

Міністру фінансів України
Данилюку О.О.

Виконуючому обов'язки Голови Державної
фіскальної служби України
Продану М.В.
Виконавчого директора
ГС «Спілка українських підприємців»
Глазкової Катерини Сергіївни

Шановний Олександр Олександровичу!

Шановний Мирославе Васильовичу!

Як відомо, 27 червня 2017 року українські компанії зазнали масштабної кібератаки. За повідомленням прес-центру компанії Microsoft, програма для звітності та документообігу M.E.doc стала причиною масового поширення вірусу. Ці відомості підтверджуються усними заявами Департаменту Кіберполіції Національної поліції України.

Як також відомо, внаслідок кібератаки багатьма компаніями втрачено дані, необхідні для обліку та підготовки звітності та відновлення яких потребує значного часу.

У зв'язку зазначеними обставинами виникають питання:

- яким чином платники податків можуть підтвердити факт настання зазначених обставин,
- чи можуть бути продовжені строки подання декларацій, якщо втрата платником податків всіх даних унеможливує їх подання, а відновлення таких даних потребує часу,
- якщо продовжити строки не можливо, то чи будуть платники податків, які не змогли вчасно подати звіти через виникнення зазначених обставин, притягатись до відповідальності.

Підтвердження факту настання обставин, зумовлених масовою кібератакою

Дії із несанкціонованого втручання у роботу комп'ютерних систем кваліфікуються як кримінальний злочин, відповідальність за який

передбачена ст. 361 КК України.

Тому, на нашу думку, для підтвердження того, що такий факт відбувся платник податків має звернутись до органів Національної поліції України, до підслідності якої віднесено такі злочини, із заявою про те, що всі його дані були знищені внаслідок кібератаки.

Крім того, платник податків має проінформувати органи фіскальної служби, в яких він стоїть на обліку, про настання таких обставин та про неможливість у зв'язку із цим подати звітність. До листа необхідно додати копію звернення до органів Національної поліції України.

На нашу думку, зазначеного вище було б достатньо для підтвердження того факту, що платник податків постраждав від хакерської атаки та не має змоги вчасно відзвітуватись.

Продовження строків подання декларацій

Як відомо, п. 102.6 ст. 102 ПКУ передбачено можливість продовження строків подання податкових декларацій у чітко визначених випадках. Строки продовжуються керівником (його заступником або уповноваженою особою) за письмовим запитом платника податків.

Єдиним випадком, де є хоча б якийсь натяк на подібні до масової хакерської атаки обставини, є випадок, згаданий у п/п. 102.6.4. ПКУ: коли платник податків «мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально».

В той же час, як вбачається із формулювань згаданої норми, в ній йдеться про можливість послатись на обставини непереборної сили виключно у зв'язку із обмеженням пересування платника податків.

Разом з цим, вважаємо, що в розглядуваних обставинах доцільно було б застосувати цю процедуру за аналогією.

Застосування штрафних санкцій, пені

Якщо платники податків не можуть скористатись згаданою вище процедурою, то вони не можуть бути притягнуті до відповідальності через несвоєчасне подання декларацій, зумовлене необхідністю відновлення даних, втрачених за результатами хакерської атаки.

Такий висновок ґрунтується на наступному:

Принципи справедливості та розмірності

Застосування штрафних санкцій, пені в розглядуваних обставинах призведе до порушення таких загальних принципів права, як принципи справедливості та розмірності. З приводу цього Конституційний Суд України в своєму Рішенні від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004 зазначив, що:

«справедливість є однією з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Елементи

права, зокрема розмірність, рівність, мораль, об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України.»

Згідно з Рішенням Конституційного Суду України від 24.03.2005 р. № 2-рп/2005, принцип розмірності визначається як один з елементів принципу справедливості. У своєму рішенні (у справі про податкову заставу), Конституційний Суд дійшов висновку, що:

«Розмірність ... передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та **диференціювання такого обмеження** залежно від розміру несплати платником податкового боргу.»

Стаття 61 Конституції України також встановлює, що юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. Тобто застосування санкцій повинно передбачати їх диференціацію залежно від важкості скоєного порушення, розміру та характеру завданої шкоди, ступеня вини правопорушника та інших суттєвих обставин. Аналогічне розкриття змісту індивідуального характеру відповідальності надав Конституційний суд України в Рішенні від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004:

«Призначене судом покарання повинно відповідати ступеню суспільної небезпеки злочину, обставинам його вчинення та враховувати особу винного, **тобто бути справедливим...**».

Санкції при цьому не повинні перетворюватися в інструмент надмірного обмеження свободи підприємництва. Відповідно до статті 1 Конституції України Україна визнається правовою державою, а тому дотримання загальних принципів права є необхідною умовою механізму правового регулювання відповідних суспільних відносин, у тому числі при застосуванні правових норм. Знову ж таки, в Рішенні Конституційного суду України від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004 зазначається, що:

«... **правова держава**, вважаючи покарання передусім виправним та превентивним засобом, **має використовувати не надмірні, а лише необхідні і зумовлені метою заходи**. Обмеження конституційних прав обвинуваченого повинно відповідати **принципу пропорційності**: інтереси забезпечення охорони прав і свобод людини і громадянина, власності, громадського порядку та безпеки тощо можуть виправдати правові обмеження прав і свобод тільки в разі **адекватності соціально обумовленим цілям**.»

Окрім цього, проголошений у статті 8 Конституції України принцип верховенства права також не припускає застосування виключно формального підходу при реалізації правових норм. Конституційний суд України в Рішенні від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004 зазначив наступне:

«Одним з проявів верховенства права є те, що **право не обмежується лише законодавством** як однією з його форм, а

включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України.

Таке розуміння права не дає підстав для його ототожнення із законом, який іноді може бути й несправедливим, у тому числі обмежувати свободу та рівність особи. Справедливість – одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Зазвичай справедливість розглядають як властивість права, виражену, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й упропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню.»

Про принцип пропорційності йдеться, зокрема, і в ч. 3 (8) ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України. Дана норма вимагає від адміністративних судів перевіряти зокрема, чи вчинені оскаржувані рішення (дії) «пропорційно, зокрема з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія)».

Застосування ж штрафів та пені, не враховуючи ті обставини, які зумовили несвоєчасне подання декларації, призведе до порушення принципів справедливості, пропорційності, індивідуалізації, добросовісності і розсудливості.

Критерії Енгеля

Чинне законодавство України не дозволяє застосування санкцій, передбачених ПКУ, за відсутності вини платників податків в такій затримці.

Справа в тому, що до законодавства України належить і Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція), а практики Європейського суду з прав людини з (далі – ЄСПЛ) з питань застосування Конвенції визнається джерелом права.

Конвенція, зокрема, встановлює що кримінальне покарання можливе тільки за кримінального правопорушення, що означає доведеність вини.

Зокрема, відповідно до ч. 2 ст. 6 Конвенції:

«2. Кожен, кого обвинувачено у вчиненні кримінального правопорушення, вважається невинуватим доти, доки його вину не буде доведено в законному порядку.»

Тобто, у разі звинувачення в кримінальному правопорушенні підлягає встановленню не лише власне факт порушення, а й доведення вини

порушника.

При цьому поняття «кримінального» правопорушення та обвинувачення ЄСПЛ розуміє досить широко, а не обмежується лише поняттям злочину за національним законодавством. ЄСПЛ встановив свої критерії для визначення поняття «кримінальне» обвинувачення/порушення. Такі критерії мають назву «критерії Енгеля», які виведені ЄСПЛ ще 1976 року в справі «Енгель та інші проти Нідерландів»¹.

З урахуванням таких критеріїв, численна практика ЄСПЛ зводиться до того, що податкові штрафи, які застосовуються до платників на підставі загальних норм (спрямованих на невизначене коло адресатів) та які мають каральну (превентивну) мету (спрямовані не на грошову компенсацію шкоди, а на покарання для запобігання здійснення повторного правопорушення) слід вважати кримінальними обвинуваченнями для цілей ст. 6 Конвенції.

Такий висновок впливає, наприклад, із Рішення ЄСПЛ від 10.02.15 р. у справі «Остерлунд проти Фінляндії» (Österlund V. Finland)², Рішення ЄСПЛ від 23.02.02 р. у справі «Компанія «ВестбергатаксіАктіеболаг» та Вуліч проти Швеції»³.

Відповідний підхід останнім часом наявний і в українській судовій практиці.

Отже, з огляду на вимоги ч. 2 ст. 6 Конвенції, штрафи за несвоєчасну здачу податкової звітності можна застосовувати лише у разі доведення вини платника податків.

А в розглядуваному випадку вбачається очевидним відсутність вини платників податків із затримкою з подачею звітності через загальні негаразди з комп'ютерами.

Певною мірою схожа ситуація була і в спорі про санкції за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної, в якому Вищий адміністративний суд України застосував критерії Енгеля (Ухвала від 03 квітня 2017 р. у справі № К/800/7609/17) і визнав неправомірним застосування санкцій. Затримка з реєстрацією податкових накладних в тій справі була спричинена вилученням відповідної комп'ютерної техніки підприємства.

Застосування до платника податків будь-яких санкцій, які мають каральну природу, до яких відноситься штраф за несвоєчасне подання податкової

¹З текстом рішення можна ознайомитись за посиланням - <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57478>

²З текстом рішення можна ознайомитись за посиланням - <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-171992>

³З текстом рішення можна ознайомитись за посиланням - <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60627>

звітності, можливе лише у разі доведеності вини платника податків у вчиненні податкового правопорушення. За відсутності вини застосування до платника податків штрафу є протиправним. Зазначеної позиції притримуються також адміністративні суди, розглядаючи справи, предметом яких є своєчасність подання платниками податків податкової звітності.

Так, у Постанові від 05.04.2017 року по справі № 816/29/17^Ш Полтавський окружний адміністративний суд відзначив, що позивач з об'єктивних причин не мав можливості подати до податкового органу звіт про контрольовані операції у строк, визначений положеннями ПК України, оскільки документи в нього були вилучені слідчими органами. З огляду на це, вини у діях позивача судом не встановлено, а тому суд вважає безпідставним висновок податкового органу щодо притягнення позивача до відповідальності за порушення строків подання звіту про контрольовані операції.

Таким чином, факт кібератаки вірусом є об'єктивною обставиною, що унеможливує подання податкової звітності у передбачені законом терміни та слугує підтвердженням відсутності вини платника податків.

З огляду на зазначене в розглядуваній ситуації у податкових органів відсутні підстави для застосування штрафних санкцій та пені.

Враховуючи викладене вище,

просимо

По-перше, вжити заходи, необхідні для врегулювання ситуації, що склалась, з урахуванням інтересів платників податків, які постраждали від масової хакерської атаки;

По-друге, роз'яснити наступні питання:

- яким чином платники податків мають підтвердити факт втрати даних, необхідних для складання податкових декларацій? Чи достатньо для цього звернутись із заявою до органів Національної поліції України та повідомити про втрату даних за результатами кібератаки органи ДФС за місцем обліку?
- чи можуть платники податків, які в результаті кібератаки втратили дані бухгалтерського обліку, необхідні для складання декларацій, скористатись процедурою продовження строків подання декларацій, передбаченою п.102.6 та п.102.7 ПК України за аналогією?

- чи вірне розуміння, що штрафні санкції та пеня, які можуть виникнути у зв'язку із несвоєчасною подачею декларації, до платників податків, які за наслідками кібератаки втратили дані бухгалтерського обліку, необхідні для складання та подання декларацій, не застосовуються? Якщо таке розуміння не вірне, то чи може податковий борг, який виникне у зв'язку із нарахуванням таких штрафних санкцій, пені, бути списаний як такий, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) відповідно до ст. 101 ПКУ?

По-третє, з урахуванням масовості ситуації та відсутності у перші кілька днів рекомендацій від державних органів щодо дій, які має здійснити бізнес для подолання наслідків кібератаки та попередження конфліктів із контролюючими органами, просимо розглянути можливість компромісу з боку державних органів для бізнесу в умовах кризи, спричиненої втратою інформації в результаті масового поширення вірусу, та надати узагальнюючу податкову консультацію про:

- а) незастосування санкцій за прострочення подачі податкової звітності, звітна дата або строк подачі якої припадає на період з 27 червня 2017 до 30 червня 2017 року (включно);
- б) незастосування санкцій за прострочення оплати податків, які самостійно визначені платником податків у звітності, звітна дата або строк подачі якої припадає на період з 27 червня 2017 до 30 червня 2017 року (включно).

Окрім того, доцільним є включення в податкову реформу питання звільнення від відповідальності за несвоєчасне подання звітності та несвоєчасну сплату податкових зобов'язань у випадку дії загальновідомих обставин, які унеможливили вчасне виконання платниками податків своїх зобов'язань.