

УДК342.4, 342.7, 342.9.

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.76>

ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ

Макаренко Н.А.,

кандидат юридичних наук, доцент

Донецький державний університет внутрішніх справ, м. Кривий Ріг

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7772-0047>

Макаренко О.Ю.,

доктор юридичних наук, професор

Донецький державний університет внутрішніх справ, м. Кривий Ріг

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3020-0658>

Макаренко Н.А., Макаренко О.Ю. Здійснення державного контролю господарської діяльності великих платників податків в період воєнного стану.

В статті наведено основні наукові та практичні результати, щодо аналізу ситуації відносно здійснення державного контролю за великими платниками податків, в частині дотримання останніми податкового законодавства при зверненні за відшкодуванням податку на додану вартість.

Вивчено особливості здійснення прав платників податків відносно доступу до справедливого судового розгляду позовів про оскарження податкових повідомлень рішень, практика розгляду останніх та практичні аспекти взаємовідносин платників податків що звертаються за поверненням ПДВ зі своїми контрагентами. Проаналізована практика надання правової допомоги великим платникам податків при здійсненні авторами адвокатської діяльності. Також проаналізована правова природа процедури повернення податку на додану вартість та встановлені ключові моменти що виникають при зверненні платниками податків за відповідним відшкодуванням.

Запропоновано внесення змін до норм діючого законодавства, з метою усунення проблемних питань, що виникають при зверненні за відшкодуванням податку на додану вартість, створюють підґрунтя для корупційної складової, а також змушують країну витратити суттєві кошти на забезпечення роботи чисельної кількості співробітників податкової служби, а також вимушені витрати на сплату судового збору при оскарженні рішень судових інстанцій, винесених на користь платників податків при оскарженні ППР (податкових повідомлень рішень).

Доведено, що проблема оскарження податкових повідомлень рішень, яка має свою природу саме у зверненні платників податків за відшкодуванням податку на додану вартість, може бути вирішена достатньо просто. В наслідок чого, вдасться покращити процедуру перевірок, відмовитись від витрат на судовий збір по завідома програшним справам та усунути значні прогалини в діючому законодавстві, які ускладнюють прозору підприємницьку діяльність та створюють корупційні ризики.

Ключові слова: платник податків, суд, адвокат, оскарження, державний нагляд, господарська діяльність. Адміністративно-правові засади.

Makarenko N.A., Makarenko O.Y. State control over the economic activities of large taxpayers during martial law.

The article presents the main scientific and practical results of the analysis of the situation regarding the exercise of state control over large taxpayers in terms of their compliance with tax legislation when applying for a value added tax refund.

The article examines the peculiarities of exercising the rights of taxpayers to access a fair trial of claims for appealing tax assessment notices, the practice of considering the latter, and practical aspects of relations between taxpayers seeking VAT refunds and their counterparties. The author analyzes the practice of providing legal assistance to large taxpayers in the course of their legal activities. The author

also analyzes the legal nature of the VAT refund procedure and identifies the key issues that arise when taxpayers apply for the relevant refund.

The author proposes to amend the current legislation in order to eliminate the problematic issues arising when applying for a VAT refund, which create the basis for the corruption component, and also force the country to spend significant funds to ensure the work of a large number of tax service employees, as well as the forced costs of paying court fees when appealing against court decisions made in favor of taxpayers when appealing against tax notices (tax decision notices).

The author proves that the problem of appealing tax assessment notices, which has its origin in taxpayers' claims for VAT refunds, can be solved quite simply. As a result, it will be possible to improve the audit procedure, eliminate the costs of court fees in obviously losing cases, and eliminate significant gaps in the current legislation that complicate transparent business activities and create corruption risks.

Key words: taxpayer, court, lawyer, appeal, state supervision, economic activity. Administrative and legal principles.

Постановка проблеми. Період світової історії що почався з епідемії Covid-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, вкрай негативно вплинув яку на світовий бізнес, так і на здійснення господарської діяльності в Україні. Фактично, повноцінні наслідки від зазначеного періоду світ та Україна почали повноцінно відчувати тільки зараз. Разом із тим, із введенням в Україні правового режиму воєнного стану та початком збройної агресії проти нашої батьківщини, соціально, економічна та правова ситуація докорінно змінилась в гірший бік. Окрім вже наявних на початок збройної агресії проблем, ми отримали трагедію у вигляді смертей наших співгромадян та зупинення або докорінну зміну окремих напрямків господарської діяльності.

І хоча податкові перевірки у вказаний період були зупинені для переважної більшості платників податків, перевірки великих платників податків, що звертаються за поверненням ПДВ, залишаються. Саме при здійсненні таких перевірок, податкові органи можуть виявляти порушення податкового законодавства та виносити ППР на підставі актів перевірок за відповідний період.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Для аналізу логічного ланцюга подій, пов'язаних з обмеженнями податкових перевірок, варто зазначити, що фактична заборона таких перевірок виникла саме через епідемію Covid-19.

Окрім питання епідемії Covid-19, що виникла через коронавірус SARS-CoV-2 досліджувались такими вченими як С. Комісаренко, С. Юхименко, І. Бураковський, В. Залізко, Д. Новак, П. Кухта.[1, 2, 3, 4].

Серед робіт закордонних учених, які займалися дослідженням принципів оподаткування, необхідно зазначити праці У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, І. Канта, І. Озерова, Дж. Кейнса. До вітчизняних науковців, котрі займаються проблемами оподаткування, доцільно віднести В. Андрущенко, О. Василика, В. Гесця, Т. Єфименко, А. Крисоватого, О.С. Башняк, О.А. Музику-Стефанчук, А.О. Полянничко, Л.В. Товкун, О.І. Баїк, В. Форсюк [5, 6, 7].

Але в межах наданої роботи, ми вважаємо за доцільне і необхідне звернути увагу не стільки на теоретичні, скільки на практичні аспекти здійснення державного контролю за платниками податків, і реалізацію останніми права на підприємницьку діяльність, відшкодування ПДВ та справедливий суд. Де саме буде та гармонія державних та приватних інтересів в надзвичайно складний час, в якому знаходиться Україна.

Також вважаємо за необхідне зазначити, що податкове, адміністративне та адміністративно-процесуальне право, є самостійними галузями права, які застосовуються при врегулюванні зазначеного в темі кола правовідносин.

Яким має бути баланс дотримання державних та приватних інтересів. Як його досягти і забезпечити, це власне і є питання, відповіді на які доведеться знайти в статті.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Говорячи про здійснення податкового контролю за великими платниками податків, неможливо не зазначити, що саме впровадження податкових принципів при здійсненні розрахунків із бюджетом призвело до необхідності створення окремої структури, для здійснення контролю за сплатою податків в Україні, а у випадках ухилення від обов'язку їх сплати, примушування до їх сплати. На сьогоднішній день, уособленням такої структури, органу є Державна податкова служба України.

З одного боку епідемія Covid-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 призвела до вкрай негативних результатів, наслідки яких ми відчуваємо досі, але з іншого, в певному сенсі спрости-

ла життя платників податків, позбавивши їх необхідності відчувати на собі наслідки перевірок податкових органів. Відповідний мораторій на здійснення перевірок був встановлений у відповідності до п. 52 прим. 2 підрозд. 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України. Такий мораторій дія 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 заради запобігання розповсюдження на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), крім окремих випадків [8].

Нажаль, для нас всіх, на сьогоднішній день в Україні діє правовий режим воєнного стану, введений Указом Президента України, та неодноразово подовжений в той же правовий спосіб [9]. Саме через введення відповідного правового режиму у зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України, до діючого законодавства були внесені зміни. Так були внесені зміни до підпунктів 69.2, 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, в результаті чого були обмежені проведення документальних перевірок під час дії воєнного, надзвичайного стану [8].

Загалом, позиції стосовно доцільності проведення так званих податкових перевірок, суттєво різняться. Значна частина представників бізнесу та частина адвокатів, обґрунтовано вважають що система перевірок є не ідеальною, та створює суттєве підґрунтя для корупційної складової. Разом із тим, практика відсутності перевірок, може мати зворотній бік, коли разом із сумлінними платниками податків, певну недоторканність отримують ті, хто маніпулює нормами діючого законодавства і банально використовую час відсутності перевірок для ухилення від сплати податків.

Для можливості здійснення комплексного аналізу, ситуації що є предметом дослідження, варто згадати, що з 24 лютого 2022 року, було встановлено мораторій на проведення документальних планових та позапланових перевірок. Впродовж 2022 року поступово було відновлені документальні позапланові перевірки відповідно до Закону України від 12.05.2022 № 2260-IX (набрав чинності з 27.05.2022) та Закону України від 03.11.2022 № 2719-IX (набрав чинності з 25.11.2022) [10, 11].

З 25 листопада 2022 року, перелік дозволених перевірок був збільшений, і відповідно було дозволено проводити перевірки за зверненням платника податків та (або) з підстав, визначених Податковим кодексом України, а саме статтями 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.12, 78.1.14-78.1.16, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78.

Проте очевидним було не просто погіршення економічного стану в Україні, а ризик самого знищення країни, коли в перші місяці збройного вторгнення, ми не розуміли чи буду збережена хоч якась економічна діяльність і чи буде необхідність у здійсненні як таких податкових перевірок.

На сьогоднішній день є очевидним той факт, що в наслідок запровадження часткового мораторію на проведення перевірок під час воєнного стану, у зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України, кількість перевірок дотримання податкового законодавства та надходження коштів до бюджету, суттєво зменшилась.

Разом із тим, ми вважаємо, що наукова дискусія стосовно здійснення державного контролю за господарською діяльністю великих платників податків є вкрай актуальною та невідкладною, особливо враховуючи економічну ситуацію в якій ми знаходимось. Ми маємо знайти відповідь в межах наукового дослідження на питання, де ця межа між «необхідним», «прийнятним» та «допустимим» державним контролем за великими платниками податків в період воєнного стану, який правовий механізм дозволить наповнювати бюджет не за рахунок зловживання владними повноваженнями та незаконних податкових повідомлень рішень, а завдяки збалансованій системі стримування та протидії, яка буде дійсно виявляти факти порушень та зловживань правами платниками податків та притягнення до відповідальності.

Мета дослідження – висвітлити проблемні питання здійснення державного контролю господарської діяльності великих платників податків в період воєнного стану та надати пропозиції до вдосконалення норм діючого законодавства та недопущення порушення норм Конституції України та інтересів платників податків.

Завдання дослідження:

- дати комплексну оцінку правомірності дій податкових органів в частині здійснення (не здійснення) відповідних перевірок в період воєнного стану;

- здійснити аналіз нормативно-правової бази, що застосовується при здійсненні державного контролю господарської діяльності великих платників податків в період воєнного стану;
- на основі аналізу сучасного стану організаційних та правових аспектів забезпечення державного контролю господарської діяльності великих платників податків запропонувати зрозумілі механізми здійснення відповідного контролю, задля дотримання балансу державних та приватних інтересів.

Метою цієї статті є дослідження проблеми правових та організаційних аспектів здійснення державного контролю господарської діяльності великих платників податків в період воєнного стану, що проводилось шляхом вивчення та аналізу:

- нормативно-правової бази України;
- теоретичних досліджень науковців у відповідних галузях;
- аналізу адвокатської практики адвокатів Адвокатського об'єднання «Альфа Лекс», в роботі по захисту інтересів великих платників податків.

Викладення основного матеріалу. Починаючи аналіз обраної проблематики, варто зазначити, що на офіційних сайтах держаної податкової служби України, є інформація відносно кількості податкових перевірок в окремі роки. І якщо взяти для прикладу інформацію тільки за одну область, наприклад відомості ГУ ДПС у Чернігівській області, можна зробити висновок, що підрозділами управління податкового аудиту у 2021 році було проведено 217 документальних перевірок, з них: планові – 39, позапланові – 178. А вже у 2022 році підрозділами управління податкового аудиту проведено 160 документальних перевірок, з них: планові – 13, позапланові – 147. Фактично, в межах цього переломного року ми спостерігаємо зменшення кількості податкових перевірок на 57 одиниць. Додатково можемо зробити висновок, що скорочення відбулось і за видами перевірок. Звісно, ми погоджуємось, що Робота управління податкового аудиту спрямована на зниження адміністративного тиску на сумлінних платників податків та підвищення ефективності контрольних заходів до найбільш ризикових суб'єктів господарювання. Але чи достатнім є рівень визначення найбільш ризикованих суб'єктів господарювання, питання залишається складним та неоднозначним. Фактично, аналогічна ситуація відбувалась і в інших областях, за виключенням тих, які були частково тимчасово окуповані або постраждали більше за інші внаслідок ведення активних бойових дій [12].

Разом із тим, ми вважаємо, одним із найбільш актуальних та важливих питань в темі здійснення державного контролю за великими платниками податків в період воєнного стану, є податковий контроль у випадках звернення за поверненням ПДВ. Вся складність і простота цього питання полягає в тому, що на сьогоднішній день, в умовах воєнного стану здійснюються податкові перевірки тільки великих платників податків що звертаються за поверненням ПДВ. Але цей податковий контроль займає достатньо багато часу як в держави, в особі податкової, співробітники якої спочатку здійснюють перевірку діяльності платника податків за вказаний період, а потім у переважній кількості виносять податкове повідомлення рішення, яке платник податків вимушений оскаржувати і в багатьох випадках робить це успішно. Відтак, податкова витрачає час, ресурси на сплату заробітної плати та судового збору (при оскарженні рішення суду першої та апеляційної інстанції), а платник податків вимушений витрачати час, заморожувати певну кількість обігових коштів та також нести витрати на правову допомогу та сплату судового збору. Окремо ми можемо розглядати питання корупційних ризиків які утворюються в зазначеній ситуації.

Повертаючись до нормативної бази зазначеного питання, маємо зазначити, відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулює Податковий кодекс України [8].

Підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України визначено, що господарська діяльність – це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення та агентськими договорами [8].

Відповідно до пункту 198.1 статті 198 Податкового кодексу України, до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;

г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Згідно з пунктом 198.2 статті 198 Податкового кодексу України, датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

– дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

– дата отримання платником податку товарів/послуг.

За приписами пункту 198.3 статті 198 Податкового кодексу України, податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

– придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг;

– придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи);

– ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Відповідно до пункту 198.6 статті 198 Податкового кодексу України не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтвержені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтвержені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу.

У разі коли на момент перевірки платника податку контролюючим органом суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими зазначеними у абзаці першому цього пункту документами, платник податку несе відповідальність відповідно до цього Кодексу.

Податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

І якщо ми не оскаржуємо очевидного, описаного вище факту, та погоджуємось, що єдиною підставою для звернення за відшкодуванням ПДВ для платника податків є факт реєстрації податкової накладної його контрагента, ми також не можемо заперечувати, що вказану реєстрацію здійснює податкова, яка фактично на початку висвітлюємого проблемного питання реєструє податкову накладну на підставі якої відбувається відшкодування ПДВ, а потім намагається позбавити платника податків такого відшкодування, звинувачуючи у фіктивних операціях, та в певних випадках в ухиленні від сплати податків.

Висновки. Результати роботи доповідались та обговорювались на засіданнях кафедри господарсько-правових дисциплін та кафедри правоохоронної діяльності та поліцейстики Донецького юридичного інституту МВС України, використовуються для викладання правових дисциплін на зазначених кафедрах, а саме «Адміністративне право», «Адміністративний процес», «Адвокатура», «Господарське право», «Господарський процес» та під час здійснення адвокатської діяльності в межах адвокатської роботи авторів в складі Адвокатського об'єднання «Альфа Лекс».

На підставі викладеного матеріалу, нами розроблені пропозиції відносно необхідності вдосконалення системи державного контролю за великими платниками податків, особливо в частині податкового контролю при відшкодуванні ПДВ, у випадку зловживання яким, підприємства що

надають роботу десяткам та сотням співробітників можуть бути паралізовані або повністю зупинені в своїй роботі.

Враховуючи нашу адвокатську практику, та кількість позовів про визнання незаконними податкових повідомлень рішень, ми вважаємо, що максимально простим та надзвичайно ефективним механізмом покращення ефективності державного контролю за господарською діяльністю великих платників податків, особливо податкового контролю у випадках звернення платниками за відшкодуванням ПДВ, буде зміна пріоритетів та підходів податкової.

На сьогоднішній день, держава витрачає значний час та суттєві кошти на здійснення податкових перевірок великих платників податків, ще більшу суму коштів в майбутньому, витрачає на оскарження рішень в судових інстанціях, у випадках, коли платники податки оскаржують винесення ППР.

Насправді ж, єдиною підставою для платника податків для відшкодування ПДВ є реєстрація податкової накладної контрагента платника податків, який звертається за відшкодуванням. Але, та ж податкова і реєструє податкові накладні.

На наш погляд, вирішенням визначеного проблемного питання, підвищення якості державного контролю за господарською діяльністю великих платників податків в період воєнного стану, є покращення моніторингу реєстрації податкових накладних. Саме в цей момент держава має реальну можливість перевіряти сумнівні операції та не витрачати в майбутньому час і кошти, співробітників і інші ресурси на здійснення перевірок та судові тяганини.

У випадку якщо цей механізм буде покращений а наша ідея реалізована, автоматично буде суттєво зменшена кількість перевірок, що зменшить тиск на бізнес. І дозволить мінімізувати витрати на забезпечення діяльності податкової, одночасно підвищивши її ефективність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Науково-практичний коментар [Н.О. Армаш, О.І. Безпалова, Н.С. Васильєва та ін.]; За загальною редакцією С.В. Петкова. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 348с.
2. Комісаренко С.В. Полювання вчених на коронавірус Sars-Cov-2, що викликає COVID-19: Наукові стратегії подолання пандемії. URL: <https://files.nas.gov.ua/PublicMessages/Documents/0/2020/09/200907114322502-6243.pdf>.
3. Юхименко С., Бураковский І. Після COVID-19: сценарії економічного відновлення URL: <http://www.ier.com.ua/ua/publications/articles?pid=6361>.
4. Залізко В.Д., Новак Д.В., Кухта П.В. Економічна безпека України: інноваційний концепт зміцнення в умовах COVID-19 URL: <http://nvngu.in.ua/index.php/uk/publikatsijna-etika/1848-ukrcat/arkhiv-zhurnalu/2020/zmist-4-2020/5466-ekonomichna-bezpeka-ukrajini-innovatsijnij-kontsept-zmitsnennya-v-umovakh-sovid-19>.
5. Андрущенко В.Л. Податково-бюджетні заходи протидії пандемії на Заході. Електронне наукове фахове видання. Ефективна економіка. № 5. 2020 URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2020/18.pdf.
6. Музика-Стефанчук О. Decentralization of power in Ukraine and in Europe: Security and Finance issues / Музика-Стефанчук О.А., Отрадна О.О., Губерська Н.Л. та інші. Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice. 2020. т. 32 в. 1 с. 351–359.
7. Товкун Л.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: особливості впровадження в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 4. С. 272–275.
8. Податковий кодекс України. 10.08.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Указ Президента України № 64/22 Про введення воєнного стану в Україні 2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397>.
10. Закон України № 2260-IX. 2022. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77361.html>.
11. Закон України № 2719-IX. 2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text>.
12. Щодо проведення документальних перевірок у період воєнного стану. 2022. URL: <https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/657064.html>.