

ПЛАТНИК НЕ СПЛАТИВ СВОЄЧАСНО «САМОШТРАФ» ПРИ ВИПРАВЛЕННІ ПОМИЛОК: ЯКА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЕРЕДБАЧЕНА ЗА ЦЕ ПОРУШЕННЯ?

??? ТОВ подало уточнюючий розрахунок, за яким було збільшено раніше задекларовану суму податкового зобов'язання. Однак цю суму ми сплатили пізніше передбаченого строку. Яку відповідальність передбачає ПКУ за порушення даного правила?

Відповідь:

Йдеться про п.50.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), за яким платник податків, який самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 3 % від такої суми **до подання** такого уточнюючого розрахунку.

ПКУ передбачає ще один спосіб виправлення помилок – у поточній декларації. Тобто уточнюючий розрахунок тут подається як додаток до поточної декларації. В такому випадку строк сплати донарахованого податкового зобов'язання відповідає строку розрахунку за звітною декларацією в цілому (протягом 10 к.дн. за граничним строком подання такої поточної декларації), щоправда штраф трохи більший – 5%.

До речі, для ПДВ виправлення через подання окремого уточнюючого розрахунку (УР) є єдиною можливим способом позбутися помилок.

Для виправлення через окремий УР слід пам'ятати такі два нюанси:

- 1) самоштраф нараховують лише у разі заниження податкового зобов'язання¹;
- 2) ПКУ вимагає, що платник сплатив суму такого самоштрафу **до моменту** подання УР до фіскальних органів.

Зверніть увагу, що пеня щодо донарахованих зобов'язань нараховується у випадку виправлення старих помилок тільки, якщо зміни вносяться після спливу 90 календарних днів від останнього дня граничного строку сплати грошового зобов'язання за декларацією, в якій було допущено помилку (пп. 129.1.1 ПКУ).

Вимогу сплатити зобов'язання та штраф «до подання» УР не слід розуміти буквально. Звісно найбезпечніше зробити це за день до подачі УР. Однак практика така, що граничним строком сплати зобов'язань є саме день подачі УР. **Вже наступного дня суми донарахованих податкових зобов'язань з УР і сума штрафу набудуть статусу податкового боргу.**

Важливо!

Якщо ми маємо справу із заниженням сум ПДВ, то сплатити суму заниження податкових зобов'язань і «самоштрафу» з ПДВ потрібно з поточного банківського рахунка. Списання з електронного ПДВ-рахунка не дозволене. Тож не розраховуйте, що сплата недоплати і самоштрафу з ПДВ відбудеться автоматично, як це відбувається із податковими зобов'язаннями на підставі звітної податкової декларації.

Яка відповідальність чекає на платника за несвоєчасну сплату самоштрафу?

Перш за все на платника чекає **штраф за 120.2 ПКУ**. У ньому записано, що невиконання платником податків вимог, передбачених у п. 50.1 ПКУ щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності, тягне за собою накладення штрафу у розмірі **5% від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати)**. Окрім того уточнено, що при самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань інші штрафи, передбачені гл. 11 розд. II ПКУ, не застосовуються. Такі ж висновки фіскалі зробили в категорії 138.01 ЗІР (див. на фоні).

Витяг із системи «ЗІР»

¹Самоштраф не потрібно нараховувати у разі заниження податкових зобов'язань через помилки в декларації з податку на прибуток за 2015 рік (лист ДФСУ від 06.05.2016 р. № 10165/6/99-99-15-02-02-15)

Питання

138.01. Які застосовуються штрафи до СГ, який до початку перевірки контролюючого органу самостійно виявив факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів та надав уточнюючу декларацію(розрахунок), проте без відповідної сплати донарахованих сум зобов'язань та без сплати штрафу (3% або 5%)?

Відповідь «ЗІР»:

...

Згідно із п. 120.2 ст. 120 р. II ПКУ невиконання платником податків вимог, передбачених абзацами третім - п'ятим п. 50.1 ст. 50 ПКУ, щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності - тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 відсотків від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати).

При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань інші штрафи, передбачені гл. 11 р. II ПКУ, не застосовуються.

Підпунктом 129.1.2 п. 129.1 ст. 129 ПКУ передбачено, що пеня нараховується у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження).

Пеня, визначена п.п. 129.1.2 п. 129.1 цієї статті, нараховується із розрахунку 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, діючої на день заниження (п. 129.4 ст. 129 ПКУ).

Таким чином у разі невиконання платником податків вимог, передбачених абзацами третім - п'ятим п. 50.1 ст. 50 ПКУ, щодо умов самостійного (у тому числі за результатами електронної перевірки) внесення змін до податкової звітності нараховується штраф у розмірі 5 відсотків від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплата) та пеня відповідно до ст. 129 ПКУ.

Зверніть увагу: 5%-ий штраф, передбачений п. 120.2 ПКУ, застосують додатково до «самоштрафу». Але сплачувати його будемо після того, як податківці надішлють податкове повідомлення-рішення.

Ще один нюанс. Штраф із п. 120.2 ПКУ фіскалі застосують і в тому випадку, якщо платник не зазначив в УР суму «самоштрафу» і не сплатив її. Пояснюється це тим, що цей штраф невід'ємно пов'язаний із порушенням п. 50.1 ПКУ. Останній ж передбачає, що платник зобов'язаний до подання УР сплатити «самоштраф».

Ще раз згадаємо **про пеню**. Вище ми вже згадували, що для «самовиправлення» діють свої правила нарахування пені. Її нібито нараховують тільки після закінчення 90 к. дн., наступних за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання. Однак ми вбачаємо тут одну тонку грань, яку слід дуже уважно дослідити.

Ми знаємо про позицію деяких експертів, які стверджують, що пеню за прострочення сплати зобов'язань за уточнюючим розрахунком податківці можуть застосувати, тільки якщо з дати подання уточнюючого розрахунку до фактичної сплати зобов'язань за уточнюючим розрахунком мине більше 90 к. дн.

Однак ситуація дещо інша. Ми думаємо, що правила нарахування пені із п.129.1.1 стосуються тільки ситуації, коли платник виправив помилку та вчасно розрахувався із бюджетом, тобто здійснив оплату донарахованих зобов'язань та самоштрафу до подачі УР. Адже пп.129.1.1 ПКУ стосується саме нарахування пені по відношенню до недоплаченого зобов'язання, але не стосується випадку, коли платник порушив правила розрахунку при виправленні помилок.

Тому вважаємо, що у вашій ситуації нарахування пені має відбуватися за правилами із пп. 129.1.2 ПКУ, де сказано, що пеня нараховується «у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження)». Тобто, якщо ви не сплатили суму донарахованого податкового зобов'язання та самоштрафу до подання окремого уточнюючого розрахунку, то вже наступного дня ця сума вважається

податковим боргом і з неї доведеться нарахувати пеню за весь період заниження². Очевидно, що цю пеню мають порахувати самі податківці, а потім надішлють податкову вимогу на її сплату.

На підтвердження своїх висновків радимо звернути увагу на витяг із категорії 138.01 ЗІР (*див.* вище). У ньому податківці стверджують про те, що за порушення правил сплати грошових зобов'язань при виправленні помилок на платника чекає додатковий штраф 5% та пеня за пп.129.1.2 ПКУ. Про пп.129.1.1 ПКУ ані слова немає.

Адмінштраф. За несвоєчасну сплату зобов'язань за уточнюючим розрахунком до посадових осіб підприємства можуть застосувати адмінштраф за ст. 163² КпАП — за ненадання або несвоєчасне надання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Розмір штрафу - від 85 до 170 грн. При повторному порушенні протягом року — від 170 до 255 грн.

Таке порушення є разовим. Днем його вчинення вважається день, наступний за останнім днем граничного строку надання платіжки. При цьому пам'ятаємо, що ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення містить часові обмеження протягом якого строку можна застосувати такий адмінштраф (наприклад, 2 місяці – для разових порушень). Скоріш за все протокол буде складено як на керівника підприємства, так і на головного бухгалтера.

Сергій СТРОЇЧ,
податковий консультант TCGCONSULTING

Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.
та консалтингової компанії TCGCONSULTING
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»
та сайту buhgazeta.com.ua)

²Пеня нараховується із розрахунку 120% річних облікової ставки НБУ, діючої на день заниження — п.129.4 ПКУ.