

## ПИТАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

## ISSUES OF REALIZATION OF TAXPAYERS' RIGHTS UNDER MARTIAL LAW

Пришва Н.Ю., д.ю.н.,

професор кафедри фінансового права

Київський національний університету імені Тараса Шевченка

В статті розглядаються права платників податків, трансформація механізму їх реалізації в умовах воєнного стану. Звертається увага на особливостях застосування податкових прав окремими групами платників податків, наприклад, особами, включеними до Державного реєстру санкцій. Платник податку, до якого були застосовані санкції щодо зупинення виконання економічних та фінансових зобов'язань в порядку, передбаченому Законом України «Про санкції», обмежений у використанні окремих податкових прав. Йому буде відмовлено: у поверненні помилково та/або надміру сплачених сум податків та зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, пені, штрафів; в наданні розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також у прийнятті рішення про перенесення строків сплати розстрочених (відстрочених) сум; відмовлено в наданні бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Детально аналізуються такі права платників податків як: право на отримання відстрочення, розстрочення грошових зобов'язань, податкового боргу; право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів; право на податкові пільги.

Акцентовано увагу на необхідності вирішення проблемних питань, які супроводжують процедуру надання відстрочення чи розстрочення податкового боргу, вказано на доцільність запровадження автоматизованого процесу подачі заяв про розстрочення/відстрочення; перегляду критеріїв надання відстрочення або розстрочення тощо.

Виділено два періоди щодо реформування законодавства в частині регулювання податкових пільг в умовах воєнного стану. Перший період триває з березня 2022 року по липень 2023 року та характеризується лібералізацією податкового законодавства, послабленням податкового тиску на суб'єктів господарювання, зменшенням податкових ставок та звільненням від оподаткування фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку I та II груп.

Другий період триває з липня 2023 року по теперішній час. Протягом цього періоду законодавець вносить зміни до ПК, відповідно до яких пільговий режим оподаткування суб'єктів господарювання було або обмежено, або припинено, повернуто ставки єдиного податку, що діяли до березня 2022 року.

Робота містить ряд висновків щодо необхідності удосконалення правового механізму застосування прав платника податку, обґрунтованих з посиланнями на судову практику.

**Ключові слова:** податок, платники податку, права платників податку, податкова пільга, санкції.

The article discusses the rights of taxpayers and the transformation of the mechanism for their realization under martial law. Attention is drawn to the peculiarities of exercising tax rights by certain groups of taxpayers, for example, persons included in the State Register of Sanctions. A taxpayer to whom sanctions have been imposed to suspend the fulfillment of economic and financial obligations in accordance with the procedure provided for by the Law of Ukraine "On Sanctions" is restricted in the use of certain tax rights. They will be denied: refunds of erroneously and/or overpaid amounts of taxes and fees, unified social tax, penalties, fines; installment plans (deferred payment) of monetary obligations (tax debt), as well as decisions to postpone the payment of installment plans (deferred payment); and budgetary refunds of value added tax.

The article analyzes in detail the following rights of taxpayers: the right to deferral, installment of monetary obligations and tax debt; the right to offset or refund overpaid and overcollected taxes and fees, penalties, fines; the right to tax benefits.

The author emphasizes the need to resolve the problematic issues that accompany the procedure for granting deferral or installment of tax debt, and points to the expediency of introducing an automated process for filing applications for deferral/deferment; revising the criteria for granting deferral or installment, etc.

Two periods have been identified for reforming the legislation on tax benefits under martial law. The first period lasts from March 2022 to July 2023 and is characterized by liberalization of tax legislation, easing of tax pressure on business entities, reduction of tax rates and exemption from taxation of individual entrepreneurs of single tax payers of groups I and II.

The second period lasts from July 2023 to the present. During this period, the legislator amended the Tax Code, according to which the preferential taxation regime for business entities was either limited or terminated, and the single tax rates effective until March 2022 were returned.

The article contains a number of conclusions regarding the need to improve the legal mechanism for exercising taxpayer's rights, substantiated with references to case law.

**Key words:** tax, taxpayers, taxpayers' rights, tax benefits, sanctions.

Характеризуючи платників податку, визначаючи їх правовий статус, дослідники, як правило, основну увагу концентрують на обов'язках платника, на розкритті поняття податкового обов'язку, що є одним із центральних в податковому праві. Однак ефективне виконання платником податку своїх обов'язків можливе лише за наявності у нього певної сукупності податкових прав (наприклад, право платника податку на оскарження рішень контролюючих органів; право відкрито здійснювати звукозапис, фото-, відеофіксацію (відеозйомку), накопичувати та використовувати таку мультимедійну інформацію (фото, відео-, звукозапис) під час проведення перевірок тощо). Права мають бути не лише проголошені, а й забезпечені чітким правовим механізмом їх реалізації, закріпленим в Податковому кодексі України (далі – ПК) та підзаконних нормативно-правових актах.

В умовах воєнного стану, коли значно ускладнюються умови функціонування суб'єктів господарювання, коли зазнає збитків їх бізнес, коли втрачають своє майно

фізичні особи, питання прав платників податку заслуговує особливої уваги.

Законодавець в ст. 17 ПК [1] закріпив широкий перелік прав платників податку. Серед них: право платника податку представляти свої інтереси в податкових органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПК; оскаржувати в порядку, встановленому ПК, рішення, дії (бездіяльність) податкових органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію; на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПК; одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПК тощо.

Слід зазначити, що ст. 17 ПК не містить вичерпного переліку прав платників. Як зазначає законодавець, «платник податку має також інші права, передбачені законом». Зокрема, такі «додаткові права» передбачені в п. 102.5 ст. 102 ПК (право на подовження граничних строків подання податкової декларації, право на подовження граничних строків подання заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань).

З початком широкомасштабної агресії відповідно до рішень Ради національної безпеки і оборони України (далі – РНБО) до значного кола осіб – платників податків, пов'язаних із потенціалом країни-агресора, або які підтримували її, було застосовано персональні спеціальні економічні та інші обмежувальні заходи (санкції). Зазначені рішення РНБО вводяться в дію Указом Президента України. Підсанкційні особи вносяться до Державного Реєстру санкцій (далі – Реєстр), який станом на 30 травня 2024 р. налічує 17 210 фізичних та юридичних осіб [2]. До платників податків, яких внесено до Реєстру, застосовуються обмеження в частині їх податкових прав.

Норма, якою вперше було проголошено, що права платників податку можуть бути обмежені, набула чинності з 24 січня 2024 року. Законодавець зазначає, що «права платника податку, ...можуть бути обмежені у разі застосування до платника податків спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) у порядку, встановленому Законом України «Про санкції» (п. 17.3 ст. 17 ПК) [3; 4].

Платник податку, до якого були застосовані санкції щодо зупинення виконання економічних та фінансових зобов'язань в порядку, передбаченому Законом України «Про санкції», не зможе скористатись окремими правами. Йому буде відмовлено:

у поверненні помилково та/або надміру сплачених сум податків та зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, пені, штрафів;

в наданні розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також у прийнятті рішення про перенесення строків сплати розстрочених (відстрочених) сум;

відмовлено в наданні бюджетного відшкодування податку на додану вартість [3].

Складна економічна ситуація в країні, значні матеріальні втрати платників податків – суб'єктів господарювання, руйнування їх бізнесу, перебування структурних підрозділів в тимчасовій окупації, вимагає від платника податку звернення до такого права як **право платника податку одержувати відстрочення, розстрочення сплати грошових зобов'язань** (податкового боргу). Це право деталізовано в ст. 100 ПК, де зокрема визначено, що підставою для розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків є відповідно надання ним достатніх доказів:

– існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків;

– про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків.

Перелік обставин, які належать до обставин непереборної сили (до форс-мажорних обставин), визначено законодавцем. Зокрема це: загроза війни, збройний конфлікт або серйозна погроза такого конфлікту, включаючи але не обмежуючись ворожими атаками, блокадами, військовим ембарго, дії іноземного ворога, загальна військова мобілізація, військові дії, оголошена та неоголошена війна, акти тероризму, диверсії, піратства, безладу, вторгнення тощо [5].

Наявність дії обставин непереборної сили (форс-мажорні обставини) мають бути підтверджені сертифікатом про такі обставини, виданим Торгово-промисловою

палатою України чи уповноваженими нею регіональними торгово-промисловими палатами, відповідно до ст. 14-1 Закону України «Про Торгово-промислові палати в Україні» [5]. При цьому слід враховувати висновок, зроблений в постанові Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 03 вересня 2020 року у справі № 805/1693/17-а: «Зазначення в сертифікаті Торгово-промислової палати того, що на момент його видачі обставини непереборної сили тривають і дату закінчення їх терміну встановити неможливо, не є доказом того, що такий сертифікат засвідчує відповідні обставини безстроково, тобто на майбутнє» [6, с. 8–9].

Процедура отримання відстрочення, розстрочення грошових зобов'язань, податкового боргу занадто складна та довготривала, потребує матеріальних витрат для платника податку, містить обтяжливі вимоги щодо формування пакета документів, необхідного для отримання відстрочення (розстрочення), що особливо негативно проявляється в умовах воєнного стану.

На необхідності вирішення проблемних питань, які супроводжують процедуру надання відстрочення чи розстрочення податкового боргу, зазначено у Національній стратегії доходів до 2030 року, схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. Зокрема в підрозділі 4.2.2(g) даного документа, що має назву – «Покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб», зазначається, що «...наявність зазначених проблем потребує: спрощення механізму надання розстрочення/відстрочення податкових зобов'язань/податкового боргу; автоматизованого процесу подачі заяв про розстрочення/відстрочення; відстрочення або розстрочення в автоматичному режимі; диференціації розміру процентів для різних платників; перегляду критеріїв надання відстрочення або розстрочення тощо» [7].

Важливим для платника є **право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів**. Обов'язковою передумовою повернення платнику податків надміру/помилково сплачених коштів є одночасна наявність наступних обставин: відсутність у такого платника податкового боргу; подання платником податків до податкового органу заяви про повернення коштів протягом 1095 днів від дня виникнення переплати; відповідність поданої заяви вимогам пункту 43.4 ст. 43 ПК.

Вказане право платника податку досить часто порушується як податковими органами, так органами державної казначейської служби. Аналіз судової практики свідчить, що порушення даного права, як правило, полягає в наступному:

– відмова у поверненні коштів обґрунтовується безпідставним посиланням податкових органів на неіснуючі податкові борги платника податку (Постанова Верховного Суду від 20 грудня 2019 р. справа № 826/17883/13-а);

– відсутність вчасно, у встановлений законодавством строк, підготовленого податковим органом висновку про повернення сум податку з відповідного бюджету та не подання його для виконання відповідному органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (Постанова Верховного Суду від 23 грудня 2022 року справа № 814/3226/15).

В умовах, коли існують обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини), у платника не завжди є можливість вчасно звернутись з заявою про повернення коштів в межах строків визначених в ПК (тобто протягом 1095 днів від дня виникнення переплати). В такому випадку платнику доцільно скористатись правом на подовження граничних строків подання такої заяви, закріпленому в п.102.5 ст.102 ПК.

При розгляді спорів, які виникають між платником податку та податковим органом з приводу подовження граничних строків подання заяви про повернення коштів,

Верховний суд зазначає, що «заява про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань може бути подана протягом усього часу, коли існують обставини непереборної сили, але не пізніше від тридцяти календарних днів, наступних за днем закінчення таких обставин...», однак має бути дотримано кілька умов: 1) до спливу 1095 днів після здійснення надмірної сплати уповноважені посадові особи юридичної особи, мали обмежену свободу пересування, спричинену або ув'язненням чи полоном на території інших держав, або іншими обставинами непереборної сили, підтвердженими документально (альтернативно); 2) протягом зазначених граничних строків така юридична особа не мала інших уповноважених осіб [8].

В умовах воєнного стану значна увага платників податків прикута до норм ПК, які дають можливість скористатись податковими пільгами.

Аналізуючи податкове законодавство з моменту запровадження воєнного стану і по травень 2024 року, можемо виділити два періоди щодо реформування законодавства в частині регулювання права платника податку на податкові пільги.

**Перший період** триває з березня 2022 року по липень 2023 року. Законодавець, органи місцевого самоврядування встановлюють додаткові пільги суб'єктам господарювання, з метою підтримки бізнесу в умовах розпочатої ворогом широкомасштабної агресії. Фізичним особам, майно яких постраждало від агресора, або які знаходяться в окупації, надаються пільги в частині місцевого оподаткування.

Протягом першого періоду було прийнято важливі рішення щодо повного чи часткового звільнення від оподаткування частини платників єдиного податку (фізичні особи-підприємці платники єдиного податку I та II груп мали можливість не сплачувати єдиний податок; для платників III групи єдиного податку була суттєво знижена ставка податку – 2 відсотки від суми доходу), запроваджено нульову ставку з акцизного податку по бензину

та іншим нафтопродуктам тощо [9]. Пільги підприємцям надавали і органи місцевого самоврядування. Наприклад, відповідно до рішення Київської міської ради від 13.09.2022 року № 5450/5491, з метою підтримки суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану, з 1 березня по 31 травня 2022 року ставка земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, складала в місті Києві 0 відсотків від нормативної грошової оцінки землі [10].

**Другий період** триває з липня 2023 року по теперішній час. Законодавець обмежує, а в ряді випадків скасовує податкові пільги, що були надані суб'єктам господарювання на початку агресії 2022 року, повертає ставки єдиного податку, що діяли до березня 2022 року. Такі обмеження не стосуються податкових пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та земельного податку. Навпаки, розширюється коло підстав для надання пільг за вказаними податками. У випадках, чітко визначених законодавцем, наприклад, при прийнятті рішення про обов'язкову евакуацію населення, органи місцевого самоврядування (або військова адміністрація) зобов'язані надати пільги зі сплати плати за землю (земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності) та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для фізичних та юридичних осіб [11].

В період воєнного стану не всі платники податку знаходяться в однакових умовах. Скорочуючи суб'єктам господарювання податкові пільги, законодавець має підходити до цього питання диференційовано, враховуючи місцезнаходження платників, їх наближеність до прифронтової території.

Проведений вище аналіз окремих прав платників податків свідчить про необхідність удосконалення правового механізму їх реалізації, виходячи із реалій воєнного стану, про доцільність врахування законодавцем судової практики при внесенні відповідних змін до ПК.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8035>
2. Державний реєстр санкцій. URL: <https://drs.nsd.gov.ua/>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій): Закон України від 10 серпня 2023 р. №3317-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3317-20#Text>
4. Про санкції: Закон України від 14 серпня 2014 року № 1644-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18#n24>
5. Про Торгово-промислові палати в Україні: Закон України від 02 грудня 1997 року № 671/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671/97-%D0%B2%D1%80#Text>
6. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду (актуальна практика). Рішення, внесені до ЄДРСР, за серпень – вересень 2020 року / Упоряд.: правове управління (I) департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду. Київ, 2020. 53 с. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Oglyad\\_KAS\\_VS\\_08\\_09\\_2020.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_KAS_VS_08_09_2020.pdf)
7. Підрозділ 4.2.2(g) «Покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб» Національної стратегії доходів до 2030 року: схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npras/pro-skhvalennia-natsionalnoi-strategii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>
8. Постанова Верховного Суду від 23 травня 2022 року у справі № 640/14856/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104507366>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
10. Про внесення змін до рішення Київської міської ради від 23 червня 2011 року №242/5269 «Про встановлення місцевих податків і зборів у м. Києві: Рішення Київської міської ради від 13 вересня 2022 року №5450/5491. URL: <https://kmr.gov.ua/sites/default/files/5450-5491.pdf>
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства: Закон України від 23 лютого 2024 р. 3562-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#Text>