

*Затверджено Рішенням Комітету  
Верховної Ради України з питань фінансів,  
податкової та митної політики  
від 12 червня 2024 року (протокол № 175)*

**РОЗ'ЯСНЕННЯ**  
**Комітету Верховної Ради України**  
**з питань фінансів, податкової та митної політики**  
**щодо можливості проведення у період з 25 листопада 2022 року**  
**по 1 серпня 2023 року документальних позапланових**  
**перевірок з питань оподаткування доходів, отриманих нерезидентами**  
**із джерелом їх походження з України**  
*(у порядку, визначеному частиною третьою статті 21*  
*Закону України «Про комітети Верховної Ради України»)*

На засіданні Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики 12 червня 2024 року (протокол № 175) розглянуто лист Державної податкової служби України від 11 червня 2024 року № 396/2/99-00-23-03-01-02 (картка ел. документа 1587465) про надання роз'яснення стосовно застосування окремих положень Податкового кодексу України, а саме абзацу третього підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, в частині можливості проведення у період з 25 листопада 2022 року по 1 серпня 2023 року документальних позапланових перевірок з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.

Підставою для надання такого роз'яснення Комітету, як зазначено у листі Державної податкової служби України, є практична необхідність у з'ясуванні можливості проведення контролюючими органами у період з 25 листопада 2022 року по 1 серпня 2023 року документальних позапланових перевірок з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України, з підстав, передбачених підпунктом 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 та підпунктом 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, з метою коректного формування судової практики.

Відповідно до пункту 6 частини першої статті 13, частини першої статті 17, частини третьої статті 21, статті 24 Закону України «Про комітети Верховної Ради України» в порядку аналізу практики застосування державними органами, органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами Конституції та

законів України з питань, віднесених до предмета відання, Комітет має право надавати роз'яснення щодо застосування положень законів України.

Згідно з пунктом 22 додатку до Постанови Верховної Ради України «Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України дев'ятого скликання» від 29 серпня 2019 року № 19-ІХ до предмета відання Комітету Верховної Ради України з питань з питань фінансів, податкової та митної політики належать питання, зокрема, правового регулювання податкового контролю.

Вирішуючи порушене в листі Державної податкової служби України питання, Комітет вважає за доцільне зазначити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу» від 3 листопада 2022 року № 2719-ІХ абзац третій (підпункт «б») підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України, який передбачав винятки з мораторію на проведення податкових перевірок протягом воєнного стану, було викладено в новій редакції.

З урахуванням внесених змін було передбачено, що на період до припинення або скасування воєнного стану на території України податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються, крім *«б) документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків та/або з підстав, визначених підпунктами 78.1.2 (в частині контролю за трансфертним ціноутворенням), 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.12, 78.1.14-78.1.16, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу, та/або документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями, та/або документальних позапланових перевірок з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України, та/або документальних позапланових перевірок нерезидентів (представництв нерезидентів)»*.

Таким чином, нова редакція абзацу третього (підпункту «б») підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України встановила **дозволені види податкових перевірок, зокрема:**

- 1) документальні позапланові перевірки, що проводяться на звернення платника податків;
- 2) документальні позапланові перевірки з підстав, визначених підпунктами 78.1.2 (в частині контролю за трансфертним ціноутворенням), 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.12, 78.1.14-78.1.16, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу;

3) документальні позапланові перевірки платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями;

4) *документальні позапланові перевірки з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України;*

5) *документальні позапланові перевірки нерезидентів (представництв нерезидентів).*

Виходячи із зазначеного, можна зробити висновок про те, що підпункт «б» підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України визначає *обставини, за наявності яких* контролюючі органи у період воєнного стану<sup>1</sup> *наділені правомочністю* щодо реалізації своїх повноважень з приводу *здійснення податкового контролю*.

При цьому *системний аналіз* положень нової редакції абзацу третього (підпункту «б») підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України свідчить про те, що з точки зору нормопроектувальної техніки відповідна норма передбачає перелік дозволених податкових перевірок, які за способом формулювання можна поділити на дві умовні категорії:

1) дозвалені податкові *перевірки за підставами їх проведення* (з посиланням на відповідний підпункт пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України) *незалежно від предмету перевірки;*

2) дозвалені податкові перевірки *за предметом перевірки незалежно від їх підстав* (зокрема мова йде про документальні позапланові перевірки з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України, а також документальні позапланові перевірки нерезидентів).

Наведене підтверджується також тим фактом, що виходячи з *граматичного способу тлумачення норм права*, сполучники «та/або», які були застосовані при конструюванні вище зазначеної норми вказують, що для початку перевірки платник податків повинен відповідати не сукупності критеріїв, а хоча б одному з них.

Окрім того, *цільовий спосіб тлумачення норм права*, який передбачає аналіз змісту правового припису шляхом виявлення і розкриття цілей прийняття правової норми у співвідношенні з нею граматичної і логічної суті формулювань

---

<sup>1</sup> Тут і далі йде мова про період, протягом якого діяла відповідна норма. Зі змінами, внесеними Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30 червня 2023 року № 3219-IX, зазначена норма діяла до 1 серпня 2023 року.

законодавця, що містяться в текстах нормативно-правових приписів, переконливо свідчить про намір законодавця відновити строки надання відповідей на запити контролюючого органу (відповідні зміни були внесені також до пункту 52<sup>8</sup> підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо термінів надання платниками податків відповідей на запити контролюючих органів), адже ненадання відповіді у встановлений законодавством строк і є підставою для проведення документальної позапланової перевірки.

При цьому до підстав такої перевірки належать зокрема такі випадки:

1) отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та іншого не врегульованого цим Кодексом 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 відповідно валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту (*підпункт 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України*);

2) 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, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту (*підпункт 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України*).

Таким чином, *підпункт «б» підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" ПК України не розширює діючі і не встановлює нові підстави* для проведення документальних позапланових перевірок *поза межами підстав, що визначені статтею 78* Податкового кодексу України. Отже, *сама стаття 78* Податкового кодексу України є базовою нормою, що за наявності відповідних підстав надає право контролюючому органу проводити перевірки, передбачені підпунктом «б» підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України.

При цьому положення абзацу третього підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України про документальні позапланові перевірки з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих

нерезидентами із джерелом їх походження з України, **не обмежують підстав їх проведення**, які зазначені у статті 78 Податкового кодексу України.

Більш того, у подальшому при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30 червня 2023 року № 3219-ІХ було розширено підстави для проведення перевірок окремих платників податків та продовжив можливість проведення перевірок, зокрема, **з питань оподаткування доходів, отриманих нерезидентами, із джерелом їх походження з України.**

Таким чином, в аспекті порушеного у листі в Державної податкової служби України від 11 червня 2024 року № 396/2/99-00-23-03-01-02 (картка ел. документа 1587465) питання, щодо можливості проведення у період з 25 листопада 2022 року по 1 серпня 2023 року документальних позапланових перевірок з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України, положення абзацу третього підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України слід розуміти таким чином, що у період з 25 листопада 2022 року по 1 серпня 2023 року проведення документальних позапланових перевірок з питань оподаткування юридичними особами або іншими нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність через постійне представництво на території України, доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України, на підставі підпункту 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України не суперечило вимогам підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України.

**Голова Комітету**

**Данило ГЕТМАНЦЕВ**

