

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ – ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ В УМОВАХ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

PECULIARITIES OF THE LEGAL STATUS OF A TAXPAYER – A LEGAL ENTITY UNDER MARTIAL LAW IN UKRAINE

У запропонованій статті розглянуто поточний стан та перспективи правового регулювання правового статусу платників податку – юридичних осіб в умовах запровадженого спеціального правового режиму воєнного стану в Україні. На початку статті проведено огляд стану нормативно-правового регулювання спеціального правового режиму воєнного стану, зокрема, Закону України «Про правовий режим воєнного стану», що є базовим, та прийнятого 24 лютого 2022 року Закону України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні». Далі у статті проаналізовано законодавчі зміни, внесені до Податкового кодексу України протягом березня – травня 2022 року, які впливають на обсяг прав та обов'язків платників податків – юридичних осіб, та пом'якшують їх відповідальність за невиконання податкового обов'язку на період дії спеціального правового режиму воєнного стану та протягом трьох місяців після його закінчення. Ці зміни проілюстровано конкретними законодавчими нормами, які саме ілюструють розширення обсягу прав та звуження кола обов'язків платників податків юридичних осіб, а також пом'якшення або звільнення від відповідальності за невиконання податкового обов'язку, передбаченого Податковим кодексом України. Далі проведено порівняння цих особливостей зі змінами у правовому статусі людини і громадянина під час дії воєнного стану. Відзначено, що у період дії спеціального правового режиму воєнного стану відбувається певне обмеження прав та розширення обов'язків людини і громадянина, підвищення відповідальності, що пов'язано з необхідністю забезпечення суспільних потреб безпеки і оборони, і пояснюється приматом суспільних інтересів над особистими в умовах воєнного стану. В той час як платники податків, зокрема, юридичні особи, звільняються від відповідальності за невиконання податкового обов'язку, що є цілком справедливим з огляду на фактичну неможливість його виконання в умовах військових дій. Крім того, за допомогою стимулюючої функції оподаткування законодавець намагається підтримати суб'єктів господарювання. Отже, автором зроблено висновки щодо діаметрально протилежного характеру цих змін, та викладена точка зору стосовно причин таких відмінностей у характері нормативно-правового регулювання правового статусу цих категорій суб'єктів правовідносин.

Ключові слова: спеціальний правовий статус, воєнний стан, платники податків, юридичні особи, податковий обов'язок, права та обов'язки платників податків, відповідальність платників податків, ПДВ, податок на прибуток.

The proposed article considers the current state and prospects of legal regulation of the legal status of taxpayers - legal entities in the conditions of the introduced special legal regime of martial law in Ukraine. At the beginning of the article a review of the state of legal regulation of the special legal regime of martial law, in particular, the Law of Ukraine "On the legal regime of martial law", which is basic, and adopted on February 24, 2022 Law of Ukraine "On Approval of the Decree of the President of Ukraine". Next, the proposed article analyzes the legislative changes made to the Tax Code of Ukraine during March - May 2022, which affect the rights and obligations of taxpayers

- legal entities, and mitigate their liability for non-compliance with the tax obligation for the period of special martial law and for three months after its end. These changes are illustrated in this article by specific legislation, which illustrates the expansion of the rights and narrowing of the responsibilities of taxpayers, which are legal entities, as well as mitigation or release from liability for non-compliance with tax obligations under the Tax Code of Ukraine. Next, author gives a comparison of these features with changes in the legal status of man and citizen during martial law. It is noted that during the special legal regime of martial law there is a certain restriction of rights and responsibilities of man and citizen, increasing responsibility, which is associated with the need to meet public security and defense needs, and due to the primacy of public interests over personal in martial law state. While taxpayers, in particular legal entities, are exempt from liability for non-compliance with tax obligations, which is quite fair given the actual impossibility of its implementation in hostilities. In addition, the legislature seeks to support businesses through a tax incentive. Thus, the author of proposed article draws his conclusions about the diametrically opposite nature of these changes, and presents a point of view on the causes of such differences in the nature of legal regulation of the legal status of these categories of subjects of legal relations.

Key words: *special legal status, martial law, taxpayers, legal entities, tax liability, rights and obligations of taxpayers, liability of taxpayers, VAT, corporate income tax.*

Вступ. Під час дії правового режиму воєнного стану правовий статус платників податків, і зокрема тих, які є юридичними особами, зазнав певних змін, і саме ці зміни є предметом дослідження даної статті.

Перш за все нагадаємо, що 24 лютого 2022 року у зв'язку із повномасштабним військовим вторгненням Російської Федерації на всій території України було введено воєнний стан. Його було запроваджено Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. №64/2022 [1], який, в свою чергу, було затверджено Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 2102-IX [2].

Зміст правового режиму воєнного стану, порядок його введення та скасування, правові засади діяльності органів державної влади, військового командування, військових адміністрацій, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій в умовах воєнного стану, гарантії прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб, визначено Законом України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. № 389-VIII (далі – Закон № 389) [3]. Правовою основою введення воєнного стану є Конституція України [4], цей Закон [3] та Указ Президента України про введення воєнного стану в Україні або в окремих її місцевостях, затверджений Верховною Радою України.

З наведених норм прямо випливає, що спеціальний правовий режим воєнного стану може мати безпосередній вплив на діяльність підприємств, на права та законні інтереси юридичних осіб.

Постановка завдання. На відміну від особливостей правового статусу людини і громадянина в умовах воєнного стану, які досліджені в науковій юридичній літературі достатньо ґрунтовно, наприклад, у працях Мельника Р.І. та Чубко Т.П. [5], особливості спеціального правового статусу платника податків, особливо юридичної особи (підприємства), в умовах воєнного стану, ще докладно не досліджувалися.

Разом із тим, це досить цікава тема з наукової точки зору. Адже податки є одним із головних джерел формування публічних фінансів, які в подальшому розподіляються, в тому числі, на потреби оборони країни. Причому саме податки, які сплачуються суб'єктами господарювання - юридичними особами, складають більшу частину надходжень до загального фонду Державного бюджету України.

А тому будь-які зміни у правовому статусі платників податків – юридичних осіб, які впливають на прийняття рішень керівними органами цих осіб, та певним чином змінюють їх економічно-господарську активність, через зміну обсягу їх податкових платежів можуть мати вплив на формування публічних фінансів як у короткостроковій, так і у довгостроковій перспективі. Саме тому з наукової точки зору тут було б корисно виявити певні закономірності, які можуть мати місце.

Результати дослідження. Власне, правовий статус особи, як її положення у правовій реальності, що відображає фактичний стан у взаємовідносинах з суспільством і державою, як

сукупність суб'єктивних прав, юридичних обов'язків і законних інтересів суб'єкта, в умовах правового режиму воєнного стану зазнає певних змін і обмежень порівняно з мирним часом.

У зв'язку із введенням в Україні воєнного стану, з 24 лютого 2022 року тимчасово, на період дії правового режиму воєнного стану, можуть обмежуватися конституційні права і свободи людини і громадянина, передбачені Конституцією України [4], а саме:

- статтею 30 ("Кожному гарантується недоторканність житла");
- статтею 31 ("Кожному гарантується таємниця листування, телефонних розмов, телеграфної та іншої кореспонденції");
- статтею 32 ("Ніхто не може зазнавати втручання в його особисте і сімейне життя, крім випадків, передбачених Конституцією України");
- статтею 33 ("Кожному, хто на законних підставах перебуває на території України, гарантується свобода пересування, вільний вибір місця проживання, право вільно залишати територію України, за винятком обмежень, які встановлюються законом");
- статтею 34 ("Кожному гарантується право на свободу думки і слова, на вільне вираження своїх поглядів і переконань");
- статтею 38 ("Громадяни мають право брати участь в управлінні державними справами, у всеукраїнському та місцевих референдумах, вільно обирати і бути обраними до органів державної влади та органів місцевого самоврядування");
- статтею 39 ("Громадяни мають право збиратися мирно, без зброї і проводити збори, мітинги, походи і демонстрації, про проведення яких завчасно сповіщаються органи виконавчої влади чи органи місцевого самоврядування");
- статтею 41 ("Кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності");
- статтею 42 ("Кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом");
- статтею 43 ("Кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується");
- статтею 44 ("Ті, хто працює, мають право на страйк для захисту своїх економічних і соціальних інтересів");
- статтею 53 ("Кожен має право на освіту").

Тобто можна констатувати, що конституційні права людини та громадянина в умовах правового режиму воєнного стану певним чином обмежуються, і це є досить значні за обсягом обмеження.

Також можуть вводитися тимчасові обмеження прав і законних інтересів юридичних осіб в межах та обсязі, що необхідні для забезпечення можливості запровадження та здійснення заходів правового режиму воєнного стану, які передбачені частиною першою статті 8 Закону № 389 [3].

Розглянемо особливості спеціального правового статусу юридичних осіб, саме як платників податків. Загалом їх правовий статус, структура якого визначається сукупністю прав та обов'язків, відповідальності та гарантій правового статусу, встановлений відповідними нормами Податкового кодексу України (далі - ПКУ) [6].

Майже на самому початку війни Верховна Рада досить оперативно внесла до ПКУ відповідні зміни Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 № 2118-IX (далі – Закон № 2118) [7], який набрав чинності 7 березня 2022 р.

Підрозділ 10 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ [6] доповнено новим пунктом 69, який встановлює що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті.

Відзначимо найбільш суттєві, на наш погляд, особливості:

1) у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 ПКУ, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від передбаченої цим Кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні;

2) податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються;
 3) у разі неможливості зареєструвати акцизну накладну в Єдиному реєстрі акцизних накладних дозволяється переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами за наявності товарно-транспортної накладної, яка повинна містити всю інформацію, що має міститися у відповідній акцизній накладній, яка повинна бути зареєстрована в Єдиному реєстрі акцизних накладних, протягом строків, визначених у цьому пункті;

4) операції з добровільної передачі або відчуження коштів, товарів, у тому числі підакцизних, надання послуг на користь Збройних Сил України та підрозділів територіальної оборони без попереднього або наступного відшкодування їх вартості не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування. Як наслідок – при такій передачі не нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ;

5) податкові коригування з податку на прибуток підприємств, встановлені підпунктом 140.5.9 ПКУ, не проводяться щодо сум коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронезилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України;

6) вважаються діючими ліцензії, по яких до припинення або скасування воєнного стану на території України не сплачено черговий платіж за ліцензію та/або закінчився термін дії ліцензії на право виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів; виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі паливом, та місць виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі паливом.

Це лише половина із передбачених Законом № 2118 [7] особливостей оподаткування у період воєнного стану, але саме вона найбільш наочно ілюструє характер змін у структурі правового статусу платників податків, зокрема, юридичних осіб. Ці зміни характеризуються:

1) збільшенням обсягу прав платників податків (наприклад, право переміщувати пальне навіть за відсутності зареєстрованих акцизних накладних, право здійснювати операції з підакцизними товарами навіть якщо закінчився термін дії відповідної ліцензії);

2) зменшенням обсягу зобов'язань платників податків (наприклад, відсутність обов'язку нараховувати ПДВ при передачі товарів на потреби оборони країни);

3) пом'якшенням або взагалі звільненням від відповідальності за невиконання податкового обов'язку, встановленого ст. 46 ПКУ, у випадку відсутності можливості його виконати. При цьому податкові перевірки, за наслідками яких можливе притягнення платників податків та їх службових осіб до фінансової, адміністративної, а в деяких випадках і кримінальної відповідальності, на період воєнного стану зупиняються.

Наступним послідовним кроком з боку держави щодо врегулювання податкових правовідносин в умовах воєнного стану стало прийняття ще більшого за обсягом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 15.03.2022 № 2120-ІХ (далі – Закон № 2120) [8], який набрав чинності 17 березня 2022 р.

Серед іншого, цей Закон тимчасово дозволив платникам податку на додану вартість відображати податковий кредит з ПДВ лише на підставі оформлених належним чином первинних документів, без наявності податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних (який, як і більшість державних реєстрів, було закрито для доступу з міркувань забезпечення кібербезпеки і цілісності даних). Це стало суттєвим спрощенням правового механізму адміністрування ПДВ, і при цьому розширило обсяг прав платників ПДВ щодо відображення у податковому обліку, сум ПДВ, сплачених постачальникам у складі вартості товарів, робіт, послуг.

Крім того, Закон № 2120 [8] надає право всім без виключення суб'єктам господарювання з обсягом доходу, що не перевищує 10 мільярдів гривень на рік, на період воєнного та

надзвичайного стану, перейти на спрощену систему оподаткування (єдиний податок) за ставкою 2% від суми доходу (виручки), без обов'язку нарахування ПДВ. Для порівняння: у звичайних умовах третя група єдиного податку передбачає граничний обсяг доходу 1167 розмірів мінімальної заробітної плати (що у 2022 році становить 7585500 грн) і ставку оподаткування 5% (без обов'язку нарахування ПДВ).

Характеризуючи в цілому зміни до ПКУ [6], які були внесені законами № 2118 [7] та № 2120 [8] у зв'язку із введенням воєнного стану, доходимо висновку, що вони приводять нормативно-правове регулювання податкових відносин у відповідність із фактичними обставинами у цій сфері суспільних відносин, які в умовах воєнного стану характеризуються двома особливостями:

– об'єктивна неможливість значної кількості платників податків виконати свій податковий обов'язок, в силу того, що вони постраждали унаслідок бойових дій. Відповідно, держава визнає, що неможливо покласти на особу відповідальність за невиконання податкового обов'язку за відсутності вини;

– і, так само, об'єктивна неможливість здійснення повноцінного податкового контролю з боку держави, у зв'язку з чим зупиняються податкові перевірки.

І що не менш важливо, ці зміни загалом зменшують податкове навантаження на платників податків, створюючи правові передумови для того, щоб суб'єкти господарювання, які все ж таки мають об'єктивну можливість продовжувати господарську діяльність, робили це, отримували доходи і мали можливість у подальшому сплачувати податки. У цьому вбачається використання державою стимулюючої функції оподаткування.

Можна прогнозувати, що по мірі стабілізації військової ситуації, відновлення роботи державних інституцій та відкриття державних реєстрів, певна частина особливостей оподаткування, введених під час воєнного стану, буде скасована. Більше того, це вже відбувається. Так, 27 травня набрав чинності Закон 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» від 12.05.2022 р. № 2260-IX [9].

Він, зокрема, передбачає, відновлення роботи Єдиного реєстру податкових накладних, і, відповідно, відновлення обов'язку платників ПДВ реєструвати податкові накладні. При цьому платники податків, які мають можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, мають забезпечити реєстрацію податкових накладних до 15 липня 2022 року, подання податкової звітності до 20 липня 2022 року та сплату податків та зборів у строк не пізніше 31 липня 2022 року.

Висновки. Підсумовуючи все викладене, зазначимо, що зміни, яких зазнав правовий статус платників податків взагалі, і юридичних осіб зокрема, характеризуються частковим розширенням прав, зменшенням обов'язків, пом'якшення відповідальності платників податків. У цьому полягає відмінність від правового статусу людини і громадянина, конституційні права яких під час воєнного стану як правило, обмежуються. Така відмінність, на наш погляд, заслуговує на подальший аналіз і обговорення юридичною наукою спільнотою.

Список використаних джерел:

1. Указ Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. №64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#n2>

2. Закон України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>

3. Закон України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#n48>

4. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/254к/96-вр>

5. Мельник Р.І., Чубко Т.П. Проблеми обмеження прав і свобод людини в умовах дії спеціального правового режиму. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Е.О. Дідоренка*. 2016. № 1, С. 125 – 134.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

7. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>

8. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

9. Закон 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» від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-IX#Text>