

Ответственность и штрафы по НКУ по-новому с 1 января 2021 года

С 1 января вступили в силу существенные изменения касательно ответственности по Налоговому кодексу.

Применяются касательно проверок, которые были *начаты* после 1 января 2021 года*.

То есть, касательно начатых до указанной даты и остановленных, продолжение будет «по-старому».

**П. 56 Раздела XX «Переходные положения» НКУ*

Однако есть по крайней мере еще длящееся хорошее обстоятельство – штрафные санкции по НКУ за совершенные сейчас нарушения налогового законодательства (за исключением НДС, акциза, рентных платежей и кое-чего другого) НЕ применяются:

«52¹. За нарушения **налогового** законодательства, **совершенные в течение периода с 1 марта 2020 года по последний календарный день месяца (включительно), в котором заканчивается действие карантина**, установленного Кабинетом Министров Украины по всей территории Украины с целью предотвращения распространения на территории Украины коронавирусной болезни (COVID-19), **штрафные санкции не применяются**, **кроме** санкций за:

- нарушение требований к договорам долгосрочного страхования жизни или договоров страхования в рамках негосударственного пенсионного обеспечения, в частности страхования дополнительной пенсии;
- отчуждение имущества, которое находится в налоговом залоге, без согласия контролирующего органа;
- нарушение требований законодательства в части:
 - учета, производства, хранения и транспортировки горючего, спирта этилового, алкогольных напитков и табачных изделий;
 - целевого использования горючего, спирта этилового плательщиками налогов;
 - оборудования акцизных складов расходомерами-счетчиками и/или равномерами-счетчиками;
 - осуществление функций, определенных законодательством в сфере производства и оборота спирта, алкогольных напитков и табачных изделий, горючего;
 - осуществление субъектами хозяйствования операций по реализации горючего или спирта этилового без регистрации таких субъектов плательщиками акцизного налога;
- нарушение начисления, декларирования и уплаты налога на добавленную стоимость, акцизного налога, рентной платы.

В течение периода с 1 марта 2020 года по последний календарный день месяца (включительно), в котором заканчивается действие карантина, установленного Кабинетом Министров Украины по всей территории Украины с целью предотвращения распространения на территории Украины коронавирусной болезни (COVID-19), плательщикам налогов не насчитывается пеня, а насчитанная, но не уплаченная за этот период пеня подлежит списанию».

Поэтому ответственность по-новому, это уже будет касательно будущих нарушений (которые будут совершены после завершения карантина), кроме текущих нарушений по НДС, акцизу, рентным платежам и другому из исключений по приведенному перечню, а также касательно нарушений законодательства, которое не относится к налоговому.

Напомним, что такое налоговое законодательство, от штрафов за нарушение которого сейчас освобождаются. В частности, штрафы за нарушения на таможне – тоже подмораторные?

«Статья 3. Налоговое законодательство Украины

3.1. Налоговое законодательство Украины состоит из Конституции Украины; настоящего Кодекса; Таможенного кодекса Украины и других законов по вопросам таможенного дела в части регулирования правоотношений, которые возникают в связи с налогообложением пошлиной операций по перемещению товаров через таможенную границу Украины (далее – законами по вопросам таможенного дела); действующих международных договоров, согласие на обязательность которых дана Верховной Радой Украины и которыми регулируются вопросы налогообложения; нормативно-правовых актов, принятых на основании и на исполнение настоящего Кодекса и законов по вопросам таможенного дела; решений Верховной Рады Автономной Республики Крым, органов местного самоуправления по вопросам налогов и сборов, принятых по правилам, установленным настоящим Кодексом».

Налоговый кодекс Украины

А вот, например, валютное законодательство к налоговому не относится.

А касательно прошлых нарушений, совершенных до 1 марта 2020 года, ответственность будет по-старому или по-новому?

«11. Штрафные (финансовые) санкции (штрафы) по результатам проверок, которые совершаются контролирующими органами, применяются в размерах, предусмотренных законом, действующим на день принятия решений касательно применения таких штрафных (финансовых) санкций (с учетом норм пункта 7 этого подраздела)».

(Подраздел 10 раздела XX НКУ)

Это если уменьшение ответственности. А если увеличение (если таковое есть)?

«Увеличение размера ответственности новым нормативно-правовым актом в сравнении с предыдущим, который регулировал те же самые отношения, является фактически обратным действием нормативно-правового акта, потому что предусматривает смену правила поведения в случае совершения определенного деяния. Такое при отсутствии соответствующего предостережения в самом нормативно-правовом акте противоречит статье 58 Конституции Украины (254к/96-ВР)».

(Извлечение: ВЫСШИЙ АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД УКРАИНЫ. ИНФОРМАЦИОННОЕ ПИСЬМО ОТ 24.11.2011 N 2198/11/13-11)

При этом следует учитывать и то, что состав некоторых нарушений определен по-новому.

Поэтому следует анализировать, является ли «старое» нарушение также тождественным тому нарушению, как оно определено НКУ сейчас, на момент попытки привлечения к ответственности, и для которого сейчас установлены штрафные санкции.

«Исходя из изложенного, за налоговые правонарушения, совершенные до ... , может быть применена ответственность, предусмотренная этим Кодексом, в том случае, если их состав является тождественным составу правонарушения, определенному Налоговым кодексом Украины».

(Извлечение: ВИСШИЙ АДМИНИСТРАТИВНИЙ СУД УКРАЇНИ. ІНФОРМАЦІОННЕ ПИСЬМО від 24.11.2011 № 2198/11/13-11)

«ГЛАВА 11. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Статья 109. Общие положения

109.1. Налоговым правонарушением является противоправное, **виновное** (**в случаях, прямо предусмотренных этим Кодексом**) деяние (действие или бездействие) плательщика налога (в том числе лиц, приравненных к нему), контролирующих органов и/или их должностных (служебных) лиц, других субъектов в случаях, прямо предусмотренных этим Кодексом.

...

109.3. **В случаях, определенных** пунктом 119.3 статьи 119, пунктами 123.2-123.5 статьи 123, пунктами 124.2, 124.3 статьи 124, пунктами 125-1.2-125-1.4 статьи 125-1 этого Кодекса, **необходимым условием привлечения лица к финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения является установление** контролирующими органами **вины** лица».

Налоговый кодекс Украины

Sic! Различаем:

по п. 109.1 – «вина» – как квалифицирующий признак налогового правонарушения

по п. 109.3 – наличие «вины» – как условие привлечения к ответственности

По п. 109.3 установление вины является условием привлечения лица к ответственности в случаях приведенных в этом пункте.

Какие эти случаи, посмотрим:

«119.3. Штрафы, предусмотренные пунктами 119.1 и 119.2 этой статьи, не применяются в случаях, если ошибки касательно регистрационного номера учетной карточки плательщика налогов в налоговой отчетности о суммах доходов, начисленных (оплаченных) в пользу плательщика налогов, суммах удержанного из них налога были исправлены налоговыми агентами самостоятельно, в том числе в течение 30 календарных дней со дня поступления сообщений об ошибках, обнаруженных контролирующим органом».

Налоговый кодекс Украины

Выглядит так, что здесь (п. 119.3) не о привлечении к ответственности, условием чего должна быть вина, а о неприменении штрафов в случае самоисправления. Поэтому ссылка на этот пункт в п. 109.3 не касательна.

Дает представление о качестве закона.

Другие приведенные в п. 109.3 ссылки:

123.2. – деяния совершенные умышленно

123.3. – повторно

123.4. – дополнительный штраф

123.5. – умышленное деяние

124.2. – умышленное деяние

124.3. – повторно

125-1.2. – умышленно

125.-1.3. – повторно

125.-1.4 – третий раз и более

То есть выглядит это так, что это вопросы «рецидивистов» и «особо тяжких», и вина должна доказываться именно касательно этих дополнительных квалифицирующих признаков – умышленности, повторности, третий раз или более, причинение «особо тяжелых последствий», которые требуют дополнительного штрафа. Другими словами, что, например, повторность не просто «так совпала», а вызвана именно виновным деянием.

«Статья 112. Общие условия привлечения к финансовой ответственности за совершение налоговых правонарушений и нарушение иного законодательства, контроль за соблюдением которого положен на контролирующие органы

112.1. Лицо может быть привлечено к финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения при условии наличия в его деятельности (действии или бездействии) вины, кроме случаев, предусмотренных этим Кодексом».

Налоговый кодекс Украины

То есть, наличие вины является обязательным условием привлечения **лица** к финансовой ответственности (кроме случаев, когда иное прямо предусмотрено Кодексом)?

Это как специальная норма касательно лиц, потому что:

«109.4. Контролирующие органы несут ответственность за совершение налоговых правонарушений независимо от наличия вины».

Налоговый кодекс Украины

Напомним, что субъектами налогового правонарушения по определению п.109.1 могут быть:

1. плательщик налогов (в том числе лица, которые приравниваются к нему)
2. контролирующие органы и/или их должностные лица
3. другие субъекты (например, банки, нотариусы) в случаях прямо предусмотренных Кодексом.

Поэтому, выходит, разные условия привлечения к ответственности для разных субъектов.

Для **лиц**, по п. 112.1. – только при наличии вины.

Для контролирующих органов, по п. 109.4. – независимо от наличия вины.

Это не противоречит п. 109.1 (налоговое правонарушение [НП] – виновное в случаях, предусмотренных этим Кодексом): в п. 109.1 общее определение «НП», которое может совершаться не только лицами, но и другими субъектами, касательно которых установление вины не является обязательным.

И это не противоречит п. 109.3 – что необходимым условием для привлечения лица к ответственности является установление вины в случаях, определенных в том же п. 109.3. Ведь в п. 109.3 отсутствует указание, что только в тех случаях, которые там перечислены. Так что перечень по п. 109.3 не отрицает возможность иных случаев, когда наличие вины является необходимым условием привлечения к ответственности.

Вспоминаем и про п.п. 4.1.4. со ст. 4 НКУ «Основные zásады налогового законодательства Украины» о презумпции правомерности решений в пользу плательщиков налогов в случае возможности неоднозначного (множественного) толкования.

Поэтому считаем наличие (и доказанность) вины лица необходимым условием привлечения его к финансовой ответственности.

Что такое «вина» для целей НКУ?

«112.2. Лицо **считается виновным** в совершении правонарушения, **если** **будет установлено, что оно имело возможность для соблюдения правил и норм**, за нарушение которых этим Кодексом предусмотрена ответственность, **однако не приняло достаточных мер касательно их соблюдения**.

Принятые плательщиком налогов меры касательно соблюдения правил и норм налогового законодательства считаются **достаточными**, если контролирующий орган не докажет, что, совершая определенные действия или допуская бездействие, за которые предусмотрена ответственность, плательщик налогов действовал неразумно, недобросовестно и без надлежащей осмотрительности».

Налоговый кодекс Украины

Такое определение вины заимствовано из гражданского права (в частности, Гражданского кодекса Украины) и кардинально отличается от понимания вины по уголовному законодательству.

Такой концептуальный подход с привязкой к модели по гражданскому законодательству считается концептуально ложным, ведь гражданское законодательство по определению регулирует отношения между равными сторонами и на основании свободного волеизъявления сторон. То есть сторона сама взвешивает и выбирает, принимать ли на себя соответствующие обязательства и какие при этом нести возможные риски.

В отличие от гражданских, налоговые отношения базируются на подчинении и реализации властных полномочий касательно плательщиков налогов. То есть плательщики не могут сами выбирать, вступать ли в такие налоговые отношения (должны через принуждение со стороны государства) и как именно их структурировать; они навязаны плательщикам налогов государством как обязательные независимо от желания плательщика налога. При этих обстоятельствах, установление также и ответственности фактически просто за невыполнение «прихотей» государства, не зависимо от последствий этого, усматривается чрезмерным.

Для сравнения – вина по уголовному законодательству предусматривает наличие/понимание значительных общественно опасных последствий/ущерба вследствие наказуемого деяния или бездействия.

! это существенно! Расхождение принципиальное.

Как пример: какие общественно опасные последствия/ущерб через нерегистрацию или несвоевременную регистрацию налоговой накладной по НДС, которая не выдается покупателю (при том что НДС насчитывается и оплачивается не по накладным, а по декларации).

Подробнее по этим общим аспектам в нашем обзоре [«Фактическое введение законопроектом 1210 презумпции виновности вопреки Конституции и международным обязательствам Украины \(или почему отрицательное отношение к соответствующим положениям 1210\)»](#).

Будет ли концепция виновности по текущей редакции НКУ применяться в отношении всех штрафов?

Нет!

ЕСПЧ наработана устойчивая практика (обязательная к применению в Украине как источник права по вопросам обеспечения верховенства права), по которой штрафы, санкции, в том числе за налоговые правонарушения, при условии соответствия так называемым «критериям Энгеля» считаются привлечением к уголовной ответственности.

При этом ЕСПЧ отметил, что уголовная ответственность для этих целей имеет автономное значение, иначе для стран было бы очень просто манипулировать путем соответствующего определения этого понятия в национальном законодательстве и избегать таким образом выполнения требований Европейской Конвенции о защите прав человека и основных свобод.

А условием привлечения к «уголовной ответственности» является доказанность вины (ч. 2 ст. 6 указанной Конвенции):

«2. Каждый, кого обвиняют в совершении уголовного правонарушения, считается невиновным до тех пор, пока его вина не будет доказана в законном порядке».

Здесь для целей Конвенции «вина» тоже имеет автономное значение (которое не привязано к национальному законодательству, и в частности к определению виновности по НКУ), которое ожидается ближе к определению вины по уголовному законодательству.

Поэтому к серьезным санкциям, которые по «критериям Энгеля» рассматриваются как привлечение к уголовной ответственности, скорее, должно применяться «уголовное» определение вины.

Согласно п. 112.2 НКУ:

вина = непринятие «достаточных» мер

Недостаточные, если доказано контролирующим органом, что плательщик налогов действовал:

- неразумно,
- недобросовестно и
- без должной осмотрительности.

Означает ли это фактически установление дополнительных требований, сверх тех, которые прямо предусмотрены законодательством?

И при таком предположении, соответствует ли это ч. 1 ст. 19 Конституции Украины, согласно которой:

«Правовой порядок в Украине основывается на принципах, согласно которым никто не может быть принужден делать то, что не предусмотрено законодательством».

Пример по материалам текущих проверок:

По результатам проверки налоговая отказывает налогоплательщику в возмещении НДС касательно приобретенного и экспортируемого зерна со ссылкой на то, что поставщик (i) не имел достаточно земли для выращивания всего того объема зерна, которое он вообще продал (при том, земли достаточно для выращивания того объема зерна, которое продано проверяемому налогоплательщику) и (ii) по данным реестра налоговых накладных не приобретал зерна в том объеме, который вместе со своим производством давал бы возможность поставить весь фактически поставленный объем.

При этом налогоплательщик до приобретения проверил и получил от поставщика копии документов в подтверждение того, что он имел достаточно ресурсов для того, чтобы поставить законтрактованный плательщиком объем зерна.

Налоговая применяет санкции к плательщику.

А что еще плательщик должен был сделать для обеспечения «разумности», «добросовестности» и «осмотрительности» в этой операции?



Видеоиллюстрацию из фильма «Место встречи изменить нельзя» можно просмотреть [по ссылке](#).

Сказать, что фактически сделанного недостаточно и нужно было сделать еще что-то больше, – очень просто.

Мало, мало, больше, больше, еще больше надо!

Какой объективный критерий разумной достаточности?
Рекомендации касательно меры установления достаточности

(этот вопрос заслуживает отдельного и специального внимания в спорах об ответственности).

1.

Ставить вопрос перед налоговой, что конкретно не сделано, а должно быть сделано, чтобы обеспечить достаточность. Чем это требуется и как реально могло бы быть сделано (ведь теоретически возможно все)?

2.

«Какою мерою мерите, такую отмерено будет вам».

Сравнение с тем, что налоговая сделала в рассматриваемом случае, в частности при проверке на время регистрации налоговых накладных, налоговый кредит по которым во время проверки не принят.

В указанном примере в акте проверки ссылки на те данные, которые уже были в налоговой в наличии на момент регистрации – данные о земле поставщика по форме 20-ОПП и входные и выходные продажи зерна по накладным поставщика, с превышением уже разумного объема во время регистрации накладных на плательщика. Поэтому налоговая имела данные, чтобы остановить, однако зарегистрировала накладные. Так кто виноват? Почему от плательщика требуется быть «больше святым, чем Папа Римский»?

Это соответствует/не соответствует критерию порядочности как составному элементу верховенства права (вспомним «золотое правило порядочности», категорический императив Канта как один из краеугольных камней философии права)?

Поэтому стоит сравнивать и с тем, а что могла сделать налоговая и что сделала, чтобы она не требовала от плательщиков больше, чем от себя.

Вообще-то этот анализ еще раз показывает ошибочность концептуального подхода к определению «вины» сейчас в НКУ, которое оставляет чрезмерное пространство для дискреции или произвола (то, что считаете должным определением – подчеркните здесь) налоговой.

В отличие от вины по аналогии с уголовным правом, которая предусматривает наличие/доказанность вреда.

Касающиеся изменения в порядок действий:

С 1 января 2021 года вступили в силу также изменения в п. 58.1 и 58.2 НКУ:

«58.1.2. В случае если налоговое уведомление-решение принято по результатам документальной проверки и является процессуальным основанием привлечения лица к финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения, оно дополнительно к информации, приведенной в пункте 58.1.1 этой статьи, должно содержать:

1) ...

обстоятельств совершенных правонарушений, которые отражены в акте проверки, а также установленные при рассмотрении представленных налогоплательщиком в соответствии с подпунктом 16.1.5 пункта 16.1 статьи 16 и пункта 86.7 статьи 86 раздела I этого Кодекса письменных объяснений и их документального подтверждения (в частности касательно обстоятельств, касающихся события правонарушения, и принятых налогоплательщиком мер по соблюдению правил и норм законодательства, со ссылкой на документы и другие фактические данные, подтверждающие указанные обстоятельства);

...

предоставление или непредоставление налогоплательщиком возражений, письменных объяснений и дополнительных документов, в частности касательно обстоятельств выявленных нарушений, предоставленной налогоплательщиком информации, которая опровергает наличие его вины, наличия смягчающих обстоятельств или обстоятельств, освобождающих от финансовой ответственности в соответствии с этим Кодексом; ...».

Для справки:

«112.5. Основанием для привлечения лица к финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения и взыскание штрафа является налоговое уведомление-решение, отвечающее требованиям, определенным пунктом 58.1 статьи 58 этого Кодекса».

«58.2. Форма и порядок направления налогового уведомления-решения определяются центральным органом исполнительной власти, который обеспечивает формирование и реализует государственную финансовую политику ...».

Налоговый кодекс Украины

При том, что Закон 466, который вводит эти изменения, был обнародован еще в мае 2020 года, на уровне подзаконного акта изменения внесены только Приказом Минфина от 31.12.2020 года № 846, который в свою очередь зарегистрирован Минюстом только 22 февраля 2021 года.

Поэтому в начале 2021 года налоговики действовали согласно устаревшему порядку, который не согласовывался уже с действующим законом. Правда известны попытки налоговиков самостоятельно модифицировать НУР с целью приведения их в соответствие с требованиями закона. Однако имели ли они на это право?

Согласно ч. 2 ст. 19 Конституции Украины:

«Органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны действовать только на основании, в пределах полномочий и способом, которые предусмотрены Конституцией и законами Украины».

А если еще НЕ БЫЛО порядка от Минфина, по которому, как НКУ предусматривает, должна действовать налоговая, то не значит ли это, что в то время выдача НУР с привлечением к финансовой ответственности была вообще буквально невозможной по закону?

По крайней мере есть основания для того, чтобы оспаривать такие НУР как выданные не по форме и не в порядке, предусмотренном законом.

ПОРЯДОК направления контролирующими органами налоговых уведомлений-решений налогоплательщикам в редакции Приказа Минфина от 31.12.2020 года № 846 в частности устанавливает (в Разделе II):

«4. В случае если налоговое уведомление-решение принимается по результатам документальной проверки, начатой после 01 января 2021 года, и является процессуальным основанием привлечения лица к финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения, оно дополнительно к информации, приведенной в подпунктах 1-5 пункта 3 этого раздела, должно содержать:

1) ... изложение краткого содержания касательно выявленных проверкой нарушений требований налогового, валютного и другого законодательства с указанием информации касательно:

обстоятельств совершенных правонарушений, которые отражены в акте проверки, а также установленные при рассмотрении предоставленных налогоплательщиком в соответствии с подпунктом 16.1.5 пункта 16.1 статьи 16 и пункта 86.7 статьи 86 раздела I Кодекса или статьи 353 и части восьмой статьи 354 Таможенного кодекса Украины письменных объяснений и их документального подтверждения (в частности касательно обстоятельств, касающихся события правонарушения и принятых налогоплательщиком мер по соблюдению правил и норм законодательства, со ссылкой на документы и другие фактические данные, подтверждающие указанные обстоятельства);

...

информацию касательно предоставления или непредоставления налогоплательщиком возражений, письменных объяснений и дополнительных документов, в частности касательно обстоятельств выявленных нарушений, предоставленной налогоплательщиком информации, которая опровергает наличие его вины, наличия смягчающих обстоятельств или обстоятельств, освобождающих от финансовой ответственности в соответствии с Кодексом;

...

4) информацию о наличии обстоятельств, которые в соответствии с Кодексом смягчают, отягощают или освобождают от финансовой ответственности.

Налоговые уведомления-решения, принятые по результатам документальных проверок, которые были начаты до 01 января 2021 года, оформляются по правилам Кодекса и этого Порядка, которые действовали до 01 января 2021 года».

Налоговики уже начали пытаться заполнять эти данные в обновленных формах НУР, в том числе по НДС (уменьшение отрицательного значения, возмещения), однако это выходит пока не очень ловко.

Так, в упомянутом ранее случае-примере в НУР отсутствуют данные касательно мер по получению плательщиком информации от поставщика о наличии подконтрольной земли в объемах, достаточных для производства того количества зерна, которое закуплено плательщиком.

Что еще раз возвращает нас к вопросу – а что будет считаться теми мерами, которые должны быть достаточными для доказательства отсутствия вины? И входит ли в них то, что не предусмотрено прямо законодательством?

Мы только в начале формирования практики по этому вопросу, поэтому стоит занимать активную позицию и продвигать соответствующее видение, в частности в возражениях по актам проверок с указанием того, что считаем соответствующими мерами и почему их следует считать достаточными.

А отсутствие упоминания об этом в НУР можно расценивать как отсутствие одного из необходимых элементов (ведь санкции должны применяться лишь при доказанности вины), что приводит к неправомерности НУР.

«112.7. В случае если контролирующий орган не докажет, что налогоплательщик имел возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых этим Кодексом предусмотрена ответственность, однако не принял достаточных мер по их соблюдению, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за такое нарушение. Положения этого пункта применяются только в случае, если условием привлечения к финансовой ответственности за налоговое правонарушение является наличие вины налогоплательщика.

Порядок доказывания обстоятельств, при которых лицо может быть привлечено к финансовой ответственности за совершенное налоговое правонарушение, в пределах судебного производства определяется процессуальным законодательством.

Все сомнения о наличии обстоятельств, при которых лицо может быть привлечено к ответственности за нарушение налогового законодательства и другого законодательства, контроль за которым возложен на контролирующий орган, трактуются в пользу такого лица».

В свете этого возникает вопрос – а могут ли санкции вообще применяться по результатам камеральных проверок? Ведь согласно определению камеральных проверок (п.п. 75.1.1. НКУ) в их рамках выяснение вопроса достаточности мер принятых налогоплательщиком не представляется возможным. А значит, вина не может быть доказана по результатам камеральной проверки.

Значит, по результатам камеральных проверок применение санкций (например, за несвоевременную регистрацию налоговых накладных, несвоевременную подачу налоговых деклараций, несвоевременную уплату согласованного налогового обязательства) теперь неправомерно в принципе?

Оспариваем на этом основании сплошь санкции, примененные по результатам камеральных проверок после 1 января 2021 года!

Еще один важный связанный вопрос – каждый штраф требует отдельного НУР? Правомерно ли объединение в одном НУР нескольких штрафов, хотя бы и одного вида и по однотипным нарушениям?

Ведь по каждому нарушению наличие вины должно «расследоваться» и устанавливаться отдельно, и это должно быть расписано отдельно по каждому нарушению.

Еще с Порядка направления контролирующими органами налоговых уведомлений-решений налогоплательщикам в редакции Приказа Минфина от 31.12.2020 года № 846 (Раздел II):

«5. **Налоговое уведомление-решение составляется** по каждому отдельному налогу, сбору и/или другому обязательству, контроль за уплатой которого возложен на контролирующие органы, и/или вместе со штрафными (финансовыми) санкциями (штрафами), предусмотренными Кодексом, а также **по каждой штрафной (финансовой) санкции (штрафу)** и пене за нарушение норм другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы, в том числе за нарушение сроков расчетов в сфере внешнеэкономической деятельности».

Такое положение является почти дословным повторением требования собственно НКУ (абзаца второго п. 58.2. ст. 58):

«**Налоговое уведомление-решение направляется (вручается)** по каждому отдельному налогу, сбору и/или вместе со штрафными санкциями, предусмотренными этим Кодексом, а также **по каждой штрафной (финансовой) санкции** за нарушение норм другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на такой контролирующий орган и/или пене за нарушение сроков расчетов в сфере внешнеэкономической деятельности».

Также стоит обратить внимание на такие положения НКУ:

«113.3. В случае совершения налогоплательщиком двух или более нарушений другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы, штрафные (финансовые) санкции (штрафы) применяются за каждое совершенное разовое и продолжающееся нарушение отдельно».

И касательно этого напомним:

«112.5. Основанием для привлечения лица к финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения и взыскания штрафа является налоговое уведомление-решение, отвечающее требованиям, определенным пунктом 58.1 статьи 58 этого Кодекса».

То есть за каждое налоговое правонарушение штрафные санкции применяются отдельно, процессуальным основанием для их применения является НУР, а значит, за каждым отдельным нарушением (штрафом) должно выдаваться отдельное НУР. Иначе незаконно, не в порядке, предусмотренном законом.

Об этом аспекте (каждому нарушению, штрафу – отдельное НУР) писали ранее, согласно предыдущей редакции НКУ – см., например, по ссылке <http://kmp.ua/ru/analytics/press/each-violation-requires-separate-penalty-to-be-imposed-and-separate-tax-notification-decision-to-be-issued-is-different-approach-illegal/>.

А теперь в поддержку именно такого подхода добавились еще и вопросы о необходимости доказанности вины, соответствующие обстоятельства касательно чего должны указываться непосредственно в НУР, что возможно только при «индивидуальном подходе»: каждое нарушение, штраф – отдельное НУР.

В поддержку указанного подхода можно привести и следующие соображения:

НКУ предусматривает ограничение определенных штрафов. Например, согласно п. 120-1.1. штраф за несвоевременную регистрацию определенных типов налоговых накладных (которые не предоставляются покупателю) 2 % объема поставок, но не более 1020 грн.

Если штраф – это то, что указано в качестве санкций в одном НУР за однотипные нарушения (а такое часто было в прошлом, когда налоговики в одном акте по итогам камеральной проверки описывали сотни, а то и тысячи однотипных нарушений за несвоевременную регистрацию таких накладных за несколько месяцев), то ограничение должно применяться ко всей сумме по НУР в целом. Кстати, именно таким путем пошли налоговики и суды в некоторых случаях.

Однако если так, то тогда размер конечного штрафа зависит от примененного налоговой подхода к компонированию в одном НУР различных наборов однотипных нарушений. Например, акт за 6 месяцев на 10 000 нарушений, насчитали 100 млн штрафа, однако применили ограничения – и поэтому фактический штраф к уплате – 1020 грн. А если пошли другим путем, по каждому нарушению отдельное НУР, то даже с учетом ограничения совокупная сумма штрафов может достичь 10 млн 200 тыс. грн. Есть разница? Получается, если согласиться с «дискрецией» налоговой о возможности «втиснуть» в одно НУР ряд хотя бы и однотипных нарушений, то тем самым согласиться с фактически произвольным определением размера штрафа до уплаты?

Нет! Поэтому еще раз – каждому нарушению и штрафу за него соответственно – отдельное НУР.

Если не так, то это не в порядке, предусмотренном законом, а следовательно НУР с «совокупными» штрафами хотя бы и за однотипные нарушения должны признаваться незаконными.

К следующей подтеме – **длящееся правонарушение.**

«111.5. Длящееся правонарушение – непрерывное невыполнение норм этого Кодекса налогоплательщиком, который совершил определенные действия или допустил бездействие и не совершал дальнейших действий для его устранения до момента обнаружения такого правонарушения контролирующим органом».

Налоговый кодекс Украины

Если продолжается, то сроки давности фактически не применяются?

Даже в России такое не прошло, у нас, кажется, создают этому «зеленый свет».

Подробнее касательно этого см., например, в нашем материале «Налоговые правонарушения без сроков давности?» по ссылке <http://kmp.ua/ru/analytics/infoletters/no-limitation-period-for-tax-offences/>.

«111.3. ... Привлечение физического или юридического лица к финансовой ответственности за налоговое правонарушение, которое предусматривает установление контролирующими органами вины лица, не предусматривает презумпции наличия вины физического лица или должностных (служебных) лиц юридического лица в случаях привлечения физического лица или должностных (служебных) лиц юридического лица к юридической ответственности других видов и не освобождает от обязанности ее доказательства в порядке, предусмотренном законом».

Налоговый кодекс Украины

Хорошо, что хоть это понимаем так, что даже если привлекли к финансовой ответственности за правонарушение, состав которого предполагает наличие вины, это не создает презумпции наличия вины для целей привлечения к юридической ответственности других видов (административной, уголовной). Для других видов юридической ответственности наличие вины должно доказываться в порядке, предусмотренном законом касательно той ответственности.

А если условием привлечения к финансовой ответственности является установление умышленности действий, создает ли это презумпцию умышленности в случае привлечения к другим видам ответственности?

А теперь перейдем к «умышленным» действиям, которые обременяют ответственность.

«109.1. ... Деяния считаются совершенными **умышленно**, если существуют доказанные контролирующим органом обстоятельства, свидетельствующие, что **налогоплательщик притворно, целенаправленно создал условия, которые не могут иметь другой цели, кроме как неисполнение или ненадлежащее исполнение требований, установленных этим Кодексом** и другим законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы ...».

Налоговый кодекс Украины

И при наличии «умышленности», как далеко остается к уголовной ответственности в «чистом виде»?

«Статья 123. Штрафные (финансовые) санкции (штрафы) в случае определения контролирующим органом суммы налогового обязательства и/или иного обязательства, контроль за уплатой которого возложен на контролирующие органы, уменьшения бюджетного возмещения или выявления фактов использования налоговых льгот не по целевому назначению или вопреки условиям или целям их предоставления

123.1. Совершение налогоплательщиком действий, обусловивших определение контролирующим органом суммы налогового обязательства и/или иного обязательства, контроль за уплатой которого возложен на контролирующие органы, уменьшения суммы бюджетного возмещения и/или отрицательного значения суммы налога на добавленную стоимость налогоплательщика на основаниях, определенных подпунктами 54.3.1, 54.3.2 (кроме случаев уменьшения суммы налога на доходы физических лиц, задекларированной к возврату из бюджета в связи с использованием права на налоговую скидку), 54.3.6 пункта 54.3 статьи 54 настоящего Кодекса, –

влечет наложение на налогоплательщика штрафа в размере 10 процентов суммы определенного налогового обязательства и/или иного обязательства, контроль за уплатой которого возложен на контролирующие органы, завышенной суммы бюджетного возмещения.

123.2. Деяния, предусмотренные пунктом 123.1 этой статьи, совершенные умышленно, – влекут наложение штрафа в размере 25 процентов...».

«Статья 124. Нарушение правил уплаты (перечисления) денежного обязательства

124.1. В случае если налогоплательщик не уплачивает согласованную сумму денежного обязательства (кроме денежного обязательства в виде штрафных (финансовых) санкций, примененных к нему на основании этого Кодекса или иного законодательства, контроль за которым возложен на контролирующие органы, а также пени, примененной к нему на основании этого Кодекса или иного законодательства, контроль за которым возложен на контролирующие органы) в течение сроков, определенных этим Кодексом, такой налогоплательщик привлекается к ответственности в виде штрафа в следующих размерах:

при задержке до 30 календарных дней включительно, следующих за последним днем срока уплаты суммы денежного обязательства, - в размере 5 процентов погашенной суммы налогового долга;

при задержке более 30 календарных дней, следующих за последним днем срока уплаты суммы денежного обязательства, - в размере 10 процентов погашенной суммы налогового долга.

... .

124.2. Деяния, предусмотренные пунктом 124.1 этой статьи, совершенные умышленно, - влекут наложение штрафа в размере 25 процентов ...».

«Статья 125-1. Нарушение правил начисления, удержания и уплаты (перечисления) налогов у источника выплаты

125-1.1. Неначисление и/или неудержание и/или неуплата (неперечисление), и/или начисление, уплата (перечисление) в полном объеме налогов налогоплательщиком, в том числе налоговым агентом, до или во время выплаты дохода в пользу нерезидента или иного налогоплательщика, а также нерезидентом, на которого возложена обязанность уплачивать налог в порядке, установленном разделом III этого Кодекса, -

влекут наложение штрафа в размере 10 процентов суммы налога, подлежащей начислению и/или уплате в бюджет.

125-1.2. Те же действия, совершенные умышленно, -
влекут наложение штрафа в размере 25 процентов ...».

Налоговый кодекс Украины

Изложенное – не все, однако, пожалуй, самые важные ключевые моменты принципиальных изменений и текущего состояния с ответственностью согласно Налоговому кодексу в редакции, действующей с 1 января 2021 года.

При том, что мы почти не касались «специальной части» касательно конкретных нарушений и штрафов, расширения круга лиц, которые могут привлекаться к ответственности, особенностей привлечения к ответственности контролирующих органов и других категорий субъектов и кое-каких других существенных моментов.

С «ответственностью» по Налоговому кодексу стоит подробно «знакомиться» заново: есть изменения к худшему, но есть и новые возможности, которыми можно воспользоваться для защиты.



Спасибо за внимание!

Александр Минин

старший партнер
КМ Партнеры

КМ ПАРТНЕРИ
PARTNERS

ул. Паньковская 5, 5-й этаж
Киев, 01033, Украина
www.kmp.ua, www.wts.ua

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