

Штрафні санкції та адміністративне оскарження під час воєнного стану

Юлія Кривомаз
старший радник, адвокат

Донарахування податків та застосування штрафних санкцій
здійснюється податковими органами
за результатами податкових перевірок

Штрафні санкції, дозволені нормами воєнного часу (п. 69.2 підрозділу 10 розділу XX ПКУ)

У разі виявлення порушень законодавства **за результатами проведення перевірок [тобто всіх перевірок, дозволених під час воєнного стану]** до платників податків застосовується відповідальність згідно з цим Кодексом, законами, ... з урахуванням обставин, передбачених підпунктом 112.8.9 пункту 112.8 статті 112 цього Кодексу, що звільняють від фінансової відповідальності. При цьому **вимоги законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, ... не застосовуються.**

Штрафні санкції, дозволені карантинними нормами (п. 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ)

52-1. За порушення податкового законодавства, ... **штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій за:**

порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя ...; відчуження майна, що перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу;

порушення вимог законодавства в частині:

- обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- цільового використання пального, спирту етилового платниками податків;
- обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;
- здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;
- здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку;
- **порушення нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати.**

Протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, ... **платникам податків не нараховується пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня підлягає списанню.**

На які перевірки у період воєнного стану скасовано мораторій?

69.2. Податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються, **крім:**

а) **камеральних** перевірок;

б) документальних позапланових перевірок, що проводяться **на звернення** платника податків та/або з підстав, визначених [підпунктами 78.1.7 та 78.1.8](#) пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу, та/або документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства **в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки** за експортними операціями;

в) **фактичних** перевірок.

...

У разі виявлення порушень законодавства за результатами проведення перевірок **до платників податків застосовується відповідальність згідно з цим Кодексом**, законами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, з урахуванням обставин, передбачених [підпунктом 112.8.9](#) пункту 112.8 статті 112 цього Кодексу, що звільняють від фінансової відповідальності. При цьому **вимоги законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)** на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), **не застосовуються**.

Положення п. 69.2 підрозділу 10 розділу XX ПКУ є більш спеціальною нормою, ніж положення, якими вводилися ковідні послаблення,

отже в частині перевірок та санкцій за результатами таких перевірок під час дії воєнного стану підлягає застосуванню саме п. 69.2 підрозділу 10 розділу XX ПКУ

**Тобто наразі є обмеження по видах перевірок,
які дозволено проводити**

**Як наслідок – обмеження по санкціях, які можуть
бути застосовані**

А що з предметом перевірки?

Камеральні перевірки

➤ Відповідно до пп. 75.1.1 ст. 75 ПКУ

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу **виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях** (розрахунках) платника податків **та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість** (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО.

Предметом камеральної перевірки також може бути **своєчасність подання податкових декларацій** (розрахунків) та/або **своєчасність реєстрації податкових накладних** та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, **акцизних накладних** та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, **виправлення помилок у податкових накладних** та/або **своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах**, повнота нарахування та своєчасність сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у разі невідповідності резидента Дія Сіті вимогам, визначеним пунктами 2, 3 частини першої та пунктом 10 частини другої статті 5 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні».

Тобто камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних декларації та внутрішніх реєстрів податкового органу, а податкова звітність перевіряється на предмет узгодженості даних в такій декларації, а також своєчасності її [звітності] подання.

Однак, вже траплялися випадки, коли під час проведення камеральної перевірки контролюючі органи намагалися вимагати документи на підтвердження даних, зазначених в деклараціях = перетворити камеральну перевірку в документальну!!!

Проте, виходячи із положень п. 76.1 ПКУ, вбачається, що податковий орган взагалі не може витребувати будь-які документи в ході проведення камеральної перевірки податкової декларації:

«76.1. Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення.

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.

Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова».

Фактичні перевірки

➤ Відповідно до пп. 75.1.3 ст. 75 ПКУ:

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом **щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).**

Фактична перевірка... а що насправді?

- На основі законодавчо дозволених підстав **формально призначається фактична перевірка**, в рамках якої можуть перевірятись лише обставини, які наявні у періоді проведення перевірки.
- Однак є випадки, коли перевіряючі **виходять за межі перевірки**, фактично, **здійснюючи документальну виїзну перевірку з дослідженням первинних документів**.

Фактична перевірка... а що насправді?

- Адже відповідно до п. 75.1.2 ПКУ перевірка даних первинних та інших документів належить до предмету документальних перевірок:

«Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та **яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів**, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків».

Фактична перевірка... а що насправді?

- Тобто з метою приховування факту проведення перевірки за відсутності для цього передбачених законом підстав, податкові органи зазначають, що предметом перевірки є інші питання.
- А природа перевірки визначається за її реальною суттю, а не тим, як вона формально названа, швидше за все, з метою обходу вимог закону.
- Невідповідність найменування перевірки може бути спростована її фактичним змістом по суті, обсягом питань, як вони викладені власне в акті перевірки.

Фактична перевірка... а що насправді?

➤ Постанова Першого апеляційного адміністративного суду від 25.08.2020 року у справі № 200/14343/19-а:

«Аналіз зазначених норм дає підстави вважати, що **змістом (особливістю) фактичної перевірки є перевірка дотримання суб`єктом господарювання вимог закону саме на поточний момент** (фактичний момент перевірки), це корелюється із правом податківців прийти на перевірку без попередження у будь-яку годину доби, згідно робочого графіка підприємця.

Однак, перевірка РРО за минулий період часу **носить характер документальної перевірки**, а тому **такі дії, не можуть вчинятися в рамках фактичної перевірки** та слугувати підставою для застосування штрафних санкцій.

...

Отже, суд вірно зазначив, що **отримання інформації з власних програм контролюючого органу не є предметом фактичної перевірки**, що здійснюється за місцем проведення господарської діяльності».

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/91152543>

Фактична перевірка... а що насправді?

- Також П'ятий апеляційний адміністративний суд у Постанові від 21.12.2020 р. у справі № 540/1822/19 зазначив, що:

«Тобто, перевірка чеків РРО за минулий період часу **носить характер документальної перевірки**, а тому **такі дії, не можуть вчинятися в рамках фактичної перевірки** та слугувати підставою для застосування штрафних санкцій».

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/93706925>

Ризики розширення кола дозволених під час дії воєнного стану перевірок

На сайті Верховної Ради зареєстровано Законопроект № 7720 від 01.09.2022 року (<https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40331>)

Ним пропонують змінити п. 69.2 підрозділу 10 розділу XX ПКУ наступним чином:

«69.2. Податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються, **крім:**

а) камеральних перевірок;

б) документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків та/або з підстав, визначених підпунктами **78.1.2 (в частині контролю за трансфертним ціноутворенням), 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.12, 78.1.14-78.1.16, 78.1.21 та 78.1.22** пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу,

та/або документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями, **та/або документальних позапланових перевірок з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які проводять господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України, та/або документальних позапланових перевірок нерезидентів (представництв нерезидентів);**

в) фактичних перевірок».

Тобто, Законом № 7720 пропонується повернути (вивести з-під мораторію) наступні перевірки:

- 78.1.2. платником податків **не подано в установлений законом строк податкову декларацію, розрахунки, звітність для податкового контролю за трансфертним ціноутворенням** відповідно до пункту 39.4 статті 39 цього Кодексу, якщо їх подання передбачено законом;
- 78.1.5. платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки ... або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, ... **у разі якщо платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посиляється на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки.** Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження.
- 78.1.12. **контролюючим органом вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня** здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, ... і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань,
- 78.1.14. **у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" у порядку, передбаченому [підпунктом 39.5.1.1](#) підпункту 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 цього Кодексу;**
- 78.1.15. **неподання платником податків або подання з порушенням вимог [пункту 39.4](#) статті 39 цього Кодексу звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації відповідно до вимог [пунктів 39.4](#) і [39.5](#) статті 39 цього Кодексу;**
- 78.1.16. **отримано звіт про контрольовані операції**, надісланий платником податків відповідно до [пункту 39.4](#) статті 39 цього Кодексу. У такому разі перевірка проводиться виключно з питань контролю трансфертного ціноутворення;
- 78.1.21. **контролюючим органом після проведення документальної планової перевірки або документальної позапланової перевірки отримано інформацію та/або документи від іноземних державних органів, які стосуються питань, що були охоплені під час попередніх перевірок платника податків та свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.** Така перевірка проводиться виключно щодо питань, що стали підставою для проведення такої перевірки;
- 78.1.22. **у разі отримання інформації, що свідчить про ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво на території України, відповідно до вимог [підпункту 14.1.193](#) пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, без взяття на податковий облік.**

А що із адміністративним оскарженням?

Підпунктом 69.9 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ передбачено, що для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **крім**:

- дотримання строків реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої п. 46.2 ст. 46 ПКУ, сплати податків та зборів платниками податків;

- **строків проведення камеральних перевірок, складення актів, подання та розгляду заперечень**, визначення грошових зобов'язань, **прийняття, надсилання та оскарження ППР** за результатами камеральних перевірок, нарахування пені;

- **строків проведення фактичних та документальних позапланових перевірок, складення актів, подання та розгляду заперечень**, додаткових документів та пояснень, визначення грошових зобов'язань, **прийняття, надсилання та оскарження ППР**, адміністративного арешту майна за результатами фактичних перевірок.

Тобто для платника податків встановлений строк на оскарження ППР, він має вкластися в строк оскарження ППР, вказаний в ст. 56.3 Податкового кодексу України *(протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків ППР)*

А строків для ДПС України немає?

Що значить оскарження – власне подання скарги на ППР платником податків чи весь процес адміністративного оскарження, в т.ч. і строки для контролюючих органів?

Це може стати причиною зловживань з боку податкових органів, які можуть в ручному режимі відбирати, які скарги розглядати в першу чергу, а які «поставити на паузу», відсіюючи таким чином ті скарги, які є вигідними для податківців!

А що далі?

Після скасування воєнного стану, в разі, якщо триватимуть карантинні норми, залежно від періоду перевірки, буде залежати характер застосованих санкцій

Дякуємо за увагу!



KMP ПАРТНЕРИ
PARTNERS

вул. Паньківська 5, 5-й поверх
Київ, 01033, Україна
www.kmp.ua, www.wts.ua

тел.: +38(044) 490 71 97
факс: +38(044) 492 88 59
admin@kmp.ua