
УДК 347.73

<https://doi.org/10.34142/23121661.2023.38.24>

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

© Головань Т.Г., 2023

Т.Г. Головань

**ДО ПИТАННЯ НЕМОЖЛИВОСТІ
ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ
В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ**

T. Holovan

**ON THE ISSUE OF IMPOSSIBILITY
TAX OBLIGATION UNDER THE CONDITIONS
OF THE STATE OF MARTIAL**

Анотація. Метою статті є дослідження сутності податкового обов'язку та особливостей його реалізації в умовах воєнного стану. Податковий обов'язок є першочерговим і безумовним, що випливає зі змісту ст. 67 Конституції України. Крім того значну частину надходжень до бюджету становлять саме податкові надходження. В умовах воєнного стану наповнення державного бюджету є одним з пріоритетних завдань, адже від цього залежить забезпечення та підтримка обороноздатності України. Проте дотримання податкової дисципліни платниками податків на пряму залежить від наявності гарантій захисту їх прав та законних інтересів. Саме тому зміни, що внесені до Податкового кодексу України від початку збройної агресії російської федерації, були спрямовані на врегулювання питання захисту прав та законних інтересів платників податків в умовах воєнного стану. Все зазначене актуалізує необхідність проведення досліджень проблемних питань захисту прав платників податків, розробки ефективних механізмів захисту, тим більше в умовах воєнного стану, коли платоспроможність майже всіх платників податків значно зменшилась.

Ключові слова: європейська інтеграція, податкова політика, воєнний стан, платник податків, податковий обов'язок, звільнення від відповідальності.

Annotation. The purpose of the article is to study the essence of the tax obligation and the peculiarities of its implementation in the conditions of martial law. Ukraine's European integration path is connected with reforming and harmonizing tax policy. Such processes are connected with a harmonious approach to European standards, ensuring domestic interests, and promoting the development of the state. Processes related to tax policy reform and harmonization are quite sensitive to external factors. That is why, during the declared state of war, new challenges appeared, which significantly aggravated and slowed down the mentioned processes. In connection with the emergence of new challenges, new vectors of changes in the tax policy of Ukraine were formed. One of the new vectors is the activation of behavioral factors of influence in order to create awareness of the direct dependence of the population's well-being on the chosen model of behavior of taxpayers.

The tax obligation is primary and unconditional, which follows from the content of Art. 67 of the Constitution of Ukraine. In addition, tax revenues constitute a significant part of budget revenues. In the conditions of martial law, filling the state budget is one of the priority tasks, because the provision and support of Ukraine's defense capability depends on it. However, compliance with tax discipline by taxpayers directly depends on the availability of guarantees for the protection of their rights and legitimate interests. That is why the changes made to the Tax Code of Ukraine since the beginning of the armed aggression of the Russian Federation were aimed at settling the issue of protecting the rights and legitimate interests of taxpayers under martial law. All of the above actualizes the need to conduct research into the problematic issues of protecting the rights of taxpayers, to develop effective protection mechanisms, especially in the conditions of martial law, when the solvency of almost all taxpayers has significantly decreased.

Practice shows that tax legislation of Ukraine is one of the most complex in the legal system of Ukraine. At the same time, there is a tendency towards its instability, which is associated with the insufficient development of theoretical foundations, haste in the adoption of normative legal acts, lack of systematicity.

Key words: European integration, tax policy, martial law, taxpayer, tax liability, exemption from liability.

Постановка проблеми. Реформування та гармонізація податкової політики України обумовлені євроінтеграційними процесами. Крім того з підписанням Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, Україна прийняла обов'язок сприяння системному реформуванню та зміцненню демократичних інститутів.

Процеси, пов'язані з реформуванням та гармонізацією податкової політики є досить чутливими до зовнішніх факторів. Саме тому в період оголошеного воєнного стану з'явилися нові виклики, які зазначені процеси значно загострюють та сповільнюють. В умовах воєнного стану наповнення державного бюджету є одним з пріоритетних завдань, адже від цього залежить забезпечення та підтримка обороноздатності України. Значну частину надходжень до бюджету становлять саме податкові надходження. Проте в період воєнного стану платоспроможність багатьох платників податків значно знизилась, що стало підґрунтям для встановлення процедури визнання неможливості виконання податкових обов'язків для забезпечення платників, які постраждали від збройної агресії РФ від негативних наслідків, передбачених чинним законодавством. Але, як свідчить судова практика, така процедура не є чітко визначеною, деякі платників відносяться до її дотримання формально, що актуалізує необхідність дослідження питань виконання податкових обов'язків в умовах воєнного стану, підстав та механізмів звільнення від податкового обов'язку у разі неможливості його виконання.

Аналіз останніх досліджень. Питання правової природи податкового обов'язку та його змісту, виконання податкового обов'язку досліджувались в

працях Л. Воронової, П. Дуравкіна, О. Ємельянова, М. Кучерявенка, Н. Хатнюка, О. Орлюк. Питання системи оподаткування та модифікації системи оподаткування в умовах війни (воєнного стану) досліджувались К. Андрієнко, М. Кучерявенко, Т. Чернюк, Л. Юрчишеної. Проте комплексні дослідження питань реалізації податкових обов'язків в умовах воєнного стану не проводились, а умови сьогодення зумовлюють необхідність наукового підходу до обґрунтування окремих аспектів даного питання.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження сутності податкового обов'язку та особливостей його реалізації в умовах воєнного стану.

Виклад основного матеріалу. Оголошення воєнного стану в Україні значно вплинуло на всі сфери діяльності платників податків. «Всі розуміли, що війна в країні – це важке випробування для кожного, незалежно від того, має суб'єкт податкових правовідносин статус платника податку чи статус контролюючого органу. Мету та завдання останнього ніхто не скасовував, а наповнення бюджету країни, в якій триває війна, залежить винятково від Міністерства фінансів України та державних органів, якими воно здійснює поточне керування. Одним із таких органів є Державна податкова служба України» [1].

В умовах воєнного стану наповнення державного бюджету є одним з пріоритетних завдань, адже від цього залежить забезпечення та підтримка обороноздатності України. Значну частину надходжень до бюджету становлять саме податкові надходження. «Податок є одним із способів формування бюджетних доходів, однією з форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту відповідно до потреб фінансування видатків бюджету та державного регулювання відносин економічних процесів» [2, с. 3].

В Україні, як і в більшості країн світу, «формування доходів бюджету здійснюється шляхом мобілізації податкових, неподаткових та інших надходжень відповідно до чинного законодавства з питань бюджету та оподаткування. У сукупності ці джерела утворюють дохідну частину державного та місцевих бюджетів. Разом з тим податкові надходження становлять основну частину доходів як державного, так і місцевих бюджетів, зокрема питома вага податкових надходжень у структурі доходів Державного бюджету України останніми роками перебуває на рівні 70 відсотків, бюджетів органів місцевого самоврядування сягає 80 відсотків» [2, с. 4]. Відтак, своєчасне та повне виконання податкових обов'язків є запорукою підтримання обороноздатності держави, забезпечення національної безпеки держави та подальшого відновлення.

Проте дотримання податкової дисципліни платниками податків напряду залежить від наявності гарантій захисту їх прав та законних інтересів.

Відповідно до п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи [3].

Питання визначення сутності податкового обов'язку є доволі дискусійним. А. Храбров зазначає, що «податковий обов'язок – це обов'язок кожного платника сплачувати у відповідний бюджет або державний цільовий фонд у повному обсязі й у встановленому законодавством порядку (засобом), у відповідний термін суму податку або збору (податкового зобов'язання), який забезпечується державним примусом і кореспондується з компетенціональним правообов'язком органів фінансової діяльності держави» [4, с.7]. М. Кучерявенко, наголошує на тому, що «особливістю податкового обов'язку є його складний характер, який саме і полягає не тільки у сплаті податків і зборів, а й реалізується через обов'язок ведення податкового обліку та подання податкової звітності» [5, с. 129]. Саме таку точку зору підтримує більшість науковців.

Відповідно до п. 36.5 ст. 36 Податкового кодексу України «відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи» [3].

Від початку збройної агресії російської федерації Верховною Радою України за досить короткий проміжок часу було прийнято нормативно-правові акти, якими внесено зміни до Податкового кодексу України. Зміни у сфері оподаткування були спрямовані на стабілізацію ситуації, захист прав і законних інтересів платників податків. Враховуючи те, що в період воєнного стану платоспроможність багатьох платників податків значно знизилась, законодавцем був визначений механізм звільнення платників податків від виконання податкових обов'язків у разі неможливості їх виконання.

Відповідно до п.69 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України встановлено, що «тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 2102-ІХ, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті» [3].

При цьому «у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 Податкового кодексу України, реєстрації у відповідних

реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від передбаченої цим Кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні» [3].

Необхідно відзначити, що в контексті змісту п.69 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України умовою для звільнення платника податків від відповідальності є об'єктивна неможливість виконання податкового обов'язку у зв'язку із збройною агресією російської федерації.

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 затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022р. № 225 [6].

Згідно зазначеного Порядку підставами неможливості виконання платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами податкових обов'язків (у тому числі обов'язків податкових агентів) встановлено втрату (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією російської федерації; неможливість використати чи вивезти документи, комп'ютерне та інше обладнання внаслідок ведення бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією російської федерації; використання чи вивезення документів, комп'ютерного або іншого обладнання, пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я посадової особи платника податків або неможливе у зв'язку з встановленням уповноваженими органами державної влади відповідно до закону в умовах воєнного стану заборон та/або обмежень; відсутність у платника податків інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства можливості нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, збори, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову та фінансову звітність; 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; інші обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини), підтвержені документально [6].

Для фізичних осіб підставами неможливості виконання податкових обов'язків, крім підстав, встановлених п.п. 102.6.1 – 102.6.5 п. 102.6 ст. 102 глави 9 розділу II Податкового кодексу України, встановлено: перебування на

території населеного пункту, який є податковою адресою такого платника та в якому ведуться воєнні (бойові) дії, який оточено (заблоковано) або тимчасово окуповано збройними формуваннями російської федерації; перебування на стаціонарному лікуванні у закладах охорони здоров'я (у тому числі закордонних) у зв'язку з пораненням (контузією, травмою, каліцтвом), пов'язаним із виконанням обов'язків військової служби, або у відпустці у зв'язку з хворобою або для лікування після тяжкого поранення за висновком (постановою) військово-лікарської комісії; перебування на стаціонарному лікуванні в закладах охорони здоров'я (у тому числі закордонних) у зв'язку з пораненням (контузією, травмою, каліцтвом), захворюванням, одержаними в результаті бойових дій і пов'язаних із ними нещасних випадків або внаслідок ушкоджень, отриманих від насильницьких дій службовців збройних формувань російської федерації у районі бойових дій або тимчасової окупації; призов на військову службу під час загальної мобілізації, оголошеної Указом Президента України від 24.02.2022р. №65 «Про загальну мобілізацію», затвердженим Законом України від 03.03.2022р. №2105-ІХ «Про затвердження Указу Президента України «Про загальну мобілізацію», або перебування в підрозділах територіальної оборони; належність до працівників правоохоронних органів, військово-службовців або працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Головного управління розвідки Міноборони, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників МВС, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, Державна служба України з надзвичайних ситуацій, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб, які беруть безпосередню участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації; втрата/відсутність (смерть, визнання безвісно відсутнім тощо) осіб, на яких відповідно до абз. 2 п. 179.6 ст. 179 розділу IV Податкового кодексу України покладається обов'язок щодо заповнення та подання податкової декларації від імені платника податків, що є малолітньою/неповнолітньою або визнаною судом недієздатною особою, якщо такі особи не перебувають на повному утриманні інших осіб або держави; втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією російської федерації, або знаходження їх на територіях, на яких ведуться (велися) воєнні (бойові) дії, які оточено (заблоковано) або тимчасово окуповано збройними формуваннями російської федерації; неможливість використати чи вивезти документи, комп'ютерне та інше обладнання внаслідок ведення воєнних (бойових) дій, оточення (блокування)

або якщо територія, де знаходяться документи, комп'ютерне та інше обладнання, тимчасово окупована збройними формуваннями російської федерації; використання чи вивезення документів, комп'ютерного або іншого обладнання, пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я платника податків або неможливе у зв'язку з встановленням уповноваженими органами державної влади відповідно до закону в умовах воєнного стану заборон та/або обмежень; інші обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини), підтверджені документально [6].

Основний акцент робиться саме на документальному підтвердженні наявності підстав неможливості виконання податкових обов'язків. При цьому документальним підтвердженням можуть бути документи, які містяться у Переліках документів, що підтверджують неможливість платника податків юридичної особи та фізичної особи, затверджених наказом Міністерства фінансів України 29.07.2022р. №225 [6].

Згідно з п.3 розділу 2 Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у п.п. 69.1 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України від 29.07.2022р. № 225 зазначені переліки документів є вичерпними. Проте в розділі 3 Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у п.п. 69.1 п.69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України від 29.07.2022 р. № 225 встановлені повноваження контролюючих органів запитувати у платника податку конкретні додаткові документи (копії документів) на підтвердження підстави (підстав) неможливості виконання податкових обов'язків.

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 можливістю 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 за встановленою формою [6].

На сьогоднішній день досить поширеною є практика оскарження рішень контролюючих органів щодо можливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку. Однак, як свідчить судова практика, платники податків досить формально підходять до порядку документального

підтвердження наявності підстав неможливості виконання ними своїх податкових обов'язків, що стає підставою для відмови у задоволенні їх позовних вимог.

Випадки невірного застосування норм матеріального права, зокрема положень п. 69.1 Підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, положень н. 1, 3 Розділу II Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у п.п.69.1 п.69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022р. № 225 та відсутність висновків Верховного Суду щодо питання застосування зазначених норм права у подібних правовідносинах стали підставою для касаційного оскарження рішень судів першої та другої інстанцій. Однак Верховний Суд відмовив у задоволенні касаційної скарги платника податків у справі № 160/19575/22 в та сформував позицію стосовно доказів на підтвердження неможливості виконання своїх податкових обов'язків під час дії воєнного стану. Верховний Суд дійшов висновку про те, що для звільнення платника від виконання податкових обов'язків обставини неможливості своєчасного виконання податкового обов'язку повинні бути реальними та об'єктивними, а не формальними [7].

Підводячи підсумки року, судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду обговорюють питання розвитку практики в податкових спорах в умовах воєнного стану та прогнозують істотне збільшення звернень до суду. Так, суддя Ігор Олендер зауважив, що «нині можна зробити висновок, що таких справ на розгляд судів надходитиме все більше» [8].

Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Обраний європейський вектор руху України визначив необхідність реформування та гармонізації податкової політики. Такі процеси ускладнюють внутрішні та зовнішні чинники, серед яких можна назвати збройну агресію російської федерації, воєнний стан, складність та суперечливість національного податкового законодавства, низька правосвідомість платників податків, тощо. Причому воєнний стан вимагає якнайшвидшого реагування в контексті адаптації національного податкового законодавства до існуючих обставин. Адже, податкові надходження становлять значну частину надходжень до бюджету, а від наповненості бюджетів залежить, в тому числі, можливість забезпечення обороноздатності держави.

Від початку збройної агресії російської федерації Верховною Радою України за досить короткий проміжок часу було прийнято нормативно-правові акти, якими внесено зміни до Податкового кодексу України. Зміни у сфері оподаткування були спрямовані на стабілізацію ситуації, захист прав і закон-

них інтересів платників податків, оскільки дотримання податкової дисципліни платниками податків залежить від наявності гарантій захисту їх прав та законних інтересів. Проте, як свідчить практика, не всі механізми захисту прав та законних інтересів платників податків є чітко визначеними та потребують значного доопрацювання. Крім того, актуальним залишається дослідження позитивного досвіду європейських держав.

Література

1. Булай В. Спори з податківцями під час воєнного стану: що врахувати? URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/spori-z-podatkivcyami-pid-chas-voennogo-stanu-shcho-vrahuvati.html>
2. Чугунов І.Я., Островецький В.І. Формування податкових надходжень бюджету як складова системи бюджетно-податкового регулювання. URL: https://npndfi.org.ua/docs/NP_06_03_003_uk.pdf
3. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#Text>
4. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку. Автореф. дис..... канд. юр. наук / А.О. Храбров. Харків, 2004. 20 с.
5. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.; За ред. Проф.. М.П. Кучерявенко. К.: Юрінком Інтер, 2003. 400 с. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/383>
6. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text>
7. Постанова Верховного Суду від 04.10.2023 р. у справі № 160/19575/22. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/C026137>
8. Суддя КАС ВС Ігор Олендер розповів про оподаткування та публічну фінансову політику в умовах воєнного стану. URL: <https://advokatpost.com/suddia-kas-vs-ihor-olender-rozpoviv-pro-opodatkuvannia-ta-publichnu-finansovu-polityku-v-umovakh-voiennoho-stanu/>.