

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2024-1.4>

А. В. Логвин, доктор філософії з права

**ВОЄННИЙ СТАН:
АНУЛЮВАННЯ РЕЄСТРАЦІЇ ПЛАТНИКОМ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

Автором в статті досліджується нормативне регулювання адміністрування податку на додану вартість під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, зокрема можливість анулювання реєстрації платника податку на додану вартість за рішенням контролюючого органу з підстави неподання платником податку протягом 12 послідовних податкових місяців декларації з податку на додану вартість та/або подання такої декларації з нульовими показниками (відсутність постачання/придбання товарів), з точки зору правильності обрахування таких строків (послідовних періодів). Введення в Україні (у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України) дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану зумовило внесення змін до чинних нормативно-правових актів, в тому числі з питань оподаткування. Внесені зміни повинні були забезпечити збалансованість публічних та приватних інтересів в межах дії воєнного стану, за рахунок запровадження внутрішніх процедур адміністрування (справляння) податків, які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок. Тобто не повинні давати можливість суб'єктам податкових правовідносин діяти на власний розсуд, тим самим створювати умови для порушення балансу публічно-правових відносин у податковій сфері. Крім того, принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища. Зазначене стосується питання правильності визначення послідовних 12 податкових місяців, зокрема дати початку їх обрахування під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, з урахуванням відповідних правових норм. На даний час дослідження з цього питання на проводились. Таким чином, постає необхідність подальших наукових досліджень з питань адміністрування податку на додану вартість, зокрема, щодо правильності визначення 12 послідовних податкових місяців (дати початку їх обрахування) для можливості прийняття податковими органами рішення про анулювання реєстрації платником податку на додану вартість, з урахуванням запровадження дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану. Проведений аналіз сучасного стану правового регулювання справляння податку на додану вартість, в частині анулювання реєстрації платником податку, дозволив виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості публічних та приватних інтересів у податковій сфері, шляхи їх вирішення та зробити науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Ключові слова: воєнний стан, податок на додану вартість, платник податку, воєнний стан, анулювання реєстрації платником ПДВ, судова практика, податкові строки, конституційні принципи.

A. V. Lohvyn. Marital state: cancellation of registration by the payer of value added tax

The article examines the normative regulation of value added tax administration during the legal regime of the martial (emergency) state. In particular, the possibility of canceling the registration of a value-added tax payer by decision of the supervisory authority on the grounds that the tax payer has not submitted a value-added tax declaration within 12 consecutive tax months and/or submitted such a declaration with zero indicators (absence of supply/purchase of goods), from the point of view of the correctness of the calculation of such terms (consecutive periods). The introduction of the legal regime of martial law (emergency) in Ukraine (in connection with the military aggression of the Russian Federation against Ukraine) led to the introduction of changes to the current regulatory and legal acts, including those on taxation. The introduced changes were supposed to ensure the balance of public and private interests within the scope of martial law, due to the introduction of internal procedures for the administration (collection) of taxes, which increase the transparency and clarity of the actions of all subjects of tax legal relations and, accordingly, minimize the risk of errors. That is, they should not give the subjects of tax legal relations the opportunity to act at their own discretion, thereby creating conditions for disturbing the balance of public-legal relations in the tax sphere. In addition, the principle of legal certainty requires from the legislator clarity, comprehensibility, unequivocalness of legal norms, their predictability (predictability) to ensure a stable legal position. This refers to the issue of the correctness of the definition of 12 consecutive tax months. In particular, the dates of the beginning of their calculation during the operation of the legal regime of the martial (emergency) state, taking into account the relevant legal norms. Currently, research on this issue has not been conducted. Thus, there is a need for further scientific research on the issues of value added tax administration, in particular, regarding the correctness of the definition of 12 consecutive tax months (dates of the beginning of their calculation) for the possibility of tax authorities making a decision to cancel the registration of the payer of value added tax, taking into account the implementation of the action legal regime of martial (emergency) state. The conducted analysis of the current state of legal regulation of value added tax, in the part of cancellation of registration by the tax payer, made it possible to identify problematic legal issues that lead to a violation of the balance of public and private interests in the tax sphere, ways to solve them, and to draw scientifically based conclusions from the outlined issues.

Key words: value added, tax payer, martial law, cancellation of registration by a value added tax payer, judicial practice, tax terms, constitutional principles.

© А. В. Логвин, 2024

Постановка проблеми. Запровадження в Україні з 24.02.2022 (у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України) дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану [1; 2] зумовило необхідність внесення змін до чинних нормативно-правових актів, в тому числі з питань оподаткування, зокрема щодо зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством. Зазначені зміни до положень податкового законодавства повинні були забезпечити збалансованість публічних та приватних інтересів під час дії воєнного стану, за рахунок запровадження внутрішніх процедур адміністрування (справляння) податків, які посилюють прозорість і ясність дій всіх суб'єктів податкових правовідносин та відповідно мінімізують ризик помилок (зловживань). Та, відповідно не повинні були давати можливість суб'єктам податкових правовідносин діяти на власний розсуд, тим самим створювати умови для порушення балансу публічно-правових відносин у податковій сфері. Крім того, з урахуванням принципу правової визначеності національне законодавство має відповідати вимозі якості закону, щоб воно було доступним для заінтересованих осіб, чітким і передбачуваним у застосуванні.

При цьому, конституційні та конвенційні принципи, на яких базується гарантія кожному прав і свобод осіб та їх реалізація, передбачають правові гарантії, правову визначеність і пов'язану з ними передбачуваність законодавчої політики, необхідні для того, щоб учасники відповідних правовідносин мали можливість завбачати наслідки своїх дій і бути впевненими у своїх законних очікуваннях, що набуте ними на підставі чинного законодавства право, його зміст та обсяг буде ними реалізовано

Наведене безпосередньо стосується правильності визначення контролюючим органом послідовних 12 податкових місяців, зокрема дати початку їх обрахування під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, з урахуванням положень відповідних правових норм.

В свою чергу, анулювання реєстрації платником податку на додану вартість створює передумови для неможливості в подальшому користуватись всіма правами платника податку. Зазначене стосується в тому числі й подання повідомлень для прийняття рішень про реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування у разі зупинення їх реєстрації, яке можливо здійснити протягом 365 днів з моменту їх зупинення. Наведене призведе до невиконання обов'язку щодо реєстрації податкових накладних, яке відповідно вплине на можливість застосування штрафних санкцій з боку контролюючих органів, а також до неможливості отримання покупцями права на податковий кредит за придбаними (оплаченими) та отриманими товарами.

Таким чином, правильність визначення контролюючим органом послідовних 12 податкових періодів, зокрема дати початку їх обрахування під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, виключає виникнення негативних наслідків як для таких платників так і для їх контрагентів (покупців).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На даний час дослідження з цього питання не проводились. Тому постає необхідність подальших наукових досліджень з питань справляння податку на додану вартість, зокрема, правильність визначення контролюючим органом послідовних 12 податкових періодів (дати початку їх обрахування) та відповідно наявності підстави для анулювання реєстрації платником податку під час дії воєнного (надзвичайного) стану.

Метою даної статті є встановлення проблемних питань особливостей правового регулювання процесів адміністрування податку на додану вартість, зокрема обґрунтованість прийняття контролюючими органами рішень про анулювання реєстрації платником податку під час дії воєнного стану та шляхи їх вирішення. Крім того, зроблено науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Результати дослідження

1. Платник податку на додану вартість: реєстрація та анулювання

Основні правові засади прав та обов'язків контролюючих органів та платників податків під час адміністрування податку на додану вартість в Україні, в тому числі щодо реєстрації та анулювання (скасування) реєстрації суб'єкта господарювання платником податку на додану вартість, є Податковий кодекс України [3] (далі – Податковий кодекс).

Крім того, Податковим кодексом [3] (ст. 17 та ст. 20) передбачені права та обов'язки контролюючих органів та платників податків. Стосовно платників податків, то вони мають виключно права та обов'язки щодо тих податків і зборів, платниками яких вони є. Не всі платники податків можуть мати відповідні права та обов'язки, наприклад, в частині справляння податку на додану вартість, а тільки ті, які зареєстровані платниками цього податку. Мається на увазі набуття платником статусу учасника конкретних податкових правовідносин. При цьому не існує платника податків, який би одночасно використовував права та обов'язки щодо всіх податків. Виключенням є загальний обов'язок для всіх платників – це обов'язок обчислити (визначити) об'єкт та базу оподаткування), задекларувати (подання звітності) та сплатити суму відповідного податку.

Обов'язок зі сплати відповідного податку виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, визначених Податковим кодексом [3]. Підставою може бути наявність об'єкта оподаткування або вчинення певних дій, у результаті яких у платника податків виникає обов'язок зі сплати податку та відповідні права. Для набуття статусу платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) особі необхідно зареєструватись платником такого податку. Податковим кодексом [3] передбачено добровільну або обов'язкову реєстрацію.

Підпунктом 1 пункту 180.1 статті 180 Податкового кодексу [3] визначено, що для цілей оподаткування платником податку на додану вартість є будь-яка особа, яка провадить або планує провадити

господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього розділу.

В свою чергу, за умовою статті 183 (пункти 183.1, 183.2 та 183.3) Податкового кодексу [3], будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву, зокрема:

– у разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, визначеного у статті 181 цього Кодексу.

– у разі добровільної реєстрації особи як платника податку або особи, яка відповідає вимогам, визначеним підпунктом 6 пункту 180.1 статті 180 цього Кодексу, реєстраційна заява подається згідно з пунктом 183.7 цієї статті не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважаються платниками податку та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних.

Після реєстрації платником податку на додану вартість суб'єкта господарювання набуває відповідні права та обов'язки, пов'язані з такою реєстрацією, зокрема але не виключно, щодо визначення податкових зобов'язань та формування податкового кредиту, подання податкової звітності з відповідними показниками, складання та реєстрації податкових накладних.

Таким чином, суб'єкт господарювання, набуваючи (отримуючи) статус платника податку на додану вартість відповідно до положень Податкового кодексу [3], наділяється відповідними правами та обов'язками, які передбачені для платників податку на додану вартість. В свою чергу, припинення правосуб'єктності в частині справляння податку на додану вартість є анулювання (скасування) реєстрації та виключення з реєстру платників такого податку (за заявою платника або за рішенням контролюючого органу).

При цьому, законодавцем встановлено компетенцію контролюючого органу у вигляді двох можливих дій «реєстрація» та «анулювання реєстрації».

Статтею 184 Податкового кодексу [3] визначені підстави, за яких реєстрація платником податку на додану вартість може бути анульована, зокрема або за заявою платникам податків, або за самостійним рішенням контролюючого органу.

За умовою підпункту «г» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу [3], реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку і відбувається у разі якщо, особа, зареєстрована як платник податку, протягом 12 послідовних податкових місяців не подає контролюючому органу декларації з податку на додану вартість та/або подає таку декларацію (податковий розрахунок), яка (який) свідчить про відсутність постачання/придбання товарів/послуг, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту.

Згідно з пунктом 184.2 статті 184 Податкового кодексу [3], анулювання реєстрації на підставі, визначеній у підпункті «а» пункту 184.1 цієї статті, здійснюється за заявою платника податку, а на підставах, визначених у підпунктах «б»-«з» пункту 184.1 цієї статті, може здійснюватися за заявою платника податку або за самостійним рішенням відповідного контролюючого органу.

Таким чином, анулювання реєстрації здійснюється на дату подання заяви платником податку або прийняття рішення контролюючим органом про анулювання реєстрації. Враховуючи наведене, відповідно до вказаних положень податкового законодавства (підпункт «г» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу [3]), достатньо однієї із зазначених підстав для прийняття контролюючим органом рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість.

Аналогічні за змістом приписи викладені у Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17.11.2014 за № 1456/ 26233) (далі – Положення № 1130) [4], яким визначається порядок: реєстрації платників податку на додану вартість; анулювання реєстрації платників податку на додану вартість; ведення реєстру платників податку на додану вартість (далі – Реєстр); присвоєння індивідуального податкового номера платника податку на додану вартість; оприлюднення даних з Реєстру; переєстрації платників податку на додану вартість; ведення документації при реєстрації/анулюванні реєстрації платників податку на додану вартість; формування і надання витягів та довідок з Реєстру.

З урахуванням змісту означених норм вбачається, що обов'язковою умовою для прийняття контролюючим органом рішення щодо анулювання реєстрації платника податків є не подання платником податку на додану вартість відповідної податкової звітності (декларації) або її подання з нульовими відомостями протягом 12 послідовних податкових місяців. При цьому, згідно наведених норм законодавства, достатньо однієї із зазначених підстав для прийняття рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість.

В свою чергу, з огляду на запровадження дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, на даний час проблемним питанням є порядок визначення контролюючим органом послідовних 12 податкових періодів (дати початку їх обрахування) та відповідно наявності підстави для анулювання реєстрації платником податку.

2. Застосування строків, визначених податковим законодавством, під час воєнного стану

Указом Президента України від 24.02.2022 № 64/2022 Про введення воєнного стану в Україні [1] відповідно до пункту 20 частини 1 статті 106 Конституції України [5], Закону України Про правовий режим воєнного стану в Україні [6] введено *воєнний стан* із 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року строком на 30 діб, який в подальшому був продовжений, зокрема, Законом України від 08.11.2023 № 3429-ІХ Про затвердження Указу Президента України від 06.11.2023 № 734/2023 Про продовження строку дії воєнного стану в Україні [7], з 05 год. 30 хв. 16 листопада 2023 року строком на 90 діб (до 14.02.2024), тобто діє на даний час.

Відповідно до Закону України від 03.03.2022 № 2118-ІХ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану [8], підрозділ 10 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу доповнено пунктом 69 (підпункт 69.9) наступного змісту: для платників податків та контролюючих органів *зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством*, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

В подальшому, Законом України від 12.05.2022 № 2260-ІХ 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 [9] (далі – Закон № 2260-ІХ), підпункт 69.9 пункт 69 підрозділу 10 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу викладено у новій редакції (діяла до 01.08.2023): для платників податків та контролюючих органів *зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством*, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім окремих виключень.

Аналіз наведених положень правових норм дає можливість зробити висновок, що до 01.08.2023 для платників податків та контролюючих органів на період дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану *був зупинений перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншими законами*, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, *за винятком виключень, до яких не належали питання, пов'язані із анулюванням реєстрації суб'єктів господарювання платниками податку на додану вартість*.

Таким чином, *перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншими законами*, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, *до та після 01.08.2023 обраховується* з урахуванням вимог підпункту 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу.

В такому випадку, з урахуванням зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством, в тому числі *для можливості анулювання контролюючим органом реєстрації платником податку на додану вартість* (шляхом прийняття відповідного рішення), *не повинні враховуватись податкові періоди до 01.08.2023*. Фактично перебіг таких строків повинен обраховуватись з 01.08.2023.

Тобто, для визначення послідовних 12 податкових місяців та відповідно можливості прийняття рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість контролюючі органи повинні виходити з того, що до 01.08.2023 був зупинений перебіг строків, визначених Податковим кодексом. *Таким чином, прийняття контролюючим органом рішень про анулювання реєстрації платником податку на додану вартість з причини неподання звітності протягом 12 послідовних податкових місяців (початок обрахування таких послідовних звітних періодів) повинно здійснюватися виключно з урахуванням вимог чинного законодавства, зокрема з огляду на зупинення до 01.08.2023 перебігу визначених податковим законодавством строків як для контролюючих органів, так і для платників податків*.

3. Судова практика

На даний час відсутня судова практика з наведеного питання, саме щодо порядку обрахування строків (12 послідовних податкових місяців), зокрема, визначення початку обрахування послідовних 12 податкових звітних періодів в умовах запровадження воєнного стану. Водночас, у справах, предметом розгляду яких була правомірність прийняття контролюючим органом рішень про анулювання реєстрації платником податку на додану вартість з підстав, визначених підпунктом «г» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу [3], зокрема, неподання платником податків звітності протягом 12 послідовних податкових місяців та/або подання таких декларацій (податкових розрахунків), які свідчать про відсутність постачання/придбання товарів/послуг, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту, суди дійшли висновку, що обов'язковою умовою для прийняття контролюючим органом рішення про анулювання реєстрації платника податків є *саме не здійснення* платником податків господарської діяльності шляхом укладання правочинів, які є об'єктом оподаткування податку на додану вартість, та тягне за собою неподання відповідних декларацій або їх подання з нульовими відомостями [10; 11].

Тобто, правова позиція судових органів зводиться до того, що оскільки платником податків здійснювалась господарська діяльність (укладались договори, реєструвались податкові накладні (наявні податкові зобов'язання), в тому числі його контрагентами (у платника податку залишилось право сформувати податковий кредит), однак не подавались податкова звітність (декларації) з податку на додану вартість, або подавались, але з нульовими показниками, у податкового органу були відсутні підстави для анулювання реєстрації платника податку на додану вартість.

На думку суду, конструкція вказаної правової норми (підпункт «г» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу [3]) передбачає наявність пасивної поведінки суб'єкта господарювання щодо ведення протягом 12 послідовних податкових місяців господарської діяльності.

4. Обговорення

На наш погляд, така позиція судових інстанцій є з одного боку слушною, а з іншого дещо спірною. Так, з урахуванням наявності у платника податків показників для формування податкової звітності, як то безпосереднє провадження господарської діяльності та відповідно здійснення реєстрації податкових накладних (наявні податкові зобов'язання), а також його контрагентами (у платника податку є право на податковий кредит), свідчить виключно лише про небажання такого суб'єкта господарювання подавати звітність та, відповідно своєчасно та у повному обсязі сплачувати податок на додану вартість.

В свою чергу, норми Податкового кодексу (підпункт «г» пункту 184.1 статті 184) [3] не ставлять в чітку залежність відповідну підставу для анулювання реєстрації платником податку на додану вартість від здійснення чи не здійснення платником господарської діяльності.

Разом з цим, метою дослідження є встановлення проблемних питань і особливостей правового регулювання процесів адміністрування податку на додану вартість в умовах дії воєнного (надзвичайного) стану та, відповідно правильність визначення контролюючим органом послідовних 12 податкових періодів, зокрема, дати початку їх обрахування під час дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, що виключає виникнення негативних наслідків як для таких платників так і для їх контрагентів (покупців).

Оскільки анулювання реєстрації платником податку на додану вартість позбавляє можливості: подання звітності (останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня, що настає за останнім днем попереднього податкового періоду, та закінчується днем анулювання реєстрації); права на віднесення в подальшому сум податку до податкового кредиту за незареєстрованими контрагентами-постачальниками податковими накладними; складання та реєстрації податкових накладних, в тому числі тих, по яким триває процедура їх розблокування, з огляду на зупинення їх реєстрації. Оскільки, у разі, якщо на момент прийняття контролюючим органом або судом відповідного рішення про реєстрацію таких податкових накладних буде анульована реєстрація платника податку на додану вартість, реєстрація таких накладних фактично не відбудеться. Зазначене призведе до відсутності права у контрагента-покупця на віднесення відповідних сум до складу податкового кредиту.

Так, відповідно до пунктів 184.5 та 184.6 статті 184 Податкового кодексу [3], з моменту анулювання реєстрації особи як платника податку така особа позбавляється права на віднесення сум податку до податкового кредиту, складання податкових накладних. У разі анулювання реєстрації особи як платника податку останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня, що настає за останнім днем попереднього податкового періоду, та закінчується днем анулювання реєстрації.

Слід звернути увагу, що відповідні законодавчі положення визначають певні наслідки анулювання реєстрації особи як платника податку. Разом з цим, дані норми Податкового кодексу [3] не містять обмежень щодо можливості подання уточнюючих розрахунків до податкової звітності за попередні податкові звітні періоди, протягом яких особа (суб'єкт господарювання) був зареєстрований платником податку на додану вартість. Хоча, якщо суб'єкт господарювання після анулювання реєстрації платником податку на додану вартість спробує подати такі уточнюючі розрахунки до раніше поданої звітності то скоріш за все отримає квитанцію про їх неприйняття з посиланням на відсутність реєстрації платником відповідного податку.

Повертаючись до питання визначення послідовних 12 податкових звітних періодів як на підставу для анулювання реєстрації платником податку на додану вартість, з урахуванням зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством, в тому числі для можливості анулювання контролюючим органом реєстрації платником податку на додану вартість (шляхом прийняття відповідного рішення), на наш погляд, не повинні враховуватись податкові періоди до 01.08.2023. Фактично перебіг таких строків повинен обраховуватись з 01.08.2023.

Тобто, для визначення послідовних 12 місяців та відповідно можливості прийняття рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість контролюючі органи повинні виходити з того, що до 01.08.2023 був зупинений перебіг строків, визначених Податковим кодексом [3]. Відповідно прийняття контролюючим органом рішень про анулювання реєстрації платником податку на додану вартість з причини неподання платником податків звітності протягом 12 послідовних податкових місяців та/або подання таких декларацій (податкових розрахунків) з нульовими показниками (початок обрахування таких послідовних звітних періодів) повинно здійснюватися виключно з урахуванням вимог чинного законодавства, зокрема з огляду на зупинення до 01.08.2023 перебігу визначених податковим законодавством строків, як для контролюючих органів, так і для платників податків.

Водночас, з урахуванням позиції судових інстанцій, що конструкція вказаної правової норми (підпункт «г» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу [3]) передбачає наявність пасивної поведінки суб'єкта господарювання щодо ведення протягом 12 послідовних податкових місяців господарської діяльності, доречно зазначити.

Запровадження з 24.02.2022 на території України правового режиму воєнного (надзвичайного) стану для значної кількості платників податків в Україні мало суттєвий вплив на стабільне та безперешкодне провадження фінансово-господарської діяльності, що відповідно зумовило можливе її тимчасове призупинення, та вплинуло на відсутність показників для відображення у податковій звітності.

Тобто, подання платником податку під час дії воєнного стану декларацій (податкової звітності) з податку на додану вартість протягом 12 послідовних податкових місяців з нульовими показниками та/або її неподання відбувається не внаслідок пасивної поведінки платника податків щодо ведення господарської діяльності, а внаслідок неможливості її безперешкодного ведення через запровадження з 24.02.2022 на території України дії воєнного (надзвичайного) стану, тобто з незалежних від суб'єкта господарювання обставин.

Доречно з даного приводу звернути увагу на положення підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [3], відповідно до якого у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності та/або документів (повідомлень), у тому числі передбачених статтями 39 і 39², пунктом 46.2 статті 46 цього Кодексу, 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 звільнюються від передбаченої цим Кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

В умовах воєнного (надзвичайного) стану не всі платники можуть у повному обсязі провадити діяльність та відповідно виконувати обов'язок з визначення податкових зобов'язань, формування податкового кредиту, подання звітності та сплати податку. Зазначене відповідно створює передумови для виникнення обставин, за яких у контролюючого органу будуть наявні підстави для анулювання реєстрації платником податку на додану вартість (неподання протягом 12 послідовних податкових місяців декларації з податку на додану вартість та/або подання таких декларацій з нульовими показниками (відсутність постачання/придбання товарів/послуг, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту).

В даному випадку доречно звернути увагу на рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 № 1-р/2018 (справа № 1-6/2018) [12], яким сформовано правову позицію щодо верховенства права, а саме – основними елементами конституційного принципу верховенства права є справедливість, рівність, правова визначеність. Конституційні та конвенційні принципи, на яких базується гарантія кожному прав і свобод осіб та їх реалізація, передбачають правові гарантії, правову визначеність і пов'язану з ними передбачуваність законодавчої політики, необхідні для того, щоб учасники відповідних правовідносин мали можливість завбачати наслідки своїх дій і бути впевненими у своїх законних очікуваннях, що набуте ними на підставі чинного законодавства право, його зміст та обсяг буде ними реалізовано (абзац третій пункту 4 мотивувальної частини рішення Конституційного Суду України від 11.10.2005 № 8-рп/2005). Принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища.

Аналізуючи наявність легітимної мети і пропорційність втручання держави у майнові права платників податків за обставин, що склалися у період дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, контролюючі органи повинні враховувати не можливість певних суб'єктів господарювання безперешкодно та стабільно провадити фінансово-господарську діяльність, в тому числі запроваджені норми правового регулювання податкових правовідносин (зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством) і фактичних умов, за яких господарська діяльність платника податків у спірний період могла б бути можливою.

Висновки і перспективи. Враховуючи вищенаведене можна констатувати:

1. Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вартість в Україні були і досі є правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків.

2. Для визначення послідовних 12 місяців та відповідно можливості прийняття рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість контролюючі органи повинні виходити з того, що до 01.08.2023 був зупинений перебіг строків, визначених Податковим кодексом. Відповідно прийняття контролюючим органом рішень про анулювання реєстрації платником податку на додану вартість з причини неподання платником податків звітності протягом 12 послідовних податкових місяців та/або подання таких декларацій (податкових розрахунків) з нульовими показниками (початок обрахування таких послідовних звітних періодів) повинно здійснюватися виключно з урахуванням вимог чинного законодавства, зокрема, з огляду на зупинення до 01.08.2023 перебігу визначених податковим законодавством строків як для контролюючих органів, так і для платників податків.

3. У період дії правового режиму воєнного (надзвичайного) стану, аналізуючи наявність легітимної мети і пропорційність втручання держави у майнові права платників податків, контролюючі органи повинні враховувати не можливість певних суб'єктів господарювання безперешкодно та стабільно провадити фінансово-господарську діяльність. В такому випадку, рішення про анулювання контролюючим органом реєстрації платником податку на додану вартість з підстав, визначених підпунктом «г» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу, можливе виключно у разі невиконання платником податку податкового обов'язку протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

Список використаних джерел:

1. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення 09.01.2024).
2. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення 09.01.2024).
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 09.01.2024).
4. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість. : Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text> (дата звернення 09.01.2024).
5. Конституція України // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
6. Про правовий режим воєнного стану в Україні : Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата звернення 09.01.2024).
7. Про затвердження Указу Президента України "Про продовження строку дії воєнного стану в Україні" : Закон України від 08.11.2023 р. № 3429-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3429-20#Text> (дата звернення 09.01.2024).
8. 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 09.01.2024).
9. 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 09.01.2024).
10. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 25.04.2023 р. у справі № 380/6985/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110501700> (дата звернення 27.01.2024).
11. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 11.12.2023 р. у справі № 160/28997/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115548227> (дата звернення 27.01.2024).
12. Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 р. № 1-р/2018 (справа № 1-6/2018). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18#Text> (дата звернення 28.01.2024).