

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

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

Застосовуються щодо перевірок, які були *розпочаті* після 1 січня 2021 року*.

Тобто, щодо розпочатих до вказаної дати і зупинених, продовження буде «по-старому»

**П. 56 Розділу XX «Перехідні положення» ПКУ*

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 ось, наприклад, валютне законодавство до податкового не відноситься.

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

Sic! Розрізняєм:

за п. 109.1 – «вина» – як кваліфікуюча ознака податкового правопорушення

за п. 109.3 – наявність «вини» – як умова притягнення до відповідальності

За п. 109.3 встановлення вини є умовою притягнення особи до відповідальності у випадках перелічених в цьому пункті.

Які ці випадки, подивимося:

«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 (п. 119.3) 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 дотичне.

Дає уявлення про якість закону.

Інші наведені в п. 109.3 посилання:

123.2. – діяння вчинені умисно

123.3. – повторно

123.4. – додатковий штраф

123.5. – умисне діяння

124.2. – умисне діяння

124.3. – повторно

125-1.2. – умисно

125.-1.3. – повторно

125.-1.4 – втретє та більше

Тобто виглядає це так, що це питання «рецидивістів» та «особливо тяжких», і вина має доводитися саме щодо цих додаткових кваліфікуючих ознак – умисності, повторності, втретє чи більше, спричинення «особливо тяжких наслідків», які вимагають додаткового штрафу. Іншими словами, що, наприклад, повторність не просто «так співпала», а спричинена саме винним діянням.

«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 умовою притягнення **особи** до фінансової відповідальності (крім випадків, коли інше прямо передбачено Кодексом)?

Це як спеціальна норма щодо осіб, бо:

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

Податковий кодекс України

Нагадаємо, що суб'єктами податкового правопорушення за визначенням в 109.1 можуть бути:

1. платник податків (у тому числі особи, прирівнювані до нього)
2. контролюючі органи та/або їх посадові особи
3. інші суб'єкти (наприклад, банки, нотаріуси) у випадках прямо передбачених Кодексом.

Тож виходить, різні умови притягнення до відповідальності для різних суб'єктів.

Для **осіб**, за п. 112.1. – тільки за наявності вини.

Для контролюючих органів, за п. 109.4. – незалежно від наявності вини.

Це не суперечить п. 109.1 (податкове правопорушення [ПП] – винне у випадках, передбачених цим Кодексом): в п. 109.1 загальне визначення «ПП», яке може вчинятися не тільки особами, а й іншими суб'єктами, щодо яких встановлення вини не є обов'язковим

І це не суперечить п. 109.3 – що необхідною умовою для притягнення особи до відповідальності є встановлення вини у випадках, визначених у тому ж п. 109.3. Адже в п. 109.3 відсутнє зазначення, що тільки у тих випадках, які там перелічені. Так що перелік за п. 109.3 не заперечує можливість інших випадків, коли наявність вини є необхідною умовою притягнення до відповідальності.

Згадуємо і 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.**

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.

За п. 112.2 ПКУ:

вина = невжиття «достатніх» заходів

Недостатні, якщо доведено контролюючим органом, що платник податків діяв:

- нерозумно,
- недобросовісно та
- без належної обачності.

Чи означає це фактично встановлення додаткових вимог, понад тих, що прямо передбачені законодавством?

І за такого припущення, чи відповідає це ч. 1 ст. 19 Конституції України, за якою:

«Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством».

Приклад за матеріалами поточних перевірок:

За наслідками перевірки податкова відмовляє платнику податку у відшкодуванні ПДВ щодо придбаного та експортованого зерна з посиланням на те, що постачальник (i) не мав достатньо землі для вирощування всього того обсягу зерна, яке він взагалі продав (при тому, землі достатньо для вирощування того обсягу зерна, яке продано платнику податків, який перевірявся) і (ii) за даними реєстру податкових накладних не придбавав зерна у тому обсягу, яке разом із власним виробництвом давало б можливість поставити весь фактично поставлений обсяг.

При цьому платник податку до придбання перевірів і отримав від постачальника копії документів на підтвердження того, що він мав достатньо ресурсів для того, щоб поставити контрактований платником обсяг зерна.

Податкова застосовує санкції до платника.

А що ще платник мав зробити для забезпечення «розумності», «добросовісності» та «обачності» у цій операції?



Відеоілюстрацію з фільму
«Место встречи изменить
нельзя» можна переглянути
за [посиланням](#).

Сказати, що фактично зробленого недостатньо і що потрібно було зробити ще щось більше, – дуже просто.

Мало, мало, більше, більше, ще більше треба!

Який об'єктивний критерій розумної достатності? Рекомендації щодо міри встановлення достатності

(це питання заслуговує окремої і спеціальної уваги в спорах про відповідальність).

1.

Ставити питання перед податковою, що конкретно не зроблено, а мало б бути зроблено, щоб забезпечити достатність. Чим це вимагається і як реально могло б бути зроблено (адже теоретично можливе все)?

2.

«Якою-бо мірою міряєте, такою і вам відміряють».

Порівняння з тим, що податкова зробила у розглядуваному випадку, зокрема при перевірці на час реєстрації податкових накладних, податковий кредит за якими під час перевірки не прийнятий.

У зазначеному прикладі в акті перевірки посилання на ті дані, які вже були у податкової в наявності на момент реєстрації – дані про землі постачальника за формою 20-ОПП та вхідні і вихідні продажі зерна за накладними постачальника, із перевищенням вже розумного обсягу на час реєстрації накладних на платника. Тож податкова мала дані, щоб зупинити, однак зареєструвала накладні. Так хто винен? Чому від платника вимагається бути «більше святим, ніж Папа Римський»?

Це відповідає/не відповідає критерію порядності як складовому елементу верховенства права (згадаємо «золоте правило порядності», категоричний імператив Канта як один із наріжних каменів філософії права)?

Тож варто порівнювати і з тим, а що могла зробити податкова і що зробила, щоб вона не вимагала від платників більше, ніж з себе

Взагалі-то цей аналіз ще раз показує хибність концептуального підходу щодо визначення «вини» зараз в ПКУ, яке залишає надмірний простір для дискреції чи свавілля (те, що вважаєте належним визначенням – підкресліть тут) податкової.

На відміну від вини по аналогії з кримінальним правом, яка передбачає наявність/доведеність шкоди.

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

При тому, що Закон 466, який запроваджує ці зміни був оприлюднений ще в травні 2020 року, на рівні підзаконного акту зміни внесені лише Наказом Мінфіну від 31.12.2020 року № 846, який в свою чергу зареєстрований Мінюстом тільки 22 лютого 2021 року.

Тож на початку 2021 року податківці діяли за застарілим порядком, який не узгоджувався вже з чинним законом. Щоправда відомі спроби податківців самотійно модифікувати ППР з метою приведення їх у відповідність до вимог закону. Однак чи мали вони на це право?

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 ще НЕ БУЛО порядку від Мінфіну, за яким, як ПКУ передбачає, має діяти податкова, то чи не значить це, що в той час видача ППР з притягненням до фінансової відповідальності була взагалі буквально неможливою за законом?

Принаймні є підстави для того щоб оскаржувати такі ППР як видані не за формою і не у порядку, передбаченому законом.

ПОРЯДОК надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків в редакції Наказу Мініфіну від 31.12.2020 року № 846 зокрема встановлює (в Розділі II):

«4. У разі якщо податкове повідомлення-рішення приймається за результатами документальної перевірки, розпочатої після 01 січня 2021 року, та є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, воно додатково до інформації, наведеної у підпунктах 1-5 пункту 3 цього розділу, повинно містити:

1) ... викладення стислого змісту щодо виявлених перевіркою порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства з наведенням інформації щодо:

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 Кодексу або статті 353 та частини восьмої статті 354 Митного кодексу України 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 вказані обставини);

...

інформацію щодо 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 Кодексу;

...

4) інформацію щодо наявності обставин, які відповідно до Кодексу пом'якшують, обтяжують або звільняють від фінансової відповідальності.

Податкові повідомлення-рішення, прийняті за результатами документальних перевірок, які були розпочаті до 01 січня 2021 року, оформлюються за правилами Кодексу та цього Порядку, що діяли до 01 січня 2021 року».

Податківці вже почали намагатися заповнювати ці дані в оновлених формах ППР, зокрема щодо ПДВ (зменшення від'ємного значення, відшкодування), однак це виходить поки що не дуже зграбно.

Так, у згаданому раніше випадку-прикладі у ППР відсутні дані щодо заходів по отриманню платником інформації від постачальника щодо наявності підконтрольної землі в обсягах, достатніх для виробництва тієї кількості зерна, яка закуплена платником.

Що ще раз повертає нас до питання – а що буде вважатися тими заходами, які мають бути достатніми для доведення відсутності вини? І чи входить до них те, що не передбачено прямо законодавством?

Ми тільки на початку формування практики з цього питання, тож варто займати активну позицію і просувати відповідне бачення, зокрема у запереченнях до актів перевірок із зазначенням того, що вважаємо відповідними заходами і чому їх слід вважати достатніми.

А відсутність згадки про це у ППР можна розцінювати як відсутність одного з необхідних елементів (адже санкції мають застосовуватися лише за доведеності вини), що призводить до неправомірності ППР.

«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».

В світлі цього виникає питання – а чи можуть санкції взагалі застосовуватися за результатами камеральних перевірок? Адже за визначенням камеральних перевірок (п.п. 75.1.1. ПКУ) в їх рамках з'ясування питання достатності заходів вжитих платником податків не вбачається можливим. А отже, вина не може бути доведена за результатами камеральної перевірки.

Значить, за результатами камеральних перевірок застосування санкцій (наприклад, за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, несвоєчасну подачу податкових декларацій, несвоєчасну сплату узгодженого податкового зобов'язання) тепер неправомірне в принципі?

Оскаржуємо на цій підставі суцільно санкції, застосовані за результатами камеральних перевірок після 1 січня 2021 року!

Ще одне важливе пов'язане питання – кожний штраф потребує окремого ППР? Чи правомірне об'єднання в одному ППР кількох штрафів, хоча б і одного виду та за однотипні порушення?

Адже по кожному порушенню наявність вини має «розслідуватися» і встановлюватися окремо, і це має бути розписано окремо по кожному порушенню.

Ще з Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків в редакції Наказу Мінфіну від 31.12.2020 року № 846 (Розділ II):

«5. Податкове повідомлення-рішення складається за кожним окремим податком, збором та/або іншим зобов'язанням, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або разом зі штрафними (фінансовими) санкціями (штрафами), передбаченими Кодексом, а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією (штрафом) та пенєю за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у тому числі за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності».

Таке положення є майже дослівним повторенням вимоги власне ПКУ (абзацу другого п. 58.2. ст. 58):

«Податкове повідомлення-рішення надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями, передбаченими цим Кодексом, а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган, та/або пенєю за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності».

Також варто звернути увагу на такі положення ПКУ:

«113.3. У разі вчинення платником податків двох або більше порушень іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо».

І щодо цього нагадаємо:

«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».

Тобто за кожне податкове правопорушення штрафні санкції застосовуються окремо, процесуальною підставою для їх застосування є ППР, а значить, за кожним окремим порушенням (штрафом) має видаватися окреме ППР. Інакше незаконно, не в порядку, передбаченому законом.

Про цей аспект (кожному порушенню, штрафу – окреме ППР) писали раніше, за попередньою редакцією ПКУ – див., наприклад, за посиланням <http://kmp.ua/uk/analytics/press/each-violation-requires-separate-penalty-to-be-imposed-and-separate-tax-notification-decision-to-be-issued-is-different-approach-illegal/>.

А тепер на підтримку саме такого підходу додалися ще й питання необхідності доведеності вини, відповідні обставини щодо чого мають зазначатися безпосередньо в ППР, що можливе тільки за «індивідуального підходу»: кожне порушення, штраф – окреме ППР.

На підтримку вказаного підходу можна навести і такі міркування:

ПКУ передбачає обмеження певних штрафів. Наприклад, за п. 120-1.1. штраф за несвоєчасну реєстрацію певних типів податкових накладних (які не надаються покупцю) 2% обсягу постачання, але не більше 1020 грн.

Якщо штраф – це те, що зазначене як санкції в одному ППР за однотипні порушення (а таке часто-густо було в минулому, коли податківці в одному акті за підсумками камеральної перевірки описували сотні, а то й тисячі однотипних порушень за несвоєчасну реєстрацію таких накладних за кілька місяців), то обмеження має застосовуватися до всієї суми за ППР в цілому. До речі, саме таким шляхом пішли податківці і суди в деяких випадках.

Однак якщо так, то тоді розмір кінцевого штрафу залежить від застосованого податковою підходу до компонування в одному ППР різних наборів однотипних порушень. Наприклад, акт за 6 місяців на 10 000 порушень, нарахували 100 млн штрафу, однак застосували обмеження – і тому фактичний штраф до сплати – 1020 грн. А якщо пішли іншим шляхом, по кожному порушенню окреме ППР, то навіть з урахуванням обмеження сукупна сума штрафів може сягнути 10 млн 200 тис. грн. Є різниця? Виходить, якщо погодитися із «дискрецією» податковою щодо можливості «втиснути» в одне ППР низку хоча б і однотипних порушень, то тим самим погодитися зі фактично свавільним визначенням розміру штрафу до сплати?

Ні! А тому ще раз – кожному порушенню і штрафу за нього відповідно – окреме ППР.

Якщо не так, то це не в порядку, передбаченому законом, а отже ППР із «сукупними» штрафами хоча б і за однотипні порушення мають визнаватися незаконними.

До наступної підтеми – **триваюче правопорушення.**

«111.5. Триваюче правопорушення – безперервне невиконання норм цього Кодексу платником податків, який вчинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом».

Податковий кодекс України

Якщо триває, то строки давності фактично не застосовуються?

Навіть у Росії таке не пройшло, у нас, здається, створюють цьому «зелене світло».

Докладніше щодо цього див., наприклад, в нашому матеріалі «Податкові правопорушення без строків давності?» за посиланням <http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/no-limitation-period-for-tax-offences/>.

«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 якщо умовою притягнення до фінансової відповідальності є встановлення умисності дій, чи створює це презумпцію умисності у разі притягнення до інших видів 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 принципів змін і поточного стану з відповідальністю за Податковим кодексом у редакції, чинній з 1 січня 2021 року.

При тому, що ми майже не торкалися «спеціальної частини» щодо конкретних порушень і штрафів, розширення кола осіб, які можуть притягатися до відповідальності, особливостей притягнення до відповідальності контролюючих органів та інших категорій суб'єктів і деяких інших суттєвих моментів.

З «відповідальністю» за Податковим кодексом варто докладно «знайомитися» наново: 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