

**Поновлення податкових перевірок:
на що зважати
перед прийняттям рішення про допуск
податкового органу та під час
перевірки?**

*Олександр Мінін,
старший
партнер
KM Партнери*

*Юлія Кривомаз,
старший
радник
KM Партнери*

Проблему легше попередити, ніж «лікувати».

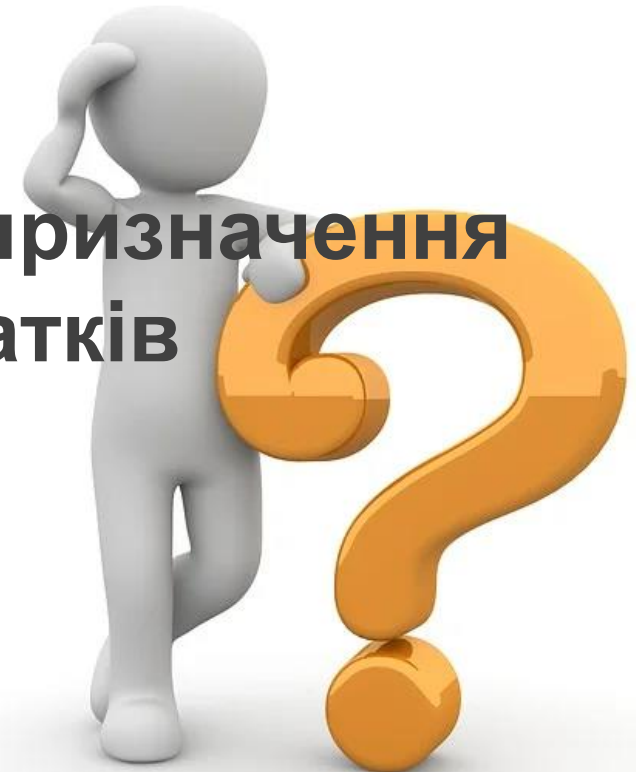
Якщо є реальні сумніви щодо наявності підстав для перевірки за законом, планованих обсягів перевірки за межами, передбаченими законами, вимогами понад закон, і податкова «не чує» підприємство щодо цього при попередній комунікації, то які це формує очікування щодо «поведінки» і підходів податкової при перевірці?

Перевірка як заявлена податковою справді неминуха? А якщо боротися з власне перевіркою?

Захист інтересів платників податків справа, у першу чергу, самих платників податків.

Блок I

Наявність реальних підстав для призначення
перевірок платникам податків



Щодо планових перевірок

Наразі особливості формування Плану-графіку перевірок встановлені лише для 2024 року.

Зокрема, відповідно до положень п.п. 69.35-2 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ формування Плану-графіка відбувається зараз, як виходячи

- ✓ з «абсолютних» критеріїв (діяльність з підакцизною продукцією, гральний бізнес, надання фінансових чи платіжних послуг)
- ✓ і «відносних»:
 - щодо нерезидентів, які здійснюють/здійснювали в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, за умови дотримання певних критеріїв,
 - і «інші платники податків, які на основі показників, сформованих за підсумками 2021 календарного року, відповідають хоча б одному з таких критеріїв:»:
 - «рівень сплати податку на прибуток на 50 і більше відсотків менший, ніж рівень сплати податку у відповідній галузі. Цей критерій не поширюється на платників єдиного податку;
 - рівень сплати податку на додану вартість на 50 і більше відсотків менший, ніж рівень сплати податку у відповідній галузі. Цей критерій не поширюється на платників податків, у яких операції з вивезення товарів за межі митної території України становлять 25 і більше відсотків загального обсягу постачання та одночасно рівень сплати податку на прибуток становить не менше 50 відсотків рівня сплати податку на прибуток у відповідній галузі;
 - дебіторська заборгованість перевищує кредиторську заборгованість більше ніж у два рази;
 - загальна сума витрат, відображених у податковій декларації про майновий стан і доходи, становить 75 або більше відсотків суми загального річного доходу, задекларованого у такій декларації, за умови що сума загального річного доходу, отриманого від провадження підприємницької діяльності, становить 10 мільйонів гривень і більше;
 - нарахування та/або виплата податковим агентом – юридичною особою доходів у вигляді заробітної плати в розмірі менше середньої заробітної плати у відповідній галузі у відповідному регіоні (за основним місцем обліку в територіальному органі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику)».

Окремо можна зупинитися на критерії «дебіторська заборгованість перевищує кредиторську заборгованість більше ніж у два рази»

За ПКУ має рахуватися співвідношення дебіторської заборгованості як такої з кредиторською заборгованістю.

ПКУ не містить будь-якої деталізації щодо врахування якихось конкретних видів заборгованості/рядків Балансу.

Відтак, доречно врахувати назви рядків Балансу, які містять згадку про «дебіторську заборгованість»/«кредиторську заборгованість».

Тобто, врахуванню підлягають

ВСІ показники дебіторської заборгованості у відношенні до ВСІХ показників кредиторської заборгованості за балансом.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Короткострокові кредити банків	1600
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130	Поточна кредиторська заборгованість за:	
за виданими авансами		довгостроковими зобов'язаннями	1610
з бюджетом	1135	товари, роботи, послуги	1615
у тому числі з податку на прибуток	1136	розрахунками з бюджетом	1620
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	у тому числі з податку на прибуток	1621
		розрахунками зі страхування	1625
		розрахунками з оплати праці	1630

А що робить податкова на практиці?

Як правило, порівнює показник дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи послуги (рядок 1125 балансу) з поточною кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги (рядок 1615 балансу).

Це видно також, наприклад, з Рішення Київського окружного адміністративного суду від 2 квітня 2024 року у справі № 320/14140/24:

«З листа податкового органу від 15.02.2024 слідує, що у відповідача наявний критерій ризиковості, а саме дебіторська заборгованість перевищує кредиторську заборгованість більше ніж у два ради, яка розраховується в автоматичному режимі в ІКС «Податковий блок» ДПС України згідно «Звіту про фінансовий стан» (Баланс) за звітний рік товариства **як співвідношення рядку 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» до рядку 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»».**

Це створює певний «перекос», дисбаланс справжніх показників діяльності платника податків та, як наслідок, до фактично безпідставного включення платника до Плану-графіку.



А що із законністю коригувань до Плану-графіку зараз в 2024 році?

Підпункт 69.35-2 ПКУ встановлює, з огляду на які фактори може здійснюватися оновлення Плану-графіку:

«Внесення змін до плану-графіка може здійснюватися щомісячно з урахуванням обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин), наявності/відсутності безпечних умов для проведення перевірок, визначених підпунктом 69.2⁻² цього пункту, та з урахуванням вимог, встановлених цим підпунктом».

Тобто, відповідно до положень п.п. 69.35-2 ПКУ обставинами, які обумовлюють внесення змін до Плану-графіку є лише:

- ✓ наявність чи відсутність форс-мажорних обставин,
та/або
- ✓ наявність чи відсутність безпечних умов для проведення перевірки.

З цього вбачається, що додавання чи виключення платників до Плану-графіку може здійснюватися виключно з огляду на вказані вище обставини, при цьому, в будь-якому випадку, з урахуванням вимог встановлених п.п. 69.35-2 ПКУ.

В іншому випадку щомісячне оновлення Плану-графіку здійснювалось би свавільно, ґрунтуючись на внутрішніх рішеннях податкового органу, що було б грубим порушенням принципу верховенства права.

Якщо надалі в податкове законодавство не буде внесено ніяких додаткових змін, то вже для цілей відібрання платників податків для призначення їм перевірок **в 2025 році ми житимемо «за загальними» правилами.**

А це означатиме, що планові та позапланові перевірки з 2025 року в перспективі вже будуть призначатися та проводитися «по повній», хіба що з огляду тільки на безпекову ситуацію.

Щодо планових перевірок – це повернення до правил формування Плану-графіку відповідно до вимог п. 77.2 ПКУ.

А значить до кінця 2024 року можна вже очікувати новий більш-менш точний План-графік перевірок на 2025 рік, сформований за «довоєнними» нормами ПКУ, адже коригування Плану-графіку в поточному році, на який його сформовано, за п. 77.2 ПКУ допускається лише один раз в першому та один раз в другому кварталі такого року.

Єдиним суттєвим обмеженням для призначення та проведення перевірок в такому випадку можуть бути (п. 69.2-2 підрозділу 10 розділу XX ПКУ):

«Документальні та фактичні перевірки під час дії воєнного стану проводяться **за наявності безпечних умов для їх проведення**, а саме безпечного:

доступу, допуску до територій, приміщень та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування таких платників податків;

доступу, допуску до документів, довідок про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та до іншої інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також до фінансової і статистичної звітності у порядку та на підставах, визначених законом;

проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки».

ТОЖ НА ЩО ЗВЕРНУТИ УВАГУ, ЯКЩО ВАМ ПРИЗНАЧИЛИ ПЕРЕВІРКУ?

Якщо перевірка планова:

- ✓ Чи було Підприємство в першопочатковому Плані-графіку податкових перевірок?
- ✓ Чи є об'єктивно підстави для включення Підприємства до Плану-графіку?
- ✓ Якщо Підприємство включено коригуванням до Плану-графіку:
 - чи є / можуть бути об'єктивні обставини, які могли б надати податковому органу право це зробити?
 - чи своєчасно здійснено коригування Плану-графіку з огляду на запланований період початку проведення перевірок?
- ✓ Які конкретно підстави для включення Підприємства до Плану-графіку?

ТОЖ НА ЩО ЗВЕРНУТИ УВАГУ, ЯКЩО ВАМ ПРИЗНАЧИЛИ ПЕРЕВІРКУ?

Якщо перевірка позапланова:

- ✓ Які конкретно підстави для призначення податкової перевірки? Чи є всі обов'язкові елементи, визначені ПКУ, для того, щоб стверджувати про наявність підстав за тією нормою ПКУ, посилення на яку міститься в наказі про перевірку.
- ✓ Чи чітко зазначені підстави для призначення перевірки в наказі?
- ✓ Чи принципово виникло у податкового органу право на перевірку?

ТОЖ НА ЩО ЗВЕРНУТИ УВАГУ, ЯКЩО ВАМ ПРИЗНАЧИЛИ ПЕРЕВІРКУ?

Наприклад, за п.п. 78.1 ПКУ позапланова податкова перевірка призначається, якщо:

«78.1.1. **отримано податкову інформацію**, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно 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;

...

78.1.4. **виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях**, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту;

...

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».

ТОЖ НА ЩО ЗВЕРНУТИ УВАГУ, ЯКЩО ВАМ ПРИЗНАЧИЛИ ПЕРЕВІРКУ?

Після отримання наказу:

- ✓ Чи вчасно податковим органом було вручено наказ про призначення перевірки?
- ✓ Чи містить наказ всі визначені законом елементи, щоб говорити про його законність (наприклад, в залежності від підстав, на які податковий орган посилається в наказі про перевірку:
 - чи достатньо деталізовано підстави для призначення перевірки,
 - чи зазначено інформацію, яка підтверджує наявність таких підстав,
 - чи зазначено, яку інформацію отримано податковим органом,
 - в якому порядку така інформація була отримана)?
- ✓ За який період призначено перевірку? Чи не вийшов податковий орган за межі строків давності для призначення та проведення перевірки?
- ✓ Хто підписав наказ? Чи міститься інформація щодо підписанта та чи наявні у нього відповідні повноваження відповідно до даних, опублікованих на сайті ДПС України щодо уповноважених осіб ДПС?

З якими недобросовісними діями при призначенні перевірки вже стикалися платники на практиці?

Наприклад, при призначенні перевірки з посиланням на п.п. 78.1.21 ПКУ:

«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».

Тобто, позапланова перевірка за п.п. 78.1.21 ПКУ може бути призначена за **одночасної** наявності наступних підстав:

- 1) щодо платника податку **було проведено** документальну планову або позапланову перевірку,
- 2) контролюючим органом **в подальшому було отримано інформацію** та / або документи від іноземних державних органів, **що стосуються питань, охоплених проведеною перевіркою**,
- 3) такі інформація та / чи документи **свідчать про порушення** платником податків законодавства.

Платнику слід перевірити насамперед – **а чи дійсно наявні всі такі підстави?**

Наприклад,

?чи дійсно було проведено попередню перевірку?

незаконність перевірки нівелює всі її наслідки. А отже, якщо, наприклад, попередня перевірка платника також була незаконною (і, наприклад, платник посилався на це під час оскарження її результатів та така незаконність встановлена судом), це нівелює і можливість податкового органу посилатися на факт проведення такої перевірки при призначенні нової за п.п. 78.1.21 ПКУ

?чи дійсно податковим органом було отримано якусь інформацію чи документи від іноземних державних органів?

тут насамперед не завадить перевірити, а чи дійсно компетентний іноземний орган в розумінні відповідної Конвенції про уникнення подвійного оподаткування надав відповідні інформацію та документи? Хто з українських державних органів звертався до такого іноземного органу, в якому порядку, чи має такий український орган відповідні повноваження на це?

?чи стосуються питання, окреслені в таких документах, питань, охоплених попередньою перевіркою?

Тут варто перевірити, чи були відповідні питання охоплені попередньою перевіркою, чи дійсно відповідна інформація та документи, отримані податковим органом, - нові, чи не намагався вже податковий орган притягнути платника до відповідальності за таке порушення за наслідками попередньої перевірки, адже це може свідчити про намагання притягнути до відповідальності за одне і те саме порушення двічі (незалежно від результатів оскарження результатів попередньої перевірки), що суперечить приписам ст. 67 Конституції України.

?чи свідчать такі інформація та документи про порушення платником податків законодавства?

Відповідна інформація, яка підтверджує ймовірне порушення, має бути чітко зазначена, в тому числі і в наказі про призначення перевірки.

Також, наприклад, при призначенні перевірки з питань дотримання вимог **валютного законодавства**:
?насамперед радили б перевірити, хто саме призначив та здійснив вихід на перевірку.

Частинами 4 і 6 ст. 11 Закону України «Про валюту і валютні операції» в якості органу валютного нагляду визначений **«Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику»**. Саме він, відповідно до ч. 9 ст. 11 Закону України «Про валюту і валютні операції», наділений правом на проведення відповідних перевірок з питань валютного законодавства.

І далі ч. 8 ст. 13 вказаного Закону «Особливості встановлення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів» встановлює:

*«8. **Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику**, за результатами перевірки стягує у встановленому законом порядку з резидентів пеню, передбачену частиною п'ятою цієї статті».*

! Таким чином, Законом України «Про валюту і валютні операції» (ч. 4 і ч. 6 ст. 11) в якості органу валютного нагляду визначений центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (тобто ДПС України).

Саме цьому органу вказаним Законом (ч. 9 ст. 11) надане право на проведення відповідних перевірок з дотримання валютного законодавства і (ч. 8 ст. 13 вказаного Закону) право за результатами перевірок стягувати пеню за порушення граничних строків розрахунків за експортно-імпортними операціями.

Відповідно, територіальні органи ДПС України не уповноважені **ЗАКОНОМ** на проведення перевірок валютного законодавства та накладення санкцій на платників податків.

ТОЖ НА ЩО ЗВЕРНУТИ УВАГУ, ЯКЩО ВАМ ПРИЗНАЧИЛИ ПЕРЕВІРКУ?



- Ставте питання податковому органу – щодо підстав, повноважень, будь-яких інших сумнівів у законності призначеної перевірки
- Розгляньте можливість недопуску до проведення перевірки (тут необхідно зважити ризики та потенційні переваги, що може принести такий недопуск – про це в наступному розділі)
- Та в будь-якому разі пробуйте оскаржувати – або саме призначення податкової перевірки, або вже її наслідки (якщо прийнято рішення про допуск), але не забудьте всі процедурні порушення, допущені під час її призначення (тут поки практика Верховного Суду не встигла змінитися).

Блок II

Прийняття рішення про допуск / недопуск до перевірки.

Ризики для платників в разі недопуску,
судова практика щодо оскарження наказів про перевірку.



Що обрати: недопустити до незаконної перевірки чи боротися вже з її наслідками?

Відповідно до ч. 1 ст. 19 Конституції України:

«Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством».

За п. 81.1 ст. 81 ПКУ:

«81.1. Посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки **за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом**, та **за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, таких документів: ...**».

Яким чином можна захиститися від перевірок, які апріорі є незаконними?



- Чи можна отримати захист від таких незаконних перевірок з боку адміністративних судів шляхом звернення із позовом про скасування відповідного наказу ДО початку перевірки?
- Чи звернення до суду з позовом про скасування наказу про перевірку досі необхідно / може бути в нагоді при захисті прав платника?
- Чи може просто звернутися до ДПС України з адміністративною скаргою на наказ?
- Чого очікувати при зверненні податкового органу до суду для підтвердження адміністративного арешту через недопуск до перевірки?

Що зараз з оскарженням наказів на перевірку?

У Постанові № 280/4643/23 зазначено:

«Проаналізувавши вказані вище норми та рішення Конституційного Суду України, Велика Палата Верховного Суду у постанові від 08 вересня 2021 року у справі №816/228/17 (постанова на яку зіслався суд апеляційної інстанції, закриваючи провадження у справі) вказала, що у разі якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі наказу про її проведення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження не є належним та ефективним способом захисту права платника податків, оскільки скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. Неправомірність дій контролюючого органу при призначенні і проведенні перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставами позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки.

Верховний Суд чітко наголосив на тому, що оскарження наказу не є належним та ефективним способом захисту права платника податків лише у випадку, якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі спірного наказу. Обмежень щодо оскарження наказу, у випадку якщо контролюючий орган не був допущений до перевірки, Верховний Суд не встановлював.

Закриваючи провадження у справі, Суд наголосив на тому, що в даній справі відсутній предмет спору, адже оскаржуваний акт індивідуальної дії є таким, що вичерпав свою дію в часі. В той же час, Верховний Суд при ухваленні постанови від 08 вересня 2021 року звертав увагу на те, що наказ не може бути окремо оскарженим у випадку, якщо він вичерпав свою дію в результаті реалізації.

Як зазначалося вище, позивач, вважаючи, що наказ виданий за відсутності правових підстав, скористався наданим податковим законодавством правом не допуску до перевірки. Відтак спірний наказ не був реалізованим».

Що зараз з оскарженням наказів на перевірку?

Однак, якщо перевірка невиїзна:

Наразі в адміністративних судах набула поширення практика відмов платникам податків у відкритті провадження у справах про оскарження наказів про призначення податкової перевірки з посиланням на те, що такий спір **нібито взагалі не належить до розгляду в порядку адміністративного судочинства**.

В обґрунтування цього наводиться посилання на позицію Верховного Суду, викладену Великою Палатою Верховного Суду в [Постанові від 08.09.2021 у справі №816/228/17](#):

«Виходячи з наведеного Велика Палата Верховного Суду не погоджується із позицією судів попередніх інстанцій у частині задоволення позову про протиправність наказу щодо призначення перевірки від 10 жовтня 2016 року № 1336, **оскільки такий спір не підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства**.

При цьому поняття «спір, який не підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства» слід тлумачити в ширшому значенні, тобто як поняття, що стосується тих спорів, які не підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства, і тих спорів, які взагалі не підлягають судовому розгляду.

Таким чином, Велика Палата Верховного Суду вважає за необхідне відступити від висновку, викладеного Верховним Судом України у постанові від 27 січня 2015 року (справа № 21-425а14)».

Як раніше працював механізм захисту платника податку?

У спорах про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту за ст. 283 КАСУ домінувала позиція, за якою, якщо платник оскаржує наказ про перевірку, то таке оскарження є «спором про право».

Вищий адміністративний суд України ще в Листі від 02.02.2011 року сформував правову позицію, за якою «спір про право» в контексті ст. 283 КАСУ слід розглядати як ситуацію, коли платник податків висловлює будь-яку (виражену в будь-якій матеріальній формі) незгоду з рішенням податкового органу, зокрема, у формі оскарження наказу про проведення перевірки.

За відповідною практикою судів тоді наявність «спору про право» є підставою для відмови у відкритті провадження за заявою про обґрунтованість **адміністративного арешту** (п. 2 ч. 4 ст. 283 КАСУ).

І такий підхід послідовно застосовувався судами протягом більше 10 років*.

* наприклад, постанови ВС від 07.11.2018 року у справі № 820/3469/17, від 14.11.2018 року у справі № 818/907/16 та від 19.12.2018 року у справі № 816/284/17 тощо.

А що зараз?

Верховний Суд у Постанові від 23.02.2023 у справі №640/17091/21 дійшов наступних висновків:

«Під час розгляду заяв про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративний суд здійснює оцінку обґрунтованості рішення контролюючого органу щодо адміністративного арешту майна платника податків шляхом перевірки наявності підстав для прийняття відповідного рішення та правильності юридичної кваліфікації дій платника податків, які стали підставою для прийняття такого рішення. Оскарження платником податків наказу про проведення перевірки є запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідною заявою, однак, не є спором про право в розумінні пункту 2 частини четвертої статті 283 КАС України і не перешкоджає розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Обґрунтованість причин відмови у допуску посадових осіб податкового органу до проведення податкової перевірки з боку платника податків входять до предмета доказування у справах, передбачених пунктом 2 частини першої статті 283 КАС України».

Фактично Верховний Суд «обнулив» можливість посилань на оскарження наказу на перевірку в суді при розгляді справ про накладення адміністративного арешту майна платника податків в разі недопуску до перевірки.

Як наслідок, тепер подання до суду позову про скасування наказу на перевірку не перешкоджає відкриттю провадження в суді за заявою податкового органу щодо підтвердження обґрунтованості чи відмови в накладенні адміністративного арешту. І такі справи мають розглядатися в дуже стислі строки і по суті.

А що зараз?

Така зміна підходу та висновків Верховним Судом **збільшила ризики накладення адміністративного арешту** для платників податків у випадку недопуску податкового органу до перевірки.

Це зараз доволі часто стає таким собі примусом до завідомо незаконної перевірки.

Адже простіше розбиратися вже з наслідками незаконної перевірки (хоч фактично і дорожче для платника податків та держави), ніж зазнавати блокування діяльності всього підприємства на невизначений строк через накладення адміністративного арешту та всі бюрократичні складнощі, які можуть виникнути при його знятті (якщо його буде накладено).

Тому, сподіваємося, Верховний Суд ще матиме нагоду переглянути свої висновки з цього питання.

І що ж робити?

- Пробувати оскаржувати наказ про перевірку до його реалізації (і для виїзної, і для невиїзної перевірки) – в суд або щонайменше в адміністративному порядку.

Навіть якщо в подальшому буде прийнято рішення про допуск до перевірки, таке оскарження може певним чином дисциплінувати податковий орган та навіть змусити його переглянути певні питання під час перевірки, наприклад, періоди перевірки.

- Оцінити ризики накладення адміністративного арешту.

Якщо можливо оцінити вірогідність того, що податковий орган в принципі буде звертатися з такою заявою до суду, адже не кожен недопуск має наслідком такі радикальні дії податкового органу).

- І, звісно, якщо вже є негативні наслідки перевірки, зазначати всі процедурні порушення під час призначення перевірки під час їх оскарження.

Суди доволі часто зважають на такі порушення, і вони можуть грати навіть вирішальну роль при винесенні рішення.

Ризики адміністративного арешту, за яких підстав він можливий:

«Стаття 94. Адміністративний арешт майна

94.1. Адміністративний арешт майна платника податків (далі – арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

94.2. Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясовується одна з таких обставин:

...

94.2.3. платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки **за наявності законних підстав для її проведення** або від допуску посадових осіб контролюючого органу...».

А як впливає спір з відмови в проведенні перевірки на перебіг строків давності (за ст. 102 ПКУ):

«102.3. Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого:

102.3.1. платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні;

102.3.2. контролюючому органу згідно із законом та/або рішенням суду заборонено проводити перевірку (перевірки) платника податків;

102.3.3. контролюючим органом зупинено, продовжено, перенесено строки проведення перевірки у порядку, передбаченому статтями 44, 82 та 85 цього Кодексу або Митним кодексом України;

102.3.4. контролюючий орган не може провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у зв'язку із:

складанням акта про неможливість проведення перевірки (крім випадку визнання незаконними дій із складання такого акта);

недопущенням платником податків посадових осіб контролюючого органу до перевірки при дотриманні умов контролюючим органом:

а) визначеним підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, передбачених статтею 81 цього Кодексу;

б) визначеним підпунктом 41.1.2 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, передбачених статтею 349 Митного кодексу України;

оскарженням платником податків у судовому порядку рішення контролюючого органу про проведення перевірки (крім випадків визнання протиправним та/або скасування такого рішення) ...».

Блок III

За який період податковий орган
може проводити перевірки,
які документи можуть перевірятися



Право (і) на перевірку і (ii) самостійне визначення суми грошових зобов'язань обмежено у строках (п. 102.1 ст. 102 ПКУ):

«102.1. Контролюючий орган, **крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті,** **має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань** платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня – у разі проведення перевірки відповідно до статей 39 і 39⁻², застосування вимог пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, ... Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку».

Вихід за межі встановлених строків за цією нормою лише у випадках, визначених п. 102.2 ст. 102 ПКУ (які, для простоти, не передбачаються для цілей цього розгляду).

П. 102.3 ст. 102 встановлено:

«102.3. Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого:

102.3.1. платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні;

102.3.2. контролюючому органу згідно із законом та/або рішенням суду заборонено проводити перевірку (перевірки) платника податків;

102.3.3. контролюючим органом зупинено, продовжено, перенесено строки проведення перевірки у порядку, передбаченому статтями 44, 82 та 85 цього Кодексу або Митним кодексом України;

102.3.4. контролюючий орган не може провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у зв'язку із:

складанням акта про неможливість проведення перевірки (крім випадку визнання незаконними дій із складання такого акта);

недопущенням платником податків посадових осіб контролюючого органу до перевірки при дотриманні умов контролюючим органом:

а) визначеним підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, передбачених статтею 81 цього Кодексу;

б) визначеним підпунктом 41.1.2 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, передбачених статтею 349 Митного кодексу України;

оскарженням платником податків у судовому порядку рішення контролюючого органу про проведення перевірки (крім випадків визнання протиправним та/або скасування такого рішення);

102.3.5. здійснюється адміністративне або судове оскарження платником податків рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання».

Таких випадків для цілей цього розгляду не було, зокрема часткове обмеження на проведення певних перевірок для всіх платників податків не є тим випадком, про який в п.п. 102.3.2 ст. 102 ПКУ.

Дія норм п. 102.1 – 102.3 ст. 102 ПКУ не зупинялася, вони не змінювалися дотично до розглядуваного питання.

Як висновок, при визначенні періодів, щодо яких контролюючий орган має право на проведення перевірок і нарахування грошових зобов'язань, слід керуватися строками, визначеними п. 102.1, тобто 1095 днів в загальному випадку?

Проте період воєнного стану – без строків давності взагалі, час зупинено?

За Підрозділом 10 Перехідних положень ПКУ зараз:

«69. Установити, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану ... справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті.

...

69.36. Для контролюючого органу та платників податків зупиняється відлік строку давності щодо документальних планових та позапланових перевірок, які не проводяться згідно з підпунктами 69.2⁻², 69.35⁻¹ та 69.35⁻² цього пункту.

{Абзац перший підпункту 69.36 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX із змінами, внесеними згідно із Законом № 3453-ІХ від 09.11.2023}

Для платників податків продовжуються строки зберігання документів та інформації, визначених пунктом 44.1 статті 44 цього Кодексу, на період зупинення відліку строку давності, передбаченого абзацом першим цього підпункту».

У попередній редакції:

«69.36. Для контролюючого органу та платників податків зупиняється відлік строку давності щодо документальних планових та позапланових перевірок, які не передбачені підпунктами 69.2⁻¹ та 69.35 цього пункту.

Для платників податків продовжуються строки зберігання документів та інформації, визначених пунктом 44.1 статті 44 цього Кодексу, на період зупинення відліку строку давності, передбаченого абзацом першим цього підпункту».

{Пункт 69 підрозділу 10 розділу XX доповнено підпунктом 69.36 згідно із Законом № 3219-ІХ від 30.06.2023}

Однак, що значить «зупиняється відлік строку давності щодо документальних планових та позапланових перевірок»?

Нагадаємо, п. 102.1 встановлює окремо граничні строки для (i) проведення перевірок та (ii) самостійне визначення грошових зобов'язань контролюючим органом.

Також окремо встановлені строки для застосування штрафних санкцій:

Зокрема в п. 102.1:

«У разі виявлення за результатами перевірки порушень інших вимог податкового законодавства, безпосередньо не пов'язаних з декларуванням податкових зобов'язань платником податків, а також порушень вимог іншого, крім податкового, законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, **контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті,** має право самостійно визначити суму штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів) платника податків не пізніше 1095 дня з дня вчинення відповідного правопорушення».

Також за ст. 113 ПКУ:

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

113.2. Перебіг строку давності для застосування штрафних (фінансових) санкції (штрафів) зупиняється у випадках, визначених пунктом 102.3 статті 102 цього Кодексу».

Тож раніше згадані *поточні* зупинки «щодо перевірок» не охоплюють донарахування грошових зобов'язань і застосування санкцій (штрафів)?

Тож принаймні для донарахувань і штрафів зупинки немає?

А до теперішніх «зупинок» ще було певне «розмаїття зупинок», зокрема:

«На період з 18 березня 2020 року 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 давності, передбачених статтею 102 цього Кодексу».

{Абзац пункту 52² підрозділу 10 розділу XX із змінами, внесеними згідно із Законом № 591-IX від 13.05.2020}

«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».

{Статтю 102 доповнено пунктом 102.9 згідно із Законом № 2120-IX від 15.03.2022; із змінами, внесеними згідно з Законами № 2142-IX від 24.03.2022, № 2260-IX від 12.05.2022}

{Пункт 102.9 статті 102 виключено на підставі Закону № 3219-IX від 30.06.2023}

«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:

дотримання строків реєстрації податкових накладних ..., подання звітності, ..., сплати податків та зборів платниками податків;

строків проведення камеральних перевірок, складення актів, подання та розгляду заперечень, визначення грошових зобов'язань, прийняття, надсилання та оскарження податкового повідомлення-рішення 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 податкового повідомлення-рішення, адміністративного арешту майна за результатами фактичних перевірок».

{Підпункт 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX в редакції Закону № 2260-IX від 12.05.2022}

Наводиться в редакції станом на вересень 2022 року.

Та чи не означає все це розмаїття імпліцитне визнання законодавцем, що протягом усього цього часу були відсутні підстави для зупинки відліку строку давності за п. 102.3 ст. 102 ПКУ:

«102.3. Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого:

...

102.3.2. контролюючому органу згідно із законом та/або рішенням суду заборонено проводити перевірку (перевірки) платника податків; ...».

Тож **заборони** на проведення перевірок платник**А** податків не було.

І дійсно, певні перевірки могли проводитися, їх склад змінювався з часом.

Якщо б визнавалася наявність обставин, передбачених п. 102.3, то відлік строків давності зупинявся би для тих, кого ці обставини стосуються, вже в силу п. 102.3, і не потрібно було б приймати спеціальне положення про зупинку відліку (якщо вважати, що ці положення стосуються перебігу відповідних строків).

Тож маємо принаймні два (чи більше) різних типів положень про зупинку відліку строків давності.

Тож були раніше нібито такі загальні зупинки, проте чи діяли вони?

Якщо поглянути на норми воєнного часу, то вони містять виключення «крім ...», і якщо в п. 69.9 перелік виключень нібито визначений, і строки за ст. 102 нібито не попадають, то навіщо тоді ще «зупинка» за п. 102.9? Більш спеціальна для ст. 102?

Яка теж містить виключення «крім ...», проте неспецифічне, і чи не є строки для перевірок, штрафних санкцій тим самим виключенням, для якого встановлені більш спеціальні норми?

А спеціальні(!) норми (п. 102.1 – 102.3 ст. 102) з вичерпними підставами виходу за межі граничних строків і зупинки відліку строків ніхто не змінював, і вони діяли.

Пріоритет – за спеціальною нормою (до речі, приклад рішення ВС з валютної пені, яким не визнали загальну зупинки перебігу строків для цілей валютного регулювання з огляду на невнесення змін до спеціальних норм).

І взагалі, за наявності різних норм ПКУ містить спеціальне правило про вирішення конфліктних ситуацій (п.п. 4.1.4. ст. 4, п. 56.21 ст. 56) на користь пріоритетності позиції платника податків.

Згадані тимчасові норми якісь занадто загальні, не визначені. А за практикою ЄСПЛ з питань якості закону, відсутність чіткості і ясності закону має кваліфікуватись як відсутність закону.

Окремо питання: зупинка – вона «абстрактна», «абсолютна» чи функціональна? Тобто якщо податковий орган *не може* перевірити через *конкретні(!)*, не залежні від нього «форс мажорні» обставини, то тоді і строки давності для платників зупиняємо. А так загальні обмеження ні до чого (адже ПКУ і так обмежує контролюючі органи у праві на перевірку – лише у передбачених ПКУ випадках). Аналогія закону з кримінальним правом, де перебіг строків давності на карантин та воєнний стан у загальному порядку не зупиняється (принагідно згадаємо про критерії Енгеля для кваліфікації податкових санкцій як кримінальної відповідальності).

При тому, що вимоги про «тотальність» перевірок, тобто що всі періоди по всіх платниках мають бути обов'язково охоплені перевірками, немає. І перевірки взагалі-то проводилися. Тож, чи просто справедливо (справедливість – елемент верховенства права) вважати, що якщо податкова могла за законом перевірити певні моменти, то відлік строків давності за ними все одно зупинений до того часу, поки податкова фактично не прийде?

Як поглянути на фактичні дії податкової щодо проведення перевірок з посиланням на Постанову КМУ № 89 від 03 лютого 2021 року «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок»?

Врешті-решт, з погляду загальних конституційних засад з верховенства права як все це оцінити?

Не один варіант спробувати обґрунтувати зупинку. Яким шляхом піде податкова в конкретних випадках?

Поки що однозначного підходу не бачили.

Тож будувати контраргументи (а вони не зводяться лише до згаданого вище) у конкретних випадках.

А що по документах?

Адже перевірка без документів (якщо їх вже належним чином ліквідовано, бо платник не зобов'язаний все зберігати поза межами законодавчо встановлених строків).

П. 44.3 ст. 44 ПКУ в редакції Закону № 2970-IX від 20.03.2023 року:

«44.3. Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів та інформації ... протягом визначених законодавством строків, але не менше:

44.3.1. 2555 днів - для документів та інформації ... до статей 39 і 39⁻², пункту

141.4 статті 141 цього Кодексу;

{Підпункт 44.3.1 пункту 44.3 статті 44 із змінами, внесеними згідно із Законом № 3721-IX від 21.05.2024}

44.3.2. 1825 днів - ... за винятком документів, до яких застосовується більш тривалий строк зберігання згідно з підпунктом 44.3.1 цього пункту;

44.3.3. 1095 днів - для інших документів, на які не поширюються вимоги підпунктів 44.3.1 та 44.3.2 цього пункту;

44.3.4. 1095 днів - для документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства...

...

Передбачені цим пунктом строки зберігання документів та інформації продовжуються на період зупинення відліку строку давності у випадках, передбачених пунктом 102.3 статті 102 цього Кодексу».

Тобто тут продовження строків лише у випадках, передбачених п. 102.3. Тож такі нормативні підстави зупинки мають значення?

3 Підрозділу 10 Перехідних положень ПКУ:

«73. Установити, що до документів та інформації, пов'язаних із застосуванням вимог пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу, **строк зберігання яких не закінчився на день набрання чинності** Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України "Про електронні комунікації" щодо рентної плати за користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України", **а також до податкового контролю за визначенням грошових зобов'язань платника податків на підставі таких документів**, застосовуються вимоги щодо 2555-денного мінімального строку зберігання платниками податків документів та інформації, передбачені пунктом 44.3 статті 44 цього Кодексу, та права контролюючого органу щодо визначення сум грошових зобов'язань платника податків протягом 2555-денного строку, передбачені статтею 102 цього Кодексу».

Як визначити, чи закінчилися строки зберігання чи ні, і чи перервався перебіг строку зберігання?

До змін 28.04.2023 року були не строки, а терміни зберігання відповідних документів, і були вони обмежені 1095 днями (окрім документації по ТЦУ та КІК):

«44.3. Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених пунктом 44.1 цієї статті, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, *протягом визначених законодавством **термінів, але не менш як 1095 днів*** (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статей 39 та 39-2 цього Кодексу) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а в разі її неподання – з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності, та документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – не менш як 1095 днів з дня здійснення відповідної господарської операції (для відповідних дозвільних документів – не менш як 1095 днів з дня завершення терміну їх дії)

...

Передбачені цим пунктом терміни зберігання документів продовжуються на період зупинення відліку строку давності **у випадках, передбачених пунктом 102.3** статті 102 цього Кодексу».

Відповідно, документи, термін зберігання яких встановлений п. 44.3. ПКУ збіг до набуття чинності змінами до ПКУ навесні 2023 року, вже не повинні зберігатися платником податків.

А перебіг «термінів зберігання» ніхто і нічим не зупиняв.

Оскільки зупинення (якщо вважати, що таке було) відліку строку давності відбувалося не з підстав, передбачених п. 102.3 ПКУ, то продовження строку (а до цього терміну) зберігання первинних документів не було (а на той момент такий строк взагалі був встановлений на рівні 3 років (1095 днів)).

Зазначене свідчить, що строк зберігання первинних документів може завершитися раніше, ніж строк, у межах якого допускається проведення перевірки, що фактично обмежує можливості проведення такої перевірки.

А зберігати документи понад обумовлений законодавством строк нормативних підстав не вбачається, адже за ч. 1 ст. 19 Конституції України:

«Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством».

Тож продовження термінів/строків зберігання документів передбачено *лише за наявності обставин для зупинки відліку строків давності за п. 102.3 ПКУ.*

Так само для штрафних санкцій.

Відповідно, нормативні підстави зупинки, якщо вважати, що вона була, таки мають значення з огляду на різні наслідки.

І, знов-таки, яка документальна перевірка без документів? Якщо документальна перевірка фактично неможлива з огляду на відсутність документів?

Особливе значення для перевірок з питань п. 141.4 ст. 141 ПКУ – оподаткування виплат нерезидентам. 7 років навіть щодо старого, чи тільки щодо «нового»?

Якщо допустити податкову до перевірки, проте надавати документи тільки в межах термінів/строків, вирахованих без зупинки?

Ймовірний підхід податкової (невизнання витрат, податкового кредиту; а чого тільки їх, а також і не доходів, податкових зобов'язань), проте чи має він нормативні підстави?

«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

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 (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю **у випадках, передбачених цим Кодексом**, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень ...».

Кодексом не передбачене автоматичне невизнання.

Певна аналогія по документах, втрачених внаслідок воєнних дій.

Мета цього обговорення – не запропонувати готові рішення, а показати напрямок, в якому, можливо, варто працювати дотично до конкретної ситуації, коли відповідний підхід може бути кращим, ніж розбиратися з наслідками перевірки за межами вимог ПКУ.

Захист прав і інтересів платників податків – справа, у першу чергу, самих платників податків.

Звісно, добре було б сподіватися на нормальне централізоване врегулювання, чи то через «самообмеження» податковою щодо періодів, які можуть бути охоплені перевіркою з обчисленням строків без зупинок, чи через нормативне врегулювання на рівні ПКУ. Проте таке може статися, мабуть, тільки через активну позицію платників податків.

А до цього – робота і боротьба ad hoc.



Дякуємо за увагу!

Олександр Мінін,
старший партнер
КМ Партнери

Юлія Кривомаз,
старший радник
КМ Партнери

КМ 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