

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДННУ “АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ
ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Науково-практичний коментар до

ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Друге (доповнене та перероблене) видання

станом на 01.12.2011 року

**За загальною редакцією
М. Я. Азарова**

Том 1

**Ірпінь
2011**

ББК 67.302.23(4Укр)
УДК 351.72:336.22(477)
Н 63

*Рекомендовано до друку Вченою радою
 Національного університету державної податкової служби України
 (Протокол № 4 від 24.11.2011 р.)*

- Н 63** Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011.
 ISBN 978-966-337-259-4
- Т. 1:** Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – 590 с.
 ISBN 978-966-337-260-0

Том I Науково-практичного коментарю до Податкового кодексу України – друге (доповнене та перероблене) видання, розкриває сутність термінів і понять, що використовуються у податковому законодавстві, та основні засади адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів). Він містить коментарі до статей, що стосуються податкової звітності, порядку роз'яснення норм податкового законодавства, здійснення податкового контролю, обліку платників, порядку погашення податкового боргу платниками податків, відповідальності суб'єктів податкових правовідносин, застосування міжнародних договорів та інші питання, пов'язані з адмініструванням податків.

Розраховано на державних службовців центральних органів виконавчої влади, керівників бюджетних установ та організацій, викладачів і студентів вищих навчальних закладів фінансово-економічного спрямування, платників податків, загалом усіх, чия діяльність пов'язана з практичним застосуванням податкового законодавства.

ББК 67.302.23(4Укр)
УДК 351.72:336.22(477)

ISBN 978-966-337-259-4
 ISBN 978-966-337-260-0 (Т. 1)

© Міністерство фінансів України, 2011
 ©ДННУ “Академія фінансового управління”, 2011
 © Національний університет державної податкової служби України, 2011

Загальна редакція:

Азаров Микола Янович, д.г.-м.н., професор,
член-кореспондент Національної академії наук України

Керівник авторського колективу:

Ярошенко Федір Олексійович, д.е.н., професор
Заступник керівника авторського колективу:
Мельник Петро Володимирович, д.е.н., професор

Авторський колектив:

Колесніков Борис Вікторович, **Клименко** Олександр Вікторович, **Єфименко** Тетяна Іванівна, **Копилов** Вадим Анатолійович, **Кузькін** Євген Юрійович, **Кравець** Андрій Миколайович, **Мялковський** Анатолій Іванович, **Рибак** Сергій Олександрович, **Шевченко** Юрій Іванович, **Шнипко** Олександр Сергійович, **Хомутиннік** Віталій Юрійович, **Геллер** Євгеній Борисович, **Захарченко** Віталій Юрійович, **Лекарь** Сергій Іванович, **Харченко** Сергій Іванович, **Гесць** Валерій Михайлович, **Андрущенко** Володимир Леонідович, **Антипов** Владислав Володимирович, **Антипов** Володимир Іванович, **Балюк** Тетяна Віталіївна, **Бушуєв** Сергій Дмитрович, **Варналій** Захарій Степанович, **Воронкова** Олена Миколаївна, **Долгий** Олександр Андрійович, **Долгий** Олександр Олександрович, **Жернаков** Михайло Володимирович, **Жовнір** Вікторія Володимирівна, **Журавський** Олександр Анатолійович, **Касьяненко** Любов Михайлівна, **Кононенко** Валерій Петрович, **Кучерявенко** Микола Петрович, **Лукашев** Олександр Анатолійович, **Мацелик** Михайло Олексійович, **Мацелик** Тетяна Олександрівна, **Мельник** Віктор Миколайович, **Новицька** Наталія Борисівна, **Новицький** Андрій Миколайович, **Онишко** Олег Володимирович, **Позняков** Спартак Петрович, **Ріппа** Марія Богданівна, **Самсін** Ігор Леонівич, **Свириденко** Валентина Михайлівна, **Тарангул** Віталій Дмитрович, **Тарангул** Людмила Леонідівна, **Тильчик** Ольга Віталіївна, **Тимченко** Леонід Дмитрович, **Цимбалюк** Анатолій Володимирович, **Чмерук** Микола Олександрович

Наукові рецензенти:

Білоус Віктор Тарасович (д.ю.н., професор, Національний університет ДПС України), заслужений юрист України

Луніна Інна Олександрівна (д.е.н., професор, ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України»), заслужений діяч науки і техніки України

Лютий Ігор Олексійович (д.е.н., професор, Київський національний університет імені Тараса Шевченка)

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	11
РОЗДІЛ І. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ.....	13
Стаття 1. Сфера дії Податкового кодексу України.....	13
Стаття 2. Внесення змін до Податкового кодексу України.....	18
Стаття 3. Податкове законодавство України.....	19
Стаття 4. Основні засади податкового законодавства України.....	23
Стаття 5. Співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами.....	32
Стаття 6. Поняття податку та збору.....	33
Стаття 7. Загальні засади встановлення податків і зборів.....	38
Стаття 8. Види податків та зборів.....	41
Стаття 9. Загальнодержавні податки та збори.....	43
Стаття 10. Місцеві податки та збори.....	45
Стаття 11. Спеціальні податкові режими.....	46
Стаття 12. Повноваження Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних та міських рад щодо податків та зборів.....	52
Стаття 13. Усунення подвійного оподаткування.....	55
Стаття 14. Визначення понять.....	60
Стаття 15. Платники податків.....	112
Стаття 16. Обов'язки платника податків.....	119
Стаття 17. Права платника податків.....	121
Стаття 18. Податкові агенти.....	123
Стаття 19. Представники платника податків.....	125
Стаття 20. Права органів державної податкової служби.....	127
Стаття 21. Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів.....	134
Стаття 22. Об'єкт оподаткування.....	140
Стаття 23. База оподаткування.....	145
Стаття 24. Одиниця виміру бази оподаткування.....	147
Стаття 25. Ставка податку.....	148
Стаття 26. Базова (основна) ставка податку.....	149
Стаття 27. Гранична ставка податку.....	149
Стаття 28. Абсолютна та відносна ставки податку.....	150
Стаття 29. Обчислення суми податку.....	150
Стаття 30. Податкові пільги.....	153
Стаття 31. Строк сплати податку та збору.....	156
Стаття 32. Зміна строку сплати податку та збору.....	158

ЗМІСТ

Стаття 33. Податковий період.....	160
Стаття 34. Види податкового періоду.....	161
Стаття 35. Порядок сплати податків та зборів.....	162
Стаття 36. Податковий обов'язок.....	164
Стаття 37. Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку.....	166
Стаття 38. Виконання податкового обов'язку.....	169
Стаття 39. Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни.....	171
РОЗДІЛ II. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ).....	192
ГЛАВА 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ.....	192
Стаття 40. Сфера застосування цього розділу.....	192
Стаття 41. Контролюючі органи та органи стягнення.....	193
Стаття 42. Листування з платником податків.....	197
Стаття 43. Умови повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань.....	200
Стаття 44. Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності.....	203
Стаття 45. Податкова адреса.....	211
ГЛАВА 2. ПОДАТКОВА ЗВІТНІСТЬ.....	212
Стаття 46. Податкова декларація (розрахунок).....	212
Стаття 47. Особи, які несуть відповідальність за складення податкової звітності.....	216
Стаття 48. Складення податкової декларації.....	218
Стаття 49. Подання податкової декларації до органів державної податкової служби.....	222
Стаття 50. Внесення змін до податкової звітності.....	232
Стаття 51. Подання відомостей про суми виплачених доходів платникам податків - фізичним особам.....	234
ГЛАВА 3. ПОДАТКОВІ КОНСУЛЬТАЦІЇ.....	235
Стаття 52. Податкова консультація.....	235
Стаття 53. Наслідки застосування податкових консультацій.....	237
ГЛАВА 4. ВИЗНАЧЕННЯ СУМИ ПОДАТКОВИХ ТА/АБО ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ, ПОРЯДОК ЇХ СПЛАТИ ТА ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ.....	239
Стаття 54. Визначення сум податкових та грошових зобов'язань.....	239
Стаття 55. Скасування рішень контролюючих органів.....	245

Стаття 56. Оскарження рішень контролюючих органів.....	250
Стаття 57. Строки сплати податкового зобов'язання.....	269
Стаття 58. Податкове повідомлення-рішення.....	272
Стаття 59. Податкова вимога.....	278
Стаття 60. Відкликання податкового повідомлення-рішення і податкової вимоги.....	281
ГЛАВА 5. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ.....	283
Стаття 61. Визначення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення.....	283
Стаття 62. Способи здійснення податкового контролю.....	285
ГЛАВА 6. ОБЛІК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	287
Стаття 63. Загальні положення щодо обліку платників податків.....	287
Стаття 64. Взяття на облік юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб.....	297
Стаття 65. Облік самозайнятих осіб.....	306
Стаття 66. Внесення змін до облікових даних платників податків.....	311
Стаття 67. Підстави та порядок зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб.....	314
Стаття 68. Інформація, що подається для обліку платників податків органами державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності та іншими органами.....	318
Стаття 69. Вимоги до відкриття та закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах.....	320
Стаття 70. Державний реєстр фізичних осіб - платників податків.....	324
ГЛАВА 7. ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ.....	338
Стаття 71. Визначення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державної податкової служби.....	338
Стаття 72. Збір податкової інформації.....	339
Стаття 73. Отримання податкової інформації органами державної податкової служби.....	344
Стаття 74. Обробка та використання податкової інформації.....	350
ГЛАВА 8. ПЕРЕВІРКИ.....	353
Стаття 75. Види перевірок.....	353
Стаття 76. Порядок проведення камеральної перевірки.....	357

Стаття 77. Порядок проведення документальних планових перевірок.....	358
Стаття 78. Порядок проведення документальних позапланових перевірок.....	361
Стаття 79. Особливості проведення документальної невіізної перевірки.....	368
Стаття 80. Порядок проведення фактичної перевірки.....	369
Стаття 81. Умови та порядок допуску посадових осіб органів державної податкової служби до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок.....	374
Стаття 82. Строки проведення виїзних перевірок.....	377
Стаття 83. Матеріали, які є підставами для висновків під час проведення перевірок.....	380
Стаття 84. Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю органами державної податкової служби.....	383
Стаття 85. Надання платниками податків документів.....	385
Стаття 86. Оформлення результатів перевірок.....	390
ГЛАВА 9. ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	398
Стаття 87. Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків.....	398
Стаття 88. Зміст податкової застави.....	406
Стаття 89. Виникнення права податкової застави.....	408
Стаття 90. Податковий пріоритет.....	413
Стаття 91. Податковий керуючий.....	414
Стаття 92. Узгодження операцій із заставленим майном.....	416
Стаття 93. Припинення податкової застави.....	417
Стаття 94. Адміністративний арешт майна.....	419
Стаття 95. Продаж майна, що перебуває у податковій заставі.....	429
Стаття 96. Погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств.....	436
Стаття 97. Погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством.....	446
Стаття 98. Порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі реорганізації платника податків.....	452
Стаття 99. Порядок виконання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи недієздатними, а також неповнолітніх осіб.....	459

Стаття 100. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків.....	466
Стаття 101. Списання безнадійного податкового боргу.....	471
Стаття 102. Строки давності та їх застосування.....	474
ГЛАВА 10. ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ ТА ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ЗА ЗАПИТАМИ КОМПЕТЕНТНИХ ОРГАНІВ ІНОЗЕМНИХ ДЕРЖАВ.....	480
Стаття 103. Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.....	480
Стаття 104. Порядок надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах.....	486
Стаття 105. Узгодження суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах.....	488
Стаття 106. Відкликання податкових повідомлень в міжнародних правовідносинах або податкових вимог.....	490
Стаття 107. Заходи щодо стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах.....	491
Стаття 108. Нарахування пені та штрафних санкцій на суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах.....	492
ГЛАВА 11. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ.....	492
Стаття 109. Загальні положення.....	492
Стаття 110. Особи, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень.....	496
Стаття 111. Види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.....	498
Стаття 112. Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності.....	503
Стаття 113. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи).....	504
Стаття 114. Строки давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).....	506
Стаття 115. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у разі вчинення кількох порушень.....	509
Стаття 116. Рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).....	510
Стаття 117. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби.....	512

Стаття 118. Порухення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків.....	516
Стаття 119. Порухення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків.....	520
Стаття 120. Неподання або несвоечасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності.....	527
Стаття 121. Порухення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.....	530
Стаття 122. Порухення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою - підприємцем.....	533
Стаття 123. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання.....	534
Стаття 124. Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби.....	538
Стаття 125. Порухення порядку отримання та використання торгового патенту.....	539
Стаття 126. Порухення правил сплати (перерахування) податків.....	545
Стаття 127. Порухення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати.....	547
Стаття 128. Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби.....	549
ГЛАВА 12. ПЕНЯ.....	552
Стаття 129. Пеня.....	552
Стаття 130. Зупинення строків нарахування пені.....	557
Стаття 131. Порядок сплати пені, нарахованої за невиконання податкового зобов'язання.....	557
Стаття 132. Порядок нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України.....	558
ЗВЕДЕНИЙ ПЕРЕЛІК ПРАВОПОРУШЕНЬ (ЇХ ВИДІВ, ФОРМ), ПЕРЕДБАЧЕНИХ НОРМАМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ.....	561

ГЛАВА 11. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

Сукупність статей глави 11 ПК розділяється на дві групи. Перша група – загальні статті, що містять визначення загального поняття податкового правопорушення, перелік санкцій, правила їх застосування тощо. Норми цих статей (стст. 109–116) поширюються на всі випадки порушень податкового законодавства.

Друга група – статті 117–128, що містять склади конкретних податкових правопорушень та санкції за їх вчинення. Кожна з них застосовується у випадку вчинення передбаченого нею правопорушення.

Стаття 109. Загальні положення

109.1. Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх

посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

109.2. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України.

109.1. Ця норма містить загальні ознаки податкового правопорушення. Це означає, що передбачені главою 11 санкції можуть застосовуватися лише у випадках, коли дії чи бездіяльність осіб мають такі загальні ознаки:

– перша загальна ознака податкового правопорушення – діяння, тобто дія чи бездіяльність.

Під діями в праві розуміється активна форма поведінки особи. Бездіяльність – це певна форма поведінки особи, що пов’язана з невчиненням дій, які вона повинна була і могла здійснити в силу закону або взятого на себе зобов’язання. Наприклад, платник податків не сплачує суму самостійно визначеного грошового зобов’язання протягом встановлених строків.

За відсутності діяння (дії чи бездіяльності) лише наміри особи, її плани діяти певним чином і порушити законодавство (навіть якщо такі плани сформульовані письмово чи в інший об’єктивний спосіб) не можуть визнаватися податковим правопорушенням.

Так само не може накладатися штраф за бездіяльність, якщо певна норма містить пряму вказівку на те, що цей штраф накладається за певні дії. І навпаки. Дивись коментар до підпункту 120.1.2 статті 120 ПК;

– друга загальна ознака податкового правопорушення – протиправність дії чи бездіяльності.

Протиправність означає невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Тобто визначальною ознакою протиправності тут виступає те, що порушуються норми, контроль за додержанням яких покладається на певних суб’єктів владних повноважень – контролюючі органи. Про ознаки контролюючих органів дивись п. 41.1 та коментар до нього.

Таким чином, під іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, слід розуміти, наприклад, закони з питань митної справи (див. п.1.2 ст.1 ПК), закони щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, тощо. Так, згідно зі ст.17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» за порушення вимог цього Закону до суб'єктів господарської діяльності, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), за рішенням органів державної податкової служби України застосовуються фінансові санкції у визначних розмірах.

Активні дії є протиправними у двох варіантах.

Перший – вчиняються дії, які прямо заборонені законом за правилом «дозволено все, що не заборонено законом». Наприклад, заборонена торгівля готівковими валютними цінностями без отримання відповідного патенту. Дії платників податків, які прямо не заборонені законом, не можуть визнаватися податковим правопорушенням.

Другий варіант протиправності активних дій – вчиняються дії, щодо яких закон не містить прямого дозволу на їх вчинення. Це стосується переважно посадових осіб, які мають діяти в спосіб «дозволено те, що дозволено законом».

Бездіяльність визнається протиправною лише у випадках, коли, по-перше, на особу (платника податків чи посадову особу) покладений законом чи іншими нормативними актами обов'язок діяти певним чином, по-друге, вона мала можливість здійснити необхідні дії, по-третє, особа не здійснила ці дії. Наприклад, бездіяльністю є ненарахування платником податку – фізичною особою сум єдиного податку.

– третя загальна ознака податкового правопорушення – суб'єкти правопорушення.

Суб'єктом податкового правопорушення, тобто особою, яка вчиняє це правопорушення, відповідно до п.109.1, може бути:

- платник податків;
- податковий агент;
- посадова особа платника податків;
- посадова особа податкового агента;
- посадова особа контролюючих органів.

Про поняття *платника податків* див. коментар до ст. 15 ПК. Про поняття *податкового агента* див. коментар до пп. 14.1.180 та до ст. 18 ПК.

Під *посадовими особами платників податків та податкових агентів* слід розуміти осіб, які обіймають на підприємствах, в установах чи організаціях, незалежно від форми власності, службові посади, пов'язані з функціями нарахування та сплати податків, ведення бухгалтерського обліку, надання документів, звітності та іншої передбаченої законодавством інформації контролюючим органам. Такі функції за посадою виконують, зокрема, керівники підприємств, установ і організацій, їх заступники, головні бухгалтери. Зайняття певної службової посади або доручення тимчасово виконувати службові обов'язки повинно бути оформлене письмовим наказом. В іншому випадку така особа не може визнаватися суб'єктом податкового правопорушення.

Під *посадовими особами контролюючих органів* слід розуміти керівників, заступників керівників, інших державних службовців органів державної податкової служби та митних органів, посадові обов'язки яких передбачають здійснення відповідних владних функцій контролю.

Застосування у п. 109.1 формули «або/та» означає, що можливі випадки, коли правопорушення вчиняється платником податків (податковим агентом) через неправомірні дії його посадових осіб (варіант «та»). В інших випадках неправомірні дії посадових осіб не утворюють порушення податкового законодавства юридичною особою (варіант «або»).

До складів деяких податкових правопорушень включені такі суб'єкти, які не перераховані у п. 109.1. Наприклад, банки та інші фінансові установи вчиняють правопорушення, передбачені ст. 118 ПК, не як платника податку, податкового агента чи контролюючого органу. Також у п. 120.1 ст. 120 ПК як суб'єкти відповідних порушень вказані «інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори».

Вітчизняне законодавство ніколи не застосовувало поняття вини, як ознаки складу порушень, що вчиняються юридичними особами. Однак ПК і щодо порушень, що вчиняються фізичними особами, також не містить вказівок на вину, як обов'язкову умову відповідальності. Це не означає, що передбачені статтями цієї глави ПК фінансові санкції застосовуються незалежно від того, чи є вина посадової особи щодо порушення вимог податкового законодавства. Законодавець не виділяє окремо ознаки вини, поперше, виходить з того, що діяння фізичної особи, які утворюють податкове правопорушення, за загальним правилом не можуть бути іншими ніж умисними або необережними. По-друге, законодавець вважає, що фінансову відповідальність, яка встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом, диференціювати за формою вини не доцільно.

Тобто стосовно фінансової відповідальності діє презумпція вини (це не суперечить ст. 62 Конституції України, яка проголошує презумпцію невинуватості лише щодо кримінального покарання). Водночас, якщо при розгляді конкретного податкового правопорушення буде встановлено, що фізична особа допустила порушення з вини інших осіб або під впливом непоборної сили (наприклад, несвоєчасне подання податкової звітності внаслідок стихійного лиха), відповідальність такої особи має бути виключена.

109.2. Вчинення платниками податків та посадовими особами контролюючих органів порушень вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України.

Пункт 109.2, а також 111 ПК закріплюють таку обов'язкову ознаку податкового правопорушення, як відповідальність за його вчинення (або караність). Тому не можуть бути віднесені до податкових правопорушень ті порушення, за які фінансові санкції не передбачені.

З урахуванням викладеного в подальшому в коментарі до цієї глави ПК поняття «податкове правопорушення» розуміється як синонім поняття «порушення вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи», яке використовується у статтях ПК.

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, або вимог, установлених нормативними актами з питань оподаткування Кабінету Міністрів України, ДПС України, Державної митної служби України, і за які (протиправні діяння) цим Кодексом або іншими законами передбачено застосування фінансових санкцій.

Стаття 110. Особи, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень

110.1. Платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

110.1. Особами, які притягаються до відповідальності за змістом п. 110.1, виступають:

- платник податків;
- податковий агент;
- посадова особа платника податків.

Про поняття *платника податків* див. коментар до ст. 15 ПК. Про поняття податкового агента див. коментар до пп. 14.1.180.

Про поняття *посадових осіб* платників податків та податкових агентів див. коментар до п. 109.1 ПК.

Застосування у п. 110.1 формули «або/та» означає, що можливі випадки, коли до відповідальності притягуються одночасно платники податків (податкові агенти) та їх посадові особи (варіант «та»). В інших випадках до відповідальності притягуються лише посадові особи (варіант «або»).

Порівняльний аналіз пунктів 110.1 і 109.1 ПК свідчить про те, що посадові особи контролюючих органів визнаються суб'єктами податкових правопорушень (особами, які можуть порушити податкове законодавство), однак не визнаються особами, які притягаються до відповідальності за порушення, передбачені статтями ПК. Статті 117–128 цієї глави, а також інші статті ПК не містять норм про відповідальність посадових осіб контролюючих органів. Водночас відповідальність посадових осіб контролюючих органів передбачена нормами адміністративного та кримінального законодавства (див. нижче коментар до ст. 111).

Деякі статті глави 11 Податкового кодексу передбачають відповідальність осіб, що не зазначені у п. 110.1 ПК України. Наприклад, за неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установлений строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків притягуються до відповідальності банки або інші фінансові установи і не в якості платників податків, а саме фінансових установ (див. ст. 117 ПК). У п. 120.1 ст. 120 ПК як суб'єкти відповідних порушень вказані «інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори». Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть, зокрема, законні чи уповноважені представники фізичних осіб – платників податків (див. ст. 47 і 119 ПК).

Стаття 111. Види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

111.1. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

111.1.1. фінансова;

111.1.2. адміністративна;

111.1.3. кримінальна.

111.2. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

111.1. Цей пункт ст. 111 ПК містить перелік видів юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Перелік не є вичерпним, оскільки, наприклад, посадові особи платників податків та податкових агентів можуть бути притягнуті до дисциплінарної відповідальності.

Крім того, сам ПК передбачає за вчинення деяких податкових правопорушень певні санкції, які не можна віднести до фінансової відповідальності. Так, до суб'єктів господарювання, які порушили порядок отримання та використання торгового патенту, застосовується такий захід впливу, як припинення їх діяльності до дня сплати штрафів, а також до придбання торгового патенту або оформлення пільгового торгового патенту.

111.1.1. Характеристику змісту *фінансової відповідальності* див. у коментарі до п. 111.2 цієї статті.

111.1.2. Суб'єктами *адміністративної відповідальності* (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та посадові особи. Це, наприклад, керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладений обов'язок дотримання встановленого законом порядку ведення податкового обліку (ст. 163-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення, далі КУАП). Громадяни несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларацій про доходи (ст. 164-1 КУАП).

Платники податків можуть бути суб'єктами адміністративної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом (див. ком. до ст. 15 ПК).

Платники податків – юридичні особи не можуть притягатися до адміністративної відповідальності.

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення передбачена такими статтями КУАП:

- стаття 156. Порушення правил торгівлі пивом, алкогольними, слабоалкогольними напоями і тютюновими виробами (щодо відповідальності за торгівлю спиртом етиловим, коньячним або плодовим, алкогольними напоями чи тютюновими виробами без марок акцизного збору чи з підробленими марками цього збору);

- стаття 163-1. Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;

- стаття 163-2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);

- стаття 163-3. Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби;

- стаття 163-4. Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;

- стаття 164-1. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат;

- стаття 164-2. Порушення законодавства з фінансових питань;

- стаття 164-5. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка;

- стаття 166-6. Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи;

- стаття 166-9. Порушення законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Адміністративна відповідальність настає лише за умови вини громадянина чи посадової особи, тобто, коли протиправне діяння (дія чи бездіяльність) було вчинено умисно або з необережності.

Необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність протоколу про адміністративне правопорушення. Відповідно до ст. 255 КУАП протоколи про правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи:

- ст. 156 – органів внутрішніх справ;
- статті 163¹ – 163⁴ – органів державної податкової служби;
- статті 164¹, 164², 164⁵ – органів державної податкової служби України та органів внутрішніх справ;
- ст. 166⁶ – органів державної податкової служби;
- статті 166-9 – спеціально уповноваженого органу виконавчої влади з питань фінансового моніторингу та Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку;

Складені в законний спосіб протоколи про адміністративне правопорушення розглядаються уповноваженими на те органами.

Так, відповідно до ст. 234² КУАП органи державної податкової служби України розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164¹), порушенням порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи (стаття 166⁶).

111.1.3. Суб'єктами *кримінальної відповідальності* (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та службові особи. Це, наприклад, службові особи підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки, збори (ст. 212 Кримінального кодексу України).

Платники податків можуть бути суб'єктами кримінальної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно із цим Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно із цим Кодексом (див. ком. до ст. 15 ПК).

Платники податків – юридичні особи не можуть притягатися до кримінальної відповідальності.

Кримінальна відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено

на контролюючі органи, передбачена зокрема такими статтями Кримінального кодексу України (далі – КК):

- стаття 204. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів;
- стаття 205. Фіктивне підприємництво;
- стаття 209. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів);
- стаття 216. Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок;
- стаття 218. Фіктивне банкрутство;
- стаття 221. Незаконні дії у разі банкрутства;
- стаття 222. Шахрайство з фінансовими ресурсами.

Законом «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв’язку з прийняттям Податкового кодексу України» змінені умови звільнення від кримінальної відповідальності осіб, винних у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 К.

Зокрема, передбачена можливість звільнення від відповідальності не лише за вчинення діянь, передбачених частиною першою і другою (як раніше), а й за діяння, передбачені частиною третьою цієї статті.

Згідно з ч. 4 ст. 212 КК відповідна особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов’язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Ряд складів злочинів, передбачених КК, опосередковано пов’язані з порушенням вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Так, дії службових осіб органів ДПС у випадку виконання ними своїх обов’язків всупереч інтересам служби можуть утворювати склади злочинів у сфері службової діяльності – зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК), перевищення влади або службових повноважень (ст. 365 КК) тощо.

Невиконання або неналежне виконання службовою особою контролюючих органів своїх службових обов’язків через несумлінне ставлення до них у випадку заподіяння істотної шкоди охоронюваним законом правам, сво-

бодам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам окремих юридичних осіб утворює склад злочину, передбаченого ст. 367 – службова недбалість.

У випадку давання громадянином чи службовою особою платника податків хабара за виконання чи невиконання в інтересах того, хто дає хабара, чи в інтересах третьої особи будь-якої дії з використанням службового становища працівником контролюючих органів, вчинене утворює склад злочину, передбаченого ст. 368 – давання хабара.

Обов'язковою умовою притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які вчинили діяння, передбачені зазначеними статтями КК, є наявність у діянні (дії чи бездіяльності) вини у формі умислу чи необережності. Деякі злочини вчиняються лише умисно (наприклад, ухилення від сплати податків). Деякі можуть вчинятися як умисно, так і з необережності, інші – тільки характеризуються виключно необережною формою вини (наприклад, службова недбалість).

111.2. Суб'єктами *фінансової відповідальності* (особами, які притягаються до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є платники податків – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом (див. ком. до ст. 15 ПК).

Встановлення фінансової відповідальності означає прийняття та набуття чинності нормативного акта, в якому міститься опис ознак податкового правопорушення, вид і розмір фінансової санкції за його вчинення.

Так, з набуттям чинності ПК встановлена фінансова відповідальність за правопорушення, передбачені статтями 117–128. Більшість цих статей мають кілька пунктів і підпунктів. Деякі з них розділяються на абзаци.

Більшість із цих пунктів, підпунктів і абзаци містить ознаки складів самостійних (окремих) правопорушень.

Деякі підпункти або абзаци описують ознаки не самостійного, а так званого кваліфікованого складу правопорушення, тобто правопорушення, яке має кваліфікуючі ознаки, що роблять його більш тяжким, порівняно з основним складом правопорушення. Так, якщо пункт 120.1 статті 120 ПК передбачає відповідальність за неподання та/або несвоєчасне подання платниками податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та

сплачувати податки, збори, податкових декларацій (розрахунків), то наступний підпункт 120.1.1 встановлює фінансові санкції за таке ж діяння, але вчинене повторно протягом року.

Разом з тим слід враховувати, що, крім статей 117–128, Податковий кодекс містить ще ряд норм, які передбачають застосування штрафних санкцій за податкові порушення (див. таблицю наприкінці коментаря до цієї глави ПК).

Застосування фінансової відповідальності означає процедуру, яка має такі етапи:

- фіксування конкретного факту податкового правопорушення;
- прийняття рішення про притягнення до відповідальності (про застосування штрафної санкції);
- виконання рішення про застосування штрафної санкції – сплата штрафу.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (п. 14.1.265 ПК).

Таким чином, поняття «фінансова санкція» рівнозначно поняттю «штраф» та «штрафна санкція».

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки (п. 14.1.162). Про порядок і умови застосування пені див. коментар до глави 12.

Незважаючи на те, що в нормах ПК передбачена можливість платника податків вирахувати і сплатити штраф самостійно (наприклад, при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів), відповідальність за застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, покладається на контролюючий орган. Це означає, що контролюючий орган має право і зобов'язаний приймати рішення про застосування фінансових санкцій і забезпечувати їх виконання.

Стаття 112. Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності

112.1. Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законо-

давства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

112.1. Платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі здійснення податкових правопорушень (див. ком. до ст. 110). Податковий кодекс містить норми про фінансову відповідальність платників податків, а також податкових агентів за вчинення конкретних правопорушень.

Про поняття *посадових осіб* платників податків та податкових агентів див. коментар до п. 109.1 ПК.

Зміст п. 112.1 полягає у тому, що посадові особи платників податків та податкових агентів (тобто працівники юридичних осіб), а також фізичні особи – платники податків за наявності відповідних підстав притягуються до адміністративної або кримінальної відповідальності за їх діяння, що призвели до податкового правопорушення, незалежно від притягнення чи не притягнення до фінансової відповідальності за це правопорушення відповідного платника податків чи податкового агента.

У випадках вчинення податкового правопорушення платником податків – фізичною особою можлива ситуація, за якою одна особа за одне правопорушення буде притягнена як до фінансової, так і до кримінальної чи адміністративної відповідальності. Оскільки фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність є відповідальністю різного виду, така ситуація не суперечать ст. 61 Конституції України – «Ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення».

Стаття 113. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)

113.1. Строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори.

113.2. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених цією главою, не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за

справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених цим Кодексом.

113.3. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України.

Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється.

113.1. Про поняття «*штрафна санкція*» (фінансова санкція, штраф) як елемент фінансової відповідальності див. коментар до п. 111.2.

Пункт 113.1 ПК встановлює загальне правило: порядок та строки сплати, стягнення та оскарження сум штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів) такі ж самі, як порядок та строки сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань:

- в разі несплати податку штрафні санкції за це сплачуються відповідно до порядку і строків сплати відповідного податку;

- сплата штрафних санкцій здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, податковим агентом або представником платника податку, або банком;

- сплата штрафних санкцій суб'єктами господарювання, що провадять торговельну діяльність або надають платні послуги (крім пересувної торговельної мережі), здійснюється за місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту з надання платних послуг;

- органом стягнення штрафних санкцій є той державний орган, який уповноважений стягувати відповідні грошові зобов'язання та/або відповідний податковий борг;

- якщо орган стягнення має право звертатися до суду про стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, то він в такий самий спосіб звертається до суду і про стягнення штрафних санкцій;

- оскарження рішень про застосування фінансових санкцій здійснюється за правилами, що встановлені нормами глави 4 ПК.

Окремі особливості (відхилення від загального правила) сплати, стягнення та оскарження сум штрафних санкцій передбачені статтями 114–116 ПК (див. нижче ком. до них).

113.2. Зміст цього пункту фактично відтворює зміст ст. 112 ПК (див. комент. вище).

113.3. Про *порядок застосування штрафних санкцій* (фінансових санкцій, штрафів) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, див. коментар до пункту 113.1 цієї статті, а також коментар до статей 114–116.

Розмір штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів) встановлюється ПК та іншими законами України.

Податковий кодекс передбачає за податкові правопорушення такі види санкцій:

- санкції з абсолютно-визначеним розміром;
- санкції з відносно-визначеним розміром, який вираховується у відсотках від розміру недоплати чи іншого показника тяжкості порушення;
- санкції з відносно-визначеним розміром, який залежить від розміру недоплати чи іншого показника тяжкості порушення, але вираховується не у відсотках (наприклад, штраф у розмірі вартості відчуженого майна, штраф у розмірі збору на один календарний місяць тощо).

Див. також пункти 5–7 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення ПК» і коментар до них.

Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій, не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється.

Так, не можуть встановлюватися і застосовуватися штрафні санкції за порушення нормативних актів Президента України, Кабінету Міністрів України, ДПС України та інших центральних органів влади, а також органів місцевого самоврядування. Наприклад, після набрання чинності ПК не можна застосовувати штрафні санкції, передбачені Указом Президента України від 12 червня 1995 року № 436/95 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки».

Стаття 114. Строки давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)

114.1. Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначеним статтею 102 цього Кодексу.

114.1. У пункті 102.1 ст. 102 ПК, до якого відсилає ця норма, зазначено, що контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1 095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, за днем її фактичного подання.

На практиці це означає, що контролюючий орган одночасно з визначенням суми грошових зобов'язань платника податків застосовує штрафні санкції до такого платника податків (за наявності законних підстав для таких санкцій). Якщо рішення про визначення суми грошових зобов'язань платника податків прийнято з додержанням строків давності, застосування штрафних санкцій також відбувається в межах встановлених строків.

Однак не виключається ситуація, коли грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом без застосування штрафних санкцій. У таких випадках зберігається право контролюючого органу застосувати штрафні санкції пізніше – але до закінчення строку давності, передбаченого ст. 102 ПК.

Початок спливання строку давності починається з наступного дня після одного з термінів, чи події, вказаних у п. 102.1. Тобто строк давності починає вираховуватися з наступного дня після останнього дня строку, відведеного для подання податкової декларації чи сплати грошових зобов'язань. Або – з наступного дня після фактичного подання податкової декларації.

Останнім днем, коли можна застосувати штрафні санкції, є останній день строку давності, тобто 1 095-й день.

На строки давності для застосування штрафних санкцій поширюються правила п. 102 щодо можливості недотримання строку давності (податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано; посадову особу платника податків (фізичну особу – платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальній справі винесено рішення про її закриття з нереабілітуючих підстав, яке набрало законної сили), а також п. 102.3 щодо зупинення відліку строку давності (якщо на будь-який період, протягом якого контролюючому органу згідно з рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні).

Також з цього питання слід керуватися правилами застосування строків давності, що містить п. 56.18 ст. 56 ПК (див. лист Вищого адміністративного Суду України від 10 лютого 2011 року № 203/11/13-11).

У ст. 114 ПК не врегульовані питання щодо строків давності для застосування штрафних санкцій за порушення, які не пов'язані з нарахування податкових зобов'язань. Так, наприклад, неподання банками та іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій цим Кодексом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків не є підставою для нарахування податкових зобов'язань банків та інших фінансових установ, однак тягне відповідальність за ст. 118 ПК. Строк давності для застосування штрафних санкцій за такі порушення слід вважати таким, що дорівнює загальному правилу, встановленому ст. 102 ПК – 1 095 днів після вчинення правопорушення.

За прямою вказівкою абз. 2 підпункту 102.6.5 ст. 102 ПК на строки давності для застосування штрафних санкцій поширюються норми п. 102.6 про продовження строків подання податкової декларації, а саме – штрафні санкції, визначені цим Кодексом, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації. Порядок застосування норм про продовження строків давності встановлюється центральними контролюючими органами відповідно до їх компетенції (п. 102.8 ст. 102 ПК).

Якщо правопорушення вчинене до набрання чинності Податковим кодексом України, а виявлене після вказаної дати, але до сплиття строків давності правомірність поведінки особи, зокрема дотримання нею норм податкового законодавства, слід визначати із застосуванням законодавства, яке діяло на момент вчинення відповідних дій або бездіяльності такої особи. У свою чергу, заходи відповідальності, які можуть бути застосовані до особи-порушника, слід визначати на підставі законодавства, яке є чинним на момент виявлення та застосування відповідних санкцій.

Зокрема, штрафні санкції за порушення податкового законодавства, вчинені до набрання чинності Податковим кодексом України, можуть бути застосовані як до набрання чинності пунктом 11 підрозділу 10 розділу XIX Податкового кодексу України, так і після цієї дати (6 серпня 2011 року) лише в тому разі, якщо збігаються склади правопорушень, визначені Податковим кодексом України та попереднім законодавством.

Розмір штрафних санкцій, які можуть бути застосовані за правопорушення, вчинені до набрання чинності Податковим кодексом України, але ви-

явлені після 1 січня 2011 року, визначається нормами ПК (див. Інформаційний лист ВАУ від 24.11.2011 р. № 2198/11/13-11).

Стаття 115. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у разі вчинення кількох порушень

115.1. У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

115.1. Разове правопорушення – це діяння (дія чи бездіяльність) платника податків, яке вчинюється один раз і утворює закінчений склад конкретного правопорушення. Вчинення такого діяння порушує певну норму (норми) податкового законодавства, після чого правопорушення є закінченим і починають спливати передбачені законодавством строки давності. У випадку вчинення нових аналогічних діянь вони утворюють самостійні правопорушення і за кожне з них окремо застосовуються штрафні санкції.

Наприклад, знищення платником податків бухгалтерської та статистичної звітності до закінчення строків їх зберігання утворює склад податкового правопорушення, передбаченого ст. 121 ПК. З моменту знищення документів це правопорушення закінчене і починається відлік строків давності застосування фінансових санкцій до платника податків, а також відлік строків давності притягнення до відповідальності винних посадових осіб. Якщо той самий платник податків знищить інші документи з питань обчислення і сплати податків та зборів до закінчення строків їх зберігання, це має розглядатися як самостійне правопорушення із своїми строками давності застосування штрафних санкцій. До закінчення зазначених строків давності до платника податків можуть застосовуватися штрафні санкції окремо за перше і за друге правопорушення.

Триваюче правопорушення – це діяння платника податків, поєднане з наступним тривалим невиконанням обов'язків, що покладені на винного законом під загрозою застосування штрафних санкцій. Таке правопорушення складається з ряду дій або з безперервної бездіяльності. Уже перша протиправна дія чи перший факт протиправної бездіяльності є закінченим податковим правопорушенням. Однак на цьому протиправні дії (бездіяльність) не припиняються. За ними слідують такі ж самі дії або продовжується та ж сама протиправна бездіяльність. Однак кожна наступна дія,

чи кожний наступний проміжок часу бездіяльності не утворюють нового самостійного правопорушення, а є продовженням єдиного триваючого правопорушення. Відповідно до ст. 115 ПК штрафні санкції застосовуються не за кожне діяння, а за все триваюче правопорушення в цілому. Строки давності для застосування фінансових санкцій за триваючі правопорушення починають відраховуватися з наступного дня після припинення протиправних дій чи бездіяльності, або з дня документальної фіксації контролюючим органом факту правопорушення.

Наприклад, неподання банками та іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установлений строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платником податків має усі ознаки правопорушення, передбаченого ст. 118 ПК, вже у перший день після спливання встановленого строку. При продовженні бездіяльності (неподання повідомлення) правопорушення триває – кожного наступного дня. Лише в момент направлення повідомлення (в будь-який день після закінчення строку) правопорушення припиняється і починається відлік строків давності застосування штрафних санкцій. За це триваюче правопорушення застосовується одна санкція незалежно від тривалості неподання інформації.

Стаття 116. Рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)

116.1. У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення-рішення.

116.2. За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої цим Кодексом та іншими законами України.

116.1. Ряд норм ПК передбачає можливість прийняття рішення про застосування штрафних санкцій до платника податків самим платником податків. У таких випадках ці норми містять і вказівку на порядок (процедуру) застосування штрафних санкцій. Наприклад, відповідно до абз. 3 п. 50.1 ПК платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винят-

ком випадків, установлених пунктом 50.2 цієї статті: а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку; б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Відповідно до пп. 17 п. 6 ст. 6 Положення про Державну податкову службу України (затверджена Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 584/2011) ДПС України відповідно до покладених на неї завдань і повноважень має право в установленому порядку застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДПС України.

Рішення контролюючого органу про застосування штрафних санкцій оформлюються *податковим повідомленням-рішенням*. Форма податкового повідомлення-рішення про застосування штрафної (фінансової) санкції (штрафу) за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби (форма «С») передбачена Порядком направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженим наказом ДПА України від 22 грудня 2010 року № 985, зареєстрованим в Мін'юсті України 30 грудня 2010 р. за № 1440/18735.

Відповідно до пунктів 42.1–42.3 ПК повідомлення-рішення про застосування штрафних санкцій повинні бути складені у письмовій формі, відповідним чином підписані та у випадках, передбачених законодавством, завірені печаткою контролюючого органу.

Відповідні повідомлення-рішення вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків або його законному чи уповноваженому представникові. Якщо платник податків на день надсилання йому контролюючим органом відповідного документа не повідомив такий контролюючий орган про зміну податкової адреси, повернення документів, як таких, що не знайшли адресата, не звільняє платника податку від їх виконання. Якщо пошта (поштова служба) не може вручити платнику податків податкове повідомлення-рішення через відсутність за місцез-

находженням посадових осіб, їх відмову прийняти податкове повідомлення-рішення, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, податкове повідомлення-рішення вважається врученим платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення (п. 3.10 вказаного вище Порядку від 22 грудня 2010 року № 985).

116.2. Під «видом штрафної (фінансової) санкції» для цілей цієї статті ПК слід розуміти штрафну санкцію, передбачену конкретною нормою ПК або іншого закону.

Наприклад, за заниження платником податків податкових зобов'язань передбачений штраф у розмірі трьох відсотків від суми недоплати (абз. За п. 50.1 ПК). Це один вид штрафної санкції за заниження платником податків податкових зобов'язань. Водночас визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання, якщо перевірка результатів діяльності платника податків свідчить про заниження суми його податкових зобов'язань, тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання (п. 123.1 ПК). Це другий вид штрафної санкції за заниження платником податків податкових зобов'язань.

Так само п. 120.1 і п. 123.1 передбачають різні штрафні санкції за одне і теж порушення – включення до податкової декларації перекручених (недостовірних) даних про суми одержаних доходів, понесених витрат, якщо такі дії платника призвели до заниження суми оподатковуваного доходу.

Контролюючий орган у таких випадках може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції. Який саме – залежить від обставин (ознак) кожного конкретного правопорушення. Як правило, вважається, що при конкуренції норм та з них, яка має більш сувору санкцію, краще враховує усі обставини вчиненого діяння. Однак, якщо контролюючим органом все ж таки була застосована норма з менш суворою фінансовою санкцією, це виключає в подальшому за це ж саме порушення притягнення до відповідальності за іншою нормою ПК чи іншого закону.

Стаття 117. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби

117.1. Неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи

внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог встановлених цим Кодексом, -

тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 170 гривень, на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, - 510 гривень.

У разі неусунення таких порушень або за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення, - тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 340 гривень, на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, - 1020 гривень.

117.2. Виключено згідно із Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI).

(Стаття 117 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI)

117.1. У п. 117.1 і в ряді інших норм ПК, що передбачаються відповідальність за податкові порушення, використовується така ознака «неподання у строк (строки)».

Відповідно до ст. 251 ЦК строк – є певний період у часі, зі спливом якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення. У даному випадку зазначеною подією є факт податкового правопорушення.

Перебіг строку за загальним правилом починається з наступного дня після відповідної календарної дати або настання події, з якою пов'язано його початок. В окремих нормах встановлюється інший порядок, відмінний від цього загального. Так, строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників банками починається з дня відкриття/закриття рахунку (див. коментар до п. 118.1).

Строк, що визначений роками, спливає у відповідні місяць та числа останнього року строку. До строку, що визначений півроком або кварталом року, застосовуються правила про строки, які визначені місяцями. При цьому відлік кварталів ведеться з початку року. Строк, що визначений місяцями,

спливає у відповідне число останнього місяця строку. Строк, що визначений у півмісяця, дорівнює п'ятнадцяти дням. Якщо закінчення строку, визначеного місяцем, припадає на такий місяць, у якому немає відповідного числа, строк спливає в останній день цього місяця. Строк, що визначений тижнями, спливає у відповідний день останнього тижня строку. Якщо останній день строку припадає на вихідний, святковий або інший неробочий день, що визначений відповідно до закону у місці вчинення певної дії, днем закінчення строку є перший за ним робочий день.

Порядок вчинення дій в останній день строку врегульовано ст. 255 ЦК. Якщо строк встановлено для вчинення дії, вона може бути вчинена до закінчення останнього дня строку. У разі якщо ця дія має бути вчинена в установі, то строк спливає тоді, коли у цій установі за встановленими правилами припиняються відповідні операції.

Письмові документи, заяви та повідомлення, здані до установи зв'язку до закінчення останнього дня строку, вважаються такими, що здані своєчасно.

Неподання інформації (відомостей, документів, декларацій, звітів тощо) в строк – це або подання її вже після закінчення встановлених строків (подання із запізненням), або неподання інформації і після закінчення встановлених строків на момент фіксування цього факту контролюючим органом.

Стаття 117 ПК, відповідно до її назви, передбачає відповідальність за порушення у сфері встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби і містить склади трьох правопорушень. Перший – загальний склад порушення правил щодо обліку платників податків (абз. 1 і 2 п. 117.1). Другий – кваліфікований склад правопорушення правил щодо обліку платників податків (абз. 3 і 4 п. 117.1). Третій – спеціальний склад порушення правил реєстрації платників акцизного податку (п. 117.2).

Суб'єктами правопорушень за ст. 117 ПК є платники податків, а відповідальності – самозайняті особи; юридичні особи; відокремлені підрозділи юридичної особи; юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність. Залежно від виду суб'єкта диференційовані штрафні санкції.

Абзацами першим і другим пункту 117.1 передбачена відповідальність за порушення загальних правил взяття на облік платників податків, які містяться у статті 63 ПК. Зокрема, ця стаття містить строки подання заяви про взяття на облік платника податків, встановлює обов'язок платників податків подати протягом 5 календарних днів, наступних за днем отриман-

ня повернутих документів, виправлені документи для взяття на облік в органах державної податкової служби (див. коментар до ст. 63 ПК).

Слід враховувати, що відповідно до п. 63.8 статті 63 ПК особливості обліку платників податків за окремими податками, а також окремих категорій платників податків устанавлюються відповідними розділами цього Кодексу. Тому посилання у п. 117.1 на ст. 63 ПК є одночасно посиланням на інші норми цього Кодексу, які регулюють облік платників податків за окремими податками, а також окремих категорій платників податків (див., наприклад, п. 160.9 щодо особливості реєстрації резидентів, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг).

Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби (абз. 1 п. 117.1) може вчинятися в таких альтернативних формах *бездіяльності*:

- неподання платниками податків у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби;
- неподання платниками податків у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних;
- неподання виправлених документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби;
- неподання виправлених документів для внесення змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних;
- неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності.

Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби (абз. 1 п. 117.1) може вчинятися також у таких альтернативних формах *дій*:

- подання з помилками чи неповним обсягом документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби;
- подання з помилками чи неповним обсягом для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних.

Абзац третій пункту 117.1 містить *ознаки кваліфікованих (тобто з ознаками, які обтяжують відповідальність) складів правопорушень у формі дії*. Про це свідчить застосована законодавцем формула «ті самі дії».

Тому за цією нормою може наставити відповідальність лише за такі дії, як:

- повторне протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення, подання з помилками чи неповним обсягом документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби;
- повторне протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення, подання з помилками чи неповним обсягом для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних.

Повторна протягом року бездіяльність (повторне неподання платниками податків у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби; повторне неподання платниками податків у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних; повторне неподання виправлених документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби; повторне неподання виправлених документів для внесення змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних; повторне неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності) має кваліфікуватися за абзацем першим пункту 117.1 ст.117 ПК.

За абзацем третім пункту 117.1 настає відповідальність за таке правопорушення у формі бездіяльності, як «неусунення таких порушень», тобто неусунення порушень, ознаки яких виписані в абзаці першому п. 117.1 цієї статті.

Слід враховувати, що деякі із цих правопорушень за змістом їх ознак неможливо усунути. Наприклад, таке правопорушення, як неподання платником податків у визначений строк заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, є закінченим у момент закінчення відповідного строку. Разом з тим після спливу строку та притягнення до відповідальності суб'єкт не звільняється від обов'язку подання заяв та документів, і строк, протягом якого він повинен виконати цей обов'язок, такий же, як і перший.

Стаття 118. Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків

118.1. Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установлений статтею 69 цього Кодексу строк повідомлення про відкриття або зак-

риття рахунків платників податків - тягне за собою накладення штрафу у розмірі 340 гривень за кожний випадок неподання або затримки.

118.2. Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби -

тягне за собою накладення штрафу на банк або іншу фінансову установу в розмірі 10 відсотків суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 гривень.

118.3. Неповідомлення фізичними особами-підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку - тягне за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень за кожний випадок неповідомлення.

Стаття 118 ПК за своїм змістом ширше її назви і містить склади трьох самостійних правопорушень.

Перший – порушення строку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (п. 118.1). Другий – здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби (п. 118.2). Суб'єктом цих двох видів правопорушення є банки, інші фінансові установи.

Третій – неповідомлення фізичними особами-підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку (п. 118.3). Суб'єктом цього правопорушення є фізичні особи-підприємці, особи, що проводять незалежну професійну діяльність.

118.1. Ця норма передбачає відповідальність за правопорушення, що вчиняється в одній формі бездіяльності:

– неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій п. 69.3 ПК строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків.

Фінансова установа – юридична особа, яка, відповідно до Закону, надає одну чи декілька фінансових послуг та яка внесена до відповідного реєстру у порядку, встановленому Законом. До фінансових установ належать

банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг (ст. 1 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»).

У контексті ст. 118 ПК фінансовими установами є також органи Державного казначейства України.

Наказом ДПА України від 23 грудня 2010 року № 993 затверджений Порядок подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах до органів державної податкової служби. Згідно з цим Порядком Національний банк України, банки протягом трьох робочих днів з дня проведення операції відкриття/закриття рахунків Платників податків та відкриття/закриття власних кореспондентських рахунків (включаючи день відкриття/закриття) подають відомості про це в електронному вигляді засобами електронної пошти НБУ на адресу органів ДПС в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі. Органи Державного казначейства України подають Повідомлення у порядку, визначеному для банків. Іншими фінансовими установами Повідомлення подаються в електронному вигляді засобами електронної пошти НБУ або у паперовому вигляді протягом трьох робочих днів з дня відкриття/закриття рахунку (включаючи день відкриття/закриття) або надсилаються поштою з повідомленням про вручення на адресу органу ДПС, у якому Платник податків обліковується як платник податків і зборів.

Про зміст поняття *«неподання в строк»* див. абз. 1–7 коментарю до п. 117.1 ст. 117 ПК з урахуванням, що строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників становить три робочих дні з дня відкриття/закриття рахунку, включаючи день відкриття/закриття (п. 69.2 ПК).

Затримка (абз. 2 п. 118.1) – це подання повідомлення після закінчення встановлених строків. За юридичним змістом «затримка» не відрізняється від «неподання повідомлення в строк».

118.2. Цей пункт ст. 118 ПК передбачає відповідальність за правопорушення, що вчиняється у формі активної дії:

– здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби.

Відповідно до пунктів 69.3 і 69.4 ст. 69 ПК орган державної податкової служби протягом трьох робочих днів з дня отримання повідомлення від фінансової установи про відкриття рахунку зобов'язаний направити по-

відомлення про взяття рахунку на облік або відмову у взятті органом державної податкової служби рахунку на облік із зазначенням підстав. Датою початку видаткових операцій за рахунком платника податків (крім банку) у банках та інших фінансових установах є дата отримання банком або іншою фінансовою установою повідомлення органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби.

Порушення органом державної податкової служби строку, встановленого для направлення повідомлення про взяття або відмову у взятті рахунку на облік, не є підставою для звільнення від відповідальності банків або інших фінансових установ за цією нормою.

При вираховуванні розміру, встановленого абз. 2 п. 118.2, штрафу «в розмірі 10 відсотків суми усіх операцій», беруться до уваги лише операції за тим рахунком, за яким здійснювалися операції до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік.

Період «до отримання повідомлення» починається днем проведення першої операції за вказаним рахунком і закінчується днем, що передує дню отримання повідомлення про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби.

118.3. Цей пункт ст. 118 ПК передбачає відповідальність за правопорушення, що вчиняється у формі бездіяльності:

– неповідомлення фізичними особами-підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншої фінансовій установі при відкритті рахунку.

Обов'язок фізичних осіб-підприємців та осіб, які проводять незалежну професійну діяльність, повідомляти про свій статус банки та інші фінансові установи, в яких такі особи відкривають рахунки, передбачений п. 69.7 ПК. Банки та інші фінансові установи мають право відкривати рахунки фізичним особам-підприємцям та фізичним особам, які проводять незалежну професійну діяльність, лише за наявності документів, виданих органами державної податкової служби, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах (п. 69.1 ПК). Це означає, що формою повідомлення зазначеними особами про свій статус є надання ними банку чи іншій фінансовій установі в установлений спосіб документів, виданих органами державної податкової служби, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах у такому статусі.

Під «кожним випадком неповідомлення» розуміється кожен випадок, коли фізична особа-підприємець чи фізична особа, яка проводить незалеж-

ну професійну діяльність, відкриває в банку або іншій фінансовій установі будь-який рахунок без повідомлення про свій статус.

Див. також Роз'яснення щодо порядку відкриття рахунків фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність (лист НБУ від 22.02.2011 р. № 25-111/418-2794), а також Інструкцію про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджену постановою Правління НБУ від 12 листопада 2003 року № 492.

Стаття 119. Порухення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків

119.1. Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, передбаченого цим Кодексом, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 85 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 170 гривень.

119.2. Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1020 гривень.

119.3. Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.2 цієї статті, - тягне за собою накладення штрафу у розмірі 170 гривень.

119.1. Цей пункт ст. 119 ПК встановлює відповідальність за правопорушення, яке може вчинятися як у формі бездіяльності, так і у формі активної поведінки (дії):

- неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків;
- неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків;

- порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків;
- порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків.

У будь-якому випадку для виявлення об'єктивних ознак правопорушення необхідно враховувати норми ПК, що регулюють порядок подання інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків. Відтак моментом настання строку слід вважати день, з якого у особи виник статус платника податків або обов'язок бути зареєстрованим у Державному реєстрі згідно з пп. 70.1, 70.3, 70.4, 70.12 статті 70.

Неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків – це неподання відповідному органу державної податкової служби фізичною особою незалежно від віку (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру, особисто або через законного представника чи уповноважену особу облікової картки фізичної особи-платника податків, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі.

Суб'єктом є платник податків-фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру.

Слід зазначити, що якщо суб'єктом цього правопорушення у назві ст. 119 та у п. 119.1 вказаний платник податків, то згідно з деякими нормами ПК обов'язок подання інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків покладена на інших осіб.

Так, відповідно до п. 99.5.1 обов'язок подати за наявності підстав органу державної податкової служби заяву для реєстрації неповнолітніх та недієздатних покладена на їх законних представників.

Згідно з в. 65.1 взяття на облік фізичних осіб-підприємців в органах державної податкової служби здійснюється за місцем їх державної реєстрації на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців».

Згідно зі ст. 68 Кодексу обов'язок передавати податковим органам відповідну інформацію щодо фізичних осіб-платників податків покладається і на деякі державні органи: органи, що здійснюють реєстрацію незалежної професійної діяльності або видають дозволи на право самостійного провадження такої діяльності; органи, що ведуть облік або реєстрацію рухомого

майна та інших активів, які є об'єктом оподаткування щодо про власників та/або користувачів такого рухомого майна та інших активів, розміщених на відповідній території, або про транспортні засоби, зареєстровані у цих органах, та їх власників; інші органи щодо іншої інформації у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами України.

Згідно з п. 70.16 органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають безоплатно в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків.

Однак притягнення до відповідальності за ст. 119 державних реєстраторів, батьків неповнолітніх осіб, опікунів недієздатних осіб тощо, тобто суб'єктів, не вказаних у ст. 119, означало б її розширене тлумачення, що неприпустимо стосовно норм про відповідальність фізичних осіб.

Неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків – це неподання відповідному органу державної податкової служби фізичною особою, яка вже включена до Державного реєстру, особисто або через законного представника чи уповноважену особу заяви за формою та у порядку, визначених центральним органом державної податкової служби України з відомостями про зміну даних, які вносяться до облікової картки, протягом місяця з дня виникнення таких змін.

Суб'єктом є фізична особа, яка включена до Державного реєстру.

Порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків – це подання облікової картки фізичної особи-платника податків з недостовірними даними щодо місця проживання, податкові пільги платника податків, місце провадження діяльності, телефони та інша додаткова інформація для зв'язку з фізичною особою-підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність, або повідомлення з недотриманням встановленої форми, не до того органу державної податкової служби тощо. Перелік даних та документів визначений пп. 70.2, 70.3 та 70.5 статті 70 Кодексу.

Суб'єктом є фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру.

Порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків – це подання заяви з недостовірними відомостями про зміну даних, які вносяться до облікової картки, протягом місяця з дня виникнення таких змін. Обов'язок щодо подання такої заяви встановлено п. 70.5 статті 70 Кодексу.

Суб'єктом є фізична особа, яка включена до Державного реєстру.

Про порядок обчислення строків – див. коментар до п. 117.1 ПК.

Абзаци третій і четвертий п. 119.1 містять ознаки кваліфікованих (тобто з ознаками, які обтяжують відповідальність) складів правопорушень у формі дії. Про це свідчить застосована законодавцем формула «ті самі дії».

Тому за цією нормою може наставити відповідальність лише за такі дії, як:

– повторне протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке саме порушення, подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків платником податків з порушенням відповідного порядку;

– повторне протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке саме порушення, подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків платником податків з порушенням відповідного порядку.

Повторність виникає не тільки у випадку вчинення аналогічного правопорушення (наприклад, двічі подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків платником податків з порушенням відповідного порядку), але й у випадках будь-яких варіантів послідовності правопорушень (наприклад, подання облікової картки фізичної особи-платника податків з недостовірними даними щодо місця проживання, а потім подання заяви з недостовірними відомостями про зміну даних, які вносяться до облікової картки).

Відлік річного строку починається з дня уплати штрафу за попереднє правопорушення і закінчується через 365 (включно) календарних днів. Якщо початок або закінчення річного строку припадає на високосний рік, цей строк закінчується через 366 (включно) календарних днів.

Повторна протягом року бездіяльність (повторне неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків платником податків; повторне неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків платником податків) має кваліфікуватися за абзацом першим цього пункту без врахування повторності як кваліфікованої ознаки.

119.2. Цей пункт ст. 119 ПК встановлює відповідальність за правопорушення, яке може вчинятися як у формі бездіяльності, так і у формі активної поведінки (дії):

– неподання податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку;

РОЗДІЛ II. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

- подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку;
- подання не повним обсягом податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку;
- подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку;
- подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку.

Для виявлення об'єктивних ознак правопорушення, зокрема про поняття податкової звітності, її обсяги, строки її подання, – див. норми глави 2 ПК та коментар до неї.

Неподання податкової звітності означає відсутність звітності після закінчення встановлених строків і на момент застосування контролюючим органом штрафних санкцій.

Подання з порушенням встановлених строків означає подання податкової звітності після закінчення встановлених строків, але до застосування контролюючим органом штрафних санкцій.

Недостовірні відомості податкової звітності – відомості, що не підтверджені чи суперечать даним первинних документів, реєстрам бухгалтерського обліку, бухгалтерської звітності, іншим документам, пов'язаним з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством (див. абзац перший п. 44.1 ст. 44 ПК).

Помилки податкової звітності – арифметичні та інші технічні помилки як у первинних документах, що вказані в абзаці першому п. 44.1 ст. 44, і на підставі яких складена податкова звітність, або/та такі ж помилки безпосередньо в податковій звітності.

Диспозиція п. 119.2 щодо недостовірності та помилок податкової звітності не відрізняє випадки зменшення чи збільшення сум доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, а також сум утриманого з них податку в результаті такої недостовірності чи помилок.

Суб'єктом правопорушення за змістом цього пункту є податковий агент, на якого покладений обов'язок вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам (див. п. 14.1.180 та п. 51.1). Визначення суб'єктом правопорушення і відповідальності податкового агента не

суперечить назві ст. 119 (де вказаний платник податків), оскільки підпунктом 162.1.3 п. 162.3 ст. 162 Кодексу визначено, що платником податку на доходи фізичних осіб є також податковий агент.

Діяння, передбачене п. 119.2, фактично є порушенням передбаченого п. 176.2 обов'язку податкових агентів подавати податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до органу державної податкової служби за місцем свого розташування, а також подавати органу державної податкової служби інші відомості про оподаткування доходів окремого платника податку в обсягах та згідно з процедурою, визначеною розділом IV та розділом II цього Кодексу.

Абзацами третім і четвертим п. 119.2 передбачена відповідальність за кваліфіковані (за ознакою повторності) дії, зазначені в абзаці першому цього пункту:

- подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення;

- подання не повним обсягом податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення;

- подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення;

- подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення.

Повторність виникає не тільки у випадку вчинення аналогічного правопорушення (наприклад, двічі подання звітності з помилками), але і у випадках будь-яких варіантів послідовності дій, що утворюють склад правопорушення (наприклад, подання звітності з помилками, а потім подання звітності не повним обсягом).

Відлік річного строку починається з дня уплати штрафу за попереднє правопорушення і закінчується через 365 (включно) календарних днів. Якщо початок або закінчення річного строку припадає на високосний рік, цей строк закінчується через 366 (включно) календарних днів.

Суб'єкт порушення – див. вище коментар до абз. першого цього пункту.

Факт застосування до суб'єкта протягом року штрафу має бути підтверджений відповідними документами. Про правила вирахування строків див. коментар до п. 117.1 ст. 117 ПК.

Відповідальність за повторне правопорушення у формі бездіяльності (неподання податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку) абз. 3 п. 119.2 не передбачена. Тому така бездіяльність, незалежно від наявності повторності, має кваліфікуватися за абз. 1 п. 119.2.

119.3. Цей пункт ст. 119 ПК встановлює відповідальність за правопорушення, яке вчиняється у формі активної поведінки (дії) або бездіяльності:

- оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків;

- оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків.

При оформленні документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, відповідальність фактично настає за бездіяльність – за незазначення реєстраційного номера.

Документами, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків, можуть бути будь-які документи, до яких нормативні акти вимагають включати відомості про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату фізичними особами податків.

Якщо такими документами є податкова звітність, умовою притягнення до відповідальності за пунктом 119.4 є відсутність ознак правопорушення, передбаченого пунктом 119.2 статті 119 ПК. Це означає, що у випадках, наприклад, подання податкової звітності, яка містить недостовірні відомості як про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку і суми утриманого з них податку, так і про недостовірний реєстраційний номер облікової картки платника податків, застосовується лише п. 119.2 ПК.

Коло осіб, які є *суб'єктами* цього правопорушення, окреслене у п. 70.12, де обов'язок використовувати при оформленні документів (їх складанні і видачі) реєстраційний номер облікової картки платника податків покладений на органи державної влади та органи місцевого самоврядування, юридичні особи незалежно від організаційно-правових форм, включаючи

установи Національного банку України, банки та інші фінансові установи, біржі, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичні особи-підприємців, а також фізичні особи в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків.

Стаття 120. Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності

120.1. Неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків), -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

120.1.1. Виключено Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI.

120.2. Невиконання платником податків вимог, передбачених абзацом другим пункту 50.1 статті 50 цього Кодексу, 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 цією главою Кодексу, не застосовуються.

(Стаття 120 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI)

120.1. Абзаци перший і другий цього пункту ст. 120 ПК встановлюють відповідальність за правопорушення, яке може вчинятися як у формі бездіяльності, так і у формі активної поведінки (дії):

— неподання платниками податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків);

— несвоєчасне подання платниками податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків).

Неподання декларації за змістом цього пункту ст. 120 ПК — це відсутність поданої декларації, по-перше, після закінчення встановленого строку і, по-

друге, на момент прийняття рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за це порушення в порядку ст. 116 ПК.

Несвоєчасне подання декларації – це її подання, по-перше, після закінчення встановленого строку і, по-друге, до отримання повідомлення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за неподання декларації в порядку ст. 116 ПК.

Тобто диспозиція цього пункту сформульована таким чином, що хоча неподання декларації у строк є закінченою формою правопорушення, наступне (із запізненням) подання цієї декларації утворює нову форму порушення – несвоєчасне подання. Правопорушення вчиняється в одній з цих двох форм, оскільки одна і та ж декларація однією особою в один момент часу не може бути і неподаною, і поданою несвоєчасно.

За порушення вимог статей 46–51 ПК щодо форми і змісту податкових декларацій та порядку їх складання відповідальність за п. 120.1 не передбачена.

Про строки та порядок подання податкових декларацій див. коментар до ст. 49 ПК, а про правила обчислення строків подання інформації (у т.ч. податкових декларацій) – коментар до п. 117.1 ст. 117 ПК.

Суб'єктами правопорушення та відповідальності є:

- платники податків (див. коментар до ст. 15 ПК);
- інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори (див. коментар до ст. 18 і ст. 19 ПК).

Якщо податковим агентом неподана або несвоєчасно подана податкова звітність про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків-фізичної особи, суми утриманого з них податку, це підпадає одночасно під дію як п. 120.1, так і п. 119.2 ПК (конкуренція правових норм). У таких випадках вчинене слід кваліфікувати за п. 119.2 як спеціальною нормою.

Абзаци третій і четвертий п. 120.1 встановлюють відповідальність платника податків за повторні дії, тобто за несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків), вчинене протягом року після застосування до нього штрафу за таке порушення.

Відповідальність платника податків за повторну протягом року бездіяльність, тобто за повторне неподання податкових декларацій (розрахунків), цим пунктом ст. 120 не передбачена і тому така бездіяльність, незалежно від наявності чи відсутності ознаки повторності, має кваліфікуватися за абз. 1 п. 120.1 ст. 120 ПК.

Суб'єктами кваліфікованого правопорушення та відповідальності є лише платники податків. Інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати

податки, збори в абзаці третьому пункту 120.1 (на відміну від абзацу першого цього пункту), не зазначені як суб'єкти правопорушення і відповідальності за цією нормою.

120.2. Абзацем другим пункту 50.1 статті 50 ПК передбачено, що коли у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПК) платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, такий платник податків повинен зазначити уточнені показники у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені. За таких умов він має право не надсилати уточнюючий розрахунок до податкової декларації, в якій виявлені помилки (див. ком. до ст. 50 ПК).

Крім того, відповідно до пункту а) абз. 3 п. 50.1 якщо платник податків надсилає уточнюючий розрахунок, він має сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку.

У випадку ж відображення суми недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, платник податків має збільшити цю недоплату на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Таким чином, склад цього правопорушення утворює два акта бездіяльності в їх єдності:

- платник податків не надсилає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, в якій він самостійно виявив помилки, або надсилає такий розрахунок але не сплачує суму недоплати та штраф;

- цей платник податків не відображає суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, або відображає суму недоплати але не збільшує її на суму штрафу.

Притягнення до відповідальності можливе після завершення першого податкового періоду після періоду, протягом якого були самостійно виявлені помилки у податковій декларації, і зафіксований факт бездіяльності щодо обов'язків, зазначених у п. 50.1 ст. 50 ПК.

Суб'єктом вчинення правопорушення та відповідальності за нього є платник податків.

В абз. 3 п. 120.2 підтверджується відсутність складу правопорушення у випадках самостійного донарахування суми податкових зобов'язань і самостійної сплати штрафу у порядку, встановленому п. 50.1. (Щоправда постає питання про заохочувальну цінність цього припису з огляду на те, що сума штрафу як санкції за податкове правопорушення не більше суми самостійно нарахованого і сплаченого штрафу).

Стаття 121. Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

121.1. Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 цього Кодексу строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень.

121.1. Абзаци перший і другий цього пункту встановлюють відповідальність за правопорушення, яке може вчинятися у таких формах:

– незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом встановлених статтею 44 ПК строків їх зберігання;

– незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом встановлених статтею 44 ПК строків їх зберігання та ненадання такими платниками податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК;

– ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК.

Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (ст. 1 Закону України від 16 липня 1999 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Первинні документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами (ст. 9 вказаного Закону).

Для виявлення об'єктивних ознак правопорушення слід звернутися до ст. 44 ПК, яка містить вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності. Зокрема, платники податків зобов'язані забезпечити зберігання первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, не менш як 1 095 днів з моменту подання податкової звітності, для складання якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з моменту передбаченого ПК граничного строку подання такої звітності (див. коментар до ст. 44 ПК).

Відповідно до п. 44.5 ст. 44, у разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, зазначених у пунктах 44.1 і 44.3 цієї статті, платник податків зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити орган державної податкової служби за місцем обліку в порядку, встановленому цим Кодексом для подання податкової звітності, та митний орган, яким було здійснено митне оформлення відповідної митної декларації. Крім того, платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до органу державної податкової служби, митного органу. Див. також п. 139.1.9 та коментар до нього.

Ні ст. 44, ні ст. 121 не містять норми, яка б передбачала звільнення від відповідальності за незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків за умови своєчасного повідомлення про втрату, пошкодження або дострокове знищення документів, а також їх подальшого відновлення.

Незабезпечення зберігання може вчинятися як діями (знищення документів раніше встановленого строку), так і у формі бездіяльності (пошкодження або втрата документів внаслідок пожежі, крадіжки, затоплення тощо). За пошкодження чи втрату документів внаслідок бездіяльності відповідальність настає лише за умови наявності можливості діяти певними чином – можливості не допустити крадіжки, затоплення тощо. Втрата чи пошкодження документів внаслідок непоборної сили (наприклад, через стихійне лихо) виключає притягнення до відповідальності за цією нормою.

Така форма цього правопорушення, як незабезпечення зберігання зазначених документів, поєднане (варіант «та» в диспозиції пункту) з ненаданням контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій за санкціями, нічим не відрізняється від простого незабезпечення зберігання (без факту ненадання документів контролюючим органам) і тому не має практичного значення. Тим більше, що фізично неможливо надати документи, які втрачені в результаті незабезпечення їх зберігання.

Ненадання платниками податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій є самостійним порушенням, не пов'язаним з наявністю фактів незабезпечення їх зберігання (варіант «або» в диспозиції цього пункту ст. 121 ПК).

Ненадання може виявлятися як у формі прямої відмови надати документи чи їх копії, так у формі невиконання вимоги контролюючих органів надати оригінали документів чи їх копій у передбачений законодавством строк. Після завершення вказаного строку можливе притягнення до відповідальності за це правопорушення, незалежно від того, що платник податків (його посадові особи) прямо не відмовляється від надання документів чи їх копій.

Суб'єктом вчинення правопорушення та відповідальності за нього є платник податків.

Абзаци третій і четвертий п. 121.1 встановлюють відповідальність за кваліфікований (за ознакою повторності) склад правопорушення, передбаченого абзацом першим.

Однак формула «ті самі дії» обмежує застосування відповідальності за цією нормою лише випадками повторного незабезпечення зберігання документів шляхом їх знищення, тобто діями.

Відлік річного строку починається з дня уплати штрафу за попереднє правопорушення і закінчується через 365 (включно) календарних днів. Якщо початок або закінчення річного строку припадає на високосний рік, цей строк закінчується через 366 (включно) календарних днів.

Суб'єктом вчинення правопорушення та відповідальності за нього є платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення.

Стаття 122. Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою - підприємцем

122.1. Несплата (неперерахування) фізичною особою - платником єдиного податку, визначеною підпунктами 1 і 2 пункту 291.4 статті 291 цього Кодексу, авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до цього Кодексу.

(Із змінами, внесеними Законом України від 04.11.2011 р., № 4014-VI, що набирає чинності з 01.01.2012 р.)

122.1. Склад правопорушення, передбачений п. 122.1, вужче назви цієї статі, оскільки передбачає відповідальність за порушення не усіх правил, а лише за правопорушення, яке може вчинятися в одній формі бездіяльності:

– несплата (неперерахування) платником податків-фізичною особою сум єдиного податку в порядку та у строки, визначені законодавчим актом.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку (див. п. 291.2 ст. 291 ПК).

Під *несплатою* в цьому випадку розуміється не тільки повна відсутність платежу, а й сплата єдиного податку в установлені строки, але не в повному обсязі.

Ставки єдиного податку встановлені у ст. 293 ПК, а порядок і строки сплати єдиного податку – ст. 295 ПК. Зокрема, платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року. Платники єдиного податку третьої і четвертої груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої групи є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку другої - четвертої груп є календарний квартал (ст. 294 ПК).

Це правопорушення за об'єктивною стороною характеризується як триваюче, тобто склад правопорушення і підстави для притягнення до відповідальності за ст. 122 виникають у наступний день, після дня строку сплати єдиного податку. Кожен наступний факт такої несплати (несплата кожного наступного дня) не утворює нового правопорушення. Припиняється це правопорушення в день сплати єдиного податку. Однак сам факт сплати узгодженої суми грошового зобов'язання за межами строків, визначених цим Кодексом, не скасовує склад цього правопорушення і можливість притягнення до відповідальності за його вчинення.

Суб'єктом, що вчинює правопорушення та притягується до фінансової відповідальності, є платник єдиного податку відповідної групи (див. коментар до ст. 15 ПК).

Стаття 123. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання

123.1. У разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, 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, 54.3.4, 54.3.5, 54.3.6 пункту 54.3 статті 54 цього Кодексу, - тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування - тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

123.2. Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) додатково до штрафів, передбачених пунктом 123.1 цієї статті, - тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу

не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування.

(Стаття 123 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI)

123.1. Відповідальність за цим пунктом ПК настає не за те, що контролюючий орган самостійно визначив суму податкового зобов'язання, або зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, а за ті дії чи бездіяльність платників податків, які утворили підстави для контролюючого органу самостійно визначити суми податкового зобов'язання, зменшити суми бюджетного відшкодування тощо.

Відповідно до вказаних нижче норм ПК зазначені підстави утворюють такі випадки дій та (або) бездіяльності платників податків:

– *неподання платником податків в установлені строки податкової (митної) декларації (підпункт 54.3.1 п. 54 ст. 54 ПК);*

– *заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (підпункт 54.3.2 ст. 54 ПК);*

– *ухилення від сплати податків, про що свідчить рішення суду, що набрало законної сили, і яким особу визнано винною в ухиленні від сплати податків (підпункт 54.3.4 ст. 54 ПК);*

– *порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, у тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента (підпункт 54.3.5 п. 54 ст. 54 ПК);*

– *заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (підпункт 54.3.6 п. 54 ст. 54 ПК).*

Таким чином, обов'язковою ознакою для трьох з п'яти вказаних вище підстав для притягнення до відповідальності за п. 123.1 цієї статті є наявність даних перевірок (контролю), які підтверджують факт правопорушення. Ще одна з цих ознак може бути підтверджена лише рішенням суду, що набрало законної сили.

Щодо поняття перевірок (контролю), порядку їх проведення та оформлення отриманих результатів (даних перевірок) дивись главу 8 ПК та коментар до її статей.

Особа може бути визнана винною в умисному ухиленні від сплати податків вироком суду за кримінальною справою, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах див. ст. 212 КК).

Особа може бути визнана винною в ухиленні від сплати податків за рішенням суду за адміністративною справою (ст. 163² та ст. 163⁴ КАП), якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у розмірах, які не є значними.

Відповідальність за даною нормою виключається, якщо контролюючий орган без даних перевірок, коли вони є обов'язковими, або без наявності судового рішення, яке набрало законної сили, самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків.

Суб'єктом правопорушення та суб'єктом відповідальності є платник податків, у тому числі податковий агент (у випадку застосування даних перевірок щодо утримання податків податковим агентом).

Абзаци третій і четвертий п. 123.1 цієї статті встановлюють відповідальність за кваліфікований (за ознакою повторності) склад правопорушення, передбаченого абзацом першим, тобто повторне протягом 1 095 днів неподання платником податків в установлені строки податкової (митної) декларації, ухилення від сплати податків тощо.

Повторність утворюють будь-які варіанти послідовності порушень, що є підставою для контролюючого органу самостійно визначити суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків. Наприклад, заниження суми податкових зобов'язань після неподання декларації або навпаки. Однак умовою застосування відповідальності за абз. 3 і 4 п. 123.1 є повторне визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання з того податку, за яким відбулося визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання вперше (на це вказує словосполучення «з цього податку»).

Для підтвердження наявності повторності порушень, які встановлюються даними перевірок (контролю) чи судовими рішеннями, необхідні самостійні (окремі) перевірки або судові рішення, що набрали законної сили, як за першим, так і за повторним фактом порушення.

Повторність утворюється незалежно від того, чи була застосована фінансова санкція за перший випадок.

Якщо платник податку був притягнутий до відповідальності за перше порушення – відлік річного строку починається з дня уплати штрафу за попереднє правопорушення і закінчується 1 095 календарним днем включно.

Якщо ж за перше порушення штрафні санкції не застосовувалися, строк починається з наступного дня після оформлення належним чином рішення контролюючого органу самостійно визначити суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків. Якщо на момент притягнення до відповідальності не сплили строки давності, передбачені ст. 114, можливе застосування штрафних санкцій як за перше, так і за повторне правопорушення. Тобто застосовується штраф у розмір 25 відсотків відповідної суми за перше порушення і штраф в розмірі 50 відсотків – за повторне.

123.2. Цей пункт не містить ознак окремого правопорушення, а лише визначає додаткові наслідки у випадках, коли порушення, зазначені у п. 123.1, по-перше, вчинені платником податків, який користується податковою пільгою, по-друге, цей платник податку (посадова особа платника податку) використав суми, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу).

Щодо поняття, підстав надання та порядку використання податковими пільгами встановлений статтею 30 Кодексу. Відповідно до п. 30.8 контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України.

Передбачені цим пунктом наслідки для відповідного платника податків, а саме стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги, не є штрафними санкціями. Штраф застосовується відповідно до п. 123.1 ПК. Наявність

умов, що зазначені у п. 123.2, є підставою стягнення не штрафу, а суми відповідного податку.

Стаття 124. Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби

124.1. Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з цим Кодексом, - тягне за собою накладення штрафу в розмірі вартості відчуженого майна.

124.1. Ця норма містить склад правопорушення, що вчиняється активними діями:

– відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з цим Кодексом.

Умовою застосування норми (накладення штрафу) є наявність таких ознак:

- 1) відчуження платником податків майна;
- 2) майно, що було відчужено, перебуває у податковій заставі;
- 3) наявність обов'язку отримання платником податків згоди органу державної податкової служби на відчуження майна;
- 4) відчуження цього майна здійснене без узгодження з органом державної податкової служби.

Відчуження майна – будь-які дії платника податків, унаслідок вчинення яких такий платник податків у порядку, передбаченому законом, втрачає право власності на майно, що належить такому платникові податків, або право користування, зокрема, природними ресурсами, що у визначеному законодавством порядку надані йому в користування (див. п. 14.1.31). Це може бути продаж, дарування, міна тощо.

Майно, яке перебуває у податковій заставі – будь-яке майно платника податків, який має податковий борг, з урахуванням обмежень, визначених п. 87.3 ст. 87 ПК, а також іншими законодавчими актами (див. коментар до ст. 87 ПК).

Обов'язок отримання платником податків згоди органу державної податкової служби на відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, є загальним правилом. Це обумовлено приписом абазу другого п. 92.1 ст. 92 ПК: платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою органу державної податкової служби.

Виключеннями з цього загального правила є випадки, коли відчуження майна відбувається після того, як орган державної податкової служби впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди. Також відсутні ознаки цього правопорушення у випадку, якщо в податковій заставі перебуває лише готова продукція, товари та товарні запаси, і платник податків здійснив відчуження такого майна без погодження з органом державної податкової служби за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні, та за умови, що кошти від такого відчуження направлені повним обсягом у рахунок виплати заробітної плати, внесків на обов'язкове соціальне страхування та/або погашення податкового боргу (див. коментар до ст. 92 ПК).

Суб'єктом правопорушення і відповідальності є платник податків (див. коментар до ст. 15 ПК).

Див. також: Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби, затверджений наказом Мінфіну України від 11 жовтня 2011 р. № 1273, зареєстрований в Мін'юсті України 23 листопада 2011 р. за № 1339/20077; Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, затверджене наказом ДПА України від 24 грудня 2010 р. № 1039, зареєстроване в Мінюсті України 30 грудня 2010 р. за № 1434/18729.

Стаття 125. Порушення порядку отримання та використання торгового патенту

125.1. Суб'єкти господарювання, що проводять торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями, діяльність у сфері розваг та надають платні послуги:

за порушення порядку використання торгового патенту, передбаченого підпунктами 267.6.1 - 267.6.3 пункту 267.6 статті 267 цього Кодексу, сплачують штраф у розмірі збору на один календарний місяць (для діяльності у сфері розваг - у розмірі збору на один квартал);

за здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу, без отримання відповідних торгових патентів або з порушенням порядку використання торгового патенту, передбаченого підпунктами 267.6.4 - 267.6.6 пункту 267.6 статті 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), сплачують штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць;

за здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, без отримання пільгового торгового патенту або з порушенням порядку його отримання та використання, передбаченого підпунктами 267.6.4 - 267.6.6 пункту 267.6 статті 267 цього Кодексу, сплачують штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік;

за здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту або з порушенням порядку його отримання та використання, передбаченого підпунктами 267.6.4 - 267.6.6 пункту 267.6 статті 267 цього Кодексу, сплачують штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності;

за здійснення діяльності у сфері розваг, передбаченої статтею 267 цього Кодексу, без отримання відповідного торгового патенту або з порушенням порядку його використання, передбаченого підпунктами 267.6.4 і 267.6.5 пункту 267.6 статті 267 цього Кодексу, сплачують штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал.

Несплата (неперерахування) суб'єктом господарювання сум збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, зазначених у підпункті 267.1.1 пункту 267.1 статті 267 цього Кодексу в порядку та у строки, визначені цим Кодексом, - тягне за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків ставок збору, встановлених статтею 267 цього Кодексу.

Абзац перший п. 125.1 цієї статті містить ознаки суб'єктів, які вчинюють правопорушення та притягуються до відповідальності. За змістом цього пункту та підпункту 267.1.1 пункту 267.1 статті 267 ПК – це суб'єкти господарювання, які проводять такі види господарської діяльності:

а) торговельна діяльність у пунктах продажу товарів, тобто в магазинах, кіосках, палатках, інших малих архітектурних формах, автомагазинах, розвозках, інших видах пересувної торговельної мережі, лотки, прилавки, інші види торговельної точки у відведеному для торговельної діяльності місці, стаціонарні, малогабаритні і пересувні автозаправні станції, заправні пункти, які здійснюють торгівлю нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом, фабрики-кухні, їдальні, ресторани, кафе, закусочні, бари, буфети, оптові бази, склади-магазини (див. пп. 14.1.211);

б) діяльність з надання платних послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України (див. Постанову Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1258 «Про затвердження переліку платних побутових послуг, на провадження діяльності з надання яких придбавається торговий патент»;

в) торгівля готівковими валютними цінностями у пунктах продажу іноземної валюти, тобто структурна одиниця, яка відкривається банком (фінансовою установою), у порядку, встановленому Національним банком України, у тому числі на підставі агентських договорів з юридичними особами – резидентами, а також національним оператором поштового зв'язку, де здійснюються валютно-обмінні операції для фізичних осіб – резидентів і нерезидентів, та розташована поза межами операційного залу (див. пп. 14.1.208);

г) діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей). Це господарська діяльність юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, що полягає у проведенні розважальних ігор, участь в яких не передбачає одержання її учасниками грошових або майнових призів (виграшів), зокрема більярд, кегельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри тощо (див. пп. 14.1.46).

Відповідальність за порушення порядку отримання та використання торгового патенту, залежно від конкретного виду господарської діяльності, диференційована таким чином:

– абзаци другий і сьомий п. 125.1 передбачають відповідальність за правопорушення при здійсненні будь-якого виду господарської, що вказані у ст. 267 ПК;

– абзац третій п. 125.1 передбачає відповідальність за правопорушення при здійсненні усіх видів господарської, що вказані у ст. 267 ПК, крім діяльності у сфері розваг;

– абзаци четвертий і п'ятий п. 125.1 передбачають відповідальність за правопорушення при здійсненні видів господарської, що вказані у ст. 267 ПК, крім торгівлі готівковими валютними цінностями у пунктах продажу іноземної валюти та діяльності у сфері розваг;

– абзац шостий п. 125.1 передбачає відповідальність за правопорушення при здійсненні діяльності у сфері розваг.

Вказані у ст. 267 ПК види господарської діяльності вимагають отримання торгового патенту. Поняття торгового патенту міститься у пп. 14.1.250: торговий патент для цілей розділу XII цього Кодексу – державне свідоцтво з обмеженим строком дії на провадження певного виду підприємниць-

кої діяльності та користування яким передбачає своєчасне внесення до бюджету відповідного збору.

Розглядувана стаття встановлює відповідальність за певні діяння залежно від таких видів торгового патенту, як короткотерміновий торговий патент і пільговий торговий патент.

Короткотерміновий торговий патент для цілей розділу XII цього Кодексу – торговий патент на провадження торговельної діяльності, строк дії якого не перевищує 15 календарних днів (пп. 14.1.92). На практиці короткотерміновий торговий патент придбається у разі проведення ярмарків, виставок-продажів та інших короткотермінових заходів, пов'язаних з демонстрацією та продажем товарів (див. пп. 267.4.7).

Пільговий торговий патент для цілей розділу XII цього Кодексу – торговий патент на провадження торговельної діяльності певними видами товарів, визначених п. 267.2 (це, зокрема, товари повсякденного вжитку, продукти харчування, вироби медичного призначення для індивідуального користування, технічні та інші засоби реабілітації через торговельні установи, утворені з цією метою громадськими організаціями інвалідів, тощо).

Слід враховувати, що із загального переліку суб'єктів господарювання, які проводять торговельну діяльність та діяльність з надання платних послуг, що вимагають придбання патентів, виключені суб'єкти господарювання, вказані у п. 267.1.2. Це, зокрема, аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності, розташовані у селах, селищах і містах районного значення підприємства та організації споживчої кооперації та торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання, фізичні особи – підприємці, які провадять торговельну діяльність у межах ринків усіх форм власності, тощо.

Абзац другий п. 125.1 цієї статті передбачає фінансову відповідальність за порушення порядку *використання торгового патенту*, вчинене такими альтернативними формами бездіяльності:

- нерозміщення оригіналу або нотаріально засвідченої копії торгового патенту в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст. 267 ПК (на фронтальній вітрині магазину, у пунктах обміну іноземної валюти тощо);
- незабезпечення відкритості та доступності для огляду торгового патенту, розміщеного з додержанням вимог п. 267.6 ст. 267 ПК;
- ненадання для огляду уповноваженим законом особам оригіналу торгового патенту (у випадку розміщення в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст. 267 ПК, нотаріально засвідченої копії).

Для суб'єктів господарювання, що проводять діяльність у сфері розваг, фінансові санкції за такі порушення підвищені за розміром.

Абзац третій п. 125.1 цієї статті передбачає фінансову відповідальність за порушення порядку *отримання торгового патенту*, вчинене такими альтернативними формами дій:

- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), без отримання відповідних торгових патентів;
- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), з торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу (див. підпункт 267.6.4 п. 267.6 ст. 267 ПК);
- передача торгового патенту (крім патенту на діяльність у сфері розваг) іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу (див. підпункт 267.6.5 п. 267.6 ст. 267 ПК);
- провадження торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) без патенту, виданого для такої діяльності (див. підпункт 267.6.6 п. 267.6 ст. 267 ПК).

Про зміст діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу, див. коментар до абзацу першого п. 125.1 цієї статті.

Абзац четвертий п. 125.1 цієї статті передбачає фінансову відповідальність за порушення порядку *використання пільгового торгового патенту*, вчинене такими альтернативними формами дій:

- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу (товари народних промислів, зубні пасти, порошки та інші), без отримання пільгового торгового патенту;
- здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, з пільговим торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу (див. підпункт 267.6.4 п. 267.6 ст. 267 ПК);
- передача пільгового торгового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу (див. підпункт 267.6.5 п. 267.5 ст. 267 ПК);
- здійснення реалізації товарів, визначених підпунктом 267.1.2 пункту 267.1 статті 267 цього Кодексу, з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з пільговим торговим патентом, виданим не для такої діяльності (див. підпункт 267.6.6 п. 267.6 ст. 267 ПК).

Суб'єктами правопорушення та фінансової відповідальності є суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів.

Абзац п'ятий п. 125.1 цієї статті передбачає фінансову відповідальність за порушення порядку *використання короткотермінового патенту*, вчинене такими альтернативними формами дій:

- здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту;
- здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу, з короткотерміновим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу (див. підпункт 267.6.4 п. 267.6 ст. 267 ПК);
- передача короткотермінового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу (див. підпункт 267.6.5 п. 267.6 ст. 267 ПК);
- здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з короткотерміновим патентом, виданим не для такої діяльності (див. підпункт 267.6.6 п. 267.6 ст. 267 ПК).

Суб'єктами правопорушення та фінансової відповідальності є суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність.

Абзац шостий п. 125.1 цієї статті передбачає фінансову відповідальність за порушення порядку *використання патенту здійснення діяльності у сфері розваг*, вчинене такими альтернативними формами дій:

- здійснення діяльності у сфері розваг без отримання відповідного патенту;
- здійснення діяльності у сфері розваг з відповідним патентом, але не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу (див. підпункт 267.6.4 п. 267.6 ст. 267 ПК);
- передача патенту на діяльність у сфері розваг іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу (див. підпункт 267.6.5 п. 267.6 ст. 267 ПК).

Суб'єктами правопорушення та фінансової відповідальності є суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг.

Діяльність у сфері розваг – господарська діяльність юридичних осіб та фізичних осіб підприємців, що полягає у проведенні лотерей, а також розважальних ігор, участь в яких не передбачає одержання її учасниками грошових або майнових призів (виграшів), зокрема більярд, кегельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри тощо (підпункт 14.1.46 п. 14.1 ст. 14 ПК).

Абзац сьомий п. 125.1 цієї статті передбачає фінансову відповідальність за порушення порядку сплати збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, що вчиняється через таку форму бездіяльності, як несплата (неперерахування) платником збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності сум збору в порядку та у строки, визначені цим Кодексом.

Під несплатою (неперерахуванням) розуміється не тільки повна відсутність платежу в установлені строки, а й сплата збору не повним обсягом, чи сплата після закінчення встановленого строку.

Деякі види підприємницької діяльності – це конкретні види підприємницької діяльності, що зазначені у підпункті 267.1.1 пункту 267.1 статті 267 цього Кодексу (див. коментар до абз. 1 п. 125). Суб'єктами правопорушення та фінансової відповідальності є суб'єкти господарювання, які проводять зазначені види підприємницької діяльності.

Стаття 126. Порушення правил сплати (перерахування) податків

126.1. У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

(Стаття 126 із змінами, внесеними згідно із Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI)

126.1. Ця норма передбачає відповідальність за правопорушення, що характеризується одним видом бездіяльності:

– несплата платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом.

З урахуванням змісту підпункту 14.1.39 п.14.1 ст.14 ПК *грошове зобов'язання* – це узгоджена сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання 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

РОЗДІЛ II. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Під *несплатою* в цьому випадку розуміється не тільки повна відсутність платежу, а й сплата самостійно визначеної суми податку та/або штрафу в установлені строки, але не в повному обсязі грошового зобов'язання.

Порядок визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати врегульовані нормами глави 4 розділу I ПК. Зокрема, узгодженою сумою грошового зобов'язання вважається сума, яку платник податків самостійно обчислює, зазначає її у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені цим Кодексом (п.54.1). Грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податку - фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, який визначається за календарною датою, встановленою розділом IV цього Кодексу для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету (п. 54.2).

Грошове зобов'язання вважається узгодженим не тільки тоді, коли воно самостійно обчислено платником податків. Якщо сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків несе відповідальність за своєчасне та повне погашення нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму в порядку, встановленому цим Кодексом. Тобто, якщо платником податків сума грошового зобов'язання, що була розрахована контролюючим органом, не оскаржувалася в установленому порядку, вона також є узгодженою. В іншому випадку день закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків (пп. 56.17.5).

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 цим Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених цим Кодексом. Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку - фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені цим Кодексом. Суму податкового зобов'язання, виз-

начену у митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до/ або на день подання митної декларації (п. 57.1).

Фактично санкції цієї статті застосовуються до платників податків, які мають податковий борг, тобто суму узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк (пп. 14.1.175).

Це правопорушення за об'єктивною стороною характеризується як триваюче, тобто склад правопорушення і підстави для притягнення до відповідальності за ст. 126 виникають у наступний день, після дня строку сплати узгодженої суми грошового зобов'язання. Кожен наступний факт такої несплати (несплата кожного наступного дня) нового правопорушення не утворює. Припиняється це правопорушення в день сплати узгодженої суми грошового зобов'язання. Однак сам факт сплати узгодженої суми грошового зобов'язання за межами строків, визначених цим Кодексом, не скасовує склад цього правопорушення і можливість притягнення до відповідальності за його вчинення.

Суб'єктом, що вчинює правопорушення та притягується до фінансової відповідальності, є платник податків (див. коментар до ст. 15 ПК). Однак несплата (неперерахування) платником податків - фізичною особою сум єдиного податку має кваліфікуватися за ст.122 ПК.

Стаття 127. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати

127.1. Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Дії, передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок вчинення таких дій, та обов'язок щодо погашення такого податкового боргу покладається на

особу, визначену цим Кодексом, у тому числі на податкового агента. При цьому платник податку - отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу, крім випадків, встановлених розділом IV цього Кодексу.

(Стаття 127 із змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом України від 07.07.2011 р. № 3609-VI)

127.1. Абзаци перший та другий пункту 127.1 ст. 127 ПК передбачають (як свідчить граматична конструкція абзацу першого) відповідальність за правопорушення, що характеризується такими формами бездіяльності:

– ненарахування, неутримання податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків;

– ненарахування, неутримання та несплата (неперерахування) податків платником, у тому числі податковим агентом, податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків;

– несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків.

Абзаци третій та четвертий п. 127.1 передбачають відповідальність за «ті самі дії, вчинені повторно протягом 1 095 днів».

Формулювання «ті самі дії» відсилає до ознак правопорушення, передбаченого абзацом першим пункту 127.1. Однак вказане правопорушення, як зазначено вище, характеризується виключно бездіяльністю. Наприклад, повторна протягом 1 095 днів несплата (неперерахування) податків податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є повторною бездіяльністю, у той час, як абзацем третім п. 127.1 передбачена відповідальність за дії (повторні). Див. також коментар до п. 109.1 ст. 109 цієї глави ПК. Зазначені особливості редакції абзацу третього п. 127.1 можуть значно утруднювати його застосування на практиці.

Повторність утворює будь-які варіанти послідовності форм бездіяльності, зазначені в абзаці першому п. 127.1 ПК.

Відлік строку для визначення повторності починається з дня уплати штрафу за попереднє правопорушення і закінчується в останній 1 095 включно день.

Абзаци п'ятий та шостий п. 127.1 передбачають відповідальність за дії, передбачені абзацем першим цього пункту, вчинені протягом 1 095 днів втретє та більше.

Формулювання «ті самі дії» відсилає до ознак правопорушення, передбаченого абзацем першим пункту 127.1. Однак вказане правопорушення, як зазначено вище, характеризується виключно бездіяльністю. Наприклад, несплата (неперерахування) податків податковим агентом втретє протягом 1 095 днів є фактом допущеної втретє бездіяльності, у той час, як абзацем четвертим п. 127.1 передбачена відповідальність за вчинення втретє чи більше дій. Див. також коментар до п. 109.1 ст. 109 цієї глави ПК.

Зміст поняття «втретє та більше протягом 1 095 днів» в основному збігається із змістом «повторності» (відрізняючись лише кількістю порушень, зафіксованих протягом 1 095 днів). Тому щодо відповідних ознак та правил відліку встановленого строку – див. коментар до абзацу третього п. 127.1 цієї статті ПК.

Суб'єктом відповідальності, за прямою вказівкою, що містить **абзац сьомий п. 127.2**, є особа, на яку цим Кодексом покладений обов'язок погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, у тому числі податкові агенти.

Так, підпунктом 162.1.3 п. 162.3 ст. 162 Кодексу визначено, що платником податку на доходи фізичних осіб є також податковий агент. Пунктом 160.5 ст. 160 визначено, що резидент, який виплачує нерезиденту суму фрахту за договорами фрахту, є уповноваженим стягувати податок на цю суму та вносити його до бюджету.

Платник податку – отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу, крім випадків, встановлених розділом IV цього Кодексу.

Так, відповідно до підпункту 168.2.1 п. 168.2 ст. 168 розділу IV ПК платник податку – фізична особа, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок з таких доходів. Суб'єктом ненарахування, неутримання та/або несплати (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб у цьому випадку буде сам платник податків.

Стаття 128. Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби

128.1. Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням строку, визначеного

цим Кодексом, органам державної податкової служби, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень.

Ті самі дії, вчинені протягом року після застосування штрафу, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень.

128.1. Абзаци перший і другий цього пункту ст. 128 ПК (з урахуванням п. 118.1 ст. 118 ПК) передбачає відповідальність за такі форми бездіяльності та дії:

– неподання в строк, визначений ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків);

– подання з порушенням строку, визначеного ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за виключенням випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків).

Податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України (ч. 1 ст. 16 Закону «Про інформацію» в редакції від 13 січня 2011 року). Органи державної податкової служби мають право одержувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та цим Кодексом, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності (див. пп. 20.1.3 ПК). Порядок отримання податкової інформації конкретизований у ст. 73 ПК з урахуванням ст. 60 і ст. 62 Закону України від 7 грудня 2000 року «Про банки і банківську діяльність». Зокрема, інформація щодо юридичних та фізичних осіб, яка містить банківську таємницю, розкривається банками органам Державної податкової служби України на їх письмову вимогу щодо наявності банківських рахунків.

Неподання інформації за змістом цього пункту ст. 128 ПК – це відсутність документів, що містять необхідну податкову інформацію, по-перше, після закінчення встановленого для подання строку і, по-друге, на момент прийняття рішення про накладення штрафу за це порушення в порядку ст. 116 ПК.

Несвоєчасне подання інформації – це її подання, по-перше, після закінчення встановленого строку і, по-друге, до отримання повідомлення про накладення в порядку ст. 116 ПК штрафу за неподання інформації.

Тобто диспозиція цього пункту сформульована таким чином, що хоча неподання інформації є закінченою формою правопорушення, послідує подання цієї інформації утворює нову форму порушення – подання з порушенням строку. Одна і та ж інформація однією установою в один момент часу не може бути і неподаною і поданою несвоєчасно.

Про правила обчислення строків подання інформації див. коментар до п. 117.1 ст. 117 ПК.

Суб'єктами, що вчинюють правопорушення та притягуються до фінансової відповідальності, є банки, інші фінансові установи.

Фінансова установа – юридична особа, яка, відповідно до Закону, надає одну чи декілька фінансових послуг та яка внесена до відповідного реєстру у порядку, встановленому Законом. До фінансових установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг (ст. 1 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»).

Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій статтею 69 цього Кодексу строк податкової інформації у вигляді повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків має кваліфікуватися за п. 118.1 (див. коментар до ст. 118 ПК).

Абзаци третій і четвертий п. 128.1 встановлюють відповідальність за кваліфіковані (за ознакою повторності) дії, передбачені абзацем першим цього пункту, тобто за:

– повторне протягом року після застосування штрафу подання з порушенням строку, визначеного ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації.

Відповідальність за повторне неподання інформації (за повторну бездіяльність) не передбачена. Відтак якщо відповідний суб'єкт протягом року після застосування штрафу за подання податкової інформації після сплиття строку, визначеного цим Кодексом, вчиняє правопорушення у формі неподання податкової інформації, він не може бути притягнутим за абзацем третім п. 128.1 (відсутні «ті самі дії»). Але як тільки цей суб'єкт усе ж таки подасть з порушенням строку цю інформацію (вчинить «ті самі дії»), він відразу ставить себе під дію абзацу третього п. 128.1 за ознакою повторності.

РОЗДІЛ II. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Відлік річного строку починається з дня уплати штрафу за попереднє правопорушення і закінчується через 365 (включно) календарних днів. Якщо початок або закінчення річного строку припадає на високосний рік, цей строк закінчується через 366 (включно) календарних днів.

ЗВЕДЕНИЙ ПЕРЕЛІК правопорушень (їх видів, форм), передбачених нормами Податкового кодексу України

Примітка 1. Кожен рядок переліку містить опис правопорушення (виду, форми прояву порушення), яке відрізняється від інших хоча б однією ознакою – змістом дії чи бездіяльності, суб'єктом порушення чи відповідальності, видом і розміром санкції тощо.

Примітка 2. Окремо позначені: випадки, коли застосування штрафних санкцій ускладнено (унеможливлено) внаслідок особливостей конструкції відповідних норм; випадки, коли одне порушення охоплюється двома різними нормами про фінансову відповідальність – колізія норм. Для розкриття змісту таких особливостей конструкції та конкуренції норм необхідно застосовувати коментар до відповідних статей (пунктів статей) Податкового кодексу України.

№ з/п	Норми ПК	Вид діяння (дія чи бездіяльність)	Ознаки правопорушення	Суб'єкт правопорушення	Розмір фінансової санкції	Суб'єкт відповідальності
1.	п. 50.1 абз. 3а	дії	заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, яке виявлене самостійно платником податків до початку його перевірки контролюючим органом за умови сплати суми такої недоплати та штрафу до подання такого уточнюючого розрахунку	платники податків	штраф три відсотки від такої суми	платники податків
2.	п. 50.1 абз. 3б	дії	заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, яке виявлене самостійно платником податків до початку його перевірки контролюючим органом за умови відображення суми такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (див. також ознаки правопорушення, передбаченого п. 120.2)	платники податків	штраф п'ять відсотків від такої суми	платники податків

3.	п. 117.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неподання платника- ми податків у строки та у випадках, перед- бачених цим Кодек- сом, заяв та/або доку- ментів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відпо- відальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну дія- льність
4.	п. 117.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неподання у строки та у випадках, передба- чених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відпо- відальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну дія- льність
5.	п. 117.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неподання виправле- них документів для взяття на облік у від- повідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відпо- відальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну дія- льність

6.	п. 117.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неподання виправле- них документів для внесення змін місце- знаходження чи вне- сення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відпо- відальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну дія- льність
7.	п. 117.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неподання відомостей стосовно осіб, відпо- відальних за ведення бухгалтерського облі- ку та/або складення податкової звітності	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відпо- відальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну дія- льність
8.	п. 117.1 абз. 1 і 2	дія	подання з помилками чи у неповному обсязі документів для взяття на облік у відповідно- му органі державної податкової служби	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відпо- відальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну дія- льність

9.	п. 117.1 абз. 1 і 2	дія	подання з помилками чи у неповному обсязі для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 170 гривень штраф 340 гривень штраф 340 гривень штраф 510 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
10.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	неусунення порушень, що вказані в абзаці першому п. 117.1	платники податків	штраф 340 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
11.	п. 117.1 абз. 3	бездіяльність	повторне протягом року неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 340 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність

12.	п. 117.1 абз. 3	безді- яль- ність	повторне протягом року неподання платниками податків у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв та/або документів для реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 340 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
13.	п. 117.1 абз. 3	безді- яль- ність	повторне протягом року неподання направлених документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби	платники податків	штраф 340 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
14.	п. 117.1 абз. 3	безді- яль- ність	повторне протягом року неподання направлених документів для внесення змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних	платники податків	штраф 340 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність

15.	п. 117.1 абз. 3	безді- яль- ність	повторне протягом року неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	платники податків	штраф 340 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень штраф 1020 гривень	самозайняті особи юридичні особи відокремлені підрозділи юридичної особи юридичні особи, відповідальні за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність
16.	п. 118.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неподання відповідним органам державної податкової служби в установленій статтею 69 глави 5-1 цього Кодексу строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	банки; інші фінансові установи	штраф 340 гривень	банки; інші фінансові установи
17.	п. 118.2 абз. 1 і 2	дія	здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби	банки; інші фінансові установи	штраф 10 відсотків суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менше ніж 850 гривень	банки; інші фінансові установи
18.	п. 118.3 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неповідомлення про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку	фізичні особи-підприємці; особи, що проводять незалежну професійну діяльність	штраф 340 гривень	фізичні особи-підприємці; особи, що проводять незалежну професійну діяльність

19.	п. 119.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків <i>(відсутність встановленого строку подання відповідної інформації фактично унеможливорює застосування санкцій за цей вид правопорушення (див. коментар до ст.119 ПК)</i>	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків
20.	п. 119.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, яка включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків
21.	п. 119.1 абз. 1 і 2	дія	порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків
22.	п. 119.1 абз. 1 і 2	дія	порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру	штраф 85 гривень	фізичні особи-платники податків
23.	п. 119.1 абз. 3 і 4	бездіяльність	повторне протягом року неподання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
24.	п. 119.1 абз. 3 і 4	бездіяльність	повторне протягом року неподання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків

25.	п.119.1 абз. 3 і 4	дія	повторне протягом року порушення порядку подання інформації для формування Державного реєстру фізичних осіб-платників	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
26.	п. 119.1 абз. 3 і 4	дія	повторне протягом року порушення порядку подання інформації для ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
27.	п. 119.2 абз. 1 і 2	бездіяльність	неподання податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
28.	п. 119.2 абз. 1 і 2	дія	подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
29.	п. 119.2 абз. 1 і 2	дія	подання не у повному обсязі податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
30.	п. 119.2 абз. 1 і 2	дія	подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків
31.	п. 119.2 абз. 1 і 2	дія	подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків	штраф 510 гривень	фізичні особи-платники податків

32.	п. 119.2 абз. 3 і 4	бездіяльність	повторне протягом року неподання податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
33.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	повторне протягом року подання з порушенням встановлених строків податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
34.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	повторне протягом року подання не у повному обсязі податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку та інші об'єкти оподаткування	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
35.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	повторне протягом року подання з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
36.	п. 119.2 абз. 3 і 4	дія	подання з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, суми утриманого з них податку та інші об'єкти оподаткування	фізична особа-платник податків, до якої протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	фізичні особи-платники податків
37.	п. 119.3 абз. 1 і 2	бездіяльність (не зазначення реєстраційного номера)	оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.2 цієї статті	фізична особа-платник податків	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків

38.	п. 119.3 абз. 1 і 2	дія	оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків з використанням недостовірною реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.2 цієї статті	фізична особа-платник податків	штраф 170 гривень	фізичні особи-платники податків
39.	п. 120.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	неподання податкових декларацій (розрахунків) <i>(крім випадків, коли на підставі цього порушення платника податків контролюючий орган самостійно визначив суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків (див. п.123.1))</i>	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори	штраф 170 гривень	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори
40.	п. 120.1 абз. 1 і 2	дія	несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків)	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори	штраф 170 гривень	платники податків; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори
41.	п. 120.1 абз. 3 і 4	дія	повторне протягом року несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків)	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення	штраф 1020 гривень	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення; інші особи, зобов'язані нараховувати та сплачувати податки, збори, до яких протягом року було застосовано штраф за таке порушення

42.	п. 120.2, а також абз. другий п. 50.1		не надсилання уточнюючого розрахунку до податкової декларації, в якій самостійно виявлені помилки, якщо не були зазначені уточнені показники у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, після періоду, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені	платник податків	штраф п'ять відсотків від суми недоплати	платник податків
43.	п. 121.1 абз. 1 і 2	дя або бездіяльність	незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання	платник податків	штраф 510 гривень	платник податків
44.	п. 121.1 абз. 1 і 2	дя або бездіяльність	незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання та ненадання такими платниками податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК <i>(ця форма правопорушення не має практичного значення (див. коментар до п.121.1))</i>	платник податків	штраф 510 гривень	платник податків
45.	п. 121.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	ненадання контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених ПК	платник податків	штраф 510 гривень	платник податків

46.	п. 121.1 абз. 3 і 4	дія	повторні протягом року дії щодо незабезпечення зберігання первинних документів облікових та інших регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК строків їх зберігання	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення	штраф 1020 гривень	платник податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке правопорушення
47.	п. 122.1	бездіяльність	несплата (неперерахування) сум єдиного податку в порядку та у строки, визначені цим Кодексом	платник податку-фізична особа	штраф 50 відсотків ставок податку	платник податку-фізична особа
48.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також пп. 54.3.1	бездіяльність	неподання платником податків в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податків	штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку
49.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також пп. 54.3.2	дія	заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнених розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку	штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку

50.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також пп. 54.3.4	бездіяльність	ухилення від сплати податків, про що свідчить рішення суду, що набрало чинності і яким особу визнано винною в ухиленні від сплати податків	платник податку	штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку
51.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також пп. 54.3.5	дія або бездіяльність	порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, у тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, у тому числі податкового агента (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку	штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податків; податковий агент
52.	п. 123.1 абз. 1 і 2, а також пп. 54.3.6	дія або бездіяльність	заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (якщо на підставі цього контролюючий орган самостійно визначив суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків)	платник податку	штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку

53.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також пп. 54.3.1	бездіяльність	повторно протягом 1 095 днів неподання платником податків в установлені строки податкової (митної) декларації (якщо на підставі цього контролюючим органом самостійно визначені суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування)	платник податку	штраф у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку
54.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також пп. 54.3.2	дія	повторно протягом 1095 днів заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнених розрахунках, якщо про це свідчать дані перевірок результатів діяльності платника податків (якщо на підставі цього контролюючим органом самостійно визначені суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування)	платник податку	штраф у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку
55.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також пп. 54.3.4	дія або бездіяльність	повторно протягом 1 095 днів ухилення від сплати податків, про що свідчить рішення суду, що набрало чинності і яким особу визнано винною в ухиленні від сплати податків (якщо на підставі цього контролюючим органом самостійно визначені суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування)	платник податку	штраф у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку

56.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також пп. 54.3.5	дя або бездіяльність	повторно протягом 1 095 днів порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених цим Кодексом, у тому числі податку на доходи фізичних осіб податковим агентом, якщо про це свідчать дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента (якщо на підставі цього контролюючим органом самостійно визначені суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування)	платник податку	штраф у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку
57.	п. 123.1 абз. 3 і 4, а також пп. 54.3.6	дя або бездіяльність	повторно протягом 1 095 днів заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником у митних деклараціях, якщо про це свідчать результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів (якщо на підставі цього контролюючим органом самостійно визначені суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування)	платник податку	штраф у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	платник податку
58.	п. 124.1 абз. 1 і 2	дя	відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з цим Кодексом	платник податків	штраф у розмірі вартості відчуженого майна	платник податків
59.	п. 125.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	нерозміщення оригіналу або нотаріально засвідченої копії торгового патенту в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст. 267 ПК (на фронтальній вітрині магазину, у пунктах обміну іноземної валюти тощо)	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги

60.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	нерозміщення оригіналу або нотаріально засвідченої копії торгового патенту в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг
61.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	незабезпечення відкритості та доступності для огляду торгового патенту, розміщеного з додержанням вимог п. 267.6 ст. 267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
62.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	незабезпечення відкритості та доступності для огляду торгового патенту, розміщеного з додержанням вимог п.267.6 ст.267 ПК	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг
63.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	ненадання для огляду уповноваженим законом особам оригіналу торгового патенту (у випадку розміщення в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК, нотаріально засвідченої копії)	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у розмірі збору на один календарний місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
64.	п. 125.1 абз. 1 і 2, а також підпункт 267.6.1	бездіяльність	ненадання для огляду уповноваженим законом особам оригіналу торгового патенту (у випадку розміщення в місцях, що вказані у підпункті 267.6.1 пункту 267.6 ст.267 ПК, нотаріально засвідченої копії)	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у розмірі збору на один квартал	суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері розваг
65.	п. 125.1 абз. 1 і 3, а також підпункт 267.6.1	дія	здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), без отримання відповідних торгових патентів	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги

66.	п. 125.1 абз. 1 і 3, а також підпункт 267.6.4	дія	здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), з торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
67.	п. 125.1 абз. 1 і 3, а також підпункт 267.6.5	дія	передача торгового патенту (крім патенту на діяльність у сфері розваг) іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
68.	п. 125.1 абз. 1 і 3, а також підпункт 267.6.6	дія	провадження торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) без патенту, виданого для такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги	штраф у подвійному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями та надають платні послуги
69.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також підпункт 267.1.2	дія	здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу (товари народних промислів, зубні пастки, порошки та інші), без отримання пільгового торгового патенту	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів

70.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також підпункт 267.6.4	дія	здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 цього Кодексу, з пільговим торговим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів
71.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також підпункт 267.6.5	дія	передача пільгового торгового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів
72.	п. 125.1 абз. 1 і 4, а також підпункт 267.6.6	дія	здійснення реалізації товарів, визначених підпунктом 267.1.2 пункту 267.1 статті 267 цього Кодексу, з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з пільговим торговим патентом, виданим не для такої діяльності	суб'єкти господарювання, які здійснюють реалізацію товарів у пунктах продажу товарів	штраф у п'ятикратному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів
73.	п. 125.1 абз. 1 і 5	дія	здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів	штраф у подвійному розмірі збору за увесь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів
74.	п. 125.1 абз. 1 і 5, а також підпункт 267.6.4	дія	здійснення діяльності, передбаченої статтею 267 цього Кодексу, з короткотерміновим патентом не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів	штраф у подвійному розмірі збору за увесь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів

75.	п. 125.1 абз. 1 і 5, а також підпункт 267.6.5	дія	передача короткотермінового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів	штраф у подвійному розмірі збору за увесь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів
76.	п. 125.1 абз. 1 і 5, а також підпункт 267.6.6	дія	здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо) з короткотерміновим патентом, виданим не для такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів	штраф у подвійному розмірі збору за увесь строк такої діяльності	суб'єкти господарювання, що здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів
77.	п. 125.1 абз. 1 і 6	дія	здійснення діяльності у сфері розваг без отримання відповідного патенту	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг
78.	п. 125.1 абз. 1 і 6, а також підпункт 267.6.4	дія	здійснення діяльності у сфері розваг з відповідним патентом, але не на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання або з яким погоджено місцезнаходження його відокремленого підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг
79.	п. 125.1 абз. 1 і 6, а також підпункт 267.6.5	дія	передача патенту на діяльність у сфері розваг іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг	штраф у восьмикратному розмірі збору за увесь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері розваг

80.	п. 125.1 абз. 7	бездіяльність	несплата (неперерахування) платником збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, що зазначені у підпункті 267.1.1 пункту 267.1 статті 267 цього Кодексу, сум збору в порядку та у строки, визначені цим Кодексом	суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів; діяльність з надання платних послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України; торгівлю готівковими валютними цінностями у пунктах продажу іноземної валюти; діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей)	штрафні санкції у розмірі 50 % ставок збору, встановлених статтею 267 цього Кодексу	суб'єкти господарювання, які здійснюють торговельну діяльність у пунктах продажу товарів; діяльність з надання платних послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України; торгівлю готівковими валютними цінностями у пунктах продажу іноземної валюти; діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей)
81.	п. 126.1, а також підпункт 14.1.40	бездіяльність	несплата платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	платник податків	штраф 10 відсотків погашеної суми податкового боргу	платник податків
82.	п. 126.1, а також підпункт 14.1.40	бездіяльність	несплата платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	платник податків	штраф 20 відсотків погашеної суми податкового боргу	платник податків
83.	п. 127.1 абз. 1 і 2	бездіяльність	ненарахування, неутримання податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент

84.	п. 127.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	ненарахування, неутримання та несплата (неперерахування) податків платником, у тому числі податковим агентом, податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
85.	п. 127.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
86.	п. 127.1 абз. 3 і 4	дя	вчинення повторно протягом 1095 днів дії, вказаної в абзаці першому п.127.1 <i>(застосування абзаців 3 і 4 п.127.1 на практиці унеможливлене (див. коментар до цього пункту))</i>	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
87.	п. 127.1 абз. 5 і 6	дя	вчинення втретє та більше протягом 1 095 днів дії, передбаченої частиною (абзацом) першою пункту 127.1 <i>(застосування абзаців 5 і 6 п.127.1 на практиці унеможливлене (див. коментар до п.127.1))</i>	платник податків, у тому числі податковий агент	штраф 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податків, у тому числі податковий агент
88.	п. 128.1 абз. 1 і 2	безді- яль- ність	неподання у строк, визначений ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за винятком випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків)	банки; інші фінансові установи	штраф 170 гривень	банки; інші фінансові установи
89.	п. 128.1 абз. 1 і 2	дя	подання з порушенням строку, визначеного ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за винятком випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, які мають кваліфікуватися за п.118.1)	банки; інші фінансові установи	штраф 170 гривень	банки; інші фінансові установи

90.	п. 128.1 абз. 1 і 3	дія	повторно протягом року після застосування штрафу подання з порушенням строку, визначеного ПК, банками та іншими фінансовими установами органам державної податкової служби податкової інформації (за винятком випадків неподання повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, які мають кваліфікуватися за п.118.1)	банки; інші фінансові установи	штраф 340 гривень	банки; інші фінансові установи
91.	пп. 169.2.3 і пп. 169.2.4 п. 169.2	дія	застосування соціальної пільги до доходів платника податку, інших ніж заробітна плата (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)	платники податків
92.	пп. 169.2.3 і пп. 169.2.4 п. 169.2	дія	застосування соціальної пільги до заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету (внаслідок неподання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)	платники податків

93.	пп. 169.2.3 і пп. 169.2.4 п. 169.2	дія	застосування соціальної пільги до доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності (внесі до подання платником податку роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги)	платник податків	штраф 100 відсотків суми недоплати (якщо платник податків подав заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення)	платники податків
94.	пп. 229.1.1 7	дія	нецільове використання спирту етилового та біоетанолу, що отримані як сировина для виробництва продукції, зазначеної у пункті 229.1 статті 229 ПК	платник податків (суб'єкт господарювання)	штраф у розмірі, який обчислюється, виходячи з обсягів використання не за призначенням спирту етилового та біоетанолу та ставки акцизного податку, передбаченої п.215.3, збільшеної в 1, 5 рази	платник податків (суб'єкт господарювання)
95.	пп. 229.2.1 6	дія	нецільове використання легких та важких дистилатів, що отримані як сировина для виробництва етилену	платник податків (суб'єкт господарювання)	штраф у розмірі, який обчислюється, виходячи з обсягів використання не за призначенням легких та важких дистилатів та ставки акцизного податку, передбаченої пунктом 215.3 статті 215 цього Кодексу, збільшеної в 1,5 рази	платник податків (суб'єкт господарювання)

96.	пп. 229.3.18	дя	нецільове використання легких та важких дистилатів, що ввезені як сировина для виробництва етилену	платник податків (суб'єкт господарювання)	штраф у розмірі, який обчислюється, виходячи з обсягів використаних не за призначенням легких та важких дистилатів та ставки акцизного податку, передбаченої пунктом 215.3 статті 215 цього Кодексу, збільшеної в 1,5 раза	платник податків (суб'єкт господарювання)
97.	абз. 2 п. 6 підрозділу 3 Перехідних положень	дя чи бездіяльність	несвоєчасне погашення податкового векселя	платник податку, який видав податковий вексель	штрафні санкції у розмірі 1-го відсотка суми податку на додану вартість, зазначеної у податковому векселі, за кожний день порушення строку, включаючи день погашення, але не більше ніж 50 відсотків суми векселя	платник податку, який видав податковий вексель

ІНФОРМАЦІЯ ПРО АВТОРІВ

Азаров Микола Янович – Прем’єр-міністр України, доктор геолого-мінералогічних наук, професор, член-кореспондент Національної академії наук України, заслужений економіст України, лауреат Державної премії України у галузі науки і техніки

Ярошенко Федір Олексійович – міністр фінансів України, доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України, лауреат Державної премії України у галузі науки і техніки

Мельник Петро Володимирович – заступник голови Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, ректор Національного університету державної податкової служби України, доктор економічних наук, професор, член-кореспондент Академії педагогічних наук України, заслужений економіст України

Колесніков Борис Вікторович – віце-прем’єр-міністр України – міністр інфраструктури України

Клименко Олександр Вікторович – голова Державної податкової служби України, кандидат економічних наук

Єфименко Тетяна Іванівна – президент ДННУ «Академія фінансового управління», доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України

Копилов Вадим Анатолійович – перший заступник міністра економічного розвитку і торгівлі України, кандидат економічних наук

Кузькін Євген Юрійович – директор Департаменту Міністерства фінансів України, кандидат економічних наук, доцент, заслужений економіст України

Кравець Андрій Миколайович – директор Департаменту Міністерства фінансів України

Мяковський Анатолій Іванович – перший заступник міністра фінансів України, заслужений економіст України, кандидат економічних наук

Рибак Сергій Олександрович – заступник міністра фінансів України, кандидат економічних наук, доцент, заслужений економіст України, лауреат Державної премії України в галузі науки і техніки

Шевченко Юрій Іванович – заступник міністра фінансів України – керівник апарату, кандидат економічних наук

Шнипко Олександр Сергійович – директор Департаменту Міністерства фінансів України, доктор економічних наук, доцент, заслужений економіст України

Хомутиннік Віталій Юрійович – голова Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики

Геллер Євгеній Борисович – заступник голови Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики

Захарченко Віталій Юрійович – міністр внутрішніх справ України, кандидат наук з державного управління, заслужений юрист України

Лекарь Сергій Іванович – заступник голови Державної податкової служби України, заслужений економіст України

Харченко Сергій Іванович – голова Державної казначейської служби України, кандидат економічних наук, заслужений економіст України

Гесць Валерій Михайлович – директор Державної установи «Інститут економіки та прогнозування НАН України», доктор економічних наук, професор, академік НАН України, заслужений діяч науки і техніки України, лауреат Державної премії України в галузі науки і техніки

Андрущенко Володимир Леонідович – професор кафедри податків та оподаткування Національного університету ДПС України, доктор економічних наук, професор

Антипов Владислав Володимирович – доцент кафедри кримінального права, процесу та криміналістики Національного університету ДПС України, кандидат юридичних наук

Антипов Володимир Іванович – проректор із загально-організаційних питань Національного університету ДПС України, кандидат юридичних наук, професор, заслужений юрист України

Балюк Тетяна Віталіївна – асистент кафедри міжнародних фінансів Інституту міжнародних відносин Київського національного університету ім. Тараса Шевченка, кандидат юридичних наук