



Ирина ДОРОШЕНКО, юрист

## ПЛАНОВЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ: ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ

В предыдущей консультации мы рассказали об общих правилах проведения проверок органами ГНС. Здесь рассмотрим, как проводятся плановые проверки, в частности как часто налоговые проверки могут приходиться к плательщику с плановой проверкой, как они определяют степень риска субъекта хозяйствования (далее – СХ), что грозит за недопуск сотрудников налоговой к проверке и т. д.

**?** *Какие основные правила должны соблюдать органы ГНС при проведении плановых проверок?*

Плановым проверкам посвящена ст. 77 НК. Рассмотрим основные требования к проведению этого вида проверок.

**1. Налогоплательщик должен быть включен в план-график** проверок на соответствующий год, составленный согласно Порядку № 524. План-график проверок на текущий год обнаружится на официальном сайте ГНС не позднее 25 декабря года, предшествующего году проведения проверки (п. 77.1 НК). Но налоговики могут вносить изменения в этот план в течение года (подробнее см. далее).

Найти план-график можно на сайте ГНС в разделе «Діяльність/Плани та звіти роботи Державної податкової служби України» (<https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/446429.html>).

**2. Частота проведения** плановых проверок СХ зависит от того, к какой степени риска отнесен налогоплательщик (п. 77.2 НК). Так:

- при незначительной степени риска – не чаще одного раза в 3 календарных года;
- при средней – не чаще одного раза в 2 календарных года;
- при высокой – не чаще одного раза в календарный год.

Критерии отнесения налогоплательщика к той или иной степени риска приведены в разд. III Порядка № 524 (см. далее).

**К сведению:** на сайте ГНС размещен проект приказа Минфина об утверждении изменений к Порядку № 524 (<https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2021-rik/75875.html>).

**3. Продолжительность** плановой проверки не может превышать (п. 81.2 НК):

- 30 рабочих дней (далее – р. д.) – для крупных налогоплательщиков;
- 10 р. д. – для субъектов малого предпринимательства (далее – СМП);
- 20 р. д. – для всех остальных.

**4. Срок проведения проверки** может быть продлен, но не более чем:

- на 15 р. д. – для крупных налогоплательщиков;
- 5 р. д. – для СМП;
- 10 р. д. – для всех остальных.

**5. Налогоплательщик должен быть уведомлен о проверке не позднее чем за 10 дней до ее начала** (п. 77.4 НК). В пределах этого срока ему должны вручить под подпись или отправить по почте заказным письмом с уведомлением копию приказа органа ГНС о назначении проверки, а также письменное уведомление с указанием даты начала проверки. Также эти документы могут быть направлены в электронной форме через электронный кабинет, если налогоплательщик подает отчетность в электронном виде и/или прошел электронную идентификацию онлайн в электронном кабинете в соответствии со ст. 42 НК.

**6.** Если в отчетном периоде контролирующими органами и органами госфинконтроля планируется проверка одного и того же налогоплательщика, то такие проверки проводятся указанными органами одновременно. Порядок координации проведения этих проверок и привлечения к ним других органов определяется Постановлением № 805 (п. 77.5 НК).

**? Действует ли сейчас мораторий на плановые проверки?**

**Нет, не действует**, правда, он снят только в отношении юрлиц. Несмотря на то что п. 52<sup>2</sup> подразд. 10 разд. XX НК установлен запрет на проведение документальных и фактических проверок, в феврале 2021 года Постановлением № 89 **из-под действия моратория был выведен** ряд проверок. Так, согласно этому документу органы ГНС вправе проводить:

- временно остановленные документальные и фактические проверки, которые были начаты до 18.03.20 г. и не завершены;
- документальные проверки, право на проведение которых предоставляется с соблюдением требований п. 77.4 НК (т. е. налогоплательщик должен быть уведомлен о проверке не позднее чем за 10 дней до ее начала). В данном случае речь идет о плановых проверках, которые проводятся на основании приказа руководителя (его заместителя или уполномоченного лица) налогового органа. Получается, что плановые проверки разрешено проводить при соблюдении норм п. 77.4 НК (впрочем, эти требования должны соблюдаться всегда, а не только в период карантина).

В то же время снятие постановлением КМУ моратория на проведение документальных плановых и фактических проверок вызывает ряд вопросов по поводу его правомерности (см. об этом на с. 30 этого издания). В связи с этим некоторые налогоплательщики решают оспорить в суде приказ органа ГНС о назначении плановой проверки в период карантина.

Например, решением Черниговского окружного административного суда от 30.06.21 г. (ЕГРСР, рег. № 98304169) был признан противоправным и отменен приказ органа ГНС о проведении документальной плановой проверки юрлица-налогоплательщика. В своем решении суд указал, что Постановление № 89 **противоречит** п. 52<sup>2</sup> подразд. 10 разд. XX НК. Юридическая сила НК выше, чем Постановления № 89, которое является подзаконным актом, поэтому оснований для назначения плановой проверки в период карантина у налоговиков **не было**.

**Резюмируем:** если вы готовы оспаривать решение налогового органа о назначении плановой проверки, то можете обратиться в суд с требованием признать противоправным и отменить приказ органа ГНС. Если вы не желаете судиться с налоговиками, то придется допустить проверяющих к проверке. Чем грозит налогоплательщику недопуск проверяющих к проверке, см. в конце консультации.

**? Могут ли вноситься изменения в план-график плановых проверок?**

**Да, могут.** Согласно п. 77.2 НК внесение изменений в утвержденный план-график на текущий год допускается не чаще одного раза в I и одного раза во II квартале текущего года. Исключение: случаи, когда изменяется наименование налогоплательщика, который уже включен в план-график, и/или исправляется техническая ошибка.

При этом документальная проверка налогоплательщика, включенного в план-график проверок на текущий год, может быть начата:

- не ранее 1 июля текущего года – при внесении изменений в план-график в I квартале такого года;
- не ранее 1 октября текущего года – при внесении изменений во II квартале такого года.

Обновленный план-график должен быть обнародован на официальном сайте ГНС не позднее 30-го числа последнего месяца квартала. Если же изменения в плане-графике связаны с изменением наименования налогоплательщика или исправлением технических ошибок, то такое обнародование должно быть произведено до 30-го числа месяца, предшествующего месяцу проведения проверки.

**? По каким критериям налогоплательщика относят к той или иной степени риска?**

Как уже было отмечено, критерии отнесения налогоплательщика к той или иной степени риска приведены в п. 5 разд. III Порядка № 524. При формировании плана-графика на следующий год учитываются результаты деятельности налогоплательщика за 9 месяцев текущего года. Если отчетным периодом для налога на прибыль является календарный год, при планировании учитываются показатели за предыдущий год.

При корректировке плана-графика в расчет берутся результаты деятельности плательщика за последний налоговый (отчетный) период, кроме показателей его деятельности за I квартал.

В план-график включаются налогоплательщики, которые по результатам хозяйственной деятельности имеют наибольшие риски неуплаты в бюджет налогов, сборов и платежей.

Приведем в таблице некоторые критерии отнесения налогоплательщиков-юрлиц к той или иной степени риска.

№ п/п	Степень риска СХ	Критерии отнесения
1	2	3
1	Высокая	<p><b>1.</b> Уровень роста налога на прибыль на 50 и более процентов ниже уровня роста доходов налогоплательщика, учитываемых при определении объекта налогообложения.</p> <p><b>2.</b> Есть информация о неподтверждении реального осуществления сделки по приобретению с суммой НДС более 1 млн грн или более 5 % общего объема налогового кредита, но не менее 100 тыс. грн.</p> <p><b>3.</b> Наличие отношений с контрагентами, которые находятся в розыске или ликвидированы либо признаны банкротами, если сумма таких операций превышает 5 % общих объемов поставок, но не менее 100 тыс. грн.</p> <p><b>4.</b> Есть информация правоохранительных органов, структурных подразделений органов ГНС об уклонении от налогообложения и/или о том, что юрлицо имеет признаки фиктивности, его регистрация отменена в судебном порядке, в отношении юрлица установлен факт непредставления налоговой отчетности в течение двух налоговых (отчетных) периодов, юрлицо признано банкротом и т. д.</p>
2	Средняя	<p><b>1.</b> Декларирование отрицательного значения объекта обложения налогом на прибыль в течение двух налоговых (отчетных) периодов при условии, что налоговым (отчетным) периодом является календарный квартал, или в течение одного налогового (отчетного) периода, если налоговым (отчетным) периодом является календарный год.</p> <p><b>2.</b> Уменьшение в отчетности суммы начисленного ЕСВ за предыдущие периоды более чем на 20 % общей суммы взноса, начисленного за последние 12 месяцев, предшествующих отчетному.</p> <p><b>3.</b> Нарушение установленных сроков уплаты ЕСВ более чем на 365 дней и т. д.</p>
3	Незначительная	<p><b>1.</b> Проведение в течение месяца более трех ремонтов одного РРО, не связанных с плановым техническим обслуживанием.</p> <p><b>2.</b> Наличие у органов ГНС информации об отсутствии торговых патентов и лицензий у налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, подлежащую лицензированию.</p> <p><b>3.</b> Уменьшение в отчетности суммы начисленного ЕСВ за предыдущие периоды от 10 до 20 % общей суммы начисленного взноса за последние 12 месяцев, предшествующих отчетному.</p> <p><b>4.</b> Наличие зарегистрированного РРО при отсутствии объемов реализации товаров (услуг) через такой РРО.</p> <p><b>5.</b> Суммы за возврат товаров составляют более 5 % суммы общих продаж, проведенной через РРО.</p> <p><b>6.</b> IP-адрес или адрес, который используется налогоплательщиком для переписки с контролирующими органами, используется более чем 7 плательщиками с объемами реализации свыше 4 млн грн и др.</p>



**Передплатити «БІБЛІОТЕКУ «БАЛАНС»** // будь-яким зручним для вас способом через редакцію в персонального менеджера:



(056) 370-44-25,  
(044) 333-91-40;  
(067) 544-07-31;



product@balance.ua

або за каталогом у будь-якому поштовому відділенні.

Передплатний індекс видання «БІБЛІОТЕКА «БАЛАНС» **74679 (укр.); 40697 (рос.)**

**Напоминаем еще раз:** Минфин планирует внести изменения в Порядок № 524. Но, даже если это случится в ближайшее время, обновленные критерии будут применяться органами ГНС уже при составлении плана-графика проверок на 2022 год.

**?** *Налогоплательщика включили в план проверок на 2021 год как СХ с высокой степенью риска, но он считает, что это сделано неправомерно. Может ли он оспорить данное решение в суде?*

**Да, может.** Если плательщик обратится в суд с просьбой признать противоправными действия органа ГНС по поводу его включения в план-график проверок, налоговый орган должен будет предоставить доказательства, подтверждающие соответствие истца СХ с высокой степенью риска. Если же орган ГНС не предоставит такие доказательства или суд признает, что имеющихся доказательств недостаточно, действия налоговой по включению в план-график такого налогоплательщика будут признаны противоправными (см., например, решение Киевского окружного административного суда от 14.07.21 г., ЕГРСР, рег. № 98332756, решение Черниговского окружного административного суда от 30.06.21 г., ЕГРСР, рег. № 98304169).

**?** *Какие документы должны предъявить представители органа ГНС при проведении плановых выездных документальных проверок?*

При проверке документов проверяющих нужно руководствоваться ст. 81 НК. Согласно этой норме проверяющие должны предъявить налогоплательщику:

- **направление** на проверку, подписанное руководителем органа ГНС или его заместителем и скрепленное печатью. Содержание направления должно соответствовать требованиям п. 81.1 НК, то есть в нем должны быть указаны все необходимые сведения. Образец такого направления приведен в приложении 2 к Методрекомендациям № 22;
- **копию приказа** о проведении проверки. Такой приказ, как и направление, должен содержать реквизиты, перечисленные в п. 81.1 НК;
- свои **служебные удостоверения** (эти лица должны быть указаны в направлении).

**Важный момент!** Непредъявление налогоплательщику этих документов, а также их оформление с нарушениями требований НК являются основанием для недопуска проверяющих к про-

верке. Поэтому **рекомендуем** перед началом проверки внимательно изучить содержание всех предъявленных документов. Обратите внимание на наименование вашего предприятия, указанное в документах (на практике нередко случаи, когда в реквизитах плательщика допускают ошибки), и на срок действия служебных удостоверений проверяющих.

**?** *Могут ли перенести налоговую проверку из-за отсутствия директора или главного бухгалтера по уважительным причинам (болезнь, командировка или отпуск)?*

**Нет,** эти обстоятельства не являются основанием для переноса срока проверки: ни НК, на другой нормативный документ не предусматривает такого основания. С этим согласны и налоговики (см. ОИР, категория 130.01).

Поэтому, если директор или главный бухгалтер уходят в отпуск, на больничный и т. д., необходимо подумать об их временной замене. Например, у директора или главного бухгалтера может быть штатный заместитель, который во время их отсутствия может выполнять их функции, в том числе и встречать проверяющих. Если же таких штатных единиц у предприятия нет, то можно временно назначить исполняющего обязанности директора или главного бухгалтера с полномочиями представлять интересы предприятия перед контролирующими органами. Назначается такой врио на основании соответствующего приказа руководителя предприятия.

**?** *Что грозит налогоплательщику, если он не допустит проверяющих?*

Незаконный недопуск к проверке чреват следующими негативными последствиями:

- на основании пп. 94.2.3 НК к налогоплательщику могут применить административный **арест активов**. Это означает, что распоряжение активами плательщика будет ограниченным;
- на основании ст. 163<sup>3</sup> КУоАП на должностных лиц предприятия может быть наложен **админштраф** в размере от 5 до 10 НМДГ (от 85 до 170 грн), а при повторном нарушении в течение года – от 10 до 15 НМДГ (от 170 до 255 грн).

Также следует знать, что согласно пп. 110<sup>2</sup>.3.4 НК недопуск к проведению проверки служит основанием для приостановления сроков давности, установленных ст. 102 НК (см. об этом подробнее на с. 30 этого издания).