

## ФОРС-МАЖОР ЗА ПОДАТКОВИМИ ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

**Невінчаний В.С.,**  
*аспірант,*  
*Київський національний економічний університет*  
*імені Вадима Гетьмана*  
*e-mail: vitaliinevinchanyi@gmail.com*

### **Невінчаний В.С. Форс-мажор за податковими зобов'язаннями суб'єктів господарювання.**

Стаття зосереджена на аналізі законодавства України стосовно звільнення платників податків та зборів від відповідальності, зокрема на застосуванні законодавства про форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) до відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, правах платників податків та зборів, та на альтернативних механізмах звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства, які з'явилися у зв'язку із встановленням карантину та запровадження обмежувальних протиепідемічних заходів, та введенням правового режиму воєнного стану. Для прикладу взято актуальну проблему з якою наразі стикається багато українських суб'єктів господарювання, а саме отримання податкових повідомлень-рішень про застосування штрафів за порушення граничних строків, визначених статтею 201 Податкового кодексу України, реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Досліджено позицію Державної податкової служби України стосовно звільнення платників податків від відповідальності та розглянуто її трансформацію протягом дії правового режиму воєнного стану. Здійснено аналіз релевантної судової практики стосовно відповідальності платників податків за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних, віднайдено судові рішення як на підтримку позиції Державної податкової служби України, так і на користь платника податків.

Звернено увагу читачів на існування правової колізії між «карантинним» законодавством та «воєнним» законодавством. Наведено загальноприйнятні форми вирішення колізій норм права (попередження, усунення і подолання), дано коротку характеристику кожного принципу подолання колізій норм права, а також висловлена думка автора стосовно обрання принципу для подолання колізії між пунктом 52<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX ПК України та підпунктом 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України.

Стаття завершується суб'єктивною рекомендацією автора про необхідність звернення до суду, у разі порушення прав платників податків, та оцінкою стосовно можливого результату такого звернення.

**Ключові слова:** форс-мажорні обставини, обставини непереборної сили, Торгово-промислова палата України, податки і збори, звільнення від відповідальності, податкові накладні.

### **Nevinchanyi V. Force majeure for tax obligations of business entities.**

The article focuses on the analysis of the legislation of Ukraine regarding the exemption from liability of taxpayers, in particular, the application of the legislation on force majeure (circumstance of insuperable force) to relations arising in the field of tax and fee administration, the rights of taxpayers, and on alternative mechanisms of exemption from responsibility for violations of tax legislation, which appeared in connection with the establishment of quarantine and the introduction of restrictive anti-epidemic measures, and the introduction of the legal regime of martial law. The relevant problem of Ukrainian business entities was taken as an example, namely, receiving of tax notices-decisions on the application of fines for violation of the deadlines, defined by Article 201 of the Tax Code of Ukraine, for registration of tax invoices, calculations of adjustments to tax invoices in the Unified Register of tax invoices.

The position of the State Tax Service of Ukraine regarding the exemption from liability of taxpayers was studied and also was considered its transformation during the legal regime of martial law. An analysis

of the relevant judicial practice regarding the responsibility of taxpayers for violation of the deadlines for registration of tax invoices was carried out, were found court decisions in support of the position of the State Tax Service of Ukraine and in favor of the taxpayer.

Readers' attention is drawn to the existence of a legal conflict between «quarantine» legislation and «martial» legislation. Commonly accepted forms of resolving conflicts of law are given (prevention, elimination and overcoming), a brief description of each principle of overcoming conflicts of law is given, as well as the opinion of the author regarding the choice of a principle for overcoming a conflict between clause 52<sup>1</sup> of subsection 10 of chapter XX of the Tax Code of Ukraine and clause 69 of subsection 10 of chapter XX of the Tax Code of Ukraine.

The article ends with the author's subjective recommendation to appeal to the court, in case of violation of the rights of taxpayers, and assumption of the possible outcome of such appeal is given.

**Key words:** force majeure, circumstance of insuperable force, the Ukrainian Chamber of Commerce and Industry, taxes and fees, exemption from liability, tax invoices.

**Постановка проблеми.** Завдячуючи карантину, чи не кожен суб'єкт господарювання вимушений був ознайомитися із статтями Цивільного та Господарського кодексів, що регулюють питання форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) та навчитися азам їх застосування до господарських відносин. А от виконання конституційного обов'язку [1] зі сплати податків і зборів зазвичай не ставилося під сумнів.

На початку 2022 року для всіх українців настав новий етап життя. Коли існує загроза для свого життя, життя членів сім'ї та близьких родичів, питання виконання зобов'язань, настання фінансової відповідальності та ряд інших, не те що переміщуються на другий план, про них взагалі забуваєш.

З часом проходить перший шок, настає усвідомлення та прийняття. Питання сплати податків та зборів постає не лише як адміністративне зобов'язання, а й як соціальна функція, адже державі необхідні ресурси для відсічі збройної агресії, продовження здійснення соціальних виплат, надання допомоги постраждалим тощо.

**Стан дослідженості проблеми.** Як зазначає представник науки Ю. Коваль у своїй статті: «питання щодо звільнення від фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення, вчинені під час карантину, не виступало предметом самостійних досліджень, а згадувалося лише фрагментарно як один із заходів підтримки бізнесу під час пандемії» [2].

**Метою статті** є критичний огляд особливостей застосування форс-мажору до податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу.** Переходячи до юридичної частини цієї статті, проаналізуємо питання звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства, зокрема щодо своєчасної реєстрації податкових накладних, з'ясуємо підходи законодавця та податкових органів, розглянемо зміни законодавства протягом 2022-2023 років.

Згідно з підпунктом 112.8.9 пункту 112.8 статті 112 Податкового кодексу України [3] (надалі – «ПК України»): «обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, є: (...) вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору)». Даний підпункт 112.8.9 статті 112 ПК України діє з 23 травня 2020 року.

Здійснивши пошук в Єдиному державному реєстрі судових рішень [4] та за допомогою ІТ-платформи LIGA360 [5] рішень суду касаційної інстанції, які б посилалися на згадану вище статтю ПК України, немає.

Разом з тим, 27 лютого 2022 року Державна податкова служба України надала Роз'яснення згідно з яким: «Торгово-промисловою палатою України (далі – ТПП України) повідомлено про засвідчення факту настання форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) з 24 лютого 2022 року. ДПС інформує, що платники податків відповідно до пп. 112.8.9 п. 112.8 ст. 112 ПК України звільняються від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у зв'язку із настанням форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили), засвідчених ТПП України. У випадку відсутності можливості у платника податків своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема, щодо дотримання строків сплати податків та зборів, подання звітності, реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних, розрахунку коригування у відповідному Реєстрі, подання електронних

документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільнюються від відповідальності. Разом з тим, такі обов'язки мають бути виконані платниками податків одразу після припинення дії форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили)» [6].

Таким чином, Державна податкова служба України визнала, що на території України настали форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили), визнала лист Торгово-промислової палати України, як доказ цих обставин, та на основі цього листа звільнила платників податків від відповідальності. Але така позиція протрималася недовго.

Паралельно з форс-мажором існував інший механізм звільнення від відповідальності. Так, на початку війни діяла норма, передбачена пунктом 52<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Перехідних положень ПК України, згідно з якою «за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій за: ...» [3] і далі наводиться виключний перелік порушень податкового законодавства, за які контролюючим органом нараховуються штрафні санкції в період дії карантину. Даний перелік не включає такий вид порушення, як порушення граничних строків реєстрації податкових накладних.

Згідно з Законом 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» [7], який набрав чинності 27 травня 2022 року, було змінено редакцію підпункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України. А саме було відновлено відповідальність платників податків та скасовано дію мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину.

На підставі вищезазначеного Державна податкова служба України та її територіальні органи надали листи-роз'яснення: «починаючи з 27.05.2022 і на період дії воєнного стану «карантинний» мораторій щодо незастосування штрафних санкцій, зокрема за порушення вимог законодавства в частині нарахування, декларування та сплати податків, зборів, платежів, не застосовується» [8], «отже, тимчасово, на період дії воєнного стану, починаючи з 27.05.2022, привілюють норми в частині звільнення від відповідальності за несвочасне виконання платником податків податкових обов'язків у випадках та за умов, передбачених п. 69 підрозд. 10 розділу XX ПКУ. Тому, норма п. 52 прим. 1 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних санкцій за порушення термінів нарахування, декларування та сплати податків і зборів на період дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19) не застосовується з 27.05.2022 на період дії воєнного стану» [9].

Таку фіскальну позицію підхватили і більшість судів (щоправда, станом на зараз, лише на рівні першої інстанції). Так, в рішенні Волинського окружного адміністративного суду від 10 квітня 2023 року у справі № 140/2123/23 зазначено: «підсумовуючи наведене вище, слід прийти до висновку, що ТОВ порушило терміни реєстрації податкових накладних в ЄРПН, за що починаючи з 27.05.2022 підлягало притягненню до фінансової відповідальності відповідно до положень пункту 120-1.1 статті 120-1 ПК України. У даному випадку, відповідачем правомірно нараховано штрафні санкції починаючи з 27.05.2022 по день реєстрації в ЄРПН податкових накладних» [10].

Важко погодитися з такою позицією суду. Пункт 52<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Перехідні положення ПК України не був скасований і продовжує діяти й понині (так само як і карантин. Станом на день написання статті). Маємо ситуацію, за якої дві норми одного і того ж закону по різному врегульовують одні і ті самі положення. Отже, виникла колізія.

Проблеми вирішення колізій норм права присвячені праці багатьох науковців: А.М. Мірошніченко, О.В. Москалюк, Я.І. Ленгер, О.В. Майстренко, В.В. Єрмоєнко та інші.

Формами вирішення колізій норм права є їх попередження, усунення і подолання [11]. Оскільки про «попередження» і «усунення» в даному випадку розмірковувати вже пізно та й це є завданням правотворчих органів, зосередимося на «подоланні» колізії.

Подолання може здійснюватися за ієрархічним принципом (на користь акта вищої юридичної сили), часовим (темпоральним) та змістовним принципом (перевага надається спеціальній нормі перед загальною) [12].

В нашому випадку ієрархічний принцип не застосовний (адже обидві норми містяться в одному нормативно-правовому акті – ПК України). Змістовний принцип також не застосовний (адже обидві норми фактично є спеціальними). Лишається темпоральний, який і застосувала Державна податкова служба України.

Якби колізія існувала в цивільних чи господарських відносинах, то з цим можна було б погодитися. Однак у випадку адміністративних відносин всі колізії та неточності мають тлумачитися на користь платника податків. Цей принцип закріплено підпунктом 4.1.4 статті 4 ПК України «презупція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [3] та пунктом 112.7 статті 112 ПК України «усі сумніви щодо наявності обставин, за яких особа може бути притягнута до відповідальності за порушення податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган, трактуються на користь такої особи» [3]. На підтвердження позиції про необхідність застосування саме пункту 52<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX ПК України вдалося віднайти лише одне судове рішення [13]. Однак сподіваємося, що їх кількість буде збільшуватися.

Додатковим доводом на користь платника податків може бути вже згадуване Роз'яснення ДПС України від 27 лютого 2022 року [6], адже форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) не припинили діяти.

**Висновки.** Незважаючи на перехід ДПС України до фіскального характеру тлумачення законодавства, вважаємо, що платники податків мають хороші шанси на успішне судове оскарження податкових повідомлень-рішень у зв'язку з несвоєчасною реєстрацією податкових накладних та на звільнення їх від фінансової відповідальності протягом дії карантину.

#### Список використаних джерел:

1. Конституція України: закон України від 28 червня 1996 р. Законодавство України. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Коваль Ю.А. Особливості звільнення від фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства під час карантину: Нове українське право, Вип. 3, 2022 – URL: <http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/286/251>.
3. Податковий кодекс України: закон України від 02 грудня 2010 р. Законодавство України. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
4. Єдиний державний реєстр судових рішень: автоматизована система збирання, зберігання, захисту, обліку, пошуку та надання електронних копій судових рішень. Офіційна база даних. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/>.
5. Інформаційно-правова система ЛІГА:ЗАКОН. URL: <https://ips.ligazakon.net/>.
6. Роз'яснення Державної податкової служби України від 27.02.2022. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/DPA2265?an=1&bl=T10\\_2755-27890](https://ips.ligazakon.net/document/view/DPA2265?an=1&bl=T10_2755-27890).
7. 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 травня 2022 р. Законодавство України. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.
8. Лист Державної податкової служби України від 16.02.2023 р. N 3478/7/99-00-04-02-03-07. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/DPA2466?an=1&bl=T10\\_2755-27890](https://ips.ligazakon.net/document/view/DPA2466?an=1&bl=T10_2755-27890).
9. Роз'яснення Головного управління ДПС в Одеській області: опубліковано 12 липня 2022 о 15:36. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/595963.html>.
10. Рішення Волинського окружного адміністративного суду від 10 квітня 2023 року у справі № 140/2123/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110115387>.

11. Розгон О.В. Сутність механізму вирішення колізій норм права. Eurasian Academic Research Journal. 2016 No 1 (01). URL: <https://core.ac.uk/download/84156146.pdf>.
12. Мірошниченко А.М. Законодавче закріплення принципів вирішення колізій. слово Національної школи суддів України. 2 (3) 2013, URL: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/cln\\_2013\\_2\\_22.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/cln_2013_2_22.pdf).
13. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 15 березня 2023 року у справі № 320/11934/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109596122>.