

DOI: 10.33663/1563-3349-2023-34-392-398

УДК 347.73:631

Н. К. ІСАЄВА,

кандидат юридичних наук,

доцент*

ORCID: 0000-0002-9716-9472

ДЕЯКІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

У статті розглянуті важливі питання організації податкових перевірок в умовах воєнного стану та проаналізовані відповідні зміни до законодавства України, що регулює їх здійснення. Наголошується, що чітка правова регламентація здійснення податкових перевірок є необхідною умовою їх ефективності, а також забезпечення при цьому дотримання прав платників податків та законності дій посадових осіб податкових органів. Пропонуються зміни до законодавства, які повинні враховувати можливість платників податків виконати свої обов'язки, передбачені законом в умовах воєнного стану.

Ключові слова: податкове законодавство, податковий контроль, податкові перевірки, податковий обов'язок, права платників податків, воєнний стан, повноваження податкових органів.

Isaeva Nataliya. Some organizational and legal matters of tax audits under martial law in Ukraine

The article presents an analysis of tax audits organizing issues under martial law and relevant changes in Ukrainian legislation regulating its application. It is stressed that a clear legal regulation of tax audits is a necessary condition for their effectiveness, as well as ensuring compliance with the rights of taxpayers and the legality of the actions of tax officials. Amendments are proposed to the legislation, which should take into account the ability of taxpayers to fulfil their obligations under martial law.

Key words: tax legislation, tax control, tax audits, tax liability, rights of taxpayers, martial law, powers of tax authorities.

Постановка проблеми. Організація та проведення податкових перевірок є особливо гострою проблемою в умовах воєнного стану в Україні. Це зумовлено об'єктивною відсутністю можливості доступу до об'єктів перевірки, здійснення обстежень складських, виробничих приміщень, архівів, сховищ та необхідної документації. Своєчасні зміни до законодавства, що регулює здійснення податкових перевірок, значною мірою дають можливість вирішити ці проблеми, але поряд з тим неможливо передбачити на законодавчому

* **Isaeva Nataliya**, Candidate of Juridical Sciences (Ph. D.), Docent.

рівні всі складні ситуації, що виникають на практиці у конкретних платників податків за таких умов.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Здійснення податкового контролю, організація і правове регулювання податкових перевірок було предметом дослідження фахівців у галузі фінансового права: Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка, Н. Ю. Пришви, Л. А. Савченко, О. М. Мінаєвої та інших фахівців юристів та економістів. Водночас особливості, що виникають в зазначеній сфері відносин в умовах воєнного стану, зумовлюють необхідність їх наукового аналізу.

Метою статті є розгляд важливих питань організації та здійснення податкових перевірок в умовах воєнного стану та аналіз відповідних змін до законодавства України, що регулює їх здійснення.

Методологія дослідження. Дослідження проблеми передбачає здійснення наукового аналізу законодавства України, що регулює проведення податкових перевірок у цілому і в умовах воєнного стану зокрема та забезпечення при цьому дотримання прав платників податків.

Виклад основного матеріалу. Цілком справедливою є позиція фахівців, що на сьогодні основною формою податкового контролю є податкова перевірка. Саме така форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення і забезпечення сплати не задекларованих, не нарахованих і вчасно не внесених податків до бюджету. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових декларацій (розрахунків), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської звітності¹.

Справедливою є позиція М. П. Кучерявенка, який розглядає податкову перевірку як діяльність податкових органів (або, в деяких випадках, аудиторських, громадських організацій) і, зокрема, визначає, що податкова перевірка – це діяльність з аналізу й дослідження первинної облікової і звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності².

Докладна та чітка правова регламентація здійснення податкових перевірок є необхідною умовою їх ефективності й забезпечення при цьому дотримання прав платників податків та законності дій посадових осіб податкових органів. Зокрема, ст. 17 Податкового кодексу України передбачено права платника податків бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків³.

Реалізація зазначених прав в умовах воєнного стану може бути проблемною або неможливою, навіть у випадках, коли платник податків не знаходиться на тимчасово окупованих територіях, а перебуває в евакуації, підпа-

дає під категорію внутрішніх переселенців, не має доступу до відповідної документації, що підтверджує правомірність його дій, господарських операцій, відповідних розрахунків тощо.

Зазначене стосується і виконання обов'язків платників податків, передбачених ст. 16 Податкового кодексу України щодо ведення обліку доходів і витрат, складання звітності, що стосується обчислення і сплати податків та зборів, подання у встановлені законом терміни і порядку декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, сплати їх у встановлені строки та визначених розмірах, допуску посадових осіб контролюючого органу під час проведення перевірки до обстежень приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок та інших обов'язків, передбачених законом.

Розглядаючи особливості здійснення податкового контролю, який є частиною державного фінансового контролю, необхідно враховувати особливості такого підконтрольного суб'єкта, яким є платник податків. Л. А. Савченко зазначає, що в літературних джерелах простежується неоднозначний підхід до назви та видів підконтрольних суб'єктів. Підконтрольними суб'єктами є підприємства, установи, організації, державні органи, органи місцевого самоврядування, їх структурні підрозділи та інші, які беруть участь у формуванні, розподілі та використанні публічних фондів коштів, управлінні державним чи комунальним майном чи іншими публічними фінансовими ресурсами тощо⁴.

Платник податків своїми коштами, сплаченими у вигляді податків, зборів до бюджету також бере участь у формуванні його доходної частини. У зв'язку з цим доречно згадати влучний вислів Маргарет Тетчер, що немає ніяких державних грошей, є гроші платників податків.

Слід зазначити, що в цьому випадку платник податків як суб'єкт контролю є фізичною особою, що зумовлює певні особливості організації та здійснення його індивідуального контролю з боку податкових органів. Особливо це стосується здійснення такого контролю в умовах воєнного стану. Тому, на нашу думку, до вирішення питання щодо здійснення податкової перевірки, встановлення відповідних термінів її проведення необхідно підходити в кожному випадку індивідуально. І ще раз наголошуємо: особливо це стосується умов воєнного стану. Це стосується також самозайнятих осіб, фізичних осіб-підприємців тощо. У нормативно-правових актах необхідно передбачити не лише врахування форс-мажорних обставин, пов'язаних з воєнним станом і воєнними діями, а також більш широкий перелік підстав для перенесення термінів перевірки, здійснення перевірки виключно у присутності платника податку або його довіреної особи.

Звертаючись до питання правової регламентації податкових перевірок в умовах воєнного стану, необхідно також звернути увагу на рівень індексу ділової активності, який є інструментом оперативної оцінки та відстеження

тенденцій розвитку економіки, який розраховується на основі опитувань українських підприємств реального сектору економіки, який Національний банк України розраховує щомісяця. Наприкінці минулого року, зокрема у листопаді 2022 р., бізнес продовжив зазнавати втрат від повномасштабної війни і терористичних атак та відповідно послабив оцінки щодо своєї економічної діяльності. Продовження бойових дій, подальше руйнування критичної інфраструктури, логістики, зростання виробничих втрат, а також зниження доходів населення вплинули на погіршення оцінок щодо економічних результатів у найближчій перспективі підприємств усіх секторів, що беруть участь у щомісячних опитуваннях Національного банку України.

При цьому більшість підприємств усіх секторів: підприємства промисловості, підприємства будівництва, підприємства сфери торгівлі та сфери послуг посилили очікування щодо здорожчання власної продукції та послуг на тлі високих очікувань щодо цін на сировину та товари постачальників. Підприємства всіх секторів, залучених до опитування, продовжують очікувати скорочення загальної чисельності працівників, найбільше – сектору будівництва⁵.

На тлі зазначених тенденцій в економіці України зберігає актуальність мораторій на проведення податкових перевірок закріплених на законодавчому рівні. Зокрема, пунктом 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України встановлено, що на період до припинення або скасування воєнного стану в Україні, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 р. № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України “Про введення воєнного стану в Україні”» від 24 лютого 2022 р. № 2102-IX, податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті зупиняються, крім: а) камеральних перевірок; б) документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків та/або з підстав, визначених підпунктами 78.1.2, 78.1.7, 78.1.14–78.1.16, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, та/або за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків 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 доходів із джерелом їх походження з України, та/або документальних позапланових перевірок нерезидентів (представників нерезидентів); в) фактичних перевірок⁶.

Документальні позапланові перевірки під час дії воєнного стану проводяться за наявності під час проведення перевірок безпечного: доступу, допуску до територій, приміщень та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування такими платниками податків; доступу, допуску до документів, довідок про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи,

видатки платників податків та іншої інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю, за яким покладено на контрольноючі органи, а також фінансової і статистичної звітності у порядку та на підставах, визначених законом; проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки⁷.

Отже, законом визначено головні положення застосування мораторію щодо здійснення податкових перевірок платників податків, проте не передбачено особливості застосування такого мораторію щодо платників податків – юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, які виїхали за межі України з не окупованих територій. Тривалий час продовження воєнних дій вже вимагає аналізу й узагальнення таких випадків та врегулювання питань перевірок оподаткування таких осіб на рівні закону. Це питання може постати достатньо гостро, враховуючи також, що з 01 липня 2022 р. планується скасування мораторію на здійснення податкових перевірок.

Це передбачено пунктом 15 Меморандуму про економічну та фінансову політику України, який було схвалено радою директорів Міжнародного валютного фонду 19 грудня 2022 р., щодо заходів, які реалізував та планує реалізувати Уряд України та Національний банк України у 2022–2023 рр.

Зокрема, передбачається визначення додаткових джерел надходжень і за технічної допомоги МВФ робота над розробкою інтегрованої дорожньої карти заходів податкової політики та адміністрування податків для якнайшвидшого відновлення довоєнного стану податкового адміністрування та політики. У найближчому майбутньому це включатиме подання наступних трьох законопроектів до парламенту (Структурний маяк, кінець січня 2023 р.): (i) щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок (набуває чинності з 01 липня 2023 р.), (ii) щодо скасування спеціальних положень, що дозволяють платникам податків використовувати спрощену систему оподаткування, а саме: ставку єдиного податку в розмірі 2 відсотків, і відновлення довоєнного режиму для цих платників податків (набуває чинності з 01 липня 2023 р.) і (iii) щодо забезпечення ефективного та повноцінного застосування реєстраторів розрахункових операцій у закладах роздрібної торгівлі (та пов'язаної з ними розрахунково-платіжної інфраструктури), включно з відновленням відповідальності за порушення цих вимог (набуває чинності з 01 липня 2022 р.). Крім того, здійснюється робота над впровадженням автоматичного обміну інформацією для цілей оподаткування (Загальний стандарт звітності (CRS)) і будуть запропоновані відповідні законодавчі ініціативи. Орієнтовний приріст надходжень у 2023 р. від скасування змін спрощеного режиму оподаткування оцінюється приблизно на рівні 0,13 відсотка ВВП у 2023 р. Також продовжується робота над ширшим дизайном податкової політики та заходами для побудови сучасної системи адміністрування доходів (зокрема, включно з обмеженням можливості ухилення від оподаткування податком з доходів фізичних осіб через використання спрощеного

режиму оподаткування платників податків III групи), що допоможе досягти цілей фіскальної політики в післявоєнний період⁸.

Мораторій на здійснення податкових перевірок відповідно до зазначеного положення Меморандуму повинен закінчитися 01 липня 2023 р. Проте податкова служба вже здійснює перевірки платників податків і планує здійснювати їх і до 01 липня 2023 р.

Податкова служба запланувала перевірити 2551 компанію та 1461 ФОП у 2023 р. Зазначені дані наведені на платформі для роботи з відкритими даними «Опендабот» з посиланням на дані Державної податкової служби.

Зазначається, що наразі ДПС планує документальні перевірки 2085 компаній, 140 фінансових компаній-нерезидентів та 1461 ФОПу. Крім того, заплановано перевірку сплати ЄСВ і військового збору: у великого бізнесу – 9, у середнього – 85, у малих – 232 осіб.

97 % плану-графіка на 2023 р. становлять платники податків, планові перевірки яких не були проведені у 2022 р. та ці бізнеси, що, за результатами подання звітності у поточному році, мають високі ризики несплати податків.

Згідно з законом високий ризик проведення перевірок мають компанії: у яких рівень сплати податку на прибуток нижчий на 50 %, ніж у середньому по галузі; що мають відносини з контрагентами, які знаходяться в розшуку або ліквідовані, – якщо сума операцій більша за 5 % від усього обсягу операцій, але не менша за 100 тисяч гривень; про які є інформація щодо ухилення від оподаткування; які мають ознаки фіктивності; реєстрацію яких скасовано в судовому порядку; стосовно яких встановлено факт неподання звітності протягом двох податкових (звітних) періодів; які знаходяться в розшуку; які визнані банкрутами.

Поряд з тим публікація Державною податковою службою плану-графіка планових перевірок передбачала початок проведення їх вже у лютому 2023 р.⁹ На практиці податкові органи вже активно здійснюють перевірки, причому велика кількість з них – це раптові перевірки.

Висновки. Вважаємо, що перехід від повного мораторію на податкові перевірки повинен відбуватись поступово і поетапно, оскільки умови ведення підприємницької діяльності, на жаль, не зазнали значного поліпшення. Доцільно на підставі аналізу результатів підприємницької діяльності узагальнити напрацьований досвід регулювання та підтримки вітчизняного бізнесу, в умовах воєнного стану, розробити оптимальний режим здійснення податкових перевірок і закріпити це в нормативних актах Уряду.

1. Мушенко В. В., Плакся Н. А. Правові аспекти здійснення окремих видів податкового контролю. *Вісник господарського судочинства*. 2016. № 1. С. 163.
2. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.
3. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Савченко Л. А. Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток. Київ: Юрінком Інтер, 2017. С. 366.
5. Індекс очікувань ділової активності

підприємств у листопаді 2022 року. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/biznes-pogirshiv-otsinki-diloviyi-aktivnosti> 6. Податковий кодекс України (зі змін. та доп.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 7. Там само. 8. МВФ оприлюднив тексти Листа про наміри та Меморандуму в рамках нової Моніторингової програми для України (ПМБ). *Урядовий портал*. 9. Там само.

References

1. Mushenok V. V., Plaksa N. A. Pravovi aspekty zdiisnenna окремих видів податкового контролю. *Visnyk gospodarskogo sudozhynstva*. 2016. № 1. С. 163.
2. Kucheriavenko M. P. Podatkove pravo: pidruchnyk. Kharkiv: Pravo, 2013. 536 s.
3. Podatkoviy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (zi zmin.ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 4. Savzhenko L. A. Finansovo-kontrolne pravo: stanovlenna ta rozvytok. Kyiv: Urinkom Inter, 2017. S. 366.
5. Indeks ozhikuvan dilovoi aktyvnosti pidpryemstv u lystopadi 2022 roku. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/biznes-pogirshiv-otsinki-diloviyi-aktivnosti> 6. Podatkoviy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (zi zmin.ta dop.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 7. Там само. 8. MVF opryludnyv teksty Lysta pro namiry ta Memorandumu v ramkah novoi Monitoryngovoi program dla Ukrainy (RMV). *Uradoviy portal*. 9. Там само.

Isaeva Nataliya. Some Organizational and legal matters of tax audits under martial law in Ukraine

The article points out that Ukraine's legislation provides for the right of the taxpayer to be present at tax audits and to provide explanations on the issues raised during such inspections, to require the tax authorities to carry out audits with information and facts that may testify in favour of the taxpayer.

At the same time, the application of these rights under the conditions of martial law may be problematic or impossible, even in cases where the taxpayer is not in the temporarily occupied territories but is considered an internally displaced person, does not have access to the relevant documents confirming the legality of his actions, business operations, relevant calculations, etc.

The above also applies to the fulfilment of the taxpayer's obligations stipulated by the Tax Code of Ukraine regarding the accounting of income and expenses, the calculation of taxes and fees, their payment within the established terms, as well as the submission of declarations and reports.

The article notes that when considering the specificities of tax control, which is part of State financial control, it is necessary to take into account the specificities of such a control subject, which is the taxpayer.

The taxpayer, as a subject of control, is a natural person, which determines certain features of the organization and implementation of his individual control by tax authorities. This especially applies to the implementation of such control in the conditions of martial law. Therefore, in our opinion, solving the issue of conducting a tax audit, which sets out the appropriate conditions for its implementation, should be approached individually in each individual case. We are talking about self-employed persons, individual entrepreneurs, etc.

In regulatory legal acts it is necessary to provide not only for the consideration of force majeure circumstances related to martial law and military operations, as well as a broader list of reasons for postponement of the audit dates, carrying out the audit only in the presence of the taxpayer or the authorized person.

Key words: tax legislation, tax control, tax audits, tax liability, rights of taxpayers, martial law, powers of tax authorities.