

Матеріал підготовлено спеціально для ЛІГА:ЗАКОН
Група компаній «КЕЙНАС»
E-mail: info@keynas.com
<http://www.keynas.com>
Тел.: (044) 220-02-30; 220-02-31, (067) 464-35-95

Чи застосовуються до платника податків фінансові санкції у випадку завищення податкових зобов'язань в декларації за рахунок технічної помилки, яка була виправлена шляхом подання уточнюючого розрахунку?

В процесі заповнення податкової звітності платники податків іноді допускають технічні помилки, які призводять до завищення суми їхніх податкових зобов'язань. Наприклад:

- при складанні декларації наростаючим підсумком платник податку помилково не вказав суму податку, нарахованого за наслідками минулого звітного періоду, що призвело до завищення податкових зобов'язань за поточний звітний період;
- платник задекларував суму податку, яка на один розряд більша фактично розрахованої суми (замість 100 тис. задекларовано 1 млн.);
- платник задекларував суму податку стосовно об'єкта оподаткування, якого в нього в принципі не виникало.

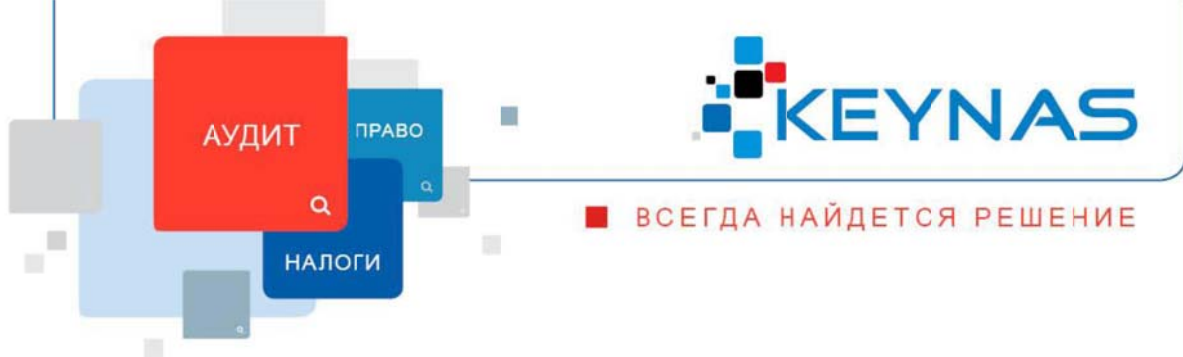
Такі помилки, як правило, виявляються вже після граничного строку сплати податкових зобов'язань. Виявивши факт недоїмки, платники виправляють помилку шляхом подання уточнюючого розрахунку до раніше поданої декларації, яким зменшують задекларовану раніше суму податкового зобов'язання.

Однак контролюючий орган в таких випадках складає акт камеральної перевірки, в якому фіксує порушення термінів сплати самостійно визначених грошових зобов'язань, та застосовує до платника податків штраф по [ст. 126 ПКУ](#) за несвоєчасне погашення податкового зобов'язання.

Спробуємо розібратися, чи правомірне застосування таких штрафних санкцій.

Дійсно, в граничний строк погашення податкового зобов'язання на КОР платника податку буде відображена завищена сума податкового зобов'язання згідно поданої ним раніше податкової декларації. Оскільки сплачує платник суму, яку він вважає правильною, а не ту, яку він помилково задекларував, то за даними КОР виникає недоїмка. Така недоїмка фактично зникає в момент подання платником податків уточнюючого розрахунку, яким зменшуються задекларовані зобов'язання. Контролюючі органи вважають, що в цей момент відбувається погашення податкового боргу та застосовують санкцію по [ст. 126 ПКУ](#).

В той же час, аналіз судової практики свідчить про те, що правомірність застосування штрафних санкцій в даному випадку під великим питанням. Наведемо для прикладу декілька судових справ.



Ухвала Одеського апеляційного адміністративного суду від 01.07.2015 у справі № 821/456/15-а.

В цій справі розглядалася ситуація, коли платником було помилково визначено грошові зобов'язання з плати за землю по ділянці, яка йому не належала і не перебувала у його користуванні. Допущена помилка була виправлена платником шляхом подання уточнюючих декларацій. Контролюючий орган застосував штрафну санкцію по [ст. 126 ПКУ](#).

Позиція податкового органу полягала в тому, що, незалежно від того, є позивач платником податку чи ні, має він об'єкт оподаткування чи не має, – якщо він задекларував податкові зобов'язання, то він повинен нести відповідальність за їх несвоєчасну сплату. Датою погашення податкового боргу податківці вважали дату подання уточнюючих розрахунків.

Суд вирішив, що оскільки відсутній об'єкт оподаткування, а відповідно і обов'язок щодо нарахування та сплати податку, то відсутня і відповідальність за його несвоєчасну сплату.

Ухвала Житомирського апеляційного адміністративного суду від 08.04.2015 р. у справі № 817/3148/14.

В судовому спорі розглядалася ситуація, коли платник податку вказав недостовірні дані стосовно об'єкту оподаткування податком на прибуток. Допущену помилку було виправлено шляхом подання уточнюючої податкової декларації. Контролюючий орган застосував штрафні санкції по [ст. 126 ПКУ](#).

Суд звернув увагу на те, що обов'язковою умовою для застосування до платника податку штрафу на підставі [ст. 126 ПКУ](#) є сплата грошового зобов'язання або факт погашення податкового боргу. Подача уточнюючого розрахунку у зв'язку з виявленням допущених помилок не є джерелом сплати податкового боргу в розумінні [ст. 87 ПКУ](#).

Поданням уточнюючого розрахунку не було погашено податковий борг, а лише виправлено допущену помилку, що виявилася у невірному зазначенні суми податкового зобов'язання з податку на прибуток. За таких обставин суд вказав на протиправність застосування штрафу.

Ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду від 29.10.2015 р. у справі № 876/6936/15.

В цій ситуації платник єдиного податку помилково не вказав в декларації за півріччя суму податку, яка була нарахована в минулому звітному періоді, що призвело до виникнення недоїмки. Помилку було виправлено поданням уточнюючого розрахунку.

Суд вирішив, що правових підстав для притягнення платника до відповідальності за [ст. 126 ПКУ](#) немає, оскільки законодавець пов'язує погашення грошових зобов'язань саме з фактичною їх сплатою або за рахунок грошових коштів, або за рахунок переплати, або за рахунок майна, але не із зменшенням самостійно визначеної платником податків суми податкових зобов'язань.

Враховуючи вищевикладене, подача уточнюючих декларацій не є погашенням податкового боргу, оскільки платник податків не погашав (не сплачував) податковий борг, а корегував



податкові зобов'язання (грошові зобов'язання) в сторону зменшення, тобто, фактично, усував помилку при визначення суми податкового зобов'язання.

Як бачимо, суди не погоджуються з тлумаченням податківцями поняття «погашення податкового боргу», яке зводиться до того, що погашенням податкового боргу є подання уточнюючого розрахунку зі зменшенням суми раніше нарахованого зобов'язання.

Відповідно до [п. 87.1 ст. 87 ПКУ](#) джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. Сплата грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснена також за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів.

Отже, суди вважають, що податківці помилково ототожнюють подання уточнюючих декларацій зі сплатою податкових зобов'язань, тоді як фактично зазначеними деклараціями платники скасовують помилково задекларовані зобов'язання. За таких обставин суди приходять до висновку про відсутність підстав для притягнення платників до відповідальності у вигляді штрафу за несвоєчасне погашення податкового зобов'язання та скасовують податкові повідомлення-рішення як протиправні.

Сергій Кучеренко

Консультант, Група компаній «Кейнас»

Дата підготовки 21.04.2017

© ТОВ «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 2017

© ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2017