

ОСОБЛИВОСТІ ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОВІДОМЛЕНЬ РІШЕНЬ В ПЕРІОД ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ. ПРАКТИКА ТА ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ

PECULIARITIES OF APPEALING TAX NOTICES AND DECISIONS DURING MARTIAL LAW: PRACTICE AND LAW ENFORCEMENT

Луценко Д.С., к.ю.н.,
керуючий партнер

Адвокатське об'єднання «Novels»

Стаття присвячена вивченню особливостей та практики оскарження податкових повідомлень та рішень у період дії воєнного стану. В умовах воєнного стану, що накладає надзвичайні обмеження на громадян та діяльність державних органів, виникають певні виклики та питання щодо можливості оскарження податкових рішень.

Аналізуються нормативно-правове забезпечення оскарження податкових рішень, а також судова практика та досвід оскарження у цій сфері. Вивчаються зміни, що відбуваються в процесі оскарження в умовах воєнного стану, такі як терміни, процедури та права сторін. Особлива увага приділяється аналізу законодавчих актів, що регулюють процес оскарження, та їх адаптації до умов воєнного стану. Важливим аспектом є вивчення впливу обмежень на діяльність судових та податкових органів на процес оскарження.

Досліджується взаємодія між податковими органами та громадянами у період воєнного стану, виявляються основні проблеми та перешкоди, з якими стикаються учасники оскарження. Вивчаються випадки нерозуміння або неправильного застосування нормативно-правових актів, що призводить до ускладнень у процесі оскарження. В статті розглядаються стратегії та поради для громадян та юридичних осіб, що мають намір оскаржити податкові рішення в умовах воєнного стану, з метою захисту своїх прав та інтересів. Пропонуються практичні рекомендації щодо підготовки документів, вибору стратегії оскарження та взаємодії з податковими органами.

Аналізуються також випадки успішного оскарження податкових рішень у період воєнного стану та визначаються ключові аспекти, які допомогли у досягненні позитивного результату. Досліджуються конкретні приклади судових рішень, що стали прецедентами, та їхній вплив на подальшу судову практику. Особлива увага приділяється ролі правозахисних організацій та адвокатів у процесі оскарження, їхньому внеску у формування позитивної судової практики.

Отже, стаття має на меті систематизувати та проаналізувати існуючий досвід оскарження податкових повідомлень та рішень в період воєнного стану, а також надати рекомендації для громадян та юридичних осіб щодо ефективного захисту їхніх прав у цих умовах. Підсумовуючи, стаття представляє собою комплексне дослідження, що сприяє глибшому розумінню процесу оскарження податкових рішень в умовах надзвичайної ситуації, зокрема воєнного стану, та пропонує практичні рішення для подолання виникаючих проблем.

Ключові слова: воєнний стан, податкові повідомлення-рішення, оскарження, правозастосування, податкові органи.

The article is dedicated to studying the specifics and practices of appealing tax notifications and decisions during the period of martial law. In the context of martial law, which imposes extraordinary restrictions on citizens and the activities of state bodies, certain challenges and questions arise regarding the possibility of appealing tax decisions.

The article analyzes the regulatory framework for appealing tax decisions, as well as judicial practice and experience in this area. Changes occurring in the appeal process under martial law conditions, such as timelines, procedures, and the rights of parties, are examined. Special attention is given to the analysis of legislative acts regulating the appeal process and their adaptation to the conditions of martial law. An important aspect is the study of the impact of restrictions on the activities of judicial and tax authorities on the appeal process.

The interaction between tax authorities and citizens during martial law is investigated, identifying the main problems and obstacles faced by participants in the appeal process. Cases of misunderstanding or incorrect application of regulatory acts, leading to complications in the appeal process, are studied. The article discusses strategies and advice for citizens and legal entities intending to appeal tax decisions under martial law, aiming to protect their rights and interests. Practical recommendations are provided regarding document preparation, choice of appeal strategy, and interaction with tax authorities.

The article also analyzes cases of successful appeals of tax decisions during martial law, identifying key aspects that contributed to achieving positive results. Specific examples of court decisions that became precedents and their impact on subsequent judicial practice are explored. Special attention is paid to the role of human rights organizations and lawyers in the appeal process and their contribution to forming positive judicial practices.

Thus, the article aims to systematize and analyze the existing experience of appealing tax notifications and decisions during martial law, as well as to provide recommendations for citizens and legal entities on effectively protecting their rights under these conditions. In summary, the article represents a comprehensive study that promotes a deeper understanding of the tax decision appeal process in an emergency, particularly martial law, and offers practical solutions for overcoming emerging problems.

Key words: martial law, tax notices-decisions, appeals, law enforcement, tax authorities.

Оспорювання податкових рішень у період воєнного стану є складною задачею, оскільки потребує глибокого розуміння самого поняття воєнного стану та особливостей податкового законодавства в Україні. Воєнний стан впливає на багато сфер життя, включаючи економіку, що безпосередньо стосується податкової політики.

Ця тема актуальна через можливі зміни умов для бізнесу та виробництва, а також у податковому законодавстві, які впливають на платників податків. Важливо розуміти, як ці зміни впливають на можливість оскаржувати податкові рішення та які механізми захисту існують для громадян та підприємств у цей період.

Податкове повідомлення-рішення є письмовим повідомленням від контролюючого органу щодо обов'язку платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом відповідно до податкового законодавства.

Платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 робочих днів після отримання податкового повідомлення-рішення, якщо він не розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу. В іншому випадку, якщо не сплачено вчасно, нараховується штраф від 10% до 100% суми відповідно до законодавства.

Податкове повідомлення особі-нерезиденту може бути надіслане в електронній формі центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Для осіб-нерезидентів, які не є платниками податку на додану вартість, може бути надіслане письмове повідомлення щодо обов'язку реєстрації як платника податку на додану вартість. Якщо порушуються вимоги щодо міжнародної звітності CRS, особі-нерезиденту надсилається письмове повідомлення щодо обов'язку сплати зобов'язань та/або виконання інших вимог, встановлених законодавством [13].

У складанні та надсиланні податкових повідомлень-рішень платникам податків контролюючі органи застосовують новий Порядок, що був затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2015 року під номером 1204 (далі – Порядок № 1204).

Починаючи з 16 лютого 2016 року, податкові повідомлення-рішення повинні бути складені та надіслані платникам податків за новими формами, які визначені у додатках до Порядку № 1204.

Оновлені форми податкових повідомлень-рішень істотно відрізняються від раніше чинних форм, зокрема, вони не містять корінців, за винятком податкових повідомлень-рішень за формою «Ф». Також було суттєво змінено форму «В4», яка застосовується у випадку зменшення від'ємного значення суми податку на додану вартість та інші.

У зв'язку зі змінами в законодавстві, Порядком № 1204 було затверджено нові форми податкових повідомлень-рішень [5]:

– Форма «Р1» складається у випадку виявлення за результатами перевірок заниження або завищення суми податкового кредиту та/або суми податкових зобов'язань для цілей розділу V Податкового кодексу України, яка була заявлена в податковій декларації з податку на додану вартість. При цьому це не призводить до виникнення грошових зобов'язань за результатами перевірки, за винятком ситуацій, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки.

– Форма «Н» складається у разі виявлення порушень платниками податку на додану вартість щодо порушення граничних строків реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, що встановлені статтею 201 Податкового кодексу України. [1];

– Форма «Д» складається на основі результатів перевірок, пов'язаних із утриманням податків у джерелі виплати, включаючи податкових агентів (юридичних або фізичних осіб). Ця форма стосується правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, зокрема податку на доходи фізичних осіб, при виплаті доходів на користь платників податків – фізичних осіб [14].

З 24 лютого 2022 року, відповідно до Закону України «Про правовий режим воєнного стану» [3], в Україні введено режим воєнного стану.

У зв'язку із введенням воєнного стану в Україні через військову агресію Російської Федерації проти України, Державна податкова служба України повідомляє про порядок дій у разі неможливості своєчасного подання скарги на рішення контролюючих органів.

Строки подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення контролюючого органу можуть бути продовжені відповідно до правил і на підставах, визначених пунктом 102.6 статті 102 Податкового кодексу України.

Листом Торгово-промислової палати України від 28 лютого 2022 року під номером 2024/02.0-7.1 [6] підтверджено, що введення воєнного стану в Україні з 24 лютого 2022 року до його офіційного закінчення є обставинами непереборної сили, тобто форс-мажорними обставинами.

Також Верховною Радою України 03.03.2022 прийнято Закон України № 2118-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» (далі – Закон) [2], за яким встановлено, що протягом періоду до припинення або скасування воєнного стану на території України платникам податків та контролюючим органам зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Згідно з викладеним, період з 24 лютого 2022 року до припинення або скасування воєнного стану на території України призведе до призупинення перебігу строків щодо оскарження рішень контролюючих органів, встановлених статтею 56 Податкового кодексу, а також щодо скарг платників податків, які не були розглянуті станом на 24 лютого 2022 року. Така зупинення не викличе будь-яких наслідків, передбачених статтею 56 Податкового кодексу.

Наказом Міністерства фінансів від 4 липня 2023 року під номером 368 були затверджені зміни до Порядку надсилання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків [4]. Згідно з внесеними змінами, податкові повідомлення-рішення, прийняті в результаті перевірок, які розпочалися до 1 січня 2021 року, оформлюються згідно з правилами Податкового кодексу України та Порядку № 1204, що діяли до 1 січня 2021 року, з урахуванням вимог перехідних положень.

У період дії воєнного стану строки адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень не зупиняються. Це означає, що у разі отримання податкового повідомлення-рішення платник податків може подати скаргу до ДПС протягом тих самих 10 робочих днів, які настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення. Це поновлення строків відбулося згідно з пунктом 69.9 перехідних положень Податкового кодексу України (роз'яснення ДПС 127.01 ЗІР) [12].

Протягом останнього десятиріччя в адміністративному судочинстві практикувалося подання позовів на оскарження рішень податкових органів протягом 1095 днів з моменту отримання таких рішень. Однак судова палата, що займається розглядом справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, у справі № 160/11673/20 Касаційного апеляційного суду 27 січня 2022 року [9] висловила правову позицію щодо процесуального строку для подання позову на скасування податкового повідомлення-рішення у випадку, якщо платник податків не скористався процедурою адміністративного оскарження. Відповідно до частини 2 статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України, цей строк становить шість місяців і обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Досить цікавим та необхідним для врахування є висновок КАС ВС щодо дотримання принципу стабільності у сфері оподаткування в умовах фактичної військової агресії.

У постанові від 19 квітня 2022 року по справі № 816/687/16 [10] Судова палата Касаційного адміністративного суду, входячи до складу Верховного Суду, наголосила на тому, що оцінка змін у правовому режимі оподаткування на їх відповідність правовій визначеності має проводитися шляхом порівняння та оцінювання обставин, що спонукали законодавця прийняти рішення про зміну ставок податку (збору), а також з урахуванням того, чи є цей захід постійним або тимчасовим.

Враховуючи складні умови, спричинені фактичною військовою агресією на території України, судова палата прийшла до висновку про можливість недотримання принципу стабільності в оподаткуванні під час прийняття змін до законодавства. Це відбувається у збалансованому підході з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості з метою забезпечення видатків на оборону та соціальний захист населення.

На фоні того, що бойові дії відбуваються на всій території України, цілком розумним є факт, що платники податків можуть втратити первинні документи. Тому Законом України № 2173 від 01 квітня 2022 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» було додано пункт 69.28 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні

положення» Податкового кодексу України. Цей пункт встановлює правила для підтвердження платником податків даних, визначених у податковій звітності, у разі втрати ним первинних документів через бойові дії та окупацію.

У випадку втрати або неможливості вивезення первинних документів платник податків може подати до контролюючого органу повідомлення про таку неможливість. Це повідомлення може бути в довільній формі та містити обставини, що призвели до втрати або неможливості вивезення первинних документів, а також вказувати податкові (звітні) періоди та загальний перелік втрачених документів. Повідомлення повинно бути підписане керівником підприємства та головним бухгалтером.

Після подання такого повідомлення запроваджується мораторій на проведення документальних перевірок щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів. Якщо пізніше стає відомо про втрату таких документів, платник податків повинен подати до контролюючого органу повідомлення про цю втрату з детальним описом обставин.

Платники податків, які подали повідомлення про втрату первинних документів, не підлягають перевірці контролюючим органом щодо зазначених у повідомленні податкових (звітних) періодів, навіть після завершення дії воєнного стану. Однак, якщо податковий орган відмовляється застосовувати положення щодо підтвердження даних, визначених у податковій звітності, передбачені відповідними пунктами Податкового кодексу України, він повинен видати вмотивоване рішення про таку відмову не пізніше одного місяця з дати отримання відповідного повідомлення від платника податків.

Важливо згадати, що згідно з пунктом 112.8.9 статті 112 Податкового кодексу України, платники податків можуть бути звільнені від фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у зв'язку із настанням форс-мажорних обставин, які підтверджені Торгово-промисловою палатою України [15].

Постанови Верховного Суду підтверджують, що платник податків має право оскаржити рішення контролюючого органу, якщо він вважає, що ці рішення є протиправними через порушення вимог законодавства у проведенні перевірки. Суди повинні спочатку оцінити ці підстави для позову, а якщо вони не визнані судом як протиправні, то перейти до перевірки наявності порушень податкового та/або іншого законодавства, які суттєво порушують права платника податків. На прикладі, згідно з правовою позицією Верховного Суду, викладеної у постанові від 13 червня 2020 року у справі № 825/1747/17 [7], неможливість проведення виїзної перевірки не може автоматично призвести до проведення контролюючим органом невиїзної документальної перевірки. Це пояснюється тим, що для будь-якого виду податкової перевірки необхідно дотримання умов, передбачених для видачі наказу та повідомлення платника про проведення відповідної перевірки. Перед початком невиїзної перевірки платник повинен бути ознайомлений з наказом про її проведення, датою початку та місцем проведення згідно з встановленими законодавством процедурами.

Невиконання зазначених вимог призводить до того, що перевірка вважається незаконною, і не має правових наслідків. Під час невиїзної перевірки, яка проводиться за місцем несвочасного повідомлення платника податків про час і місце проведення перевірки, важливо забезпечити його право на об'єктивну, повну та всебічну перевірку дотримання податкової дисципліни. Це включає можливість

платника податків надавати наявні у нього документи для підтвердження показників податкового обліку.

Інформативною є також точка зору Верховного Суду, яка висвітлена у постанові від 10 червня 2021 року у справі № 808/881/16 [8]. У цій конкретній справі контролюючий орган вирішив, що відсутність платника податків за його адресою реєстрації під час запланованої документальної виїзної перевірки автоматично дозволяє проведення невиїзної перевірки у приміщенні контролюючого органу на підставі наявних документів, а не за адресою платника. Суд визнав ці дії контролюючого органу протиправними, а також скасував податкові повідомлення-рішення, ухвалені в результаті такої перевірки. Верховний Суд ухвалив рішення, вказавши, що відсутність платника податків за його адресою реєстрації не означає, що платник відмовився від перевірки, і тим паче не дає контролюючому органу право проводити перевірку у власних приміщеннях. Не існує норми, яка надавала б контролюючому органу право замість документальної виїзної перевірки проводити документальну невиїзну перевірку [11].

Висновки. На основ проведеного наукового аналізу можна дійти наступних висновку, що під час дії воєнного стану оскарження податкових повідомлень-рішень ускладнюється через обмежений доступ до судових установ та необхідність дотримання спеціальних процедур. Практика показує, що більшість спорів вирішуються в адміністративному порядку, зокрема через адміністративні скарги. Правозастосування в цей період адаптується до нових умов, що вимагає гнучкості від платників податків та органів влади.

В умовах воєнного стану до законодавства дуже часто вносяться зміни, які регулюють порядок та спосіб оподаткування, розмір податкового навантаження, порядок проведення заходів контролю, порядок оскарження податкових повідомлень-рішень (ППР), тощо. Це безумовно може включати суттєві змін в процедурах ведення обліку та процедурах оскарження дій ДПС, в тому числі і зміни термінів подання скарг, спрощення процедур, або введення нових вимог до документів. В таких умовах не можливо обійтися без забезпечення платників податків оперативною інформацією про зміни через офіційні веб-сайти та електронні розсилки органами ДПС.

В період дії військового стану судові інстанції можуть змінювати свої процедури або пріоритети в умовах воєнного стану. Це може включати прискорений розгляд певних справ або, навпаки, відкладення інших справ. З метою покращення практики взаємодії бізнесу і органів державної влади, в тому числі і судової системи, вбачається за доцільне впровадити пріоритетний розгляд скарг, пов'язаних з економічною діяльністю, для підтримки бізнесу.

У період воєнного стану ми можемо спостерігати регулярні фінансові труднощі у бізнесу, викликані як розірванням ланцюгів постачання сировини та збуту кінцевої продукції так і браком кадрів і відтоком споживача, що може ускладнювати сплату податкових зобов'язань. Вбачається за доцільне запровадження механізмів відстрочки або розстрочки сплати податкових зобов'язань для підприємств, що постраждали від воєнних дій.

При виникненні податкових спорів з оскарження ППР створюється значне навантаження на судову систему, тому важливо розробити альтернативні методи врегулювання податкових спорів для зменшення навантаження на суди. Доцільно запровадити процедури медіації та арбітражу для вирішення податкових спорів у досудовому порядку. Запровадити механізми моніторингу та контролю за дотриманням прав платників податків, а також створити платформи для подачі скарг на неправомірні дії податкових органів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. *Верховна Рада України. Офіційний сайт.* Дата оновлення : 01.04.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата запиту 10 червня 2024 року).

2. 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 № 2118-IX від 03.03.2022. *Верховна Рада України. Офіційний сайт*. Дата оновлення : 25.11.2022. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата запиту 10 червня 2024 року).
3. Про правовий режим воєнного стану : Закон України № 389-VIII від 12.05.2015. *Верховна Рада України. Офіційний сайт*. Дата оновлення : 18.05.2024. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата запиту 10 червня 2024 року).
4. Про затвердження Змін до Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : Наказ Міністерства фінансів України від 04.07.2023 № 368. *Ліга 360*. URL : https://ips.ligazakon.net/document/re40284?utm_source=buh.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=cons12 (дата запиту 10 червня 2024 року).
5. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204. *Ліга 360*. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/RE28254> (дата запиту 10 червня 2024 року).
6. Про форс-мажорні обставини : Лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1. *Дебет-кредит*. URL : <https://docs.dtki.ua/doc/v2024571-22> (дата запиту 10 червня 2024 року).
7. Постанова Верховного Суду України від 13.06.2019 у справі № 825/1747/17. *Ліга 360*. URL : https://verdictum.ligazakon.net/document/82383924?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03&_ga=2.226252442.1614025110.1632417812-59143795.1632417812 (дата запиту 10 червня 2024 року).
8. Постанова Верховного Суду України від 10.06.2021 у справі № 808/881/16. *Ліга 360*. URL : <https://verdictum.ligazakon.net/document/97565378> (дата запиту 10 червня 2024 року).
9. Постанова Верховного Суду України від 27.01.2022 у справі № 160/11673/20. *Ліга 360*. URL : <https://verdictum.ligazakon.net/document/103034921> (дата запиту 10 червня 2024 року).
10. Постанова Верховного Суду від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16. *Судова влада України. Офіційний сайт*. URL : https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16 (дата запиту 10 червня 2024 року).
11. Головатюк В. Судова практика щодо оскарження результатів податкової перевірки. *Юридична газета онлайн*. 29 лютого 2024. № 1 (779). URL : <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/sudova-praktika-shchodo-oskarzhennya-rezultativ-podatkovoyi-perevirki.html> (дата запиту 10 червня 2024 року).
12. Онищенко В. Оскарження податкового повідомлення-рішення 2024. *Головбух*. 29.02.2024. URL : <https://buhplatforma.com.ua/article/6104-rozvadok-oskarjennya-povdomlennya-rshennya-podatkovo#ancex4> (дата запиту 10 червня 2024 року).
13. Оскарження податкових повідомлень-рішень. *Безоплатна правнича допомога*. URL : <http://surl.li/ukqz> (дата запиту 10 червня 2024 року).
14. Податкові повідомлення-рішення повинні складатись і надсилатися платникам податків за оновленими формами. *Інтерактивна бухгалтерія*. 14.04.2016. URL : <https://interbuh.com.ua/ru/documents/openews/95696> (дата запиту 10 червня 2024 року).
15. Тімонов А. Спори з податківцями під час воєнного стану: що необхідно врахувати. *Ліга закон*. 23.06.2022. URL : https://jurliga.ligazakon.net/aktualno/12369_spori-z-podatkvtsyami-pd-chas-vonnogo-stanu-shcho-neobkhdno-vrakhuvati (дата запиту 10 червня 2024 року).