

**Строки давності:
обмеження для перевірок,
застосування санкцій, збереження
документів та вплив
COVID/воєнного стану.**

За 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](#), звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної [пунктом 133.4](#) статті 133 цього Кодексу, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. 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».

Проте на практиці податкові органи наполягають на праві на проведення перевірок зараз, як правило, з 2018 року, а з питань ТЦУ – навіть ще й з 2015 року.

На обґрунтування цього наводять, наприклад, наступне (приклад реальні):

Згідно з абзацом одинадцятим пункту 52² підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ на період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно) - 31.07.2023 року, 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 ПКУ.

Дію пункту 52² підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ зупинено на період дії воєнного, надзвичайного стану згідно із Законом України від 15 березня 2022 року № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану».

Відповідно до абзаца першого підпункту 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ: «тимчасово, до 1 серпня 2023 року, для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім:

Згідно з пунктом 52² підрозділу 10 розділу XX Кодексу на період з 18.03.2020 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), зупинений перебіг строків давності, передбачених статтею 102 Кодексу.

Також, дію пункту 52² підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу зупинено на період дії воєнного, надзвичайного стану згідно із Законом України від 15 березня 2022 року № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану».

Таким чином, строки давності в частині контролю за трансфертним ціноутворенням зупинені з 18.03.2020 до 31.07.2023 та поновлені з 01.08.2023.

Та чи так це насправді?

При тому, що податкова не згадує і низку інших «зупинок», які були. Наприклад, було ще таке:

«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-ІХ від 15.03.2022; із змінами, внесеними згідно з Законами № 2142-ІХ від 24.03.2022, № 2260-ІХ від 12.05.2022}».

Чому таке «розмаїття» і «дублювання» зупинок? Чи не значить це, що насправді законодавець не вважав, що іншими «зупинками» (як-от згадуваними вище) все вже зупинено?

І які справді рамки давності?

Повернемося ще раз до п. 102.1 ст. 102 ПКУ:

«102.1. Контролюючий орган, крім випадків, визначених [пунктом 102.2](#) цієї статті, має право (1) провести перевірку **ТА** (2) самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня ...».

Виділення кольором тут наші, щоб звернути увагу, що Кодекс встановлює обмеження по часу окремо для двох різних дій: (1) власне на проведення перевірки та (2) визначення суми грошових зобов'язань. І встановлене обмеження має застосовуватися для кожної із вказаних дій окремо.

Іншими словами, якщо навіть сама перевірка проведена у межах строків, це не значить, що податкова має право нарахувати грошові зобов'язання, якщо власне момент нарахування вже «за межами» по часу. Тож рахуйте!

А між власне проведенням перевірки, крім її тривалості, ще принаймні можуть бути заперечення на акт перевірки і їх розгляд, до завершення чого податкова не має права проводити нарахування; і час іде.

А для ПДВ, наприклад, межа по часу помісячна з огляду на помісячну звітність.

Інший аспект, зокрема щодо документальних перевірок, – те, що документальні перевірки як за назвою («документальні»), так і за визначенням (п.п. 75.1.2 ст. 75 ПКУ) –

«75.1.2. 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» –

проводяться на підставі документів, які визначені ПКУ, а тому можливість проведення документальних перевірок напряду залежить від наявності документів, необхідних для проведення відповідної перевірки.

Очевидно, що коли закон (ПКУ) не вимагає вже збереження документів, а відповідно не передбачає їх наявності і представлення для перевірки, то тим самим виключає можливість проведення *документальних* перевірок щодо періодів, за які вже не вимагає обов'язкового збереження документів.

Щодо документів, за межами граничних часових рамок їх збереження за законом, відсутні належні правові підстави для витребування/надання (в тому числі під час перевірки), оскільки така вимога означає по суті вимогу зберігати документи понад граничних часових рамок за законом.

За ч. 1 ст. 19 Конституції України встановлено: «Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких **ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством**», і якщо така вимога (зокрема щодо забезпечення документів понад часові рамки обов'язкового зберігання, встановлені ПКУ) не передбачена ПКУ, то вимога незаконна.

Тож проведення документальної перевірки за межами часових рамок обов'язкового зберігання документів, потрібних для такої перевірки, не має правового підґрунтя.

Такий висновок, і таке саме бачення з цього питання законодавцем підтверджується, зокрема, як приклад, тим, як визначено застосування змін, внесених до ПКУ Законом від 21.05.2024 № 3721-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України "Про електронні комунікації" щодо рентної плати за користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України» (далі – Закон 3721), – які набули чинності 01.07.2024.

Вказаним Законом збільшено строки, у межах яких дозволяється проведення певних перевірок, для чого, зокрема, внесені зміни до п. 102.1 ст. 102 ПКУ – доповнення словами «пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу» (наводимо текст положення з урахуванням вказаних змін):

«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...».

Підпункт 141.4 ст. 141 ПКУ стосується оподаткування доходів нерезидентів з джерелом походження з України. Тож для перевірок з цих питань було збільшено строки до 2555 днів (тобто 7 років), аналогічно до встановлених раніше строків перевірок з питань трансферного ціноутворення.

Відповідно тим самим Законом 3721 були внесені до ПКУ і дотичні зміни в частині зберігання інформації та документів щодо цих питань, для чого п.п. 44.3.1 ст. 44 ПКУ у відповідній частині доповнено словами «пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу» (наводимо текст положення з цими змінами):

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

44.3.1. **2555 днів - для** документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю, відповідно до статей 39 і 39⁻², **пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу».**

При запровадженні таких змін виникло питання щодо встановлених граничних часових рамок зберігання відповідних документів.

Так, оскільки встановлені раніше часові рамки для зберігання документів з цих питань були меншими ніж нововстановлені обмежувальні строки для перевірок з цих питань, то на момент набуття чинності вказаними змінами нові, продовжені граничні строки перевірок, охопили і ті періоди, щодо яких обов'язок зберігання документів за чинними до того правилами було вже вичерпано.

Це питання було вирішене законодавцем Законом 3721-ІХ шляхом фіксації наступного підходу з внесенням відповідних положень до 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**».

Тобто законодавець чітко прив'язує строки податкового контролю на підставі документів до строку зберігання документів, який не закінчився.

Цей підхід має застосовуватися і в інших випадках, принаймні за аналогією закону у випадку судового спору з цих питань (ч. 6 ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства).

А часові рамки обов'язкового зберігання документів встановлені ПКУ окремо, ст. 44.

Відповідне положення *в поточній редакції(!)* має наступний вигляд:

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

44.3.1. 2555 днів - для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю, відповідно до статей 39 і 39⁻², пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу;

44.3.2. 1825 днів - для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів ...

Строки зберігання документів та інформації, визначені цим пунктом, розраховуються з дня подання податкової звітності чи іншої звітності, передбаченої цим Кодексом, для складення якої використовуються зазначені документи та/або інформація, а в разі її неподання - з передбаченого цим Кодексом граничного строку подання такої звітності, а для документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, - з дня здійснення відповідної господарської операції (для відповідних дозвільних документів - з дня завершення строку їх дії).

У разі ліквідації платника податків документи, визначені пунктом 44.1 цієї статті, за період діяльності платника податків не менш як 1825 днів (2555 днів - для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю відповідно до статей 39 і 39⁻², пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу), що передували даті ліквідації платника податків, у встановленому законодавством порядку передаються до архіву.

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».

І щодо цього є суттєві аргументи, що якесь дотичне «розширення» часових рамок зберігання документів не відбувалося.

Так, зокрема, посилення податкової на зупинки перебігу строків, передбачених ст. 102 ПКУ пунктом 52-2 Перехідних положень ПКУ, не виглядають дотичними. Адже часові рамки зберігання документів регулюються (передбачені) не ст. 102 ПКУ, а окремим положенням – п. 44.3 ПКУ. І щодо них вказаним положенням нічого не згадується.

Тож навіть якщо визнати зупинку перебігу строків давності, передбачених ст. 102 ПКУ п. 52-2 Перехідних положень, то це не має ніякого стосунку до часових рамок, встановлених іншою статтею – ст. 44.

Ще є такі аспекти – п. 44.3, ст. 44 щодо часових рамок зберігання документів до набуття чинності змінами, внесеними 28.04.2023 року Законом 2970, то тоді п. 44.3 ст. 44 ПКУ мав наступний вигляд:

«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).

У разі ліквідації платника податків документи, визначені пунктом 44.1 цієї статті, за період діяльності платника податків 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), що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву.

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

{Пункт 44.3 статті 44 доповнено абзацом третім згідно із Законом № 466-ІХ від 16.01.2020}».

Тобто до кінця квітня 2023 року для збереження документів були терміни, а не строки. А щодо «термінів» ніяких спеціальних положень не приймалося.

Поняття «терміни» і «строки» – це категорично відмінні визначення/дефініції.

Так, положення ПКУ не містять визначення «термінів» та «строків», а тому з огляду на положення п. 5.3 ст. 5 ПКУ («5.3. Інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами») за визначеннями таких термінів доречно звернутись до Цивільного кодексу України:

«Стаття 251. Поняття строку та терміну

1. Строком є певний **період** у часі, зі впливом якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення.
2. Терміном є певний **момент** у часі, з настанням якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення.
3. Строк та термін можуть бути визначені актами цивільного законодавства, правочином або рішенням суду.

Стаття 252. Визначення строку та терміну

1. Строк визначається роками, місяцями, тижнями, днями або годинами.
2. Термін визначається календарною датою або **вказівкою на подію, яка має неминуче настати**.

З огляду на означене, строк – це певна тривалість у часі, а термін – це конкретний момент (одномоментна подія) у часі. Строк визначається тривалістю, а термін – точковим визначенням моменту. Інакше кажучи, терміну як моменту не притаманна тривалість, у нього відсутній перебіг.

Тобто термін – це, наприклад, 2555-й день після подачі відповідної податкової звітності, для складання якої використані відповідні документи, і з настанням цього дня як відповідної події вичерпується зобов'язання платника податків зберігати такі документи.

Тож є підстави для висновку, що «терміни» зберігання документів не могли бути продовжені, а тому за весь час згадки про терміни в абзаці третьому п. 44.3 ст. 44 ПКУ ці граничні терміни обов'язкового зберігання документів (2555 днів) слід вважати незмінними.

Заміна з **28.04.2023** в п. 44.3 ПКУ термінів на строки (Законом № 2970-IX) імпліцитно підтверджує визнання законодавцем відмінності категорії термінів та принципову неможливість їх продовження (для наочності положення п. 44.3 ПКУ до і після змін за ЗУ № 2970-IX):

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

VS.

«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».

Враховуючи наведене, якщо й говорити взагалі(!) про можливість зупинення, то вже саме строків зберігання документів, і лише (і) з 28.04.2023 (дата набрання законної сили ЗУ № 2970-IX) і (ii) виключно у прив'язці до випадків, перелічених у п. 102.3 ПКУ на період зупинення відліку строку давності з огляду на такий випадок.

А до змін, внесених Законом № 466-IX (які набули чинності 23.05.2020), п. 44.3 ст. 44 ПКУ взагалі мав такий вигляд:

«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 **не менш як 1095 днів (2555 днів** – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статті 39 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.

У разі ліквідації платника податків документи, визначені пунктом 44.1 цієї статті, за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статті 39 цього Кодексу), що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву».

Тобто Закон № 466-IX встановлював *абсолютне* обмеження для обов'язкового зберігання дотичних документів **у 2555 днів** і в ньому був відсутній третій абзац щодо можливості зміни терміну зберігання документів.

При цьому навіть після запровадження абзацу третього п. 44.3 ст. 44 ПКУ, який було додано Законом № 466-IX з набуттям чинності змінами з 23.05.2020:

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

а надалі заміною в цьому положенні наприкінці квітня 2023 року «термінів» на «строки», можливість продовження пов'язувалася не із зупинкою відліку строків давності для перевірок за ст. 102 взагалі, а буквально – лише у випадках, передбачених п. 102.3 ПКУ. Тобто пов'язувалося не з якоюсь абстрактною зупинкою строків за ст. 102, а лише з наявністю випадків, передбачених п. 102.3, і викликаную саме ЦИМ зупинкою перебігу строків давності для перевірок; а таких випадків не було.

Так, те, що запровадження карантинних, а згодом воєнних обмежень (не заборони!) щодо перевірок не підпадало під перелік випадків за п.п. 102.3.2 ПКУ, показує і запровадження законодавцем спеціальних норм п. 52-2 щодо зупинки перебігу строків давності за ст. 102 ПКУ (у чому не було б необхідності, якщо вважати, що їх відлік і так зупинений при визнанні наявності обставин, передбачених п. 102.3 ПКУ).

Зокрема, запровадження мораторію за Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» № 533-IX від 17.03.2020 (далі – Закон 533) не є «забороною» на проведення перевірок за п.п. 102.3.2 ПКУ.

Тут доречно згадати, що за Великим тлумачним словником сучасної української мови, мораторій – це відстрочення, а не заборона.

Крім того, навіть таке відстрочення (мораторій) було запроваджено лише щодо окремих видів перевірок.

Так, дотичними положеннями п. 52-2 підрозділу 10 розділу XX ПКУ (в редакції згідно із Законом 533), буквально встановлено:

«52-2. Установити мораторій на проведення ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ТА ФАКТИЧНИХ перевірок на період з 18 березня по 31 травня 2020 року, крім документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу».

Тобто зазначеним положенням законодавець встановив не заборону на перевірки взагалі, а відстрочення на проведення лише певних видів перевірок – документальних та фактичних, в той час як інші види перевірок, зокрема камеральні, продовжували проводитись.

На розуміння законодавцем відсутності заборони на перевірки, як підстави для зупинки перебігу строків давності за п.п. 102.3.2 ПКУ, саме і вказує останній абзац п. 52-2 (тут наведений в початковій редакції Закону 533):

«На період з 18 березня по 31 травня 2020 року зупиняється перебіг строків давності, передбачених статтею 102 цього Кодексу...».

Тобто, якщо б був випадок наявності заборони за п.п. 102.3.2 ст. 102 ПКУ, то відлік строків давності за вказаною статтею був би вже зупинений в силу п.п. 102.3.2, і в такому випадку була відсутня необхідність в прийнятті *спеціальної норми* про зупинку перебігу строків давності, визначених статтею 102 ПКУ.

Повторимося тут для акцентування, що абзац третій п. 44.3 ст. 44 ПКУ містить не загальну прив'язку до строків за ст. 102 ПКУ, а спеціальну щодо продовження для випадків, передбачених п. 102.3 ПКУ на період зупинення відліку строків давності за таким випадком (наявності такого випадку). А таких випадків не було.

Варто звернутися і до часових рамок застосування штрафних санкцій, як вони встановлені ст. 113 ПКУ «Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)»:

«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.

113.5. Перебіг строку давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) відновлюється з дня, наступного за днем усунення передбачених пунктом 102.3 статті 102 цього Кодексу обставин, що були підставою для зупинення його відліку (перебігу)».

З цитованої норми вбачається:

- (i) виокремлення граничних строків застосування штрафних санкцій як самостійних/окремо визначених строків, які встановлюються окремою нормою;
- (ii) строки давності щодо застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) тільки «відповідають» строкам давності для нарахування грошових зобов'язань, а не є ними;
- (iii) перебіг строків давності щодо застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зупиняється виключно у випадках, визначених п. 102.3 ПКУ;
- (iv) перебіг строків давності щодо застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) «відновлюється з дня, наступного за днем усунення передбачених пунктом 102.3 статті 102 цього Кодексу обставин».

Тобто, граничний строк застосування штрафних санкцій є строком, який має самостійне/окреме правове регулювання (загальні норми не застосовні), а зупиняється та відновлюється перебіг такого строку виключно в залежності від наявності/припинення існування **випадків/обставин**, передбачених п. 102.3 ПКУ.

Відтак, для вирішення питання про перебіг строків для застосування штрафних санкцій є дотичними *виключно випадки/обставини, передбачені положеннями п. 102.3 ПКУ*, а інші положення ПКУ не застосовні.

Такий підхід узгоджується і з визначенням перебігу граничних строків обов'язкового зберігання документів для підтвердження даних податкової звітності (а значить і обов'язку їх надання при перевірці), які встановлені п. 44.3 ПКУ автономно від ст. 102 ПКУ і щодо яких останнім абзацом п. 44.3 ПКУ також передбачається можливість зупинки/відновлення перебігу виключно в залежності від випадків, «передбачених пунктом 102.3 статті 102 цього Кодексу».

Відповідно єдність підходу законодавця із вказаних питань також з урахуванням положень п.п. 4.1.4 ПКУ про презумпцію правомірності позиції платника податків у разі можливості неоднозначного тлумачення таки свідчить про неправомірність намагань податкових органів проведення документальних перевірок і подекуди застосування штрафних санкцій за межами часових рамок зберігання документів, встановлених законодавством, і здійснення нарахувань, зокрема, штрафних санкцій за той період.

Тож всі дії податкових органів щодо проведення перевірок і пов'язаних з ними вимог мають оцінюватися окремо, із належною оцінкою граничних часових рамок для такої дії чи застосування вимоги, з урахуванням наслідкових зав'язків між ними.



Дякую за увагу!

Олександр Мінін

старший партнер
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