своєю природою є податковими штрафами (це питання, яке має визначити суд), які не повинні бути надмірними стосовно серйозності порушення платником податків своїх зобов'язань».

*Рішення Європейського суду справедливості (Judgment of the Court of Justice of the European Union)
від 9 липня 2015 року у справі C-183/14 (Salomie and Oltean case)*

«44. Директива не визначає прямо систему штрафів за порушення обов'язків <...>. Як, швидше, визначено судовою практикою, за відсутності гармонізації законодавства Європейського Союзу щодо штрафів, застосовуваних до випадків, коли вимоги законодавства не виконуються, Країни-учасники самі обирають штрафи, які вони вважають належними. Однак вони мають застосовувати ці повноваження із дотриманням законодавства Європейського Союзу в цілому і його загальних принципів, зокрема, з урахуванням принципу співмірності (пропорційності) <...>.

45. Тож, для Країн-учасників законно, для забезпечення правильного застосування та збирання податку і попередження ухилень, передбачати у відповідних положеннях національного законодавства відповідні штрафні санкції <...>.

46. Такі штрафні санкції, однак, не повинні іти далі, ніж потрібно, для забезпечення вказаних цілей <...>».

*Рішення Європейського суду справедливості (Judgment of the Court of Justice of the European Union)
від 19 липня 2012 року у справі C-263/11 (the Rēdlihs case)*

«47. Для того, щоб оцінити, чи відповідає штрафна санкція принципам співмірності (пропорційності), мають бути враховані, зокрема, природа та ступінь важкості порушення, за яке передбачається застосування штрафу, і також мета встановленого розміру штрафних санкцій <...>.

<...>

49. Розглядувані тут штрафні санкції не спрямовані безпосередньо на забезпечення справляння податку з особи, яка його має сплачувати <...>.

<...>

52. У розглядуваному випадку вбачається, що визначена величина штрафів виходить за межі, на забезпечення яких вона спрямована <...>.

53. Тому такі штрафні санкції можуть розглядатися як неспівмірні (непропорційні).

54. Завдання для національного суду – визначитися з тим, чи величина штрафної санкції не виходить за межі цілі забезпечення правильного застосування і збирання податку, а також попередження ухилень, з урахуванням фактичних обставин конкретного застосування суми і можливої наявності ухилень <...> з боку платника податків, до якого застосовуються штрафні санкції <...>».

*Рішення Європейського суду справедливості (Judgment of the Court of Justice of the European Union)
від 19 липня 2012 року у справі C-263/11 (the Rēdlihs case)*

Порівняння з Європою

Порівняно з іншими країнами Європейського Союзу в Бельгії діють більш жорсткі правила.

Основні положення щодо штрафів за порушення вимог, пов'язаних з ПДВ (діють з 2018 року):

Застосовуються наступні штрафи:

- За перше порушення – звільнення від штрафу
- За друге порушення – 2%
- За кожне наступне порушення – 5%

Звільнення від штрафу надається за запитом за умови дотримання одночасно наступних умов:

- Штраф був накладений за перше порушення такого типу, вчинене протягом останніх чотирьох років.
- Платник податків вчинив порушення «добросовісно», тобто без злочинного умислу. Діє презумпція добросовісності, а обов'язок доведеності недобросовісності покладається на податкові органи.
- Штраф не був накладений у зв'язку із несплаченою сумою заборгованості з ПДВ.

Положення застосовуються за недотримання адміністративних обов'язків, пов'язаних з ПДВ – складення податкової накладної з помилками, несвоєчасне подання або неподання звітності з постачання товарів/послуг в межах ЄС, які підлягають оподаткуванню ПДВ, або річної звітності з постачання товарів/послуг тощо.

Звільнення від штрафів не застосовується за несвоєчасне подання або неподання періодичної декларації з ПДВ.

Порушення – є порушенням?

Чи податковій та законодавцям можна все, що завгодно, а платникам податків зась відступити від найменшої вимоги – примхи закону?

Якщо підхід до щонайменшої невідповідності за законом буде однаковим ...

Приклад – штрафні санкції за порушення нормативів з обігу готівки застосовуються на підставі:

Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»:

<...>

1. Установити, що у разі порушення юридичними особами всіх форм власності, фізичними особами – громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, а також постійними представництвами нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

- за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах – у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- за неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки – у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми;

<...>

2. Установити, що штрафні санкції, передбачені цим Указом, застосовуються до осіб, зазначених у статті 1 цього Указу, органами державної податкової служби на підставі матеріалів проведених ними перевірок і подань державної контрольно-ревізійної служби, фінансових органів та органів Міністерства внутрішніх справ України в установленому законодавством порядку та в розмірах, чинних на день завершення перевірок або на день одержання органами державної податкової служби зазначених подань.

<...>».

Президент України Л. КУЧМА

м. Київ 12 червня 1995 року

N 436/95

Однак у нас зараз немає «органів державної податкової служби», чому ж контролюючі органи посиляються на цей Указ для обґрунтування буцімто наявності у них повноважень на застосування санкцій?

Обмеження у строках застосування санкцій за ст. 250 Господарського кодексу України не застосовні через виключення ч. 2 ст. 250?

«Стаття 250. Строки застосування адміністративно-господарських санкцій

1. Адміністративно-господарські санкції можуть бути застосовані до суб'єкта господарювання протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніш як через один рік з дня порушення цим суб'єктом встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, крім випадків, передбачених законом.

2. Дія цієї статті не поширюється на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені Податковим кодексом України, законами України «Про валюту і валютні операції», «Про банки і банківську діяльність» та іншими **законами**, **контроль за дотриманням яких покладено на органи доходів і зборів**».

Однак в нас немає зараз «органів доходів і зборів», чому ж тоді контролюючі органи посилаються на ч. 2 ст. 250 ГК України як підставу застосовувати штрафні санкції без обмежень у часі?

До того ж, відсутній власне закон з питань обігу готівки, контроль за яким був би покладений на контролюючі органи. Указ, навіть якщо його ототожнювати з законом, безпосередньо норм з регулювання обігу готівки не встановлює, а встановлює лише санкції за недотримання нормативних актів НБУ, які не є законами.

**Якщо застосовувати однаковий підхід, то підстави
для застосування всіх зазначених на початку виступу
санкцій відсутні!!!**

Вечір. Бруд. Сльота.

Понурий стрій полонених червоноармійців мнеться перед тачанкою Нестора Махно.

Батько полірує нігті алмазною пилочкою і командує своїм молодцям:

- Цього розстріляти! (Постріл, зойк, звук падаючого тіла.)*
- І цього теж розстріляти. (Постріл, зойк ...)*
- Цього повісити.*
- Цього розстріляти.*

Почувши вирок, черговий червоноармієць падає на землю і починає битися в істериці з криками: «Ні, ні!!! Не хочу, не треба!!!»

- Опа! А цього не треба. Він не хоче.*



Дякую за увагу!

Олександр Мінін

старший партнер
КМ Партнери

КМ ПАРТНЕРИ
PARTNERS

вул. Паньківська 5, 5-й поверх
Київ, 01033, Україна
www.kmp.ua, www.wts.ua

тел.: +38(044) 490 71 97
факс: +38(044) 492 88 59
admin@kmp.ua