

Податковий контроль: чи завжди обґрунтовані позапланові перевірки

№31, 20 серпня 2020



Наталія Маковецька,
старший юрист
Legrant

Головна стаття

Податкові перевірки по-новому

Компетентна думка

Процедура надання документів за ухвалою слідчого судді

На які перевірки поширюється, а на які не поширюється мораторій?

Правоохоронні органи на підприємстві: порядок надання документів за запитами, відповідальність за ненадання

Зміни до Податкового кодексу – 2020

Правоохоронні органи vs підприємці

Про РРО, ПРРО та інші важливі зміни, що стосуються розрахункових операцій, із серпня 2020 року

Перевірка контрольованих операцій

РРО-зміни із серпня 2020 року

Зміни порядку проведення податкових перевірок

Повноваження контролюючих і правоохоронних органів у 2020 році

Актуально

Особливості перевірок Держпраці

Перевірки КІК: до чого готуватися

Порядок оскарження рішень, дій і бездіяльності співробітників митної служби

Судовий погляд

Спірні питання, що виникають під час призначення перевірки. Нова судова практика ВС

Що робити, якщо контролюючі органи призначають позапланову податкову перевірку? У яких випадках їхні дії обґрунтовані, а в яких ні?

Податкові перевірки є невід'ємною частиною роботи бізнесу. Згідно з гл. 8 Податкового кодексу є камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) і фактичні перевірки. Можна детально аналізувати кожний із видів, але цього разу ми докладно зупинимось на документальних перевірках другої категорії та їх особливостях.

Предмет документальної перевірки – своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх податків і зборів, а також дотримання валютного законодавства й низки інших вимог. Може бути як плановою, так і позаплановою. Першу врегламентовано твердою процедурою: унесення підприємства до плану перевірок, підписання наказу про проведення документальної планової перевірки та вручення платникові його копії. У направленні на проведення перевірки повинна бути зазначена дата його видачі, найменування контролюючого органу, прізвище та посада інспектора. Чи варто говорити про те, що документи повинні бути скріплені підписом керівника та печаткою податкового органу? І тільки виконання всіх перелічених вимог є підставою для допуску до перевірки.

А ось із позаплановими перевірками не все так однозначно. Найчастіше контролюючі органи проводять їх, коли одержують інформацію про можливі порушення податкового або, наприклад, валютного законодавства. За результатами аналізу податкові служби можуть зарахувати платників до групи ризикових, надіслати їм запити для з'ясування всіх обставин справи. Але чи можуть вони в цьому разі проводити перевірку?

Податковий кодекс (ст. 73) і постанова Уряду № 1245 від 27.12.2010 р. визначають перелік підстав для того, щоб надіслати платникові запит на необхідну інформацію, зокрема:

- 1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, що свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, а також іншого законодавства, контроль над дотриманням, якого покладено на контролюючі органи;
- 2) для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" під час здійснення податкового контролю за трансферним ціноутворенням відповідно до ст. 39 ПКУ та/або для визначення рівня звичайних цін у випадках, установлених Кодексом;
- 3) виявлено недостовірність даних, що містяться в податкових деклараціях, поданих платником податків;
- 4) щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцеві або про те, що продавець товарів / послуг припустився помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених п. 201.1 ст. 201 Кодексу, і/або про порушення продавцем / покупцем граничних строків реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної і/або розрахунка коригування; акцизної накладної або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної;
- 5) проведення зустрічної звірки;
- 6) в інших випадках, визначених Кодексом.

Такий запит підписує керівник (заступник керівника) контролюючого органу, і він повинен містити:

- підстави для надіслання запиту, з указанням інформації, яка це підтверджує;
- перелік запитуваної інформації та перелік документів, які пропонують надати;
- печатку контролюючого органу.

Однак чи можна притягнути платника до відповідальності, ґрунтуючись на цих даних? Процесуальне законодавство говорить, що отримана в такий спосіб інформація не є належним доказом. Тобто, маючи на руках матеріали, контролюючі органи повинні довести, що порушення було. Інакше будь-яка спроба притягнути до відповідальності буде безпідставною й може бути оскаржена в суді. Підтвердженням цьому є практика, яка вже склалася.

Наприклад, Верховний Суд у постанові від 02.04.2020 р. у справі № 160/93/19 (аналогічна позиція міститься в постанові від 04.06.2020 р. у справі № 340/422/19) дійшов висновку, що будь-яка податкова інформація, наявна в інформаційно-аналітичних базах щодо контрагентів підприємства стосовно ланцюгів постачання, а також податкова інформація, надана іншими контролюючими органами, зокрема й отримана з причин неможливості проведення документальних перевірок, має лише інформативний характер і не є належним доказом у розумінні процесуального закону.

Досить часто трапляється ситуація, коли платник надає контролюючому органу пояснення й документи на його запит, однак за цим настає перевірка. Зазвичай її проводять з формального приводу, наприклад неповний пакет документів. А отже, пояснень недостатньо, і розвіяти сумніви пильного інспектора не вдалося.

Судова практика в подібних правовідносинах склалася позитивно для платника податків, оскільки суди під час оцінки наданих доказів визнають їх достатніми, а підстави проведення перевірки, своєю чергою, – неправомірними (аналогічна позиція міститься в постановах Верховного Суду від 11.06.2020 р. у справі № 817/542/17, від 02.07.2020 р. у справі № 1340/4669/18).

Також Верховний Суд під час розгляду аналогічних правовідносин сформував правову позицію щодо форми запиту (постанови від 26.02.2019 р. у справі № 826/9082/15, від 16.04.2020 р. у справі № 812/1681/16). Вона передбачає, що відсутність печатки на письмовому запиті контролюючого органа на адресу платника податків не можна зарахувати до недоліків, випадково зроблених під час їх оформлення. За цих обставин підприємство може не відповідати на такий запит, оскільки в останньому немає обов'язкового реквізиту – печатки контролюючого органу.

Якщо перевірку призначено з порушенням процедури, це дає підстави для висновку про її незаконність. Зазначена правова позиція узгоджується з висновком Верховного Суду, висловленим під час вирішення аналогічних правовідносин (постанова від 09.04.2019 р. у справі № 804/5722/16).

Слід урахувати, що, якщо запит було складено з порушеннями встановлених законодавчих вимог, платник податків звільнений від надання відповіді на такий запит.

Але якщо запит оформлено правильно, а платник не відповів на нього протягом 15 робочих днів, то контролюючий орган має всі підстави призначити позапланову перевірку. Для цього представники податкової служби вручають відповідний наказ директорові, бухгалтерові або іншій уповноваженій особі за дорученням. І не завжди "жертви" добре підготовлені й можуть визначити, чи є в податківців законні підстави для перевірки. І тут криється підступ: варто їм допустити інспекторів до перевірки, як вони відразу втрачають можливість оскаржити сам факт її призначення.

Раніше судова практика йшла шляхом того, що саме на етапі допуску до перевірки платник податків може порушити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас, якщо підприємство вже допустило контролюючий орган до перевірки, то спроби оскаржити процедуру призначення та проведення податкової перевірки до позитивного результату не приведуть.

Таку позицію неодноразово висловлював Касаційний адміністративний суд у постановках від 13.03.2018 р. у справі № 804/1113/16, від 24.05.2019 р. у справі № 826/16221/15, від 03.10.2019 р. у справі № 820/850/16, від 16.10.2019 р. у справі № 820/11291/15, від 22.10.2019 г. у справі № 815/4392/15.

На сьогодні судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду відступила від висновків про застосування норми права в подібних правовідносинах, викладених у зазначених вище постановках.

Так, Верховний Суд у постанові від 21.02.2020 р. у справі № 826/17123/18 указав, що незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, заперечуючи надалі наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контролюючим органом вимог законодавства про проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони обумовлюють протиправність цих податкових повідомлень-рішень.

Водночас Верховний Суд дійшов висновку, що в тому разі, коли контролюючий орган провів перевірку на підставі наказу про її проведення й за результатами такої перевірки були винесені податкові повідомлення-рішення або інші рішення, то цей наказ як акт індивідуальної дії було реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження після допуску платником податків посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки не є належним способом захисту права платника податків, оскільки наступне за цим скасування наказу не може привести до відновлення порушеного права.

Позитивним є те, що ВС указав, що платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контролюючим органом вимог законодавства про проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони обумовлюють протиправність цих податкових повідомлень-рішень.

Отже, нормами ПКУ, з дотриманням балансу публічних і приватних інтересів, встановлено умови й порядок ухвалення контролюючими органами рішень про проведення перевірок. Тільки їх дотримання може бути належною підставою наказу про проведення перевірки. Невиконання цих вимог призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої.

Відповідну правову позицію викладено в постановках Верховного Суду від 06.02.2020 р. у справі № 821/543/16, від 03.10.2019 р. у справі № 820/19512/14, від 20.09.2019 р. у справі № 0340/1931/18.

ВИСНОВОК:

З наведеного вище аналізу випливає, що правомірність проведення перевірки, за наявності підстав для цього, є необхідною умовою для наступного винесення податкових повідомлень-рішень у разі встановлення контролюючим органом порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюють податкові органи.

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020

У разі цитування або іншого використання матеріалів, розміщених у цьому продукті ЛІГА:ЗАКОН, посилання на ЛІГА:ЗАКОН обов'язкове. Повне або часткове відтворення чи тиражування будь-яким способом цих матеріалів без письмового дозволу ТОВ "ЛІГА ЗАКОН" заборонено.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2020

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020