

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.3.11>

ОСОБЛИВОСТІ ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПІД ЧАС КАРАНТИНУ

Коваль Юлія Анатоліївна,
доктор філософії у галузі права,
асистент кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка



Стаття присвячена аналізу мораторію на застосування штрафів за порушення податкового законодавства, вчинені під час карантину. Встановлено, що незастосування штрафів свідчить про незастосування самої фінансово-правової відповідальності. Доведено, що звільнення від застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, вчинені протягом карантину, є спеціальною підставою для звільнення від фінансово-правової відповідальності.

Акцентовано увагу на тому, що положення пункту 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України не дозволяють зробити однозначний висновок щодо звільнення платників податків від застосування до них пені за порушення вимог іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи (окрім власне ПК України). Автором розглянуто суперечливу судову практику з цього питання на прикладі валютного законодавства та доведено, що звільнення від нарахування пені не суперечить Закону України «Про валюту і валютні операції», а є спеціальною нормою, яка дістала закріплення у ПК України, виходячи з універсальності змісту поняття «пеня», що вживається у податковому законодавстві.

Аналіз концепції триваючого податкового правопорушення та особливостей визначення моменту його вчинення дозволив зробити висновок про те, що запроваджений мораторій на застосування штрафів за порушення податкового законодавства фактично продовжує строки для виконання податкового обов'язку платників до завершення карантину.

Встановлено, що правовий режим карантину частково збігається в часі з правовим режимом воєнного стану, а тому питання, пов'язані зі співвідношенням мораторію (зупинення) штрафів на період дії карантину та воєнного стану, мають бути розглянуті у їх системному взаємозв'язку. При цьому мораторій на застосування штрафів за порушення, вчинені під час карантину, не діє у разі проведення перевірок, які дозволені на час воєнного стану. Вказано на можливі ризики щодо практичного застосування форс-мажору як обставини для звільнення від фінансової відповідальності. Запропоновано критерії, за якими можна здійснювати розмежування механізмів звільнення від фінансової відповідальності за податкові правопорушення, вчинені під час карантину та воєнного стану.

Ключові слова: фінансово-правова відповідальність, податкове правопорушення, штрафні (фінансові) санкції (штрафи), пеня, звільнення від фінансово-правової відповідальності, обставини, що звільняють від фінансової відповідальності.

Koval Yuliia. Peculiarities of exemption from financial liability for violation of tax legislation during coronavirus lockdown

The article is devoted to the analysis of the moratorium on the application of fines for violation of tax legislation committed during coronavirus lockdown. It is established that non-use of fines indicates the non-application of the financial liability itself. It is proved that exemption from the application of penalties for violation of tax legislation committed during coronavirus lockdown is a special basis for exemption from financial liability.

It is emphasized that the provisions of paragraph 52-1 of Section 10 of Section XX of the Tax Code of Ukraine do not allow to draw a clear conclusion on the dismissal of taxpayers from the use of late-payment interest for violation of other Ukrainian legislation, which is controlled by the tax

authorities (except Tax Code of Ukraine). The author considered contradictory jurisprudence on this issue on the example of currency legislation and proved that the exemption from the late-payment interest does not contradict the Law of Ukraine "On Currency and Currency Transactions", but is a special rule that has been consolidated in the Tax Code of Ukraine, based on the universality of the concept of "late-payment interest", used in tax legislation.

The analysis of the concept of a continuous tax offense and the peculiarities of determining the moment of its commission has made it possible to conclude that the moratorium on the application of fines for violation of tax legislation actually extends for taxpayers the time limits to fulfill their tax obligation at any time before the end of coronavirus lockdown.

It is established that the legal regime of coronavirus lockdown partially coincides in time with the legal regime of martial law, and therefore the issues related to the ratio of moratorium (stopping) of fines for the period of coronavirus lockdown and martial law must be considered in their systemic interconnection. In this case, the moratorium on the use of penalties for violations committed during coronavirus lockdown does not work in the case of inspections that are allowed at the time of martial law. The possible risks of practical use of force majeure as a circumstance for exemption from financial liability are indicated. Criteria for differentiation of mechanisms of exemption from financial liability for tax offenses committed during coronavirus lockdown and martial law are proposed.

Key words: financial liability, tax offense, financial sanctions, fines, exemption from financial liability, circumstances for release from financial liability.

Постановка проблеми. Не буде перебільшенням сказати, що починаючи з березня 2020 року податкове законодавство України перебуває у стані вимушеної турбулентності, оперативно реагуючи на небачені досі виклики, зумовлені поширенням гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, а також повномасштабним вторгненням російських військ на територію України. І якщо необхідність подолання економічних наслідків коронавірусної інфекції COVID-19 постала не лише перед Україною, а й перед цілим світом, то український досвід підтримки бізнесу в умовах воєнного стану є унікальним, а тому потребує наукового осмислення та фахової дискусії, а також напрацювання практичних рекомендацій, які стануть у нагоді у разі вирішення потенційних податкових спорів. Не маючи змоги одночасно охопити всі аспекти, зумовлені наведеною вище проблематикою, у цьому дослідженні ми обмежимося аналізом ключових питань, які виникають у зв'язку зі звільненням від фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства під час карантину. Водночас оскільки правовий режим карантину частково збігається в часі з правовим режимом воєнного стану, то питання, пов'язані зі співвідношенням мораторію (зупинення) штрафів на період дії карантину та воєнного стану, набувають особливої актуальності і мають бути розглянуті у їх системному взаємозв'язку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фінансово-правова відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності неодноразово ставала предметом дослідження представників науки фінансового права, зокрема З.М. Будька, Л.К. Воронової, Д.О. Гетманцева, Е.С. Дмитренко, А.Й. Іванського, М.П. Кучерявенка, О.П. Орлюк та інших. Разом із тим 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, хоча актуальність цього питання є високою з огляду на накопичену за два роки практику застосування відповідних норм, яка подекуди є суперечливою.

Виклад основного матеріалу. Впевненість платника податків у неминучості притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення є запорукою формування високої податкової культури, а також сприяє досягненню податкової справедливості. Відповідно до підпункту 4.1.3 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України) однією із ключових засад податкового законодавства України є принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства [1]. Разом із тим зазначений принцип не є абсолютним,

адже кожна галузь законодавства фіксує свої специфічні підстави звільнення від відповідальності [2, с. 48]. Зокрема, у податковому законодавстві обставини, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень, віднедавна визначені у пункті 112.8 статті 112 ПК України. При цьому важливо підкреслити, що оскільки ПК України регулює порядок та умови притягнення саме до фінансово-правової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, то обставини, які звільняють від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, є різними.

Починаючи з березня 2020 року з метою запобігання поширенню COVID-19 в Україні урядом було запроваджено карантин, строки дії якого періодично продовжуються. Запроваджені обмежувальні заходи суттєво вплинули на можливість ведення бізнесу, у тому числі на спроможність суб'єктів господарювання виконувати свої податкові обов'язки, у зв'язку з чим Верховна Рада України протягом березня–травня 2020 року прийняла низку законодавчих актів, покликаних підтримати бізнес у часи пандемії, зокрема, шляхом надання податкових пільг та запровадження мораторію на податкові перевірки. Поряд з цим підрозділ 10 розділу XX ПК України було доповнено пунктом 52-1, яким передбачено, що за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, штрафні санкції не застосовуються, крім вичерпного переліку винятків.

Для з'ясування правових наслідків незастосування штрафів під час карантину нагадаємо, що згідно з пунктом 111.2 статті 111 ПК України фінансова відповідальність, передбачена ПК України, застосовується саме у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів). Таким чином, незастосування штрафів свідчить про незастосування самої фінансово-правової відповідальності, а отже, законодавець встановлює обставини для звільнення від фінансово-правової відповідальності за вчинення податкових правопорушень не лише у пункті 112.8 статті 112 ПК Укра-

їни, але і шляхом закріплення спеціальних підстав для незастосування штрафів як щодо окремих складів податкових правопорушень, так і щодо окремих правових режимів. Наведене цілком узгоджується із визначенням поняття «звільнення від застосування фінансово-правових санкцій», що запропоноване А.Й. Іванським, який розуміє під цим терміном «здійснену повноважною стороною фінансових правовідносин відмову від застосування негативних наслідків фінансового правопорушення до суб'єкта такого порушення у зв'язку з існуванням обставин, передбачених чинним законодавством України, що унеможливають притягнення до фінансово-правової відповідальності» [3, с. 302]. Таким чином, звільнення від застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства протягом карантину є спеціальною підставою для звільнення від фінансово-правової відповідальності.

Водночас пеня, передбачена ПК України, не належить до заходів фінансової відповідальності за податкові правопорушення, адже виконує компенсаційну функцію, а віднесення пені до заходів відповідальності неминуче спричинило б проблему подвійної відповідальності (штрафу і пені) за здійснення одного і того самого протиправного діяння [4, с. 308]. Однак фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, дійсно, може застосовуватися не лише у вигляді штрафів, але й пені. При цьому пункт 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України також окремо передбачає, що протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, платникам податків не нараховується пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня підлягає списанню. Разом із тим положення пункту 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України не дозволяють зробити однозначний висновок щодо звільнення платників податків від застосування до них пені за порушення вимог іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи (окрім власне ПК України).

Наведене підтверджується також суперечливою судовою практикою. Зокрема, Шостий апеляційний адміністративний суд у постанові від 29 червня 2021 року у справі № 640/10491/20 відзначив: «*Положеннями Закону № 533-IX внесено зміни саме в порядок нарахування пені за порушення податкового законодавства, яка передбачена відповідними нормами ПК України. Водночас колегія суддів звертає увагу, що Законом № 533-IX не вносилися зміни до порядку нарахування пені за порушення вимог валютного законодавства в частині порушення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, яка нараховується відповідно до частини п'ятої статті 13 Закону № 2473-VIII. Таким чином, Законом № 533-IX не передбачено звільнення від відповідальності на період карантинних обмежень за порушення валютного законодавства. При цьому норми Закону № 2473-VIII та інших нормативно-правових актів, які регулюють зовнішньоекономічну діяльність, не звільняють від застосування штрафних санкцій та пені за порушення валютного законодавства у період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)*» [5].

Разом із тим чинне законодавство дає підстави для застосування протилежного підходу. Так, відповідно до підпункту 14.1.162 пункту 14.1 статті 14 ПК України пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки, а також нарахована в інших випадках та порядку, передбачених ПК України або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Виходячи із зазначеного, деякі суди цілком обґрунтовано звертають увагу на той факт, що пеня за порушення строків розрахунків в іноземній валюті є різновидом грошового зобов'язання платника податків та застосовується контролюючим (податковим) органом у порядку, який передбачений для прийняття податкових повідомлень-рішень, а Закон України «Про валюту і валютні операції», зокрема стаття 13, містить лише встановлення

такого виду відповідальності, як пеня за порушення резидентами строку розрахунків, встановленого згідно із цією статтею.

Зокрема, керуючись наведеними вище міркуваннями, П'ятий апеляційний адміністративний суд у постанові від 08 грудня 2021 року у справі № 420/9871/21 зазначив: «*Пеня за порушення резидентами строку розрахунків в іноземній валюті відповідно до вимог Податкового кодексу України з 01 січня 2021 року є одним із різновидів пені в розумінні приписів підпункту 14.1.162 пункту 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України та відповідно нарахування пені у період з 01.01.2021 р. суперечить положенням абз. 11 п. 52-1 підрозділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України*» [6]. Аналогічна позиція висвітлена також і у постанові Другого апеляційного адміністративного суду від 6 грудня 2021 року у справі № 520/7484/21 [7].

Окрім того, слід звернути увагу, що положення пункту 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України не містять підстав для звужувального тлумачення, адже протилежний підхід призводив би до необхідності підміни поняття «пеня», зміст якого прямо визначено ПК України. При цьому у своїх роз'ясненнях податківці апелюють до частини другої статті 3 Закону України «Про валюту і валютні операції», відповідно до якої питання здійснення валютних операцій, основи валютного регулювання та нагляду регулюються виключно цим Законом, а згідно з частиною третьою цієї ж статті, у разі якщо положення інших законів суперечать положенням цього Закону, застосовуються положення цього Закону [8]. Однак наведене не скасовує того факту, що саме податкові органи за результатами перевірки стягують пеню, передбачену частиною п'ятою статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції», а процедурні аспекти такої перевірки і повноваження контролюючих органів регламентовані саме ПК України. До того ж звільнення від нарахування пені не суперечить Закону України «Про валюту і валютні операції», а є по суті спеціальною нормою, яка дістала закріплення у ПК України виходячи зі змісту поняття «пеня» у розумінні податкового законодавства.

Іншим практичним питанням є можливість застосування положень пункту 52-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України до ситуацій, які пов'язані з часовим розривом, коли податковий період, стосовно якого здійснювалося обчислення податкового зобов'язання, передував запровадженню карантину, а порушення відбулося вже після 1 березня 2020 року. Так, наприклад, якщо підприємство здійснило заниження податкового зобов'язання у податковій декларації за 2019 рік, що була подана ним у березні 2020 року, то виникає питання щодо коректного визначення моменту вчинення податкового правопорушення. З цього приводу слід зазначити, що санкція статті 123 ПК України передбачає накладення на платника штрафних санкцій за вчинення ним діянь, що зумовили визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи. Тобто момент вчинення податкового правопорушення в описаному випадку визначається моментом подання податкової декларації, в якій було зазначено занижені податкові зобов'язання. Наведений підхід простежується і у судовій практиці, зокрема, у постанові Першого апеляційного адміністративного суду від 9 березня 2021 року у справі № 200/9035/20-а [9].

Разом із тим звертаємо увагу, що податкові правопорушення можуть визнаватися триваючими. Так, відповідно до пункту 111.5 статті 111 ПК України триваюче правопорушення розуміється як безперервне невиконання норм ПК України платником податків, який вчинив певні дії чи допустив бездіяльність і не вчиняв подальших дій для його усунення до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом. Таким чином, час вчинення триваючого правопорушення визначається від початку невиконання платником податків норм ПК України і аж до моменту виявлення такого правопорушення контролюючим органом або самостійного усунення такого правопорушення платником. Тобто у разі якщо платник податків допустив прострочення сплати податкового зобов'язання протягом карантину і не вчиняв подальших дій для усунення такого порушення, то у випадку

несплати податкового зобов'язання до завершення карантину платника податків може бути притягнуто до фінансової відповідальності, передбаченої ПК України.

Наведений підхід також простежується і у роз'ясненнях контролюючих органів, які вказують на те, що однією з обов'язкових умов для незастосування штрафних санкцій за несплату податкових зобов'язань протягом карантину є сплата таких зобов'язань платником податків до завершення карантину [10]. З огляду на зазначене, за наявності порушень податкового законодавства, щодо яких може бути застосовано звільнення від нарахування штрафних санкцій у зв'язку із карантинном, доцільно усунути зазначені порушення до завершення карантину.

Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що запроваджений мораторій на застосування штрафів за порушення податкового законодавства фактично продовжує для платників податків строки для виконання їх податкового обов'язку на будь-який час до завершення карантину. Разом із тим такий лояльний підхід законодавця почав використовуватися навіть тими платниками, які не постраждали від запровадження карантину і продовжували свою діяльність, що свідчило про поширення такого явища, як зловживання правами платника податків. З цього приводу слід зазначити, що Д.С. Сахно у своєму дисертаційному дослідженні пропонує трактувати зловживання правом в оподаткуванні як *«використання учасником податкових відносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень усупереч їх призначенню й меті регулювання й охорони податкових відносин, що з формальної сторони відповідає законній поведінці особи й тому не утворює складу податкового правопорушення, однак за своїми суспільно шкідливими наслідками чинить загрозу нормальному розвитку податкових відносин, а тому потребує реагування уповноважених органів для зупинення неправомірної поведінки учасника цих відносин і застосування за необхідності заходів податкового правовідновлення»* [11, с. 198–199]. Однак у ситуації зі зловживанням правом на звільнення від відповідальності йдеться про дещо іншу форму зловживання – коли

поведінка платника з формальної сторони не відповідає вимогам закону і утворює склад податкового правопорушення, однак, користуючись правом на звільнення від відповідальності, платник уникає негативних наслідків, не маючи при цьому об'єктивних причин, які унеможливили належне виконання його податкового обов'язку, тобто користуючись звільненням від відповідальності усупереч призначенню й меті регулювання відповідних податкових відносин. Таким чином, запроваджений мораторій для окремих платників податків став приводом для зловживань правом на звільнення від відповідальності, адже законодавець не передбачив жодних додаткових умов для такого звільнення, окрім необхідності усунення правопорушення до завершення карантину. Водночас мораторій на застосування штрафів не мав абсолютного характеру, адже передбачалося, що він не є застосовним, зокрема, до порушень нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати, а також деяких інших податкових правопорушень.

З огляду на отриманий досвід щодо мораторію на застосування штрафів під час карантину, коли на початку березня 2022 року парламент України приймав законодавчі зміни, спрямовані на підтримку бізнесу в умовах повномасштабного вторгнення російських військ на територію України, підпунктом 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України було передбачено, що на період до припинення або скасування воєнного стану на території України звільняються від передбаченої ПК України відповідальності **виключно ті платники, у яких була відсутня можливість своєчасно виконати свій податковий обов'язок**. Таким чином, законодавець застосував принципово інший підхід щодо звільнення від відповідальності – замість обмеження переліку недопустимих правопорушень, було обмежено коло платників податків, які можуть скористатися звільненням від фінансової відповідальності. Разом із тим відсутність механізму з'ясування (не)можливості виконання податкового обов'язку платником податків під час воєнного стану спричинила декларативний харак-

тер наведеного обмеження, а ДПС України у своїх роз'ясненнях, відповідаючи на питання щодо неможливості своєчасного декларування та сплати ПДВ, прямо вказувала на те, що *«нормами Кодексу не передбачено надання контролюючому органу будь-яких підтверджень щодо неможливості подання податкової декларації з ПДВ та сплати податку до бюджету»* [12]. Пізніше законодавець виправив цю ситуацію, встановивши, що порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у цьому підпункті, та перелік документів на підтвердження має бути затверджено Міністерством фінансів України (нині відсутній). При цьому було встановлено, що у разі виявлення порушень законодавства за результатами проведення перевірок, дозволених на час дії воєнного стану, до платників податків застосовується відповідальність згідно з ПК України та законами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, а вимоги законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, **не застосовуються**. Таким чином, правовий режим карантину і правовий режим воєнного стану накладаються, внаслідок чого мораторій на застосування штрафів за порушення, вчинені під час карантину, не діє у разі проведення перевірок, які дозволені на час воєнного стану. Тобто єдиною обставиною, яка може звільнити платника податків від фінансової відповідальності, у цьому випадку є вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору).

28 лютого 2022 року Торгово-промислова палата України своїм листом № 2024/02.0-7.1 засвідчила форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили): військову агресію Російської Федерації проти України, вказавши, що зазначені обставини з 24 лютого 2022 року до їх офіційного закінчення, *«є надзвичайними, невідворотними та об'єктивними обставинами для суб'єктів господарської діяльності та/або фізичних осіб по договору, окремим податковим та/чи іншим зобов'язанням/обов'язком, виконання яких/-го настало*

згідно з умовами договору, контракту, угоди, законодавчих чи інших нормативних актів і виконання відповідно яких/-го стало неможливим у встановлений термін внаслідок настання таких форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили)» [13]. Разом із тим сформована натепер судова практика щодо списання податкового боргу, який виник внаслідок форс-мажорних обставин, змушує платників податків вкрай обережно ставитися до можливості використання подібного листа для конкретної ситуації. Зокрема, показовою у цьому плані є позиція, висловлена у постанові від 27 січня 2022 року у справі № 826/9302/17: «Верховний Суд вважає, що сам факт наявності у позивача таких сертифікатів не є безумовною підставою для визнання податкового боргу безнадійним та його списання податковим органом. Для визнання податкового боргу безнадійним має бути встановлений (доведений) причинно-наслідковий зв'язок між виникненням податкового боргу платника та форс-мажорними обставинами. При цьому платник податку не обмежений у доказах, які він може долучити до заяви про списання безнадійного податкового боргу на підтвердження наявності обставин форс-мажору. Встановлення причинно-наслідкового зв'язку між обставинами непереборної сили з виникненням податкового боргу, тобто визнання його безнадійним, є компетенцією суб'єкта владних повноважень за результатами розгляду заяви

платника податків» [14]. Таким чином, згаданий вище лист Торгово-промислової палати України не є достатньою підставою для звільнення від фінансової відповідальності на підставі підпункту 112.8.9 пункту 112.8 статті 112 ПК України, а кожна ситуація має бути проаналізована, виходячи з конкретних обставин та наявних у платника податків доказів причинно-наслідкового зв'язку між військовою агресією Російської Федерації проти України та вчиненим порушенням податкового законодавства.

Висновок. Проведене дослідження дозволило встановити, що механізми звільнення від фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення, вчинені під час карантину та воєнного стану, відрізняються, а градацію між ними можна провести за такими критеріями, як: 1) коло суб'єктів; 2) допустимий строк виконання податкового обов'язку після завершення подій, які стали підставою для звільнення від відповідальності; 3) коло податкових правопорушень, за вчинення яких платника може бути звільнено від фінансової відповідальності. При цьому варто наголосити, що у сучасних умовах одним із ключових завдань фінансового права як науки і як навчальної дисципліни має бути формування нульової толерантності до зловживання правом платника на звільнення від фінансово-правової відповідальності за порушення, вчинені під час карантину, а особливо під час воєнного стану.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 24.06.2022).
2. Скакун О. Інститут звільнення від юридичної відповідальності: загальнотеоретичний аналіз. *Про українське право*. Чис. V. 2010. С. 41–49.
3. Іванський А.Й. Фінансово-правові санкції : монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. 500 с.
4. Гетманцев Д.О., Макарчук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : науково-практичний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 752 с.
5. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 29 червня 2021 року у справі № 640/10491/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97931803> (дата звернення: 24.06.2022).
6. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 8 грудня 2021 року у справі № 420/9871/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101951588> (дата звернення: 24.06.2022).
7. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 6 грудня 2021 року у справі № 520/7484/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101950714> (дата звернення: 24.06.2022).

8. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (дата звернення: 24.06.2022).

9. Постанова Першого апеляційного адміністративного суду від 9 березня 2021 року у справі № 200/9035/20-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95377315> (дата звернення: 24.06.2022).

10. Чи застосовуються штрафні санкції за несплату або несвоєчасну сплату узгодженої суми грошових зобов'язань за податкові (звітні) періоди 2020 року, якщо строк сплати такої суми припадає на період проведення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)? *ЗІР. ДПС України*. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=28738> (дата звернення: 24.06.2022).

11. Сахно Д.С. Зловживання правом у податкових відносинах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 233 с.

12. Питання – відповіді щодо особливостей переходу платників на спрощену систему оподаткування. *ДПС України*. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/578879.html> (дата звернення: 24.06.2022).

13. Лист ТПП України від 28 лютого 2022 року № 024/02.0-7.1. URL: <https://uccr.org.ua/uploads/files/621c8a543cda9382669631.pdf> (дата звернення: 24.06.2022).

14. Постанова Верховного Суду від 27 січня 2022 року у справі № 826/9302/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103034192> (дата звернення: 24.06.2022).