

ПЕРЕВІРКИ БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ У ЧАСІ ВІЙНИ ТА КАРАНТИННИХ ОБМЕЖЕНЬ

Віра Кміть

*Львівський національний університет імені Івана Франка,
79008, м. Львів, просп. Свободи, 18,
e-mail: vira.kmit@lnu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0001-6845-8139*

Анотація. В статті розкриті особливості проведення податкових перевірок бізнесу контролюючими органами.

Наголошено, що починаючи з 18 березня 2020 року в Україні існує заборона на проведення податкових перевірок – як під час карантину, так і під час воєнного стану – але з низкою винятків.

Проаналізовано зміни, які були внесені впродовж перших п'яти місяців дії воєнного стану, до Податкового кодексу України окремими законодавчими актами. Перший «воєнний» Закон продовжив дію карантинного мораторію на податкові перевірки в умовах воєнного стану, а наступні чотири внесли відповідні зміни до ПКУ, впроваджуючи деякі виключення із мораторію окремих видів податкових перевірок. Таким чином, на час дії в Україні воєнного стану будь-які податкові перевірки не можуть розпочинатися, а ті, що були розпочаті – призупиняються. Винятком є камеральні та фактичні перевірки, а також документальні позапланові перевірки, які проводяться на звернення платника податків. Підставами для таких перевірок є отримання контролюючим органом відповідної інформації про наявність порушення платником податкового чи валютного законодавства.

Ключові слова: податковий контроль, податкові перевірки, камеральні перевірки, фактичні перевірки, документальні перевірки, воєнний стан, карантинні обмеження.

Постановка проблеми. Із початком війни та введенням воєнного стану в Україні відбувались відповідні зміни, що стосуються багатьох фінансово-економічних аспектів, серед яких значне місце відводиться податковим перевіркам, що являються важливою складовою державного контролю.

Важливою умовою ефективного функціонування системи адміністрування податків в країні є наявність податкового контролю, який би гарантував належну податкову культуру платників податків при відносинах із контролюючими органами, що наділені особливими податковими правами та обов'язками. Податки, збори та інші податкові платежі, що формують дохідну частину державного бюджету, також беруть участь у процесах регулювання централізованих державних фондів, а, отже, потребують належного державного контролю в частині повноти і своєчасності сплати платежів

податкового характеру, об'єктивності податкової бази, вчасного подання податкової та іншої звітності, а також дотримання інших норм податкового права.

Податковим кодексом України (далі – ПКУ), який увійшов в дію у 2011 році, чітко виокремлені функції податкового контролю, обґрунтовані та нормативно врегульовані процедури та форми здійснення податкового контролю за його видами. Однак умови воєнного стану вносять свої корективи в механізм здійснення такого державного контролю.

З початку війни було внесено низку змін до Податкового кодексу України, а також до інших законодавчих актів України, що стосуються адміністрування окремих податків у період воєнного стану. Новацій дуже багато, зокрема стосовно проведення податкових перевірок, які потребують досконалого вивчення та аналізування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретико-практичних проблем визначення економічної сутності і змісту податкових перевірок, а також особливостей механізму їх застосування у вітчизняній науковій літературі присвячено багато праць. Утім, у сучасних працях з фінансів та оподаткування недостатньо уваги приділяється своєчасному аналізу норм діючого податкового права в частині здійснення такої форми податкового контролю як податкові перевірки, зокрема, в контексті нинішніх реалій, що зумовлені карантинними обмеженнями та воєнним станом. Зважаючи наплинність змін у сфері податкового законодавства через вплив умов воєнного стану, дане дослідження є актуальним та своєчасним.

Постановка завдання. Основним завданням статті є оцінка правомірності діючих норм податкового права в частині проведення контролюючими органами податкових перевірок як основної форми реалізації податкового контролю. Аналіз змін, що вносяться до податкового законодавства, сприяє кращому розумінню суб'єктами оподаткування своїх прав та обов'язків, що дозволить платникам податків вчасно та у повній мірі виконувати свої податкові зобов'язання, що є особливо важливим в умовах активних воєнних дій та недостатності фінансових ресурсів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із найдієвіших способів отримання інформації про виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань є податкова перевірка.

Податкова перевірка – це форма контролю, що здійснюється уповноваженими контролюючими органами та деякими органами виконавчої влади задля гарантування дотримання діючих положень податкового права як фізичними, так і юридичними особами – платниками податків.

Як відомо, ПКУ розрізняє такі основні види перевірок:

- *камеральні* (підстави призначення та порядок проведення визначено в ст. 76 ПКУ);
- *документальні* (порядок їх проведення визначено ст. 77, 78, 79 та 81 ПКУ);
- *фактичні* (підстави призначення та порядок проведення визначено в ст. 80, 81 ПКУ).

Залежно від обраного критерію, усі види податкових перевірок доцільно класифікувати з врахуванням таких ознак, зокрема за:

- джерелом отримання інформації: документальні та фактичні;

- способом організації: планові та позапланові;
- місцем проведення: виїзні та невиїзні (камеральні);
- обсягом охоплених питань: комплексні; тематичні; зустрічні; оперативні; повторні.

На практиці, як правило, відбувається застосування різних видів податкових перевірок одночасно, зважаючи на ті завдання, які ставляться перед контролюючим органом – суб'єктом податкової перевірки. Окрім того, усі податкові перевірки мають здійснюватися в контексті предмету перевірки, що зазначається керівником контролюючого органу в наказі на проведення такої перевірки.

При цьому, обов'язком платника податків (ст. 85.2 ПКУ) [6] – є надання представнику контролюючого органу всіх необхідних податкових документів у повному обсязі, якщо такі пов'язані з предметом перевірки та є об'єктом контролю.

Треба наголосити, що до 2020 року контролюючі органи здійснювали перевірку діяльності суб'єктів господарювання звичним способом: планові податкові перевірки – згідно офіційного річного плану таких перевірок, що публікується в ЗМІ (з офіційним попередженням за 10 календарних днів до початку); позапланові здійснюються неочікувано (без попередження), але за окремих підстав, що передбачено ПКУ.

Починаючи з 18 березня 2020 – з початком карантинних обмежень через коронавірусну інфекцію – було запроваджено мораторій на проведення усіх податкових перевірок.

Нині все ще триває карантин і діє режим воєнного стану, за пів року якого було прийнято вже п'ять законів про внесення змін до ПКУ, які стосувалися також податкових перевірок діяльності суб'єктів господарювання.

Отож, з 24 лютого – з початком війни було введено мораторій на проведення всіх видів податкових перевірок, згідно прийнятого Закону №2118 [1], яким передбачалося, що на час війни усі податкові перевірки не можуть розпочинатися, а ті, що розпочаті – зупиняються. Цим же законом було прийнято рішення про зупинення перебігу термінів позовної давності як для платників податків, так і для контролюючого органу. Також даним законом було звільнено усіх платників від виконання своїх податкових зобов'язань та від відповідальності за несвоєчасне подання податкової звітності. Щодо своїх податкових зобов'язань, то платник податків має виконати такий обов'язок впродовж трьох місяців після припинення або ж скасування в Україні режиму воєнного стану.

Далі Законом №2120 [2] були внесені окремі уточнення, якими контролюючим органам було надано дозвіл на проведення фактичних та камеральних податкових перевірок, однак за умови наявності бюджетного відшкодування. Треба наголосити, що Законом №2120 передбачалась відміна мораторію на стягнення штрафів, який був запроваджений на час карантинних обмежень через поширення COVID-19. Також варто зазначити, що відповідна заборона має діяти впродовж дії воєнного стану, а також ще чотири місяці з моменту його скасування чи припинення.

Варто звернути увагу й на такий аспект, що на час дії воєнного стану податкові штрафи за порушення, що були пов'язані через застосунок реєстраторів розрахункових операцій (РРО).

Законом №2120 [2] з 17 березня 2022 було також дозволено проведення всіх фактичних перевірок, які передбачено ПКУ. А саме:

- на час дії воєнного стану застосовується фінансова відповідальність, встановлена ПКУ, за результатами проведення вказаних перевірок;
- внесено зміни до пп. 80.2.2 та 80.2.3 ПКУ, згідно яких контролюючий орган має повноваження на проведення фактичних податкових перевірок також в частині здійснення платниками податків розрахункових операцій, включаючи розрахунки за товари (роботи, послуги) із використанням електронних платіжних терміналів.

Наступним Законом №2142-IX [3], який увійшов у дію з 5 квітня 2022 р., були внесені зміни, які дозволяють контролюючим органам здійснювати камеральні перевірки податкових декларацій платника єдиного податку четвертої групи та збільшено термін на шість місяців щодо виконання своїх податкових зобов'язань після припинення або ж скасування в Україні воєнного стану, якщо такі не могли бути виконані через воєнні дії. Також на період дії надзвичайного або воєнного стану платникам податків дозволено подавати податкові декларації та інші документи до контролюючого органу в паперовій формі.

Далі, Закон №2173-IX [4], який був чинний з 16 квітня 2022 р., в цілому не звужив дію воєнного мораторію на проведення податкових перевірок, але встановив окремі особливості щодо оформлення результатів проведення камеральних перевірок. Також на час дії воєнного стану контролюючі органи мають повноваження в частині контролю та моніторингу за ціноутворенням. Такий контроль, відповідно до ПКУ, здійснюється за допомогою фактичних перевірок, але за умови, що є наявність хоча б однієї низки підстав: було отримано інформації про порушення певним платником податків законодавства про ціни і ціноутворення; надійшло звернення від покупця про наявність факту порушення порядку формування, встановлення та застосування державних регульованих цін. Контролюючі органи також мають повноваження на проведення фактичних перевірок за дотриманням платниками податків чинних вимог законодавства, які стосуються фіксованих та граничних цін, а також граничних рівнів торговельної націнки.

Наступні новації в частині податкових перевірок відбулися із прийняттям Закону №2260 [5], який діє із 27 травня 2022 року і серед норм даного законодавчого акту – виключення із мораторію окремих видів податкових перевірок.

Нова редакція ПКУ [6], викладена в пп. 69.2 підрозділу 10 Розділу XX ПКУ, за яким податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються; окрім:

- камеральних перевірок;
- документальних позапланових перевірок;
- фактичних перевірок.

Наразі камеральна перевірка проводиться у приміщенні контролюючого органу не лише на підставі даних податкової звітності, а ще й даних:

- СЕА ПДВ (відомості щодо ПДВ-рахунку платника податків, дані ЄРПН та митних декларацій);

- ЄРАН (Єдиний реєстр акцизних накладних) та СЕА РП (Система електронного адміністрування реалізації пального).

Крім того, абз. 2 пп. 75.1.1.1 ПКУ [6] зазначає, що камеральна перевірка також може бути передбачена на предмет перевірки своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків); своєчасності реєстрації ПН/РК у ЄРПН та у АН/РК у ЄРАН; виправлення помилок у ПН; своєчасності сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання.

При проведенні *камеральних перевірок* посадовою особою контролюючого органу здійснюється моніторинг податкових декларацій з ПДВ.

Таблиця 1

Терміни камеральних перевірок податкових декларацій з ПДВ у 2022 році

Звітний податковий період	Термін початку і завершення
лютий, березень, квітень, травень	розпочинаються на наступний день після 20 липня 2022 року та завершуються не пізніше 20 вересня 2022 року
червень, липень, серпень	розпочинаються на наступний день після 20 серпня 2022 року та завершуються не пізніше 20 жовтня 2022 року

Якщо до податкових декларацій з ПДВ ще до початку війни були подані уточнюючі-розрахунки за звітні податкові періоди, то вони підлягають перевірці у вище встановлений термін, на який припадає день подання такого розрахунку.

Документальні позапланові перевірки «проводяться на звернення платника податків та/або з підстав, визначених пп. 78.1.7 та 78.1.8 ПКУ, 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» [6]. На час дії воєнного стану такі перевірки проводяться посадовими особами контролюючих органів за умови гарантування безпеки при доступі та допуску до: приміщень, територій чи майна платника, якщо такі є об'єктами оподаткування або ж використовуються для одержання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування; документів та будь-якої інформації, що стосується фінансово-господарської діяльності платника, його доходи чи видатків. Також такі перевірки здійснюються при проведенні інвентаризації основних засобів, ТМЦ коштів, зняття залишків ТМЦ, готівки.

Дозволені документальні позапланові перевірки, які були розпочаті та не завершені до початку війни (24.02.2022), можуть поновлюватися та закінчуватися впродовж 60 днів з дня, наступного за 27 травня 2022 року. Такі перевірки поновлюються на невикористаний строк.

Згідно Закону №2260, дозволені документальні позапланові перевірки, які були розпочаті, але «не можуть бути завершені у зв'язку з виникненням непередбачених обставин, можуть бути зупинені до завершення дії таких обставин та/або усунення перешкод щодо їх проведення за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що оформляється наказом, копію якого надсилають

платнику податків до електронного кабінету платника податків з одночасним надісланням на електронну адресу (адреси) платника податків інформації про вид документа, дату та час його надіслання до електронного кабінету. Таке зупинення перериває перебіг строку проведення перевірки» [5].

Документальні позапланові перевірки, які будуть розпочаті після 27 травня 2022 року з підстав, визначених пп. 78.1.8 ПКУ, «декларацій або уточнюючих розрахунків (у разі їх подання), до яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, проводяться протягом 60 календарних днів, що настають після закінчення граничного терміну проведення камеральної перевірки відповідної декларації або уточнюючого розрахунку» [5].

Також треба враховувати, що зміни до пп. 69.2 та 69.11 підрозділу 10 Розділу XX ПКУ [6] в частині проведення камеральних перевірок декларацій з ПДВ та відповідних уточнюючих розрахунків про повернення суми бюджетного відшкодування, є чинними з 2 червня (у разі їх подання та якщо подано відповідну заяву).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Під податковою перевіркою розуміємо відповідну форму контролю, що здійснюється уповноваженими контролюючими органами (Державною податковою службою, Державною митною службою) та деякими органами виконавчої влади (Рахунковою палатою, Державною аудиторською службою, Державною службою з питань праці тощо) задля гарантування дотримання платниками податків (як фізичними, так і юридичними особами) діючих положень податкового законодавства, що закріплені у Податковому кодексі України.

Наголошуємо, що нині як воєнний, так і карантинний мораторій дають право на проведення камеральних та фактичних перевірок діяльності суб'єктів господарювання, а також документальних позапланових перевірок але виключно за зверненням від платника податків з підстав, що передбачені пп. 78.1.7 та 78.1.8. ПКУ [6]. Оскільки на час війни дія п. 52-2 ПКУ була зупинена, то після закінчення дії воєнного стану (наразі до 21 листопада 2022 р.) дія мораторію (встановлена п. 69.2. ПКУ) буде зупинена і, відповідно, підлягатиме поновленню дія п. 52-2 ПКУ, якщо триватиме дія карантину, який зараз продовжено до 31 серпня 2022 р.

Отож, як воєнний, так і карантинний мораторій передбачають майже однакові види дозволених податкових перевірок. Але треба наголосити, що мораторієм, який встановлено через карантинні обмеження COVID-19, не передбачено здійснення контролюючими органами документальних позапланових податкових перевірок на підставі одержання ними інформації про порушення платником валютного законодавства. Зокрема ця дія застосовується при порушенні встановлених норм граничних термінів щодо надходження валютного виторгу за експортними операціями, а також отримання товарів за імпорнтними операціями. Тобто, після закінчення дії воєнного стану в Україні на будь-які документальні позапланові податкові перевірки, якщо такі були розпочаті та не завершені, дія мораторії продовжиться до завершення дії карантинного мораторію через COVID-19. Аналогічна ситуація із камеральними та фактичними перевірками, проведення яких не передбачено п. 52-2 ПКУ.

Таким чином, якщо до платника податків прийшли з податковою перевіркою, то йому доцільно, насамперед, переконатися у законності такої перевірки, та зокрема перевірити чи не підпадає вона під дію мораторію, встановленого на час воєнного стану, – пп. 69.2 ПКУ, а під час дії карантину – пп. 52.2 ПКУ. Якщо така перевірка підпадає під дію будь-якого із мораторіїв, то платник податків буде має повне право на оскарження дій контролюючих органів в цілому та наказу і скерування на таку перевірку зокрема.

Також зазначимо, що про початок планової документальної податкової перевірки платник податків має бути попереджений заздалегідь, а з'ясувати терміни такої перевірки можна на Інспекційному порталі, де знаходиться оновлений План-графік документальних планових перевірок на 2022 рік.

Зважаючи на значну чисельність контролюючих органів, складність податкового законодавства та швидкоплинність змін, які до нього вносяться, важко сформувані уніфіковані методичні засади щодо здійснення податкових перевірок. У подальших дослідженнях варто акцентувати увагу на розробленні та впровадженні єдиних методичних прийомів податкового контролю (перевірок, аудиту, моніторингу тощо) в умовах воєнного стану для усіх платників податків та здійснити уніфікацію системи показників по окремих галузях з метою прогнозування ймовірності податкових правопорушень, що дасть змогу вчасно та найбільш повно відстежувати дійсний стан справ по однорідній групі суб'єктів господарювання, ефективніше виявляти й запобігати спробам ухилення від оподаткування, а, отже, забезпечити повні та своєчасні надходження до бюджетів різних рівнів. Це сприятиме відновленню національної економіки в післявоєнний період, а також забезпечить прозорість, ефективність та зрозумілість системи адміністрування податків в часі війни.

Список використаних джерел

1. 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 03.03.2022 р. №2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
2. 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 р. №2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-%D0%86%D0%A5#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 01.04.2022 р. №2173-IX. 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 №2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-IX#Text>

6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. №2755-17. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

References

1. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuvannia ta podannia zvitnosti u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 03.03.2022 r. №2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
2. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo dii norm na period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 15.03.2022 r. №2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
3. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia zakonodavstva na period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 24.03.2022 r. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-%D0%86%D0%A5#Text>
4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo administruvannia okremykh podatkov u period voiennoho, nadzvychainoho stanu: Zakon Ukrainy vid 01.04.2022 r. №2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>
5. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvosti podatkovoho administruvannia podatkov, zboriv ta yedynoho vnesku pid chas dii voiennoho, nadzvychainoho stanu: Zakon Ukrainy vid 12.05.2022 №2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-IX#Text>
6. Podatkovy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy від 02.12.2010 р. №2755-17. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

BUSINESS AUDITS IN UKRAINE DURING WARTIME AND QUARANTINE RESTRICTIONS

Vira Kmit

*Ivan Franko National University of Lviv,
18, Prospekt Svobody, Lviv, 79008,
e-mail: vira.kmit@lnu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0001-6845-8139*

Abstract. The article reveals the specifics of conducting business tax audits by controlling bodies. Tax audit is a form of control carried out by authorized control bodies and institutions of state power to ensure compliance by natural and/or legal entities – taxpayers – with tax legislation.

The Tax Code of Ukraine (TCU) distinguishes between three types of inspections: cameral audits, factual audits, documentary audits.

It is emphasized that starting from March 18, 2020, there is a ban on conducting tax audits in Ukraine – both during quarantine and during martial law – but with a number of exceptions.

With the beginning of the war, a number of changes were made to the Tax Code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine regarding the administration of certain taxes during the period of martial law.

There are a lot of innovations, in particular, regarding the conduct of tax audits, which require thorough study and analysis.

The changes that were made during the first five months of martial law to the Tax Code of Ukraine by separate legislative acts were analyzed.

The first «wartime» law extended the quarantine moratorium on tax audits under martial law conditions, and the next four laws made corresponding changes to the TCU, introducing some exceptions to the moratorium on certain types of tax audits.

Thus, during the period of martial law on the territory of Ukraine, tax audits are not getting started, and the audits that have started are being stopped. The exceptions are cameral and factual audits, as well as documentary unscheduled audits, which are carried out at the request of the taxpayer and/or for reasons, and/or documentary unscheduled audits of taxpayers, for which tax information was obtained, which indicates that the taxpayer has violated currency legislation in terms of compliance with deadlines for receipt of goods for import operations and/or foreign exchange earnings for export operations.

Keywords: tax control, tax audits, cameral audits, factual audits, documentary audits, martial law, quarantine restrictions.

Стаття надійшла до редакції 31.03.2022

Прийнята до друку 23.05.2022