

Відповідальність і штрафи за ПКУ по-новому з 1 січня 2021 року

З 1 січня 2021 року набули чинності суттєві зміни щодо відповідальності за Податковим кодексом.

Гарно чи погано?

Які Ваші очікування – зміни на краще чи на гірше?

Проте є принаймні ще триваюча добра обставина – штрафні санкції за ПКУ за вчинені зараз порушення податкового законодавства (за виключенням ПДВ, акцизу, рентних платежів та дечого іншого) НЕ застосовуються:

«52¹. За порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій за:

- порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема страхування додаткової пенсії;
- відчуження майна, що перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу;
- порушення вимог законодавства в частині:
- обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- цільового використання пального, спирту етилового платниками податків;
- обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;
- здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;
- здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку;
- порушення нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати.

Протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), платникам податків не нараховується пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня підлягає списанню».

(Підрозділ 10 розділу XX ПКУ)

Тож відповідальність по-новому, це вже буде щодо майбутніх порушень (що будуть вчинені після завершення карантину), крім поточних порушень з ПДВ, акцизу, рентних платежів та іншого з виключень за наведеним переліком, а також щодо порушень законодавства, яке не відноситься до податкового.

Нагадаємо, що таке податкове законодавство, від штрафів за порушення якого зараз звільняються. Зокрема, штрафи за порушення на митниці – теж підмораторні?

«Стаття 3. Податкове законодавство України

3.1. Податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом».

Податковий кодекс України

А щодо минулих порушень, вчинених до 1 березня 2020 року, відповідальність буде по-старому чи по-новому?

«11. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за наслідками перевірок, які здійснюються контролюючими органами, застосовуються у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних (фінансових) санкцій (з урахуванням норм пункту 7 цього підрозділу)».

(Підрозділ 10 розділу XX ПКУ)

Це якщо зменшення відповідальності.

А якщо збільшення (якщо таке є)?

«Збільшення розміру відповідальності новим нормативно-правовим актом порівняно з попереднім, що регулював ті самі відносини, є фактично зворотною дією нормативно-правового акта, тому що передбачає зміну правила поведінки в разі вчинення певного діяння. Таке за відсутності відповідного застереження у самому нормативно-правовому акті суперечить статті 58 Конституції України (254к/96-ВР)».

(Витяг: ВИЩИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД УКРАЇНИ. ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ від 24.11.2011 N 2198/11/13-11)

При тому слід зважати і на те, що склад деяких порушень визначений по-новому.

Тож слід аналізувати, чи є «старе» порушення також тотожним тому порушенню, як його визначено ПКУ зараз, на момент спроби притягнення до відповідальності, і для якого зараз встановлені штрафні санкції.

«Виходячи з викладеного, за податкові правопорушення, вчинені до ... , може бути застосовано відповідальність, передбачену цим Кодексом, у тому разі, якщо їх склад є тотожним зі складом правопорушення, визначеним Податковим кодексом України».

(Витяг: ВИЩИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД УКРАЇНИ. ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ від 24.11.2011 N 2198/11/13-11)

«ГЛАВА 11. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

Стаття 109. Загальні положення

109.1. Податковим правопорушенням є протиправне, **винне** (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом.

...

109.3. У випадках, визначених пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2-123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2-125-1.4 статті 125-1 цього Кодексу, **необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності** за вчинення податкового правопорушення **є встановлення контролюючими органами вини особи».**

Податковий кодекс України

Тобто встановлення вини є передумовою притягнення до відповідальності тільки у таких перелічених випадках?

Ось які ці випадки, починаємо:

«119.3. Штрафи, передбачені пунктами 119.1 і 119.2 цієї статті, не застосовуються у випадках, якщо помилки щодо реєстраційного номера облікової картки платника податків у податковій звітності про суми доходів, нараховані (сплачені) на користь платника податків, суми утриманого з них податку були виправлені податковими агентами самостійно, у тому числі протягом 30 календарних днів з дня надходження повідомлень про помилки, виявлені контролюючим органом».

Податковий кодекс України

Виглядає так, що тут не про притягнення до відповідальності, умовою чого має бути вина, а про незастосування штрафів у разі самовиправлення. Тож посилання на цей пункт в п. 109.3 не зрозуміле.

Інші згадані випадки децю зрозуміліші (щоправда, не без питань), однак наведене вище вже дає уявлення про якість закону. І це ще не все!

«Стаття 112. Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

112.1. **Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених цим Кодексом».**

Податковий кодекс України

Тобто, наявність вини є обов'язковою універсальною умовою притягнення до фінансової відповідальності (крім випадків, коли інше прямо передбачено Кодексом)?

А як це узгоджується із п. 109.1 (*податкове правопорушення – винне, у випадках передбачених цим Кодексом*)? Там, щоправда, буквально не про притягнення до відповідальності, а як загальне визначення податкового правопорушення.

І як це узгоджується із п. 109.3 – що необхідною умовою для притягнення до відповідальності є встановлення вини у випадках визначених у тому п. 109.3?

Згадуємо про п.п. 4.1.4. зі ст. 4 ПКУ «Основні засади податкового законодавства України» про презумпцію правомірності рішень на користь платників податків у разі можливості неоднозначного (множинного) тлумачення.

Тож вважаємо наявність (і доведеність) вини особи необхідною умовою притягнення її до фінансової відповідальності.

Довідково:

«109.4. Контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини.

...

110.3. Контролюючі органи несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень статті 114 цього Кодексу. Контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких контролюючих органів».

Приклад податкового правопорушення, обов'язковою складовою якого є наявність вини:

«Відсутність з **вини** платника акцизного податку, який отримав пальне або спирт етиловий, реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних другого примірника акцизної накладної/другого примірника розрахунку коригування протягом більш як 120 календарних днів після граничного терміну реєстрації другого примірника акцизної накладної/розрахунку коригування –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 2 відсотків суми акцизного податку з відповідних обсягів пального або спирту етилового, зазначених у такій акцизній накладній/розрахунку коригування».

п.120-2.2 статті 120-2 Податкового кодексу України

Це для ілюстрації, що податкове правопорушення може бути винне і безвинне, однак притягнення до фінансової відповідальності – лише за наявності вини, крім випадків якщо інше прямо передбачено ПКУ.

Що таке «вина» для цілей ПКУ?

«112.2. Особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання».

Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності».

Податковий кодекс України

Таке визначення вини запозичене з цивільного права (зокрема, Цивільного кодексу України), і кардинально відрізняється від розуміння вини за кримінальним законодавством.

Такий концептуальний підхід із прив'язкою до моделі за цивільним законодавством вважається концептуально хибним, адже цивільне законодавство за визначенням регулює відносини між рівними сторонами, і на підставі вільного волевиявлення сторін. Тобто сторона сама зважує і обирає, чи приймати на себе відповідні зобов'язання і які при цьому нести можливі ризики.

На відміну від цивільних, податкові відносини базуються на підпорядкуванні і реалізації владних повноважень щодо платників податків. Тобто платники не можуть самі обирати, чи вступати в такі податкові відносини (мусять через примус з боку держави) і як саме їх структурувати; вони нав'язані платникам податків державою як обов'язкові незалежно від волі платника податку. За цих обставин, встановлення також і відповідальності фактично просто за невиконання «забаганок» держави, не залежно від наслідків цього, вбачається надмірним.

Для порівняння – вина за кримінальним законодавством передбачає наявність/розуміння значних суспільно небезпечних наслідків/шкоди внаслідок караного діяння чи бездіяльності.

І це суттєво! Розходження принципове.

Як приклад: які суспільно небезпечні наслідки/школа через нереєстрацію або несвоєчасну реєстрацію податкової накладної з ПДВ, яка не видається покупцю (при тому що ПДВ нараховується і сплачується не за накладними, а за декларацією).

Докладніше з цих загальних аспектів в нашому огляді [«Фактичне запровадження законопроектом 1210 презумпції винуватості всупереч Конституції та міжнародним зобов'язанням України \(або чому негативне ставлення до відповідних положень 1210\)»](#).

Чи буде концепція винуватості за поточною редакцією ПКУ застосовуватися щодо всіх штрафів?

Ні!

ЄСПЛ напрацьована стала практика (обов'язкова до застосування в Україні як джерело права з питань забезпечення верховенства права), за якою штрафи, санкції, в тому числі за податкові правопорушення, за умови відповідності так званим «критеріям Енгеля» вважаються притягненням до кримінальної відповідальності.

При цьому ЄСПЛ зазначив, що кримінальна відповідальність для цих цілей має автономне значення, інакше для країн було б дуже просто маніпулювати шляхом відповідного визначення цього поняття в національному законодавстві і уникати таким чином виконання вимог Європейської Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

А умовою притягнення до «кримінальної відповідальності» є доведеність вини (ч. 2 ст. 6 вказаної Конвенції):

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

Тут для цілей Конвенції «вина» теж має автономне значення (яке не прив'язане до національного законодавства, і зокрема до визначення винуватості за ПКУ), яке очікувано ближче до визначення вини за кримінальним законодавством.

Тож щодо серйозних санкцій, які за «критеріями Енгеля» розглядаються як притягнення до кримінальної відповідальності, швидше, має застосовуватися «кримінальне» визначення вини.

Дотичні зміни до порядку дій:

З 1 січня 2021 року набули чинності також зміни до п. 58.1 і 58.2 ПКУ:

«58.1.2. У разі якщо податкове повідомлення-рішення прийнято за результатами документальної перевірки та є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, воно додатково до інформації, наведеної у пункті 58.1.1 цієї статті, повинно містити:

1) ...

обставин вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, а також встановлені при розгляді наданих платником податків відповідно до підпункту 16.1.5 пункту 16.1 статті 16 та пункту 86.7 статті 86 розділу I цього Кодексу письмових пояснень та їх документального підтвердження (зокрема щодо обставин, що стосуються події правопорушення, та вжитих платником податків заходів щодо дотримання правил та норм законодавства, з посиланням на документи та інші фактичні дані, що підтверджують зазначені обставини);

...

надання або ненадання платником податків заперечень, письмових пояснень та додаткових документів, зокрема щодо обставин виявлених порушень, наданої платником податків інформації, яка спростовує наявність його вини, наявності пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до цього Кодексу;».

Довідково:

«112.5. Підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення та стягнення штрафу є податкове повідомлення-рішення, що відповідає вимогам, визначеним пунктом 58.1 статті 58 цього Кодексу».

«58.2. Форма та порядок надіслання податкового повідомлення-рішення визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. ...».

Податковий кодекс України

А такого порядку від Мінфіну ще немає ...

За ч. 2 ст. 19 Конституції України:

«Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України».

А якщо порядку від Мінфіну, за яким, як ПКУ передбачає, має діяти податкова ще немає, то чи не значить це, що ППР які передбачають притягнення до фінансової відповідальності взагалі практично неможливі?

«112.7. У разі якщо контролюючий орган не доведе, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання, платник податків не може бути притягнутий до відповідальності за таке порушення. Положення цього пункту застосовуються виключно в разі, якщо умовою притягнення до фінансової відповідальності за податкове правопорушення є наявність вини платника податків (?)».

Порядок доведення обставин, за яких особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинене податкове правопорушення, в межах судового провадження визначається процесуальним законодавством.

Усі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактуються на користь такої особи».

«111.3. ... Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення, що передбачає встановлення контролюючими органами вини особи, не передбачає презумпції наявності вини фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи у випадках притягнення фізичної особи чи посадових (службових) осіб юридичної особи до юридичної відповідальності інших видів та не звільняє від обов'язку її доведення в порядку, передбаченому законом».

Податковий кодекс України

Добре, що принаймні це розуміємо так, що навіть якщо притягнули до фінансової відповідальності за правопорушення, склад якого передбачає наявність вини, це не створює презумпції наявності вини для цілей притягнення до юридичної відповідальності інших видів (адміністративної, кримінальної). Для інших видів юридичної відповідальності наявність вини має доводитися в порядку передбаченому законом щодо тієї відповідальності.

А тепер перейдемо до «умисних» дій, які обтяжують відповідальність.

«109.1. ... Діяння вважаються вчиненими **умисно**, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що **платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом** та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. ..».

Податковий кодекс України

І за «умисності», як далеко залишається до кримінальної відповідальності в «чистому вигляді»?

«Стаття 123. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за цільовим призначенням чи всупереч умовам чи цілям їх надання

123.1. Вчинення платником податків діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2 (крім випадків зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларованої до повернення з бюджету у зв'язку із використанням права на податкову знижку), 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу, -

тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 10 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування.

123.2. Діяння, передбачені пунктом 123.1 цієї статті, вчинені умисно, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків ...».

«Стаття 124. Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання

124.1. У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, застосованих до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, а також пені, застосованої до нього на підставі цього Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи) протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 5 відсотків погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу.

...

124.2. Діяння, передбачені пунктом 124.1 цієї статті, вчинені умисно, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків ...».

«Стаття 125-1. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати

125-1.1. Ненарахування та/або неутримання, та/або несплата (неперерахування), та/або нарахування, сплата (перерахування) не в повному обсязі податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь нерезидента або іншого платника податків, а також нерезидентом, на якого покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому розділом III цього Кодексу, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 10 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

125-1.2. Ті самі дії, вчинені умисно, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків ...».

Податковий кодекс України

Викладене – не всі, однак, мабуть, найважливіші ключові моменти змін і поточного стану з відповідальністю за Податковим кодексом у редакції, чинній з 1 січня 2021 року.

З «відповідальністю» за Податковим кодексом варто докладно «знайомитися» заново: є зміни на гірше, проте є й нові можливості, якими можна скористатися для захисту.



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