

УДК 342.9

<https://doi.org/10.34142/23121661.2024.40.02>

orcid. org / 0000-0003-2509-865X

© Головань Т.Г., 2024

orcid. org / 0000-0002-7773-0402

© Ждан М.Д., 2024

Т.Г. Головань, М.Д. Ждан**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ
ПРАВЗАСТОСУВАННЯ
В СФЕРІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ****T. Holovan, M. Zhdan****PROBLEMATIC ISSUES
OF LAW ENFORCEMENT
IN THE FIELD OF TAX CONTROL**

Анотація. Стаття присвячена дослідженню проблемних питань правозастосування у сфері податкового контролю в Україні, зокрема податкових перевірок як одного з ключових інструментів забезпечення податкової дисципліни та дотримання податкового законодавства. В умовах економічної нестабільності та посилення вимог до наповнення бюджету ефективність податкового контролю набуває особливого значення для фінансової стабільності держави. Авторами обґрунтовано, що податкові перевірки є важливим елементом податкового контролю, оскільки вони надають можливість виявляти порушення, забезпечувати своєчасність і повноту сплати податків.

Особлива увага приділена дискреційним повноваженням податкових органів, які на практиці можуть призводити до порушень прав платників податків. Використовуючи аналіз судової практики, наголошується на неоднозначності підходів до застосування норм права, що регулюють проведення фактичних податкових перевірок, особливо у випадках, коли підставою є звернення споживачів. Цей аспект актуальний з точки зору захисту прав платників податків, оскільки недосконале тлумачення або дискреційне застосування податкових норм можуть призводити до зайвих фінансових витрат і зниження довіри до податкових органів.

Метою статті є характеристика податкового контролю в Україні, підстав проведення фактичних податкових перевірок з позиції правозастосування. У статті зазначається, що актуальними залишаються питання правової визначеності та необхідність уніфікації підходів до проведення податкових перевірок, що сприятиме підвищенню прозорості

податкової системи та посиленню правового захисту платників податків у контексті євроінтеграції.

Ключові слова: податкове право, податкове законодавство, норма права, обґрунтування, тлумачення, юридична аргументація, правозастосування, юридична техніка, податковий контроль, податкова перевірка, підстави проведення податкових перевірок, фактичні перевірка, судова практика.

Abstract. At this stage of Ukraine's economic development, special attention is paid to the issues of filling the state budget, since at the expense of tax revenues, the state is able to ensure the implementation of its functions and finance budget expenditure items. In view of this, the issues of the effectiveness of tax control are significantly relevant. The article is devoted to the study of problematic issues of law enforcement in the field of tax control in Ukraine, in particular tax audits as one of the key tools for ensuring tax discipline and compliance with tax legislation. In conditions of economic instability and increased requirements for filling the budget, the effectiveness of tax control becomes of particular importance for the financial stability of the state. The authors substantiated that tax audits are an important element of tax control, as they provide an opportunity to detect violations, ensure timely and complete payment of taxes.

Particular attention is paid to the discretionary powers of tax authorities, which in practice can lead to violations of taxpayers' rights. Using the analysis of judicial practice, the ambiguity of approaches to the application of legal norms regulating the conduct of actual tax audits is emphasized, especially in cases where the basis is the appeal of consumers. This aspect is relevant from the point of view of protecting taxpayers' rights, since imperfect interpretation or discretionary application of tax norms can lead to unnecessary financial costs and a decrease in trust in tax authorities.

The purpose of the article is to characterize tax control in Ukraine, the grounds for conducting actual tax audits from the perspective of law enforcement. The article notes that the issues of legal certainty and the need to unify approaches to conducting tax audits remain relevant, which will contribute to increasing the transparency of the tax system and strengthening the legal protection of taxpayers in the context of European integration.

Key words: tax law, tax legislation, rule of law, justification, interpretation, legal argumentation, law enforcement, legal technique, tax control, tax audit, grounds for conducting tax audits, factual audit, court practice.

Постановка проблеми. На даному етапі економічного розвитку України та в умовах викликів воєнного часу особлива увага приділяється питанням наповнення державного бюджету, оскільки за рахунок податкових надходжень, держава спроможна забезпечити реалізацію своїх функцій та здійснювати фінансування витратних статей бюджету. З огляду на це значно актуалізуються питання ефективності податкового контролю як ключового інструменту, який дозволяє державі не лише забезпечити належне надходження податків до бюджету, а й сприяє формуванню в суспільстві культури податкової дисципліни. Формування податкової політики України на засадах ефек-

тивності, стабільності, прозорості й наближення до міжнародних стандартів, тим більше в умовах активізації євроінтеграційних процесів, неможливе без ефективного податкового контролю. Отже, дослідження проблемних питань податкового контролю є надзвичайно важливим та актуальним для забезпечення економічної стабільності та фінансової стійкості України.

Аналіз останніх досліджень. Проблемні питання податкового контролю та його ефективності досліджувались такими науковцями, як В. Л. Андрущенко [15], М. П. Кучерявенко [5], Н.А. Марнінів [7], І.В. Ярошенко [2].

Однак комплексні дослідження проблемних питань правозастосування в сфері податкового контролю, тим більше з урахування викликів сьогодення, не проводились, що актуалізує необхідність проведення наукових розробок цієї тематики.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є характеристика податкового контролю в Україні, підстав проведення фактичних податкових перевірок з позиції правозастосування.

Виклад основного матеріалу. Значення оподаткування для держави є виключним, адже саме податки є основою для державного бюджету, від рівня наповненості дохідної частини якого залежить розвиток держави. За рахунок податкових надходжень, держава спроможна забезпечити реалізацію своїх функцій та здійснювати фінансування витратних статей бюджету. «Податкові платежі, які сплачуються до Державного бюджету, відіграють провідну роль у забезпеченні виконання державою своїх функцій та завдань. У Державному бюджеті України податкові надходження складають у середньому 80,97 %. Тому доцільно вважати, що податкові надходження є найбільшою бюджетоутворюючою складовою» [1, с.142].

«Значущість податків у процесі формування грошових фондів держави визначає особливу роль податкового контролю як засобу державного управління. Ще одним чинником, що визначає актуальність питань податкового контролю, є використання податкового механізму в процесі державного регулювання» [2].

Тривалий час вчені обговорюють питання ефективності податкового контролю, оскільки оцінка ефективності податкового контролю дозволяє досягати очікуваних результатів з меншими обсягами коштів. «Ефективність податкового контролю в остаточному підсумку визначається ступенем збирання податків або величиною донарахованих податків та динамікою її зміни (зниженням останнього показника як в абсолютному, так і відносному вираженні)» [3, с. 43].

Формування податкової політики України на засадах ефективності, стабільності, прозорості й наближення до міжнародних стандартів, тим більше

в умовах активізації євроінтеграційних процесів, неможливе без ефективного податкового контролю.

Податковий контроль є ключовим інструментом, який дозволяє державі не лише забезпечити належне надходження податків до бюджету, а й сприяє формуванню в суспільстві культури податкової дисципліни. Важливим аспектом податкового контролю є його вплив на економічну поведінку платників податків, зокрема у сфері запобігання ухиленню від оподаткування, що посилює довіру до системи оподаткування загалом.

На сучасному етапі, з урахуванням посилення процесів глобалізації та євроінтеграції, підвищуються вимоги до прозорості та ефективності фіскальних інституцій. Ефективний податковий контроль, базований на міжнародних стандартах і сучасних технологіях, дає змогу забезпечити сталість державних фінансів і зміцнити економічний суверенітет України. Таким чином, податковий контроль виконує не тільки фіскальну, а й регулюючу, а також стимулюючу функцію, сприяючи соціально-економічному розвитку держави.

Відповідно до Податкового кодексу України «податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [4].

Як свідчить судова практика, в процесі правозастосування виникає безліч проблемних питань щодо реалізації контролюючими органами своїх повноважень у сфері податкового контролю. Внаслідок цього порушуються права платників податків.

«Податковий контроль є різновидом спеціального державного контролю, здійснюваного як діяльність податкових органів і їх посадових осіб для забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності під час мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних із ними матеріальних коштів» [5, с.483].

Відповідно до ст. 75 Податкового кодексу України контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [4]. Отже, одним із найефективніших способів здійснення податкового контролю є проведення податкових перевірок. «Дане твердження є обґрунтованим, оскільки підтверджене звітними даними Державної податкової служби України. Так, у 2021 р. щодо юридичних і фізичних осіб проведено 3092 планові перевірки, що є більшим, ніж у 2020 р., тобто на 59%, що майже у 1,6 рази й 41950 позапланових документальних перевірок, тобто на 76% або у 1,8 рази більше рівня минулого року (23885). Кількість проведених фактичних перевірок у 2021 році склала 26096, що у

порівнянні з показником минулого року (16565) більше на 58% або у 1,6 рази. Крім цього, у 2021 р. проведено 2474 зустрічних звірки юридичних осіб, тобто на 12% більше ніж у 2020 р. (2206). Разом зі збільшенням кількості перевірок у 2021 році зросла їх результативність. Так, якщо у 2020 році за усіма перевірками було донараховано 17778 млн. грн. податків та зборів, то за 2021 рік – майже 63456 млн. грн. – тобто більше у 3,6 рази або на 45678 млн. грн. При цьому, слід підкреслити, що контрольньо-перевірочна робота податкових органів зосереджувалась на дозволених заходах контролю через запровадження мораторію на окремі види перевірок. Підтвердженням доволі високої ефективності контрольньо-перевірочної діяльності у 2021 р. є «встановлення порушень за матеріалами 52,6 тис. перевірок, що становить майже 74% від загальної кількості проведених (71,1 тис.): за плановими – 2,93 тис. (95%) фактів порушень при 3,09 тис. проведених перевірок (без порушень – 155 (або 4,9%) перевірок філій); за позаплановими – 23,91 тис. (57%) при 41,95 тис. проведених; за фактичними – 25,80 тис. (99%) при 26,10 тис. завершених перевірок» [6].

Мета проведення податкових перевірок – здійснення контролю за додержанням платниками податків приписів податкового законодавства. Як зазначає Н. Маринів «головною метою податкової перевірки є контроль за своєчасністю й повнотою сплати платниками податків і зборів» [7, с.15].

«Перевірка є способом реалізації владних управлінських функцій контролюючим органом як суб'єктом владних повноважень, який зобов'язаний діяти тільки на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України та законами України» [8].

На підставі аналізу судових рішень в Єдиному державному реєстрі судових рішень можна дійти висновку, що існує незліченна кількість спорів з представниками податкових органів, серед яких значний відсоток становлять справи з оскарження наказів про проведення фактичних перевірок, відповідних рішень, прийнятих на підставі результатів проведення фактичних перевірок. Аналіз судової практики в цій категорії справ на рівні касаційного суду також ілюструє неоднозначний підхід у прийнятті судових рішень за результатами їх розгляду. Все це стає можливим через наявність неоднозначного тлумачення та застосування норм чинного законодавства.

Одним з яскравих прикладів є дещо довільне тлумачення підстав для проведення фактичних перевірок.

Відповідно до п.п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України «фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахунко-

вих операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)» [4].

Відповідно до підпунктів 80.2.1 – 80.2.7 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції, під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з підстав, передбачених Податковим кодексом України» [9].

Згідно п. 80.2 ст. 80 Податкового кодексу України однією з підстав для проведення фактичної перевірки є «письмове звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування» [4]. Однак практичне застосування даної підстави є достатньо проблемним. «Мова йде про прийняття рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом щодо проведення фактичної перевірки на підставі усного звернення заявника на Гарячу урядову лінію.

Контролюючі органи у разі надання інформації про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування шляхом усного звернення на Гарячу урядову лінію розцінюють його як письмове і вважають, що наявність підтвердження факту порушення перевіряється саме шляхом проведення фактичної перевірки платника податків. Однак з цим не можна погодитись з огляду на наступне» [10].

Відповідно до ст.40 Конституції України усі мають право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк [11]. Порядок реалізації даного права регламентується Законом України «Про звернення громадян» [12].

Вимоги щодо оформлення письмового звернення громадян регламентується ст.5 Закону України «Про звернення громадян». Письмове звернення повинно бути підписано заявником (заявниками) із зазначенням дати. В електронному зверненні також має бути зазначено електронну поштову адресу, на яку заявнику може бути надіслано відповідь, або відомості про інші засоби зв'язку з ним. Застосування електронного цифрового підпису при надсиланні

електронного звернення не вимагається. Це є гарантією захисту прав платника податків, адже саме дотриманням зазначених вимог забезпечується встановлення особи заявника, перевірка наявності фактів, на які він посилається.

«Письмове звернення надсилається поштою або передається громадянським до відповідного органу, установи особисто чи через уповноважену ним особу, повноваження якої оформлені відповідно до законодавства. Письмове звернення також може бути надіслане з використанням мережі Інтернет, засобів електронного зв'язку (електронне звернення)» [13].

Підсумовуючи зазначене вище, можна виділити декілька умов, які є обов'язковими для оформлення письмового звернення відповідно до закону: наявність обов'язкових реквізитів; зазначення інформації, за допомогою якої можна ідентифікувати особу; наявність особистого або електронного підпису особи; надання копій документів, які підтверджують факти, викладені у зверненні; спосіб подання звернення.

Повертаючись до усного звернення на Гарячу урядову лінію, яке розцінюють як письмове варто відзначити те, що в таких ситуаціях неможливо перевірити достовірність даних, що надаються для ідентифікації особи заявника, до звернення не долучаються копії документів, що підтверджують наявність фактів, на які посилається останній і така інформація не може бути достатньою для прийняття обґрунтованого рішення про проведення фактичної перевірки.

«Більше того, звернення, яке було спрямовано на Гарячу урядову лінію в подальшому спрямовується для розгляду до компетентних органів. Відтак, відбувається перенаправлення звернень громадян за належністю. Однак такої підстави, як перенаправлення усних звернень громадян за належністю, та/або переадресування усних заяв чи клопотань від одного державного органу до іншого за належністю для виконання, а саме для проведення фактичної перевірки Податковий кодекс України не містить» [10].

Враховуючи те, що прийняті в таких випадках рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформлені відповідним наказом щодо проведення фактичної перевірки не відповідають нормам чинного законодавства, їх можна вважати незаконними та такими, що підлягають скасуванню.

«Доведення правомірності» є не чим іншим, як юридичною аргументацією закріпленої в рішенні контролюючого органу правової позиції щодо платника податків. Платник податків, не згідний із рішенням контролюючого органу, наводить юридичну аргументацію у скарзі в разі обрання способу адміністративного оскарження рішення або в адміністративному позові, якщо для захисту своїх прав та інтересів він обрав судовий порядок. Податковим законом також встановлено, що обов'язок доведення правомірності рішення контролюючого органу в судовому порядку встановлюється процесуальним

законом (ст. 56 ПК України) [4], і тому Лобач О. вважає, що механізм судового провадження з оскарження рішень контролюючих фіскальних органів характеризується особливостями, що прямо пов'язані з доказами та юридичною аргументацією в справі адміністративної юрисдикції [14, с. 34].

Проте судова практика доволі неоднозначна. Так, постановою Харківського апеляційного адміністративного суду від 24.04.2018 року по справі №820/5859/17 дії контролюючого органу щодо прийняття рішення про проведення фактичної перевірки на підставі звернення споживача на Гарячу урядову лінію були визнані законними. Обґрунтовуючи свою позицію суд посилався на ч. 3 ст.7 ст. 7 Закону України «Про звернення громадян», якою передбачено, що якщо питання, порушені в одержаному органом державної влади, місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, об'єднаннями громадян або посадовими особами зверненні, не входять до їх повноважень, воно в термін не більше п'яти днів пересилається ними за належністю відповідному органу чи посадовій особі, про що повідомляється громадянину, який подав звернення. Звернення на Гарячу урядову лінію направляється до відповідної обласної державної адміністрації, яка, в свою чергу, перенаправляє таке звернення до органів ДФС [14].

Суд вважає що така позиція узгоджується з правовою позицією, висловленою Верховним Судом у постанові від 01.02.2018 року по справі №800/263/17. Згідно з цією позицією, отримане органом ДФС звернення, має письмову форму, оскільки було оформлене відповідною обласною державною адміністрацією у відповідності до положень Закону України «Про звернення громадян», яка не передбачає наявності особистого підпису заявника, з огляду на шляхи його отримання через Гарячу урядову лінію. Вимог про безпосереднє особисте письмове звернення споживача до контролюючого органу, як виключної підстави для проведення фактичної перевірки, ні норми Податкового кодексу України, ні норми ст. 7 Закону України «Про звернення громадян» не містять.

Така позиція є суперечливою і потребує детального наукового обґрунтування з метою недопущення порушення прав платників податків.

Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Податки є основним джерелом фінансових ресурсів для держави, забезпечуючи реалізацію суспільних функцій через оподаткування, яке полягає у вилученні певної частки доходів платників для фінансування суспільно необхідних видатків. Забезпечення стабільної роботи фінансової системи, постійного надходження доходів до бюджетів усіх рівнів та дотримання податкової дисципліни є обов'язковими для забезпечення економічної стабільності держави. Це зумовлює необхідність створення ефективної системи податкового контролю, адже саме податковий контроль є тим ключовим інструментом, який

дозволяє державі не лише забезпечити належне надходження податків до бюджету, а й сприяє формуванню в суспільстві культури податкової дисципліни.

Одним із найефективніших способів здійснення податкового контролю є податкові перевірки, які проводяться контролюючими органами. Проте на практиці представники податкових органів, користуючись дискреційними повноваженнями допускають довільне трактування норм чинного законодавства, що створює широке поле для порушення прав платників податків. Більше того, навіть судова практика склалася доволі неоднозначна. Це призводить до втрати довіри платників податків, значних порушень податкової дисципліни та інших негативних тенденцій, які гальмують процеси впровадження міжнародних стандартів та реформування сфери оподаткування. Основна проблема, з якою стикаються платники податків це правова невизначеність, яка є істотною перешкодою у процесі правозастосування. Саме тому проведення наукових досліджень за даною тематикою з метою вироблення рекомендацій щодо подальшого удосконалення чинного законодавства є перспективним.

Література

1. Назаркевич, І., Шутко, А. Роль податків у доходах державного бюджету України. Молодий вчений, 9 (109), 139-143. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-9-109-30> 2. Ярошенко І.В. Науково-теоретична сутність податкового контролю. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/bitstream.pdf> 3. Пухальський В.В. Методичне забезпечення оцінки результативності та ефективності податкового контролю в Україні та напрями його вдосконалення. URL: <http://www.economy.in.ua/pdf> 4. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> 5. Кучерявенко Н.П. Курс податкового права. Х.: Право, 2007. 536 с. 6. Звіт про виконання плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. URL: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Ftax.gov.ua%2Fdata%2Ffiles%2F266501.doc&wdOrigin=BROWSELINK> 7. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2007. 8. Постанова Верховного Суду від 22.09.2020 року у справі №520/8836/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/92457879> 9. Щодо особливостей проведення фактичних перевірок. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/716599.html> 10. Головань Т.Г. Проблеми застосування підстав проведення фактичних перевірок контролюючими органами. URL: <https://dspace.hnpu.edu.ua/bitstreams/808d4034-02a8-4efc-ad7f-5b91abcb4fae/download> 11. Конституція України. Закон України від 28.06.1996р. №254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> 12. Про звернення громадян. Закон України від 02.10.1996р. №339/96-ВР. Голос України від 22.10.1996р. 13. Письмові звернення: як їх правильно оформити громадянам. URL: <https://tr.tax.gov.ua> 14. Лобач О. М. Юридична аргументація в податковому праві (загальний погляд). Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2017. Т. 193. С. 30–37. 15. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 24.04.2018 року по справі №820/5859/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73699453> 16. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкова держава: монографія. К.: Алерта, 2016. 304 с.