Верховний
Суд

Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо податкових наслідків форс-мажору внаслідок збройної агресії

лютий 2023 року – серпень 2026 року



Supreme LAB | База правових позицій

ЗМІСТ

1. Особливості оподаткування та виконання податкових обов’язків в умовах бойових дій і форс-мажорних обставин 4

1.1. Про оподаткування ПВД основних засобів, які залишилися на тимчасово окупованій території або на території населених пунктів, розташованих на лінії зіткнення 4

1.2. Про врахування форс-мажорних обставин під час анулювання реєстрації платника ПДВ у зв'язку з неподанням податкової звітності 6

1.3. Про обов’язок податкового органу прийняти попереднє рішення в ході розгляду заяви про неможливість своєчасного виконання платником податків своїх податкових обов’язків та належним чином вмотивувати рішення, прийняте за наслідками розгляду такої заяви 7

1.4. Про сертифікат ТПП як належний доказ наявності форс-мажорних обставин у контексті звільнення від штрафу за несвоєчасне подання декларації 9

1.5. Про звільнення від штрафу за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних унаслідок форс-мажорних обставин та визнання їх зареєстрованими за відсутності квитанції ДПС 10

1.6. Про право повторно заявити до бюджетного відшкодування ПДВ, у наданні якого раніше відмовлено за формою «В3», та підтвердження втрат запасів унаслідок бойових дій 12

1.7. Про врахування обставин знищення майна та документації внаслідок бойових дій під час перегляду судового рішення за нововиявленими обставинами 13

1.8. Про строк зберігання первинних документів та наслідки їх втрати або ненадання під час перевірки 15

1.9. Про наслідки втрати первинних документів та обов’язок платника дотримуватися порядку їх відновлення 17

1.10. Про звільнення від фінансової відповідальності за несвоєчасне подання податкової звітності внаслідок форс-мажорних обставин, спричинених збройною агресією 19

2. Значення Переліку територій бойових дій для визначення податкових наслідків 21

2.1. Про підтвердження неможливості виконання податкових обов’язків у зв’язку з перебуванням на території бойових дій або окупації 21

2.2. Про звільнення від податку на нерухоме майно за об’єкти на територіях бойових дій та доведення умислу як умови застосування підвищеного штрафу 22

3. Валютні обмеження та особливості розрахунків за зовнішньоекономічними операціями 25

3.1. Про необхідність доведення причиново-наслідкового зв'язку між форс-мажорними обставинами та неможливістю виконання валютних зобов'язань. Незастосування норм Податкового кодексу України до пені за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності 25

3.2. Про зупинення нарахування пені за порушення граничних строків розрахунків у зовнішньоекономічних операціях у разі форс-мажору через військову агресію 27

1. Особливості оподаткування та виконання податкових обов'язків в умовах бойових дій і форс-мажорних обставин

1.1. Про оподаткування ПВД основних засобів, які залишилися на тимчасово окупованій території або на території населених пунктів, розташованих на лінії зіткнення

Товариство з обмеженою відповідальністю «Метінвест-шіппінг» звернулося до суду з позовом до Офісу великих платників податків ДПС про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, якими платнику донараховано ПДВ, податок на прибуток та застосовано штрафи, зокрема у зв'язку з ненарахуванням податкових зобов'язань з ПДВ на вартість основних засобів (вагонів, локомотивів), що залишилися на тимчасово непідконтрольній території.

Контролюючий орган вважав, що основні засоби, які опинилися на тимчасово окупованій території України, почали використовуватися в операціях, що не є господарською діяльністю, і тому платник зобов'язаний був нарахувати ПДВ відповідно до підпункту «г» пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу України. Платник наполягав, що активи вибули з його володіння без згоди внаслідок захоплення території, і підлягає застосуванню пункт 189.9 статті 189 ПК України (ліквідація основних засобів).

Суди першої та апеляційної інстанцій частково задовольнили позов, скасувавши нарахування ПДВ з покликанням на пункт 189.9 статті 189 ПК України. Суди попередніх інстанцій прирівняли до факту викрадення основних засобів, порядок податкового обліку в разі якого встановлено нормою пункту 189.9 статті 189 Податкового кодексу України, факт звернення платника до відділу поліції із заявою про вчинення кримінального злочину, у якій зазначено що невстановлені особи незаконно заволоділи майном, яке знаходилося на тимчасово непідконтрольній органам державної влади України території Донецької області. Суди дійшли висновку, що основні засоби, які належать платнику, вибули з його володіння без його згоди, що є підставою для застосування пункту 189.9 статті 189 цього Кодексу.

Верховний Суд касаційну скаргу податкового органу задовольнив частково, у частині нарахування ПДВ на вартість відповідних основних засобів судові рішення судів попередніх інстанцій скасував і відмовив у задоволенні позову. В іншій частині оскаржувані судові рішення були залишені без змін.

> Верховний Суд зазначив, що предметом доказування під час вирішення спору про податкові зобов'язання з податку на додану вартість на підставі, зокрема, підпункту «г» пункту 198.5 статті 198 та підпункту 38.10 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України є обставини щодо дати придбання платником об'єктів залізничного рухомого складу (основних засобів)

та місця їх знаходження станом на визначену дату. Придбання / спорудження основних засобів до такої дати та подальше їх знаходження на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів, що розташовані на лінії зіткнення, є юридичними фактами, які виключають оцінку використання основних засобів в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку на додану вартість.

За змістом підпункту 38.10 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX ПК України необоротні активи, придбані (створені) до 14 квітня 2014 року і які станом на 1 січня 2017 року знаходилися на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів, розташованих на лінії зіткнення, не вважаються такими, що використовуються в операціях, які не є господарською діяльністю платника податку.

Натомість щодо активів, придбаних після 14 квітня 2014 року, або активів, які станом на 1 січня 2017 року перебували на тимчасово непідконтрольній території України, спеціальне правило підпункту 38.10 не застосовується. У такому разі платник зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПК України.

У цій справі частина вагонів станом на 1 січня 2017 року перебувала на тимчасово непідконтрольній території України, а локомотиви були придбані після 14 квітня 2014 року. Тому підстави для звільнення від нарахування ПДВ були відсутні. Суди попередніх інстанцій помилково застосували пункт 189.9 статті 189 ПК України (ліквідація основних засобів) замість спеціальних положень щодо активів на тимчасово окупованій території.

Отже, обов'язок нарахувати ПДВ на основні засоби, що опинилися на тимчасово окупованій території або лінії зіткнення, залежить від дати їх придбання та місця знаходження станом на 1 січня 2017 року. Спеціальне звільнення, передбачене підпунктом 38.10 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, поширюється лише на активи, придбані до 14 квітня 2014 року і які на 1 січня 2017 року вже перебували на відповідній території.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 13 лютого 2023 року у справі № 200/11022/19-а можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/109138615.

1.2. Про врахування форс-мажорних обставин під час анулювання реєстрації платника ПДВ у зв'язку з неподанням податкової звітності

Податковий орган анулював реєстрацію платника податку на додану вартість як юридичної особи з підстав неподання декларацій з податку на додану вартість протягом періоду з травня 2022 року до квітня 2023 року.

Платник звернувся до суду та зазначав, що не мав змоги подавати протягом 12 послідовних місяців податкові декларації з незалежних від нього причин з огляду на настання форс-мажорних обставин, зумовлених військовою агресією, обстрілами інфраструктури, відсутністю електропостачання, достатнього для забезпечення функціонування виробництва та постійну наявність небезпеки для життя, а також відсутність працівників.

Запорізький окружний адміністративний суд рішенням частково задовольнив позов платника, визнавши протиправним і скасувавши рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість, а також зобов'язав податковий орган поновити відповідну реєстрацію. Суд першої інстанції виходив з того, що неподання декларацій зі сплати податку на додану вартість протягом 12 послідовних податкових місяців за період з травня 2022 року до квітня 2023 року відбулося не внаслідок пасивної поведінки платника щодо ведення господарської діяльності, а внаслідок неможливості її ведення, зважаючи на форс-мажорні обставини в країні, зокрема, воєнний стан, тобто з незалежних від платника обставин.

Третій апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та ухвалив нове, яким відмовив у задоволенні позову. Суд апеляційної інстанції не встановив, що платник станом на час складання довідки та прийняття спірного рішення подавав до податкового органу заяву щодо неможливості виконання податкових обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

> Верховний Суд указав на обов'язок суду встановити, чи були об'єктивні підстави для неподання податкової звітності та чи міг контрольний орган безумовно застосовувати норму Податкового кодексу України без урахування фактичних обставин.
>
> Якщо платник за адресою своєї реєстрації та виробничих потужностей зазнавав неодноразових обстрілів та руйнувань, що об'єктивно призвело до неможливості здійснювати належну господарську діяльність за вказаний період, то закон звільняє від відповідальності за несвоєчасне виконання податкового обов'язку. Водночас платник зобов'язаний подати відповідну заяву до контрольного органу.

Ведення господарської діяльності, реєстрація накладних доводить, що платник мав можливість подати декларацію з податку на додану вартість або повідомити контрольний орган про неможливість виконати свій обов'язок у встановлений законодавством строк на підставі норм Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 17 вересня 2024 року у справі № 280/10300/23 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/121675267.

1.3. Про обов'язок податкового органу прийняти попереднє рішення в ході розгляду заяви про неможливість своєчасного виконання платником податків своїх податкових обов'язків та належним чином вмотивувати рішення, прийняте за наслідками розгляду такої заяви

Товариство з обмеженою відповідальністю «Родоніт-Р» звернулося з позовом до контролюючого органу про визнання протиправними та скасування рішень щодо можливості виконання платником податків свого податкового обов`язку та податкового повідомлення-рішення про штраф у розмірі понад 21 мільйон гривень за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.

Через бойові дії та обстріли міста Харкова в березні 2022 року товариство зазнало значних матеріальних втрат, зокрема було знищено первинну документацію, сервери та програмне забезпечення. Це унеможливило своєчасне виконання податкових обов'язків.

29 вересня 2022 року товариство подало заяву до податкового органу про неможливість виконання своїх обов'язків через форс-мажорні обставини та додало документи, що підтверджували ці обставини. Однак податковий орган не визнав заявлені обставини достатньою підставою для звільнення від відповідальності та одразу ухвалив рішення про можливість виконання товариством своїх податкових зобов'язань. Згодом за результатами камеральної перевірки податковий орган виніс податкове повідомлення-рішення про штраф у понад 21 мільйон гривень за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.

Позивач наголосив, що податковий орган протиправно не прийняв попереднє рішення, якщо вважав, що наданих документів було недостатньо, а одразу ухвалив рішення по суті заяви.

Харківський окружний адміністративний суд рішенням відмовив у задоволенні позову, вказавши, що позивач не надав документів, що відповідають вимогам Порядку № 225, і не довів неможливість виконання податкових обов'язків.

Суд також зазначив, що платник податків мав можливість своєчасно виконати податкові зобов'язання, а отже, рішення податкового органу було правомірним.

Другий апеляційний адміністративний суд скасував рішення першої інстанції, визнавши рішення податкового органу протиправними та скасувавши їх. Зокрема, суд зазначив, що податковий орган не здійснив попередню перевірку документів позивача, що є порушенням вимог Порядку № 225.

Верховний Суд визнав необхідним змінити постанову Другого апеляційного адміністративного суду, виклавши її мотивувальну частину в новій редакції. Резолютивну частину рішення було доповнено абзацом, який зобов'язує контролюючий орган повторно розглянути заяву платника від 29 вересня 2022 року про неможливість виконання податкового обов'язку з урахуванням висновків, викладених судом. В іншій частині постанова апеляційного суду була залишена без змін.

> Верховний Суд виснував, що за змістом процедури, встановленої Порядком № 225, контролюючий орган за наслідками розгляду поданих платником податків документів не може одразу прийняти «негативне» рішення. Якщо поданих платником податків документів недостатньо для прийняття «позитивного» рішення, контролюючий орган обов`язково приймає попереднє рішення із пропозицією платнику податків надати конкретні додаткові документи (копії документів).
>
> У випадку, коли платник податків через наслідки бойових дій зазнав значних матеріальних втрат, що унеможливили своєчасне виконання податкових обов'язків, податковий орган зобов'язаний належним чином розглянути обставини форс-мажору та надати можливість платнику подати додаткові документи для підтвердження цих обставин. Недотримання процедурних вимог, зокрема, відсутність попереднього рішення та надання можливості доповнити документи, призводить до визнання рішення податкового органу протиправним та його скасування.
>
> Водночас саме собою скасування такого рішення не відносить автоматично платника податків до категорії тих, у яких відсутня можливість своєчасного виконання своїх податкових обов`язків. Відповідно, у спорах цієї категорії суд, скасувавши відповідне рішення, має обрати ефективний спосіб захисту порушеного права платника податків, навіть, у випадку, якщо такої вимоги окремо ним не заявлено. Одним із таких способів є зобов'язання повторно розглянути заяву про неможливість виконання податкового обов`язку з урахуванням правової оцінки, наданої судом.
>
> Податкове повідомлення-рішення, прийняте до закінчення строку на подання документів та/або з порушенням процедури, встановленої

> Порядком № 225, також є протиправним і підлягає скасуванню як передчасне.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 07 листопада 2024 року у справі № 520/5995/23 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/122882856.

1.4. Про сертифікат ТПП як належний доказ наявності форс-мажорних обставин у контексті звільнення від штрафу за несвоєчасне подання декларації

Акціонерне товариство «Укртатнафта» звернулося до суду з позовом до Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, яким застосовано штраф за несвоєчасне подання декларації з акцизного податку за квітень 2023 року.

Спір виник через те, що декларацію було подано із запізненням. Позивач посилався на сертифікат Полтавської торгово-промислової палати, яким засвідчено форс-мажорні обставини, що виникли внаслідок ракетних атак на технологічні об'єкти підприємства, пошкодження його інфраструктури та виходу з ладу сервера з корпоративною системою управління підприємством.

Раніше контролюючий орган прийняв рішення про неможливість своєчасного виконання Товариством податкових обов'язків. У березні 2023 року платник повідомив про відновлення можливості їх виконання. Податковий орган вважав, що після такого повідомлення платник мав повторно скористатися спеціальною процедурою, передбаченою Порядком № 225, а тому покликання на сертифікат ТПП не звільняє його від відповідальності.

Суд першої інстанції задовольнив позов. Апеляційний суд скасував це рішення та відмовив у задоволенні позову. Верховний Суд скасував постанову апеляційного суду та залишив у силі рішення суду першої інстанції.

> Верховний Суд сформулював висновок, згідно з яким підпункт 112.8.9 пункту 112.8 статті 112 Податкового кодексу України є самостійною підставою для звільнення від фінансової відповідальності у разі вчинення діяння внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору). Ця норма діє незалежно від спеціального порядку підтвердження неможливості виконання податкових обов’язків під час воєнного стану, передбаченого підпунктом 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України та Порядком № 225.
>
> Спеціальний порядок підтвердження неможливості виконання податкових обов'язків під час воєнного стану не виключає застосування загальних правил звільнення від фінансової відповідальності. Платник має право скористатися як загальним механізмом, передбаченим статтею 112

Податкового кодексу України, так і спеціальним механізмом, установленим на період дії воєнного стану.

Сертифікат торгово-промислової палати (ТПП) є належним доказом наявності форс-мажорних обставин. Водночас сам факт існування форс-мажорних обставин не свідчить автоматично про неможливість виконання конкретного податкового обов'язку. Платник повинен довести причиново-наслідковий зв'язок між такими обставинами та несвоєчасним виконанням відповідного обов'язку. У цій справі такий зв’язок був підтверджений (ракетні атаки на підприємство, знищення сервера з обліковими даними).

Повідомлення платника про відновлення можливості виконання податкових обов'язків у межах спеціального порядку не позбавляє його права посилатися на форс-мажор як на самостійну підставу звільнення від фінансової відповідальності за підпунктом 112.8.9 пункту 112.8 статті 112 Податкового кодексу України.

У цій справі Верховний Суд погодився з висновком суду першої інстанції про доведеність форс-мажорних обставин та їх впливу на можливість своєчасного подання декларації. При цьому Суд урахував не лише сертифікат ТПП, а й попереднє рішення контролюючого органу про неможливість виконання податкових обов'язків та листи самого податкового органу, в яких визнавалися наявність і тривалість обставин, спричинених військовою агресією.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 14 січня 2025 року у справі № 440/17191/23 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/124408967.

1.5. Про звільнення від штрафу за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних унаслідок форс-мажорних обставин та визнання їх зареєстрованими за відсутності квитанції ДПС

Товариство з обмеженою відповідальністю «Октант трейд» звернулося до суду з позовом до Головного управління ДПС у Харківській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення, яким за порушення строків реєстрації 591 податкової накладної застосовано штрафні санкції у сумі 7 152 751,81 грн.

Суд першої інстанції в позові відмовив. Другий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та ухвалив нове рішення про задоволення позову. Верховний Суд залишив касаційну скаргу податкового органу без задоволення, а постанову апеляційного суду – без змін.

Верховний Суд погодився з наявністю двох самостійних підстав для скасування штрафних санкцій, а саме доведеність форс-мажорних обставин та відсутність вини платника, та відсутність порушення строків реєстрації щодо частини накладних, оскільки вони вважаються зареєстрованими в день їх надсилання до Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) за відсутності квитанції ДПС протягом операційного дня.

Суд наголосив, що сертифікат торгово-промислової палати не є єдиним і беззаперечним доказом форс-мажору. Необхідно встановити наявність надзвичайних і невідворотних обставин та їх причиново-наслідковий зв'язок із неможливістю виконання конкретного податкового обов'язку.

У цій справі платник довів наявність таких обставин, спричинених бойовими діями. Внаслідок обстрілу м. Харкова 21 червня 2022 року були пошкоджені орендовані товариством нежитлові приміщення, де розміщувалися офіс і склад. Пошкоджено конструкції будівлі, виникла пожежа, знищено або пошкоджено бухгалтерські та первинні документи, офісну техніку, захищений носій з особистим ключем електронного підпису директора та електронну печатку підприємства. Електропостачання на об'єкті було відсутнє з 21 червня 2022 року до 16 вересня 2022 року.

Суд оцінив у сукупності сертифікат Харківської торгово-промислової палати, акт про пожежу, витяги з Єдиного реєстру досудових розслідувань, документи про пошкодження приміщень, акти комісійного обстеження, технічний звіт, листи АТ «Харківобленерго» про відсутність електроенергії, а також накази підприємства щодо зберігання первинних документів та носія електронного підпису за адресою пошкоджених приміщень.

Застосування штрафу за несвоєчасну реєстрацію 580 податкових накладних, складених у період з лютого по червень 2022 року та зареєстрованих у липні–серпні 2022 року, визнано неправомірним.

Щодо інших 11 податкових накладних Верховний Суд погодився з висновком апеляційного суду про відсутність підстав для застосування штрафу. Платник надіслав їх для реєстрації в ЄРПН у межах операційного дня, однак квитанції про прийняття, неприйняття або зупинення реєстрації отримав лише наступного робочого дня.

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу України, якщо протягом операційного дня не надіслано квитанцію про прийняття, неприйняття або зупинення реєстрації податкової накладної, така накладна вважається зареєстрованою в ЄРПН. Згідно з пунктом 3

Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних операційний день триває в робочі дні з 8:00 до 20:00.

Оскільки контролюючий орган не надіслав квитанції протягом відповідних операційних днів, зазначені податкові накладні вважаються зареєстрованими в дні їх первинного надсилання. Тому підстав для нарахування штрафу за порушення строків їх реєстрації не було.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 18 березня 2025 року у справі № 520/24329/23 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125933021.

1.6. Про право повторно заявити до бюджетного відшкодування ПДВ, у наданні якого раніше відмовлено за формою «В3», та підтвердження втрат запасів унаслідок бойових дій

Товариство з обмеженою відповідальністю «Пісківський завод скловиробів» звернулося до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, якими контролюючі органи зменшили заявлені суми бюджетного відшкодування ПДВ та від'ємного значення податку. Спір стосувався, зокрема, повторного заявлення до бюджетного відшкодування сум ПДВ, у наданні якого раніше було відмовлено за формою «В3», а також документального підтвердження втрат запасів унаслідок бойових дій.

Податковий орган уважав, що після відмови у бюджетному відшкодуванні за формою «В3» платник не має права повторно заявляти цю суму. Також контролюючий орган посилався на відсутність повних інвентаризацій знищеної/пошкодженої готової продукції на складах у Бородянці та Кухарях внаслідок бойових дій і стверджував, що неможливо підтвердити вибуття запасів, зокрема продукції, сировини та пакувальних матеріалів. Також ставив під сумнів можливість підтвердження використання енергоресурсів у виробництві продукції, яка згодом була пошкоджена або знищена.

Позивач наголошував, що законодавство дозволяє після отримання податкового повідомлення-рішення за формою «В3», за відсутності порушень статей 197–199 Податкового кодексу України, врахувати відмовлену суму зі знаком «+» у рядку 16.3 декларації з ПДВ та повторно заявити її до бюджетного відшкодування. Водночас суми ПДВ, пов'язані з виготовленням втраченого (знищеного) товару, до бюджетного відшкодування не включалися.

Щодо інвентаризації платник пояснював, що проведення повного перерахунку продукції на всіх складах було об'єктивно неможливим через бойові дії, розмінування територій, обмежений доступ до складів та значне скорочення персоналу. Тому інвентаризації проводилися на складах, де було візуально

виявлено пошкодження або знищення продукції, після фіксації наслідків відповідними оперативними групами.

Суд першої інстанції позов задовольнив. Апеляційний суд скасував рішення суду першої інстанції щодо одного із оскаржуваних податкових повідомлень-рішень та залишив ці вимоги без розгляду у зв'язку з пропуском строку звернення до суду. В іншій частині рішення суду першої інстанції залишив без змін.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу контролюючого органу без задоволення, а рішення судів попередніх інстанцій – без змін.

> Верховний Суд погодився з тим, що наслідки отримання податкових повідомлень-рішень за формами «В1» і «В3» є різними. Якщо за формою «В1» заявлена та невідшкодована сума не підлягає подальшому відображенню в декларації з ПДВ, то в разі отримання податкового повідомлення-рішення за формою «В3» платник за відсутності порушень статей 197–199 Податкового кодексу України має право врахувати відмовлену суму зі знаком «+» у рядку 16.3 декларації з ПДВ за відповідний звітний період. Контролюючий орган не навів доказів порушення платником зазначених норм.
>
> Щодо втрат унаслідок бойових дій Суд зазначив, що контролюючий орган не надав належної оцінки поясненням платника, документам про проведені інвентаризації та обставинам їх здійснення на окремих складах. Загальний висновок про неможливість підтвердження вибуття запасів був зроблений без повного дослідження обставин у розрізі кожного складу, періоду та результатів інвентаризації.
>
> Суд також звернув увагу, що електроенергія та природний газ, сплачені до початку повномасштабного вторгнення, могли бути використані для виробництва готової продукції, яка згодом була пошкоджена або знищена внаслідок бойових дій. Однак суми, пов'язані з втраченим товаром, не включалися платником до бюджетного відшкодування, а доказів протилежного контролюючий орган не надав.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 31 липня 2025 року у справі № 320/48251/23 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/129241018.

1.7. Про врахування обставин знищення майна та документації внаслідок бойових дій під час перегляду судового рішення за нововиявленими обставинами

Товариство з обмеженою відповідальністю «Вайн-Хол» звернулося до суду із заявою про перегляд за нововиявленими обставинами рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 20 січня 2023 року у справі за позовом до Головного управління ДПС у Запорізькій області про визнання протиправним

та скасування рішення контролюючого органу щодо можливості своєчасного виконання платником податків свого податкового обов'язку та зобов'язання прийняти рішення про неможливість його виконання.

На обґрунтування заяви товариство посилалося на акт про пожежу від 26 липня 2023 року, який отримало 27 лютого 2024 року. Згідно з цим актом, унаслідок пожежі, причиною якої ймовірно стали артилерійський обстріл або влучання боєприпасів та їх уламків, за адресою: м. Оріхів, вул. Героїв АТО, 22-А, було знищено, зокрема, комп'ютерне обладнання та фінансово-господарську документацію товариства.

Заявник вважав, що зазначений акт підтверджує обставини, які існували на час первинного розгляду справи, але не були і не могли бути йому відомі, а саме фактичне перебування за вказаною адресою комп'ютерного обладнання та первинних документів товариства і їх знищення внаслідок бойових дій.

Суд першої інстанції відмовив у задоволенні заяви про перегляд судового рішення за нововиявленими обставинами. Апеляційний суд залишив ухвалу без змін. Верховний Суд залишив касаційну скаргу товариства без задоволення, а судові рішення – без змін.

> Верховний Суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій та зазначив, що відповідно до пункту 1 частини другої статті 361 КАС України підставою для перегляду судового рішення є істотні для справи обставини, які існували на час її розгляду, не були встановлені судом та не були і не могли бути відомі заявникові. При цьому такі обставини мають бути істотними настільки, щоб їх урахування могло зумовити ухвалення іншого судового рішення.
>
> У цій справі пожежа, на яку посилалося товариство, сталася 26 липня 2023 року, тобто після ухвалення рішення суду першої інстанції від 20 січня 2023 року та набрання ним законної сили 8 червня 2023 року. Отже, обставини знищення комп'ютерного обладнання та фінансово-господарської документації виникли вже після завершення первинного судового розгляду і не могли бути підставою для перегляду рішення за нововиявленими обставинами.
>
> Водночас акт про пожежу від 26 липня 2023 року є новим доказом, який не оцінювався судами під час розгляду справи, однак сам по собі новий доказ не є нововиявленою обставиною. Частина четверта статті 361 КАС України прямо виключає можливість перегляду судового рішення на підставі доказів, які не оцінювалися судом, стосовно обставин, уже встановлених судом.
>
> Верховний Суд також відхилив доводи товариства про порушення його процесуальних прав у зв'язку з відмовою суду першої інстанції

в задоволенні клопотання про огляд доказів за їх місцезнаходженням. Оскільки підстав для перегляду судового рішення за нововиявленими обставинами не було, суд не мав процесуального обов'язку приймати та перевіряти новий доказ у межах такого провадження.

Отже, обставини, які виникли після ухвалення судового рішення, навіть якщо вони підтверджуються новими доказами та мають значення для первинного спору, не можуть бути підставою для перегляду цього рішення за нововиявленими обставинами. Новий доказ, отриманий після завершення судового розгляду, не набуває статусу нововиявленої обставини лише через те, що підтверджує факти, які заявник вважає істотними для правильного вирішення справи. Перегляд за нововиявленими обставинами не може підміняти апеляційне чи касаційне оскарження або слугувати способом повторного дослідження доказів і виправлення недоліків первинного судового розгляду.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 02 вересня 2025 року у справі № 280/6502/22 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/129912108.

1.8. Про строк зберігання первинних документів та наслідки їх втрати або ненадання під час перевірки

Фізична особа-підприємець звернулася до суду з позовом до Головного управління ДПС у Сумській області про визнання протиправними та скасування низки податкових повідомлень-рішень, якими їй донараховано податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, ПДВ, єдиний внесок, акцизний податок, плату за землю, а також застосовано штрафні санкції та пеню.

За результатами документальної планової виїзної перевірки за період 2017 – 2022 роки контролюючий орган установив порушення, зокрема у зв'язку з ненаданням первинних документів. Позивачка заперечувала правомірність висновків перевірки, посилаючись на сплив установленого пунктом 44.3 статті 44 Податкового кодексу України строку їх зберігання (1095 днів), а також на втрату частини бухгалтерських документів унаслідок повномасштабного вторгнення Російської Федерації, які, за її твердженням, згодом були відновлені. На думку позивачки, повідомлення контролюючого органу про втрату документів мало стати підставою для надання їй часу на їх відновлення та врахування цих обставин під час проведення перевірки.

Суди першої та апеляційної інстанцій у задоволенні позову відмовили.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення попередніх інстанцій – без змін.

Верховний Суд зазначив, що строки зберігання документів, установлені пунктом 44.3 статті 44 Податкового кодексу (ПК) України, продовжуються на період зупинення відліку строку давності у випадках, передбачених пунктом 102.3 статті 102 ПК України (у тому числі на період карантину з 18 березня 2020 року та на період дії воєнного стану, охоплюючий, зокрема, відповідний період карнтину).

На підставі пункту 44.6 статті 44 ПК України ненадання платником документів на підтвердження показників податкового обліку до закінчення перевірки або у визначені законом строки прирівнюється до їх відсутності на момент складення податкової звітності (крім випадків вилучення документів правоохоронними органами).

Алгоритм дій у разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів визначений пунктом 44.5 статті 44 ПК України. Платник зобов'язаний у п'ятиденний строк письмово повідомити контролюючий орган із наданням документів, які підтверджують настання відповідної події, та відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів із дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу.

У цій справі повідомлення платника про втрату документів унаслідок форс-мажорних обставин, пов'язаних із воєнним станом, було загальним, без зазначення конкретних дат, переліку втрачених документів, їх зв'язку з періодом перевірки, а також строків, необхідних для відновлення документів. Не було надано й документів, які підтверджували б настання події, що спричинила їх втрату.

Крім того, у запереченнях на акт перевірки та адміністративній скарзі позивачка обґрунтовувала відсутність документів переважно спливом строку їх зберігання, а не їх втратою. Доказів відновлення первинних документів або їх копій контролюючому органу чи суду також не надано.

Верховний Суд окремо наголосив на тому, що суд розглядає справу в межах заявлених позовних вимог та підстав позову. Позивачка обґрунтовувала протиправність податкових повідомлень-рішень виключно відсутністю обов'язку зберігати первинні документи та повідомленням про їх втрату. Інших обґрунтувань неправомірності податкових повідомлень-рішень вона не навела. Зміна підстав позову після початку розгляду справи по суті, а також у судах апеляційної та касаційної інстанцій не допускається.

Отже, сплив загального строку зберігання первинних документів сам по собі не звільняє платника від обов'язку їх надати під час перевірки, якщо цей строк продовжено у зв'язку із зупиненням відліку строку давності. Саме повідомлення про втрату документів без належного

підтвердження відповідних обставин та дотримання процедури, передбаченої пунктом 44.5 статті 44 ПК України, не створює підстав для скасування податкових повідомлень-рішень.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 12 лютого 2026 року у справі № 480/4896/24 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/134066431.

1.9. Про наслідки втрати первинних документів та обов'язок платника дотримуватися порядку їх відновлення

Фізична особа – підприємець звернулася до суду з позовом до Головного управління ДПС у Харківській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, якими зменшено суму від'ємного значення з ПДВ та донараховано податкові зобов'язання з ПДВ зі штрафними санкціями.

Спір виник у зв'язку з проведенням документальної позапланової виїзної перевірки з питань правомірності визначення суми від'ємного значення з ПДВ за січень 2024 року. Під час перевірки платник повідомив контролюючий орган про втрату первинних документів за різні періоди з різних причин: за період з 01 січня 2019 року до 08 квітня 2022 року – унаслідок військової агресії, окупації м. Токмак Запорізької області та руйнування приміщень, у яких зберігалися документи; за період з 01 червня 2022 року до 15 вересня 2023 року – через втрату сумки з документами, залишеної підприємцем біля адміністративної будівлі ЦНАП під час повітряної тривоги, коли він спустився до укриття. Платник просив припинити проведення перевірки, однак контролюючий орган відмовив у цьому та за результатами перевірки прийняв оскаржувані податкові повідомлення-рішення, мотивуючи їх, зокрема, відсутністю первинних документів, необхідних для підтвердження показників податкової звітності.

Суд першої інстанції відмовив у задоволенні позову. Апеляційний суд скасував це рішення та задовольнив позов, зазначивши, що контролюючий орган не довів неправомірності формування платником від'ємного значення ПДВ та не врахував первинних документів. Верховний Суд скасував постанову апеляційного суду та залишив у силі рішення суду першої інстанції.

Верховний Суд наголосив, що право на формування податкового кредиту та від'ємного значення ПДВ має ґрунтуватися на фактично здійснених господарських операціях, підтверджених належними первинними документами. Водночас Податковий кодекс України передбачає спеціальні правила підтвердження даних податкової звітності у випадках втрати первинних документів унаслідок бойових дій або тимчасової окупації територій. Застосування цих правил залежить від причин втрати документів та дотримання платником установленої процедури повідомлення про таку втрату.

Щодо документів за період з 01 січня 2019 року до 08 квітня 2022 року, втрачених унаслідок військової агресії, окупації м. Токмак та руйнування приміщень, де вони зберігалися, Верховний Суд погодився з висновком про застосування підпункту 69.28 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України. Відповідно до цієї норми дані та показники податкової звітності за зазначені у повідомленні податкові (звітні) періоди не можуть бути піддані сумніву лише на підставі відсутності первинних документів. Саме з огляду на ці обставини контролюючий орган не ставив під сумнів дані податкової звітності за період з 01 листопада 2021 року до 08 квітня 2022 року виключно через відсутність первинних документів та не враховував цей період під час перевірки відповідних показників.

Інша правова оцінка надана обставинам втрати документів за період з 01 червня 2022 року до 15 вересня 2023 року. Ці документи були втрачені не внаслідок окупації м. Токмак чи руйнування приміщень через бойові дії, а через те, що підприємець залишив сумку з документами біля ЦНАП під час повітряної тривоги. Тому така втрата не належала до обставин, за яких застосовуються спеціальні правила підпункту 69.28 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України. Сам факт перебування підприємця в місті Харкові під час повітряної тривоги та звернення до правоохоронних органів із заявою про втрату документів не створювали підстав для застосування цього спеціального порядку.

За таких обставин до втрати документів за період з 01 червня 2022 року до 15 вересня 2023 року підлягали застосуванню загальні вимоги пункту 44.5 статті 44 ПК України. Верховний Суд зазначив, що платник податків зобов'язаний протягом п'ятиденного строку з дня втрати документів письмово повідомити про це відповідний контролюючий орган із наданням документів, які підтверджують обставини втрати, а також відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу. Однак платник не надав доказів виконання цих вимог у встановленому порядку та строки. Звернення до правоохоронних органів саме по собі не замінює повідомлення контролюючого органу відповідно до пункту 44.5 статті 44 ПК України та не звільняє платника від обов'язку відновити втрачені документи.

Крім того, Верховний Суд звернув увагу, що перевірка проводилася з питань правомірності визначення від'ємного значення ПДВ за січень 2024 року відповідно до статті 200 ПК України. Згідно з пунктом 44.5 статті 44 ПК України строки проведення перевірок, визначених статтею 200 цього Кодексу, у зв'язку з втратою документів не переносяться. Отже, контролюючий орган не мав законодавчих підстав для зупинення

або перенесення строків проведення такої перевірки з наведених платником причин.

Оскільки платник не надав первинних документів до завершення перевірки та не підтвердив дотримання передбаченої пунктом 44.5 статті 44 ПК України процедури повідомлення про їх втрату й відновлення, Верховний Суд погодився з висновком суду першої інстанції про наявність підстав вважати такі документи відсутніми у платника на час складення відповідної податкової звітності.

Отже, спеціальний порядок, передбачений підпунктом 69.28 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України, застосовується до втрати первинних документів за наявності визначених цією нормою обставин, пов'язаних із бойовими діями або тимчасовою окупацією територій. В інших випадках платник зобов'язаний дотримуватися загального порядку, встановленого пунктом 44.5 статті 44 ПК України, зокрема своєчасно повідомити контролюючий орган про втрату документів та вжити заходів для їх відновлення. Звернення до правоохоронних органів не замінює виконання цього обов'язку, а втрата документів не є самостійною підставою для перенесення строків перевірки, передбаченої статтею 200 ПК України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 28 липня 2026 року у справі № 520/12864/24 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/138561877.

1.10. Про звільнення від фінансової відповідальності за несвоєчасне подання податкової звітності внаслідок форс-мажорних обставин, спричинених збройною агресією

Акціонерне товариство «Транснаціональна фінансово-промислова нафтова компанія „Укртатнафта"» звернулося до суду з позовом до Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків про визнання протиправними та скасування п'яти податкових повідомлень-рішень, якими до платника застосовано штрафи за несвоєчасне подання декларацій з ПДВ за березень, липень–жовтень 2022 року.

Спір виник за результатами камеральних перевірок. Контролюючий орган установив, що декларації подано із значним простроченням після закінчення 60-денного строку, передбаченого абзацом четвертим підпункту 69.1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, та застосував штрафи на підставі пункту 120.1 статті 120 ПК України.

Позивач обґрунтовував відсутність підстав для притягнення до відповідальності дією форс-мажорних обставин, підтверджених сертифікатами Полтавської торгово-промислової палати. Йшлося про військову агресію РФ, ракетні атаки

на технологічні об'єкти підприємства, руйнування та пошкодження інфраструктури, а також вихід з ладу сервера з корпоративною системою управління SAP, у якій зберігалися дані бухгалтерського обліку. Сертифікат від 29 вересня 2023 року засвідчував, що форс-мажорні обставини тривали станом на цю дату. Після його видачі ракетні обстріли підприємства продовжувалися, що підтверджувалося витягами з Єдиного реєстру досудових розслідувань.

Суд першої інстанції позов задовольнив. Апеляційний суд скасував це рішення та відмовив у позові, зокрема виходячи з того, що платник повідомив про відновлення можливості виконувати податкові обов'язки, а декларації не були подані протягом установленого 60-денного строку. Верховний Суд скасував постанову апеляційного суду та залишив у силі рішення суду першої інстанції.

> Верховний Суд зазначив, що форс-мажорні обставини не мають преюдиційного характеру. Сторона, яка на них посилається, зобов'язана довести не лише сам факт їх існування, а й те, що вони об'єктивно унеможливили виконання саме її податкового обов'язку. Сертифікат Торгово-промислової палати є важливим, але не єдиним і не беззаперечним доказом. Його необхідно оцінювати в сукупності з іншими доказами та встановлювати наявність причиново-наслідкового зв'язку.
>
> У цій справі суд першої інстанції правильно врахував зміст сертифікатів (у тому числі зазначення про тривалість обставин), документальне підтвердження продовження ракетних обстрілів, попереднє рішення самого податкового органу про неможливість своєчасного виконання обов'язків підприємством, а також подальші листи контролюючого органу, у яких фактично визнавалася наявність форс-мажору для цього платника.
>
> Отже, наявність належно підтверджених форс-мажорних обставин, що безпосередньо вплинули на можливість своєчасного подання податкової звітності, є підставою для звільнення платника від фінансової відповідальності за несвоєчасне подання декларацій на підставі підпункту 112.8.9 пункту 112.8 статті 112 Податкового кодексу України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 серпня 2026 року у справі № 440/7155/25 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/138803148.

2. Значення Переліку територій бойових дій для визначення податкових наслідків

2.1. Про підтвердження неможливості виконання податкових обов'язків у зв'язку з перебуванням на території бойових дій або окупації

Товариство з обмеженою відповідальністю «Авто центр плаза» звернулося до суду з позовом до Головного управління ДПС у Донецькій області про визнання протиправним та скасування рішення від 26 березня 2025 року щодо можливості своєчасного виконання податкового обов'язку, а також зобов'язання повторно розглянути заяву платника з урахуванням висновків суду в попередній справі.

Спір виник у зв'язку з повторним розглядом контролюючого органу заяви товариства від 28 вересня 2022 року про неможливість виконання податкових обов'язків. Підставою заяви було перебування податкової адреси та майна платника в м. Краматорську (територія бойових дій) та руйнування об'єкта нерухомості в м. Маріуполі (тимчасово окупована територія). У попередній справі № 120/13884/23 суди вже скасували негативне рішення податкового органу та зобов'язали його повторно розглянути заяву платника з урахуванням висновків суду, зокрема про те, що перебування на території бойових дій або окупації є самостійною і достатньою підставою. Незважаючи на це, контролюючий орган знову виніс рішення про можливість своєчасного виконання обов'язків, посилаючись на ненадання додатково витребуваних документів.

Суд першої інстанції позов задовольнив. Апеляційний суд скасував це рішення та відмовив у задоволенні позову, вважаючи, що платник не надав вичерпного переліку документів і не довів причиново-наслідкового зв'язку між обставинами воєнного стану і неможливістю його виконання. Верховний Суд скасував постанову апеляційного суду та залишив у силі рішення суду першої інстанції.

> Верховний Суд зазначив, що підпункт 6 пункту 1 розділу II Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225, визначає перебування платника (його податкової адреси та/або виробничих потужностей) на території населеного пункту, де ведуться бойові дії, або який перебуває в оточенні, блокуванні чи тимчасовій окупації, як самостійну нормативну підставу неможливості виконання податкового обов'язку.
>
> Документом, що підтверджує цю підставу, є Перелік територіальних громад, розташованих у районі проведення воєнних (бойових) дій або які перебувають у тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні). Достатньою обставиною є перебування податкової адреси та/або виробничих потужностей платника на території, включеній до відповідного Переліку.

При повторному розгляді заяви на виконання судового рішення контролюючий орган зобов'язаний врахувати правові висновки, вже зроблені судом, а не обмежуватися формальним витребуванням додаткових документів. Неподання окремих додатково витребуваних документів саме по собі не звільняє податковий орган від обов'язку оцінити вже подані матеріали та наявну інформацію. Обов'язок доведення можливості своєчасного виконання податкового обов'язку покладено саме на контролюючий орган.

Отже, перебування платника податків на території, включеній до офіційного Переліку територій бойових дій або тимчасової окупації, є самостійною і достатньою підставою для визнання неможливості своєчасного виконання податкових обов'язків. Контролюючий орган при повторному розгляді заяви на виконання судового рішення не може ігнорувати вже встановлені судом висновки та обмежуватися формальним підходом.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 07 квітня 2026 року у справі № 200/5824/25 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/135503623.

2.2. Про звільнення від податку на нерухоме майно за об'єкти на територіях бойових дій та доведення умислу як умови застосування підвищеного штрафу

Товариство з обмеженою відповідальністю «Голд тесоро» звернулося до суду з позовом до Головного управління ДПС у Харківській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, якими платнику збільшено грошові зобов'язання з податку на прибуток із застосуванням штрафу в розмірі 25 %, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також донараховано податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за 2022 рік.

Спір стосувався двох ключових питань:

чи звільняється платник від нарахування та сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за період з березня по вересень 2022 року, якщо відповідний об'єкт розташований у Харкові, який віднесено до територій, на яких ведуться (велися) бойові дії;

чи правомірно застосовано штраф у розмірі 25 % за наявності умислу платника податків, а не штраф у базовому розмірі 10 %.

Суд першої інстанції відмовив у задоволенні позову в оскаржуваній частині. Апеляційний суд скасував це рішення в частині застосування штрафу в розмірі 25 % та нарахування податку на нерухоме майно за березень–вересень 2022 року, задовольнивши позовні вимоги в цій частині. Верховний Суд частково

задовольнив касаційну скаргу контролюючого органу: скасував постанову апеляційного суду в частині повного скасування штрафних санкцій і залишив у силі рішення суду першої інстанції щодо правомірності застосування штрафу в розмірі 10 % від основного податкового зобов'язання. В іншій частині, зокрема щодо звільнення від податку на нерухоме майно за березень–вересень 2022 року, постанову апеляційного суду залишив без змін.

Щодо звільнення від податку на нерухоме майно Верховний Суд погодився з висновком апеляційного суду про відсутність у платника обов'язку нараховувати та сплачувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за період з березня по вересень 2022 року.

Відповідно до підпункту 69.22 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (ПК України) передбачено особливості оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щодо об'єктів нерухомості, розташованих на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії або які тимчасово окуповані Російською Федерацією.

Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією, затверджений наказом Мінреінтеграції від 22 грудня 2022 року № 309, не встановлює самостійно податкової пільги чи правил оподаткування нерухомості, а визначає території, з якими ПК України пов'язує відповідні податкові наслідки.

Харківську міську територіальну громаду з 24 лютого 2022 року віднесено до територій, на яких ведуться (велися) бойові дії. Відтак об'єкти нерухомості позивача, розташовані в Харкові, підпадали під дію передбаченого підпунктом 69.22 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України звільнення за спірний період.

Покликання контролюючого органу на те, що Перелік територій мав бути затверджений виключно Кабінетом Міністрів України, Верховний Суд відхилив. Суд зазначив, що законодавець уточнив відповідне формулювання, передбачивши визначення Переліку у встановленому Кабінетом Міністрів України порядку, однак підстав вважати, що цим було змінено порядок визначення таких територій, немає.

Щодо доведення умислу як умови застосування підвищеного штрафу Верховний Суд наголосив, що обов'язковою умовою застосування штрафу в підвищеному розмірі за пунктом 123.2 статті 123 ПК України є доведення контролюючим органом вини платника податків у формі умислу.

Для цього контролюючий орган має довести, що платник мав можливість дотриматися правил та норм податкового законодавства, проте не вжив достатніх заходів для їх дотримання. При цьому обставини, які свідчать про умисність діяння, та відповідне обґрунтування таких висновків мають бути наведені безпосередньо в акті перевірки.

Саме по собі покликання на факт порушення податкового законодавства та можливість платника не допускати такого порушення не є достатнім для висновку про наявність умислу. Інакше будь-яке податкове правопорушення могло б автоматично кваліфікуватися як умисне, що нівелювало б розмежування відповідальності залежно від форми вини.

У цій справі акт перевірки містив висновки про порушення податкового законодавства, однак не містив обґрунтування умисності дій платника та обставин, які свідчили б про наявність цієї кваліфікуючої ознаки. Тому Верховний Суд погодився з висновком апеляційного суду про недоведеність умислу та відсутність підстав для застосування штрафу за пунктом 123.2 статті 123 ПК України.

Водночас Суд зазначив, що недоведення умислу не звільняє платника від відповідальності за встановлене податкове правопорушення. За таких обставин платник підлягає притягненню до відповідальності за пунктом 123.1 статті 123 ПК України із застосуванням штрафу в розмірі 10 %. Суд вправі скасувати податкове повідомлення-рішення лише в частині перевищення штрафу над належним розміром, уточнивши правильну кваліфікацію діяння та ставку штрафної санкції, не втручаючись у дискреційні повноваження контролюючого органу.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 26 березня 2026 року у справі № 520/10902/23 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/135178033.

3. Валютні обмеження та особливості розрахунків за зовнішньоекономічними операціями

3.1. Про необхідність доведення причиново-наслідкового зв'язку між форс-мажорними обставинами та неможливістю виконання валютних зобов'язань. Незастосування норм Податкового кодексу України до пені за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Товариство з обмеженою відповідальністю «Торговий будинок „Новаагро"» звернулося до суду з позовом до Північного міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення, яким нараховано пеню понад 21,5 млн. грн за порушення граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами.

Платник уважав нарахування пені незаконним, оскільки виконання контрактів стало неможливим з огляду на форс-мажорні обставини, що були підтверджені відповідним сертифікатом Торгово-промислової палати, а нарахування пені з 01 січня 2021 року є порушенням положень Податкового кодексу України, які в період з 01 березня 2020 року до 01 липня 2023 року встановлювали спеціальні правила для нарахування пені через форс-мажорні обставини, пов'язані з пандемією та воєнним станом.

Харківський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Другого апеляційного адміністративного суду, визнав протиправним і скасував податкове повідомлення-рішення про застосування до платника штрафної санкції за порушення вимог закону щодо повернення валютної виручки за товар, відвантажений на підставі зовнішньоекономічних контрактів. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник отримав сертифікат регіональної торгово-промислової палати, який підтверджував настання форс-мажору, що унеможливило виконання контрактів у визначені строки. Пеня, нарахована за порушення строків розрахунків з іноземними контрагентами з 01 січня 2021 року, підпадає під дію перехідних положень Податкового кодексу України, які звільняють від нарахування пені за період з 01 березня 2020 року до кінця карантину, а нарахована, але несплачена пеня підлягає списанню.

Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів касаційну скаргу податкового органу задовольнив, рішення судів попередніх інстанцій скасував і ухвалив нове рішення про відмову в задоволенні позову.

> Верховний Суд сформулював правовий висновок, згідно з яким форс-мажорні обставини, зокрема воєнний стан, автоматично не звільняють від відповідальності за порушення строків виконання зобов'язань

на підставі зовнішньоекономічних контрактів, якщо не доведено причиново-наслідковий зв'язок між ними та порушеннями.

Ключовими для звільнення платника від відповідальності є наявність форс-мажору, його надзвичайний характер, неможливість запобігання шкоді та прямий причиново-наслідковий зв'язок між цими обставинами і невиконанням зобов'язання. У разі наявності форс-мажору суб'єкти господарювання мають довести, що обставини непереборної сили, зокрема воєнний стан або інші надзвичайні події, об'єктивно унеможливили виконання зобов'язань.

Лише сертифікат Торгово-промислової палати не є остаточним доказом форс-мажорних обставин і не звільняє автоматично від відповідальності. Введення воєнного стану в Україні не можна розцінювати як форс-мажорну обставину для неперерахування контрагентом-нерезидентом на рахунки платника коштів за відвантажений товар на підставі зовнішньоекономічних контрактів.

У такому разі пеню необхідно нараховувати на загальних підставах, визначених законодавством України. Закон України «Про валюту і валютні операції» містить спеціальні норми щодо нарахування пені за порушення граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями. Пеня за порушення строків розрахунків в іноземній валюті не є різновидом пені в розумінні підпункту 14.1.162 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, тому положення про мораторій на нарахування пені під час карантину не поширюється на такі правовідносини.

Знищення оригіналів зовнішньоекономічних контрактів внаслідок ракетного обстрілу елеватора та неможливість своєчасно звернутися до суду для стягнення боргу з нерезидента не є форс-мажорною обставиною, яка зупиняє нарахування пені. Звернення до суду з позовом про стягнення заборгованості з нерезидента є правом, а не обов'язком платника. Відсутність оригіналів документів сама по собі не створює підстав для застосування частини сьомої статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції».

Отже, суди попередніх інстанцій неправильно застосували норми матеріального права, надавши сертифікатам ТПП самодостатнього значення та поширивши на валютну пеню норми Податкового кодексу. Податкове повідомлення-рішення про нарахування пені є правомірним.

Детальніше з текстом постанови СП КАС ВС від 27 лютого 2025 року у справі № 520/2941/24 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/125625766.

3.2. Про зупинення нарахування пені за порушення граничних строків розрахунків у зовнішньоекономічних операціях у разі форс-мажору через військову агресію

Товариство з обмеженою відповідальністю «Бюро вин» звернулося до суду з позовом до Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення, яким нараховано пеню за порушення граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічним контрактом.

Позивач здійснив авансові платежі італійській компанії за контрактом на розробку дизайну, виготовлення та монтаж обладнання. Через повномасштабну військову агресію РФ сторони додатковими угодами призупинили виконання контракту, оскільки продовження робіт передбачало прибуття іноземних фахівців на об'єкт у м. Києві. Згодом нерезидент повернув частину авансових платежів. Податковий орган нарахував пеню за несвоєчасне повернення коштів, вважаючи порушеними граничні строки розрахунків (365 днів), установлені Національним банком України.

Позивач посилався на існування форс-мажорних обставин у період з 24 лютого до 11 жовтня 2022 року, що відповідно до частини шостої статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» зупиняє перебіг строку розрахунків та нарахування пені. Також він обґрунтовував свою позицію зупиненням строків за підпунктом 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України.

Суди першої та апеляційної інстанцій позов задовольнили. Верховний Суд залишив касаційну скаргу податкового органу без задоволення, а рішення судів попередніх інстанцій – без змін.

> Верховний Суд зазначив, що положення підпункту 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України про зупинення перебігу строків не поширюються на строки розрахунків за валютними операціями, передбачені Законом України «Про валюту і валютні операції». Пеня за порушення таких строків є санкцією у сфері валютного регулювання, а не податковою пенею, тому сам факт запровадження воєнного стану не є підставою для звільнення від її застосування.
>
> Водночас частина шоста статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» №2473-VIII передбачає, що в разі зупинення виконання зовнішньоекономічного договору внаслідок форс-мажорних обставин перебіг граничного строку розрахунків та нарахування пені зупиняються на весь період дії таких обставин. Підтвердженням є відповідна довідка (сертифікат) уповноваженої організації. Але при цьому Верховний Суд наголосив, що форс-мажор не має преюдиційного характеру – сторона повинна довести наявність надзвичайних і невідворотних обставин саме щодо конкретного зобов'язання та причиново-наслідковий зв'язок. Сертифікат Торгово-промислової палати не є єдиним і беззаперечним

доказом форс-мажору та підлягає оцінці в сукупності з іншими доказами.

У цій справі додаткові угоди до контракту підтверджували зупинення його виконання через неможливість безпечного прибуття іноземних виконавців до Києва, що було необхідним не лише для монтажу обладнання, а й для виконання початкових етапів робіт. Сертифікат Торгово-промислової палати України засвідчив існування форс-мажорних обставин з 24 лютого до 11 жовтня 2022 року. Крім того, суди врахували докази знищення частини документації внаслідок пожежі та воєнних дій, зокрема акт про знищення документів, а також вжиття позивачем заходів для отримання їх дублікатів.

Оцінивши наведені обставини та докази в сукупності, Верховний Суд підтримав підхід судів попередніх інстанцій, згідно з яким військова агресія зумовила зупинення виконання контракту, а отже, відповідно до частини шостої статті 13 Закону №2473-VIII, перебіг строків валютних розрахунків і нарахування пені підлягали зупиненню на період дії форс-мажорних обставин. У зв'язку з цим оскаржуване податкове повідомлення-рішення визнано протиправним.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 15 квітня 2025 року у справі № 320/9027/23 можна ознайомитися за посиланням: https://reyestr.court.gov.ua/Review/126667494.

Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо податкових наслідків форс-мажору внаслідок збройної агресії. Рішення, внесені до ЄДРСР, за період із лютого 2023 року до серпня 2026 року / Упоряд.: управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду; управління аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи Апарату Верховного Суду / Відпов. за вип.: секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду доктор юрид. наук А. А. Барікова. Київ, 2026. – 28 с.

Застереження: видання містить короткий огляд деяких судових рішень. У кожному з них викладено лише основний висновок щодо правового питання, яке виникло у справі. Для правильного розуміння висловленої в судовому рішенні правової позиції необхідно ознайомитися з його повним текстом, розміщеним у Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Стежте за нами онлайн

supreme.court.gov.ua

fb.com/supremecourt.ua

t.me/supremecourtua

@supremecourt_ua

x.com/supremecourt_ua

so.supreme.court.gov.ua