



ВСЕУКРАЇНСЬКА ГРОМАДСЬКА ОРГАНІЗАЦІЯ «АСОЦІАЦІЯ ПРАВНИКІВ УКРАЇНИ»

вул. Хрещатик, 6, 2 пов., м. Київ, 01001, Україна • +380 (44) 492-88-48 • info@uba.ua • www.uba.ua

Вих. №2085 від 17 вересня 2019 року

Голові Комітету Верховної Ради України з
питань фінансів, податкової та митної
політики

Гетманцеву Д.О.

Відкрите звернення Комітету АПУ з податкового та митного права щодо законопроекту №1210

Комітет Асоціація правників України з податкового та митного права (надалі - Комітет АПУ) висловлює стурбованість змінами в адмініструванні податків, які пропонується внести до Податкового кодексу України проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (реєстр. №1210):

Наразі Комітет звертає увагу на чотири речі, які, на його думку, значно та необгрунтовано посилюють тиск на платників податків, а також тягнуть за собою корупційні ризики, а саме:

Надання контролюючому органу широкої дискреції щодо призначення податкових документальних перевірок та збільшення строків проведення податкових перевірок.

Платники ПДВ в Україні під час реєстрації податкових накладних фактично знаходяться в стані постійних податкових перевірок, оскільки процедура реєстрації податкових накладних передбачає проходження системи фільтрів на предмет ризикованості як самого платника, так і операцій, за якими здійснюються реєстрації. В процесі реєстрації платники змушені подавати пояснення та документи, та у випадках відмови в реєстрації - оскаржувати її. Сама процедура реєстрації податкових накладних була запроваджена з метою виявлення сумнівних операцій і недопущення за їх рахунок зменшення податкового навантаження.

В силу цього, збільшення адміністративного тиску на платника податків є безпідставним та непропорційним. Разом з тим, законопроект пропонує посилення адміністративного тиску шляхом збільшення кількості перевірок, зокрема:

ГЕНЕРАЛЬНІ ПАРТНЕРИ АСОЦІАЦІЇ ПРАВНИКІВ УКРАЇНИ В 2019 РОЦІ

AVERLEX

ARIO LAW FIRM

ASTERS

ВАСИЛЬ КІСІЛЬ

VB' PARTNERS
law firm

ЮРИДИЧНЕ
БЮРО
ЄГОРОВ
ПУГІНСЬКИЙ
АФАНАСЬЄВ
І ПАРТНЕРИ

LCF

АЛЕКСЕЄВ
БОЯРЧУКОВ
ТА ПАРТНЕРИ

ДУБІНСЬКИЙ & ОШАРОВА
Патентно-юридична Агенція

Kachura
Lawyers

MORIS

БАВЕНКО
КРАВЧЕНКО
LAW FIRM

Sokolovskyi
and Partners

SLS GROUP

КУШНІР, ЯКИМ'ЯК ТА ПАРТНЕРИ
ЮРИДИЧНА ФІРМА

Нині діюча ст. 77 Податкового кодексу України передбачає, що план - графік планових податкових перевірок затверджується один раз на рік і не передбачає його коригування шляхом потрапляння в нього нових платників податків протягом року.

Проектом закону пропонується надати контролюючому органу право раз в квартал коригувати план - графік планових документальних перевірок, з можливістю внесення в нього протягом року нових платників податків.

Крім того, законопроектом пропонується змінити пп. 78.1.1. ст. 78 ПК, а саме:

- нині діюча редакція як одну з підстав для документальної позапланової перевірки зазначає неподання платником податків відповіді на запит від контролюючого органу, якщо останнім отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків податкового, валютного та ін. законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган. Тобто, ця норма конкретизує, що контролюючий орган має отримати інформацію, що свідчить про порушення.

Законопроектом пропонується надати фіскальному органу право проводити документальну позапланову перевірку, якщо платником податків не надано відповіді на запит від контролюючого органу, яким отримано податкову інформацію та/або виявлено факти, що надають контролюючому органу обґрунтовану підозру вважати про порушення платником податків податкового, валютного та ін. законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган.

Таким чином, це норма допускає проводити позапланову перевірку за наявності абстрактного припущення.

В умовах, коли, як це вказано вище, платник податків і так знаходиться в умовах тотального контролю, його посилення буде розцінено бізнесом однозначно як додатковий фіскальний тиск і не сприятиме росту довіри до держави.

Не секрет, що зараз багато рішень, винесених за результатами податкових перевірок, скасовуються, що свідчить про низьку якість проведення перевірок. Однак, збільшення строку проведення перевірок, як це пропонується законопроектом, навряд чи переросте в якість, а саме:

Звичайно, оскільки посадові особи контролюючого органу здійснюють одночасно велику кількість перевірок, і їх кількість хочуть ще збільшити, їм не вистачатиме часу, встановленого нині діючими нормами для проведення перевірок. Але якщо не «бігти» за кількістю перевірок, то нинішніх часових рамок для проведення перевірки цілком вистачить. Тоді кількість перевірок переросте в якість.

У зв'язку з викладеним, Комітет пропонує:

- не надавати в ст. 77 Податкового кодексу контролюючому органу право вносити зміни до плану - графіку документальних планових перевірок за виключенням змін, що стосуються зміни найменування платника податків та/або виправлення технічних помилок;

- положення пп. 78.1.1. п. 78.1. ст.78 Податкового кодексу України залишити в нині діючій редакції;

- статтю 82 Податкового кодексу України в частині збільшення строків проведення перевірок залишити в нині діючій редакції.

Внесення змін до глави 11 ПК (Відповідальність).

Законопроектом пропонується ввести поняття вини у главу «Відповідальність», шляхом внесення відповідних змін до пункту 109.1 статті 109 та пункту 112.1. статті 112 Податкового кодексу.

АПУ позитивно ставиться до запровадженню принципу «вини» як обов'язкового елементу складу податкового правопорушення, однак, Законопроектом цей принцип повністю нівелюється пропозицією застосовувати штрафні санкції (за відсутності вини у особи) практично щодо всіх податкових правопорушень, передбачених Податковим кодексом.

Так, пропонується доповнити статтю 109 Податкового кодексу України новим пунктом 109.3., яким встановлено, що особа несе фінансову відповідальність за вчинення податкового правопорушення незалежно від наявності вини за порушення, визначені пунктом 117.1 статті 117, пунктами 118.1, 118.2, 116.43 статті 118, пунктами 119.1,-119.2 статті 119, статтею 119-1, статтею 120, статтею 120-1, статтею 120-2, статтею 121, статтею 122, пунктом 123.1 статті 123, пунктом 124.1 статті 124, пунктом 125.1 статті 125, статтею 126, пунктом 127.1 статті 127 цього Кодексу.

Такий підхід, значно підриває такі основоположні принципи відповідальності як «верховенство права», елементом якого є «правова визначеність» та «принцип невинуватості», закріплені в ст. 8, 62 Конституції України.

Адже, Європейський суд з прав людини у рішенні від 23 липня 2002 року «Справа «Компанія «Вестберґатаксі Актіеболаг» та Вуліч проти Швеції» зазначив, що загальний характер правових норм, які регулюють питання податкових штрафів, та мета стягнення, яке має водночас і запобіжний, і каральний характер, з достатньою очевидністю вказують на те, що - для цілей статті 6 Конвенції - заявники обвинувачувалися в кримінальному правопорушенні.

Європейський суд у даній справі застосував третій критерій тесту Енгеля для визначення випадків, коли йдеться про кримінальне обвинувачення, у розумінні Конвенції, а саме - критерій правових наслідків для адресата.

Таким чином Європейський суд з прав людини розцінює податкові правопорушення, як різновид кримінального обвинувачення для цілей застосування Конвенції.

Тобто, запропоновані Законопроект зміни до статті 109 Податкового кодексу не лише суперечать статтям 8 та 62 Конституції України, а й значно звужують права та свободи осіб (зокрема щодо права на непритягнення до відповідальності за відсутності вини), в порівнянні з тими, які існують наразі, що є, також, прямим порушенням статті 22 Конституції України, згідно якої при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод.

А тому, прийняття статті 109 в запропонованій редакції може матиме наслідком визнання її (чи окремих її положень) неконституційним в майбутньому.

Слід зазначити, що у проекті пропонується закріпити (у пункті 112.8 статті 112 Податкового кодексу) виключний перелік підстав звільнення від відповідальності. При цьому, це перелік

містить не юридичні обставини звільнення від відповідальності, а наводить конкретний перелік винних дій третіх осіб, наприклад, вчинення діяння з вини оператора поштового зв'язку.

На наше переконання запропонований перелік обставин, які звільняють від фінансової відповідальності не передбачає всіх можливих випадків дії третіх осіб, які можуть об'єктивно перешкоджати платнику податків виконувати свої податкові зобов'язання, що може мати наслідком несправедливе покарання особи (за відсутності вини), та неможливості бути звільненим від фінансової відповідальності - щодо унеможливить або значно ускладнить можливість відновлення (в подальшому) порушених прав.

І навіть реалізація звільнення від відповідальності згідно запропонованої в законопроекті редакції породжує ряд проблем, зокрема.

Звільнення від відповідальності можливе лише в рамках розгляду заперечень на акт перевірки та (згідно з запропонованими змінами до статті 86 Податкового кодексу) і відноситься до компетенції комісії з питань розгляду заперечень. Це значно ускладнює можливість особи бути звільненою від відповідальності з підстав, передбачених в підпункті 112.8.4 пункту 112.8. статті 112 Податкового кодексу, а саме: у випадку вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, визнаних такими у встановленому законом порядку.

Тобто, платник податків для звільнення від відповідальності з такої підстави, має спершу в судовому порядку (оскільки іншого порядку визнання протиправними дій чи бездіяльності контролюючих органів Податковим кодексом не визначено) встановити законність дій контролюючого органу, і лише потім може бути (гіпотетично) звільнений комісією відповідальності. Однак, Законопроект не містить порядок звільнення особи від відповідальності у випадку встановлення протиправності дій чи бездіяльності контролюючого органу. Тобто, в даному випадку право на звільнення від відповідальності не може бути реалізоване.

Викликає занепокоєння також, і зміст підпунктів 112.8.4 та 112.8.3 пункту 112.8. статті 112 Податкового кодексу, якими встановлено, наступні обставини за яких особу може бути звільненою від відповідальності: у разі вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, що діяла у відповідності до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду щодо застосування норми права або у відповідності до правових висновків Верховного Суду, викладених у рішенні за результатами розгляду зразкової справи.

Тобто, виходячи зі змісту запропонованих норм вбачається, що вчинення дій особи у відповідності до висновків про застосування норм права Верховного суду може вважатися порушенням податкового законодавства (попри те, що згідно з положення статті 14 Закону України "Про судоустрій і статус суддів" висновки Верховного суду є джерелом права та є обов'язковими до виконання), за яке особа може бути звільнена від відповідальності, однак лише за умови, що такий висновок містився або в рішенні об'єднаної/великої палати або в рішенні за результатами розгляду зразкової справи.

Відповідно, в разі якщо на думку контролюючого органу особа діючи згідно з висновку Верховного суду, викладеного у відповідному рішенні Касаційного адміністративного суду, порушила податкове законодавства, то така особа не лише вважатиметься правопорушником, а й не буде звільнена від відповідальності.

Фактично, передбачені формулювання дозволять контролюючим органам невраховувати висновки Верховного суду, що несе за собою низку корупційних ризиків. Внаслідок чого,

рішення (висновок) контролюючого органу матиме більшу юридичну силу ніж правовий висновок Верховного суду, а це крок до неправової держави.

Крім того, законопроектом пропонується ввести поняття "умислу" для визначення відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Так, Проектом абзацу 2 пункту 109.1 статті 109 Податкового кодексу передбачено, що діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків штучно, 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.

При цьому, надавати правову оцінку діянню та встановлювати наявність/відсутність умислу будуть контролюючі органи (комісія з розгляду скарг) попри те, що по своїй правовій природі встановлення умислу є парадигмою правоохоронних органів. Відповідно, висновки контролюючих органів, викладені в актах перевірки, в подальшому можуть бути використані органами слідства для кваліфікації умисних злочинів (скажімо за ст. 190, 191, 209, 212 Кримінального кодексу України). Тобто, органам досудового розслідування вже не потрібно буде доводити наявність умислу, оскільки ця обставина буде встановлюватись контролюючим органом.

Таким чином, надання можливості контролюючому органу надавати оцінку діям платників податків і встановлення умислу (не в рамках кримінального процесу), а рамках здійснення заходів контролю - несе ряд корупційних ризиків (зловживання владою, отримання неправомірної вигоди, перешкоди у здійсненні господарської діяльності, тощо).

При цьому, вірогідність настання корупційних ризиків вбачається саме під час вирішення питання наявності/відсутності умислу при накладенні штрафів за податкові правопорушення, передбачені статтями 123, 124 та 125 (з огляду на те, що розмір штрафів за наявності умислу збільшується в кілька разів, в порівнянні з правопорушеннями, вчиненими без умислу).

Розширення переліку обставин для продовження строків давності без "запобіжника" для контролюючих органів унеможливує ефективний захист платника податків від незаконних перевірок.

Кількість документальних перевірок платників податків з року в рік лише зростає, і значна кількість перевірок проводяться з порушенням вимог чинного законодавства, зокрема, при відсутності правових підстав для її проведення або в разі ненадання контролюючим органом (його посадовими особами) документів, які надають право згідно положень ст. 81 Податкового кодексу України проводити відповідну перевірку. При цьому, єдиним дозволеним способом захисту від такі неправомірних дій контролюючого органу, наразі, є відмова у допуску до проведення перевірки (з обов'язковим подальшим оскарженням відповідних дій чи рішень) та ризиком - отримати адміністративний арешт майна та навіть коштів (на підставі пп. 94.2.6. п.94.2 ст. 94 Податкового кодексу України).

Відповідно, наразі Податковим кодексом України передбачені доволі дієві механізми для боротьби з недобросовісними платниками податків, які ухиляються від проведення перевірки чи перешкоджають її проведенню.

Водночас, законопроектом пропонується зокрема, розширити перелік обставин, за яких зупиняються строки давності, зокрема:

- в разі відсутності платника податків за місцезнаходженням чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка;
- в разі не допуску платником податків посадових осіб контролюючого органу до перевірки;
- в разі оскарження платником податків у судовому порядку рішення контролюючого органу про проведення перевірки.

На наше переконання, за такого формулювання положень закону, контролюючі органи знову будуть встановлювати місцезнаходження платників податків, вносити відповідну інформацію до податкових баз даних, та в подальшому використовувати відповідну інформацію.

Внаслідок чого, кількість судових спорів за участю платників податків та контролюючих органів значно збільшиться, зокрема, доповнюється новими предметами - оскарження дій щодо внесення інформації до акту/податкової бази даних (АІС «Податковий блок») про відсутність платника податків за місцезнаходженням.

При цьому, Законопроект не містить жодних запобіжників від недобросовісних дій контролюючого органу та механізмів захисту прав добросовісних платників податків з огляду на те, що визнання рішенням суду, яке набрало законної сили, протиправних дій чи рішень контролюючого органу дій не є обставиною, яка виключає можливість продовження строків давності.

Так, контролюючі органи можуть бути зацікавлені у продовженні строків давності (з огляду на значну кількість перевірок, яку необхідно здійснити) та «штучно» створювати умови для їх недопуску до проведення перевірки (зокрема, не надавши платнику податків, копію наказу про проведення перевірки або не ознайомивши з направленням на проведення перевірки) або скласти акт відсутності платника податків за місцезнаходженням (без виходу на подакту адресу), що значним чином збільшує корупційні ризики. Натомість, Проект не допускає такі випадки та не передбачає обставини, за яких строк давності не може бути зупинений чи продовжений, що, на нашу думку, непропорційно позбавляє платника податків права на захист від незаконних перевірок.

Так, прийняття законопроекту за відсутності норми яка, б розумно збалансовувала права платників податків та контролюючих органів і унеможливила б штучне зупинення (переривання) строків давності у випадках наявності недобросовісної поведінки (протиправності рішень чи дій) контролюючого органу, призведе до порушення принципів податкового законодавства, таких як, рівність усіх платників та презумпція правомірності рішень платника податку.

Більше того, для зупинення строку давності без противаги у вигляді поновлення строку унеможливує ефективний захист платника податків від незаконних перевірок.

У зв'язку з викладеним, задля збалансованого впровадження запропонованих змін Комітет пропонує:

- доповнити пункт 102.3 ст. 102 Податкового кодексу України підпунктом 102.3.5. в якому передбачити, що строк давності, визначений ст. 102 не зупиняється, не переривається (згідно підпунктів 102.3.3., 102.3.4., пункту 102.3. статті 102 Податкового кодексу України), зокрема у разі визнання протиправними рішення про проведення перевірки чи дій контролюючого органу по складанню акта про відсутність за місцезнаходженням.

Розширення дискреційних повноважень контролюючого органу щодо встановлення відповідності господарських операцій поведінці платника податків

Законопроектом передбачається доповнення статті 44 ПКУ пунктом 4.9 такого змісту: «Для цілей оподаткування операції повинні обліковуватись виходячи з реальних (фактичних) умов та обставин та/або поведінки платника податків.

Первинні документи, що складені платником податків для підтвердження відомостей, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, враховуються в податковому обліку за умови, якщо вони не протирічать реальним (фактичним) умовами та обставинам здійснення операції та/або поведінці платника податків.

У випадку відсутності первинних документів, що відповідають реальним (фактичним) обставинам операції та поведінки платника податків, операції платника податків обліковуються відповідно до фактичних умов та обставин здійсненої операції та/або фактичної поведінки платника податків.

Обов'язок доведення невідповідності первинних документів реальним (фактичним) умовам та обставинам здійснення операції та/або поведінці платника податків, передбачених цим пунктом, покладається на контролюючий орган».

Буквальне розуміння і трактування другого абзацу п.4.9 дає підстави для висновку, що первинні документи не враховуються у податковому обліку, якщо вони «протирічать» реальним (фактичним) умовам та обставинам, та/або поведінці платника податків.

Очевидно, що висновок про наявність чи відсутність протиріч між первинними документами і реальним умовам та обставинам здійснення операції, а також відповідності чи протиріччю операції поведінці платника податків, буде формуватися податковим інспектором.

Наприклад, первинні документи підтверджують здійснення платником постачання певного товару (наприклад, солі). Податковий інспектор може навіть погодитися з тим, що у постачальника був склад для її зберігання і навантаження, він міг найняти транспорт для виконання умов договору поставки щодо доставки товару покупцю, але, на думку інспектора, така операція не відповідає «звичайній поведінці» постачальника, оскільки останній раніше не здійснював операції з постачання солі.

Наслідком такого застосування положення пп.44.4.9 п.4.9 ст.44 ПКУ (у разі прийняття цього проекту) буде складання акту перевірки із висновком про неврахування первинних документів платника податків (хоча і вірно складених) на підставі їх невідповідності поведінці платника.

Таким чином, запропонована норма дає можливість для різного трактування її положень і застосування.

Ані діючий ПКУ, ані положення проекту №1012 не дають визначення поняттю «звичайна поведінка платника податків», не регламентують порядок дій контролюючих органів для моніторингу та аналізу поведінки платників податків, не передбачають маркерів, показників, індикаторів, що свідчать про «незвичайність» поведінки платника податків.

Голова Комітету

з податкового та митного права

Тетяна Лисовець