

БЕЗПЕКОВИЙ СЕКТОР ДЕРЖАВИ

УДК 340.1

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2023.31.16>

РІВНІСТЬ ПРАВ У СТОРІН ПРИ ПРИЗНАЧЕННІ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ: ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ

Кулик Дмитро Анатолійович,

orcid.org/0009-0001-8084-3926

аспірант

(Приватний вищий навчальний заклад

«Європейський університет»,

м. Київ, Україна)

Чинне законодавство України, яке регламентує порядок призначення та проведення податкових перевірок має велику кількість прогалин та неточностей. В цій статті автор аналізує діюче законодавство України, яке регламентує порядок призначення податкових перевірок в Україні як способу податкового контролю.

У статті автором розкривається поняття податкової перевірки та її сутність як способу контролю з боку державних органів, та одного із основних механізмів комунікації бізнесу і держави.

Автором також проаналізовано правові засади призначення податкових перевірок, які регламентовані законодавством, а також практичний порядок застосування цих положень з боку контролюючих органів. Автором також пропонується покращити порядок призначити податкових перевірок, шляхом введення чітких критеріїв оцінювання ризиковості платника податків, а також унеможливити призначення податкових перевірок за результатами ненадання запитів на завідомо необґрунтовані запити.

Автор також в статті висвітлює проблему, яка полягає у зловживанні контролюючими органами своїми владними повноваженням при призначенні податкових документальних перевірок шляхом порушення процесуальних вимоги діючого податкового законодавства. Вказане відбувається через сформовану судову практику, яка передбачає, що процесуальні порушення під час призначення податкових перевірок не можуть бути єдиною підставою для визнання наслідків такої перевірки незаконними за умови, що під час такої перевірки встановлені факти порушення податкового законодавства.

Також автором пропонується розробити дієвих механізм захисту від безпідставного призначення перевірки, з метою відходу від принципу «спочатку підкорюйся, а потім оскаржуй». Автор доходить висновку, що платник податків повинен мати дієвий механізм щодо оскарження самого факту призначення податкової перевірки, а не тільки оскаржувати її результати.

Ключові слова: податкове право, податковий контроль, податкова перевірка, платник податків, державні органи, документальні перевірки.

EQUAL THE PARTIES' RIGHTS WHEN APPOINTMENT OF A DOCUMENTARY TAX AUDIT OF A TAXPAYER: LEGAL PROBLEMS**Kulyk Dmytro Anatoliiovych,**

orcid.org/0009-0001-8084-3926

PhD

(Private higher educational institution

"European University", Kyiv, Ukraine)

The current legislation of Ukraine, which regulates the procedure for appointing tax audits, has a large number of gaps and inaccuracies. In this article, the author analyzes the current legislation of Ukraine, which regulates the procedure for appointing tax audits in Ukraine as a method of tax control.

In the article, the author reveals the concept of tax audit and its essence as a method of control by state bodies, and one of the main mechanisms of communication between business and the state.

The author also analyzed the legal basis for the appointment of tax audits, which are regulated by legislation, as well as the practical procedure for applying these provisions by the control bodies. The author also suggests improving the procedure for appointing tax audits by introducing clear criteria for assessing the taxpayer's riskiness, as well as making it impossible to appoint tax audits based on the results of not submitting requests for known unreasonable requests.

The author also highlights the problem in the article, which consists of the abuse of authority by the controlling bodies when appointing tax documentary audits by violating the procedural requirements of the current tax legislation. This is due to established judicial practice, which provides that procedural violations during the appointment of tax audits cannot be the only basis for recognizing the consequences of such an audit as illegal, provided that during such an audit, facts of violation of tax legislation are established.

The author also proposes to develop an effective mechanism of protection against the groundless appointment of an inspection, with the aim of moving away from the principle of "first obey, and then appeal". The author comes to the conclusion that the taxpayer should have an effective mechanism for contesting the very fact of the appointment of a tax audit, and not just contesting its results.

Key words: tax law, tax control, tax audit, taxpayer, state bodies, documental audits.

Актуальність дослідження. Податкові перевірки як спосіб державного контролю в сфері господарських правовідносин викликає багато запитань з точки зору його ефективності. Недостатньо детальне регулювання порядку призначення податкових перевірок та зловживання з боку контролюючих органів призводить до того, що такий спосіб контролю використовується як інструмент впливу контролюючих органів на суб'єктів господарювання з каральним спрямуванням. Як наслідок, платник податків вимушений оскаржувати тільки результат податкових перевірок, що призводить до перевантаження судів, що, в свою чергу, призводить до порушення строків розгляду справ, які можуть тривати роками. Як наслідок, низька інвестиційна привабливість України та не високі позиції в міжнародних рейтингах. Внесення змін до порядку призначення податкових перевірок та наділенні платника податків дійсно дієвими правами захисту на етапі призначення податкової перевірки зможе суттєві покращити привабливість України для інвестицій та змінити відношення бізнесу до такого способу контролю як податкові перевірки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальні питання податкових перевірок як форми податкового контролю перебувають в постійній увазі провідних українських та зарубіжних науковців. Питання податкового адміністрування досліджуються у працях В. П. Жмудінський, І. М. Васькович, М. М. Баран, О. О. Мамалуй, Р. О. Гаврилюк, О. М. Горбунова, О. Ю. Грачова, Ю. В. Панюра, О. А. Шевчук, О. С. Іванишина, В. В. Пухальський та інших. Але в сучасній науковій літературі наразі не достатньо повно та системно висвітлено проблеми призначення податкових перевірок як способу податкового контролю, а також не приділялось великої уваги рівності прав сторін при призначення такого податкового контролю.

Мета дослідження. Здійснення аналізу практичних аспектів призначення податкових перевірок в Україні та правових проблем, які існують при проведенні такого способу державного контролю. Надання пропозицій щодо покращення законодавства в частині призначення податкових перевірок.

Виклад основного матеріалу. Одним із найбільш тісних взаємодій між бізнесом та державою в особі контролюючих органів є комунікація щодо сплати податків. Історія імплементації такого способу податкового контролю як податкові перевірки бере свій початок ще з часів УРСР, де після розпаду радянського союзу Україна ухвалила Закон «Про державну податкову службу в Українській РСР».

Однією із форм податкового контролю є податкові перевірки, які полягають у проведенні податковим органом комплексу заходів, що регламентовані нормативно-правовими актами про податки і збори та мають за мету перевірку правильності й повноти сплати податків і зборів у відповідні бюджети, а також дотримання інших норм законодавства про податки та збори [5, ст. 73].

З того часу, трансформація податкового контролю у формі податкових перевірок пережила немало оновлень і змін, аж до поки не була зафіксована в єдиному кодифікованому законодавчому акті – Податковому кодексу України. Але і на зараз існує велика кількість підзаконних нормативно-правових актів, які регламентують деякі аспекти податкових перевірок в Україні, якими користуються контролюючі органи. На сьогодні, законодавство в цій сфері є недостатньо розробленим, а відповідні норми неоднозначні та суперечливі. Відсутність чітких і зрозумілих нормативно закріплених правил може призвести до прояву недобросовісності з боку податкової служби, а також невинуватеного навантаження на платників податків.

Звичайно, податкові перевірки є однією з важливих функцій податкової служби, що дозволяє забезпечувати виконання податкового законодавства та зменшувати можливість порушення правил оподаткування. Але, оскільки такий контроль має суттєвий вплив на бізнес і інвестиційну привабливість України, то таке явище має мати чіткий алгоритм дій, як і чіткі підстави для застосування такого способу контролю як податкова перевірка. Адже, податкова служба України засобами податкового контролю може здійснювати суттєвий вплив на ринки товарів та послуг і склад їх учасників [8].

Виходячи з діючого законодавства України, податкова документальна перевірка може бути плановою та позаплановою.

Основними показниками, які характеризують контрольну діяльність податкових органів, прийнято вважати суму додатково донарахованих грошових зобов'язань за результатами контрольної роботи та її динаміка порівняно з попередніми періодами [6, с. 39].

Статистичні дані показують, що за 2021 рік було проведено 2031 планованих податкових перевірок за результатами яких донараховано платниками податків 5,4 млрд гривень та 8237 позапланових податкових перевірок, за результатами яких донараховано платниками податків 3,7 млрд гривень [3, Офіційний сайт ДПС України].

Частина друга статті 19 Конституції України визначає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1]. Основоположний закон держави вимагає від державних органів діяти виключно у спосіб, який визначений законом. З цього можна зробити висновок, що принцип «дозволено все, що не заборонено законом» не розповсюджується на державні органи в Україні.

Планові документальні податкові перевірки проводяться на підставі план-графіку податкових перевірок, який затверджується контролюючим органом та оприлюднюється ним до 25 грудня відповідного календарного року на наступний рік [2]. План-графік податкових перевірок формується виходячи з ризик-орієнтованого підходу. План-графік формується виходячи з наявної інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах контролюючих органів. До план-графіку включаються платники податків, які мають найбільші ризики несплати до бюджету податків, зборів та платежів.

Однак, на етапі формування план-графіку податкових перевірок у платника податків відсутня можливість впливати на включення його чи не включення до такого плану, адже критерії, які визначені в наказі Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 року є універсальними і не враховують специфіку діяльності платника податків. Платник податків позбавлений можливості впливати на дії контролюючого органу до моменту отримання результатів податкової перевірки у вигляді Акту податкової перевірки. Також варто враховувати, що платник податків позбавлений можливості отримати чітку та прозору податкову інформація, а також чітке підтвердження про відповідність платника податків певним критеріям ризиковості, які визначені в наказі Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 року і слугують підставою для його включення до такого план-графіку податкових перевірок. Як наслідок, відбувається певна нерівність прав та обов'язків держави в особі податкових органів та платника податків. Адже з однією сторони, державна приймає рішення про включення платника податків до план-графіку податкової перевірки, яке не підлягає оскарженню. Неможливість оскарження цього рішення виходить з судової практики, адже у справі № 826/6376/16 Верховний Суд висловлював позицію, що включення до плану-графіку не створює для платника податків жодних правових наслідків, що виключає можливість його оскарження [4]. Звичайно, при оскарженні рішень контролюючих органів за результатами перевірки обставини включення до план-графіку податкових перевірок будуть аналізуватись судом, але це буде вже після проведення податкової перевірки. А отже держава приймає рішення про включення платника податків до план-графіку податкової перевірки, яке платник податків зобов'язаний виконати, бо іншого шляху у платника податків в межах діючого законодавства немає.

Ще одним свідченням наявності більших прав у контролюючого органу є неможливість оскаржити факт віднесення платника податків до відповідного ступеня ризику, який присвоюється контролюючим органом за результатами відповідності платника податків критеріям, які визначені в наказі Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 року. Оскільки процес наповнення план-графіку податкових перевірок є процесом реалізації повноваження податкового органу, то такий процес не може бути предметом судового оскарження, на це звернув увагу П'ятий апеляційний адміністративний суд у постанові від 21.01.2021 року у справі № 420/5763/20 [10]. Платник податків фактично позбавлений можливості встановити, яка саме інформація міститься в базах контролюючого органу щодо нього та якимсь чином вплинути на зміну чи видалення такої інформації, якщо вона не відповідає дійсності.

Відсутність єдиного підходу до оцінки ризиків платників податків, чітких критеріїв таких ризиків та обґрунтування відповідності платника податків тим чи іншим критеріям призводить до дисбалансу прав та обов'язків між сторонами. В сукупності з неможливістю ефективно оскаржити дії контролюючого органу щодо включення платника податків до графіку перевірок та присвоєння відповідності певним критеріям ризиковості – це призводить до суттєвої нерівності прав та обов'язків у державна та платників податків. Специфіка діяльності платника податків, яка відповідає певним критеріям ризиковості не завжди свідчить про відсутність податкової дисципліни та недобросовісність, а може бути проявом особливих бізнес-процесів.

Із позаплановими податковими документальними перевірками ситуація ненабагато краще. Пункт 78.1 статті 78 Податкового кодексу України встановлює підстави для призначення позапланової податкової перевірки [2]. На практиці, позапланові податкові перевірки найчастіше призначаються на підставі пп. 78.1.1. пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України. Відповідно до пп. 78.1.1. пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України документальна позапланова перевірка здійснюється, якщо отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту [2].

Отже, механіка призначення податкової позапланової перевірки складається з декількох етапів:

Етап 1. Контролюючий орган отримує податкову інформацію, яка свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Етап 2. Контролюючий орган користуючись п. 73.3. статті 73 Податкового кодексу України направляє запит про надання пояснень та їх документального підтвердження щодо отриманої податкової інформації.

Етап 3. Платник податків надає або не надає відповідь на такий запит в межах встановленого законодавством строку.

Етап 4. Контролюючий орган призначає позапланову документальну податкову перевірку у зв'язку з ненаданням або наданням не в повному обсязі інформації на запит контролюючого органу.

Пункт 73.3 статті 73 Податкового кодексу України визначає, що контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про надання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження [2].

Такий запит підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу і має містити:

1) підстави для надсилання запиту відповідно до цього пункту із зазначенням інформації, яка це підтверджує;

2) перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонується надати;

3) печатку контролюючого органу» [2].

Підпункт 73.3.4 п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу України встановлює, що у разі якщо запит складено з порушенням вимог, визначених абзацами першим – п'ятим пункту 73.3 статті 73 цього Кодексу, платник податків звільняється від обов'язку надання відповіді на такий запит [2].

Ці положення законодавства створюють передумови для наділення держави більшими правами, ніж платника податків. Оскільки, якщо контролюючий орган направляє обґрунтований запит, який містить чіткі підстави для його направлення і в якому зазначена інформація, яка це підтверджує, то платник податків зобов'язаний його виконати і надати пояснення та документи. Але якщо контролюючий орган направляє запит, який базується на припущеннях, оформлений з порушенням вимог Податкового кодексу України, то платник податків в законний спосіб використовує положення підпункт 73.3.4 п. 73.3 ст.73 Податкового кодексу України, що стає підставою для призначення позапланової документальної податкової перевірки, яка призначається на підставі пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України. У свою чергу, платник податків позбавлений можливості ефективно захистити свої права на етапі призначення податкової перевірки і до початку її проведення.

Оскарження наказу про призначення податкової перевірки не є ефективним способом захисту, оскільки не зупиняє його дію, а отже не є перешкодою для проведення позапланової податкової перевірки. Отже, законодавством встановлено випадки, коли платник податків може скористатися правом недопуску посадових осіб контролюючого органу до перевірки:

– по-перше, це непред'явлення або не надіслання у випадках, визначених ПКУ, платнику податків документів, визначених абз. 2–4 п. 81.1 ст. 81 ПКУ (направлення та наказу на проведення перевірки, службо-вого посвідчення);

– по-друге, оформлення документів, вказаних в абз. 2–3 п. 81.1 ст. 81 ПКУ, з порушенням вимог, встановлених цим пунктом [9, ст. 191].

Інші підстави для недопуску діючим законодавством не передбачені, а сам недопуск до податкової перевірки призводить до застосування адміністративного арешту майна. Отже у вказаних взаємовідносинах застосовується принцип «спочатку підкорюйся, потім оскаржуй». Відбувається презумпція правомірності дій контролюючого органу, а у платника податків відсутні будь-які механізми для захисту свої прав на етапі призначення такої перевірки та її проведення.

На нашу думку, такий підхід порушує принцип пропорційності. Цей принцип є загальноправовим принципом, який спрямований на забезпечення у правовому регулюванні розумного балансу приватних і публічних інтересів, відповідно до якого цілі обмежень прав мають бути істотними, а засоби їх досягнення обґрунтованими і мінімально обтяжливими для осіб, чий права обмежуються; дозволяє досягти розумного співвідношення між цілями державного впливу та засобами їх досягнення [5, с. 619].

Такий дисбаланс між правами і обов'язковими сторін податкових взаємовідносин призводить до того, що інвестиційна привабливість в Україні в світі стрімко знижується, і відток бізнесу до сусідніх країн збільшується. Законодавство має забезпечувати баланс між правами та обов'язками сторін податкових правовідносин, адже на даний момент положення про презумпцію правомірності дії платника податків, яке міститься в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України є лише декларативною нормою.

Висновки. Наведені у цій статті приклади податкових правовідносин між державною у особі контролюючого органу та платником податків свідчать про відсутність у платника податків дієвих, законодавчо визначених механізмів для захисту своїх прав на етапі призначення податкової документальної перевірки. Всі наявні права платника податків не дають йому дієвого захисту, адже жоден з них не здатен зупинити податкову перевірку, якщо вона вже призначена контролюючим органом. Платник податків вимушений підкорюватись рішенням контролюючого органу, а тільки після – оскаржувати його. Однак, якщо за результатами податкової перевірки контролюючим органом встановлені порушення податкового законодавства, то платник податків вимушений доводити правомірність своїх дій, а порядок призначення податкової перевірки відходить на другий план.

Для вирішення цієї проблеми, платник податків повинен бути наділений дієвими механізмами захисту від протиправних рішень контролюючих органів, серед яких, на нашу думку, можливо застосувати наступні:

1. Право на недопуск до податкової позапланової перевірки, якщо запит складений з порушеннями п. 73.3 статті 73 Податкового кодексу України. У випадку, якщо податкова перевірка призначається контролюючим органом на підставі ненадання відповіді на запит, який по своїй суті не відповідає вимогам п. 73.3 ст.73 ПК України, то платник податків має право оскаржити такий наказ контролюючого органу до суду за спрощеною процедурою, по аналогії із зверненням про накладення адміністративного арешту майна. При цьому суд розглядає виключно законність призначенням перевірки, не виходячи за межі такого розгляду. Такий механізм захистив би платника податків від зловживання своїми правами з боку контролюючого органу.

2. Можливість виключення з план-графіку перевірок, якщо контролюючий орган не доведе відповідність критеріям.

Внести зміни до податкового законодавства та наділити платника податків правом на недопуск до податкової перевірки, якщо контролюючий орган не надасть обґрунтованих підстав для включення платника податків до план-графіку податкової перевірки.

3. Відповідальність посадових осіб контролюючого органу за прийняття протиправних рішень.

Розробити дієвий механізм притягнення посадових осіб контролюючого органу до відповідальності за протиправні рішення, протиправність яких підтверджена рішенням суду, яке набрало законної сили.

Запропоновані зміни дозволять захистити платника податків від тиску з боку контролюючих органів та покращать інвестиційний клімат України для іноземного інвестора.

Список використаних джерел:

1. Конституція України [Електронний ресурс] // *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). – 1996. – № 30. – С. 141. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

2. Податковий кодекс України № 2755-VI із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]- Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20150701> (дата запиту 14.08.2023).

3. Показники контрольно-перевірочної роботи за 2014–2022 рік ДПС України. [Електронний ресурс]- Режим доступу:<https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/>

4. Постанова Верховного Суду № 826/6376/16 від 30 жовтня 2018 року. Єдиний державний ре-стр судових рішень. офіц.веб-сайт. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77586484> (дата звернення: 14.07.2023).
5. Принцип пропорційності // Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. / О. В. Петришин (відп. ред.) та ін.. – 2017. – Т. 3 : Загальна теорія права. – С. 619. – ISBN 978-966-937-233-8.
6. Пухальський В.В., Оцінка стану, ефективності та результативності податкового контролю в Україні. Економіка та держава. 2019. № 1. С. 35–42. DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.35
7. Шевчук О.А. (2013). Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. Економічний часопис-XXI, (01-02), 73–76.
8. Панура Ю. В., Іванишина О. С. Податковий контроль в Україні як складова ефективного адміністрування. Ефективна економіка. 2021. № 5. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8912> (дата звернення: 14.08.2023). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.5.102
9. Жмудінський, В. П. (2023). Недопущення до проведення податкової перевірки: правові наслідки. *Вісник НТУУ" КПІ" Політологія. Соціологія. Право*, (1 (57)), 190–196.
10. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 20 січня 2021 року у справі № 420/5763/20. Єдиний державний ре-стр судових рішень. офіц.веб-сайт. URL:<https://reyestr.court.gov.ua/Review/94326906> (дата звернення 14.07.2023 року).