

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
УДК 347.73:336.2

Мальцева Анастасія Миколаївна

*адвокат, викладач кафедри
адміністративного, фінансового та інформаційного права
Державний торговельно-економічний університет*

Maltseva Anastasiia

*Lawyer, Lecturer of the Department of
Administrative, Financial and Information Law
State University of Trade and Economics*

ORCID: 0009-0008-2433-225X

**НЕМОЖЛИВІСТЬ ВИКОНАННЯ ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ
ПОДАТКОВИХ ОБОВ'ЯЗКІВ ВНАСЛІДОК ВІЙНИ
THE IMPOSSIBILITY OF THE TAX PAYER TO FULFILL TAX
OBLIGATIONS DUE TO THE CONSEQUENCES OF THE WAR**

Анотація. Вступ. Стаття присвячена дослідженню проблеми неможливості виконання платниками податків своїх податкових обов'язків внаслідок запровадження в Україні воєнного стану. Війна привнесла радикальні зміни у діяльності платників податків. З метою реалізації необхідних заходів щодо вдосконалення податкового законодавства для забезпечення дотримання прав і обов'язків платників податків законодавцем було прийнято в декілька етапів зміни до Податкового кодексу України (надалі – ПК України).

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 р. №2118-IX доповнено п. 69 розділу XX «Перехідні положення» ПК України за яким

вводиться нове поняття в податковому законодавстві як відсутність можливості виконання податкових зобов'язань [1].

Зазначеним пунктом встановлюється, що податкова не буде штрафувати платників податків за несвоєчасну сплату податків, несвоєчасне подання податкової звітності, якщо граничний строк подання звітності припав на період з 24.02.2022 р. до останнього дня місяця припинення воєнного стану, несвоєчасну реєстрацію податкових і акцизних накладних, несвоєчасне подання електронних документів про фактичні залишки та обсяг обігу пального, спирту етилового тощо, у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» №2120-IX від 15.03.2022 р. розділ XX «Перехідні положення» ПК України доповнено п. 32² підрозділу 2 розділу XX та встановлено, що тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, платники податку за операціями з придбання товарів/послуг, за якими в Єдиному реєстрі податкових накладних (надалі – ЄРПН) постачальниками не зареєстровано податкові накладні та/або розрахунки коригування до них (надалі – ПН/РК), включають до складу податкового кредиту звітного періоду суми податку на додану вартість, сплачені (нараховані) у складі вартості придбаних товарів/послуг, на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, складених (отриманих) платником податку за операціями з придбання товарів/послуг відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р. [2].

Протягом 6 місяців після припинення або скасування дії воєнного стану платники зобов'язані забезпечити реєстрацію в ЄРПН всіх ПН/РК, реєстрація яких відстрочена на період дії воєнного стану, а податковий

кредит, задекларований платниками під час дії воєнного стану на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, підлягає обов'язковому уточненню (приведенню у відповідність) з урахуванням даних ПН/РК, зареєстрованих у ЄРПН.

Однак з прийняттям Закону України «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» №2260-IX від 12.05.2022 р. (надалі – Закон №2260-IX) для платників податків відновлено обов'язок щодо сплати податків та зборів, подання звітності, реєстрації ПН/РК та акцизних накладних у відповідних реєстрах, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо [3].

Мета. Метою статті є проведення аналізу ефективності процедури підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань платниками податків, обґрунтованості прийнятих рішень контролюючим органом за результатами розгляду заяв.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є нормативно-правове забезпечення щодо регулювання можливості платниками податків виконувати свої податкові обов'язку внаслідок запровадження в Україні воєнного стану.

В процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: формально-догматичний, діалектичний та метод системного аналізу.

Результати. У науковій статті розкрито послідовність змін податкового законодавства для належного забезпечення виконання платниками податкових обов'язків, а також порядку підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань платниками податків. Визначено процедуру підтвердження неможливості виконання податкових

зобов'язань платниками податків. З'ясовано необхідність підтвердження платником податків неможливості виконання податкових зобов'язань відповідним рішенням контролюючого органу, основні недоліки процедури. Запропоновано ряд змін до податкового законодавства на покращення процедури підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань платниками податків, забезпечення можливості платниками податків відновити свою діяльність за наслідками збройної агресії російської федерації та зменшити для них настання негативних податкових наслідків.

Перспективи. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на порядок підтвердження платниками податків виникнення обставин, які унеможливають ведення господарської діяльності та виконання податкових обов'язків. Це надасть змогу зменшити кількість рішень контролюючого органу про можливість виконання платником податків обов'язків.

Ключові слова: платник податків, неможливості виконання платником податків обов'язків, податкова накладна, податковий обов'язок, сплата податків та зборів.

Summary. *Introduction.* The article is devoted to the study of the problem of the inability of taxpayers to fulfill their tax obligations due to the introduction of martial law in Ukraine. The war brought radical changes in the activities of taxpayers. In order to implement the necessary measures to improve the tax legislation to ensure compliance with the rights and obligations of taxpayers, the legislator adopted in several stages changes to the Tax Code of Ukraine (hereinafter referred to as the Tax Code of Ukraine).

The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the specifics of taxation and reporting during the period of martial law" dated 03.03.2022 No. 2118-IX supplemented

Clause 69 of Chapter XX "Transitional Provisions" of the PC of Ukraine under which introduces a new concept in tax legislation as the inability to fulfill tax obligations.

The specified point establishes that the tax office will not fine taxpayers for late payment of taxes, late submission of tax returns, if the deadline for submitting returns falls on the period from February 24, 2022 to the last day of the month of the end of martial law, late registration of tax and excise invoices, untimely submission of electronic documents on the actual balances and volume of circulation of fuel, ethyl alcohol, etc., in the event that the taxpayer does not have the opportunity to fulfill his tax obligation in a timely manner.

Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the effect of norms during the period of martial law" No. 2120-IX dated 03.15.2022 (entered into force on 03.17.2022) Chapter XX "Transitional Provisions" Item 322 of Subsection 2 of Chapter XX of the Criminal Procedure Code of Ukraine was added and it was established that temporarily, during the period of martial law, taxpayers for operations for the purchase of goods/services, for which the suppliers have not registered tax invoices in the Unified Register of Tax Invoices (hereinafter – SRTI) invoices and/or calculations of adjustments to them (hereinafter – TB/AC), include in the tax credit of the reporting period the amounts of value added tax paid (charged) as part of the cost of purchased goods/services, based on the primary (calculated) available to the payer documents drawn up (received) by the taxpayer for transactions for the purchase of goods/services in accordance with the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV dated 16.07.1999

Within 6 months after the termination or cancellation of martial law, payers are obliged to ensure the registration in the National Tax Registry of all TB/AC, the registration of which is postponed for the period of martial law, and the tax credit declared by payers during martial law on the basis of the primary

information available to the payer (settlement) documents, is subject to mandatory clarification (bringing into line) taking into account the data of TB/AC registered in SRTI.

However, with the adoption of the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of the tax administration of taxes, fees and a single contribution during the period of martial law, state of emergency" No. 2260-IX dated 12.05.2022 (hereinafter – Law No. 2260-IX) (entered into force on 05/27/2022) for taxpayers, the obligation to pay taxes and fees, submit reports, register TB/AC and excise invoices in the relevant registers, submit electronic documents containing data on actual fuel residues and volume of fuel or ethyl alcohol circulation, etc.

Purpose. The purpose of the article is to conduct an analysis of the effectiveness of the procedure for confirming the impossibility of fulfilling tax obligations by taxpayers, the validity of the decisions made by the controlling body based on the results of the application review.

Materials and methods. The materials of the research are regulatory and legal support for regulating the ability of taxpayers to fulfill their tax obligations as a result of the introduction of martial law in Ukraine.

In the process of carrying out the research, the following scientific methods were used: formal-dogmatic, dialectical and system analysis methods.

Results. The scientific article reveals the sequence of changes in the tax legislation to ensure proper fulfillment of tax obligations by taxpayers, as well as the procedure for confirming the impossibility of fulfilling tax obligations by taxpayers. The procedure for confirming the impossibility of fulfilling tax obligations by taxpayers has been defined. The need for confirmation by the taxpayer of the impossibility of fulfilling tax obligations by the relevant decision of the controlling body, the main shortcomings of the procedure were clarified. A number of changes to the tax legislation have been proposed to improve the procedure for confirming the impossibility of fulfilling tax obligations by

taxpayers, to ensure the possibility for taxpayers to resume their activities following the consequences of the armed aggression of the Russian Federation, and to reduce the occurrence of negative tax consequences for them.

Discussion. In further scientific studies, it is proposed to focus attention on the procedure for confirmation by taxpayers of the occurrence of circumstances that make it impossible to conduct economic activities and fulfill tax obligations. This will make it possible to reduce the number of decisions of the controlling body on the possibility of the taxpayer fulfilling his obligations.

Key words: *taxpayer, impossibility of the taxpayer to fulfill obligations, tax invoice, tax liability, payment of taxes and fees.*

Постановка проблеми. Платник податків, який у зв'язку із проведенням бойових дій втратив можливість здійснювати господарську діяльність, отримувати дохід або втратив основні засоби для ведення господарської діяльності не може бути притягнутий до відповідальності у зв'язку із невиконанням ним податкових обов'язків. Разом з тим, для звільнення платника від виконання податкових обов'язків обставини неможливості своєчасного виконання податкового обов'язку повинні бути реальними та об'єктивними, а не формальними.

Враховуючи зміни податкового законодавства, вивчення питань правового регулювання підтвердження платниками податків неможливості виконання податкових зобов'язань потребує наукових досліджень, визначення наукових категорій та понять.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням окремих проблем, пов'язаних з виконанням податкових обов'язків платниками податків в умовах воєнного стану займалися такі вітчизняні вчені, як Ю. Костенко, Т. Шувалова, Н. Костишин, Т. Яковець, О. Потакаєва, Д. Литвиненко, Т. Шульга тощо [4-12].

Таким чином, воєнний стан вимагає змін до податкового законодавства адаптованих до умов сьогодення, зокрема, щодо неможливості виконання податкових зобов'язань платниками податків, й потребує наукових досліджень щодо теоретичних і практичних аспектів неможливості виконання податкових зобов'язань платниками податків, напрацювання пропозицій щодо майбутнього подолання негативних наслідків для платників податків.

Метою статті є проведення аналізу ефективності процедури підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань платниками податків, обґрунтованості прийнятих рішень контролюючим органом за результатами розгляду заяв.

Матеріали і методи. Матеріалами дослідження є нормативно-правове забезпечення щодо регулювання можливості платниками податків виконувати свої податкові обов'язку внаслідок запровадження в Україні воєнного стану.

В процесі здійснення дослідження було використано наступні наукові методи: формально-догматичний, діалектичний та метод системного аналізу.

Виклад основного матеріалу. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022р. №225 (надалі – Порядок №225) [13].

Закон №2260-IX фактично з 27.05.2022 р. поновив виконання податкових обов'язків платниками податків. Одночасно законодавцем було виокремлено категорію платників податків, які з запровадженням в Україні воєнного стану не можуть відновити виконання податкових обов'язків і до таких платників відповідальність не застосовується.

Однак платники податків тривалий час були позбавлені належного правового механізму для підтвердження неможливості виконання обов'язків, оскільки Порядок №225 набрав чинності лише 06.09.2022 р. При цьому платникам податків був встановлений обмежений час для подання до контролюючого органу заяви – до 01.10.2022 р., що значно обмежило час для підготовки необхідних документів, які б підтверджували неможливістю виконувати податкові зобов'язання. Такий строк продовжується лише для платників податків у яких відсутня можливість подати заяву до контролюючого органу.

До цього моменту жодного правового механізму для підтвердження неможливості виконання своїх податкових зобов'язань не існувало.

Аналіз судової практики свідчить, що платники податків при настанні для них обставин неможливості виконання податкових обов'язків нехтували Порядок №225 та не звертались до контролюючого органу з заявою.

Однак при оскарженні податкових повідомлень рішень контролюючого органу такі платники податків посилались на неможливість виконання ними податкового обов'язку за період, що перевірявся.

Так, у постанові від 11.04 2024 р. у справі № 380/14133/23 Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду зазначив, що «Позивач впродовж розгляду справи не доводив наявність обставин звернення Товариства до податкового органу з відповідною заявою на виконання положень Порядку № 225, будь-яких доказів на підтвердження існування таких обставин не надавав, підставами позову не визначав.

Колегія суддів Верховного Суду зазначає, що посилення на сам факт запровадження воєнного стану в Україні не може безумовно вважатись поважною причиною для звільнення від відповідальності за порушення строків реєстрації податкових накладних, норми пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України передбачають звільнення від відповідальності, зокрема за порушення строків реєстрації податкових накладних, у разі

відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, і за умови підтвердження неможливості виконання платником податків обов'язків в порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику» [14].

Таким чином, лише на підставі Рішення контролюючого органу платник податків звільняється від відповідальності за невиконання/несвоєчасне виконання податкових зобов'язань.

Для отримання Рішення контролюючого органу платники податків мають навести обґрунтовану інформацію та підтверджуючі документи, які будуть розкривати причинно-наслідковий зв'язок між форс-мажорними обставинами, що сталися в результаті збройної агресії російської федерації, та їх безпосередній вплив на можливість виконання податкових обов'язків.

Тому слід максимально уважно готувати необхідні документи, які підтверджуватимуть причинно-наслідковий зв'язок між війною та неможливістю виконувати податкові зобов'язання.

Питання звільнення платника податків у зв'язку з невиконанням податкових обов'язків через введений в Україні воєнний стан вельми непросте. З метою формування належного та достатнього документального підтвердження неможливості виконання податкових обов'язків платникам податків варто отримати Сертифікат про форс-мажорні обставини.

Відповідно до висновків Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду у постанові від 14.06.2022 р. у справі №922/2394/21 форс-мажорні обставини не мають преюдиційного характеру і при їх виникненні сторона, яка посилається на них як на підставу неможливості належного виконання зобов'язань, повинна довести їх наявність не тільки самих по собі, але і те, що вони були форс-мажорними саме для даного конкретного випадку [15].

Аналіз рішень контролюючого органу за результатами розгляду заяв свідчить, що контролюючий орган під прийняття рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку формально підходить до їх розгляду та не бажає встановити дійсні обставини справи.

Відповідно до п. 1 розділу III Порядку № 225 контролюючий орган у разі потреби може звертатися до компетентних органів щодо додаткового підтвердження обставин, викладених у заяві платника податків та відповідних документах. Обов'язок доведення можливості чи неможливості платником податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок покладається на контролюючий орган.

Рішення суб'єкта владних повноважень повинно ґрунтуватися на оцінці усіх фактів та обставин, що мають значення. Мають значення, як правило, ті обставини, які передбачені нормою права, що застосовується. Суб'єкт владних повноважень повинен врахувати усі ці обставини, тобто надати їм правову оцінку: прийняти до уваги або відхилити. У разі відхилення певних обставин висновки повинні бути мотивованими, особливо, коли має місце несприятливе для особи рішення.

Принцип обґрунтованості рішення вимагає від суб'єкта владних повноважень враховувати як обставини, на обов'язковість урахування яких прямо вказує закон, так і інші обставини, що мають значення у конкретній ситуації. Для цього він має ретельно зібрати і дослідити матеріали, що мають доказове значення у справі, наприклад, документи, пояснення осіб тощо.

Контролюючий орган під час розгляду заяв не враховує, що головною умовою застосування підстав (критеріїв), за якими платник податків став таким, що не може виконувати свій податковий обов'язок, є те, що вони виникли внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, які спричинені військовою агресією російської федерації.

В пп. 6 п. 1 розділу II Порядку №225 зазначено, зокрема, таку підставу неможливості виконання податкових обов'язків як: «б) перебування (податкова адреса платника податків та/або фактичне знаходження/знаходження виробничих потужностей тощо) на території населеного пункту, у якому ведуться воєнні (бойові) дії, який (які) знаходиться в оточенні (блокуванні) або тимчасово окупований збройними формуваннями Російської Федерації».

Отже цей критерій сам по собі є достатнім для визнання платника податків таким, що не мав можливості виконувати податковий обов'язок.

У разі недостатності документів (копій документів), що підтверджують неможливість виконання у платника податків податкових обов'язків, контролюючий орган обов'язково направляє Попереднє рішення.

Таким чином, прийняття контролюючим органом рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку, без першочергового направлення платнику податків Попереднього рішення з пропозицією надання додаткових документів, фактично позбавляє платника податків можливості надання недостатніх документів (копій документів), що підтверджують неможливість виконання податкових обов'язків.

Однак існують непоодинокі випадки коли контролюючий орган під час розгляду заяв не направляє платникам податків Попереднє рішення з пропозицією щодо надання конкретних додаткових документів (або їх копій) для підтвердження підстави неможливості виконання податкових обов'язків, як того вимагає п. 1 розділу III Порядку №225, а одразу приймає остаточне рішення щодо можливості виконання податкових обов'язків.

Виявлені недоліки в процедура підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань свідчать про необхідність внесення до неї змін. Серед головних змін, які необхідно внести до Порядку №225:

передбачити можливість подання заяви тими платниками податків у яких під час дії воєнного стану виникли обставини, які унеможливають виконання ними податкових обов'язків; внести зміни до форми рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку; встановити, що у випадку не направлення платнику податків Попереднього рішення у встановленні строки, то Рішення щодо неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку вважатиметься прийнятим з дня, що настає за останнім днем строку направлення Попереднього рішення; розгляд матеріалів заяви у відкритому засіданні особисто або через уповноважених представників.

Таблиця 1

Пропозиції щодо внесення змін до Порядку №225

| Зміст положення акта законодавства | Зміст відповідного положення акта законодавства з пропозицією до змін |
|---|--|
| Наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022р. №225 про затвердження «Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження»» | |
| Розділ II. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків податкових обов'язків та спосіб інформування контролюючих органів | Розділ II. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків податкових обов'язків та спосіб інформування контролюючих органів |
| Відсутній | 9. У заяві може міститися клопотання про розгляд матеріалів заяви за участі платника податків особисто або через його уповноважених представників (у тому числі адвокатів). Розгляд матеріалів заяви за участі платника податків особисто або через його уповноважених представників за його клопотанням може бути проведено у режимі відеоконференції. |
| Розділ II. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків податкових обов'язків та спосіб | Розділ II. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків податкових |

| інформування органів | контролюючих органів | обов'язків та спосіб інформування контролюючих органів |
|--|---|--|
| Відсутній | | <p>10. До платників податків, у тому числі щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, які після дати набрання чинності цим Порядком втратили можливість виконання податкових обов'язків, застосовуються такі правила. У разі неможливості виконання платником податків податкового обов'язку, у тому числі щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, платник податків подає заяву та відповідні документи (копії документів), інформацію одночасно з набуттям можливості виконання одного із податкових обов'язків (реєстрації податкової накладної, подання звітності, сплати невиконаного податкового зобов'язання тощо) таким платником податку, передбачених Кодексом або іншим законодавством, контроль за виконанням якого покладено на контролюючий орган, але не пізніше 60 календарних днів з першого дня місяця, наступного за місяцем відновлення таких можливостей платника податків.</p> |
| <p>III. Розгляд документів платників податків щодо можливості чи неможливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок</p> | <p>III. Розгляд документів платників податків щодо можливості чи неможливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок</p> | |
| <p>1. Заява платника податків у довільній формі та відповідні документи (копії документів) розглядаються контролюючим органом протягом 20 календарних днів з дня, наступного за днем їх отримання, з можливістю продовження терміну розгляду з урахуванням строку, передбаченого для направлення попереднього рішення. Платники податків надають документ чи кілька документів (копію документа чи документів), інформацію, що можуть бути використані для підтвердження неможливості виконання ними своїх податкових обов'язків. У разі недостатності документів (копій документів), що підтверджують</p> | <p>1. Заява платника податків у довільній формі та відповідні документи (копії документів) розглядаються контролюючим органом протягом 20 календарних днів з дня, наступного за днем їх отримання, з продовження терміну розгляду з урахуванням строку, передбаченого для направлення попереднього рішення. Платники податків надають документ чи кілька документів (копію документа чи документів), інформацію, що можуть бути використані для підтвердження неможливості виконання ними своїх податкових обов'язків. Попереднє рішення обов'язково направляється платнику податків не пізніше 20 календарних днів з дня, наступного за</p> | |

| | |
|---|--|
| <p>неможливість виконання у платника податків податкових обов'язків, контролюючий орган направляє попереднє рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку (далі – Попереднє рішення) за формою, що додається, з пропозицією щодо надання платником податку конкретних додаткових документів (копій документів) на підтвердження зазначеної у заяві підстави (підстав) неможливості виконання платниками податків податкових обов'язків. Попереднє рішення має бути направлене платнику податків не пізніше 20 календарних днів з дня, наступного за днем отримання контролюючим органом заяви та відповідних документів (копії документів), інформації у порядку передбаченому пунктом 3 цього розділу. Платник податку може подати до контролюючого органу додаткові документи (копії документів) обґрунтування / пояснення на підтвердження зазначеної у заяві підстави (підстав) неможливості виконання платниками податків податкових обов'язків протягом 10 календарних днів з дня, наступного за днем отримання попереднього рішення. Додаткові документи (копії документів) обґрунтування / пояснення розглядаються контролюючим органом протягом 20 календарних днів з дня, наступного за днем їх отримання. Якщо платник податку не надав додаткових документів (копій документів), обґрунтувань / пояснень на підтвердження зазначеної у заяві підстави (підстав) неможливості виконання податкових обов'язків, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення на підставі попередньо поданої платником податків заяви, документів (копій документів) та інформації, що можуть бути</p> | <p>днем отримання контролюючим органом заяви та відповідних документів (копії документів), інформації у порядку передбаченому пунктом 3 цього розділу. Контролюючий орган направляє попереднє рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку (далі – Попереднє рішення) за формою, що додається, з пропозицією щодо надання платником податку додаткових інформацій та пояснень, конкретних додаткових документів (копій документів) на підтвердження зазначеної у заяві підстави (підстав) неможливості виконання платниками податків податкових обов'язків. Платник податку може подати до контролюючого органу додаткові документи (копії документів) обґрунтування / пояснення на підтвердження зазначеної у заяві підстави (підстав) неможливості виконання платниками податків податкових обов'язків протягом 10 календарних днів з дня, наступного за днем отримання попереднього рішення. Додаткові документи (копії документів) обґрунтування / пояснення розглядаються контролюючим органом протягом 20 календарних днів з дня, наступного за днем їх отримання. Якщо платник податку не надав додаткових документів (копій документів), обґрунтувань / пояснень на підтвердження зазначеної у заяві підстави (підстав) неможливості виконання податкових обов'язків, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення на підставі попередньо поданої платником податків заяви, документів (копій документів) та інформації, що можуть бути використані для підтвердження можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податку своїх податкових обов'язків. Контролюючий орган у разі потреби може звертатися до компетентних органів щодо додаткового підтвердження обставин,</p> |
|---|--|

| | |
|--|---|
| <p>використані для підтвердження можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податку своїх податкових обов'язків. Контролюючий орган у разі потреби може звертатися до компетентних органів щодо додаткового підтвердження обставин, викладених у заяві платника податків та відповідних документах.</p> <p>Обов'язок доведення щодо можливості чи неможливості платником податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок покладається на контролюючий орган. Контролюючий орган встановлює причинно-наслідковий зв'язок між обставинами непереборної сили (форс-мажорними обставинами), що сталися в результаті збройної агресії Російської Федерації, безпосереднім впливом таких обставин саме на такого платника та можливість виконання ним податкового обов'язку станом на дату, на яку припадає граничний термін виконання такого обов'язку, та керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає вмотивоване рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку (далі – Рішення) за формою, що додається.</p> | <p>викладених у заяві платника податків та відповідних документах.</p> <p>Обов'язок доведення щодо можливості чи неможливості платником податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок покладається на контролюючий орган. Контролюючий орган встановлює причинно-наслідковий зв'язок між обставинами непереборної сили (форс-мажорними обставинами), що сталися в результаті збройної агресії Російської Федерації, безпосереднім впливом таких обставин саме на такого платника та можливість виконання ним податкового обов'язку станом на дату, на яку припадає граничний термін виконання такого обов'язку, та керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає вмотивоване рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку (далі – Рішення) за формою, що додається.</p> <p>У разі не направлення контролюючим органом платнику податків Попереднього рішення протягом строку, визначеного пунктом 1 цього Порядку, то Рішення про неможливість своєчасного виконання платником податків податкового обов'язку вважатиметься прийнятим з дня, що настає за останнім днем строку направлення Попереднього рішення платником податку.</p> |
|--|---|

Джерело: авторська розробка

Висновки та перспективи подальших досліджень. З введенням воєнного стану платники податків отримали нове поняття «Неможливість виконання податкових зобов'язань». Таку неможливість платникам податків необхідно підтверджувати відповідно до Порядку №225.

Метою зазначеної процедури є забезпечення платників податків, які постраждали від збройної агресії російської федерації від негативних наслідків у зв'язку із неможливістю виконати свої податкові обов'язки щодо своєчасного подання звітності, сплати податків до бюджету, реєстрації податкових накладних тощо.

Однак процедура підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань містить ряд недоліків. Зокрема, відсутня можливість подати заяву тими платниками податку у яких була можливість виконувати податкові обов'язки, але в наслідок збройної агресії російської федерації втратили таку можливість, розгляду матеріалів заяви у відкритому засіданні за участі платника податків або його представника. Окрім того, контролюючий орган під прийняття рішення щодо можливості чи неможливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку формально підходить до розгляду заяв платників податків та не виконує свій обов'язок щодо доведення можливості чи неможливості платником податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок, чим порушує процедуру встановлену в Порядку №225.

У випадку непідтвердження платником податків неможливості виконання податкових зобов'язань у подальшому він може зазнати значних негативних наслідків. За результатами податкової перевірки до таких платників податків буде застосовуватись фінансова відповідальність. А оскільки період неможливості виконання податкових зобов'язань може бути значним, то відповідно штрафні санкції можуть складати значні розміри, які платник податків не зможе сплатити, що у подальшому несе ризики припинення діяльності платника податку та звільнення працівників.

Оскільки в Україні триває воєнний стан та момент його завершення не прогнозований, у майбутньому, у платників податків будуть виникати обставини, які унеможливають виконання ними податкових обов'язків.

Питання забезпечення ефективної процедури підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань платниками податків ще не втратило своєї актуальності та потребує вдосконалення. Доопрацювання процедури підтвердження неможливості виконання податкових зобов'язань та удосконалення податкового законодавства сприятиме підтримці бізнесу

під час воєнного стану, врегулюванню податкових спорів та наповненню дохідної частини бюджету за рахунок податкових платежів.

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на порядок підтвердження платниками податків виникнення обставин, які унеможливають ведення господарської діяльності та виконання податкових обов'язків. Це надасть змогу зменшити кількість рішень контролюючого органу про можливість виконання платником податків обов'язків.

Література

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> (дата звернення: 30.04.2024).

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> (дата звернення: 30.04.2024).

3. 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 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 30.04.2024).

4. Костенко Ю. О., Шувалова Т. О., Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. *Київський часопис права*. 2023. Вип. 1. С. 187-193. URL:

<http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/272/259>
(дата звернення: 30.04.2024).

5. Костишин Н., Яковець Т. Обліково-податкова система в умовах воєнного стану: як діяти та, які наслідки. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 2. С. 99-110. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/46002/1/%D0%9A%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%88%D0%B8%D0%BD.PDF> (дата звернення: 30.04.2024).

6. Проць І., Грищук А. Обов'язок зі сплати податку та податкове зобов'язання: поняття, проблеми співвідношення. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. Вип. 6. С. 498-503. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/294768/287624> (дата звернення: 30.04.2024).

7. Греца В.Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2023. Вип. 78. С. 24-31. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/285895/279944> (дата звернення: 30.04.2024).

8. Потакаєва О. Виконання податкового обов'язку: правої проблеми та шляхи вирішення. *Право та державне управління*. 2020. Вип. 1, Том 1. С. 104-109. URL: http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2020/tom_1/18.pdf (дата звернення: 30.04.2024).

9. Литвиненко Д., Шульга Т. Взаємовідносини держави та платників податків у податкових правовідносинах. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління*. 2021. Вип. 2(14). С. 153-159. URL: <https://maup.com.ua/assets/files/expert/14/11.pdf> (дата звернення: 30.04.2024).

10. Мізіна І. Правове регулювання діяльності податкових органів у період воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. Вип. 6. С. 258-260. URL: http://www.lsej.org.ua/6_2022/60.pdf (дата звернення: 30.04.2024).

11. Біленко О., Савченко С. Трансформація механізму податкової політики в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 46. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2027/1956> (дата звернення: 30.04.2024).

12. Маричева О. «Покарати не можна. Помилувати» або де податкова «ставить кому» за невиконання податкових зобов'язань в умовах воєнного стану в Україні. *LIGA* 360. 2022. URL: https://buh.ligazakon.net/analytics/215710_pokarati-ne-mozhna-pomiluvati-abo-de-podatкова-stavit-komu-za-nevikonannya-podatkovikh-zobovuzan-v-umovakh-vonnogo-stanu-v-ukran (дата звернення: 30.04.2024).

13. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: Наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022р. №225 (із змінами). *Верховна Рада України: офіційний вебпортал*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text> (дата звернення: 30.04.2024).

14. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 11.04.2024 р. у справі № 380/14133/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118333556> (дата звернення: 30.04.2024).

15. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного господарського суду від 14.06.2022 р. у справі № 922/2394/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104788391> (дата звернення: 30.04.2024).

References

1. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo osoblyvostei 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 zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannia podatkov, zboriv ta yedynoho vnesku pid chas dii voiennoho, nadzvychainoho stanu: Zakon Ukrainy vid 12.05.2022 r. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.
4. Kostenko Yu. O., Shuvalova T. O., Shchodo zakhystu prav platnyktiv podatkov v umovakh voiennoho stanu. *Kyivskyi chasopys prava*. 2023. Vyp. 1. S. 187-193. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/272/259>.
5. Kostyshyn N., Yakovets T. Oblikovo-podatкова systema v umovakh voiennoho stanu: yak diiaty ta, yaki naslidky. *Visnyk ekonomiky*. 2022. Vyp. 2. S. 99-110. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/46002/1/%D0%9A%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%88%D0%B8%D0%BD.PDF>.
6. Prots. I., Hryshchuk A. Oboviazok zi splaty podatku ta podatkovye zoboviazannia: poniattia, problemy spivvidnoshennia. *Analychno-porivnialne pravoznavstvo*. 2023. Vyp. 6. S. 498-503. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/294768/287624>.
7. Hretsa V.Ia. Modyfikatsiia podatkovoi systemy v umovakh voiennoho stanu. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho Natsionalnoho Universytetu*. 2023. Vyp.

78. S. 24-31. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/285895/279944>.

8. Potakaieva O. Vykonannia podatkovoho oboviazku: pravoї problemy ta shliakhy vyrishennia. *Pravo ta derzhane upravlinnia*. 2020. Vyp. 1, Tom 1. S. 104-109. URL: http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2020/tom_1/18.pdf.

9. Lytvynenko D., Shulha T. Vzaiemovidnosyny derzhavy ta platnykiv podatkov u podatkovykh pravovidnosynakh. *Ekspert: paradyhmy yurydychnykh nauk i derzhavnoho upravlinnia*. 2021. Vyp. 2(14). S. 153-159. URL: <https://maup.com.ua/assets/files/expert/14/11.pdf>.

10. Mizina I. Pravove rehuliuвання diialnosti podatkovykh orhaniv u period voiennoho stanu. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*. 2022. Vyp. 6. S. 258-260. URL: http://www.lsej.org.ua/6_2022/60.pdf.

11. Bilenko O., Savchenko S. Transformatsiia mekhanizmu podatkovoi polityky v umovakh voiennoho stanu. *Ekonomika ta suspilstvo*. 2022. Vyp. 46. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2027/1956>.

12. Marycheva O. «Pokaraty ne mozhna. Pomyluvaty» abo de podatkova «stavyt komu» za nevykonannia podatkovykh zoboviazan v umovakh voiennoho stanu v Ukrainy. *LIGA 360*. 2022. URL: https://buh.ligazakon.net/analytics/215710_pokarati-ne-mozhna-pomiluvati-abo-de-podatkova-stavit-komu-za-nevikonannya-podatkovikh-zobovyazan-v-umovakh-vonnogo-stanu-v-ukran.

13. Pro zatverdzhennia Poriadku pidtverdzhennia mozhyvosti chy nemozhlyvosti vykonannia platnykom podatkov oboviazkiv, vyznachenykh u pidpunkti 69.1 punktu 69 pidrozdlu 10 rozdlu XX «Perekhidni polozhennia» Podatkovoho kodeksu Ukrainy, ta perelikiv dokumentiv na pidtverdzhennia: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.07.2022r. №225 (iz zminamy). *Verkhovna Rada Ukrainy: ofitsiyni vebportal*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text>.

14. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 11.04.2024 r. u spravi № 380/14133/23. *Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118333556>.

15. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho hospodarskoho sudu vid 14.06.2022 r. u spravi № 922/2394/21. *Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen.* URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104788391>.