Додаток до листа № 7485/7/99-00-18-02-02-07 від 26.03.2021

**Рекомендації щодо реалізації концепції притягнення до фінансової відповідальності платника податків за умови доведення його вини за результатами проведених камеральних перевірок**

**Зміст**

**1. Загальна частина**

Зміни внесені до Податкового кодексу України в частині податкових правопорушень.

**2. Основна частина**

2.1. Застосування норм Податкового кодексу України під час проведення камеральних перевірок юридичних осіб та самозайнятих осіб;

2.2. Особливості практичного застосування норм Податкового кодексу України під час проведення камеральних перевірок (приклади).

2.3. Особливості процедури оскарження результатів перевірки (подання заперечень).

2**.**4. Застосування фінансової відповідальності протягом дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19).

2.5. Особливості порядку застосування штрафних (фінансових) санкцій, відповідно до статей 123 - 124 Податкового кодексу України, при проведенні камеральних перевірок платників податків - фізичних осіб, які не є самозайнятими особами.

2.6. Форми податкових повідомлень-рішень (зміни до наказу МФУ).

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |

1. **Загальна частина**

**Зміни внесені до Податкового кодексу України в частині податкових правопорушень**

Статтею 67 Конституції України, закріплено обов’язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Згідно статті 1 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) порядок справляння податків і зборів їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов’язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов’язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, встановлюється Кодексом.

Законом України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466) внесені зміни до Кодексу, у тому числі: в частині кваліфікації податкового правопорушення; суб'єктів, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень; розміру відповідальності за вчинення податкового правопорушення; встановлено обставини, що пом’якшують відповідальність особи, а також передбачено відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів.

Законом України № 466 змінено розмір штрафів:

при визначенні 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 (у розмірі 10 відсотків) (пункт 123.1 статті 123 Кодексу);

затримці сплати узгодженої суми грошового зобов'язання (у розмірі 5 відсотків при затримці до 30 днів та у розмірі 10 відсотків при затримці більше ніж 30 днів) (пункт 124.1 статті 124 Кодексу.

При цьому за діяння, передбачені пунктом 123.1 статті 123 та пунктом 124.1 статті 124 Кодексу, вчинені умисно, визначено розмір штрафу – 25 відсотків. Разом з тим, за діяння, передбачені пунктами 123.2 статті 123 та 124.2 статті 124 Кодексу вчинені повторно протягом 1095 календарних днів або які призвели до прострочення сплати грошового зобов’язання на строк більше 90 календарних днів тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків.

Дані нововведення запроваджені з 1 січня 2021 року.

Дані рекомендації щодо застосування нововведень до Кодексу, запроваджених Законом №466, рекомендовано для застосування посадовими (службовими) особами органів ДПС при проведенні та реалізації матеріалів камеральних перевірок платників податків юридичних осіб та самозайнятих осіб з питань дотримання податкового законодавства щодо:

* перевірки даних зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) відповідно до вимог абз. 1 п.п. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Кодексу;
* своєчасності подання або неподання[[1]](#footnote-1) податкових декларацій (розрахунків);
* своєчасності реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних;
* своєчасності реєстрації акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних;
* виправлення помилок у податкових накладних;
* своєчасності сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання.

Крім того, дані рекомендації містять особливості порядку застосування штрафних (фінансових) санкцій, відповідно до статей 123 - 124 Кодексу, при проведенні камеральних перевірок платників податків - фізичних осіб, які не є самозайнятими особами.

Поняття податкового правопорушення, вини, умисності діяння, загальні умови притягнення до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень, обставини, що звільняють від відповідальності або пом’якшують відповідальність за вчинення податкових правопорушень, визначені у статтях 109, 112, 112¹, пункті 113.6 статті 113 Кодексу.

Так, відповідно до внесених Законом № 466-IX змін, податковим правопорушенням є **протиправне, винне** (у випадках, прямо передбачених Кодексу) 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 Кодексу (п. 109.1 ст. 109 Кодексу).

Необхідною умовою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення у випадках, визначеними пунктами 123.2 - 123.5 статті 123, пунктами 124.2 124.3 статті 124, пунктами 125 1.2 - 125 1.4 статті 1251 Кодексу, є доведення **умислу**.

Порушення вимог Кодексу, які тягнуть за собою відповідальність згідно статтей 120, 120¹, 1202 Кодексу, не потребують додаткового доведення вини платника податків контролюючим органом.

Крім того, Рекомендації щодо можливих підходів до визначення вини платника податку та умисності діяння у податкових правопорушеннях, які направлені на розкриття суті нововведень до Кодексу, запроваджених Законом № 466, направлені до регіональних підрозділів листом ДПС від 31.12.2020 № 24242/7/99-00-20-01-02-07.

**2. Основна частина**

**2.1. Застосування норм Податкового кодексу України під час проведення камеральних перевірок юридичних осіб та самозайнятих осіб**

Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених пунктом 41.1 статті 41 Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Статтею 191 Кодексу визначені функції контролюючих органів, які зокрема здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проводять відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків; забезпечують визначення в установлених Кодексом, іншими законами України випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум передбачених законом штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Главою 11 Кодексу передбачено підстави та умови притягнення платників податків до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, без диференціації за видами перевірок.

Відповідно до абзацу першого підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Кодексу - камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО.

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком (п. 76.1 статті 76 Кодексу).

Камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, - за днем їх фактичного подання (п. 76.3 ст. 76 Кодексу).

Предметом камеральної перевірки також може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах (абз. 2 підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Кодексу).

Камеральна перевірка з інших питань проводиться з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 Кодексу.

Відповідно до пункту 76.2 статті 76 Кодексу порядок оформлення результатів камеральної перевірки здійснюється відповідно до вимог статті 86 Кодексу.

Відповідно до вимог статті 36 Кодексу податковим обов’язком визнається обов’язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи.

Податковий обов’язок виникає у платника за кожним податком та збором.

Податковий обов’язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов’язків платника податків, крім випадків, передбачених законом.

Виконання податкового обов’язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов’язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи.

Статтею 83 Кодексу визначені матеріали, які є підставами для висновків під час проведення перевірок: документи, визначені Кодексом; податкова інформація; експертні висновки, надані відповідно до статті 84 Кодексу та інших законів України; судові рішення; податкові консультації, інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені Кодексом або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи.

Відповідно до пункту 74.3 статті 74 Кодексу зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової політики.

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 Кодексу.

Акт перевірки – це документ, який складається у передбачених Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати (пункт 86.1 статті 86 Кодексу). Примірний перелік відомостей, які підлягають відображенню в акті камеральної перевірки наведено у додатку 1.

Відповідно до пункту 86.1 статті 86 Кодексу, матеріали перевірки *–* це: акт (довідка) перевірки з інформативними додатками, які є його невід'ємною частиною; заперечення, надані платником податків до акта (довідки) перевірки (у разі їх наявності на час розгляду); пояснення та їх документальне підтвердження, які надані платником податків відповідно до підпункту 16.1.15 пункту 16.1 статті 16 та відповідно до підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 розділу I Кодексу.

В акті перевірки в обов’язковому порядку зазначається можливість надання платником пояснень та додаткових документів у порядку визначеному статтею 86 Кодексу про вчинені ним податкові правопорушення.

Підставами для висновків під час проведення перевірок є наявні визначені статтею 83 Кодексу матеріали, зокрема це може бути наявні матеріали попередніх перевірок, що свідчать про здійснення платником податків аналогічного правопорушення з 01.01.2021 (з урахуванням строку давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення - 1095 днів).

Стаття 83 Кодексу визначає невиключний перелік матеріалів, які є підставами для висновків під час проведення перевірок. Дана норма є загальною для всіх видів перевірок, визначених Кодексом. В той же час норма п.п. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Кодексу встановлює виключний перелік джерел для висновків при камеральних перевірках, таким чином встановлюючи обмеження в джерелах, які відсутні в інших видах перевірок.

Додатковим, але не обов’язковим підтвердженням вини особи також може бути вчинення нею повторного правопорушення.

Відповідно до пункту 111.4 статті 111 Кодексу особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона була притягнута до відповідальності у встановленому цим Кодексом порядку.

Повторність вчинення правопорушення також впливає і на розмір фінансової відповідальності особи, яка є значно вищою ніж за вчинення податкового правопорушення вперше.

При застосуванні приписів ст.123 Кодексу повторність обраховується при вчинені правопорушень протягом 1095 днів.

Нормами статей 117, 119 - 120,121, 123,124, 1251,126, 127, 1281 Кодексу передбачено застосування санкцій за повторне порушення платниками податків податкового законодавства.

Відповідальність за повторні правопорушення була також передбачена у редакції, що діяла до 01 січня 2021 року.

Слід зауважити, що штрафи у разі повторного виявлення податкових порушень, наприклад, на підставі п.123.3 ст.123 Кодексу застосовуються не за сам факт виявлення будь-яких податкових порушень, а за повторне умисне вчинення 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 Кодексу протягом 1095 календарних днів.

Крім того, в пункті 111.5 статті 111 Кодексу визначено термін триваюче правопорушення – це безперервне невиконання норм 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.

Особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких 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 (пункт 112.2 статті 112 Кодексу).

Отже, фінансова відповідальність за окремо визначені Кодексом правопорушення, нерозривно пов’язана із можливістю органів ДПС довести ціленаправленість (умисність) дій платника податків, його вину у вчиненні податкового правопорушення.

Вказане визначає необхідність дій з боку органів ДПС у зборі належної та допустимої доказової бази, яка переконливо буде доводити, що саме платник податків створив такі умови за яких стало можливе вчинення податкового правопорушення. При цьому, він міг та мав можливість дотриматися встановленого порядку, проте свідомо це проігнорував.

Так, при встановлені порушення з несвоєчасності сплати податкових зобов’язань аргументами на підтвердження можливості виконати платником податків обов’язок можуть бути:

- наявність в Кодексі інформації про граничні строки подання податкової звітності;

- наявність у офіційних джерелах інформації про рахунки на які здійснюється погашення податкового зобов’язання;

- відсутність з боку платника податків інформування контролюючого органу про обставини, які звільняють від фінансової відповідальності за несвоєчасну сплату податкових зобов’язань;

- обізнаність платника податків власне із наявністю обов’язку щодо сплати податкового зобов’язання (адже, якщо платник податків сплатив суму податкового зобов’язання навіть із запізненням, то він усвідомлював, що такий обов’язок в нього існує);

- платником податків було самостійно визначено суму податкового зобов’язання (або у випадку визначення контролюючим органом – платником податку дане зобов’язання не оскаржувалось), тобто на етапі підготовки податкової звітності платник усвідомлював про обов’язок в подальшому сплатити дані зобов’язання.

Щодо перевірки даних зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) (правильності заповнення податкових декларацій) в залежності від обставин встановлених порушень може зазначатися наступне:

- платник податків відповідальний за складання податкової звітності (ст. 36 Кодексу);

- Кодексом та підзаконними нормативними актами встановлено форми податкової звітності та порядок їх заповнення;

- при заповненні податкової звітності платник податків має діяти із належною обачністю, наявність у звітності логічних чи технічних помилок (описок) може свідчити, що в такому випадку він діяв без достатньої належної обачності;

- забезпечення контролюючим органом можливості отримання платником податків консультування з питань формування (заповнення показників) податкової звітності, зокрема телефонна «гаряча» лінія, індивідуальна податкова консультація, тощо.

Враховуючи вищевикладене та функції контролюючих органів, якщо в рамках проведення камеральної перевірки контролюючим органом доведено обставини, які будуть свідчити, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених Кодексом, особа може бути притягнута до фінансової відповідальності, як за умисно вчинене податкове правопорушення.

Примірний алгоритм застосування штрафних санкцій під час проведення камеральної перевірки відповідно до статтей 123-124 Кодексу наведено у додатках 2 та 3.

*Таким чином, під час проведення камеральної перевірки та складання акту, у разі встановлення порушень, для накладання штрафу відповідно до:*

-п. 123.2 ст. 123 Кодексу в розмірі 25 відсотків від суми визначеного податкового зобов’язання та/або іншого зобов’язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, завищеної суми бюджетного відшкодування, за вчинення діянь, передбачених п. 123.1 ст. 123 Кодексу, контролюючому органу необхідно довести факт, що особа вчинила правопорушення умисно.

Вказана вина може бути доведена, в т.ч., але не виключно, у випадку коли контролюючим органом під час проведення камеральної перевірки виявлено порушення податкового законодавства, яке є аналогічним порушенню виявленому у попередніх звітних періодах (термін 1095 днів, по окремому податку/збору).

- п. 124.2 ст. 124 Кодексу в розмірі 25 відсотків від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, застосованих до нього на підставі Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, а також пені, застосованої до нього на підставі Кодексу чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи) за вчинення діянь, передбачених п. 124.1 ст. 124 Кодексу, контролюючому органу необхідно довести факт, що особа вчинила правопорушення умисно.

Вказана вина може бути доведена, в т.ч., але не виключно, у випадку коли контролюючим органом під час проведення камеральної перевірки виявлено аналогічне порушення податкового законодавства в частині несвоєчасності сплати грошових зобов’язань у попередніх звітних періодах (термін 1095 днів, по окремому податку/збору).

Відповідно до п. 112.5 статті 112 Кодексу 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 Кодексу.

**2.2. Особливості практичного застосування норм Податкового кодексу України під час проведення камеральних перевірок (приклади)**

**Приклад 1:**

Платником податків у податковій декларації з ПДВ внаслідок не відображення в рядку 16.3 узгоджених результатів попередньої документальної (камеральної) перевірки в частині зменшення від’ємного значення ПДВ, занижена сума позитивного значення різниці між сумою податкового зобов’язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (р. 9 – р. 17 декларації з ПДВ), яке сплачується до державного бюджету (р. 18 Декларації).

В акті камеральної перевірки наводиться:

- детальний опис порушення із посиланням на статті Кодексу та інші нормативні документи (наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21«Про затвердження форм та Порядку заповнення та подання податкової звітності з податку на додану вартість» (далі – Наказ № 21) та/або інші нормативні документи в частині декларування і сплати ПДВ):

*Платником податків визнаються зокрема юридична особа (резиденти і нерезиденти України) та її відокремлені підрозділи, яка має, одержує (передають) об'єкти оподаткування або провадить діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами, і на яку покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом (стаття 15 Кодексу).*

*Статтею 36 Кодексу податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Кодексом, законами з питань митної справи.*

*Статтею 200 Кодексу визначено, що сума податку, яка підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.*

*При позитивному значенні цієї суми, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені розділом.*

*При від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума:*

*а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Кодексу) в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200¹.3 статті 200¹ Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, а в разі відсутності податкового боргу -*

*б) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200¹.3 статті 200¹ Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету,*

*в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.*

Здійснюється посилання на Порядок оформлення та подання податкової звітності з ПДВ, затверджено наказом МФУ від 28.01.2016 № 21 (далі – Порядок).

*Згідно пункту 4 Порядку усі показники у податковій звітності проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.*

*У колонці А в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування податку на додану вартість, сума податку вказується у колонці Б (пункт 5 Порядку).*

*Відповідно до пункту 6 Порядку платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в податковій звітності. Дані, наведені в податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника. У рядках податкової звітності, що не заповнюються, нулі, прочерки та інші знаки чи символи не проставляються.*

*У складі декларації подаються передбачені Порядком додатки (у разі заповнення даних у відповідних рядках декларації) – пункт 9 Порядку.*

*Перелік додатків до декларації наведено у пункті 10 Порядку.*

*Додатки додаються до декларацій за наявності подій, які підлягають відображенню у таких додатках.*

*Податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податку, вважається узгодженим з дня подання декларації до контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податку, і не може бути оскаржене платником в адміністративному або судовому порядку (пункт 21 Порядку).*

*Порядок заповнення податкової декларації наведено у розділі V Порядку.*

*Зокрема, згідно підпункту 5) пункту 4 розділу V у рядку 16 відображається від'ємне значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду.*

*А саме, у рядку 16.3 вказується сума збільшення/зменшення від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу, що узгоджена протягом звітного (податкового) періоду.*

*Згідно пункту 5 розділу V, якщо в результаті розрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано позитивне значення, то заповнюється рядок 18 декларації. У рядку 18 вказується сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету у порядку, визначеному у статті 200 Кодексу;*

- відповідальність платника за порушення вимог Кодексу та інших нормативних документів в частині визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету;

- інформування платника про можливість подати заперечення та додаткові документи і пояснення, у порядку визначеному пунктом 86.7 статті 86 Кодексу.

Додатково зазначається інформація:

- посилання на акт камеральної/документальної перевірки, яким було зменшено залишок від’ємного значення ПДВ, який було вручено належним чином та який не оскаржується в адміністративному/судовому порядку або оскаржено та прийнято рішення на користь контролюючих органів;

- інформування платника про обізнаність стосовно норм діючого законодавства щодо відповідальності (за діяння вчинені умисно), у вигляді попередження;

- інформування платника про обізнаність вимогам Кодексу в частині повноти, правильності та своєчасності декларування і сплати податку, щодо обставин, які звільняють від відповідальності або пом’якшують відповідальність за вчинення податкових правопорушень.

За наслідками перевірки у разі виявлення порушення за звітний період починаючи з 01.01.2021 відповідно до пункту 123.1 статті 123 Кодексу передбачена відповідальність платника податків у вигляді штрафних санкцій у розмірі 10 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, а у разі доведення умислу відповідно до пункту 123.1 статті 123 Кодексу – 25 відсотків.

У разі виявлення під час проведення камеральної перевірки порушення у наступних звітних періодах (протягом 1095) складається акт камеральної перевірки в якому наводиться:

- детальний опис порушення із посиланням на статті Кодексу та інші нормативні документи (Наказ № 21, інші нормативні документи в частині ПДВ), що призвели к заниженню задекларованої суми ПДВ;

- інформування платника про можливість подати заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до Кодексу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки).

Додатково:

- посилання на попередній акт камеральної перевірки в якому описані порушення діючого законодавства, в тому числі в частині відповідальності (за діяння вчинені умисно);

- інформування платника про обізнаність вимогам Кодексу в частині повноти, правильності та своєчасності декларування і сплати податку, та щодо обставин, які звільняють від відповідальності або пом’якшують відповідальність за вчинення податкових правопорушень.

Порушення податкового законодавства та вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Кодексом та іншими законами України (п. 109.2 ст. 109 Кодексу).

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 (абз. 2 п. 109.1 ст. 109 Кодексу).

Наявність вини може бути підтверджена тим, що платник податків мав можливість дотриматися норм чинного законодавства, зокрема мав можливість та повинен був відобразити у декларації з ПДВ в р. 16.3 результати документальної/камеральної перевірки (податкове повідомлення-рішення В4) та в подальшому мав можливість виправити помилку і відобразити результати камеральної перевірки, в якій було вперше встановлено порушення, однак не вжив достатніх заходів для цього через те, що він діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Дані дії платника податків, вважаються винними, зважаючи що особа мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання.

***Приклад 2:***

Під час проведення камеральної перевірки встановлено факт несвоєчасної сплати узгодженої суми грошового зобов'язання з податку на додану вартість. Затримка сплати – до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання.

В акті камеральної перевірки наводиться:

- детальний опис порушення із посиланням на статті Кодексу та інші нормативні документи в частині декларування і сплати ПДВ. Кодексом встановлені строки сплати податку, тобто платник податків має визначений законом обов’язок;

- платник обізнаний із граничними строками сплати податку, адже вони закріплені в Кодексі та інших нормативних документах та знаходяться у вільному доступі;

- відповідальність платника за порушення вимог Кодексу в частині своєчасності сплати узгодженої суми грошового зобов’язання до бюджету (в т.ч. за діяння вчинені умисно).

- обізнаність платника вимогам Кодексу в частині повноти, правильності та своєчасності сплати узгодженої суми грошового зобов’язання, про обставини, які звільняють від відповідальності або пом’якшують відповідальність за вчинення податкових правопорушень;

- інформування платника про можливість подати заперечення та додаткові документи і пояснення, у порядку визначеному пунктом 86.7 статті 86 Кодексу.

Відповідно до п.п.14.1.39 п. 14.1 ст. 14 Кодексу грошове зобов'язання платника податків - сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня.

Податкова декларація - документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Кодексом) контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору (п. 46.1 ст. 46 Кодексу).

Платник задекларував податкове зобов’язання у декларації з ПДВ, яка подана платником до 20 числа звітного місяця.

Виконанням податкового обов'язку є сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (пункт 38.1 статті 38 Кодексу). Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо.

Згідно п. 57.1 статті 57 Кодексу платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених Кодексом.

*Суб’єкт податкового правопорушення є платником податку на додану вартість відповідно пункту 180.1 статті 180 Кодексу.*

*Платником податків визнається зокрема юридична особа (резиденти і нерезиденти України) та її відокремлені підрозділи, яка має, одержує (передають) об'єкти оподаткування або провадить діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами, і на яку покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Кодексом (стаття 15 Кодексу).*

*Відповідно до п. 16.1 ст. 16 Кодексу платник податків зобов'язаний, зокрема: подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Кодексом та законами з питань митної справи; подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку).*

*Статтею 36 Кодексу податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Кодексом, законами з питань митної справи.*

*Статтею 200 Кодексу визначено, що сума податку, яка підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. При позитивному значенні цієї суми, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені цим розділом.*

*Згідно пункту 202.1 статті 202 Кодексу звітним (податковим) періодом є календарний місяць з урахуванням особливостей визначених цим пунктом.*

*Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (пункт 203.1 статті 203 Кодексу).*

*Зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації сума податкового зобов'язання підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого пунктом 203.1 цієї статті для подання податкової декларації (пункт 203.2 статті 203 Кодексу).*

У разі несплати узгодженої суми грошового зобов'язання, що визначені: п. 124.1 ст. 124 Кодексу -

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, розмір штрафу встановлено у розмірі – 5 відсотків погашеної суми податкового боргу (раніше – 10 відсотків);

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, розмір штрафу встановлено у розмірі – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу (раніше – 20 відсотків);

п.124.2 Кодексу –

в розмірі 25 відсотків від суми несплаченого (несвоєчасно сплаченого) грошового зобов'язання.

У разі виявлення під час проведення камеральної перевірки порушення у наступних звітних періодах (протягом 1095 днів) складається акт камеральної перевірки в якому наводиться:

- детальний опис порушення із посиланням на статті Кодексу та інші нормативні документи, що призвели к несвоєчасній сплаті узгодженої суми грошового зобов’язання з ПДВ. Кодексом встановлені строки сплати податку, тобто платник податків має визначений законом обов’язок;

- інформація, що платник обізнаний із граничними строками сплати податку, адже вони закріплені в Кодексі та знаходяться у вільному доступі. Про терміни сплати міститься інформація в інтерактивному календарі на сайті ДПС та у відкритій частині електронного кабінету платника податку. Відповідальність платника за порушення вимог Кодексу та інших нормативних документів в частині своєчасності сплати узгодженої суми грошового зобов’язання до бюджету (в т.ч. за діяння вчинені умисно);

- інформація, що для забезпечення виконання обов’язку зі сплати податкового зобов’язання платник податків був обізнаний з інформацією щодо бюджетного рахунку, який розміщено на сайті ДПС та в електронному кабінеті платника податку;

- інформація, що контролюючий орган не отримував від платника податку будь-яких пояснень, листів з інформацією щодо неможливості виконання ним обов’язку зі своєчасної сплати податку;

- інформація про можливість подати платником заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до Кодексу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки).

Додатково зазначається інформація:

- посилання на попередній акт камеральної перевірки в якому описані порушення діючого законодавства, в т.ч. в частині відповідальності за діяння вчинені умисно;

- про обізнаність платника щодо обставин, які звільняють від відповідальності або пом’якшують відповідальність за вчинення податкових правопорушень.

При цьому, вина буде підтверджуватися тим, що платник податків мав можливість дотриматися норм чинного законодавства, зокрема:

- самостійно визначив та подав декларацію з ПДВ, в якій задекларував суму податкового зобов’язання з ПДВ. Вказана декларація складена і підписана відповідно до статті 48 Кодексу, та подана у спосіб визначений діючим законодавством;

- у попередній звітних періодах своєчасно та в повному обсязі сплачував задекларовані суми ПДВ;

- в електронному кабінеті платника засобами податкового календаря контролюючий орган нагадує терміни декларування та сплати податків;

- в попередньому акті камеральної перевірки роз’яснено терміни сплати з цього податку/збору, який вручено (отримано) платником належним чином;

- платника було обізнано з вимогами Кодексу в частині своєчасності та повноти сплати ПДВ у визначені законодавством терміни та інші обставини (у разі їх наявності);

однак платник не вжив достатніх заходів для цього через те, що він діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Дані дії платника податків, вважаються винними, зважаючи що особа мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання.

***ДОДАТКОВО***

Одночасно слід зазначити камеральною перевіркою з урахуванням вимог статті 76 Кодексу може бути охоплено період в 1095 днів, що настали за останнім днем граничного строку сплати узгодженого податкового зобов`язання.

Крім того, відповідно до пункту 73.3 статті 73 Кодексу контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження.

Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав, зокрема:

1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

2) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків.

З урахуванням викладеного, у разі виявлення фактів несвоєчасної сплати узгодженої суми грошового зобов’язання контролюючий орган має право звернутися із запитом до платника податку.

У разі отримання пояснень та документів, матеріали передаються до підрозділів податкового аудиту для прийняття рішення щодо проведення документальної перевірки.

**2.3. Особливості процедури оскарження результатів перевірки (подання заперечень).**

У разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення та/або додаткові документи в порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 Кодексу, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акту (довідки).

Розгляд матеріалів перевірки здійснюється комісією з питань розгляду заперечень контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання заперечень до акту перевірки та/або додаткових документів і пояснень відповідно до цього пункту (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у запереченнях, додаткових документах та поясненнях).

Під час розгляду матеріалів перевірки комісія з питань розгляду заперечень встановлює, чи вчинив платник податку, щодо якого було складено акт перевірки, порушення податкового, валютного та/або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; розглядає обставини вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, досліджує питання наявності або відсутності обставин, що виключають вину у вчиненні правопорушення (крім правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини), пом’якшують або звільняють від відповідальності; досліджує питання щодо необхідності проведення перевірки у порядку, встановленому [підпунктом 78.1.5](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1795) пункту 78.1 статті 78 Кодексу;

визначає розмір грошових зобов’язань та/або суму зменшення бюджетного відшкодування та/або зменшення від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток або від’ємного значення суми ПДВ, та/або заниження чи завищення суми податкових зобов’язань, заявленої у [податковій декларації](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#n21), або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з ПДВ, а також необхідність надсилання (вручення) платнику податків відповідного податкового повідомлення-рішення у випадках, передбачених Кодексом.

За результатами розгляду складається висновок та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 42 Кодексу (пункт 86.7 статті 86 Кодексу).

Податкове повідомлення-рішення приймається в порядку, передбаченому [статтею 58](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1398) Кодексу, протягом п’ятнадцяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акту перевірки, та надсилається (вручається) платнику податків у порядку, визначеному [статтею 42](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1091) Кодексу.

За наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки та додаткових документів і пояснень, зокрема документів, що підтверджують відсутність вини, наявність пом’якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до Кодексу, поданих у порядку, встановленому цією статтею, податкове повідомлення-рішення приймається в порядку та строки, визначені [пунктом 86.7](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1953) цієї статті.

Отже, у разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки (крім документальної позапланової перевірки, проведеної у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Кодексу), вони мають право подати свої заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до Кодексу, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки) (п. 86.7 статті 86 Кодексу).

Розгляд матеріалів перевірки здійснюється комісією з питань розгляду заперечень контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень відповідно до цього пункту (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у запереченнях, додаткових документах та поясненнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 42 Кодексу (п.п. 86.7.1 п. 86.7 ст. 86 Кодексу).

Відповідно до п.п. 86.7.3 п. 86.7 ст. 86 Кодексу платник податків має право брати участь у процесі розгляду матеріалів перевірки особисто або через свого представника. Безпосередньо під час розгляду матеріалів перевірки платник податку має право надавати письмові та/або усні пояснення з приводу предмета розгляду.

Відсутність платника податку або його представника, повідомленого в передбаченому цією статтею порядку про час і місце розгляду матеріалів перевірки, не є перешкодою для розгляду матеріалів перевірки.

Підпунктом 86.7.4 пункту 86.7 статті 86 Кодексу визначено, що під час розгляду матеріалів перевірки комісія з питань розгляду заперечень:

встановлює, чи вчинив платник податку, щодо якого було складено акт перевірки, порушення податкового, валютного та/або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

розглядає обставини вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, а також встановлені при розгляді наданих платником податків відповідно до цього пункту 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);

досліджує питання наявності або відсутності обставин, що виключають вину у вчиненні правопорушення (крім правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини), пом'якшують або звільняють від відповідальності;

досліджує питання щодо необхідності проведення перевірки у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Кодексу;

визначає розмір грошових зобов'язань та/або суму зменшення бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, та/або суму зменшення податку на доходи фізичних осіб, задекларованого до повернення з бюджету, зокрема при використанні права на податкову знижку, та/або заниження чи завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, а також необхідність надсилання (вручення) платнику податків відповідного податкового повідомлення-рішення у випадках, передбачених Кодексом.

При розгляді матеріалів перевірки контролюючим органом досліджуються всі наявні фактичні дані, що стосуються предмета розгляду, у тому числі документи, надані платником податків або витребувані у нього, письмові та усні пояснення платника податку, інші фактичні дані, що наявні або доступні контролюючому органу.

За результатами розгляду матеріалів перевірки комісія з розгляду заперечень приймає висновок, що є невід'ємною частиною матеріалів перевірки.

У разі встановлення необхідності проведення позапланової документальної перевірки у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, висновок за результатами розгляду матеріалів перевірки приймається комісією з питань розгляду заперечень після проведення такої перевірки з урахуванням її результатів.

Згідно п.п. 86.7.5 пункту 86.7 статті 86 Кодексу податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу на підставі висновку комісії контролюючого органу з питань розгляду заперечень протягом п'яти робочих днів, наступних за днем прийняття такого висновку комісією і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків, у порядку, визначеному підпунктом 86.7.1 пункту 86.7 статті 86 Кодексу.

Разом з цим, як зазначалось вище обов’язком контролюючого органу є доведення вини платника податків, у випадках передбачених Кодексом. Надання заперечень на акт перевірки, підтверджуючих документів, що звільняють від фінансової відповідальності згідно з Кодексом, є правом платника податків.

Відповідно до п. 112.7 ст. 112 у разі якщо контролюючий орган не доведе, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких 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.

Згідно приписів зазначеного пункту Кодексу, 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.

**2.4. Застосування фінансової відповідальності протягом дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19)**

Пунктом 52 прим. 1 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу визначено, що за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 01 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.

*Отже, якщо за результатами камеральної перевірки за звітні (податкові) періоди, протягом яких здійснюються заходи спрямовані на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), контролюючим органом встановлено факти правопорушень, за які передбачені штрафні санкції статтями 123, 124 Кодексу, то такі штрафи не застосовуються (крім порушень за нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати).*

*При цьому згідно вимог п. 54.3 ст. 54 Кодексу контролюючий орган зобов’язаний визначити суму грошового зобов’язання (основний платіж).*

**2.5. Особливості порядку застосування штрафних (фінансових) санкцій, відповідно до статей 123 - 124 Податкового кодексу України, при проведенні камеральних перевірок платників податків - фізичних осіб, які не є самозайнятими особами**

Податковим кодексом України визначені випадки за якими у фізичних осіб, які не є самозайнятами особами, виникає обов’язок щодо сплати податкових зобов’язань, зокрема:

при визначені податкових зобов’язань з суми загального річного оподатковуваного доходу, у разі якщо такий платник податку зобов'язаний відповідно до розділу IV Кодексу подавати декларацію про майновий стан і доходи;

з окремого податку або збору, у разі коли обов’язок щодо обчислення/нарахування суми податку покладено на контролюючі органи (майнові податки).

Відповідно до п.п. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Кодексу предметом камеральної перевірки, зокрема, може бути своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Отже камеральна перевірка платників податків проводиться виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях та даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Згідно з приписами п.109.1 ст. 109 Кодексу 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 Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Таким чином, створення платником податків удавано, цілеспрямовано умов які направлені на невиконання або неналежне виконання установлених законодавчих вимог, є свідченням того, що дані дії (бездіяльність) ним вчинені умисно.

Обов’язок доведення того, що дії платником податків вчинені умисно, згідно п. 109.1 ст. 109 Кодексу, покладено на контролюючий орган.

Враховуючи зазначене, саме умисні дії особи (створення удавано, цілеспрямовано умов які направлені на невиконання або неналежне виконання установлених законодавчих вимог), визначають її вину (можливість дотримуватися встановлених Кодексом правил, через вчинення дій (бездіяльності), які можуть характеризуватися як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності) у вчиненні податкового правопорушення, за умови доведення вказаного контролюючим органом.

Встановлення умисності діяння потребує збору належної та допустимої доказової бази.

Відповідно до п. 110.2 ст. 110 Кодексу фізична особа - платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності.

Статтею 112 1 Кодексу встановлені обставини, що пом'якшують фінансову відповідальність особи, зокрема: вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність; вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин.

Відповідно до ст. 30 Цивільного кодексу України цивільну дієздатність має фізична особа, яка усвідомлює значення своїх дій та може керувати ними. Цивільною дієздатністю фізичної особи є її здатність своїми діями набувати для себе цивільних прав і самостійно їх здійснювати, а також здатність своїми діями створювати для себе цивільні обов'язки, самостійно їх виконувати та нести відповідальність у разі їх невиконання. Обсяг цивільної дієздатності фізичної особи встановлюється Цивільним кодексом України і може бути обмежений виключно у випадках і в порядку, встановлених законом.

Відповідно до ст. 3 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва - підприємцями. При цьому під господарською діяльністю у цьому Кодексі розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність (п. 1 ст. 3 ГКУ).

Відповідно до ГКУ загальними принципами господарювання в Україні є свобода підприємницької діяльності у межах, визначених законом; вільний рух капіталів, товарів та послуг на території України. Статтею 55 1 ГКУ також визначається ознаки фіктивної діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, нормами законодавства розмежовуються принципи діяльності та відповідальності фізичних осіб як громадян та суб’єків господарювання.

Враховуючи вищезазначене, встановлення контролюючим органом в ході камеральних перевірок вчинення умисного діяння фізичною особою, яка не є самозайнятою особою, не вбачається можливим, оскільки висновки ґрунтуються виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах ДПС, крім випадків за якими контролюючих орган має підстави вважати розглянуті в ході камеральної перевірки обставини свідчать про умисне, цілеспрямоване порушення податкового законодавства.

**2.6. Форми податкових повідомлень-рішень (зміни до наказу МФУ).**

Податкове повідомлення-рішення приймається за результатами перевірки згідно форм, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 22.01.2016 за № 124/28254, зі змінами, внесеними наказом № 846 (зареєстрований в Мін'юсті від 22.02.2021 за № 222/35844). Цей наказ набирав чинності через 15 днів з дня його офіційного опублікування тобто з 20.03.2021 року.

Порядок приведено у відповідність до норм Податкового кодексу, зокрема в частині:

граничного строку сплати грошового зобов’язання, протягом якого платник податків зобов’язаний сплатити нараховані суми грошових зобов’язань;

прийняття за результатами перевірок, що були розпочаті до 1 січня 2021 року, податкових повідомлень-рішень, а також їх оскарження за правилами ПКУ, що діяли до 1 січня 2021 року. За перевірками, які розпочаті після 1 січня 2021 року, документом передбачено прийняття податкових повідомлень-рішень та їх оскарження за правилами, що діють після 1 січня 2021 року;

відображення у формах податкових повідомлень-рішень інформації щодо права платника податків подати скаргу разом з клопотанням про

поновлення пропущеного строку на подання скарги в адміністративному порядку та копіями підтвердних документів поважності причин його пропуску;

використання єдиного рахунку з 1 січня 2021 року. Включено до відповідних форм податкових повідомлень-рішень посилання на єдиний рахунок одержувача та умови сплати коштів на ці рахунки.

1. платники, визначені підпунктом 212.1.15 пункту 212.1 статті 212 Податкового кодексу України, а також платники, які мають діючі (у тому числі призупинені) ліцензії на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством, зобов’язані за кожний встановлений цим Кодексом звітний період подавати податкові декларації незалежно від того, чи провадили такі платники господарську діяльність у звітному періоді (п.49.2 1 ст. 49 Кодексу) [↑](#footnote-ref-1)