

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 7 березня 2022 року № 224 «Про затвердження переліку категорій товарів, що визнаються гуманітарною допомогою без здійснення процедури визнання таких товарів гуманітарною допомогою у кожному конкретному випадку, на період воєнного стану». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/224-2022-%D0%BF#n9> (дата звернення 01.03.2023).

DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-293-0-33>

КОРУПЦІОГЕННІСТЬ ПРАКТИКИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Пацурківський П. П.

*студент III курсу 11 групи Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
м. Київ, Україна*

*Науковий керівник: **Берзін П. А.***

*доктор юридичних наук, професор кафедри кримінально-правової політики
та кримінального права*

Навчально-наукового інституту права

*Київського національного університету імені Тараса Шевченка
м. Київ, Україна*

Російсько-українська війна стала небаченою раніше сукупністю фундаментальних викликів для усього цивілізованого світу, особливо для України. Вона різко загострила хронічні проблеми у різних сферах суспільних відносин та породила ще більше нових гострих негараздів, утворивши із них найкарколомніші симбіози негативних факторів для суспільства. Одним з ряду останніх наразі є в Україні стрибок корупціогенності практики адміністрування податку на додану вартість (далі ПДВ).

Термін *корупціогенний* відповідно до антропосоціокультурної концепції мови означає ще не саму корупцію, а її передумови – це *той, який є причиною корупції; корупцієтворний* [1, с. 40–43]. Методологічний ключ до розуміння та пояснення явища корупцієтворності міститься в нормативному визначенні корупції у Законі України «Про запобігання корупції» № 1700-VII від 14 жовтня 2014 року. Його квінтесенція полягає в тому, що корупцією є використання особою, уповноваженою на вчинення публічних послуг,

«наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки-пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка-пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі [що надає публічні послуги. – П.П.]..., або на її вимогу іншим фізичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей» [4]. Дане по суті родове визначення корупції вітчизняний законодавець фактично побудував на основі переліку типових корупціогенних факторів, які відіграють роль пускових механізмів у трансформації корупції із потенційно можливої у реальну.

Як переконає аналіз прецедентної практики ЄСПЛ [2], а також відповідної судової практики вітчизняних судів [3], системоутворююча роль серед усіх корупціогенних чинників в адмініструванні ПДВ належить наявності в осіб, уповноважених на таке адміністрування, дискреційних повноважень, що уможлиблює підміну ними правовірних практик свавіллям та зловживаннями. Правова визначеність як елемент принципу верховенства права настільки важлива та необхідна, що в Україні цьому елементу надано статусу окремого конституційного припису: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, – йдеться у ч. 2 ст. 19 Конституції України, – зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [4]. Ця вимога поширюється на усіх осіб, що надають публічні послуги.

Метою наукового повідомлення є розкриття корупціогенної природи адміністрування ПДВ в Україні в умовах воєнного стану. **Конкретні завдання дослідження** полягають в аналізі корупцієтворних положень нормативно-правових актів, за допомогою яких Українська держава адмініструє ПДВ в умовах воєнного стану.

Виклад основних результатів дослідження. На самому початку російсько-української війни адміністрування ПДВ в Україні регулювали Податковий кодекс України [6], Постанова КМУ № 1165 від 11.12.2019 р. (далі Порядок № 1165) [7] та Наказ Мінфіну України № 520 від 12.12.2019 р. [8] Вищезазначеною Постановою Кабмін України затвердив також Порядок розгляду скарг на можливі рішення контролюючих органів про відмову у реєстрації податкових накладних або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі ЄРПН) [9]. За нових умов воєнного стану вищезазначений правовий режим адміністрування ПДВ втратив свою ефективність. З метою опанувати ситуацією Верховна Рада України Законом України № 2260-IX від 12.05.2022 р. запровадила тимчасовий, на час дії

воєнного стану, правовий режим адміністрування ПДВ. На відміну від відповідного довоєнного правового режиму він відзначався більшою невизначеністю, особливо щодо питань нових особливостей реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування платниками цього податку в ЄРПН [10], оскільки податково-правова дійсність стала нечувано динамічною.

Формою подолання вищезазначеної невизначеності щодо адміністрування ПДВ держава обрала внесення змін до уже згаданого нами вище Порядку № 1165, який після його корегування було затверджено новою Постановою Кабміну України № 1154 від 12.10.2022 р.[11] Родзинкою даного коригування стало наділення комісій контролюючих органів додатковими повноваженнями не реєструвати в ЄРПН тих податкових накладних/розрахунків корегування платників податків, якими передбачалося зменшення суми компенсації вартості хоча б одного з товарів чи послуг їх постачальнику (це означає заборону збільшувати величину собівартості товарів або послуг в умовах війни). Ця «інновація» повністю суперечить Директиві ЄС щодо електронних рахунків, яка прямо забороняє встановлювати будь-які додаткові вимоги щодо реєстрації податкових накладних.

Порядок визнав критеріями такого «зменшення сум компенсації» сам факт віднесення комісією контролюючого органу платника податків **на її власний розсуд** до категорії «ризикових», **без надання нормативного тлумачення цього терміну**, а також факт одержання контролюючим органом «податкової інформації» про недостовірність поданих платником ПДВ даних, без належної перевірки такої інформації [11]. Фактично йдеться про повернення презумпції винуватості платника ПДВ. Верховна Рада України Законом № 2836-IX від 13.12.2022 р. підтримала вищезазначений підхід Уряду України [12]. Це узаконило переведення у ручний режим адміністрування реєстрації податкових накладних/розрахунків корегування в ЄРПН, занурило ці важливі правові процедури у ситуацію суб'єктивізму і правової невизначеності, відкрило прямий шлях корупції.

На одному із засідань Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Парламенту в лютому 2023 р. йшлося про те, що на той час виявилися заблокованими і недопущеними до реєстрації у вищезазначений спосіб понад сорок шість тисяч податкових накладних/розрахунків корегування платників ПДВ. Це завдало половині підприємств і підприємців України значних матеріальних та репуаційних збитків. Із чотирьох з половиною тисяч скарг платників ПДВ на такі дії контролюючих органів України та їх комісій, з якими звернулися платники цього податку в українські суди, більше двох

тисяч справ контролюючі органи уже програми. Найпоширенішою причиною останнього виявилось, як було зазначено ще у Постанові Верховного Суду в справі № 816/687/16 від 16.04.2022 р., зловживання контролюючими органами та їх комісіями наданими їм дискреційними повноваженнями в адмініструванні реєстрації в ЄРПН податкових накладних/розрахунків корегування та створення цим самим корупційних ризиків [13].

Висновки. Квінтесенція корупціогенності адміністрування ПДВ в Україні в умовах воєнного стану полягає у наявності у осіб, уповноважених на його здійснення, дискреційних повноважень. Такі повноваження надані спеціальним комісіям контролюючих податкових органів, що його здійснюють, Постановою Уряду України № 1154 від 12.10.2022 р. Це прямо суперечить елементу правової визначеності принципу верховенства права, Конституції України та Директиві ЄС щодо електронних рахунків.

Література:

1. Бацевич Ф. С. Філософія мови. Історія лінгвофілософських вчень : підручник. 2-е вид., стереотипне. Київ : Вид. центр «Академія». 2011. 240 с.
2. Рішення ЄСПЛ у справі «Олександр Волков проти України» від 9 січня 2013 р., заява № 21722/11 ; Рішення ЄСПЛ у справі «Дія-97» проти України» від 21 жовтня 2010 року, заява №19164/04 та ін.
3. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригувань. Київ : Верховний Суд. 2021. 28 с.
4. Про запобігання корупції. Закон України № 1700-VII від 14 жовтня 2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>
5. Конституція України від 28 червня 1996 року із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
6. Податковий кодекс України. Закон України № 2755-VI від 02.12.2010р. зі змінами та допов. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256>
7. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>
8. Про затвердження Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Наказ Міністерства фінансів

України від 12 грудня 2019 р. № 520. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/RE34216>

9. Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>

10. 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 № 2260-IX від 12.05.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#n5>

11. Зміни, що вносяться до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України № 1154 від 12.10.2022 р. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentri/novini/633465.html>

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України. Закон України № 2836-IX від 13.12.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2836-20#n5>

13. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі No 816/687/16. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16