

Тетяна Михайлівна **ШУЛЬГА**

к.ю.н., доцент кафедри, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8223-5812>

e-mail: t.m.shulga@nlu.edu.ua

Наталія Авагівна **САФАРЯН**

студентка, Національний Юридичний Університет ім. Ярослава Мудрого

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-7981-5812>

e-mail: natulyasafaryan8@gmail.com

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ

Статтю присвячено аналізу викликів проведення податкових перевірок під час воєнного стану в Україні. Виявлено ключові особливості цього процесу, включаючи зміни в законодавстві та податкові правопорушення. Розроблено практичні рекомендації для підприємств і платників податків. Автори закликають до адаптації податкового законодавства, застосування технологій для спрощення перевірок, сприяння прозорості, а також посилення контролю за дотриманням податкового законодавства.

Ключові слова: податкові перевірки, воєнний стан, податкове законодавство, податкові правопорушення, фіскальні органи, фінансова стабільність

ВСТУП

Податкові перевірки є важливою частиною фінансової системи будь-якої країни. Вони допомагають забезпечити, дотримання платниками податків вимог законодавства та вчасної сплати податків. Однак під час війни проведення податкових перевірок може бути ускладнено рядом факторів.

Україна переживає надзвичайно складний період в історії свого розвитку. Постійна загроза війни та геополітичні конфлікти впливають на усі сфери життя країни, включаючи фінансову систему та податкову політику. У таких умовах адміністрування податків стає надзвичайно важливим завданням для забезпечення фінансової стабільності та підтримки бюджетних потреб держави. Однак проведення податкових перевірок в умовах війни вимагає особливих підходів та розгляду специфічних аспектів.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Умови війни в Україні створюють надзвичайно важкі виклики для функціонування всієї країни, включаючи систему оподаткування. Перетворення економічної та фінансової сфер на воєнну арену призводить до численних складнощів у зборі податків та контролі за їх сплатою.

Проблема полягає в тому, що під час війни утворюється сприятливе для податкових правопорушень та зловживань. Підприємства можуть намагатися ухилитися від сплати податків або вчиняти податкові маніпуляції в умовах надзвичайної нестабільності. Водночас фіскальні органи повинні бути готові впоратися з цими викликами та ефективно проводити податкові перевірки, щоб забезпечити стабільність бюджету та ресурси для фінансування важливих потреб країни в умовах конфлікту. Крім того, під час воєнного стану податкове законодавство та процедури перевірок можуть зазнавати значних змін. Це створює виклики для бізнесу, який має адаптуватися до нових умов та вимог. Важливо зрозуміти, як ці зміни впливають на платників податків та як вони можуть підготуватися до податкових перевірок у таких умовах.

МЕТА статті – розглянути основні особливості проведення податкових перевірок та проаналізувати законодавчі зміни, що внесено для адаптації до воєнного стану. Дослідити актуальні проблеми, які виникають під час таких перевірок та надати практичні поради для підприємств і платників податків щодо підготовки до податкових перевірок під час воєнних дій.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведення податкових перевірок під час воєнного стану є складним та багатограним процесом, який вимагає глибокого розуміння та аналізу. Для цього застосовано комплексний підхід, який включає в себе різні методи дослідження. Найперше – аналіз законодавства: детально вивчаємо наявні законодавчі акти, що регулюють проведення податкових перевірок під час воєнного стану, що допомагає зрозуміти, які зміни внесено у податкове законодавство та як вони впливають на платників податків. Статистичний аналіз дає змогу оцінити ефективність податкового контролю та виявити можливі проблеми.

РЕЗУЛЬТАТИ

Від початку військової агресії стали активно змінювати Податковий кодекс України (ПКУ), що прийнято 2 грудня 2010 р. Ці зміни вплинули і на діяльність Державної податкової служби (ДПС) з проведення перевірок [1]. Відповідно до п. 75.1 ст. 75 ПКУ ДПС має право здійснювати кілька видів перевірок, включаючи камеральні, документальні та фактичні. Документальні перевірки можуть бути плановими або неплановими, а також виїзними або невиїзними [1].

Хронологія розвитку законодавства про відновлення перевірок в Україні. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності в період дії воєнного стану», що прийнято 3 березня 2022 р., вніс певні корективи до ПКУ. Відповідно до цих змін додано ст. 69 до підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, яка зазначає, що всі податкові перевірки не розпочина-

ються, а ті, що вже розпочато, призупиняються [2].

Наступним кроком у регулюванні податкових перевірок стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» № 2120-IX від 15 березня 2022 р. Цей закон вніс зміни до ПКУ, зокрема, шляхом додавання п. 69.2 до ст. 69 у підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ [3].

Так, податкові перевірки не проводяться, а ті, що вже розпочато, призупиняються, за винятком таких випадків:

– камеральні перевірки декларацій або уточнюючих розрахунків (якщо їх подано), до яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування. Ця вимога стосується показників, що формуються на основі податкових накладних та/або розрахунків коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних та/або митних декларацій. Камеральну перевірку може бути проведено протягом 90 календарних днів після останнього дня граничного строку подання цих документів. Якщо такі документи подані пізніше, перевірка може бути проведена протягом 90 днів після фактичної дати їх подання.

– фактичні перевірки не призупиняються [3].

Закон України № 2173 вніс важливі новели до ПКУ, додавши п. 69.27 до ст. 69 підрозд. 10 розд. XX. Згідно з цим новим положенням на період дії воєнного стану в Україні податкові органи проводять державний контроль у сфері ціноутворення відповідно до Закону України «Про ціни і ціноутворення», з урахуванням особливостей, встановлених в п. 69.27 [4]. Розширено умови для проведення фактичних податкових перевірок згідно з ПКУ, зокрема, під час воєнного стану такі фактичні перевірки може бути проведено в таких випадках:

– отримання інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства про ціни та ціноутворення.

– отримання письмового звернення від покупця (споживача) про порушення платником податків у встановленому порядку формування, встановлення та застосування державних регульованих цін.

Законом № 2260 (набрав чинності 27.05.2022) відновлено допустимі види перевірок, які включають: **камеральні перевірки**: тепер дозволено всі види камеральних перевірок без обмежень; **фактичні перевірки**; **документальні позапланові перевірки**: ті, що проводяться за зверненням платника податків; якщо розпочато процедуру реорганізації, припинення, закриття, банкрутства або зняття з обліку; у разі порушення платником валютного законодавства; якщо заявлено до відшкодування з бюджету ПДВ або наявне від’ємне значення з ПДВ більше ніж 100 тис. грн [5].

25 листопада 2022 р. вступив в силу Закон України № 2719, яким фактично відновлено всі непланові документальні перевірки з ряду причин, таких як:

1) несвоєчасна подача звітності стосовно трансфертного ціноутворення;

2) отримання інформації від іноземних державних органів про можливі порушення;

3) оскарження платником податків та подання нових доказів або обставин, які не розглядалися під час попе-

редньої перевірки;

4) діяльність нерезидента через постійне представництво без включення його в податковий облік;

5) отримання нерезидентами доходів з джерела в Україні;

6) несумісність висновків акта перевірки з результатами перевірки вищестоящим органом контролю;

7) недотримання умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

8) невідправлення звіту про контрольовані операції [6].

Проект закону № 10016 передбачає продовження дії часткового мораторію, протягом якого не проводитимуться плановані та позапланових податкові перевірки, до 31 грудня наступного року, в якому припинено або скасовано воєнний стан [7].

Виходячи з наведеної хронології стає зрозумілим те, що бізнесовому сектору слід бути готовим до значних фінансових обтяжень, які можуть виникнути в результаті податкових перевірок. На сайті ДПС вже опубліковано План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2023 р. [8]. У цей план включено 2 220 суб’єктів господарювання з обсягами задекларованих доходів у 2021 р. на суму 1,3 трлн грн і розрахунковими втратами бюджету на суму 11,5 млрд грн. Отже, в результаті запланованих перевірок планується стягнути до бюджету: 1) податок на прибуток у сумі 3,3 млрд грн; 2) ПДВ у сумі 8,2 млрд гривень.

Це свідчить про те, що планові перевірки може бути відновлено навіть за наявності позапланових і фактичних перевірок. Є кілька факторів, які підтверджують це:

1) збільшення витрат держави у зв’язку з воєнними подіями на території України, що включає витрати на оборонний комплекс, соціальне забезпечення населення та військових, відновлення критичної інфраструктури тощо;

2) зменшення кількості платників податків через виїзд громадян за кордон, скорочення робочих місць, зупинення діяльності підприємств через воєнну агресію та інші обставини;

3) збільшена потреба в додаткових джерелах надходження коштів до державного бюджету;

4) розглядаються законодавчі ініціативи зі збільшення податкового навантаження, такі як скасування 2% пільгового оподаткування у системі спрощеного оподаткування;

5) перспективи впровадження непрямих методів оподаткування, таких як оподаткування витрат, а не доходів.

Отже, бізнесу слід готуватися до можливих податкових перевірок та ретельно вивчати податкові закони і правила.

Деякі практичні поради для підприємств та платників податків з підготовки до податкових перевірок під час воєнних дій:

1. Аналіз податкових ризиків: потрібно провести аналіз податкових ризиків вашого бізнесу, адже це допоможе виявити можливі слабкі місця та вжити заходів для їх усунення.

2. Підготовка документації: важливо переконатися, що всі податкові документи належно оформлені та готові до перевірки. Це включає податкову звітність, документи, що підтверджують проведення операцій та іншу важливу інформацію.

3. Перевірка плану-графіку проведення податкових перевірок: необхідно перевірити, чи включено ваше підприємство до плану-графіку проведення податкових перевірок. Цей план-графік публікується наприкінці року, проте до нього можуть вноситись зміни.

4. Консультації з експертами: розглянути можливість консультацій з юристами або податковими консультантами. Вони можуть надати цінну пораду та допомогти краще розуміти свої обов'язки та права під час податкової перевірки.

В періоди нестабільності деякі підприємства можуть намагатися ухилитися від сплати податків або здійснювати податкові обми. Це може бути спробою зменшити фінансовий тиск або використати хаос для приховування незаконних дій. Однак слід зауважити, що така поведінка є незаконною і може призвести до серйозних юридичних наслідків, включаючи штрафи, відповідальність за податковий обман та, у деяких випадках, кримінальну відповідальність. Податкові органи, зазвичай, посилюють свої зусилля з контролю за дотриманням податкового законодавства під час таких періодів, щоб запобігти податковому обману та ухиленню від сплати податків.

Аналізуючи рішення, які опубліковано в Єдиному державному реєстрі судових рішень (ЄДРСР) з моменту початку повномасштабного вторгнення, видно, що загалом кількість кримінальних справ за ст. 212 Кримінального кодексу України (ККУ), які перебувають на розгляді судів першої та апеляційної інстанцій, не є великою. Зокрема, судами першої інстанції видано лише 4 вироки за цими справами: з яких 3 – виправдувальні й тільки в одному випадку визнано вину обвинувачуваної особи у вчиненні злочину згідно з ч. 2 ст. 212 ККУ. Однак цю особу звільнено від кримінального покарання через закінчення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності згідно зі ст. 49, ч. 5 ст. 74 ККУ. Ситуація в апеляційних судах не відрізняється суттєво. З початку повномасштабного вторгнення більшість рішень, які є в ЄДРСР, залишаються виправдувальними вироками судів першої інстанції. Також іноді рішення приймаються тоді, коли: 1) прокурор відмовляється підтримувати державне обвинувачення; 2) справу закривають через закінчення строків давності; 3) апеляція погоджується з обвинувальним вироком суду першої інстанції, але суд касаційної інстанції скасовує це рішення апеляційного суду і направляє на новий розгляд в апеляційний суд.

Проте необхідно пам'ятати про виклики, які стоять

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності в період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 року № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 16.04.2022 року № 2173. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>
5. 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 від 12.05.2022 року № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і

перед нашою країною, такі як економічна нестабільність, яка може суттєво вплинути на можливість громадян вчасно та повністю сплачувати податки. Ця нестабільність може бути наслідком руйнування інфраструктури, втрати робочих місць або призупинення комерційної діяльності. Загроза безпеці також залишається актуальною, оскільки проведення податкових перевірок може бути небезпечним завданням для податкових інспекторів, особливо в районах, де активно ведуться бойові дії.

На думку авторів, є такі можливості для вирішення цих проблем.

Адаптація законодавства: законодавство може бути адаптоване для врахування особливостей воєнного стану (наприклад, зміни у процедурах проведення податкових перевірок, термінах подачі звітності та інших аспектах).

Електронне адміністрування податків: один із варіантів – застосування технологій для проведення податкових перевірок дистанційно. Це може включати в себе електронне адміністрування податків, онлайн-подання заявок та автоматизоване аудитування.

Податкова амністія: іншим рішенням може бути введення тимчасової податкової амністії для платників податків у районах конфлікту. Це може допомогти зменшити фінансовий тиск на громадян і компанії, які постраждали внаслідок війни.

Посилення контролю: податкові органи повинні посилити свої зусилля щодо контролю за дотриманням податкового законодавства, щоб запобігти ухиленню від сплати податків та податковому шахрайству.

ВИСНОВКИ

Проведення податкових перевірок під час воєнного стану є складною задачею, яка вимагає гнучкого підходу, що враховує надзвичайні обставини та виклики. Це може включати адаптацію законодавства, застосування технологій для спрощення процесу проведення перевірок, сприяння прозорості та взаємодовірі між податковими органами та платниками податків, а також посилення контролю за дотриманням податкового законодавства. Важливо пам'ятати, що незважаючи на виклики, які можуть виникнути під час воєнного стану, дотримання податкового законодавства залишається обов'язком кожного платника податків. Податкові органи, зі свого боку, повинні забезпечити справедливе та ефективне адміністрування податків, навіть у найскладніших обставинах.

комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу: Закон України від 03.11.2022 № 2719-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text>

7. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо коригування строку мораторію на проведення податкових перевірок»: від 14.09.2023 р. N 10016-5. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/OI09952A>

8. План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2023 рік від 23.12.2022 року

References

1. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 No 2755-VI. Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine, 2011, No. 13-14, No. 15-16, No. 17, p.112 (in Ukrainian).

2. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Peculiarities of Taxation and Reporting during the period of Martial Law: Law of Ukraine dated 03.03.2022 No. 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (in Ukrainian).

3. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Effect of Norms for the Period of Martial Law: Law of Ukraine dated 15.03.2022 № 2120-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (in Ukrainian).

4. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Administration of Certain Taxes During the Period of of war and state of emergency: Law of Ukraine dated 16.04.2022 № 2173. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (in Ukrainian).

5. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine Regarding the Peculiarities of Tax Administration of Taxes, Fees and Single Contribution during the period of martial law and state of emergency: Law of Ukraine dated 12.05.2022 № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (in Ukrainian).

6. On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine and some other laws of Ukraine regarding the privatization of state and communal property, which is in a tax lien, and ensuring the administration of tax debt repayment: Law of Ukraine dated 03.11.2022 № 2719-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text> (in Ukrainian).

7. Draft Law "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and the Law of Ukraine "On Collection and Accounting of a Single Contribution to Mandatory State Social Insurance" on Adjusting the Moratorium Period on Tax Audits": dated 14.09.2023 p. N 10016-5. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/OI09952A> (in Ukrainian).

8. The plan-schedule of conducting scheduled document inspections of taxpayers for 2023 from 12.23.2022 (in Ukrainian).

Tetiana SHULHA

PhD in Legal Sciences, Associate Professor of department, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8223-5812>

e-mail: t.m.shulha@nlu.edu.ua

Nataliia SAFARIAN

student, Yaroslav Mudryi National Law University

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-7981-5812>

e-mail: natulyasafaryan8@gmail.com

PECULIARITIES OF TAX AUDITS DURING MARTIAL LAW

Introduction. Tax audits are a crucial part of any country's financial system, ensuring taxpayers comply with the law and pay their taxes on time. However, conducting tax audits during wartime can be complicated due to various factors. Ukraine, currently experiencing an extremely difficult period in its development due to the constant threat of war and geopolitical conflicts, serves as the context for this study.

The purpose of the paper is to explore the unique challenges of conducting tax audits during wartime. It seeks to understand the changes in tax legislation and audit procedures during war, the increase in tax violations and abuses, and the challenges faced by fiscal authorities in ensuring tax compliance and maintaining budget stability.

Results. The study reveals several key features of conducting tax audits during wartime, including changes in legislation, increased tax violations, challenges for fiscal authorities, and preparation for audits. Based on these findings, practical recommendations have been developed for businesses and taxpayers on preparing for tax audits during military operations.

Conclusion. The paper concludes with the need for legislative adaptation, the use of technology to simplify the audit process, promoting transparency and mutual trust between tax authorities and taxpayers, and strengthening control over compliance with tax legislation. Despite the challenges that may arise during a state of war, compliance with tax legislation remains the obligation of every taxpayer.

Keywords: Tax Audits, Wartime, Tax Legislation, Audit Procedures, Tax Violations, Fiscal Authorities, Financial Stability