

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В ОСОБЛИВИХ УМОВАХ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

SPECIAL FEATURES OF LEGAL REGULATION OF TAX CONTROL UNDER SPECIAL CONDITIONS: THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

Маринів Н.А., к.ю.н.,

доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена дослідженню теоретичних та практичних аспектів правового регулювання податкового контролю в особливих умовах, що діяли на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), та у зв'язку з введенням в Україні воєнного стану.

Проаналізовано основні законодавчі зміни, що були внесені до податкового законодавства у період дії особливих умов, а також наукові дослідження щодо означених питань. Особливу увагу приділено змінам, що були запроваджені при здійсненні такого способу податкового контролю, як податкові перевірки та введення мораторію на окремі їх види, а також проблемним питанням, що виникають при їх практичному застосуванні.

На основі статистичних даних органів публічної фінансової діяльності обґрунтовано, що наслідки введених ще на початку 2020 року карантинних обмежень на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) та запровадження правового режиму воєнного стану в Україні з 24 лютого 2022 року у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації суттєво вплинули як на економіку країни в цілому, так і, безпосередньо, на її бюджет. Цей вплив має, на жаль, негативне значення, оскільки припинення через повномасштабне військове вторгнення виробничої та господарської діяльності платників податків, призвело до неможливості взагалі або неможливості своєчасно виконати ними своїх податкових обов'язків, в тому числі і щодо сплати податків до відповідних бюджетів. Вказані факти потребують негайного законодавчого врегулювання з тим, щоб виконання обов'язків платників податків та наповнення публічних фондів не порушувало їх права та законні інтереси.

Проаналізовано також судову практику, що склалася з проблемних питань застосування законодавства щодо встановлення мораторію на проведення окремих видів перевірок на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникнення і поширення коронавірусної хвороби (COVID-19).

На основі проведеного дослідження зроблено висновок, що своєчасне законодавче врегулювання відповідних суспільних відносин у сфері оподаткування є важливим для всіх їх учасників та є запорукою належного виконання ними своїх обов'язків.

Ключові слова: податкове законодавство, податковий контроль, правовий режим воєнного стану, податкові перевірки, мораторій на проведення перевірок, відповідальність.

The article is dedicated to exploring the theoretical and practical aspects of the legal regulation of tax control under special conditions that were in effect during measures aimed at preventing the emergence and spread of the COVID-19 disease and due to the imposition of martial law in Ukraine.

The study analyzes the main legislative changes introduced into tax legislation during the period of special conditions, along with scholarly research on the identified issues. Special attention is given to changes implemented during the application of tax control methods such as tax audits and the introduction of a moratorium on certain types of audits. Problematic issues arising from their practical application are also addressed.

Based on statistical data from public financial authorities, the article argues that the consequences of quarantine restrictions implemented in early 2020 to prevent the spread of COVID-19 and the imposition of martial law in Ukraine from February 24, 2022, due to Russian military aggression, significantly affected both the country's overall economy and its budget directly. Unfortunately, this impact has been negative because the cessation of production and economic activities of taxpayers, caused by full-scale military invasion, also affected their ability to fulfill tax obligations, including tax payments to the respective budgets. These facts require immediate legislative regulation to ensure that taxpayers' fulfillment of their tax obligations does not violate their rights and legitimate interests.

The article also analyzes judicial practice that has emerged from problematic issues related to the application of legislation establishing a moratorium on certain types of audits during the measures to prevent the emergence and spread of COVID-19.

Based on the conducted research, the conclusion is drawn that timely legislative regulation of relevant social relations in the taxation sphere is crucial for all participants and ensures the proper fulfillment of their duties.

Key words: tax legislation, tax control, martial law, tax audits, moratorium on audits, responsibility.

Ефективність фіскальної політики країни безпосередньо залежить від ефективності здійснення системи заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Ці заходи визначені Податковим кодексом України (надалі – ПКУ) як податковий контроль і здійснюються шляхом: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановле-

ному законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; 4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 цього Кодексу; 5) обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів відповідно до статті 39³ цього Кодексу (ст.ст. 61, 62 ПКУ) [1].

Надзвичайно складні і непередбачувані умови, в яких наша країна перебуває, починаючи з 2020 року, зумовлюють необхідність систематичного, а головне своєчасного законодавчого реагування законодавства в цілому, і податкового, зокрема, з метою мінімізації негативних наслідків світової пандемії, викликаною коронавірусною хворобою (COVID-19), а на сьогодні – і повномасштабним військовим вторгненням російської федерації.

Повномасштабне військове вторгнення російської федерації та інтенсивні бойові дії, що тривають в Україні з 24 лютого 2022 року, призвели до жертв серед цивіль-

ного населення, переміщення мільйонів людей та масштабних і серйозних руйнувань житлових будинків, підприємств і соціальних закладів, припинення виробничої та господарської діяльності, завдали потужного удару по всіх ланках економічної, соціальної, фінансової систем української держави. В умовах воєнного стану Урядом негайно були вжито першочергові заходи щодо переорієнтування бюджету країни на військові цілі та здійснення найнеобхідніших соціальних, гуманітарних видатків, спрямованих на підтримку життєдіяльності населення та на підтримку внутрішньо переміщених осіб, а також забезпечення роботи критичної інфраструктури. З огляду на дефіцит внутрішніх ресурсів у виснаженій війною економіці значні обсяги зовнішньої допомоги від наших міжнародних партнерів допомогли профінансувати всі пріоритетні видатки вчасно та у повному обсязі: пенсії та соціальні виплати, зарплати медиків і вчителів, видатки на безпеку й оборону, на охорону здоров'я, освіту тощо. Розпочата росією війна переломила ustaleni tendenciї: видатки державного бюджету зросли з 27,4 відсотка ВВП у 2021 році до 54,9 відсотка за 2022 рік. Такий приріст значною мірою пояснюється суттєвим зростанням фінансування у 2022 році сектору оборони та безпеки. Як результат, Державний бюджет України було виконано із найвищим за всі роки незалежності України рівнем дефіциту у сумі 914,9 млрд грн, однак в межах граничного показника, затвердженого Законом України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» [2; 3].

За даними публічного звіту Державної податкової служби України за 2022 рік, розміщеному на її офіційному сайті, надходження податків і зборів до Зведеного Бюджету України у 2022 році становило 1091,4 млрд. грн або 50,7% від його загальної доходної частини, тоді як у попередніх роках податкові надходження склали близько 80 відсотків Зведеного Бюджету України [4].

За попередніми даними Державної податкової служби України і Державної митної служби України загальна сума втрат доходів зведеного бюджету України від надання податкових пільг за 2022 рік становила 255,7 млрд гривень, що на 78,1 млрд гривень (або на 44 відсотка) більше, ніж у 2021 році, з них найвагоміші втрати були щодо: податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів (87,4 млрд гривень), податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (58,9 млрд гривень), акцизного податку з ввезених на митну територію товарів (56 млрд гривень) та ввізного мита (36 млрд гривень). Значне зростання втрат доходів бюджету є результатом запровадження у 2022 році податкових пільг, спрямованих здебільшого на підтримку суб'єктів господарювання та громадян України в умовах воєнного стану, водночас потребує посилення контролю за правомірністю надання таких пільг та їх цільовим використанням [5].

Не менш негативні наслідки для бюджету країни були спричинені і світовою пандемією, викликаною коронавірусом. Україною, як і більшістю країн, були вжиті заходи для підтримки бізнесу з метою зменшення на нього податкового навантаження. Так, Верховною Радою України були прийняті Закони «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України, щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» від 17.03.2020 р. № 533-IX [6] та «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» від 30.03.2020 р. № 540-IX [7].

Норми цих законів були спрямовані, насамперед, на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій та підтримки платників податків шляхом запровадження податкових пільг, установлення мораторію на

проведення перевірок контролюючими органами, а також послаблення грошового навантаження зі сплати певних податків і зборів на період запровадженого карантину.

Так, зокрема, згідно з пунктом 52-2 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України (в редакції, доповненій вказаними законами) установлено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), крім: документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків; документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.7 та 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу; фактичних перевірок в частині порушення вимог законодавства в частині: обліку, ліцензування, виробництва, зберігання, транспортування та обігу пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; цільового використання пального та спирту етилового платниками податків; обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками; здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального, з підстав, визначених підпунктами 80.2.2, 80.2.3 та 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 цього Кодексу.

Інформація про перенесення документальних планових перевірок, які відповідно до плану-графіку проведення планових документальних перевірок мали розпочатися у період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), та на день набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» не були розпочаті, включається до оновленого плану-графіку, який оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, протягом 10 календарних днів з дня завершення дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19).

Документальні та фактичні перевірки, що були розпочаті до 18 березня 2020 року та не були завершеними, тимчасово зупиняються на період по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19). Таке зупинення перериває термін проведення перевірки та не потребує прийняття будь-яких додаткових рішень контролюючим органом.

На період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків давності, передбачених статтею 102 цього Кодексу.

Карантин з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 було встановлено на території України постановою Кабінету Міністрів України від 11 березня 2020 р. № 211, починаючи

з 12 березня 2020 року. Дія карантину та запроваджених обмежувальних протіепідемічних заходів закінчилася лише 30 червня 2023 року [8; 9].

Однак, відповідно до вимог пункту 4 розділу II Закону України від 17 вересня 2020 року №909-IX «Про внесення змін до Закону України «Про державний бюджет України на 2020 рік»» на період дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, надано право Кабінету Міністрів України скорочувати строк дії обмежень, заборон, пільг та гарантій, встановлених відповідними законами України, прийнятими з метою запобігання виникненню і поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, крім випадків, коли зазначене може призвести до обмеження конституційних прав чи свобод особи [10].

На підставі цієї норми 3 лютого 2021 року Кабінет Міністрів України прийняв постанову № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірки», якою було скорочено строк дії обмежень, встановлених пунктом 52-2 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, дозволивши проведення таких видів перевірок юридичних осіб: 1) тимчасово зупинених документальних та фактичних перевірок, що були розпочаті до 18 березня 2020 р. та не були завершеними; 2) документальних перевірок, право на проведення яких надається з дотриманням вимог пункту 77.4 статті 77 Кодексу; 3) документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 та/або 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, суб'єктів господарювання реального сектору економіки, які сформували податковий кредит за рахунок оформлення ризикових операцій з придбання товарів/послуг (із переліку ризикових платників податків, визначених у межах роботи Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат доходної частини Державного бюджету України, утвореної відповідно до Постанови Верховної Ради України від 24 квітня 2020 року №568-IX); 4) 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 імпорнтними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями; 5) документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16 пункту 78.1 статті 78 Кодексу [11].

Разом з цим, системний аналіз законодавства, дає підстави цілком обґрунтовано вважати, що зміна приписів Податкового кодексу України здійснюється виключно законами про внесення змін до Кодексу, відповідно зміна строків дії мораторію може бути здійснення виключно шляхом прямого внесення змін до Податкового кодексу України. Відповідно до пункту 5.2 статті 5 Податкового кодексу України, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу. За загальним правилом вирішення колізій, передбаченим частиною третьою статті 7 КАС України, у разі невідповідності правового акта Конституції України, закону України, міжнародному договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, або іншому правовому акту суд застосовує правовий акт, який має вищу юридичну силу, або положення відповідного міжнародного договору України. Відповідно, за наявності суперечливих правил і положень щодо дії мораторію на проведення перевірок, які містяться

у Податковому кодексу України, з одного боку і в постанові Кабінету Міністрів України з іншого боку – застосуванню підлягають положення і правила саме Податкового кодексу України. Саме такий висновок було зроблено Верховним Судом у постанові від 22 лютого 2022 року у справі № 420/12859/21 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «КРЕІН ЮКРЕІН» до Головного управління ДПС в Одеській області про визнання протиправним та скасування наказу про проведення документальної планової виїзної перевірки. Задовольняючи касаційну скаргу та ухвалюючи нове рішення про задоволення позову Верховний Суд виснував, що пункт 52-2 підрозділу 10 розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України є нормою вищої юридичної сили, ніж Постанова Кабінету Міністрів України № 89 від 3 лютого 2021 року, тому колегія суддів вважає, що за загальним правилом вирішення колізій, суд застосовує правовий акт, який має вищу юридичну силу, або положення відповідного міжнародного договору України, а тому у даному випадку, підлягають застосуванню саме норми Податкового кодексу України [12].

Сама ж постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2021 року №89, якою були змінені строки мораторію, була також скасована, але іншим судовим рішенням. Зокрема, рішенням Окружного адміністративного суду міста Києва від 26 січня 2022 року у справі № 640/18314/21 (яке було залишено без змін Шостим апеляційним адміністративним судом, постанова від 05 липня 2022 року) були задоволені позовні вимоги товариства з обмеженою відповідальністю «Промметсплав» і визнано протиправною та нечинною постанову Кабінету Міністрів України від 03.02.2021 № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок». Приймаючи вказане рішення суд першої інстанції зробив висновок, що норми чинного законодавства не наділяють Кабінет Міністрів України повноваженнями щодо відновлення проведення податкових перевірок або скорочення строку дії обмежень, встановлених пунктом 52-2 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, позаяк мораторій встановлено нормативно-правовим актом, який має вищу юридичну силу та зміни до якого вносяться виключно шляхом внесення змін саме до цього Кодексу (ст. 2 ПК України). Колегія суддів у своїй постанові вважає правильним висновок суду першої інстанції щодо обґрунтованості позовних вимог, оскільки відповідно до положення пункту 1 частини другої статті 92 Основного Закону України та рішення Конституційного Суду України від 22 травня 2008 року № 10-рп/2008, від 27 лютого 2020 року № 3-р/2020, 23 червня 2009 року № 15-рп/2009, на який послався суд першої інстанції, не можна вносити зміни до інших законів України, зупиняти їх дію чи скасовувати їх, а також встановлювати інше (додаткове) законодавче регулювання відносин, відмінне від того, що є предметом спеціального регулювання іншими законами України. В постанові, зокрема, зазначено, що Конституційний Суд України у своєму Рішенні від 22 травня 2008 року № 10-рп/2008 наголошував на тому, що «законом про Держбюджет не можна вносити зміни до інших законів, зупиняти їх дію чи скасовувати їх, оскільки з об'єктивних причин це створює протиріччя у законодавстві, і як наслідок – скасування та обмеження прав і свобод людини і громадянина. У разі необхідності зупинення дії законів, внесення до них змін і доповнень, визнання їх нечинними мають використовуватися окремі закони» (абзаци третій, четвертий підпункту 5.4 пункту 5 мотивувальної частини) [13; 14].

На сьогодні питання щодо правомірності означеної вище постанови Кабінету Міністрів України знаходиться на розгляді в Верховному Суді і ухвалою Верховного Суду від 23 грудня 2022 року у справі № 640/18314/21 дію рішення Окружного адміністративного суду міста Києва

від 26 січня 2022 року та постанови Шостого апеляційного адміністративного суду від 05 липня 2022 року у справі № 640/18314/21 зупинено до закінчення їх перегляду у касаційному порядку. Вказана ухвала прийнята за клопотанням Кабінету Міністрів України, мотивуючи яке він зазначив про відсутність можливості здійснювати контролюючим органом перевірок щодо додержання суб'єктами господарювання норм податкового законодавства, що може призвести до значних втрат з Державного бюджету України [15]. Тобто, фактично, питання правомірності податкових перевірок, проведених після скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, враховуючи вищезазначену ухвалу Верховного Суду, на сьогодні є невирішеним.

Однак, враховуючи судову практику, що склалася з означеного питання (наприклад, аналогічне правозастосування викладене також у постановях Верховного Суду від 17 травня 2022 у справі № 520/592/21, від 15 квітня 2022 у справі № 160/5267/21, від 27 квітня 2022 у справі № 140/1846/21, від 6 липня 2022 у справі № 360/1182/21), можна говорити про наявність обґрунтованих підстав для оскарження результатів перевірок, проведених всупереч законодавчій забороні. Так, 1 вересня 2022 року Верховний Суд ухвалив постанову у справі № 640/16093/21, в якій підтвердив висновки судів попередніх інстанцій і зазначив, що оскільки проведена перевірка стосовно товариства з обмеженою відповідальністю «Технополіс-1» відбулась усупереч законодавчій забороні, такі обставини тягнуть за собою протиправність податкових повідомлень-рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, у зв'язку з чим Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду вказує про відсутність необхідності переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства [16].

Із початком повномасштабного вторгнення російської федерації перед законодавцем, в першу чергу, постало питання щодо негайного врегулювання існуючих суспільних відносин, а також тих, що будуть виникати через раніше не існуючі виклики. Такого регулювання потребували і фінансові, у тому числі податкові правовідносини. Наповнення бюджету країни, в якій більше двох років бізнес потерпав від запроваджених обмежувальних протиепідемічних заходів, а тепер від наслідків воєнної агресії, є досить важливим і, водночас, надзвичайно складним завданням. Відповідно до Указу Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» в Україні було введено воєнний стан [17]. Починаючи з 24 лютого 2022 року Верховною Радою України було прийнято сорок три законодавчі акти, якими було внесено зміни до ПКУ. Ці зміни направлені, в першу чергу, на підтримку платників та зменшення податкового навантаження, щоб вони змогли продовжувати працювати та сплачувати податки до бюджету. Разом з цим, суттєвих змін також зазнав і підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ, який було доповнено пунктом 69, згідно з яким було встановлено, що на період до припинення або скасування воєнного стану на території України справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням деяких особливостей. Було введено мораторій на проведення податкових перевірок. Так, 07.03.2022 року набрали чинності норми підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, відповідно до яких податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються [18]. Згодом ця норма була змінена і контролюючим органам була надана можливість проводити а) камеральні перевірки; б) документальні позапланові перевірки, 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, 78.1.15, 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); та в) фактичних перевірок [19].

Починаючи з 1 серпня 2023 року до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 2102-ІХ, документальні позапланові перевірки проводяться виключно на звернення платника податків та/або з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 (у частині документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано інформацію, що свідчить про порушення податкового законодавства з питань оподаткування доходів, отриманих нерезидентами, із джерелом їх походження з України та/або з питань оподаткування нерезидентів, які здійснюють свою діяльність через відокремлені підрозділи, у тому числі постійні представництва, платників податків, які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підкацізної продукції, організації та проведення азартних ігор в Україні (гральний бізнес), платників податків, які надають фінансові, платіжні послуги), 78.1.2 (у частині контролю за трансфертним ціноутворенням), 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.9, 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу, та/або 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 [20].

При цьому законодавець чітко визначив, що документальні та фактичні перевірки під час дії воєнного стану проводяться за наявності безпечних умов для проведення перевірки, а саме безпечно: а) доступу, допуску до територій, приміщень та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування таких платників податків; б) 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 контролюючі органи, а також до фінансової і статистичної звітності у порядку та на підставах, визначених законом; в) проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки [20]. Тобто, в першу чергу, повинна бути забезпечена безпека для усіх учасників перевірки.

Передбаченими змінами було також запроваджено для платників податків, які не мають можливості виконувати свої обов'язки (у тому числі і щодо подання звітності, і щодо сплати податків) перенесення виконання після припинення або скасування воєнного стану в Україні. Так, Законом України від 3 березня 2022 року № 2118-ІХ,

були внесені зміни до підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, відповідно до яких платники податків звільняються від передбаченої цим Кодексом відповідальності за не виконання податкового обов'язку у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно його виконати, проте за умови виконання таких обов'язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні [18]. (05.04.2022 року набрали чинності зміни до вказаного підрозділу та законодавець подовжив строк виконання податкових обов'язків з 3 місяців до 6 місяців після припинення або скасування воєнного стану). Тобто, платники податків отримали змогу не виконувати будь-які податкові обов'язки протягом дії воєнного стану, якщо інше не передбачено спеціальними нормами пункту 69 підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо окремих видів податків, але за наявності сукупності передбачених умов, таких як відсутності можливості своєчасного виконання та подальшого їх виконання протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану.

Законом України № 2260-IX від 12.05.2022, що набрав чинності 27.05.2022 року, підпункт 69.1 пункту 69 підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» ПКУ було викладено у новій редакції, яка фактично вводить додаткову вимогу щодо документального підтвердження неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у цьому підпункті [19]. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, а також Переліки документів, що підтверджують неможливість платника податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок, окремо для фізичних та юридичних осіб були затверджені 29 липня 2022 року Міністерством фінансів України наказом за № 225 [21].

Однак, практичне застосування цих вимог свідчить, що контролюючий орган (а саме на нього, в силу вищевказаних вимог Порядку № 225, покладається обов'язок доведення щодо можливості чи неможливості платником податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок) у більшості випадків відмовляє платникам податків щодо визнання неможливості виконання податкових обов'язків.

При чому, як свідчить судова практика із вказаних питань, контролюючі органи, приймаючи рішення про відмову у підтвердженні неможливості виконання платником своїх податкових обов'язків, не зазначають чіткого переліку документів, які мав подати платник для прийняття позитивного рішення, а лише дублюють в цілому зміст Переліку документів, що підтверджують неможливість платника податків – юридичної особи, зокрема щодо своєї філії, предствництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225, незважаючи на надані документи, та не надаючи їм вмотивовану оцінку (реальність відомостей цих документів, а також правильність їх скла-

дання не поставлена контролюючим органом під сумнів та не спростована). Так, наприклад, розглядаючи позов платника про скасування рішення Головного управління ДПС у Харківській області № 2656/20-40-18-04-25 від 14 листопада 2022 року щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового зобов'язання, судом першої інстанції встановлено та підтверджено у суді апеляційної інстанції, що вирішуючи спір необхідно зважити на те, що загальними вимогами, які висувуються до акта індивідуальної дії, як акта правозастосування, є його обґрунтованість та вмотивованість, тобто наведення податковим органом конкретних підстав його оформлення (фактичних і юридичних), а також переконливих і зрозумілих мотивів його прийняття. Можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності поданої заяви прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду документів, які необхідно надати на підставі наведеного аналізу попередньо наданих, які відповідач вважає недостатніми для задоволення заяви. Вживання податковим органом загального посилання на Порядок № 225 з перерахуванням усіх документів, які він містить, без наведення відповідної підстави є неконкретизованим та призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів, яких саме не достає, а не всіх, які тільки передбачені Порядком № 225. Відтак, невиконання податковим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до порушення принципу юридичної визначеності. Отже, на справедливую думку суду, є неприйнятним [22]. Єдиний державний реєстр судових рішень містить ще багато аналогічних рішень. Вказане свідчить, що питання щодо визнання можливості чи неможливості виконання платниками податків своїх податкових обов'язків (подання звітності, ведення обліку та сплати податків) є важливим для платника податків в тих умовах, що на сьогодні склалися, а тому належне виконання посадовими особами контролюючого органу своїх обов'язків щодо обґрунтованості та правомірності прийнятих рішень буде впливати і на підвищення довіри до податкової служби, і на підвищення податкової свідомості платників.

На основі проведеного дослідження можна дійти висновку, що виклики, які постали перед учасниками податкових відносин за останні чотири роки, потребують від них чіткого дотримання вимог податкового законодавства. Наповнення Державного бюджету України та місцевих бюджетів є важливим завданням для підвищення обороноздатності держави та забезпечення виконання передбачених заходів соціального та економічного зростання з метою подолання наслідків військової агресії. Зміни, що були внесені до податкового законодавства, крім позитивного значення, несуть і негативні наслідки через їх суперечність. Вказані зміни потребують подальшого вдосконалення, з урахуванням як судової практики, так і наукових досліджень з питань, що стосуються податкового законодавства, у тому числі здійснення податкового контролю в особливих умовах.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 13.11.2023).
2. Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2022 рік). URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538 (дата звернення 13.11.2023).
3. Про схвалення звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік»: розпорядження Кабінету міністрів України від 25 квітня 2023 р. № 366-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-zvitu-pro-vykonannia-zakonu-ukrainy-pro-derzhavnyi-biudzhnet-ukrainy-na-2022-s366-250423> (дата звернення 13.11.2023).
4. Публічний звіт Державної податкової служби України за 2022 рік. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/292923.pdf> (дата звернення 13.11.2023).
5. Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік»: проект Постанови Верховної Ради України від 08.06.2023 № 9370. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/di09368a?an=2> (дата звернення 13.11.2023).

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України, щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 17.03.2020 р. № 533-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#n6> (дата звернення 13.11.2023).
7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 30.03.2020 р. № 540-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#n6> (дата звернення 13.11.2023).
8. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: постанова Кабінету міністрів України від 11 березня 2020 р. № 211. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 13.11.2023).
9. Про встановлення карантину та запровадження обмежувальних протиепідемічних заходів з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2020 року № 1236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1236-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 13.11.2023).
10. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік»: Закон України від 17 вересня 2020 року № 909-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-20#Text> (дата звернення 13.11.2023).
11. Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2021 року № 89. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення 13.11.2023).
12. Постанова Верховного Суду від 22 лютого 2022 року у справі № 420/12859/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103521476> (дата звернення 13.11.2023).
13. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 26 січня 2022 року у справі № 640/18314/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103459467> (дата звернення 13.11.2023).
14. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 05 липня 2022 року у справі № 640/18314/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105202287> (дата звернення 13.11.2023).
15. Ухвала Верховного Суду у складі судді Касаційного адміністративного суду від 23 грудня 2022 року у справі № 640/18314/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108059187> (дата звернення 13.11.2023).
16. Постанова Верховного Суду у складі судді Касаційного адміністративного суду від 01 вересня 2022 року у справі 640/16093/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106091659> (дата звернення 13.11.2023).
17. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення 14.11.2023).
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 3 березня 2022 року № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5> (дата звернення 14.11.2023).
19. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України № 2260-IX від 12.05.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#n5> (дата звернення 14.11.2023).
20. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n84> (дата звернення 14.11.2023).
21. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: Наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 № 225. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#n4> (дата звернення 14.11.2023).
22. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 17 серпня 2023 року у справі № 520/12678/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112997359> (дата звернення 14.11.2023).