



НАЦІОНАЛЬНА АСОЦІАЦІЯ
АДВОКАТІВ УКРАЇНИ

РАДА АДВОКАТІВ УКРАЇНИ

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ з надання правової допомоги суб'єктам господарювання під час податкових перевірок



Factor
PUBLISHING HOUSE

УДК 342.9
ББК 67.401(4Укр)
М54

Методичні рекомендації підготовлено авторським колективом у складі:

Гвоздїй Валентин – керівник авторського колективу,
Василишин Сергій, адвокат ЮФ «Гвоздїй та Оберкович»,
Кальницька Ірина, юрист, ЮФ «Гвоздїй та Оберкович»,
Мисник Наталя, юрист, ЮФ «Гвоздїй та Оберкович»,
Манойленко Катерина, юрист, ЮФ «Гвоздїй та Оберкович»,
Береговий Ігор, юрист, ЮФ «Гвоздїй та Оберкович».
За редакцією та керівництвом заступника голови НААУ, РАУ,
адвоката Гвоздїя Валентина

Методичні рекомендації з надання правової допомоги
М54 суб'єктам господарювання під час податкових перевірок/
За ред. В. Гвоздїя/В. Гвоздїй, С. Васишин, І. Кальницька
[та ін.]. – Х.: Фактор, 2013. – 80 с.
ISBN 978-966-180-590-2

УДК 342.9
ББК 67.401(4Укр)

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. ЗАПИТ ПОДАТКОВОЇ ТА НАДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ НА ЗАПИТИ	6
1.1. Загальна інформація	6
1.2. Наслідки ненадання запитуваних документів на запити податкової	9
РОЗДІЛ 2. ПІДСТАВИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ТА ЗУСТРІЧНИХ ЗВІРОК	12
2.1. Планова документальна перевірка	12
2.2. Позапланова документальна перевірка.....	13
2.3. Зустрічні звірки і зустрічні перевірки	15
РОЗДІЛ 3. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕВІРКИ	21
3.1. Поняття «акт» та «довідка»	21
3.2. Основні вимоги до акта (довідки) перевірки	21
3.3. Що має містити в собі акт (довідка)?	23
3.4. Що має додаватися до акта (довідки)?	28
3.5. Підписання акта (довідки)	30
3.6. Надсилання /вручення акта (довідки)	31
3.7. Надання платником податків заперечення на акт.....	32
3.8. Порядок розгляду заперечень на акт	32
3.9. Оскарження дій посадових осіб податкової під час проведення перевірки та складання акта.....	34

РОЗДІЛ 4. ВИНЕСЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПОВІДОМЛЕННЯ-РІШЕННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПЕРЕВІРКИ	38
4.1. Податкове повідомлення-рішення: поняття, підстави прийняття, способи оскарження	38
4.2. Статус нарахованої суми грошового зобов'язання.....	39
РОЗДІЛ 5. ПРОЦЕДУРА АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ	41
5.1. Порядок адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень	41
5.2. Види скарг. Первинна та повторна скарги.....	43
РОЗДІЛ 6. ПРОЦЕДУРА СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ	46
6.1. Строки судового оскарження податкових повідомлень-рішень	46
6.2. Підсудність справ про оскарження податкових повідомлень-рішень	47
6.3. Судовий збір	48
6.4. Судовий розгляд справ про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень	48
6.5. Умови, на які слід звернути увагу при підготовці позовної заяви про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень	50
6.6. Докази, які найчастіше використовуються податковим органом	52
6.7. Можливість відкриття кримінального провадження за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого статтею 212 КК України	54

РОЗДІЛ 7. НАЙПОШИРЕНІШІ КАТЕГОРІЇ СУДОВИХ СПОРІВ З ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ	59
7.1. Загальна інформація	59
7.2. Оскарження ППР, винесеного на підставі виявлення порушень під час складання первинних документів.....	61
7.3. Оскарження ППР, винесеного на підставі виявлення сумнівів щодо реального характеру господарських операцій	63
7.4. Оскарження ППР, винесеного на підставі виявлення факту здійснення операцій, що не стосуються господарської діяльності.....	67
7.5. Оскарження ППР, винесеного на підставі встановлення факту нікчемності договорів.....	69
7.6. Порушення податкового законодавства контрагентами платника податків	73

РОЗДІЛ 1. ЗАПИТ ПОДАТКОВОЇ ТА НАДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ НА ЗАПИТИ

1.1. ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

Право контролюючих органів звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації та її документального підтвердження встановлене п. 73.3 ПК України.

! Платники податків зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті, лише якщо такий запит складений відповідно до вимог податкового законодавства.

Запит **МАЄ ВІДПОВІДАТИ** наступним **законодавчим вимогам**:

- бути підписаний керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби;
- містити опис/перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують;
- містити чіткі підстави для його надіслання;
- містити посилання на норми закону, відповідно до яких орган державної податкової служби має право на отримання такої інформації;
- має бути оформлений на офіційному бланку органу державної податкової служби;
- має бути надісланий поштою листом з повідомленням про вручення за податковою адресою або наданий під розписку платнику податків.

У більшості випадків контролюючі органи, користуючись не-обізнаністю платників податків, надсилають запити без зазначення

належних підстав, обмежуючись посиланням на загальні норми ПК України.

Звертаємо увагу, що ЗАПИТ МОЖЕ БУТИ НАДІСЛАНИЙ лише за наявності наступних ПІДСТАВ:

— **виявлення фактів** за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, **які свідчать про порушення платником податків** податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

— необхідність визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок;

— виявлення недостовірності даних, що містяться у податкових деклараціях, **поданих платником податків**;

— щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної;

— проведення зустрічної звірки.

! Будь-які інші підстави для надіслання запиту, наприклад, з метою упередження порушення податкового законодавства або у зв'язку з порушенням податкового законодавства контрагентом платника податків, не є належними, що автоматично звільняє платника податків від обов'язку подання запитуваних документів.

Пунктом 73.3 ПК України прямо встановлено, що у разі коли запит складено з порушенням вимог, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Проте дана норма не завжди знаходить підтримку у судовій практиці:

«Проте, чинним законодавством України не передбачено права платника податків не надавати пояснення та документальні підтвердження таких пояснень на письмовий запит контролюючого органу, вважаючи оформлення такого

письмового запиту неналежним чином.» (Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 19.03.2013 р., справа № 2а-15674/12/2670)

Водночас **Вищий адміністративний суд України** дотримується **іншої позиції:**

«Як вбачається з матеріалів справи, запити відповідача містять посилання на нормативні положення Податкового кодексу України, однак, як було вірно встановлено апеляційним судом, у вказаних запитах податковим органом не зазначено підстав, передбачених пунктом 73.3 ст. 73 Податкового кодексу України, у зв'язку із чим судом зроблено вірний висновок про складення зазначених запитів з порушенням вимог, передбачених нормами Податкового кодексу України, а відтак, і про звільнення платника податків від обов'язку надавати відповідь на такий запит.» (Ухвала Вищого адміністративного суду України по справі № К/9991/69999/12 від 08.07.2013 р.)

У будь-якому разі рекомендується **ЗАВЖДИ НАДАВАТИ ПИСЬМОВУ ВІДПОВІДЬ** на будь-який запит податкового органу наступного змісту:

- якщо запит складено з порушеннями — у відповіді необхідно обґрунтувати причини ненадання інформації та документів;
- якщо запит відповідає всім законодавчим вимогам — надати всі запитовані документи у строк, зазначений в запиті.

У який спосіб і які документи подавати?

! На належним чином оформлений запит податкової платник податків має подати **лише ті документи, які прямо запитуються у запиті.**

Платник податків **не зобов'язаний** подавати **будь-які додаткові документи, не зазначені у запиті**, адже це може дати контролюючому органу додатковий привід знайти «умисні порушення» податкового законодавства.

Документи та інформацію необхідно подавати **виключно через**

канцелярію податкового органу, отримавши штамп про здачу на примірник документів платника податків.

Якщо в канцелярії податкового органу відмовляються приймати документи, їх необхідно надіслати поштою рекомендованим листом з описом вкладення. При цьому в описі вкладення детально зазначаються назви всіх документів, що подаються.

Як НЕ МОЖНА подавати документи на запити податкової:

- подавати документи, які не зазначені в письмовому запиті;
- подавати документи, зазначені інспектором у телефонному режимі;
- подавати документи інспектору особисто (на руки);
- подавати документи через канцелярію без отримання штампу про здачу;
- надавати інформацію інспектору в телефонному режимі.

1.2. НАСЛІДКИ НЕНАДАННЯ ЗАПИТУВАНИХ ДОКУМЕНТІВ НА ЗАПИТИ ПОДАТКОВОЇ

Серед податкових органів досить поширеною є практика проводити документальні позапланові перевірки через ненадання платником податків відповіді на запит податкової, посилаючись на п.п. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України. Водночас, такі дії контролюючих органів не завжди є правомірними.

Правовими підставами для проведення документальної позапланової виїзної перевірки згідно з п.п. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України є:

- виявлення податковим органом фактів, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства (встановлюються за допомогою перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації);
- у зв'язку з цим платнику податків надіслано письмовий запит про надання пояснень та їх документального підтвердження;
- платник податків протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту не надав на нього пояснень та їх документального підтвердження.

! Посилання податковим органом як на підставу запиту на можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства **без зазначення джерела таких висновків не є належною підставою для надіслання запиту**. Іншими словами, податковий орган **має вказати, на підставі чого було зроблено такий висновок**, наприклад, за результатами перевірки контрагента платника податків, за результатами співставлення даних поданих декларацій та ін.

НЕ Є НАЛЕЖНИМИ ТА ПРАВОМІРНИМИ ПІДСТАВАМИ для проведення документальної позапланової перевірки наступні обставини:

— надання платником податків запитуваних документів або інформації у неповному обсязі, при цьому податковий орган у наказі на перевірку не зазначає, які саме документи не були надані;

«У судовому засіданні представник відповідача зазначила, що на запит позивачем надано не усі документи, натомість яких саме документів не надано позивачем, представник відповідача вказати не зміг. Таким чином, суд апеляційної інстанції не може прийняти до уваги такі доводи відповідача, оскільки вони не підтверджені жодними доказами. З огляду на викладені обставини та враховуючи те, що відповідачем не наведено правових підстав для прийняття спірного наказу, суд апеляційної інстанції погоджується з висновками суду першої інстанції про протиправність наказу.» (Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 17.09.2013 р. по справі № 804/4435/13-а)

«Посилання ДПІ в м. Суми на неповну відповідь на запит, як на підставу прийняття рішення про проведення перевірки, є безпідставним, так як, згідно пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПКУ підставою для проведення перевірки є ненадання пояснення та їх документальні підтвердження, а не надання неповної відповіді.» (Сумський Окружний адміністративний суд, постановва від 03.05.2012 р. по справі № 2а-1870/1843/12)

— загальне посилання податковим органом у наказі на перевірку на ст. 78 ПК України без зазначення чіткої підстави для проведення перевірки;

«Враховуючи, що відповідачем в спірному наказі не визначені підстави для призначення документальної позапланової перевірки позивача, обмежившись при цьому загальним посиланням на ст. 78, 79 Податкового кодексу України, колегія суддів вважає, що наказ ДПІ підлягає скасуванню, а дії, пов'язані з проведенням документальної позапланової невиїзної перевірки товариства на підставі такого наказу, є неправомірними» (Ухвала Вищого адміністративного суду України по справі № К/9991/70916/12 від 09.07.2013 р.)

— ненадання документів платником податків на запит контролюючого органу, що не містив законодавчих підстав для його надіслання;

«Оскільки суд на підставі досліджених у судовому засіданні доказів дійшов до переконання про невідповідність надісланого позивачу запиту вимогам п. 73.3 ст. 73 ПК України та п. 12 Порядку, платник податків мав право не надавати відповідь на такий запит, а отже у податкового органу були відсутні підстави, зазначені у п.п. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України, для проведення перевірки.» (Рівненський окружний адміністративний суд від 04.10.2012 р. Справа № 2а/1770/3665/2012)

Про належні підстави для проведення податкових перевірок, визначені податковим законодавством України, ми поговоримо у наступному розділі наших Рекомендацій.

РОЗДІЛ 2. ПІДСТАВИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ТА ЗУСТРІЧНИХ ЗВІРОК

2.1. ПЛАНОВА ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА

Планова документальна перевірка проводиться відповідно до плану-графіку перевірок, що складається залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний.

Періодичність проведення планових перевірок для платників податків розрізняється залежно від ступеня ризиків. Перевірки проводяться:

- не частіше ніж раз на **три** календарних роки — для платників податків з **незначним** ступенем ризику;
- не частіше ніж раз на **два** календарних роки — для платників податків із **середнім** ступенем ризику;
- не частіше **одного** разу на календарний рік — для платників податків з високим ступенем ризику.

Критерії віднесення платника податку до певної групи ризику встановлені у Методичних рекомендаціях щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання, затверджених наказом ДПАУ від 1 квітня 2011 року № 190.

Забороняється проведення планових перевірок щодо:

- питань **трансфертного ціноутворення**, визначених ст. 39 ПК України;
- **окремих видів зобов'язань перед бюджетами**, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Працівники податкового органу мають право розпочати проведення планової перевірки після:

- прийняття керівником контролюючого органу рішення про проведення перевірки, що оформлюється наказом;
- або вручення платнику податків під розписку не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки копії наказу про проведення перевірки та письмового повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки;
- або надіслання рекомендованим листом з повідомленням про вручення копії наказу про проведення перевірки та письмового повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

2.2. ПОЗАПЛАНОВА ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА

Позапланова документальна перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з наступних обставин:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації **виявлено факти, що свідчать про можливі порушення** платником податків податкового, валютного та іншого 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 протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;
- платником податків **не подано** в установлений законом строк **податкову декларацію або розрахунки**, якщо їх подання передбачено законом;
- платником податків подано контролюючому органу **уточнюючий розрахунок** з відповідного податку **за період, який перевірявся** контролюючим органом;
- **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 протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

— платником податків **подано** в установленому порядку контролюючому органу **заперечення до акта перевірки або скаргу** на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки;

— розпочато **процедуру реорганізації юридичної особи** (крім перетворення), **припинення** юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;

— платником подано декларацію, в якій **заявлено до відшкодування з бюджету податку на додану вартість**, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V ПК України, та/або **з від'ємним значенням з податку на додану вартість**, яке становить більше 100 тис. гривень;

— щодо платника податку **подано скаргу про ненадання** таким платником податків **податкової накладної покупцю** або про **порушення правил заповнення податкової накладної** у разі **ненадання** таким платником податків **пояснень** та документального підтвердження **на письмовий запит** контролюючого органу протягом десяти робочих днів з дня його отримання;

— отримано судові **рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки** або постанову органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону;

— контролюючим органом вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і **виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства**

або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. За умови, що стосовно посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або їм повідомлено про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;

— у разі отримання інформації про **ухилення податковим агентом від оподаткування** виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) **заробітної плати, пасивних доходів**, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації;

— у разі встановлення **відхилення цін контрольованої операції** від рівня звичайних (ринкових) цін у порядку, передбаченому підпунктом 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 ПК України;

— **неподання** платником податків або подання з порушенням вимог пункту 39.4 статті 39 ПК України **звіту про контрольовані операції та /або обов'язкової документації** або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації відповідно до вимог пункту 39.4 і підпункту 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 ПК України.

Працівники податкового органу мають право розпочати проведення позапланової перевірки після:

— прийняття керівником контролюючого органу рішення про проведення перевірки, що оформлюється наказом;

— вручення платнику податків під розписку копії такого наказу.

2.3. ЗУСТРІЧНІ ЗВІРКИ І ЗУСТРІЧНІ ПЕРЕВІРКИ

Податкові органи відповідно до п. 73.5 ст. 73 ПК України мають право проводити зустрічні звірки з метою отримання

податкової інформації. Зустрічні звірки проводяться в порядку, встановленому постановою КМУ від 27 грудня 2010 року № 1232.

Що таке зустрічна звірка?

Зустрічна звірка — це дії податкового органу, що полягають у зіставленні даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання з метою:

- документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів;
- підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій і розрахунків, що здійснювалися між ними;
- з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків.

Зустрічні звірки платника податку проводяться у наступних випадках:

- **під час проведення** податкової перевірки контрагента платника податку у податкових органах виникають сумніви стосовно факту здійснення господарських операцій контрагента з платником податків;
- податкові органи **виявили розбіжності** задекларованих у деклараціях з податку на додану вартість показників податкового кредиту та податкових зобов'язань контрагента з платником податків.

Правомірне проведення зустрічної звірки податковим органом — ініціатором **має здійснюватися в такому порядку:**

- 1) податковий орган — ініціатор має
 - або надіслати податковому органу — виконавцю, на обліку в якому перебуває суб'єкт господарювання, запит про проведення зустрічної звірки для підтвердження отриманих від платника податків (у якого відбувається перевірка) даних;
 - або провести звірку самостійно у разі, коли суб'єкт господарювання перебуває на обліку в тому ж органі державної податкової служби, в якому перебуває платник податків (у якого відбувається перевірка), або в межах одного населеного пункту;

2) податковий орган-виконавець збирає дані, які зазначені у запиті, та надсилає їх у формі довідки податковому органу – ініціатору;

3) якщо у податкового органу – виконавця відсутні запитовані дані, він надсилає завірений печаткою **запит про подання інформації суб'єкту господарювання** за його адресою рекомендованим листом з повідомленням про вручення чи особисто вручає суб'єкту господарювання або його законному чи уповноваженому представникові під розписку;

4) якщо суб'єкт господарювання **надає запитовану інформацію**, то податковий орган – виконавець **проводить зустрічну звірку**;

5) за результатами **проведеної зустрічної звірки складається довідка**, що підписується суб'єктом господарювання та податковим органом – виконавцем;

6) матеріали зустрічної звірки надсилаються податковому органу – ініціатору.

! Зустрічні звірки НЕ Є зустрічними податковими перевірками. За результатами проведеної зустрічної звірки може бути складена лише довідка.

! У разі встановлення фактів, що не дають змогу провести зустрічну звірку суб'єкта господарювання, складається акт про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання.

Підстави для складання Акта про неможливість проведення зустрічної звірки:

1) зняття з обліку суб'єкта господарювання;

2) встановлення відсутності суб'єкта господарювання та/або його посадових осіб за місцезнаходженням (податковою адресою);

3) інші обставини, що фактично унеможливають проведення зустрічної звірки.

Досить часто податкові органи під виглядом зустрічної звірки фактично проводять позапланові невізні перевірки, результати яких оформлюють у формі акта про неможливість проведення зустрічної звірки. Такі дії податкових органів є неправомірними і мають бути оскаржені в судовому порядку.

«При цьому заходи, спрямовані на проведення зустрічної звірки, тобто, спрямовані на вчинення дій щодо співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, однак без фактичного здійснення таких дій, не можуть вважатись діями по проведенню зустрічної звірки. Таким чином, ДПІ зустрічної звірки ТОВ не проводило....»

Як вбачається зі змісту вчинених відповідачем дій, ДПІ фактично вчинено дії по проведенню документальної позапланової невізної перевірки позивача, за результатами якої й складено Акт про неможливість проведення зустрічної звірки.

А тому, дії ДПІ щодо проведення документальної невізної позапланової перевірки ТОВ здійснені не на підставі та не у межах, визначених ПК України, а тому є протиправними.» (Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 25.04.2013 р. справа № 2а-17222/12/2670)

Встановлення в акті про неможливість проведення зустрічної звірки фактів порушення платником податку положень законодавства є порушенням з боку податкових органів.

«Також, суперечливим для визнання правомірними вчинених податковим органом дій при складанні акту про неможливість проведення зустрічної звірки, є висновок в якому ДПІ «звіркою не встановлено факту реального здійснення господарських операцій за період.., встановлено відсутність об'єктів оподаткування при придбанні та продажу товарів (послуг), таким чином, даний висновок свідчить про фактичне проведення зустрічної звірки.

Контролюючий орган при проведенні звірки законом не уповноважений встановлювати порушення податкового законодавства, що в даному випадку, є фактом перевищення повноважень з боку Державної податкової інспекції у Печерському районі м. Києва.

Варто також зауважити, що згідно з наведеними вище нормами, звірка оформлюється у формі довідки, а не Акту, що теж є порушенням з боку податкового органу.... Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що дії, вчиненні ДПП у Печерському районі міста Києва, є протиправними.» (Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 11.12.2012 р. справа № 2а-11718/12/2670)

«В акті про неможливість проведення зустрічної звірки зроблено висновки про порушення позивачем норм цивільного законодавства щодо вчинення правочинів, які не спрямовані на реальне настання правових наслідків, що обумовлене відсутністю реальних ознак вчинення господарських операцій та відсутність об'єкту оподаткування за період з 01.01.2009 р. по 28.02.2012 р.

Як вірно зазначено судом першої інстанції, з наявної в матеріалах справи копії Акту вбачається, що його зміст не відповідає встановленій Методичними рекомендаціями формі. В порушення форми податковий орган замість констатації відсутності суб'єкта господарювання за юридичною адресою здійснює висновки про відсутність реальності здійснення операцій за приписами частин 1, 2 статті 203, частин 1, 2 статті 215, статті 218 Цивільного кодексу України.» (Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.09.2013 року, справа № К/9991/59622/12)

«За приписами п. 1.10 Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків, затверджених наказом ДПА України № 355 від 27.05.2008 р., п. 74.1 ст. 71, ст. 74 Податкового кодексу України вбачається, що недостовірна інформація, викладена у висновках акту, може бути внесена відповідачем до існуючих баз даних податкової служби, використана податковим органом при перевірці контрагентів, що може призвести до погіршення його ділової репутації, відмови контрагентів від подальших господарських відносин з позивачем.» (Ухвала Вищо-

го адміністративного суду України від 25.09.2013 р., справа № К/9991/59622/12).

Недотримання податковим органом порядку проведення зустрічних звірок також є підставою для визнання дій податківців протиправними.

«Таким чином, на підставі зазначеного, у відповідача були відсутні будь-які законні підстави для проведення зустрічної звірки позивача, оскільки перевірка контрагента ТОВ «___» на час складання довідки про зустрічну звірку НВФ «___» вже була завершена та її акти не можуть слугувати підставою для проведення зустрічної звірки позивача, а тому суди попередніх інстанцій дійшли правильного висновку щодо визнання дій відповідача незаконними.» (Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19 листопада 2012 року, справа № К/9991/54293/12)

«Проте, отриманий відповідачем від ДПП акт невізної документальної перевірки ПП «___» не є Запитом ініціатора зустрічної звірки в розумінні положень Порядку. Даний акт перевірки був направлений відповідачу для вжиття заходів згідно з чинним законодавством та врахування в роботі.

Таким чином, суд першої інстанції дійшов вірного висновку, що у відповідача були відсутні будь-які законні підстави для проведення зустрічної звірки позивача, оскільки перевірка контрагента ПП «___» на час складання довідки про зустрічну звірку позивача вже була завершена, та її акт не може слугувати підставою для проведення саме зустрічної звірки позивача.» (Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 22.08.2013 р., справа № 808/5351/13-а)

РОЗДІЛ 3. ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПЕРЕВІРКИ

3.1. ПОНЯТТЯ «АКТ» ТА «ДОВІДКА»

Результати документальних перевірок оформлюються у формі **акта** (у разі встановлення порушень) або **довідки** (у разі встановлення відсутності порушень).

Акт — службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

Довідка — службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

3.2. ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО АКТА (ДОВІДКИ) ПЕРЕВІРКИ*

1. Акт (довідка) за результатами перевірки має бути складений у двох примірниках та підписаний посадовими (службовими) особами органу податкової служби, які проводили перевірку, а також платником податків або його законними представниками.

2. Акт перевірки повинен містити систематизований виклад

* Розділ I Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 984.

виявлених під час перевірки фактів порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

3. В акті викладаються всі суттєві обставини діяльності платника податків, які стосуються фактів виявлених порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби. Факти виявлених порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, мають бути викладені в Акті чітко, об'єктивно та повною мірою, з посиланнями на первинні або інші документи, які зафіксовані в обліку та підтверджують наявність зазначених фактів.

4. Акт (довідка) перевірки повинен бути складений на паперовому носії державною мовою і мати наскрізну нумерацію сторінок.

5. Титульний аркуш Акта (довідки) документальної перевірки друкується на номерному бланку органу державної податкової служби для складання актів документальних перевірок.

6. У разі необхідності використання у змісті Акта (довідки) скорочених назв і загальноприйнятих абревіатур при першому вживанні відповідне словосполучення зазначається повністю з одночасною вказівкою в дужках його скороченої назви або абревіатури, які будуть використовуватись далі в тексті.

7. Не допускаються в Акті (довідці), розрахунках та інших матеріалах різного роду виправлення цифрових показників, дат та інших даних.

8. Усі вартісні показники мають відображатися у національній валюті України, а показники, виражені в іноземній валюті, підлягають відображенню в Акті (довідці) з одночасною вказівкою їх еквівалента у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на дату проведення операції, якщо інше не встановлено законом.

9. Інформація, що міститься в Акті (довідці) перевірки, не підлягає розголошенню посадовими (службовими) особами органу державної податкової служби, а також передачі в інші органи, за винятком випадків, передбачених законом.

3.3. ЩО МАЄ МІСТИТИ В СОБІ АКТ (ДОВІДКА)?*

Зміст акта (довідки):

- вступна частина;
- описова частина (загальні положення, результати перевірки);
- висновок.

ВСТУПНА ЧАСТИНА має містити (!):

- місце проживання платника податків;
- прізвище, ім'я, по батькові платника податків;
- підстави для проведення перевірки відповідно до ПК України та інших законодавчих актів;
 - *дату видачі та номер направлення на проведення документальної перевірки, найменування органу державної податкової служби, який його виписав. Реквізити наказів про проведення перевірки, зупинення та продовження строків її проведення (у разі наявності). Якщо документальна перевірка здійснюється відповідно до пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПК України, зазначаються відповідні обов'язкові реквізити постанов (ухвал);*
 - посади, назву структурного підрозділу, найменування органу державної податкової служби, звання, прізвища, імена, по батькові посадових (службових) осіб, які проводили перевірку;
 - вид перевірки (документальна планова або позапланова; виїзна або невиїзна перевірка);
 - період, за який проводилася документальна перевірка діяльності платника податку;
 - інформацію про надсилання (вручення) платнику податків повідомлення про проведення документальної перевірки, якщо таке передбачено законом;
 - *інформацію про пред'явлення або надіслання платнику податків у випадках, визначених ПК України, копії наказу про проведення перевірки, направлення на проведення документальної виїзної перевірки або письмового повідомлення про дату по-*

* Розділ II Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 984.

чатку та місце проведення документальної невізної перевірки.

ОПИСОВА ЧАСТИНА

Загальні положення повинні містити (!):

— строк проведення перевірки (дату початку та дату закінчення перевірки) із зазначенням строку зупинення, продовження строків проведення перевірки (у разі наявності);

— інформацію про платника податків (реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті, місце проживання платника податків) або його законних представників, відповідальних за діяльність за період, що перевіряється, їх присутність при проведенні перевірки із зазначенням підстав здійснення такого представництва (довіреність, інші законні підстави);

— дані про реєстрацію (перереєстрацію) самозайнятих осіб (назва документа, найменування органу, дата і реєстраційний номер), дані про взяття на облік платника податків в органах державної податкової служби (найменування органу, дата взяття на облік та номер довідки), у разі якщо самозайнята особа зареєстрована платником податку на додану вартість (далі — ПДВ), зазначаються реєстраційні дані платника ПДВ (індивідуальний податковий номер, дата реєстрації платником ПДВ, номер та дата початку дії свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ);

— інформацію про те, чи є платник податків засновником (учасником), акціонером юридичних осіб;

— перелік об'єктів, де здійснюється діяльність, із зазначенням тих, що належать платнику податків на праві приватної власності, та орендованих, складських, а також інших приміщень, де знаходяться товарно-матеріальні цінності (готові вироби, напівфабрикати, сировина тощо);

— інформацію про види діяльності, які здійснював платник податків за період, що перевірявся, із зазначенням видів діяльності, що підлягають патентуванню та ліцензуванню (номер і дата видачі патенту, ліцензії, найменування органу, що видав патент,

ліцензію, строк (термін) дії патенту, ліцензії), а також здійснення яких передбачає наявність відповідного свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право такого платника на провадження цієї діяльності;

- дані про наявність рахунків у банках та інших фінансових установах із зазначенням інформації щодо надання повідомлення про їх відкриття (закриття); про ліцензії Національного банку України, якщо їх отримання передбачено законом;

- інформацію про попередню документальну планову перевірку (документальну позапланову перевірку з усіх питань) із зазначенням найменування органу державної податкової служби, що проводив перевірку, дати та номери акта перевірки, періоду перевірки (установлені порушення та вжиті заходи щодо усунення виявлених недоліків);

- інформацію про документи, які використані при перевірці, згруповані за типами (вказати період охоплення їх перевіркою та метод – суцільний, вибірковий);

- перелік комп'ютерних автоматизованих інформаційних систем, інформацію яких використано під час перевірки (за необхідності);

- інформацію про зустрічні звірки;

- аналіз діяльності платника податків (у разі потреби);

- інформацію про наявність у платника податків засобів виробництва та транспортних засобів, які використовуються (знаходяться у платника податків з метою використання) у процесі провадження діяльності, у тому числі орендованих, товарно-матеріальних цінностей, коштів на поточних рахунках (у разі наявності);

- інформацію про проведені обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки (у разі їх проведення);

- загальні положення описової частини акта (довідки) документальної позапланової перевірки повинні містити дані, передбачені цим підпунктом, залежно від питань, що підлягали перевірці.

РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ

Результати перевірки дотримання податкового законодавства мають групуватися за окремими видами податків і зборів та у розрізі податкових періодів. У цій частині акта (довідки) перевірки мають відображатися задекларовані платником податків у податковій та іншій звітності показники, результати перевірки цих показників та має бути зроблено відповідний запис щодо встановлення або невстановлення порушень. При цьому до акта (довідки) перевірки мають додаватися відповідні аналітичні таблиці.

Крім того, мають наводитися дані про наявність та результати перевірки пільг, наданих відповідно до законів (код пільги, на яку суму і на який податок отримано пільги з розбивкою за роками в межах звітних періодів, що перевіряються).

У разі встановлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті фактом порушення має бути:

1. Чітко викладено зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів, що порушені платником податків, зазначено період (місяць, квартал, рік) діяльності платника податків та операцію, в результаті якої здійснено це порушення, при цьому додати до акта письмові пояснення платника податків або його законних представників щодо встановлених порушень.

2. Зазначено первинні документи, на підставі яких вчинено записи з обліку, та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення.

3. У разі відсутності первинних документів або ненадання їх чи інших документів, що підтверджують факт порушення, мають бути зазначені інші докази, що достовірно підтверджують наявність факту порушення.

4. У разі відмови платника податків або його законних представників надати копії документів посадовій (службовій) особі органу державної податкової служби така особа складає акт у довільній формі, що засвідчує факт відмови, із зазначенням прізвища, імені, по батькові платника податків (його законного представника) та переліку документів, які йому запропоновано подати, факт про складання такого акта відображається в акті документальної перевірки.

5. У разі надання платником податків або його законними представниками посадовим (службовим) особам органу державної податкової служби письмових пояснень щодо встановлених порушень податкового законодавства та/або причин ненадання первинних та інших документів, що підтверджують встановлені порушення, або їх копій факти про надання таких пояснень необхідно відобразити в акті.

Виявлені факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, мають групуватися у відомості або таблиці, що додаються до акта. Зазначені відомості або таблиці повинні містити повний перелік однотипних порушень податкового законодавства із зазначенням звітного періоду, до якого вони відносяться (назву, дату і номер документа, відповідно до якого здійснено операцію, суть операції, а також посилання на нормативно-правові акти, їх пункти і статті, положення яких порушені). Зазначені додатки повинні бути підписані посадовою (службовою) особою органу державної податкової служби, а також платником податків або його законними представниками.

Звертаємо увагу! У випадках відсутності ведення обліку даний факт має бути зафіксований в описовій частині Акта.

Примітка. Результати документальної перевірки з питань дотримання вимог валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, оформляються аналогічно оформленню результатів перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства.

(!) При цьому у разі встановлення порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності мають відображатися такі відомості: номер, дата зовнішньоекономічного договору (контракту) та його сума; у разі необхідності реєстрації договору (контракту) у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку: номер та дата його реєстрації, країна нерезидента, який є стороною зовнішньоекономічного договору (контракту), наймену-

вання фінансової установи нерезидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), найменування фінансової установи резидента, через яку здійснюються розрахунки за договором (контрактом), номенклатура товарів за договором (контрактом) згідно з кодами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, сума простроченої заборгованості, що виникла при виконанні договору (контракту).

ВИСНОВОК має містити (!):

1. Узагальнений опис виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів або загальний висновок щодо відсутності таких порушень.

2. Виявлені порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, відображаються у гривнях у розрізі податків та зборів з розбивкою за роками та податковими періодами у межах періоду, що перевіряється.

3. В акті не допускається визначення виду і розміру штрафних (фінансових) санкцій за встановлені порушення.

4. У разі отримання під час перевірки копій документів, які підтверджують факт виявленого порушення, про це робиться запис із відображенням підстав для отримання.

5. Відображається кількість складених примірників акта (довідки) перевірки та ставиться відмітка про вручення (направлення) одного примірника платнику податків або його законному представнику.

3.4. ЩО МАЄ ДОДАВАТИСЯ ДО АКТА (ДОВІДКИ)?*

(!) До Акта (довідки) перевірки мають додаватися інформативні додатки, залежно від питань, що підлягали перевірці.

* Розділ III Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 984.

До інформативних додатків (залежно від платника податків) належать:

- затверджений керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби та підписаний начальником відділу (управління) працівника, який очолює перевірку, план перевірки платника податків;

- відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, що повторюються;

- розрахунки донарахованих (зменшених) сум податків та зборів, а також розрахунки зменшення від'ємного значення об'єкта обкладення податком на доходи фізичних осіб, зменшення (збільшення) заявленої до відшкодування з бюджету суми ПДВ, зменшення від'ємного значення суми ПДВ у розрізі податкових періодів;

- пояснення, зауваження або заперечення платника податків або його законних представників щодо виявлених порушень або з інших питань, що виникли під час перевірки;

- інші матеріали, що підтверджують наявність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

- копії матеріалів (описи, відомості, протоколи тощо) про результати проведених обстежень;

- матеріали зустрічних звірок, реєстри, в яких зазначається інформація про надіслані запити на їх проведення до інших органів державної податкової служби та отримані відповіді;

- завірені в установленому законодавством порядку копії документів, що підтверджують наявність фактів порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, у випадку їх отримання;

- опис отриманих копій документів;

- дані про виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) (експортних, імпорتنих, бартерних, з переробки давальницької сировини на території України та за її межами тощо);

- інші матеріали, що мають значення для прийняття податкового повідомлення-рішення за результатами перевірки та вжиття інших заходів.

Звертаємо увагу! Усі додатки, які містять інформацію про діяльність платника податку (крім додатків, що містять податкову інформацію з обмеженим доступом, у тому числі інформацію про опрацювання встановлених ризикових операцій, матеріали зустрічних звірок), та відомості або таблиці, в яких згруповані факти однотипних порушень та порушень, які повторюються, мають бути підписані посадовими (службовими) особами органу державної податкової служби, які здійснили перевірку, та платником податків або його законними представниками та мають бути додані до двох примірників акта (довідки) перевірки. Додатки, що містять податкову інформацію з обмеженим доступом, додаються до примірника акта (довідки) перевірки, який залишається в органі державної податкової служби.

Примітка. До Акта (довідки) перевірки додаються інформаційні додатки залежно від питань, що підлягали перевірці.

3.5. ПІДПИСАННЯ АКТА (ДОВІДКИ)*

Акт (довідку) перевірки має бути складено у **двох примірниках**, підписано посадовими (службовими) особами органу державної податкової служби, які проводили перевірку, та зареєстровано в органі державної податкової служби протягом **п'яти робочих** днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку, *при цьому строк складення Акта (довідки) не зараховується до строку проведення перевірки, встановленого ПК України, з урахуванням його продовження.*

Звертаємо увагу! До підписання Акта (довідки) перевірки враховуються пояснення (у разі їх надання), надані платником податків або його законними представниками під час перевірки.

* Розділ IV Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 984.

3.6. НАДСИЛАННЯ / ВРУЧЕННЯ АКТА (ДОВІДКИ)

Акт (довідку) перевірки після його (її) реєстрації (один примірник) має бути вручено особисто платнику податків чи його законним представникам або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення.

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника Акта (довідки) про результати перевірки або неможливості його вручення та підписання у зв'язку з відсутністю платника податків або його законних представників за місцезнаходженням такої Акт (довідка) має бути надісланий платнику податків у визначеному порядку (ст. 58 ПК України).

Важливо! Керівники, посадові особи юридичних осіб та фізичні особи — платники податків відповідно до абз. 2 п. 81.3 ПКУ зобов'язані підписати Акт (довідку) та мають право надати заперечення.

Рекомендуємо! Якщо Ви не поділяєте висновки Акта перевірки, його потрібно підписати із зауваженнями (абз. 4 п. 86.1 ПК України), які можна надати або разом з підписаним примірником Акта, або окремо. Поряд із своїм підписом на Акті (довідці) перевірки потрібно власноруч написати текст приблизно такого змісту: **«Із зауваженнями. Письмові заперечення будуть надані у строки, встановлені законодавством».**

Важливо! Необхідно власноруч вказати дату отримання Акта (довідки) при підписанні обох примірників. В іншому випадку податківці матимуть змогу стверджувати, що Акт (довідка) платник отримав одразу в день складання.

Звертаємо увагу! У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання Акта (довідки) перевірки посадовими (службовими) особами органу державної податкової служби складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. При цьому в акті відмови від підпису повинна міститися інформація про ознайомлення (чи відмову від ознайомлення) платника податків або його законних представників із змістом Акта (довідки) перевірки, а також про

наслідки такої відмови. Акт відмови від підпису в день його складання реєструється в окремому єдиному спеціальному журналі реєстрації актів органу державної податкової служби.

3.7. НАДАННЯ ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ ЗАПЕРЕЧЕННЯ НА АКТ

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в Акті перевірки, вони мають право подати свої заперечення до органу державної податкової служби за основним місцем обліку такого платника податків **протягом п'яти робочих днів** з дня отримання Акта (довідки) (абз. 3 п. 86.11 ст. 86 ПК України).

Звертаємо увагу! *Право на подання письмових заперечень до Акта перевірки гарантоване п. 17.1.6 ПК України.*

Рекомендуємо! *У прохальній частині заперечення на Акт перевірки зазначати про бажання взяти участь у розгляді даного заперечення.*

3.8. ПОРЯДОК РОЗГЛЯДУ ЗАПЕРЕЧЕНЬ НА АКТ

Заперечення платника податку на Акт має бути розглянуто органом державної податкової служби **протягом п'яти робочих днів**, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у запереченнях), та має бути надіслана відповідь платнику податку, у порядку, визначеному ст. 58 ПК України для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

Примітка. *Заперечення можуть бути винесені на розгляд постійних комісій із розгляду спірних питань при відповідних органах державної податкової служби.*

Платник податку (його уповноважена особа та/або законний представник) має право брати участь у розгляді заперечень, що та-

ким платником податку зазначається у запереченнях. У разі якщо платник податку виявив бажання взяти участь у розгляді його заперечень до Акта (довідки) перевірки, орган державної податкової служби зобов'язаний повідомити такого платника податку про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків у порядку, встановленому ст. 42 ПК України, не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень, але не пізніше ніж за два робочих дні до дня їх розгляду.

Звертаємо увагу! У розгляді заперечень платника податків до Акта перевірки обов'язково має брати участь керівник відповідного органу державної податкової служби або уповноважений ним представник (абз. 4 п. 6 розд. IV наказу ДПА України).

За результатами розгляду заперечень має бути складено **Висновок** довільної форми, у якому зазначаються наведені в акті (довідці) перевірки висновки, факти та дані, відносно яких надано заперечення платником податків, короткий зміст заперечень, наводиться обґрунтування позиції органу державної податкової служби стосовно кожного питання, порушеного в запереченнях, та підводиться підсумок щодо обґрунтованості заперечень.

Висновок має бути підписаний посадовими (службовими) особами органу державної податкової служби, які проводили перевірку, їх безпосередніми керівниками, а також іншими посадовими (службовими) особами органу державної податкової служби, які були залучені до розгляду заперечень, та затверджений керівником органу державної податкової служби.

Примітка. На підставі висновку складається обґрунтована письмова відповідь щодо результатів розгляду заперечень, яка підписується керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби та надсилається платнику податків у порядку, встановленому ст. 58 ПК України (для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень).

Звертаємо увагу! Заперечення до Акта перевірки можуть спричинити ще одну перевірку. Зокрема, коли платник у них посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, а їхній розгляд неможливий без проведення перевірки. Це буде підставою для документальної позапланової перевірки

(п. 78.1.5 ПК України), але виключно з питань, що стали предметом оскарження.

3.9. ОСКАРЖЕННЯ ДІЙ ПОСАДОВИХ ОСІБ ПОДАТКОВОЇ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ТА СКЛАДАННЯ АКТА

Існують випадки, коли за результатами перевірки орган державної податкової служби складає акт перевірки, фіксуючи в ньому певні порушення податкового законодавства, проте податкове повідомлення-рішення на підставі такого Акта не виносить, що в свою чергу може призвести до певних наслідків, а саме:

- висновки Акта перевірки щодо встановлення порушень з боку платника податків можуть бути використані в межах перевірки його контрагентів;
- використання фактів, встановлених в Акті перевірки, для порушення кримінального провадження відносно посадових осіб платника податків;
- зміна статусу платника податку (віднесення платника податку до категорії — «Платники податку високого ризику». До цієї категорії належать платники ПДВ, що оцінюються негативно в частині податкової поведінки).

Ані ПК України, ані КАС України не передбачено можливості оскарження Акта перевірки, оскільки останній не є рішенням суб'єкта владних повноважень, яке може бути оскаржене в судовому порядку.

Примітка. У своєму Інформаційному листі від 30.11.2009 р. № 1619/10/13-09 ВАСУ зауважив: якщо предметом позову є скасування акта перевірки суб'єкта владних повноважень, то судам слід відмовляти у відкритті провадження в адміністративній справі на підставі п. 1 ч. 1 ст. 109 КАС України, а відкрите провадження у справі належить закрити на підставі п. 1 ч. 1 ст. 157 КАС України.

Проте ані ПК України, ані КАС України не виключено право платника податку (фізичної чи юридичної особи) на оскарження

дій органів державної податкової служби, здійснених під час проведення перевірки чи складання Акта перевірки, або ж зобов'язати контролюючий орган вчинити певні дії. Мається на увазі оскарження дій, які можуть бути формальною підставою для визнання факту проведення перевірки неправомірним (ненаправлення повідомлення про перевірку, необґрунтованість її проведення), адже в результаті таке оскарження не приведе до поставленої мети, а саме: нівелювання висновків, викладених в Акті.

Примітка. У своєму листі від 19.10.2012 р. № 1915/0/141-12/О/22-1214 Державна податкова служба України надала офіційні роз'яснення з цього приводу: «платник податків на власний розсуд визначає, чи порушені його права рішеннями, дією або бездіяльністю суб'єкта владних повноважень. Проте, ці рішення, дія або бездіяльність повинні бути такими, які породжують, змінюють або припиняють права та обов'язки у сфері публічно-правових відносин.

У свою чергу висновки акта перевірки та власне сам акт перевірки (у тому числі акт перевірки, на підставі якого у подальшому було порушено кримінальну справу) не є рішенням органу владних повноважень, а відтак не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків та не впливає на його права, обов'язки та законні інтереси, що у свою чергу виключає можливість такого платника податків, з урахуванням ст. 17 КАС України на їх оскарження у судовому порядку.

Разом із цим, слід враховувати, що платником податків можуть бути оскаржені певні процесуальні дії органу ДПС при проведенні перевірки (наприклад, вилучення оригіналів первинних документів тощо), крім дій щодо оформлення та складання акту перевірки.

Що стосується акта перевірки, на підставі якого у подальшому було порушено кримінальну справу, то висновки такого акта перевірки поряд з іншими доказами можуть бути предметом дослідження у кримінальному процесі».

Рекомендуємо! Оскаржувати дії контролюючого органу в частині певних процесуальних дій податкових органів, наприклад: внесення безпідставних висновків до акта перевірки, формування висновків на підставі електронних баз даних чи Актів

перевірки контрагентів без перевірки первинних документів, корегування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ в розрізі контрагентів тощо.

З урахуванням системного аналізу даної категорії судових справ, дамо приклади, в яких наведені підстави для визнання дій органів державної податкової служби, здійснених під час проведення перевірки чи складання Акта перевірки, протиправними:

1. Сама по собі здійснена ДПП податкова кваліфікація операцій за відсутності відмінності між задекларованими показниками податкової звітності контрагентів не може слугувати підставою для внесення змін до Системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України. Висновок щодо правильності (або недостовірності) задекларованих платником даних податкового обліку як підстави для внесення змін до вказаної бази даних може бути зроблений податковим органом після визначення платникові податкових зобов'язань та їх узгодження у встановленому законом порядку. У податковому праві визнається критерій добросовісності платника, який передбачає законність дій платника у сфері податкових правовідносин (у тому числі і щодо формування даних податкового обліку), доки це не спростовано у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Наведене також виключає можливість застосування до платника негативних правових наслідків (зокрема, у вигляді вилучення з електронної бази даних задекларованих ним показників) до моменту донарахування платникові податкового зобов'язання в порядку статті 54 Податкового кодексу України та його узгодження (такі висновки наведені в ухвалі ВАС України від 13.02.2013 р., судова справа № К/9991/74156/12).

2. Коригування облікових даних суб'єкта господарювання в електронних базах даних, ведення яких покладено на контролюючий орган, на підставі акта перевірки без винесення відповідного рішення про визначення податкових зобов'язань (ППР). Такі дії, на думку судів, фактично позбавляють права платника податків на самостійний розрахунок своїх податкових зобов'язань та їх коригування (*наприклад, судова справа № 2а-9943/12/2670,*

яка розглядалася Окружним адміністративним судом м. Києва і була переглянута в апеляційному і касаційному порядку).

3. Внесення до облікових карток платника податків змін, які не пов'язані зі зміною податкового навантаження (тобто податкової звітності, розшифровки результатів автоматизованого співставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України з податку на додану вартість) або прийнятого контролюючим органом ППР після закінчення строків його узгодження.

4. Самостійна зміна органом ДПС в електронних базах даних показників податкової звітності без зміни цих показників самим платником податків, шляхом подання уточнюючих декларацій (розрахунків). **Такі дії, як на думку судів, порушують права та інтереси платника податків, оскільки останній має право розраховувати на те, що задекларованим у податкових деклараціях показники відповідають показникам з централізованої бази даних податкової звітності** (наприклад, така вимога була задоволена Окружним адміністративним судом м. Києва у справі № 2а-661/12/2670).

5. Невчинення контролюючим органом жодної з передбачених законом дій за результатами перевірки, а саме неприйняття ані рішення, ані довідки, що ставить суб'єкта господарювання у правову невизначеність (наприклад, така вимога була задоволена Окружним адміністративним судом м. Києва у справі № 2а-8256/12/2670, рішення суду було залишено без змін судом апеляційної інстанції).

Звертаємо увагу! При підготовці позовної заяви необхідно уважно сформулювати прохальну частину позову. Зокрема, позивач може просити суд визнати протиправними ті чи інші висновки акта перевірки (стосовно визнання правочинів нікчемними, невизнання сум задекларованих податкових зобов'язань тощо). Також позовні вимоги можуть стосуватися визнання протиправними дій органу ДПС щодо внесення до інформаційних баз відомостей про результати проведеної перевірки та зобов'язання вчинити дії щодо вилучення з баз даних інформації про результати проведеної перевірки.

РОЗДІЛ 4. ВИНЕСЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПОВІДОМЛЕННЯ-РІШЕННЯ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПЕРЕВІРКИ

4.1. ПОДАТКОВЕ ПОВІДОМЛЕННЯ- РІШЕННЯ: ПОНЯТТЯ, ПІДСТАВИ ПРИЙНЯТТЯ, СПОСОБИ ОСКАРЖЕННЯ

Податкове повідомлення-рішення — це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених ПКУ та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності.

Законодавством чітко передбачено випадки складання податкового повідомлення-рішення. Так, відповідно п. 58.1 ст. 58 ПКУ серед таких випадків передбачено встановлення контролюючим органом за результатами перевірки факту невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, або зменшення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта обкладення податком на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ, розрахованого платником податків відповідно до ПКУ.

Строки прийняття податкового повідомлення-рішення:

протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків акта перевірки у порядку, передбаченому ПКУ для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень

протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (направлення) письмової відповіді — за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки платника податків

У разі незгоди платника податків із податковим повідомленням-рішенням ПКУ передбачено два варіанти оскарження податкового повідомлення-рішення:

адміністративний порядок

судовий порядок

4.2. СТАТУС НАРАХОВАНОЇ СУМИ ГРОШОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

За загальним правилом у разі визначення грошового зобов'язання податковим органом платник податків зобов'язаний сплатити нараховану йому суму грошового зобов'язання протягом **10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу.**

При адміністративному оскарженні податкового повідомлення-рішення	При судовому оскарженні податкового повідомлення-рішення
<p>— Скарга, подана із дотриманням строків на адміністративне оскарження податкового повідомлення-рішення, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у такому податковому повідомленні-рішенні, на строк від дня подання такої скарги до відповідного контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження.</p> <p>— Протягом вищезазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.</p> <p>— День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків</p>	<p>— При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу податкове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили</p>

Для уникнення податкового боргу податкове повідомлення-рішення доцільно оскаржити до суду протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, або протягом наступних 10 днів з дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Після спливу визначених 10 днів вказане повідомлення-рішення вважається узгодженим, а це означає, що у такого платника податку виникне податковий борг.

Якщо ж 10-денний строк було пропущено, що призвело до виникнення податкового боргу, та до органу державної податкової служби надходить ухвала про порушення провадження у справі за позовом платника податків, сума грошового зобов'язання, нарахована в картці особового рахунку платника податків, підлягає

виведенню з неї до окремого реєстру, де вона міститься до дня набрання судовим рішенням законної сили. *(Порядок направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків, затверджений наказом Державної податкової служби України № 985 від 22.12.2010 р.)*

РОЗДІЛ 5. ПРОЦЕДУРА АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

5.1. ПОРЯДОК АДМІНІСТРАТИВНОГО ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

Адміністративне оскарження повідомлення-рішення полягає у праві платника податку на письмове звернення для його скасування до контролюючого органу вищого рівня.

Звертаємо увагу! Рішення контролюючого органу, яке вже оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Тобто факт подання платником податку позову до суду про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення виключає можливість подальшого адміністративного оскарження цього податкового повідомлення-рішення.

Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору.

Надзвичайно важливим у реалізації цього порядку оскарження є чітке виконання, дотримання та розуміння таких положень.

Платник податків **одночасно** з поданням скарги до контролюючого органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення.

У разі коли останній день строків, зазначених у наведеній таблиці, припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем.

Днем подання скарги вважається день фактичного отримання скарги відповідним контролюючим органом, а в разі надсилання скарги поштою — дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення зі скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті.

У випадку порушення строків адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень подані скарги контролюючим органом не розглядаються та повертаються платнику податків із зазначенням причин такого повернення.

! Недотримання строків реагування з боку контролюючого органу також тягне за собою певні наслідки.

В такому випадку ця скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків.

Податковий орган **після отримання скарги** від платника податків розглядає її та приймає одне з таких рішень:

- залишення скарги без розгляду та повернення її платнику податків;
- залишення податкового повідомлення-рішення без змін, а скарги — без задоволення;
- незадоволення скарги, при цьому приймається рішення про збільшення суми грошового зобов'язання або податкового боргу;
- скасування податкового повідомлення-рішення та задоволення скарги повною мірою;
- скасування податкового повідомлення-рішення в певній частині, при цьому скарга в певній частині також не задовольняється.

Процедура адміністративного оскарження закінчується:

- днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу в разі, коли така скарга не була подана у зазначений строк;

- днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги;
- днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику;
- днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, які оскаржувались.

Обираючи адміністративну модель оскарження податкового повідомлення-рішення, платнику податків слід пам'ятати та бути готовим до того, що податковий орган для дослідження обставин, визначених у скарзі, має право призначити документальну позапланову перевірку такого суб'єкта господарювання. **При цьому визначена перевірка може проводитись виключно з питань, що стали предметом оскарження.**

Що стосується переваг та недоліків адміністративного порядку оскарження податкового повідомлення рішення, слід зазначити, що деякі платники податку одразу віддають перевагу судовому порядку оскарження податкових повідомлень-рішень, наголошуючи на дуже низькій ефективності адміністративного порядку.

Серед основних переваг адміністративного оскарження податкового повідомлення-рішення варто відзначити можливість отримання додаткового часу, надання податковому органу тих документів, що не були надані під час перевірки та можливість більш ретельної підготовки до судового оскарження.

5.2. ВИДИ СКАРГ. ПЕРВИННА ТА ПОВТОРНА СКАРГИ

ПЕРВИННА СКАРГА	
Податковий орган, до якого подається скарга	Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в АР Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів

<p>Строки подання скарги</p>	<p>10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення. Винятком є випадки, коли контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства (30 календарних днів, що настають за днем надходження такого податкового повідомлення-рішення).</p>
<p>Вимоги до оформлення скарги</p>	<p>а) прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання фізичної особи — платника податку, для юридичної особи — платника податку — найменування, місцезнаходження, а також адреса, на яку необхідно надіслати рішення за скаргою; б) найменування органу державної податкової служби, яким видано податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків, що оскаржується, дата і номер, назва податку, збору або штрафної (фінансової) санкції та сума; в) суть порушеного питання, прохання чи вимоги й обґрунтування незгоди платника податків із сумою грошового зобов'язання, визначеною органом державної податкової служби у податковому повідомленні-рішенні; г) відомості про повідомлення чи неповідомлення відповідного органу державної податкової служби про подання скарги органу державної податкової служби вищого рівня; г) підпис фізичної особи — платника податку, для юридичної особи — платника податку — підпис керівника або особи, яка виконує обов'язки керівника юридичної особи — платника податку. Якщо скарга в інтересах фізичної особи — платника податку або юридичної особи — платника податку подається її представником, то до скарги додається копія довіреності, оформленої відповідно до вимог законодавства; д) перелік документів і розрахунків, що додаються до скарги. У разі надсилання скарги поштою додається опис укладеного та повідомлення про вручення. Скарга, оформлена без дотримання вищевказаних вимог, що не дає змоги розглянути скаргу по суті, повертається особі, яка її подала (надіслала), з відповідними роз'ясненнями не пізніше п'яти днів від дня отримання такої скарги.</p>
<p>Строк розгляду скарги</p>	<p>20 календарних днів, що настають за днем отримання скарги податковим органом. (Керівник (його заступник або інша уповноважена посадова особа) відповідного контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, але не більше 60 календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення 20-денного строку.</p>

ПОВТОРНА СКАРГА	
Податковий орган, до якого подається скарга	Скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях подаються до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. При цьому рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.
Строки подання скарги	10 календарних днів, наступних за днем отримання рішення про результати розгляду скарги.
Вимоги до оформлення скарги	Аналогічні до первинної скарги
Строк розгляду скарги	Аналогічний до первинної скарги

РОЗДІЛ 6. ПРОЦЕДУРА СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

6.1. СТРОКИ СУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

Згідно зі ст. 55 Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, посадових і службових осіб.

Законодавством України неоднозначно врегульоване питання процесуальних строків для оскарження податкових повідомлень-рішень у судовому порядку.

Так, ст. 56.18 ПКУ передбачено, що платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення у будь-який момент після отримання такого рішення з урахуванням строків давності, визначених цим Кодексом. При цьому для оскарження податкових повідомлень-рішень ст. 102 ПКУ встановлюється загальний строк позовної давності — **1095 днів з моменту отримання такого рішення.**

Водночас ст. 56.19 ПКУ передбачено, що у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання **протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.**

Проаналізувавши пункти 56.18 та 56.19 статті 56 ПКУ, ми бачимо, що ці норми по-різному регулюють питання строків судового оскарження рішень контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання.

ВАСУ в своєму листі № 203/11/13-11 від 10.02.2011 р. зазначав, що: *«ця колізія має вирішуватися на користь платника*

податків. Зокрема, слід керуватися пунктом 56.21 статті 56 Податкового кодексу України. Цією нормою встановлено, що у разі, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли 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, рішення приймається на користь платника податків».

На необхідності дотримання судами правила вирішення колізій у податковому законодавстві на користь платника податків наголошено також в *Остаточному рішенні Європейського суду з прав людини від 14 жовтня 2010 року у справі «Шокін проти України»*.

Аналогічний висновок робиться і в листі ВАСУ від 01.11.2011 р. № 1935/11/13-11: *«При прийнятті позовної заяви від платників податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов'язань суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати пункт 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), ніж пункт 56.19 цієї ж статті (один місяць)»*.

Враховуючи викладене, строк для звернення до суду платника податків із вимогою щодо визнання протиправним рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання повинен визначатися за правилами пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України. Зазначений строк становить 1095 днів із дня отримання такого рішення, незалежно від того, чи скористалася особа своїм правом на досудове розв'язання спору шляхом застосування процедури адміністративного оскарження.

6.2. ПІДСУДНІСТЬ СПРАВ ПРО ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

Як суди першої інстанції адміністративні справи про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень

розглядають окружні адміністративні суди (ст. 17, 18 КАСУ).

Спори щодо визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень вирішуються за вибором позивача окружним адміністративним судом як за місцем проживання (перебування, знаходження) платника податків, так і за місцезнаходженням відповідача (ч. 2 ст. 19 КАСУ).

6.3. СУДОВИЙ ЗБІР

Позови про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень належать до адміністративних позовів майнового характеру (*лист ВАСУ № 165/11/13-12 від 18.01.2012 р. «Щодо адміністративних позовів майнового характеру»*).

Станом на 01.11.2013 року за подання до адміністративного суду адміністративного позову майнового характеру встановлюється ставка судового збору в розмірі 2 відсотки розміру майнових вимог, але не менше 1,5 розміру мінімальної заробітної плати та не більше 4 розмірів мінімальної заробітної плати. Під час подання адміністративного позову майнового характеру сплачується 10 відсотків розміру ставки судового збору. Решта суми судового збору стягується з позивача або відповідача пропорційно до задоволеної чи відхиленої частини вимоги (ст. 4 ЗУ «Про судовий збір»).

6.4. СУДОВИЙ РОЗГЛЯД СПРАВ ПРО ВИЗНАННЯ ПРОТИПРАВНИМИ ТА СКАСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

Суд першої інстанції	
Вимоги до оформлення заяви/скарги	ст. 106 КАСУ
Пакет документів для подання	— позовна заява; — документ, що підтверджує сплату судового збору; — копії податкових повідомлень-рішень, які оскаржуються;

	<ul style="list-style-type: none"> — копію виписки або витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців; — копію довідки з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ); — копія акта податкової перевірки; — копії всіх первинних документів, що підтверджують операції; — копії документів, які підтверджують факт транспортування отриманих товарів; — копії документів, що підтверджують використання у господарській діяльності відповідних отриманих товарів/ послуг. — копія позовної заяви та доданих документів для відповідача
Строки подання	З урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПКУ, (1095 днів) платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення
Суд апеляційної інстанції	
Вимоги до оформлення заяви/скарги	ст. 187 КАСУ
Пакет документів для подання	<ul style="list-style-type: none"> — апеляційна скарга щодо оскарження рішення суду першої інстанції; — документ, який підтверджує факт сплати судового збору; — копія апеляційної скарги для відповідача.
Строки подання	протягом 10 днів з дня проголошення постанови суду 1 інстанції (в разі застосування ч. 3 ст. 160 КАСУ — з дня отримання копії). подається через суд першої інстанції (!) Копія апеляційної скарги одночасно надсилається особою, яка подає її, до суду апеляційної інстанції.
Суд касаційної інстанції	
Вимоги до оформлення заяви/скарги	ст. 213 КАСУ
Пакет документів для подання	<ul style="list-style-type: none"> — касаційна скарга; — документ, що підтверджує оплату судового збору; — копії судових рішень для оскарження; — копія касаційної скарги для відповідача.
Строки подання	протягом 20 днів після набрання законної сили судовим рішенням суду апеляційної інстанції (в разі застосування ст. 160 КАСУ — з дня складання в повному обсязі).
Верховний Суд України	
Вимоги до оформлення заяви/скарги	ст. 239 КАСУ

Пакет документів для подання	<ul style="list-style-type: none"> — заява про перегляд судових рішень; — документ, що підтверджує оплату судового збору — копії судових рішень, про перегляд яких подано заяву; — копії різних за змістом судових рішень, в яких має місце неоднакове застосування судом (судами) касаційної інстанції одних і тих самих норм матеріального права в подібних правовідносинах; — копія заяви для відповідача
Строки подання	протягом трьох місяців з дня ухвалення судового рішення.

У разі пропущення процесуальних строків на звернення до суду за захистом своїх прав та законних інтересів за наявності обґрунтованих підстав платник податків має право подати клопотання перед судом про його відновлення, а суд за заявою особи може його відновити та допустити адміністративний позов до провадження.

«Як вбачається із практики Верховного Суду України, оцінюючи обставини, що перешкоджали здійсненню процесуального права на оскарження, суд повинен виходити з оцінки та аналізу всіх наведених у клопотанні доводів, а також з того, чи мав заявник можливість своєчасно реалізувати своє право на оскарження. Якщо подання скарги з недотриманням строку оскарження пов'язане з тим, що скаржнику невчасно направлено судові рішення, то така причина є поважною і за умови наявності клопотання про поновлення строку оскарження та підтвердження цього факту належними доказами строк оскарження має бути поновленим» (лист ВАСУ від 19.05.2010 р. № 708/11/13-10).

6.5. УМОВИ, НА ЯКІ СЛІД ЗВЕРНУТИ УВАГУ ПРИ ПІДГОТОВЦІ ПОЗОВНОЇ ЗАЯВИ ПРО ВИЗНАННЯ ПРОТИПРАВНИМИ ТА СКАСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

Адвокатам, керівникам суб'єктів господарювання та їх юристам при підготовці позовної заяви про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень слід особливу увагу звернути

на докази, які подаються до суду на підтвердження позовних вимог.

Чинники, які можуть вплинути на вирішення справи по суті:

1. Наявність належно оформлених відповідно до законодавства первинних документів, що підтверджують правомірність формування сум податкового кредиту платника податку.

Надзвичайно важливим є надання первинних документів: договорів, актів виконаних робіт, податкових накладних, видаткових накладних, товарно-транспортних накладних тощо, тобто всіх документів, які супроводжували господарські операції та підтверджують факт їх здійснення.

«Здійснення поставки товару на будь-яких умовах поставки не звільняє учасників господарської операції від складання первинних документів, які передбачені законодавством про бухгалтерський облік, а отже, суду слід було звернути увагу і дати належну оцінку доводам ДПП щодо відсутності таких документів у платника податку під час його перевірки, оскільки така може свідчити і про нездійснення самих господарських операцій» (постанова ВСУ від 8 вересня 2009 року, провадження по справі за позовом ВАТ «Київхімволокно» до ДПП у Деснянському районі м. Києва).

2. Використання принципу презумпції правомірності правочинів.

«Головною підставою вважати правочин нікчемним є її недійсність, встановлена законом. Саме законом, а не актами, які б факти в цьому акті не були відображені. Вказані ж в акті висновки є суто суб'єктивною думкою державного податкового ревізора-інспектора, оскільки були зроблені за відсутності інформації, яка надається в передбаченому законодавством порядку» (постанова ВАСУ від 14.11.2012 р. № К/9991/50772/12).

3. Використання принципу індивідуальної відповідальності кожного платника податку.

Згідно з ч. 2 ст. 61 Конституції України юридична відповідальність особи має індивідуальний характер.

Аналогічний висновок міститься й у ч. 2 довідки ВАСУ «Про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість» від 15 квітня 2010 року, якою визначено, що: «Обов'язок із ведення податкового обліку покладено на кожного

окремого платника податку. При цьому такий платник несе самостійну відповідальність за порушення правил ведення податкового обліку. Зазначена відповідальність стосується кожного окремого платника податку і не може автоматично поширюватися на третіх осіб, у тому числі на його контрагентів.

Таким чином, в основу твердження про порушення покупцем товару (роботи, послуги) податкових норм не може бути покладений факт порушення податкового законодавства контрагентами постачальника, оскільки дослідженню підлягають господарська операція та фактична поведінка її безпосередніх учасників».

6.6. ДОКАЗИ, ЯКІ НАЙЧАСТІШЕ ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ПОДАТКОВИМ ОРГАНОМ

Найчастіше податківці використовують такі види доказів:

1. Дані автоматизованої системи співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Дані автоматизованої системи співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту не можуть використовуватись як достатній доказ у податковому спорі. Такі дані не є належним доказом відсутності фактів здійснення господарських операцій платника податків та доказом несплати ним податку.

Законодавством не визначено їх доказового статусу, посилення на автоматизовану систему міститься лише в наказі ДПА від 18.04.2008 року № 266, де зазначається, що виявлення розбіжностей є лише підставою для невиїзної перевірки.

«Програмне забезпечення «Системи автоматизоване співставлення податкового кредиту та зобов'язань у розрізі контрагентів, декларацій по податку на додану вартість» до первинних або інших документів, які зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку платника податків не відноситься» (ухвала ВАСУ від 20.09.2012 р. № К/9991/24891/11).

2. Преюдиційні обставини, передбачені КАСУ, які можуть використовуватись як доказова база.

Відповідно до ч. 1 ст. 72 КАС України обставини, встановлені судовим рішенням в адміністративній, цивільній або господарській справі, що набрало законної сили, не доводяться при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини.

«Якщо суд дійде висновку про те, що обставини у справі, що розглядається, є інакшими, ніж установлені під час розгляду іншої адміністративної, цивільної чи господарської справи, то справу належить вирішити відповідно до тих обставин, які встановлені безпосередньо судом, який розглядає справу» (лист ВАСУ від 14.11.2012 р. № 2379/12/13-12).

Статтею 72 КАС України встановлено, що вирок суду в кримінальній справі або постанова суду у справі про адміністративний проступок, які набрали законної сили, є обов'язковими для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, щодо якої ухвалений вирок або постанова суду, лише в питаннях, чи мало місце діяння та чи вчинене воно цією особою.

*«Обов'язковими для врахування адміністративним судом є факти, наведені у вирокі в кримінальній справі чи постанові у справі про адміністративний проступок, **щодо часу, місяця та об'єктивного характеру відповідного діяння тієї особи, правові наслідки дій чи бездіяльності якої є предметом розгляду в адміністративній справі.***

Водночас правова кваліфікація діяння особи, наведена у вирокі в кримінальній справі або постанові про адміністративний проступок (тобто застосування тих чи інших правових норм до відповідної поведінки), не є обов'язковою для адміністративного суду.

Крім того, обов'язковість преюдиційних обставин, передбачена ч. 4 ст. 72 КАС України, відповідно до буквального тлумачення зазначеної норми поширюється лише на обставини, встановлені безпосередньо або вироком у кримінальній справі, або постановою про адміністративний проступок.

Відповідно обставини, установлені в інших процесуальних актах у кримінальних справах чи справах про адміністративні проступки (наприклад, у постанові про закриття кримінальної справи), не можуть розглядатися як обов'язкові відповідно

до частини четвертої статті 72 КАС України» (лист ВАСУ від 14.11.2012 р. № 2379/12/13-12).

3. Посилання податкових органів на акти перевірки інших суб'єктів господарювання.

Відповідно до ч. 2 ст. 8 КАСУ суд застосовує принципи верховенства права з урахуванням судової практики Європейського Суду з прав людини

Основним висновком у рішенні від 22.01.2009 у справі «БУЛ-ВЕС» АД проти Болгарії» № 3991/03 Європейський суд з прав людини зазначив, що:

«У разі якщо національні органи за відсутності будь-яких вказівок на безпосередню участь фізичної або юридичної особи у зловживанні, пов'язаним зі сплатою податку на додану вартість, який нараховується у ланцюгу поставок, або будь-яких вказівок на обізнаність про таке порушення, все ж таки застосовують негативні наслідки до отримувача оподаткованої податком на додану вартість поставки, який повністю виконав свої зобов'язання, за дії або бездіяльність постачальника, який перебував поза межами контролю отримувача і у відношенні якого у нього не було засобів перевірки та забезпечення його виконання, то такі владні органи порушують справедливий баланс, який має підтримуватися між вимогами суспільних інтересів та вимогами захисту права власності».

6.7. МОЖЛИВІСТЬ ВІДКРИТТЯ КРИМІНАЛЬНОГО ПРОВАДЖЕННЯ ЗА ОЗНАКАМИ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ, ПЕРЕДБАЧЕНОГО СТАТТЕЮ 212 КК УКРАЇНИ

Деякі особливості, на які слід звернути увагу платнику податків:

1. Кримінальна відповідальність за ст. 212 КК України за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових пла-

тежів настає в разі, коли ці діяння призвели до ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у **значних, великих чи особливо великих розмірах**.

Значний розмір коштів — суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в **1000 і більше разів** перевищують установлений законодавством НМДГ.

Великий розмір коштів — суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в **3000 і більше разів** перевищують установлений законодавством НМДГ.

Особливо великий розмір коштів — суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в **5000 і більше разів** перевищують установлений законодавством НМДГ.

При цьому згідно з пунктом 5 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ:

«Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року».

Наприклад, податкова соціальна пільга в 2013 році була встановлена на рівні 573 грн. 50 коп.

«При визначенні розміру коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, не потрібно враховувати нараховані чи сплачені у зв'язку з цим штрафи й пеню» (постанова Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 року № 15).

2. Злочин, передбачений ст. 212 КК України, є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених законодавством із питань оподаткування, а саме з наступного дня після настання строку, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж.

3. Пункт 56.22 ПКУ передбачає, що у випадку оскарження платником податків рішення контролюючого органу повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків **не може ґрунтуватись виключно на цьому рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом.**

4. Згідно зі ст. 212 КК України відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, зараховуються до бюджетів чи державних цільових фондів, настає лише в разі, коли це діяння вчинено **умисно.**

«Зазначеною статтею передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. У зв'язку з цим суд має встановити, що особа мала намір не сплачувати належні до сплати податки, збори, інші обов'язкові платежі в повному обсязі чи певну їх частину.

Про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити, наприклад: відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо» (постанова Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 року № 15).

5. Особа, яка вчинила діяння, передбачені ст. 212 КК України, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

6. За результатами перевірок платників податків, проведених з обставин, визначених п.п. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПКУ, щодо кримінального провадження, в якому розслідується кримінальне правопорушення стосовно посадової особи (осіб) платника податків, предметом якого є податки та/або збори, контролюючий орган має право лише визначити суму грошового зобов'язання, **але не має право приймати податкові повідомлення-рішення** (п. 86.9 ст. 86 ПКУ). Якщо такі повідомлення-рішення прийняті до набрання законної сили судовим рішенням, вони підлягають скасуванню.

«При цьому до дня набрання законної сили відповідним рішенням суду п. 86.9 ст. 86 Податкового кодексу України забороняє, у разі якщо грошове зобов'язання розраховується органом державної податкової служби за результатами призначеної відповідно до кримінально-процесуального закону або закону про оперативно-розшукову діяльність перевірки, приймати податкове повідомлення-рішення за результатами такої перевірки. Цією нормою передбачено, що матеріали перевірки разом з висновками органу державної податкової служби передаються правоохоронному органу, що призначив перевірку. Статус таких матеріалів перевірки та висновків органу державної податкової служби визначається кримінально-процесуальним законом або законом про оперативно-розшукову діяльність.

Таким чином, матеріали перевірки та висновки органу державної податкової служби, викладені в акті документальної невиїзної перевірки від 03.02.2012 № 985/23-01/34617259, що призначена на виконання постанови старшого слідчого з ОВС СВ ПМ ДПА у Житомирській області від 13.04.2011 відповідно до кримінально-процесуального закону, до дня набрання законної сили відповідним рішенням у кримінальній справі, можуть бути оцінені як докази виключно у рамках розслідування та розгляду такої кримінальної справи і не можуть бути підставою для прийняття податкового повідомлення-рішення про визначення платникові податків розрахованого за результатами такої перевірки грошового зобов'язання.

З огляду на зазначене, податкові повідомлення-рішення від 28.02.2012 № 000832301 та № 000842301 прийнято відпо-

відачем всупереч приписам п. 86.9 ст. 86 Податкового кодексу України у зв'язку з чим підлягають скасуванню» (постанова ВАСУ від 22.05.2013 р. № К/9991/74149/12).

Підсумовуючи, зазначимо, що

! Акт перевірки є основним носієм доказової інформації та чинником, що лежить в основі порушення кримінального провадження на підставі ст. 212 КК України.

Отже,

! Правильно вибудована стратегія оскарження, що призводить до скасування та визнання недійсними податкових повідомлень-рішень, є запорукою закриття кримінального провадження, розпочатого за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України.

РОЗДІЛ 7. НАЙПОШИРЕНІШІ КАТЕГОРІЇ СУДОВИХ СПОРІВ З ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ-РІШЕНЬ

7.1. ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

Згідно з частиною другою статті 71 КАСУ в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доведення правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Отже,

! Обов'язок надати докази на обґрунтування висновків про порушення платником податків норм податкового законодавства, на підставі яких такому платникові визначено відповідні грошові зобов'язання, покладається на податкові органи

Водночас ч. 4 та 5 ст. 11 КАСУ передбачений **ПРИНЦИП ОФІЦІЙНОГО З'ЯСУВАННЯ ОБСТАВИН СПРАВИ.**

Відповідно до цього принципу суд зобов'язаний вжити всіх передбачених законом заходів, необхідних для повного з'ясування фактичних обставин у справі.

Більше того, відповідно до Інформаційного листа ВАС України від 01.11.2011 року № 1936/11/13-11, якщо позивач без поважних причин ухиляється від надання доказів на вимогу суду, а наявних у справі матеріалів недостатньо для спростування підтверджених належними доказами висновків контролюючого органу, покладених в основу ухваленого ним спірного рішення, в позові платнику податків може бути відмовлено.

За таких умов саме платник податків, у першу чергу, зацікавлений у тому, щоб довести перед судом протиправність дій податкового органу, допущених останнім під час винесення ППР.

Таким чином,

! Незважаючи на прямі норми ст. 71 КАС України, які передбачають, що обов'язок доведення правомірності прийнятих рішень покладається на податковий орган, фактично тягар доведення у податкових спорах покладається на платника податків.

Отже, саме позивач (платник податків) зобов'язаний надати належні докази щодо дотримання ним податкового законодавства та відсутності підстав для винесення податкового повідомлення-рішення.

Виходячи із загальної практики, що сформувалась на сьогоднішній день, найпоширенішими підставами для винесення ППР є виявлення податковим органом певних сумнівів щодо права платника податків на податковий кредит у зв'язку з такими обставинами:

- відсутність у платника податків належних первинних документів, які б підтверджували факт виконання правочинів;
- нереальний характер господарських операцій
- здійснення операцій, що не стосуються господарської діяльності;
- встановлення факту нікчемності договорів;
- порушення податкового законодавства контрагентами платника податків

Отже, для того щоб отримати переконливу перемогу в суді, платник податків зобов'язаний зібрати та подати до суду всі наявні у нього докази щодо відсутності вищезазначених підстав.

7.2. ОСКАРЖЕННЯ ППР, ВИНЕСЕНОГО НА ПІДСТАВІ ВИЯВЛЕННЯ ПОРУШЕНЬ ПІД ЧАС СКЛАДАННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ

! В основі будь-якої господарської операції має лежати економічна мета, тобто бажання платника податків приростити активи за допомогою досягнення господарського ефекту.

Саме в цьому контексті при розгляді судових спорів оцінюються документи, надані платником податків на підтвердження свого права на податковий кредит із ПДВ.

Згідно з пунктом 44.1 статті 44 ПКУ для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі **первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів**, ведення яких передбачено законодавством.

Водночас статтею 1 Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що первинний документ — це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

ОБОВ'ЯЗКОВІ РЕКВІЗИТИ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТА:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції;
- посада осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції*.

* Стаття 9 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.

ДОДАТКОВІ РЕКВІЗИТИ (вносяться залежно від характеру операції та технології обробки даних):

- ідентифікаційний код підприємства, установи з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців;
- номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача.

Водночас слід пам'ятати:

! Будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції.

Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством.

Ураховуючи викладене, для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі **фактичного здійснення господарської операції.**

Документи повинні бути достовірними, тобто відображати реальні події.

Правова позиція Вищого адміністративного суду України:

Ухвала ВАС України від 03 липня 2013 року (справа № К-24379/10): «Враховуючи те, що окремі недоліки в заповненні податкових накладних, виявлені податковою інспекцією в результаті перевірки позивача, зокрема: не зазначення на яку саме частку відбулася поставка товару, та зазначення в графі «номенклатура поставки товарів продавця» найменування товару фрізер, не роблять накладні недійсними, не свідчать про їх неналежність та недопустимість як доказів, висновок судів попередніх інстанцій про безпідставність визначення позивачеві податкових зобов'язань по податку на додану вартість є правомірним».

Ухвала ВАС України від 12 березня 2013 року (справа № К/9991/81940/12): «Певні допущені при складанні первинного

транспортного документа недоліки не роблять його недійсним, а також не свідчать про його неналежність та недопустимість як доказу».

Ухвала ВАС України від 20 листопада 2012 року (справа К-11654/10): «Коли на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, відповідають зазначеним у податкових накладних, податковий кредит покупця вважається підтвердженим податковими накладними, за умови, що вони не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка видала податкову накладну, містять, зокрема, відомості про придбані товари (роботи, послуги), їх вартість, дату здійснення операції та відповідну суму ПДВ. Тобто, недоліки форми в заповненні податкових накладних, зокрема, відсутність у деяких з них порядкового номера, в інших – одиниці виміру, адреси, носять оціночний характер та не свідчать про їх неналежність та недопустимість як доказів, не впливають на розмір податкових зобов'язань продавця та податковий кредит покупця».

Проте навіть бездоганно оформлений документ не може підтверджувати право на податковий кредит у тому випадку, коли у процесі судового розгляду буде встановлено невідповідність фактичного і задокументованого платником податків руху активів. І навпаки, деякі дефекти в оформленні документів (зокрема, відсутність окремих реквізитів або помилки при їх заповненні) не повинні розглядатись як підстави для позбавлення платника права на податковий кредит у разі реально здійснених операцій.

7.3. ОСКАРЖЕННЯ ППР, ВИНЕСЕНОГО НА ПІДСТАВІ ВИЯВЛЕННЯ СУМНІВІВ ЩОДО РЕАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Відповідно до Інформаційного листа ВАС України від 06.05.2011 року № 742/11/13-11 судам належить звертати особливу увагу на дослідження обставин **реальності здійснення**

господарських операцій платника податку, на підставі яких таким платником були сформовані дані податкового обліку.

З метою встановлення факту реального здійснення господарської операції, формування витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість судам належить з'ясувати, зокрема, такі обставини:

1. Рух активів у процесі здійснення господарської операції.

При цьому дослідженню підлягають усі первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції, — договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів тощо.

Необхідно забезпечити докази щодо фізичних, технічних і технологічних можливостей певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, наприклад:

— наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення або виробництва;

— наявність приміщень для зберігання товарів тощо, якщо такі умови необхідні для здійснення певної операції;

— можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо;

— наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності.

При цьому відсутність ліцензії чи іншого дозвільного документа не є безумовним доказом неправомірності вчиненої господарської операції. Однак ця обставина може вказувати на те, що відповідна особа не мала можливості та належної кваліфікації на здійснення певних дій, а отже, і на їх можливу відсутність.

2. Установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції.

Доведенню підлягає **СТАТУС ПОСТАЧАЛЬНИКА ТОВАРІВ (послуг)**, придбання яких є підставою для формування податко-

вого кредиту та/або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

! Платник податків зобов'язаний надати докази на підтвердження того факту, що особа, яка видала податкову накладну, на момент вчинення відповідної господарської операції була належним чином зареєстрована як юридична особа та як платник податку на додану вартість.

Якщо ж це не відповідає дійсним обставинам справи, то для висновків про відсутність порушень податкового законодавства в діях платника податків необхідно надати докази **про необізнаність такого платника щодо дефектів у правовому статусі його контрагентів** (відсутність реєстрації їх як платників податку на додану вартість, відсутність у відповідних посадових осіб чи інших представників контрагента повноважень на складання первинних, розрахункових документів, податкових накладних тощо).

3. Установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку.

Іноді підставою для винесення ППР можуть бути доводи податкового органу щодо відсутності ділової мети у діях платника податку, зокрема, у разі подальшого продажу придбаного товару нижче за ціну придбання; придбання товарів (послуг) у посередників за наявності прямих контактів з їх виробниками; придбання послуг, використання яких не може мати позитивного впливу на результати господарської діяльності платника податку тощо.

! Для підтвердження права платника податку на формування витрат та/або податкового кредиту з податку на додану вартість достатньо наявності мети використання товарів та послуг, які ним придбані, незалежно від фактичних результатів такого використання.

Про відсутність факту здійснення господарської операції можуть свідчити, зокрема, такі обставини:

1	<p>Всупереч даним податкового обліку будь-кого з учасників операції відсутні зміни активів, зобов'язань або власного капіталу принаймні в одного з таких учасників.</p> <p>Наприклад, збільшення статутного капіталу особи за рахунок активів, що не мають ринкової вартості, зокрема фіктивних цінних паперів, тобто цінних паперів, обіг яких на момент вчинення операції був припинений після оприлюднення даних щодо скасування свідоцтва про реєстрацію їх випуску</p>
2	<p>Отримання майнової вигоди чи права на таку вигоду будь-кого з учасників операції виключно шляхом зменшення бази оподаткування з певного податку та/або отримання коштів із Державного бюджету за одночасної відсутності об'єктивної можливості отримати майнову вигоду від цієї операції в інший спосіб.</p> <p>Наприклад, експорт товару на підставну особу, яка не має відповідної реєстрації чи не провадить будь-якої господарської діяльності, виключно з метою отримання документів, що підтверджують право на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість; «тимчасова» поставка товару (тобто з подальшим поверненням того самого товару без обґрунтованої економічної причини в наступних податкових періодах постачальнику від покупця безпосередньо або через ланцюг посередників) тим платником податку, в якого за результатами певного податкового періоду наявне від'ємне значення податкових зобов'язань із податку на додану вартість, тому учаснику, який має зобов'язання до сплати в бюджет, тощо</p>
3	<p>Результати, відображені у даних податкового обліку будь-кого з учасників господарської операції, фактично не настали внаслідок відсутності відповідних дій будь-кого з учасників такої операції.</p> <p>Наприклад, відображення отримання послуг без їх фактичного надання або в разі їх надання іншою особою, ніж та, що вказана у даних податкового обліку чи первинних документах; імітація купівлі товару в особи, яка ніколи його не продавала, тощо</p>

Правова позиція Вищого адміністративного суду України:

Ухвала ВАС України від 17 жовтня 2013 року (справа К/9991/26259/11): «обов'язковою умовою виникнення у платника права на податковий кредит є реальне здійснення операцій з придбання товарів (робіт, послуг), а також оформлення зазначених операцій необхідними документами первинного обліку (зокрема, податковими накладними), що містять достовірні відомості про обсяг та зміст господарської операції».

Судова практика вирішення податкових спорів виходить з презумпції добросовісності платника, яка презюмує економічну виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність відомостей у бухгалтерській та податковій звітності платника».

7.4. ОСКАРЖЕННЯ ППР, ВИНЕСЕНОГО НА ПІДСТАВІ ВИЯВЛЕННЯ ФАКТУ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЩО НЕ СТОСУЮТЬСЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Відповідно до п. 198.3 ст. 198 ПКУ податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу, та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку із:

— придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

— придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Тобто

! Необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності.

Відповідно до п.п. 14.1.36 ПКУ **господарська діяльність** — діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і провадиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Отже, платник податків має довести, що операції, на підставі яких у нього виникло право на податковий кредит, знаходились у безпосередньому взаємозв'язку з його господарською діяльністю, тобто відповідали його виробничим або підприємницьким інтересам.

Наявність такого взаємозв'язку може бути доведена в результаті встановлення таких фактів:

— предмет операцій, на підставі яких виникло право на податковий кредит, узгоджується з основними видами господарської діяльності, зазначеними у статутних документах платника податків;

— такі операції не могли бути здійснені платником податків самостійно та потребували обов'язкового залучення третіх осіб;

— операції пов'язані з оптимізацією процесів та призначені для підвищення ефективності господарської діяльності платника податків;

— здійснення таких операцій спрямоване на підвищення прибутковості господарської діяльності платника податків.

При цьому

! Прибутковість операції не є обов'язковою умовою для висновків про її взаємозв'язок з господарською діяльністю платника податків, оскільки іноді суб'єкти господарювання вимушені нести витрати на адміністрування бізнесу та створення умов для підвищення доходів у майбутньому.

Правова позиція Вищого адміністративного суду України:

Ухвала ВАС України від 01 серпня 2013 року (справа К/9991/71154/11):

«У відповідності до пункту 1.32 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність з 01.01.2013 згідно з Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI) господарська діяльність — будь-яка діяльність особи, направлена на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою. Під безпосередньою участю слід розуміти зазначену діяльність особи через свої постійні представництва, філіали, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також через довірену особу, агента або будь-яку іншу особу, яка діє від імені та на користь першої особи.

Прибутковість кожної окремої господарської операції не є безумовною умовою здійснення господарської діяльності, а отже отримання збитків при здійсненні певної операції, як то перевищення витрат на реконструкцію об'єкта нерухомості, який переданий в оренду, над орендною платою, не може у всіх випадках свідчити про те, що товари (роботи, послуги) не використовуються у господарській діяльності платника податків, якщо здійснення збиткової господарської операції обумовлено загальноприйнятними умовами господарювання».

7.5. ОСКАРЖЕННЯ ППР, ВИНЕСЕНОГО НА ПІДСТАВІ ВСТАНОВЛЕННЯ ФАКТУ НІКЧЕМНОСТІ ДОГОВОРІВ

Наявність укладеного між учасниками господарської операції цивільно-правового договору ще не свідчить про реальність вчинення відповідної операції (відповідно до Інформаційного листа ВАС України від 06.05.2011 р. № 742/11/13-11).

! В податкових відносинах не може застосуватися стаття 204 ЦК України, відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним.

Згідно з п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПКУ встановлено **ПРЕЗУМПЦІЮ ПРАВОМІРНОСТІ РІШЕНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ**, відповідно до якого витрати і податковий кредит вважаються сформованими платником податків правомірно, однак контролюючий орган не позбавлений можливості довести в установленому порядку факт невідповідності задекларованих наслідків господарської операції платника податків у податковому обліку фактичним обставинам.

Установлення факту недійсності, в тому числі нікчемності цивільно-правового правочину, який опосередковує відповідну господарську операцію, не є необхідною умовою для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платнику податків у разі, якщо буде встановлено відсутність реального вчинення цієї господарської операції або відсутність зв'язку між такою операцією та господарською діяльністю платника податків.

! Оцінюватися при дослідженні факту здійснення господарської операції повинні відносини безпосередньо між учасниками цієї операції, на підставі якої сформовані дані податкового обліку.

Не є обов'язковою передумовою для визначення контролюючими органами грошових зобов'язань визнання недійсними (у тому числі нікчемними) правочинів, які уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками, через ланцюг яких декларувався рух товарів чи послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку. При цьому відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань товарів та послуг не мають безпосереднього впливу на дослідження факту реальності господарської операції, вчиненої між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом.

У Постанові Пленуму Верховного Суду України № 9 від 06.11.2009 року було звернено увагу на таке: «...вимога про

встановлення нікчемності правочину підлягає розгляду у разі наявності відповідної суперечки. Такий позов може пред'являтися окремо, без застосування наслідків недійсності нікчемного правочину. В цьому випадку в резолютивній частині судового рішення суд вказує про нікчемність правочину або відмову в цьому. Вимога про застосування наслідків недійсності правочину може бути заявлена як одночасно з вимогою про визнання оспорюваного правочину недійсним, так і у вигляді самостійної вимоги у разі нікчемності правочину і наявності рішення суду про визнання правочину недійсним. Наслідком визнання правочину (договору) недійсним не може бути його розірвання, оскільки це взаємовиключні вимоги. Якщо позивач посилається на нікчемність правочину для обґрунтування іншої заявленої вимоги, суд не має права посилатися на відсутність судового рішення про встановлення нікчемності правочину, а повинен дати оцінку таким аргументам позивача. Відповідно до статей 215 і 216 ЦК України вимога про визнання оспорюваного правочину недійсним і про застосування наслідків його недійсності, а також вимога про застосування наслідків недійсності нікчемного правочину можуть бути заявлені як однією із сторін правочину, так і іншою зацікавленою особою, права і законні інтереси якої порушені здійсненням правочину».

Таким чином,

! Навіть за наявності ознак нікчемності правочину податкові органи мають право лише звертатися до судів із позовами про стягнення в дохід держави коштів, отриманих за правочинами, здійсненими з метою, що свідомо суперечить інтересам держави і суспільства, посилаючись на їх нікчемність.

У зв'язку з цим слід зазначити, що одним з основних завдань органів державної податкової служби є здійснення контролю дотримання податкового законодавства і надання роз'яснень законодавства з питань оподаткування платникам податків. **Жодним законом не передбачено право органу державної податкової служби самостійно, в позасудовому порядку, визнавати нікчемними правочини і дані, вказані платником податків у податкових деклараціях.**

Водночас податкові органи не позбавлені права звернутися

до адміністративного суду з вимогою про визнання недійсним правочину, укладеного між останнім у ланцюгу постачань платником податку та його контрагентом, з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, та стягнення в дохід держави коштів, одержаних сторонами оспорюваного правочину за такими угодами, як це встановлено ч. 3 ст. 228 ЦК України.

Право на звернення контролюючих органів із відповідними позовами встановлене п.п. 20.1.30 ПКУ.

! Умовою для визнання недійсним правочину, який суперечить інтересам держави та суспільства, є встановлення умислу в діях осіб, що уклали такий правочин. При цьому носіями протиправного умислу юридичних осіб — сторін такого правочину є посадові особи цих юридичних осіб. Зокрема, слід установити персоналії посадових осіб, у яких виник умисел щодо вчинення протиправного правочину, зміст їх умислу, обставини, за яких такий умисел виник, тощо.

Варто мати на увазі, що обов'язковість встановлення умислу поширюється лише на визнання недійсними правочинів, вчинених із метою, яка суперечить інтересам держави та суспільства (ч. 3 ст. 228 ЦК України). Проте встановлення факту нереальності вчинення господарської операції не потребує з'ясування змісту умислу учасників такої операції. Відсутність реально вчиненої господарської операції та, як наслідок, юридична дефектність відповідних первинних документів за змістом п. 44.1 ПКУ не дозволяє формувати дані податкового обліку незалежно від спрямованості умислу платників податку — учасників відповідної операції.

Правова позиція Вищого адміністративного суду України:

Постанова ВАС України від 14.11.2012 р. № К/9991/50772/12: «головною підставою вважати правочин нікчемним являється його недійсність, встановлена законом. Саме законом, а не Актами, які б факти в цьому акті не були відображені. Вказані ж в Акті висновки є суто суб'єктивною думкою державного податкового

ревізора-інспектора, оскільки були зроблені за відсутності інформації, яка надається в передбаченому законодавством порядку.

Відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Крім того, відповідно до ч. 1 ст. 207 Господарського кодексу України господарське зобов'язання, що не відповідає вимогам закону, або вчинено з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, або укладено учасниками господарських відносин з порушенням хоча б одним з них господарської компетенції (спеціальної правосуб'єктності), може бути на вимогу однієї із сторін, або відповідного органу державної влади визнано судом недійсним повністю або в частині.

Зазначена норма недійсність господарського зобов'язання пов'язує з наступним: невідповідністю його змісту вимогам закону; наявністю мети, що за відомо суперечить інтересам держави і суспільства; укладенням учасниками господарських відносин з порушенням хоча б одним із них господарської компетенції (спеціальної правосуб'єктності).

За вимогами цивільного законодавства існує презумпція правомірності правочину (ст. 204 ЦК України). Якщо недійсність правочину прямо не встановлена законом, але одна із сторін або інша заінтересована особа заперечує його дійсність на підставах, встановлених законом, такий правочин може бути визнаний судом недійсним (оспорюваний правочин)».

7.6. ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА КОНТРАГЕНТАМИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

- !** Норми Податкового кодексу України не ставлять право на заявлення до бюджетного відшкодування податку на додану вартість у залежність від факту підтвердження зустрічними перевіркою сплати податку на додану вартість усіма попередніми постачальниками у ланцюгу постачання товару.

Несплата одним із постачальників товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання податкових зобов'язань, порушення ним певних вимог податкового законодавства та правил провадження господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування податкового кредиту та бюджетного відшкодування.

Зі змісту вищенаведеного випливає, що наявність можливих порушень податкового законодавства контрагентом платника податку та іншими підприємствами по ланцюгу постачання не є підставою для висновку про порушення позивачем податкового законодавства.

! Не є підставою для відмови у праві на податковий кредит і бюджетне відшкодування з ПДВ порушення податкової дисципліни, вчинені контрагентом платника податку.*

Також не є підставою для визнання неправомірними операцій платника податків **подальше припинення чи анулювання статусу платника ПДВ його контрагента**. Усі операції, вчинені контрагентом платника податку до припинення такого контрагента, не можуть автоматично розглядатися як нікчемні правочини через саме по собі припинення юридичної особи або анулювання її податкового статусу.

! Визнання недійсними установчих документів юридичної особи та подальше анулювання свідоцтва платника ПДВ самі по собі не призводять до недійсності всіх угод, укладених з моменту державної реєстрації такої особи до моменту виключення її з державного реєстру, та не позбавляє правового значення видані за цими господарськими операціями податкові накладні.

* Інформаційний лист ВАС України від 20.07.2010 р. № 1112/11/1310.

Правова позиція Вищого адміністративного суду України:

Ухвала ВАС України від 21 березня 2013 року (справа № К/9991/29375/11): «Закон України «Про податок на додану вартість» не ставить у залежність виникнення у платника податку на додану вартість права на податковий кредит від дотримання вимог податкового законодавства іншими суб'єктами господарювання та фактичної сплати контрагентами податку до бюджету.

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про податок на додану вартість» та статей 1 і 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» ведення податкового обліку покладено на кожного окремого платника податку.

Якщо контрагент позивача не виконав свого зобов'язання зі сплати податку до бюджету, то це тягне відповідальність та негативні наслідки саме щодо цієї особи. Зазначена обставина не є підставою для позбавлення платника податку права на відшкодування податку на додану вартість у разі, якщо останній виконав усі передбачені законом умови щодо отримання такого відшкодування та має всі документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту».

Ухвала ВАС України від 05 вересня 2013 року (справа № К/800/40440/13): «слід зазначити, що податкове законодавство не ставить в залежність податковий облік (стан) певного платника податку від інших осіб, від фактичної сплати контрагентом податку до бюджету, від перебування постачальника за юридичною адресою, а також від його господарських та виробничих можливостей. Питання віднесення певних сум податку на додану вартість до податкового кредиту поширюється виключно на окремо взятого платника та не залежить від розрахунків з бюджетом третіх осіб.

Лише встановлення в ході судового розгляду факту узгодженості дій платника податків з недобросовісним постачальником з метою незаконного отримання податкових вигод або його обізнаності з такими діями контрагента може слугувати підставою для висновку про неправомірне формування податкового кредиту з податку на додану вартість».

Крім того, платник податку на додану вартість на час здійснення господарської операції з придбання товару/послуг не має обов'язку та повноважень здійснювати контроль за дотриманням усіма постачальниками товару в ланцюгу постачання вимог законодавства щодо здійснення господарської діяльності, дотримання вимог податкового законодавства тощо і надалі зазнавати певних негативних наслідків у вигляді позбавлення права на податковий кредит чи бюджетне відшкодування за можливу неправомірну діяльність будь-якого з контрагентів.

Валентин Гвоздій, Сергій Васишин, Ірина Кальницька,
Наталя Мисник, Катерина Манойленко, Ігор Береговий

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З НАДАННЯ
ПРАВОВОЇ ДОПОМОГИ СУБ'ЄКТАМ ГОСПОДАРЮВАННЯ
ПІД ЧАС ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК**

Методичні рекомендації

Редактор *В. Козіна*
Дизайн обкладинки *К. Корчемака*
Коректори *Т. Дорошенко, Т. Шило*
Набір *К. В'юнник*
Комп'ютерна верстка *Н. Строкова*

Підписано до друку 12.12.2013. Формат 60x84^{1/16}. Умов. друк. арк. 4,65.
Друк офсетний. Тираж 5000 прим. Зам. № 8087

Видавничий будинок «Фактор»,
вул. Сумська, 106а, Харків, 61002.
Тел.: (057) 714-37-28, 714-37-29.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої
справи до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
від 15.04.2011 р., серія ДК № 4047.

Віддруковано згідно з наданим оригінал-макетом
у друкарні «Фактор-Друк»,
вул. Саратовська, 51, Харків, 61030.
Тел.: (057) 717-51-85, 717-53-55.