

За який час вас може перевірити податкова? А за який час донарахувати?..

Пандемія COVID-19 і повномасштабне воєнне вторгнення спричинили запровадження в Україні надзвичайних правових режимів – карантину та воєнного стану. У відповідь держава внесла тимчасові зміни до податкового законодавства, зокрема запровадила мораторії на податкові перевірки та **зупинила перебіг строків давності** для нарахування податкових зобов'язань. Це мало суттєвий вплив на можливість контролюючих органів проводити перевірки і донарахування податків. У цій публікації розглянуто комплексний вплив обох періодів (карантину та воєнного стану) на здійснення податкових перевірок і нарахування податкових зобов'язань. Аналіз, відповідно, охоплюватиме відповідні норми **Податкового кодексу України** (далі – ПКУ), постанови Кабінету Міністрів, закони, прийняті в умовах карантину та воєнного стану, а також актуальну **судову практику**, зокрема рішення Верховного Суду.

Спойлер, за який період вас можуть перевірити та здійснити донарахування?

Завантаження...

Загальні строки давності в податковому законодавстві

Перш ніж перейти до спеціальних норм, варто нагадати загальне правило ПКУ щодо **строків давності** для податкових перевірок та донарахувань. За **ст. 102 ПКУ** контролюючий орган має право провести перевірку і самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків **не пізніше закінчення 1095 дня** (3 роки) після граничного терміну подання декларації або

сплати податку за певний період. По закінченні 1095 днів (а для окремих випадків – 2555 днів, наприклад, при трансфертному ціноутворенні) контролюючий орган вже не може нарахувати податкові зобов'язання – платник вважається вільним від такого зобов'язання, а спір щодо нього не підлягає розгляду. Тобто, у **звичайних умовах** податкова перевірка і донарахування податку за минулі періоди обмежені цим строком давності ~3 років.

Однак у 2020–2023 роках дію цього правила було тимчасово змінено. В умовах карантину COVID-19, а згодом і воєнного стану, законодавець **зупинив перебіг** зазначених строків давності. Фактично на певний період **“заморозили”** відлік 1095 днів, надаючи тим самим для податкових органів можливість перевірити минулі періоди пізніше. Розглянемо детально, як це відбувалося під час карантину та воєнного стану.

Карантин COVID-19: зупинення строків та мораторій на перевірки

Законодавчі зміни в період карантину

Початок пандемії ознаменувався запровадженням всеукраїнського карантину з березня 2020 року. Верховна Рада оперативно ухвалила низку законів на підтримку платників податків. Ключовим став **Закон України № 533-IX від 17.03.2020 р.**, який серед іншого запровадив **мораторій на податкові перевірки**. Первинно мораторій було встановлено на період з **18 березня до 31 травня 2020 року** для всіх документальних та фактичних перевірок (крім деяких винятків). Надалі його дію неодноразово продовжували. Зрештою, до ПКУ було внесено норму, що прив'язала тривалість мораторію до офіційного кінця карантину: пункт **52-2 підрозділу 10 розділу XX “Перехідні положення”** ПКУ визначив, що мораторій триває **“на період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину”**. Кабінет Міністрів встановлював

режими карантину своїми актами, тож фактично кожне продовження карантину автоматично продовжувало і мораторій.

Одночасно п.52-2 підр. 10 розд. ХХ ПКУ призупинив перебіг податкових строків давності. Згідно з цим пунктом, “зупиняється перебіг строків давності, передбачених ст. 102 ПКУ, на період з 18.03.2020 р. по останній день місяця, в якому завершується дія карантину (COVID-19)”. Інакше кажучи, з 18 березня 2020 року відлік 1095-денного строку для перевірок і донарахувань було поставлено на паузу і він не рухався до кінця карантину.

Кінець карантину. Уряд кілька разів подовжував всеукраїнський карантин, і фактично він тривав понад три роки. Офіційно карантин було завершено лише влітку 2023 року (кабміном скасовано з 1 липня 2023 р.). Таким чином, **останнім днем дії “карантинного” мораторію** і відповідно зупинки строків давності став **останній день місяця, в якому завершено карантин** – тобто **31 липня 2023 року**. (Як побачимо далі, на той момент вже діяв воєнний стан, але законодавець спеціально визначив дату 01.08.2023 для поновлення відліку строків).

Мораторій на перевірки та його виключення

Карантинний мораторій означав, що **податкові перевірки не проводяться** протягом визначеного періоду. Винятки з цього правила були мінімальними. Закон № 533-IX у березні 2020 р. дозволив окремі **невідкладні перевірки** навіть під час мораторію – зокрема, позапланові перевірки з підстав, пов’язаних з бюджетним відшкодуванням ПДВ або припиненням діяльності платника (реорганізація, ліквідація) тощо. **Камеральні перевірки** (безвиїзні перевірки декларацій) формально не були заборонені взагалі, тож податківці могли здійснювати камеральний контроль звітності навіть у карантин. Це

відповідало логіці впровадження карантину – для камеральної перевірки присутність платника взагалі не потрібна.

Надалі, через рік після початку карантину, влада зробила спробу **частково послабити мораторій**. Так, на підставі повноважень, наданих Законом № 909-IX, Кабінет Міністрів видав **постанову № 89 від 03.02.2021 р.**, якою скоротив строк дії мораторію для певних перевірок. Постанова № 89 дозволила податковим органам відновити деякі **документальні перевірки юридичних осіб** навіть до завершення карантину, зокрема: перевірки, розпочаті до 18.03.2020 і призупинені, планові перевірки за затвердженим планом-графіком, а також позапланові перевірки з окремих підстав (щодо ризикових операцій з ПДВ, валютного контролю тощо). Фактично уряд намагався “розморозити” частину контрольної роботи податкових органів ще у 2021 році.

Судова практика: Верховний Суд про карантинний мораторій

Постає питання: чи були легітимними перевірки, дозволені урядовою постановою № 89, з огляду на те, що закон (ПКУ) все ще містив пряму норму про мораторій? Відповідь дала судова практика. Платники податків оскаржували як самі перевірки, призначені під час мораторію, так і податкові повідомлення-рішення (донарахування), винесені за їхніми результатами.

Верховний Суд України сформулював однозначну правову позицію: проведення податкової перевірки під час дії встановленого законом мораторію – **незаконне**. Зокрема, у низці рішень 2022–2023 років ВС наголосив, що **мораторій, запроваджений актом вищої юридичної сили (п. 52-2 підр. 10 розд. ХХ ПКУ), не міг бути скасований або обмежений актом нижчої сили (постановою КМУ)**. Будь-які зміни строків дії мораторію можливі

лише шляхом прямої зміни норм ПКУ, а не підзаконними актами. Тому призначення і проведення перевірок на підставі постанови № 89 у 2021 році було неправомірним. Суд вказав, що такі перевірки проводилися *in ultra vires*, у порушення прямої законодавчої заборони, а їх результати є юридично нікчемними.

Наслідком цього стала практика скасування донарахувань, здійснених за результатами “карантинних” перевірок. Так, у судових рішеннях зазначено, що **акт перевірки, проведеної всупереч мораторію, є недопустимим доказом**, а прийняті на його основі податкові повідомлення-рішення підлягають скасуванню. Іншими словами, якщо податкова все ж перевірила платника під час дії заборони (наприклад, в 2021 році на підставі згаданої постанови КМУ), платник має високі шанси через суд скасувати результати такої перевірки як незаконної. Верховний Суд у постановках від 12.10.2022 (справа № 160/24072/21), 14.12.2022 (справа № 200/3668/21) та інших прямо підтвердив: **“зміна строків дії мораторію щодо проведення податкових перевірок у зв’язку з COVID-19 може бути здійснена виключно шляхом внесення змін до ПКУ”**.

Таким чином, до офіційного завершення карантину (або законодавчого скасування мораторію) **будь-які документальні та фактичні перевірки, не передбачені винятками ПКУ, були заборонені**, а результати таких перевірок – незаконні. Тільки з закінченням дії карантинного мораторію податкові органи отримали право знову повноцінно перевіряти більшість платників.

Зупинення строків давності під час карантину: наслідки

Зупинка перебігу строків давності з 18.03.2020 означає, що період карантину **не враховується в 1095 днях**, відведених

податківцям для перевірки та донарахування податку. Практично це **продовжило “термін давності”** на величину карантинної паузи.

Якщо до карантину податкова могла охопити перевіркою, скажімо, останні три роки діяльності, то після “розморожування” строків ці три роки відлічуються без урахування періоду з 18.03.2020 до кінця карантину. Наприклад, припустимо, граничним терміном перевірки певної декларації був 1 квітня 2021 року (1095 днів від подання у 2018 р.). Оскільки з березня 2020 до липня 2023 р. строк давності не спливав, новим фактичним кінцевим терміном стане приблизно липень 2024 року. Отже, податкові органи отримали можливість після карантину перевіряти ті періоди, які без зупинки строків вже були б “закриті” для донарахувань.

Варто підкреслити, що з **1 серпня 2023 року** (після офіційного кінця карантину) перебіг податкових строків давності **відновився**. Усі дні, що минули після цієї дати, знову рахуються до 1095-денного періоду. Таким чином, карантинна пауза склала понад **3 роки та 4 місяці**. На стільки ж було продовжено граничні строки проведення перевірок і нарахування податків, пов’язаних з періодами до карантину. Платникам податків слід це враховувати: податкова може законно донараховувати податки за ті роки, які раніше вважалися “закритими” за давністю, якщо не сплив оновлений (подовжений) строк давності.

Проміжний висновок (карантин): У період дії карантину (березень 2020 – липень 2023) податкові перевірки були значно обмежені мораторієм, а строки давності для донарахувань – призупинені. Верховний Суд захистив права платників, визнавши протиправними перевірки, проведені всупереч законодавчому мораторію, і скасувавши відповідні податкові донарахування.

Після завершення карантину контрольні заходи відновилися, при цьому податкові органи отримали “додатковий” час на перевірки, еквівалентний тривалості карантинної зупинки строків давності.

Воєнний стан: особливості зупинення строків і мораторій

Введення воєнного стану та перші податкові послаблення

24 лютого 2022 року в Україні було введено режим воєнного стану у відповідь на збройну агресію. Це зумовило нові виклики для бізнесу і діяльності державних органів. В березні 2022 року законодавець ухвалив спеціальні зміни до ПКУ, спрямовані на адаптацію податкового адміністрування до воєнних умов. Насамперед, **Законом № 2120-IX від 15.03.2022 р.** до ПКУ додано пункт 69 підрозділу 10 розділу XX, який встановив особливий порядок справляння податків на період воєнного стану.

Зупинення строків. Підпункт 69.9 пункту 69 перехідних положень передбачив, що *“тимчасово, до 01 серпня 2023 року, для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством”*. Тобто, аналогічно до карантину, **було зупинено відлік усіх строків, які встановлені податковим законодавством**, зокрема строків давності для податкових донарахувань. Важливо, що первинна редакція Закону № 2120-IX зупиняла строки *на весь період воєнного стану* без конкретної дати відновлення. Однак пізніше (Законом № 3219-IX, див. нижче) цю норму уточнили, визначивши граничну дату зупинки – 1 серпня 2023 року. Саме до цього дня строки не спливали, навіть якщо воєнний стан продовжується далі. В результаті **сумарний “заморожений” період** за двома надзвичайними режимами (карантин + воєнний стан) став безперервним: з 18.03.2020 по 31.07.2023 строк давності не

рухався.

Мораторій на перевірки. Одразу після запровадження воєнного стану держава також встановила *новий мораторій* на більшість податкових перевірок. За загальним правилом, проголошеним у березні 2022 р., **документальні та фактичні податкові перевірки під час воєнного стану не розпочинаються, а розпочаті перевірки призупиняються.** Це положення було закріплене, зокрема, Законом № 2260-IX від 12.05.2022 р., що деталізував податкові послаблення у воєнний час. Метою було забезпечити бізнес у перші місяці війни, коли нормальне проведення перевірок було об'єктивно неможливим або небезпечним.

Водночас, як і в випадку карантину, законодавство передбачило низку **винятків**, за яких податкова все ж могла здійснювати контрольні заходи під час воєнного стану. Зокрема, з весни–літа 2022 року було *дозволено*:

- **Камеральні перевірки** – їх проведення відновили для податкових декларацій з ПДВ за окремі місяці 2022 р., починаючи з липня 2022 (за визначеним графіком). Камеральні перевірки декларацій відбуваються дистанційно, тому їх вирішили поновити одними з перших.
- **Документальні позапланові перевірки** за заявою самого платника податків або з визначених підстав, таких як реорганізація чи ліквідація підприємства (п.п. **78.1.7 ПКУ**), подача декларації на відшкодування ПДВ понад 100 тис. грн (п.п. **78.1.8 ПКУ**) тощо. Це логічно: якщо платник хоче закритися або повернути значну суму бюджетного відшкодування, податкова має право його перевірити навіть під час воєнного стану.
- **Фактичні перевірки** – перевірки з виїздом на об'єкт, що стосуються розрахункових операцій, касової дисципліни,

обігу підакцизних товарів тощо. Їх проведення також було дозволено, і навіть під час найсуворішого мораторію податківці продовжували здійснювати фактичні перевірки там, де це було можливо і доречно (наприклад, для контролю за цінами на соціально значущі товари чи для припинення зловживань з підакцизною продукцією).

Отже, у 2022 році діяла схема, за якої **більшість планових та позапланових документальних перевірок були “на паузі”**, за винятком випадків, коли перевірка конче потрібна або ініційована самим платником. Строки давності при цьому, як зазначено, зупинилися для всіх платників.

Відновлення податкових перевірок у 2023 році

Через півтора року після початку війни держава частково повернулася до нормального податкового контролю. Це було обумовлено як потребою поповнення бюджету, так і певною стабілізацією умов в тилкових регіонах. **30 червня 2023 року** парламент ухвалив **Закон № 3219-IX**, що істотно обмежив дію **воєнного мораторію на перевірки з 1 серпня 2023 року**. Цим законом до ПКУ внесено зміни, які дозволили відновити багато видів перевірок навіть під час воєнного стану.

Відповідно до оновленого п.п. **69.2 пункту 69 підрозд. 10 розд. XX ПКУ**, з **1 серпня 2023 р.** скасовувався мораторій на документальні та фактичні податкові перевірки для значної кількості випадків. Зокрема, знову дозволено проводити:

- **Планові перевірки** платників податків, які включені до плану-графіку (фактично поновлено планові заходи податкового аудиту, особливо щодо великих та ризикових платників).
- **Позапланові документальні перевірки** широкого кола

суб'єктів, у тому числі тих, що здійснюють діяльність у **підакцизних галузях**, гральному бізнесі, фінансових послугах тощо, а також перевірки за наявності податкової інформації про порушення валютного законодавства (затримка розрахунків за експортно-імпортними операціями).

- **Будь-які документальні позапланові перевірки на звернення самого платника** (якщо підприємство вимагає перевірки, наприклад, для підтвердження правомірності заявлених показників).
- **Фактичні перевірки** за місцем здійснення діяльності платника (за умов наявності безпечних умов для проведення).

При цьому було встановлено важливу умову: **перевірки проводяться лише за наявності безпечних умов** – зокрема, доступу до території та документів підприємства, відсутності бойових дій у місці перевірки тощо. Це означало, що навіть після 1.08.2023 податкова не піде з перевіркою на прифронтові чи окуповані території до відновлення безпеки.

Одночасно Закон № 3219-IX **відновив перебіг всіх податкових строків** з 1 серпня 2023 року. Тобто з цього дня **1095-денний строк давності знову почав рахуватися**. У ПКУ прямо зазначено, що строки, зупинені згідно із Законом № 2120-IX, поновлюються з 01.08.2023. Таким чином, **період з 24.02.2022 до 31.07.2023 (воєнний стан)** повністю випав із розрахунку строків давності, так само як раніше випав карантинний період з 18.03.2020.

На замітку: За підрахунками, сукупна тривалість “заморожених” строків склала понад 3 роки і 4 місяці. Наприклад, якщо останній день 1095-денного строку припадав на квітень 2022 року, то зупинка від лютого 2022 до липня 2023 автоматично продовжила його до кінця 2023 – початку 2024 року. У

результаті суди й податкові органи у 2023–2024 рр. можуть цілком правомірно розглядати питання щодо податкових зобов'язань за періоди 2017–2018 років, хоча в нормальних умовах позовна давність (3 роки) за ними вже давно спливла.

Повне скасування мораторію. В кінці 2023 року законодавець зробив останній крок до повернення повноцінного податкового контролю. Набрал чинності **Закон № 3453-IX від 08.12.2023**, яким **скасовано залишки мораторію** на проведення податкових перевірок. Цей закон вилучив із ПКУ норми, що забороняли планові чи позапланові перевірки в умовах воєнного стану. Відтепер, незважаючи на продовження воєнного стану, **жодних спеціальних обмежень на податкові перевірки не діє** – податківці керуються загальними нормами ПКУ. Втім, на практиці ДПС усе одно враховує безпекову ситуацію: наприклад, не перевіряє платників на територіях, де тривають бойові дії чи які були окуповані, до стабілізації обстановки.

Судова практика та правозастосування в умовах воєнного стану

За час війни резонансних судових спорів щодо **легітимності перевірок** було відносно небагато – головним чином тому, що податкова загалом дотримувалася законодавчих обмежень. Мораторій був встановлений одразу законом (ПКУ), тому ситуацій, аналогічних постанові КМУ № 89 в карантин, не виникало. У поодиноких випадках, коли податківці, можливо, виходили на перевірку поза визначеними винятками, суди застосовували ту саму логіку, що й при карантині: **заборона на перевірки має імперативний характер**, отже результати перевірки, проведеної **всупереч мораторію**, підлягають скасуванню.

Прецедентом, що відображає позицію судової влади, можна вважати ухвалу Верховного Суду від 12.10.2022 (справа

№ 160/24072/21), де суд зазначив, що сам факт запровадження воєнного стану та мораторію *унеможливлує* проведення податковими органами перевірок, а отже контрольні заходи, не передбачені законними винятками, є протиправними. Водночас таких випадків у воєнний час було значно менше, ніж у період карантину, адже Закон № 2120-IX чітко регламентував винятки, і податкові органи їх дотримувалися.

Натомість з відновленням перевірок у 2023 році на практиці постало інше питання: **чи може податкова повторно перевірити період, який уже колись перевірявся під час мораторію?** Адже як зазначалося, деякі перевірки у 2021 році були проведені (незаконно) і донарахування скасовані судами. Тепер, коли мораторій знято, чи дозволено ДПС знову перевірити той самий період офіційно? Верховний Суд у нещодавніх рішеннях висловився, що **за відсутності законодавчих обмежень (мораторію) контролюючий орган не позбавлений можливості провести перевірку повторно.** Зокрема, в постановах від 12.07.2023 (справа № 320/630/22) та 21.09.2023 (справа № 420/5325/22) ВС вказав, що після скасування мораторію проведення повторних перевірок не виключається. Водночас, треба зважати на норму абз. 2 п. 78.2 ст. 78 ПКУ, яка **забороняє призначати повторну позапланову перевірку з тих самих питань, що вже були охоплені попередньою перевіркою.** Тому, якщо раніше (хай навіть у період мораторію) платника вже перевіряли з певного питання, податкова не може ще раз ініціювати позапланову перевірку за тією самою підставою. Це питання, імовірно, буде предметом подальшої правозастосовної практики, оскільки контролюючі органи намагатимуться реалізувати свої можливості перевірити “втрачені” періоди, а платники – захиститися від дублювання перевірок.

Висновки

1. Зупинення перебігу строків давності. Під час дії карантину

COVID-19 (18.03.2020 – 30.06.2023) та воєнного стану (з 24.02.2022 і станом на 2025 р. ще триває) законодавством було зупинено відлік строків давності, встановлених ст. 102 ПКУ, протягом цих режимів. Сукупно відлік не здійснювався з березня 2020 по 31 липня 2023 року. Це призвело до **подовження на відповідний період** (понад 3 роки) строків, протягом яких податковий орган може провести перевірку і донарахувати податкові зобов'язання. Таким чином, податкові перевірки у 2023–2024 роках можуть охоплювати операції 2017–2018 років і раніше, які в інших умовах були б уже “закриті” за спливом 3-річного строку. Відлік строків поновлено з **1 серпня 2023 року**, відтак стандартні правила давності знову в силі (з урахуванням нарощеного “резерву часу”).

2. Мораторій на податкові перевірки. В обох надзвичайних ситуаціях держава запроваджувала **мораторії на проведення перевірок**. Карантинний мораторій діяв з 18.03.2020 р. до офіційного кінця карантину (31.07.2023) і забороняв планові та позапланові документальні перевірки (окрім окремих випадків, визначених ПКУ). Воєнний мораторій із 24.02.2022 р. спочатку повністю зупинив перевірки, але поступово його **звужували**: з середини 2022 р. дозволено камеральні та деякі позапланові перевірки, а з 01.08.2023 р. – відновлено більшість перевірок навіть під час воєнного стану. Остаточо мораторій на податкові перевірки скасовано законом у грудні 2023 р. Таким чином, на сьогодні діють звичайні норми ПКУ щодо контролю, хоч воєнний стан триває.

3. Донарахування та відповідальність. Протягом дії мораторіїв контролюючі органи *не мали можливості* здійснювати донарахування податків забороненими видами перевірок. Якщо ж перевірка всупереч мораторію все-таки проводилася, платники успішно оскаржували її результати. Верховний Суд послідовно ставав на бік платників: податкові повідомлення-рішення,

винесені на підставі перевірок у період дії законодавчої заборони, визнавалися протиправними та скасовувалися. Це забезпечило захист платників від неправомірного тиску під час карантину та війни.

Разом з тим, після відновлення перевірок податкові органи активізували роботу з **виявлення порушень за минулі періоди**. Щоб збалансувати інтереси, законодавець на перехідний період встановив певні послаблення відповідальності. Зокрема, при донарахуванні за результатами відновлених воєнних перевірок багато штрафів і пеня не застосовувалися за умови своєчасної сплати донарахованого податку. Таким чином, платникам надавався стимул добровільно погасити зобов'язання, а державі – оперативно отримати надходження, без затяжних судових спорів.

4. Судова практика та правова визначеність. Судова практика, особливо рішення Верховного Суду, забезпечила єдність підходів у застосуванні надзвичайних норм. Ключові висновки судів можна підсумувати так: **податковий мораторій є імперативним і не може ігноруватися контролюючими органами**; його зміна або скасування можлива тільки законом; перевірки, проведені всупереч мораторію, – незаконні, а їх результати анулюються. Після скасування обмежень податковий контроль поновлюється в повному обсязі, і податкова вправі перевіряти раніше “недоступні” періоди, однак із дотриманням загальних норм (заборона повторних перевірок з тих самих питань тощо). Судові спори, які виникатимуть у нових умовах, імовірно, стосуватимуться саме тонкощів повторності перевірок та належного дотримання процедур, адже самі норми про строки давності та мораторій нині вже втратили актуальність.

5. Рекомендації платникам податків. Бізнесу варто врахувати,

що період фактичної невразливості від податкових перевірок завершився. Контролюючі органи тепер мають право і юридичну можливість перевірити ті податкові періоди, які були “прикриті” мораторіями 2020–2023 років. Тому компаніям доцільно провести внутрішній аудит за минулі роки, аби виявити можливі податкові ризики до приходу податкової. Особливо це стосується питань, які могли накопичитися за час карантину та війни (наприклад, коректність декларування податкових збитків, ПДВ-кредиту тощо). Якщо ж податкова все-таки донарахує зобов’язання за “старі” періоди, слід перевірити: чи не сплинув строк давності з урахуванням зупинення, чи дотримано процедур призначення перевірки. При наявності порушень платник зберігає право на адміністративне оскарження рішення ДПС або звернення до суду за захистом своїх прав. **Окреме питання – збереження всіх документів обліку, що стосувались періодів “мораторію”!**

6. Висновок. Карантин COVID-19 та воєнний стан суттєво вплинули на податковий контроль в Україні, де-факто відстрочивши багато перевірок і спорів. Строки давності були “заморожені” більш ніж на три роки, що тимчасово убезпечило платників від нових донарахувань, але не звільнило їх від податкових обов’язків – лише відтермінувало контроль. Наразі всі відкладені питання повертаються в порядок денний. Держава, потребуючи доходів, знову здійснює повноцінний податковий нагляд, а платникам належить бути готовими обґрунтувати показники минулих періодів. Спираючись на уроки судової практики, вряд чи можна очікувати, що баланс інтересів буде дотримано.

Хронологія ключових подій (2020–2023):

Дата/період	Нормативний акт чи подія	Вплив на перевірки і строки давності
17 березня 2020 р.	Закон № 533-IX прийнято	Запроваджено мораторій на документальні та фактичні перевірки з 18.03.2020 (крім окремих випадків) до 31.05.2020; зупинено перебіг строків давності для нарахувань.
березень–травень 2020	Постанови КМУ про карантин	Уряд встановлює всеукраїнський карантин з 12.03.2020; з 18.03.2020 діє мораторій.
травень 2020 р.	Закон № 591-IX	Продовжено мораторій на перевірки до кінця карантину; п. 52-2 ПКУ: мораторій і зупинення строків діють до останнього місяця карантину.
вересень 2020 р.	Закон № 909-IX	Надано КМУ право скорочувати строки дії карантинних обмежень (зокрема мораторію) рішеннями уряду.
3 лютого 2021 р.	Постанова КМУ № 89	КМУ скоротив дію мораторію для ряду податкових перевірок юросіб; дозволено відновити деякі планові і позапланові перевірки.
січень–липень 2022 р.	Рішення ОАСК та Шостого апеляційного суду	Суди першої та апеляційної інстанції визнали постанову № 89 незаконною в частині скорочення мораторію. КМУ оскаржив ці рішення.

Дата/період	Нормативний акт чи подія	Вплив на перевірки і строки давності
24 лютого 2022 р.	Запроваджено воєнний стан	Початок воєнного стану по всій території України (Указ № 64/2022, затв. Законом № 2102-IX).
15 березня 2022 р.	Закон № 2120-IX	Внесено п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПКУ: зупинено перебіг строків на час ВС; запроваджено мораторій на більшість податкових перевірок (жодні нові не починаються, розпочаті – зупиняються), дозволено лише камеральні та інші у межах винятків ПКУ.
12 травня 2022 р.	Закон № 2260-IX	Поновлено податкові обов'язки для платників, які можуть їх виконувати; конкретизовано винятки з мораторію: дозволено камеральні перевірки декларацій з ПДВ, позапланові на звернення платника, фактичні перевірки тощо.
12 жовтня 2022 р.	Постанова ВС (справа № 160/24072/21)	Верховний Суд констатує, що під час воєнного стану діє мораторій на перевірки; зміна строків його дії можлива лише законом.

Дата/період	Нормативний акт чи подія	Вплив на перевірки і строки давності
23 грудня 2022 р.	Ухвала ВС у справі № 640/18314/21	ВС призупинив виконання рішень судів, які скасували постанову КМУ № 89, на час касації; тимчасово поновлено дію постанови № 89 (тобто дозволено окремі перевірки юросіб).
12 липня 2023 р.	Постанова ВС (справа № 320/630/22)	ВС визнав незаконними податкові повідомлення-рішення, винесені за результатами перевірки, проведеної під час карантинного мораторію. Підтвердив, що такі перевірки є протиправними.
30 червня 2023 р.	Закон № 3219-ІХ	Прийнято закон про внесення змін до ПКУ у зв'язку з воєнним станом: з 1 серпня 2023 скасовується більшість обмежень на податкові перевірки (послаблення мораторію), відновлюється перебіг строків давності (з 01.08.2023).
1 серпня 2023 р.	Момент відновлення строків і перевірок	Від цієї дати офіційно поновлено відлік 1095-денних строків давності. Податкові органи розпочинають або відновлюють документальні перевірки за умов безпеки.

Дата/період	Нормативний акт чи подія	Вплив на перевірки і строки давності
21 вересня 2023 р.	Постанова ВС (справа № 420/5325/22)	ВС зазначив, що після скасування мораторію податковий орган може провести повторну перевірку періоду, якщо на те немає чинної заборони (роз'яснив підстави повторності).
8 грудня 2023 р.	Закон № 3453-ІХ (набрання чинності)	Офіційно скасовано мораторій на податкові перевірки, виключено відповідні норми з ПКУ. Податковий контроль повністю нормалізовано, спецрежимів більше нема.

Якщо ви зустрілись із протиправними діями податкових органів чи їх посадових осіб – захистіть свої податкові права – звертайтеся до фахівців компанії «Вікторія».

Заповніть форму зворотного зв'язку для швидкого зв'язку. Збережіть свої нерви, здоров'я, час та кошти.

Ваше ім'я (обов'язково)

Ваш email (обов'язково)

Ваш номер телефону (обов'язково)

Ваше повідомлення

Наші контакти:

Номери телефонів: +38(050)-404-87-30; +38(098)-793-77-77,
електронна пошта: office@vg.ua

Група Компаній Вікторія

Про особливості Договору комерційної концесії (франчайзингу)

Договір комерційної концесії (франчайзингу) укладається відповідно до статей 1115–1122 Цивільного кодексу України і має бути оформлений письмово. Наявність усіх необхідних умов договору є обов'язковою: за законом контракт має містити опис предмета франшизи (об'єкти ІВ, ноу-хау, бізнес-модель тощо), терміни, територію, фінансові умови, права та обов'язки сторін. Сторони договору мають рівні права й обов'язки, що сприяє збалансованості інтересів. Однак на практиці детальне наповнення договору часто робить його біксторонньо вигідним: багато важливих умов (зокрема, щодо контролю, звітності, якості) залежать від волі правоволодільця.

Загальна збалансованість умов

Правова доктрина підкреслює **принцип рівності сторін**: договір франчайзингу має закріплювати збалансовані права й обов'язки франчайзера і франчайзі. При цьому сторони зазвичай мають асиметричні інтереси: франчайзер передає користувачеві цінні права (торговельну марку, бізнес-модель, секрети виробництва) і зацікавлений отримати роялті, а франчайзі отримує готову

«систему бізнесу» й сплачує винагороду. Договір має передбачати адекватну компенсацію франчайзеру (вступний внесок, роялті, рекламні відрахування тощо) та водночас не обтяжувати франчайзі непомірними зобов'язаннями. У збалансованому договорі чітко прописані: **права ІВ** (торговельних марок, ноу-хау тощо), **територія і строк дії франшизи, фінансові умови, обов'язки франчайзера з підтримки і навчання, а також обов'язки франчайзі з дотримання стандартів і звітності.**

У разі, якщо умови договору формулюються нечітко або викладені лише в інтересах однієї сторони, це призводить до спорів і ризиків їх перегляду судом. Наприклад, суди вимагають від франчайзера стягнення штрафів саме за **конкретно встановлені порушення договору.** Тому з погляду франчайзера важливо впевнитися, що договір містить усі необхідні положення (про порядок ведення бізнесу, рекламу, конфіденційність, інтелектуальну власність тощо) і не містить суперечливих чи двозначних норм. При цьому необхідно врахувати, що деякі умови законодавством заборонені: так, стаття 1122 ЦК анулює будь-яку норму, за якою правоволоділець (франчайзер) призначає ціну товарів чи встановлює цінові межі.

Висновок: договір має бути юридично збалансованим: всі істотні права та обов'язки обох сторін повинні бути чітко визначені. Необхідно переконатися, що контракт не містить «порожніх» посилок чи заборонених законом умов (наприклад, щодо ціноутворення). Сторонам слід передбачити ефективний механізм узгодження змін і вирішення спорів (зокрема, арбітраж чи медіацію), аби уникнути невизначеності.

Ступінь контролю франчайзера над діяльністю франчайзі

Франчайзер юридично має **широке право контролю** діяльності франчайзі, оскільки від цього залежить репутація і цінність бренду. Закон прямо надає франчайзеру право перевіряти

дотримання франчайзі встановлених стандартів якості та корпоративних правил. У договорі це реалізується низкою положень:

- **Аудити та перевірки.** Франчайзер повинен мати право проводити періодичні і позапланові інспекції офісів/закладів франчайзі, перевіряти облік, сховище товарів, фінансову та управлінську звітність. У договорі доцільно передбачити можливість «таємних покупок» і ревізій як спосіб виявлення порушень. Такі перевірки мають підтверджуватися актами з фотографіями або іншим документальним доказом.
- **Затвердження операційних рішень.** Для збереження стандартного вигляду мережі договір має передбачати узгодження франчайзером місцезнаходження офісу франчайзі, внутрішнього і зовнішнього оформлення приміщень, вивісок і рекламних матеріалів. Франчайзер може забороняти окремі регіональні маркетингові кампанії, якщо ті можуть зашкодити бренду (приклад: право «вето» на рекламні акції). У договорі слід чітко прописати умови «вето» та процедури погодження реклами.
- **Дотримання інструкцій і методик.** Франчайзер повинен мати право вимагати від франчайзі суворого дотримання технологічної карти, рецептур, стандартів обслуговування тощо. Укладений договір обов'язково містить вимоги про користування франчайзинговим пакетом за методиками франчайзера і заборону на самовільні зміни в технології чи асортименті без письмової згоди.
- **Охорона ІВ та конфіденційність.** Франчайзер забезпечує права на бренди і знаки, тому договором має бути передбачено жорстке дотримання правил використання торгових марок та передачі інформації. Франчайзі зобов'язаний використати ТМ винятково в обумовлений спосіб та не розголошувати ноу-хау і комерційні таємниці франчайзера. Конфіденційні положення є надзвичайно

важливими для захисту ноу-хау, а їх порушення – підставою для негайного розірвання договору і стягнення збитків.

Висновок: договір повинен гарантувати франчайзеру **максимальний контроль**: праволоділець має право у будь-який час здійснювати перевірки франчайзі та примусити дотримання стандартів. Умови про перевірки (аудити, огляди, приховані купівлі) слід закріпити детально, вказавши строки та умови їх проведення, а також відповідальність за перешкоджання перевіркам (відшкодування збитків, штрафи). Доречно передбачити в договорі **умови негайного розірвання** за повторні або тяжкі порушення стандартів якості чи ІВ, а також визначити порядок надання франчайзі сертифікату (ліцензії) на використання бренда після проходження контролю якості.

Прозорість діяльності франчайзі для франчайзера

Для підтримки контролю за бізнесом франчайзі франчайзер повинен мати доступ до інформації про фінанси і операційну діяльність франчайзі. Типові механізми «прозорості»:

- **Звітування.** Договір слід зобов'язати франчайзі регулярно надавати **детальні звіти**. Це можуть бути щомісячні фінансові звіти (баланс, звіт про прибутки та збитки), дані про обсяги продажів, кількість клієнтів тощо. Наприклад, консультанти вказують, що договором франчайзі передбачено надавати франчайзеру звітність про свою діяльність – фінансові звіти, звіти про продажі та інші документи. За потреби можна вимагати й онлайн-доступ до систем обліку франчайзі.
- **Доступ для перевірок.** Франчайзі зобов'язаний допускати уповноважених представників франчайзера до своїх приміщень і документів для проведення ревізій. Договір

має передбачати обов'язок повідомляти франчайзера про всі господарські факти, що суттєво впливають на бізнес (зміна адреси, продаж активів, відкриття нових точок тощо), і надавати необхідні відомості (наприклад, у формі щомісячних чи кварталних звітів). Такий прозорий обмін інформацією дозволяє франчайзеру своєчасно виявляти недобросовісну поведінку франчайзі.

- **Участь у навчанні та програмах.** Франчайзер може вимагати, щоб франчайзі та його працівники брали участь у навчальних семінарах, тренінгах і маркетингових програмах франчайзера. Договір має передбачати обов'язок франчайзі проходити обов'язкові тренінги та підвищення кваліфікації за графіком франчайзера, а також звітувати про результати (наприклад, складання контрольних тестів після семінарів).

Висновок: щоб забезпечити прозорість діяльності, договір франчайзингу повинен встановлювати систему регулярної звітності та відкритості. Франчайзі повинен зобов'язаний вести бухгалтерський облік за українськими стандартами чи за стандартами франчайзера (відповідно до умов договору), щомісяця подавати фінансову та управлінську звітність і давати франчайзеру доступ до цих даних. Необхідно прописати вимоги до участі у навчальних і маркетингових програмах франчайзера (наприклад, зобов'язання брати участь у щорічних нарадах, тренінгах) для контролю знань стандартів. Таким чином франчайзер зможе оперативно реагувати на будь-які відхилення у роботі франчайзі.

Механізми забезпечення стандартів, звітності, навчання та санкції

Договір франчайзингу має містити конкретні інструменти забезпечення виконання стандартів і обов'язків франчайзі:

- **Стандарти та технологічні карти.** У договорі слід деталізувати обов'язки франчайзі щодо дотримання встановлених технологій, рецептур, переліку продуктів чи послуг, оформлення. Часто додають «Посібник із корпоративного стилю» як невід'ємну частину договору: лише при відповідності посібнику франчайзі отримує сертифікат якості.
- **Навчання та тестування.** Передбачити обов'язок франчайзі пройти початкове стажування та сертифікацію, а також проходити періодичне повторне навчання. Можливі санкції за відмову від навчання (наприклад, штраф чи блокування видачі сертифікату). Франчайзер відповідно до закону зобов'язаний надавати постійну технічну допомогу і навчання, тому договір має формалізувати обсяг і порядок цих зобов'язань.
- **Обов'язкова участь у програмах.** Договір можна доповнити умовою про участь франчайзі в маркетингових чи рекламних кампаніях франчайзера (наприклад, внесок у рекламний фонд або обов'язкові дії під час акцій). Це гарантує єдність просування бренду.
- **Конкретні санкції за порушення.** Рекомендовано встановити систему штрафів або пені за кожне порушення договору. Судова практика підтверджує, що штрафні санкції, передбачені договором, можуть бути стягнуті в повному обсязі. Наприклад, договір може передбачати штраф за розкриття конфіденційної інформації, за невиконання мінімальних обсягів закупівель чи невчасну сплату платежів. Крім штрафів, необхідно закріпити право франчайзера на **термінове припинення договору** при системних порушеннях стандартів: якщо після попереджень і додаткового навчання франчайзі не виправляє ситуацію, франчайзер може розірвати угоду з вимогою відшкодування збитків.
- **Гарантії та забезпечення.** Для мотивації франчайзі до

сумлінного виконання договору доцільно вимагати гарантійних внесків (депозит) чи банківської гарантії, які можуть бути конфісковані при суттєвому порушенні. Це дасть франчайзеру фінансові важелі тиску у разі недобросовісної поведінки партнера.

Висновок: слід детально регламентувати становлення стандартів та передбачити механізми контролю і навчання. Договір має фіксувати обов'язок франчайзі не відхилятися від технологій франчайзера, проходити навчання, звітувати про результати. За недотримання цих умов – відсутність сертифікату, штрафи, тимчасове припинення дії договору. Як підтверджує практика, наявність чітких санкцій і процесуальних процедур (фіксація порушень, доказова база) посилює захист прав франчайзера.

Юридичні ризики для франчайзера та оперативне реагування

Франчайзер несе низку юридичних ризиків, пов'язаних із діяльністю франчайзі:

- **Репутаційні та іміджеві ризики.** Якщо франчайзі порушує стандарти якості чи обслуговування, це шкодить бренду. Правоволоділець ризикує втратити клієнтів і позиції на ринку через дії неналежно дійсного франчайзі. Щоб мінімізувати ці ризики, необхідно забезпечити жорсткий контроль і право негайно реагувати (використовувати штрафи, розірвання, заборону на подальшу діяльність під маркою франчайзера). Необхідно також передбачити заборону передачі прав третім особам без згоди франчайзера, щоби уникнути їхньої втрати контролю над мережею.
- **Юридична відповідальність за продукцію/послуги франчайзі.** Важливий нюанс: відповідно до теорії та практики, якщо франчайзі продає товар або надає послугу

під торговельною маркою франчайзера, останній може нести **субсидіарну відповідальність** перед третіми особами (споживачами) за недоліки продукції франчайзі. Наприклад, суди вказують, що правоволоділець зобов'язаний контролювати якість і солідарно відповідає з франчайзі за невідповідність стандартам. Це потребує від франчайзера особливої уваги до якості: у контракті слід передбачити своєчасну санацію наслідків (страхування якості, вимога усунення недоліків франчайзі тощо).

- **Порушення прав інтелектуальної власності.** Ризик несанкціонованого використання чи копіювання бренду і ноу-хау франчайзером є значним. Як зазначають експерти, без належного захисту франчайзі може «вкрасти» бізнес-ідею і стати прямим конкурентом. Щоб цього уникнути, договір повинен містити суворі заходи охорони ІВ: реєстрація доменних імен, чіткі вимоги до захисту торговельної марки, обмеження права франчайзі на розробку подібних товарів/послуг. Наприклад, доцільно включити пункт про заборону франчайзі вести той же бізнес на «закріпленій» території після розірвання договору (не конкуренція).
- **Несвоєчасне виконання зобов'язань франчайзі.** Якщо франчайзі не виконує платіжних чи інших умов, франчайзер повинен мати змогу швидко захистити свої права. Для оперативного реагування договір має встановлювати чіткі терміни сплати, поняття прострочення та негайні наслідки невиконання (наприклад, право тимчасово призупинити дію ліцензії, стягувати пеню). У разі системних порушень франчайзер має право негайно вимагати усунення порушень або розривати договір із застосуванням передбачених штрафних санкцій. Також важливо визначити компетентний суд чи арбітраж, що забезпечить пріоритетний розгляд спору, і умови для забезпечення позову (наприклад, арешту знака, коштів).

- **Ризик формальної недійсності договору.** Законодавство суворо вимагає письмової форми та реєстрації договору. Якщо ці умови не дотримані, договір є нікчемним. Франчайзер, особливо як фізична особа, має стежити за дотриманням формальностей: укласти договір під найменуванням фізособи-підприємця чи в інший дозвільний спосіб, своєчасно отримувати свідоцтво про реєстрацію договору від Мін'юсту. Також існує ризик податкових претензій, оскільки франчайзинг трактується як підприємництво. Рекомендується попередньо проконсультуватися щодо оподаткування та забезпечити належне оформлення платежів.

Висновок: головні ризики франчайзера – це зловживання франчайзі правами, зниження якості продукції та юридична відповідальність за дії франчайзі. Для оперативного реагування на порушення договір повинен гарантувати можливість негайних заходів: запуск штрафних санкцій, проведення перевірок і, за необхідності, розірвання договору без довгих процедур. Також вкрай важливо документально фіксувати всі порушення (оформлювати акти, звернення, протоколи) для подальшого судового захисту.

**Потребуєте надійного супроводу?
Юристи компанії «Вікторія» забезпечать розробку, аудит та юридичний супровід договорів франчайзингу, що максимально захищають інтереси франчайзерів. Ми допоможемо впровадити ефективні механізми контролю, прозорості, відповідальності**

франчайзі та мінімізувати репутаційні й фінансові ризики. Звертайтеся – ми на вашому боці.

Клієнти Компанії Вікторія завжди можуть розраховувати на ефективне представництво та захист своїх інтересів



Форма швидкого зв'язку :

Ваше ім'я (обов'язково)

Ваш email (обов'язково)

Ваш номер телефону (обов'язково)

Ваше повідомлення

Компанія Вікторія