

Маргарита МАЙОРЕНКО, юрист



ДОКУМЕНТАЛЬНІ ТА ФАКТИЧНІ ПЕРЕВІРКИ ВІДОКРЕМЛЕНИХ ПІДРОЗДІЛІВ

Цілі статті:

- розповісти про особливості проведення документальних і фактичних перевірок відокремлених підрозділів;
- показати, як оформляють результати перевірок відокремлених підрозділів;
- з'ясувати чи можуть відокремлені підрозділи притягатися до фінансової відповідальності.

Незважаючи на те що відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи, органи ДФС мають право їх перевіряти. У консультації розглянемо правила й особливості проведення податківцями документальних і фактичних перевірок відокремлених підрозділів (філій, представництв тощо).

Нормативна база

Перевірки відокремлених підрозділів проводяться за правилами, установленими:

- Податковим кодексом (далі – ПК) (гл. 8);
- Методичними рекомендаціями щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні і реалізації матеріалів перевірок платників податків, затвердженими наказом ДФС від 31.07.14 р. № 22 (далі – Методичні рекомендації № 22).

❓ Які підрозділи належать до відокремлених для цілей податкових перевірок?

Для цілей перевірок органами ДФС відокремлені підрозділи розуміються у значенні, наведеному в Цивільному кодексі (далі – ЦК) (пп. 14.1.30 ПК). Так, згідно зі ст. 95 ЦК відокремленими підрозділами є філії (виконують частину функцій юрособи) і представництва (представляють і захищають інтереси юрособи), які знаходяться поза місцезнаходженням юрособи, не є юридичними особами і діють на підставі затвердженого юр-особою положення.

Документальні перевірки

Документальна перевірка юрособи та її відокремленого підрозділу проводиться **одночасно**.

Зокрема, якщо юрособа і її відокремлені підрозділи знаходяться на обліку в різних органах ДФС або ця юрособа (її підрозділи) перебуває на обліку в інших органах ДФС за місцем розташування (реєстрації) її відокремлених підрозділів, документальні перевірки (як планові, так і позапланові з усіх питань) проводяться одночасно **і в головному офісі, і у відокремленому підрозділі** (підрозділах) (пп. 1.4.3.1 Методичних рекомендацій № 22).



Зверніть увагу: органи ДФС мають право перевіряти не тільки відокремлені підрозділи, але й об'єкти рухомого та нерухомого майна, об'єкти оподаткування, а також об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (далі – об'єкти, пов'язані з оподаткуванням). Таким чином, орган ДФС має право одночасно перевіряти **структурний підрозділ та юрособу**.

Організація взаємодії та координація дій відповідних органів при перевірках відокремленого підрозділу й об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, здійснюється тим органом ДФС, який **проводить (очолює) перевірку юрособи**.

Документальні перевірки відокремлених підрозділів та об'єктів оподаткування проводяться територіальними органами ДФС за місцем обліку таких підрозділів і об'єктів із дотриманням вимог ПК **щодо їх організації у строки, узгоджені з органом ДФС**, який здійснює (очолює) перевірку юрособи. Проте перевірки відокремлених підрозділів повинні проводитися не пізніше ніж **за 3 дні до закінчення перевірки платника податків**.



Слід знати! Територіальні органи ДФС за місцем обліку відокремлених підрозділів або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, не можуть призначати документальні перевірки таких підрозділів за своєю ініціативою. Вони повинні діяти за вказівками органу ДФС, який проводить (очолює) перевірку юрособи (пп. 1.4.3.1 Методрекомедацій № 22).

Види документальних перевірок

Згідно з пп. 75.1.2 ПК органи ДФС мають право проводити такі документальні перевірки:

- планові – на підставі плану-графіка перевірок;
- позапланові – за підставами, зазначеними у ст. 78 ПК;
- виїзні – за місцезнаходженням платника податків або за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться перевірка;
- невиїзні – у приміщенні контролюючого органу;
- невиїзні позапланові електронні – на підставі заяви, поданої платником податків до контролюючого органу, у якому він перебуває на обліку. Цей вид перевірок передбачений тільки для платників податків із незначним рівнем ризику, який визначається відповідно до п. 77.2 ПК.

Зупинимось докладніше на планових і позапланових перевірках.

Планові перевірки

План-графік документальних планових перевірок на найближчий рік оприлюднюється на сайті ДФС не пізніше 25 грудня (п. 77.1 ПК). Річний план перевірок на 2018 рік можна знайти на сай-

ті ДФС: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/320874.html>.

При включенні платника податків до плану перевірок необхідно дотримуватися **вимог до періодичності проведення перевірок**, яка залежить від ступеня ризику СГ (високий, середній, незначний). Ступінь ризику СГ визначається виходячи з критеріїв, передбачених п. 5 розд. III Порядку, затвердженого наказом Мінфіну від 02.06.15 р. № 524.

Платник податків повинен бути повідомлений про проведення планової перевірки не пізніше ніж за **10 календарних днів до її початку** (п. 77.4 ПК). Йому повинні вручити під підпис копію наказу органу ДФС про призначення перевірки, а також письмове повідомлення із зазначенням дати початку перевірки. Завважимо, що органи ДФС не зобов'язані направляти окремо повідомлення про проведення планової перевірки відокремленому підрозділу. Цього не вимагають ні ПК, ні Методрекомедації № 22.

Так, згідно з пп. 1.4.3.1 Методрекомедацій № 22 повідомлення про перевірку направляється (вручається) **юрособі**. А органи ДФС за місцем обліку відокремлених підрозділів **проводять** документальну перевірку, але окремо такому підрозділу повідомлення про перевірку не направляють.

Строки проведення планової перевірки **такі** (п. 82.1 ПК):

- 30 робочих днів (далі – р. д.) – для великих платників податків;
- 10 р. д. – для суб'єктів малого підприємництва (далі – СМП);
- 20 р. д. – для всіх інших платників податків.

Строк перевірки може бути продовжений, але не більше ніж:

- на 15 р. д. – для великих платників податків;
- 5 р. д. – для СМП;
- 10 р. д. – для інших платників податків.

Позапланові перевірки

Як впливає із самої назви, графік таких перевірок не затверджується. Крім того, про проведення позапланової перевірки юрособа та її відокремлені підрозділи заздалегідь не попереджають. Вичерпний перелік підстав (їх усього 17) для позапланової перевірки наведено у ст. 78 ПК.

Наприклад, такою підставою може бути ухилення відокремленого підрозділу від оподаткування виплаченої (нарахованої) зарплати. Правда, це можливо за умови, що юрособу (головне підприємство) уповноважив відокремлений підрозділ нараховувати, утримувати і перераховувати ПДФО до бюджету, тобто підрозділ є податковим агентом. Позапланова перевірка також обов'язково призначається у разі закриття відокремленого підрозділу (пп. 78.1.7 ПК).

Тривалість позапланової перевірки не може перевищувати (п. 82.2 ПК):

- 15 р. д. – для великих платників податків;
- 5 р. д. – для СМП;
- 10 р. д. – для всіх інших платників податків.

Строк перевірки може бути продовжений, але не більше ніж:

- на 10 р. д. – для великих платників податків;
- 2 р. д. – для СМП;
- 5 р. д. – для інших платників податків.



На замітку: закон не обмежує періодичність позапланових перевірок (тобто за наявності підстав перевірка може проводитися кілька разів на рік).

Фактичні перевірки

Фактичною вважається перевірка, яка проводиться за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Органи ДФС **мають право** проводити фактичні перевірки як відокремлених підрозділів, так і об'єктів, де провадиться діяльність. Такі перевірки проводяться **без попередження платника податків**.

Особливості проведення фактичних перевірок відокремлених підрозділів юрособи визначені в пп. 1.4.4 Методрекомедацій № 22. На відміну від документальних перевірок, у разі призначення фактичної перевірки платника податків за основним місцем обліку проводити фактичну перевірку відокремленого підрозділу (підрозділів) **необов'язково**. Це питання вирішує орган ДФС, який перевіряє юрособу.

Якщо податковий орган прийме рішення про проведення перевірки відокремленого підрозділу,

він повинен не пізніше ніж за 10 р. д. до її початку подати до органу ДФС, на території якого провадиться діяльність цей підрозділ, запит про перевірку такого об'єкта разом з юрособою і перелік питань, які необхідно відобразити в акті перевірки.

Питання для перевірки

У ході фактичної перевірки відокремленого підрозділу перевіряється:

- дотримання норм законодавства з питань регулювання обороту готівки;
- порядок здійснення розрахункових операцій;
- ведення касових операцій;
- наявність ліцензій, свідоцтв, у тому числі на виробництво й оборот підакцизних товарів;
- порядок оформлення трудових відносин із працівниками.

Як і позапланова, фактична перевірка може проводитися тільки за наявності відповідних підстав, передбачених ст. 80 ПК.

Строк фактичної перевірки

Тривалість фактичних перевірок (як для юросіб, так і для відокремлених підрозділів) не повинна перевищувати **10 діб**.

Строк таких перевірок продовжується за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) органу ДФС не більше ніж на 5 діб. Правда, зробити це можна тільки за наявності відповідних підстав, а саме:

- за заявою юрособи (якщо вона має подати документи, що стосуються питань перевірки);
- при змінному режимі роботи або підсумованому обліку робочого часу в юрособи та/або її господарських об'єктів.

Умови допуску до перевірки

Перед початком перевірки відокремленого підрозділу перевіряючі зобов'язані надати такі документи (п. 81.1 ПК):

- направлення на перевірку за формою додатка 2 до Методрекомедацій № 22. Воно має бути підписане керівником органу ДФС або його заступником і скріплене печаткою;
- службові посвідчення;
- копію наказу про проведення перевірки.



Важливо! Якщо ці документи не пред'явлені до початку перевірки або оформлені з порушенням законодавства, керівник відокремленого підрозділу має право не допустити перевіряючих до перевірки.

Оформлення результатів перевірок

Результати перевірок оформляються за правилами ст. 86 ПК. Крім того, перевіряючі стосовно юросіб керуються також Порядком, затвердженим наказом Міністерства від 20.08.15 р. № 727 (далі – Порядок № 727).

За результатами документальної (планової та позапланової) і фактичної перевірок складається (п. 86.1 ПК):

- **акт** – якщо виявлено порушення. Акт оформляється у двох примірниках на бланку органу ДФС, який видав наказ про проведення перевірки і виписав направлення на перевірку;
- **довідка** – якщо порушення не встановлені.



До уваги: акт перевірки для платників податків, що мають філії, складається протягом **10 р. д.** з дня, що настає за днем закінчення строку перевірки (п. 86.4 ПК). Акт повинен містити перелік усіх відокремлених підрозділів юрособи (п. 3 розд. III Порядку № 727).

Якщо платник податків або його представники не згодні з висновками або фактами, викладеними в акті перевірки, вони можуть подати свої заперечення та/або додаткові документи до органу ДФС, який проводив перевірку, протягом **5 р. д.** з дня його отримання (п. 44.7 ПК).

Заперечення розглядаються протягом **7 р. д.** після їх отримання. Потім орган ДФС направляє плат-

никові податків відповідь у порядку, передбаченому ст. 58 ПК (п. 86.7 ПК).

На підставі акта перевірки орган ДФС приймає **податкове повідомлення-рішення** (п. 86.8 ПК):

- протягом 10 р. д. з дня вручення платникові податків акта перевірки;
- якщо юрособа подала заперечення до акта – протягом 3 р. д., що настають за днем розгляду заперечення та/або додаткових документів і надання платникові податків письмової відповіді.

? Чи може акт перевірки відокремленого підрозділу бути складений пізніше, ніж акт перевірки юрособи?

Ні, це **неприпустимо**. Згідно з пп. 1.4.3.1 Методрекомедацій № 22 орган ДФС, який перевіряв відокремлений підрозділ, повинен передати матеріали з перевірки органу ДФС, який перевіряє юрособу. Зробити це потрібно не пізніше ніж за **3 дні до закінчення перевірки юрособи**. Аналогічну думку висловив Харківський окружний адміністративний суд у своєму рішенні від 28.08.18 р. (ЄДРСР, реєстр. № 76086176). Також суд зазначив, що висновки акта перевірки філії є складовою акта перевірки юрособи.

? Чи можуть органи ДФС за результатами перевірки притягти відокремлений підрозділ до фінансової відповідальності?

Так, можуть, але тільки якщо він є самостійним платником того або іншого податку. Наприклад, відокремлений підрозділ може бути податковим агентом стосовно ПДФО. Тому такий підрозділ можуть оштрафувати за ненарахування, неутримання та/або несплату ПДФО на підставі п. 127.1 ПК. У цьому пункті прямо сказано, що відповідальність за погашення податкового зобов'язання або податкового боргу покладається у тому числі і на податкового агента (див. також рішення Сумського окружного адміністративного суду від 11.04.18 р., ЄДРСР, реєстр. № 73602338).

ВИСНОВКИ



Органи ДФС мають право проводити документальні та фактичні перевірки відокремлених підрозділів юросіб.

Документальні перевірки (планові та позапланові) юрособи та її відокремленого підрозділу (підрозділів) проводяться одночасно. А ось при проведенні фактичної перевірки юрособи її відокремлений підрозділ може і не перевірятися. Такі перевірки здійснюють органи ДФС за місцем обліку відокремлених підрозділів.