

2. Статистичні дані Державної міграційної служби України за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.dmsu.gov.ua](http://www.dmsu.gov.ua).

3. Тиндик Н. П. Адміністративно-правове забезпечення правоохоронними органами імміграційного процесу в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Н. П. Тиндик. – Ірпінь, 2004. – 20 с.

4. Положення про імміграційну картку: Наказ Адміністрації Державної прикордонної служби України

15.12.2011 № 987 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon2.rada.gov.ua>.

5. Про імміграцію: Закон України від 7 червня 2001 року // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 41. – Ст. 197.

6. Колпаков В. К. Нелегальна міграція: генезис і механізм протидії : монографія / Колпаков В. К., Кузьменко О. В. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2002. – 372 с.

7. Міграційні процеси у сучасному світі: світовий, регіональний та національний виміри: Понятійний апарат, концептуальні підходи, теорія та практика // Енциклопедія, за ред. Ю. Римаренка. – К. : Довіра, 1998. – 911 с.

УДК 342.6

## ІНФОРМАЦІЙНІ ЗАПИТИ ПОДАТКІВЦІВ: ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

**Рибалко Г. С.,**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри правосуддя  
юридичного факультету  
Харківського національного університету  
імені В.Н. Каразіна

**Анотація** Статтю присвячено інформаційним запитам органів фіскальної служби. На підставі аналізу податкового законодавства висвітлено проблемні питання порядку оформлення як самих запитів, так і відповідей на них з боку платників податків. Надано рекомендації платникам податків як себе захистити від зловживань з боку посадових осіб податкового органу.

**Ключові слова:** інформаційний запит, надання інформації, перевірка, порушення податкового законодавства, платник податків.

**Анотация** Статья посвящена информационным запросам органов фискальной службы. На основании анализа налогового законодательства освещены проблемные вопросы порядка оформления как самих запросов так и ответов на них со стороны налогоплательщиков. Предоставлены рекомендации налогоплательщикам как себя защитить от злоупотреблений со стороны должностных лиц налогового органа.

**Ключевые слова:** информационный запрос, предоставление информации, проверка, нарушения налогового законодательства, налогоплательщик.

**Annotation** The article is devoted to an information request of the fiscal services. On the basis of the tax laws highlighted issues order processing both the request and the responses to them by the taxpayers, recommendations taxpayers how to protect themselves from abuse by tax officials.

**Key words:** information request, information, check, violation of tax legislation, the taxpayer.

Як відомо з 1-го січня 2015 року вступив у дію прийнятий 28 грудня 2014 року Закон України «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» №76-VIII [1]. Цим Законом серед численних змін, був встановлений так званий мораторій на проведення перевірок як малого, так і середнього бізнесу в Україні. Практично одночасно зі згаданим вище Законом було ухвалено ще один – «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII, пунктом 3 Прикінцевих положень якого встановлено, що у 2015 та 2016 роках перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України. Проте такого суб'єкта господарювання можуть пере

вірити на предмет наявності ліцензій, повноти нарахування та сплати ПДФО, ЄСВ, відшкодування ПДВ. Здавалося, що суб'єкти бізнесу можуть зітхнути з полегшенням.

Але, на практиці склалася дещо інша ситуація. У відповідності до ст.75 Податкового кодексу України (далі за текстом – ПКУ) [2], контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем

законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ПКУ.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальні позапланові перевірки, на відміну від документальних планових перевірок, – це такі перевірки, які не передбачені в планах податкового органу. Тобто їх кількість ніде не обумовлена і нічим не обмежена, проте вони мають проводитись лише за наявності для цього підстав, прямо передбачених пунктом 78.1. ст. 78 Податкового кодексу.

До 01.01.2016 року серед податкових органів була поширеною практика проводити документальні позапланові перевірки на підставі пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПКУ, відповідно до якого такі перевірки могли проводитись, якщо «за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про 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, в якому зазначаються порушення цим платником податків податкового, валютного та іншого законодавства протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту».

Слід зазначити, що такі дії податкового органу не завжди були правомірними. Оскільки контролюючі органи, користуючись необізнаністю платників податків, надсилали запити, не вказуючи при цьому в чому конкретно полягало порушення податкового, валютного чи іншого законодавства, як і не зазначаючи, з яких джерел отримано таку інформацію. Все це, безперечно, свідчило про зловживання наданими їм повноваженнями.

Однак ситуація змінилася з 01.01.2016 року у зв'язку з внесенням змін до вказаного пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПКУ Законом України «Про внесення

змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 № 909-VIII.

Ці зміни полягали в тому, що у тексті підпункту 78.1.1. було виключено словосполучення «податкового законодавства», внаслідок чого була виключена можливість проведення податковими органами позапланових перевірок у разі виявлення фактів порушення платником податків саме податкового законодавства.

Таким чином, пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПКУ втратив свою актуальність для податкових органів, оскільки згідно з ним проведення документальних позапланових перевірок залишена лише для перевірок з питань дотримання валютного та іншого законодавства, не врегульованого ПКУ.

У цьому зв'язку Державна фіскальна служба України надала роз'яснення у листі від 01.02.2015 року № 3069/7/99-99-22-04-02-17 такого змісту: «у разі отримання контролюючим органом податкової інформації, що свідчить про порушення платником податків податкового законодавства, організацію та проведення документальних позапланових перевірок доцільно здійснювати на підставі підпункту 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України» [3].

Відповідно до пп. 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПКУ податковий орган має право проводити документальну позапланову перевірку у разі виявлення недостовірності даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено про виявлену недостовірність даних, та відповідну декларацію протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту.

Таким чином підстави для проведення позапланової перевірки звужені до випадку виявлення недостовірності даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків.

Згідно з положеннями п. 46.1 ст. 46 ПКУ податкова декларація – це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Тобто під податковою декларацією слід розуміти будь-який документ, що подається до податкового органу і призначений для нарахування та сплати обов'язкових платежів у певні фонди, незалежно від того, яку назву має такий документ: розрахунок, довідка, звіт тощо.

Для того щоб призначити позапланову перевірку на підставі пп. 78.1.4 п. 78.1 ст. 78 ПКУ, податковому органу необхідно буде виконати ще одну умову – надіслати вмотивований письмовий запит платнику податків, і лише у разі, коли платник податків не надасть пояснень та їх документального підтвердження протягом 10 робочих днів з дня

отримання запиту, податковий орган може видавати наказ про проведення документальної позапланової перевірки. Щодо стосується запитів податківців, то він повинен відповідати вимогам вказаним в ст. 73 ПКУ, а також Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1245 (далі – Порядок № 1245), згідно якого запит щодо отримання податкової інформації від платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин оформляється на бланку органу державної податкової служби та підписується керівником (заступником керівника) зазначеного органу. У запиті зазначаються:

- посилання на норми закону, відповідно до яких орган державної податкової служби має право на отримання такої інформації;

- підстави для надіслання запиту;

- опис інформації, що запитується, та в разі потреби перелік документів, що її підтверджують [4].

Згідно п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу України письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

- 1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, 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 контролюючі органи;

- 2) для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок та в інших випадках, передбачених статтею 39 ПКУ;

- 3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

- 4) щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покущю або про порушення правил заповнення податкової накладної;

- 5) у разі проведення зустрічної звірки;

- 6) в інших випадках, визначених цим Кодексом.

В листі ДФС 28.01.2015 р. N 2463/7/99-99-22-02-04-17 вказується, що «...Законом N 71 внесено зміни до пункту 73.3 статті 73 Кодексу, відповідно до яких посилено вимоги щодо складення письмового запиту платнику податків про подання інформації. Зокрема, такий запит повинен містити:

- 1) інформацію щодо підстав для надіслання запиту, визначених цим пунктом, із зазначенням інформації, яка це підтверджує;

- 2) перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонуються надати;

- 3) печатку контролюючого органу.

Крім того, з редакції підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Кодексу щодо обставин, за наявності яких може бути проведено позапланову документальну перевірку (у разі, якщо за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової

інформації виявлено факти, що свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи), Законом № 71 вилучено слово «можливі».

На практиці норми пункту 73.3 статті 73 Кодексу безпосередньо пов'язані з реалізацією норм, зокрема, підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Кодексу.

Враховуючи викладене, у письмовому запиті про надання пояснень та їх документального підтвердження, що складається контролюючим органом на підставі норм пункту 73.3 статті 73 та підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, крім наведення цих підстав для надіслання запиту, переліку інформації, яка запитується, та переліку документів, які пропонуються надати, доцільно також обов'язково зазначити:

- факти, що свідчать про порушення платником податків законодавства, з наведенням конкретних норм податкового та іншого законодавства, яке порушено;

- відомості, які є джерелом інформації щодо конкретних фактів порушення платником податків податкового та іншого законодавства та підтверджують підстави для направлення запиту. Такими даними можуть бути матеріали перевірок або зустрічних звірок інших платників податків, інша податкова інформація, отримана та опрацьована контролюючим органом у встановленому статтями 72 - 74 Кодексу порядку (наприклад, дані ЄРПН, податкових декларацій та додатків до них, інша інформація, що міститься в інформаційних базах контролюючого органу).

Необхідно наголосити, що з метою запобігання конфліктних ситуацій та судових суперечок з платниками податків, організації та проведенню позапланових документальних перевірок за наведених у підпункті 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Кодексу обставин повинні передувати належний доперевірочний аналіз та збір достатньої інформації, що свідчить про порушення законодавства платником, а також належне оформлення запитів та документів для перевірки...» [5].

Також норми п. 16.1.5. ст. 16 Податкового кодексу України повною мірою кореспондуються з вищенаведеними нормами щодо необхідності належного оформлення запиту (вимоги) контролюючими органами та виникнення відповідних обов'язків платників податків, а саме: подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання.

Відповідно до п. 73.3. ст. 73 Податкового кодексу України, у разі коли запит складено з порушенням вимог, викладених в абзацах першому та другому

цього пункту, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Пунктом 16 Порядку № 1245 передбачено, що у разі коли запит складено з порушенням вимог, визначених у пунктах 9 і 10 цього Порядку, суб'єкт інформаційних відносин звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Такої правової позиції притримується Вищий адміністративний суд України в ухвалах: «Як вбачається з матеріалів справи, запити відповідача містять посилання на нормативні положення Податкового кодексу України, однак, 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 від 08.07.2013 у справі № К/9991/69999/12).

«Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції правильно виходив з того, що зміст запитів не містить викладення жодних фактів порушення позивачем вимог податкового чи іншого законодавства та відсутні посилання на підстави надіслання такого запиту, визначені п. 73.3 ст. 73, тому в податкового органу були відсутні підстави для прийняття оскаржуваного наказу» (Ухвала від 09.06.2015 у справі № К/800/46616/14) [6].

Підсумовуючи, слід зазначити, що незважаючи на те, чи складено запит з дотриманням податкового законодавства чи ні, рекомендується у будь-якому разі надавати письмову відповідь такого 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 у запиті (10 робочих днів).

На належним чином оформлений запит контролюючого органу 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.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України: Закон України від 28.12.2014 № 76-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2015. – № 6. – Ст. 40.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>
3. Про проведення перевірок у 2016 році: Лист ДФС України від 01.02.2015 №3069/7/99-99-22-04-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/listi-dps/235142.html>
4. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1245-2010-%D0%BF>
5. Про окремі питання проведення перевірок у 2015-2016 роках: Лист Державної фіскальної служби України від 28.01.2015 р. № 2463/7/99-99-22-02-04-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5382-2463.html>
6. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>