Чекаєте на поновлення перевірок з 1 липня 2023 року? А вони з багатьох питань вже «тут»

Чекаєте на поновлення перевірок податківцями й, можливо, митниками, з 1 липня 2023 року, як це анонсовано? Відповідних змін до законодавства ще не внесено. Проте багато видів перевірок уже дозволено, вони проводяться і на практиці.

1. Платники податків у переважній частині, мабуть, відвикли від перевірок, оскільки впродовж кількох останніх років живуть практично без них. Існує лише декілька виняткiв, що будуть розглянуті нижче.

У березні 2020 року, на час ковідного карантину (нагадаємо, він досі триває – поки що до 30 квітня 2023 року, якщо не продовжать далі) був запроваджений мораторій на проведення документальних і фактичних перевірок, за виключенням (і) документальних перевірок, що проводяться на звернення платника податків, при припиненні підприємства та з бюджетного відшкодування і за значного від'ємного значення ПДВ, і (іі) фактичних перевірок, пов'язаних із підакцизними товарами (спирт, алкоголь, тютюн, паливо).

Далі перелік виключень почав тихцем розширюватися. Були спроби й обійти заборону на проведення перевірок через Постанову КМУ № 89 від 3 лютого 2021 року «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок». Дякувати судам, вони визнали таку спробу незаконною, а за сталою судовою практикою, в тому числі Верховного Суду, результати таких перевірок визнаються, власне, нікчемними вже через їхню незаконність.

Далі новою підставою для зупинки перевірок стали повномасштабне воєнне вторгнення і спричинений ним воєнний стан. Відповідні зміни були внесені до законодавства. Далі вони еволюціонували від повної заборони до розблокування деяких видів перевірок. Практично найвідомішими з «розблокованих» влітку 2022 року стали, мабуть, перевірки бюджетного відшкодування й від'ємного значення ПДВ.

2. А зараз стикаємося вже з черговою хвилею «перезапуску» певних видів перевірок і пов'язаних з ними заходів, і з першопочатковим досвідом їхнього проведення, і з принциповими запитаннями, що вже почали виникати в цьому плані.

Так, Законом 2719-IX від 3 листопада 2022 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу» до Податкового кодексу («ПКУ») були внесені, зокрема, такі зміни:
Абзац четвертий п. 52^8 підрозділу 10 Перехідних положень ПКУ викладений у такій редакції:
52^8. Тимчасово, на період по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків, встановлених:
...
статтями 73 і 78 цього Кодексу щодо надання платниками податків відповідей на запити контролюючих органів (крім запитів контролюючих органів щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість; з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які проводять господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їхнього походження з України; податкового контролю за трансфертним ціноутворенням; податкового контролю за нерезидентами (представництвами нерезидентів); валютного контролю в частині дотримання встановлених граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів), що надійшли (надійдуть) платникам податків по останній календарний день місяця (включно), у якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19).

{Абзац четвертий пункту 52-8 підрозділу 10 розділу XX в редакції Закону № 2719-IX від 03.11.2022}

Вказаними змінами суттєво розширили перелік запитів контролюючих органів, відповіді на які мають надаватися у строки, встановлені ПКУ (тобто для яких мораторій по строках не застосовується), а ненадання відповіді у встановлені строки відповідно може бути підставою для проведення позапланової перевірки.

«Розширення» виключення з-під мораторію по строках зокрема стосується запитів з:

- оподаткування виплат доходів нерезидентів із джерелом походження з України
- податкового контролю за нерезидентами (постійними представництвами нерезидентів)
- трансфертного ціноутворення
- валютного контролю в частині своєчасності здійснення розрахунків за експортними й імпортними операціями

І цими ж змінами розблокували можливість проведення документальних перевірок із цих питань, виклавши п. 69.2. цього ж підрозділу в такій редакції:
«69.2. Податкові перевірки не розпочина-

ються, а розпочаті перевірки зупиняються, крім:

....

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 здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їхнього походження з України, та/або документальних позапланових перевірок нерезидентів (представництв нерезидентів)».

{Абзац третій підпункту 69.2. пункту 69 підрозділу 10 розділу XX в редакції Закону № 2719-IX від 03.11.2022}

І з нового року вже реально почався «сплеск» активності податківців з цих питань: численні запити, перевірки.

Тож вже є що нового сказати про перевірки, і не тільки про анонсоване, проте ще не проголосоване поновлення перевірок в цілому з 1 липня, і про деякі запитання, що виникають при «виході» з мораторіїв.

3. Почнемо з питання поновлення строків для відповіді на запити. Законодавець запровадив зміни до ковідного положення, дія якого, мабуть, і так ось-ось завершиться в цілому.

Проте в нас є ще таке положення п. 69 підрозділу 10 Перехідних положень ПКУ: «69. Установити, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану ...

...

69.9. Для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім: ...».

І тут в переліку виключень («крім») вищезгаданих виключень немає. То що ж, виходить законодавець зняв зупинку за п. 528 строків для надання відповіді за запитами за переліком виключень («крім»), при цьому для зупинки строків за п. 69.9. того ж підрозділу 10 Перехідних положень ПКУ таких виключень не передбачив. Те, що зупинка строків «визначених податковим законодавством» поширюється і на строки для відповіді на запити податкової, сумнівів не викликає, адже відповідні строки визначені саме податковим законодавством – ПКУ, п. 73.3. ст. 73, пп. 78.1.1., 78.1.4. ст. 78 зокрема.

Як вирішити колізію, коли одні «гальма» зняли, а другі «гальма» по строках для тих же самих випадків залишили? Спробувати вирішити це можуть різними шляхами, проте загальні концептуальні підходи не дають однозначного рішення. Так, наприклад, якщо «розблокування» ковідних обмежень «свіжіше» (хоч вони й так мають «піти в небуття» ось-ось із завершенням ковідного карантину), то блокування на час воєнного стану має специфічніший характер.

Що ж, для цього в ПКУ серед основних засад податкового законодавства є по-

ложення про вирішення таких ситуацій: «4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу».

Тому, мабуть, маємо достатні правові підстави стверджувати, що обов'язковість визначених строків для відповіді на відповідні запити податкової так і не повернули.

4. Якщо поки що можна не відповідати, то чи означає це, що і від вищезгаданих перевірок можна відкараскатися? У низці випадків (див., наприклад, пп. 78.1.1., 78.1.4. ст. 78 ПКУ) перевірки допускаються, якщо платник податків не надасть належних пояснень і документів у відповідь на запит у встановлені строки. Тож немає відповіді у встановлені строки із посиланням на зупинку перебігу строків – немає і перевірки?

Можливо, усе не зовсім так, не все у прив'язці до запиту: для перевірок по ТЦО (пп. 78.1.2., 78.1.14. – 78.1.16.) попередній запит не є передумовою для призначення перевірки, а перевірки на предмет дотримання строків розрахунків по експортних і імпортних операціях, по оподаткуванню доходів нерезидентів формулювання розблокованих перевірок не прив'язані до конкретних підпунктів ст. 78 ПКУ, а виокремлені в щось нове, особливу категорію новою редакцією п. 69.2 підрозділу 10 Перехідних положень: «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 здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їхнього походження з України, та/або документальних позапланових перевірок нерезидентів (представництв нерезидентів)».

Чи значить це, що матимемо справу з якоюсь новою, особливою категорією перевірок, не прив'язаних до ст. 78 ПКУ? А як же тоді бути, власне, зі ст. 78 ПКУ, за якою «Стаття 78. Порядок проведення документальних позапланових перевірок 78.1. Документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких підстав: ....»?

І далі вичерпний перелік. Тож якщо новий випадок не за ст. 78, то постає питання незаконності документальної позапланової перевірки, якщо вона проводиться за відсутності підстав, передбачених ст. 78.
А за ст. 78 для згаданих випадків швидше вбачається необхідність попереднього запиту, наприклад, якщо:
«78.1.1. ... отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства ..., контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснень і їхніх документальних підтверджень на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, у якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно до валютного, податкового та іншого, не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту».

Виходить, запит у розглядуваних випадках усе ж таки потрібний, а на запит зараз можна відповідати нескінченно довго (перебіг строків зупинений), і тим самим принаймні відкладати перевірку.

5. Із перебігом строків законодавець серйозно все накрутив. З цією плутаниною нелегко розібратися.

Зупинка перебігу строків – це не тільки про строки для відповіді на запити. Нагадаємо, за п. 69.9. підрозділу 10 Перехідних положень ПКУ:
«69.9. Для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи ...».

Контроль за дотриманням валютного законодавства (як іншого законодавства) в частині строків розрахунків по експортним і імпортним операціям покладений на контролюючі (податкові) органи. Строки ці встановлені валютним законодавством. Тож п. 69.9. зупиняє перебіг і цих строків для завершення розрахунків по експортних і імпортних операціях? Чому б і ні.

6. Строки, строки ... Зупинки перебігу строків ...

Маємо ще п. 102.9. ПКУ:
«102.9. На період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, що вводиться в Україні, зупиняється перебіг строків, визначених цим Кодексом, іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім випадків, передбачених цим Кодексом».

Щодо цього положення можна сказати, що ця зупинка обмежена призначенням ст. 102 «Строки давності та їх застосування». Проте до чого тоді згадка в п. 102.9. про перебіг строків, визначених не тільки ПКУ, а й іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладений на контролюючі органи?

7. Як бачимо, навіть такий обмежений аналіз окремого «зрізу» поточного етапу виходу з мораторію на перевірки виявляє низку неузгодженостей, що ставлять під сумнів актуальне розширення контрольно-перевірочних заходів податкової і можуть служити на захист платників податків. І розглянутими вище неузгодженостями справа не обмежується.

А що чекатиме на нас при повномасштабному поновленні перевірок, яке обіцяють з 1 липня? До цієї дати залишилося не так багато часу, а закон про поновлення перевірок ще не прийнятий. З розглянутого часткового поновлення ми бачимо «якість» роботи законодавця. Очікувати на корінне поліпшення якості законодавчої роботи за цим напрямом найближчим часом навряд чи є підстави. Тому якщо повномасштабне поновлення перевірок такі будуть робити у вказані строки, то нас очікує багато запитань і моментів, щодо процедури реалізації яких, можливо, виникнуть суперечки.

Олександр Мінін
Старший партнер
«КМ Партнери/
ВТС Консалтинг».