

Маргарита МАЙОРЕНКО, юрист



ШТРАФЫ НАЛОГОВОЙ: ИЗУЧАЕМ НОВЫЙ ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ

Суть вопроса: с 01.01.21 г. в Налоговый кодекс (далее – НК) было внесено множество поправок. В частности, были изменены размеры штрафных санкций за некоторые налоговые правонарушения, введена новая концепция ответственности налогоплательщика, определены конкретные основания для освобождения от ответственности. Также в НК появилось понятие «умышленное деяние». Если орган ГНС установит, что было совершено умышленное деяние, штраф за такое нарушение будет значительно выше. В консультации рассмотрим, когда и за что налогоплательщиков могут привлекать к финансовой ответственности и в каких случаях они освобождаются от ответственности.

Что такое налоговое правонарушение?

Согласно п. 109.1 НК **налоговым правонарушением** является противоправное, **виновное** (в случаях, прямо установленных НК) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика (в т. ч. лиц, приравненных к ним), контролирурующих органов и/или их должностных (служебных) лиц, других субъектов в случаях, прямо предусмотренных НК.

Также с 01.01.21 г. в НК введено такое понятие, как **умышленное деяние**. Деяния считаются совершенными умышленно, если существуют доказанные контролирующим органом обстоятельства, свидетельствующие, что налогоплательщик искусственно, целенаправленно создал условия, которые не могут иметь другой цели, кроме как невыполнение или ненадлежащее выполнение требований, установленных НК и иным законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы.

По каким критериям налоговики определяют, что налогоплательщик является виновным в налоговом правонарушении?

К сожалению, понятие вины в НК **не раскрывается**. Однако в ст. 112 НК приведены условия, при которых лицо считается виновным в налоговом правонарушении.

Лицо считается **виновным** в совершении правонарушения, если будет установлено, что оно имело возможность соблюсти правила и нормы, за нарушение которых НК предусмотрена ответ-

ственность, но не приняло достаточных мер по их соблюдению.

Принятые плательщиком **меры** по соблюдению правил и норм налогового законодательства считаются **достаточными**, если контролирующий орган не докажет, что, совершая определенные действия или допуская бездействие, за которые предусмотрена ответственность, налогоплательщик действовал неразумно, недобросовестно и без должной осмотрительности.

То есть вину лица в понимании ст. 112 НК определяют следующие условия:

- установлена возможность соблюдения лицом правил и норм, но это лицо не приняло достаточных мер по их соблюдению;
- орган ГНС доказал, что, совершая определенные действия или допуская бездействие, за которые предусмотрена ответственность, плательщик действовал неразумно, недобросовестно и без должной осмотрительности.

Должен ли орган ГНС устанавливать наличие вины в действиях налогоплательщика при совершении всех налоговых правонарушений?

Не, не должен. Необходимым условием привлечения лица к финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения является установление контролирующими органами вины лица только в случаях, определенных п. 119.3, 123.2–123.5, 124.2, 124.3, 125¹.2–125¹.4 НК (п. 109.3 НК).

Каким будет штраф, если, к примеру, орган ГНС установит, что налогоплательщик несвоевременно уплатил незадекларированную сумму НДС умышленно?

В случае неуплаты, несвоевременной уплаты согласованной суммы денежных обязательств в течение сроков, установленных НК, если эти действия совершены **неумышленно**, применяется штраф в размере:

- при задержке уплаты до 30 календарных дней (далее – к. д.) включительно – **5 %** погашенной суммы налогового долга (было – 10 %);
- при задержке более 30 к. д. – **10 %** указанной суммы (было – 20 %).

Штраф за вышеназванные нарушения, допущенные **умышленно**, составляет **25 %** погашенной суммы налогового обязательства (п. 124.2 НК). Как видите, размер штрафа зависит от того, умышленно или неумышленно совершено это нарушение.

Как орган ГНС определяет, умышленно или неумышленно совершено правонарушение?

Понятие «умышленное правонарушение» прописано в п. 109.1 НК нечетко. Конкретные критерии определения умышленности правонарушения не установлены. Бремя доказывания умысла налогоплательщика полностью лежит на контролирующем органе. Для этого орган ГНС собирает доказательства наличия (или отсутствия) такого умысла в действиях предприятия путем направления нарушителю **запроса о предоставлении информации**.

Как показывает практика, налоговиков прежде всего интересует информация об остатке средств на счетах и в кассе. Если у предприятия на счетах были деньги, вероятнее всего, должностные лица органа ГНС могут посчитать, что у налогоплательщика была возможность вовремя уплатить налог. И если он нарушил сроки уплаты, значит, в его действиях был умысел.

Не игнорируйте налоговые запросы! Если запрос оформлен по всем правилам, изложенным в п. 73 НК, предприятие должно предоставить подробный ответ по запрошенной информации и приложить к ответу копии запрошенных документов. Подробнее о том, как отвечать на запросы налоговой, см. на с. 21 этого номера.

Какие еще условия следует соблюдать для привлечения налогоплательщика к финансовой ответственности?

Для привлечения налогоплательщика к ответ-

ственности орган ГНС должен соблюдать **следующие правила** (ст. 112 НК):

- основанием для привлечения лица к финансовой ответственности является налоговое уведомление-решение, соответствующее требованиям п. 58.1 НК;
- привлечение лица к финансовой ответственности за совершение налогового нарушения не освобождает его от обязанности исполнения налоговых обязательств (в частности, по уплате налогов);
- все сомнения относительно наличия обстоятельств, при которых лицо может быть привлечено к ответственности, должны трактоваться в пользу налогоплательщика (п. 112.7 НК);
- лицо не может быть привлечено дважды к ответственности одного вида за совершение одного и того же правонарушения.

В каких случаях налогоплательщик освобождается от финансовой ответственности за совершение налогового правонарушения?

Перечень **оснований для освобождения от финансовой ответственности** за налоговые нарушения приведен в пп. 112.8.1 НК. Он достаточно обширный, назовем некоторые из них:

- истечение сроков давности применения штрафов за совершение налогового нарушения. Такие сроки определены ст. 102 НК и, как правило, составляют 1 095 дней;
- совершение деяния (действия или бездействия) лицом в соответствии с индивидуальной налоговой консультацией (далее – ИНК), предоставленной ему в бумажной или электронной форме, если ИНК зарегистрирована в едином реестре ИНК, или согласно обобщающей налоговой консультации и/или выводам объединенной палаты, Большой Палаты Верховного Суда о применении нормы права, которые в дальнейшем были изменены;
- допущение нарушения в результате выявления в работе электронного кабинета технической и/или методологической ошибки или технического сбоя и признания такой ошибки/сбоя техническим администратором и/или методологом электронного кабинета или в сообщении на официальном веб-сайте ГНС либо подтверждение этого факта решением суда;
- самостоятельное исправление ошибок налогоплательщиком с соблюдением порядка, требований и ограничений, предусмотренных ст. 50 НК, содержащихся в ранее поданных им налоговых декларациях и расчетах (уточняющих декларациях и расчетах), при условии уплаты

самостоятельно доначисленных налоговых обязательств и штрафных (финансовых) санкций (штрафов), установленных п. 50.1 НК (в отношении правонарушения, предусмотренного п. 123.1 НК) и т. д.

В НК также введено понятие «**смягчение ответственности**». Оно заключается в возможности

уменьшения предусмотренного НК штрафа за то или иное нарушение на 50 % при наличии определенных обстоятельств (п. 113.6 НК). Такие обстоятельства перечислены в ст. 112¹ НК. К сожалению, пока до конца не ясно, как на практике будут действовать правила смягчения ответственности. Надеемся, что в ближайшее время они будут уточнены в подзаконных актах.