

УДК 336.2

DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2023-46-300>

Є. М. Смичок, д. ю. н., доцент, науковий співробітник сектору конституційного та адміністративного права НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України, доцент кафедри податкового права НЮУ ім. Ярослава Мудрого
ORCID ID : 0000-0001-7040-6223

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

***Анотація.** Стаття досліджує практичні проблеми які виникли на тлі змін регулювання податкових відносин у період дії на території України воєнного стану. Автор зосереджується на чотирьох ключових питаннях, які виникли в практиці взаємодії платників податків та контролюючих органів, а саме: подання повідомлення про контрольовані іноземні компанії, поновлення строків на надання інформації та документів на запити контролюючих органів, методи отримання податкової інформації та пов'язані з цим порушення, що допускаються підрозділами Державної податкової служби України у зв'язку з проведенням документальних позапланових перевірок в рамках процедур припинення підприємницької діяльності фізичних осіб — підприємців, та проблемні питання розрахунків з застосуванням іноземних платіжних установ та установ електронних грошей.*

Ключові слова: *контрольовані іноземні компанії, запити контролюючих органів, позапланова документальна перевірка, припинення підприємницької діяльності, іноземні платіжні установи.*

Постановка проблеми. В умовах воєнного стану як ніколи актуальною постає проблематика забезпечення стабільності податкової системи. При цьому, в силу цілої низки факторів воєнного стану, податкове адміністрування зазнає постійних трансформацій та корегувань.

Мета статті. Дослідити основні проблеми, що виникають в практичній площині взаємодії контролюючих органів та платників податків у зв'язку з останніми змінами в нормативному регулюванні.

Виклад основного матеріалу дослідження.

I. Повідомлення про контрольовані іноземні компанії.

Першим проблемним питанням, на яке ми б воліли звернути увагу — питання повідомлення про контрольовані іноземні компанії.

Правила про повідомлення про контрольовані іноземні компанії (далі — КІК) набрали чинності з 01.01.2022 р. [13; 6; 8]. В той же самий час, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 р. № 2118-ІХ, що набрав чинності з 07.03.2022 р., до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі — ПК України) було додано наступне правило — п. 69.9. підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України:

«69.9. Для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [13; 5].

Вище зазначена зупинка перебігу строків у рівній мірі стосується і правил повідомлення про КІК. Отже, із 07.03.2022 р. було призупинено перебіг строків повідомлення про КІК.

Однак, згодом було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів

України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу» від 03.11.2022 р. № 2719-IX, який набрав чинності з 25.11.2022 р. [3]. Цим Законом було умовно «запущено» перебіг строків передбачених для подання *«документів (повідомлень), у тому числі передбачених статтями ... 39²...»* [3]. Тобто, з 25.11.2022 р. знову починають обчислюватися строки подання повідомлення про КІК.

Якщо іноземну компанію було зареєстровано у проміжок між 07.03.2022 р. – 25.11.2022 р., то строк подачі повідомлення КІК по такій компанії повинен обчислюватися починаючи з 25.11.2022 р., тобто для подання повідомлення у контролерів КІК було 60 днів.

Подання повідомлення про КІК має важливе значення для платника податків з огляду на встановлені ПК України санкції, адже за ігнорування відповідного обов'язку контролеру КІК загрожує штраф у розмірі до 805 200 грн [13]. Однак, контролюючий орган у базі ДПС ЗІР надає роз'яснення, що вказаний вище штраф застосовується не за прострочення строку подання повідомлення, а за сам факт неподання повідомлення про КІК [12]. Втім, якщо поглянути на редакцію самого положення ПКУ, то можна помітити невідповідність нормативному тексту:

«...Неповідомлення контролюючою особою контролюючого органу про набуття частки в іноземній юридичній особі, утворенні без статусу юридичної особи, або про початок здійснення фактичного контролю за іноземною юридичною особою, або про відчуження частки в іноземній юридичній особі, або про припинення здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою у строки, передбачені підпунктом 39².5.5 пункту 39².5 статті 39² цього Кодексу, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.» [13].

З цього визначення вбачається, що відповідальність може настати не тільки за неповідомлення, але і за прострочення

строків передбачених пп. 39².5.5 пункту 39².5 статті 39² ПК України [13].

Відповідно, залишається незрозумілим чи буде збережено такий ліберальний підхід контролюючого органу в тлумаченні відповідного санкційного механізму.

II. Відновлення строків відповіді на запит контролюючих органів.

Наступним актуальним питанням на період дії воєнного стану є питання застосування строків відповіді на запити контролюючих органів про надання інформації та копій документів.

З початку 2023 року ціла низка платників податків фізичних осіб – підприємців (далі – ФОП) почала отримувати запити від контролюючого органу про надання інформації та копій запитуваних документів. При цьому, у таких ФОП постало цілком закономірне питання: а чи потрібно в умовах воєнного стану та при діючих положення карантинного характеру надавати відповідь на такі запити контролюючих органів? Не відповідати на інформаційні запити податкової платники податків мали можливість до завершення дії карантину (COVID-19) [13]. Карантин закінчився 30.06.2023 р. (включно) [9]. Відповідно, з 01.07.2023 р. мали б бути «запущені» строки для надання відповіді на запит.

Однак, нам не потрібно забувати, що згодом відлік відповідних строків було зупинено нормою «воєнного стану» [13]. Відповідні обмеження було знято тільки починаючи із 01.08.2023 р. у зв'язку із прийняттям Закону України від 30.06.2023 р. № 3219-IX [7].

Таким чином, саме з 01.08.2023 р. було запущено строки відповіді на запити від податкової, які були направлені платнику податків, в тому числі в частині запитів, що були направлені у період зупинення процедурних строків.

ПК України визначає загальний строк для відповіді 15 робочих днів відповідно до пп. 73.3.3 п. 73.3 ст. 73 ПК України [13].

Щобільше, раніше штрафів за ненадання відповіді не було. Штраф за неподання або подання не в повному обсязі платником податків документів чи іншої інформації на запит контролюючого органу в розмірі одного розміру мінімальної заробітної

плати ввели з 28.04.2023 р. згідно з Законом України від 20.03.2023 р. № 2970-IX [4].

Звертаючи увагу на проблеми формулювання п. 121.2. ст. 121 ПК України, для платників податку існує ризик застосування санкцій у випадку надання відповіді на запит контролюючого органу [13]. Так, на запит контролюючого органу, який сформульовано узагальненого, «в повному обсязі» відповідь надати навряд буде можливо, особливо враховуючи, що оцінювати повноту відповіді буде сам контролюючий орган. Проблемним у формулюванні також є виключення фрази «ненадання відповіді на запит», аналогічно до а. 1 п. 121.2. ст. 121 ПК України, що зокрема викликає питання: з якого моменту слід вважати інформацію чи документи неподаними?; якщо особа подала інформацію чи документи до контролюючого органу з порушенням встановлених законодавством строків – чи буде це підставою для притягнення її до відповідальності?

Окремо також звернемо увагу, на те, що ненадання відповіді на запит контролюючого органу є підставою для проведення документальної позапланової перевірки платника податків.

III. Позапланові документальні перевірки у зв'язку з припиненням підприємницької діяльності фізичних осіб – підприємців.

Важливим питанням сьогоденної практики є проведення документальних позапланових перевірок у зв'язку з процедурою припинення підприємницької діяльності ФОП із використанням умовно названих «листів-обманок» органами Державної податкової служби України.

Враховуючи війну на території України, відновлення податкових перевірок, інші об'єктивні та/або суб'єктивні обставини, значна кількість фізичних осіб – підприємців припинили підприємницьку діяльність, або мають плани щодо реєстрації припинення власної підприємницької діяльності. У зв'язку з чим, крім власне реєстрації факту припинення підприємницької діяльності, особа повинна пройти податкову перевірку, що довгий час неможливо було зробити через зупинку податкових строків.

Керуючись положеннями пп. 78.1.7. п. 78.1 ст. 78 ПК України припинення підприємницької діяльності фізичної особи –

підприємця є підставою для проведення документальної перевірки щодо такого ФОП [13]. Вказана вище перевірка охоплює три роки, що передують даті призначення перевірки, враховуючи строки подання звітності.

За приписами п. 78.4 ст. 78 ПК України документальна позапланова перевірка проводиться (розпочинається) виключно після прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу наказу про її проведення, а право на проведення такої перевірки виникає лише за умови надання платнику податків до початку перевірки копії наказу про її проведення [13].

За відсутності означеного нами наказу – відсутні будь-які підстави у контролюючих органів проводити перевірку та відповідно вимагати від ФОП надання документів для проведення документальної позапланової перевірки.

Однак, непоодинокими є випадки направлення запитів податковою про надання платниками податків, які «закрили» ФОП, копій документів щодо господарської діяльності такого ФОП. При цьому в таких запитах, як правило, є посилання на факт проведення перевірки у зв'язку з припиненням підприємницької діяльності ФОП, але відсутні навіть посилання на наказ про призначення документальної позапланової перевірки платника податків, не згадуючи вже юридичний обов'язок вручення копії такого наказу у спосіб, передбачений ПК України.

Окремо слід звернути увагу, що представники контролюючих органів в таких листах звертаються до платника податків з пропозицією надати копії, а не оригінали, документів, хоча під час проведення документальної перевірки контролюючим органом досліджуються саме оригінали документів.

Як наслідок, кооперація з податковими органами та надання у відповідь на їх запит повного пакета документів жодним чином не пришвидшує проведення контрольних процедур у зв'язку з припиненням ФОП підприємницької діяльності, при цьому створює для нього ряд ризиків:

– платник податків надає контролюючому органу додатковий необмежений проміжок часу для дослідження первинних документів, виявлення неточностей, помилок у документації;

— ненадання відповіді на такий лист, може тлумачитися контролюючим органом, як підстава для застосування штрафу за ненадання відповіді на інформаційний запит контролюючого органу.

У зв'язку з чим рекомендується надавати відповідь контролюючим органам, в якій повідомити про відсутність підстав для надсилання запиту та відсутності факту вручення наказу про призначення документальної позапланової перевірки у зв'язку з припиненням підприємницької діяльності фізичної особи — підприємця, а відповідно й запит надсилається поза межами проведення відповідних контрольних заходів.

IV. Розрахунки платника податків через іноземні платіжні установи.

Останнім питанням, яке б ми хотіли висвітлити — є використання іноземних платіжних установ, у зв'язку провадженням господарської діяльності фізичними особами — підприємцями.

По-перше, розглянемо питання ризиків для ФОП, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, з виникнення обов'язку перейти на сплату інших податків та зборів у зв'язку з використанням іноземних платіжних установ для розрахунків з замовниками.

Станом до 01.08.2022 р. існували ризики, у зв'язку з тим, що розрахунки з використанням електронних грошей вважались проведенням операцій в негрошовій формі. При цьому більшість іноземних платіжних установ позиціюють себе на ринку як «e-money institution», тобто установою електронних грошей в розумінні нашого законодавства.

Вказана позиція була узагальнена листом Національного банку України «Про особливості здійснення операцій з електронними грошима» від 07.02.2014 р. № 25—109/5294: *«... електронні гроші випускаються і іншими, ніж Національний банк України, банками, є електронним замінником банкнот і монет та грошовим зобов'язанням емітента. Електронні гроші використовуються як засіб здійснення платежів, приймаються обмеженим колом осіб, надаються емітентом в обмін на кошти у готівковій або безготівковій формі і відповідно до законів України не є валютними цінностями та грошовими коштами»* [11].

Ситуація змінилась, оскільки було прийнято Закон України «Про платіжні послуги» від 30.06.2021 р. № 1591-IX, яким електронні та цифрові гроші було визнано безготівковою формою існування грошових коштів, а відповідно операції з їх використанням однозначно включено до грошової формою розрахунку [15].

У зв'язку з чим, станом на зараз на підставі використання іноземних платіжних установ, що позиціонують себе установами електронних грошей, від платника податків, що перебуває на спрощеній системі оподаткування, неможливо вимагати перейти на сплату інших податків та зборів на підставі пп. 4 п. 298.2.3 ст. 298 ПК України та оподаткувати отриманий дохід на рахунок в іноземній платіжній установі за ставкою 15% підставі пп. 3 п. 293.4 ст. 293 ПК України [13].

По-друге, проблемним питанням є необхідність зарахування грошових коштів у зв'язку з проведенням зовнішньоекономічних операцій на рахунки в українських банках, та наслідків недотримання такого зобов'язання.

Згідно з ч. 3 ст. 4 Закону України «Про валюту та валютні операції» встановлено однозначний дозвіл для резидентів, а відповідно — ФОП, відкривати рахунки в іноземних фінансових установах [14]. Утім, головний ризик пов'язаний з підзаконним регулюванням, так згідно з положеннями п. 16 постанови Правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 5: «*Розрахунки за зовнішньоекономічними операціями здійснюються виключно через рахунки в банках*» [10]. На що контролюючі органи неодноразово посилалися.

При цьому, наголошується, що з урахуванням права відкривати рахунки саме в банківських установах, такий рахунок буде мати виключно транзитний характер, оскільки отримані грошові кошти повинні бути зараховані на рахунки в українських банках в рамках граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями.

Крім того, контролюючі органи роз'яснюють, що при недотриманні названих вище положень щодо граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, дохід, отриманий на рахунок в іноземному банку, буде класифікувати-

ся доходом фізичної особи та підлягати оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Тобто, загальне податкове навантаження на отриманий дохід буде складати 19,5% замість 5%, якщо платник податку обрав спрощену систему оподаткування.

Окреслені позиції контролюючих органів зокрема викладались в: 1) індивідуальній податковій консультації від 21.01.2022 р. № 100/ІПК/99-00-04-03-03-06 (далі – ІПК) – в частині необхідності зарахування грошових коштів на рахунки в українських банках, та 2) листі Державної податкової служби України від 04.07.2022 р. № 5064/Г/99-00-24-03-03-09 (далі – Лист) – в частині необхідності зарахування грошових коштів на рахунки в українських банках та оподаткування доходів, що не були зараховані на рахунки в українських банках, на загальних засадах для фізичних осіб [2; 4].

Однак у платника податків за цілком зрозумілою логікою виникає питання, як факт незарахування коштів на рахунок в український банк означає їх отримання не у зв'язку з господарською діяльністю.

По-третє, все ж основним ризиком при використанні іноземних платіжних установ для розрахунків ФОП з клієнтами ми вважаємо саме можливість притягнення платника податків до адміністративної відповідальності у зв'язку з розрахунками через небанківські фінансові установи. Повторюючись, відповідно п. 16 постанови Правління Національного Банку України від 02.01.2019 р. № 5 *«розрахунки за зовнішньоекономічними операціями здійснюються виключно через рахунки в банках»* [10]. Відповідно, іноземні платіжні установи, як правило не отримують ліцензій на провадження банківської діяльності в юрисдикціях їх реєстрації, а тому проведення (отримання) платежів з використанням рахунків в іноземних платіжних установах може вважатися порушенням встановленого порядку здійснення розрахунків за зовнішньоекономічними операціями.

Відповідно до ст. 162¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення: порушення порядку здійснення валютних операцій тягне за собою накладення штрафу у розмірі від однієї тисячі (17 000 грн) до трьох тисяч (51 000 грн) неоподатко-

уваних мінімумів доходів громадян [2]. Про вірогідність застосування такого виду відповідальності свідчать останні публікації-роз'яснення контролюючих органів у подібних ситуаціях [1].

При цьому не виключено, що порушенням ст. 162¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення може бути визнано кожну з проведених операцій через платіжні установи та установи електронних грошей [2]. Наприклад: за один переказ може бути накладено штраф до 51 000 грн, за два перекази — два штрафи сукупно до 102 000 грн.

Такі справи розглядається судьями районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів, що не дає особливих сподівань на системний та послідовний розгляд відповідних спорів.

Висновки. Враховуючи об'єктивні обставини, що постали перед державою Україна гострим є питання шляхів наповнення державного бюджету: спочатку шляхом утримання платників податків, а надалі — повернення до стандартних контрольних та інших адміністративних процедур. І в роз'ясненнях контролюючих органів проявляються як і ліберальні, так і профіскальні податкові позиції. З одного боку з питань щодо контролюваних іноземних компаній видаються офіційні роз'яснення про відмову від застосування передбаченої законом відповідальності за неподання відповідного повідомлення. З іншого боку відновлюються податкові строки та закріплюється відповідальність за ненадання інформації та/або документів у відповідь на запит контролюючих органів. Окремо слід відзначити, що органами Державної податкової служби України почали розсилатися листи з метою отримання документів для проведення документальної позапланової перевірки у зв'язку з процедурами припинення підприємницької діяльності фізичних осіб — підприємців без власне її призначення у встановленому законом порядку. Наголошуємо, що для виникнення права на проведення документальної позапланової перевірки контролюючі органи зобов'язані вручити наказ про її проведення, у спосіб передбачений Податковим кодексом України. Останнім питанням, що підіймається у статті є використання іноземних платіжних установ

та установ електронних грошей. У зв'язку з новим регулюванням, наразі відсутні підстави для виникнення обов'язку перейти на сплату інших податків та зборів для суб'єктів господарювання, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, але при проведенні зовнішньоекономічних операцій, використання іноземних платіжних установ та установ електронних грошей може тягнути за собою застосування адміністративної відповідальності.

Список використаних джерел:

1. Головне управління ДПС у Черкаській області Яка відповідальність передбачена за здійснення розрахунків між резидентами та нерезидентами в межах торговельних операцій без участі банку? 22.03.2023 р. URL: <https://zven.gov.ua/news/1679488580/>
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. *Відомості Верховної Ради Української РСР (БВР)* 1984, додаток до № 51, ст.1122 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу: Закон України від 03.11.2022 р. № 2719-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: Закон України від 20.03.2023 р. № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text>
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування: Закон України від 17.12.2020 р. № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text>
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text>

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2020, № 32, ст.227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n406>
9. Про встановлення карантину та запровадження обмежувальних протиепідемічних заходів з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 р. № 1236. *Офіційний вісник України*, 2021 р., № 1, ст. 14, № 17, ст. 664, № 84, ст. 5395. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1236-2020-%D0%BF#Text>
10. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: постанова Правління Національного банку України від 02.01.2019 № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>
11. Про особливості здійснення операцій з електронними грошима: лист Національного банку України від 07.02.2014 р. № 25-109/5294. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v5294500-14#Text>
12. Чи застосовується до ФО – резидента відповідальність за несвоєчасне подання повідомлення про набуття або припинення участі у контрольованих іноземних компаніях (КИК)? *Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс Державної податкової служби України*. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=40670>
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2018, № 30, ст.239. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>
15. Про платіжні послуги: Закон України від 30.06.2021 р. № 1591-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>
16. Індивідуальна податкова консультація від 21.01.2022 р. № 100/ІПК/99-00-04-03-03-06. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers/ipk>
17. Лист Державної податкової служби України від 04.07.2022 р. № 5064/Г/99-00-24-03-03-09. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DPA2352>

REFERENCES:

1. Holovne upravlinnia DPS u Cherkaskii oblasti Yaka vidpovidalnist peredbachena za zdiisnennia rozrakhunkiv mizh rezydentamy

- ta nerezzydentamy v mezhakh torhovelnykh operatsii bez uchasti banku? 22.03.2023 r. URL: <https://zven.gov.ua/news/1679488580/>
2. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia: Zakon Ukrainy vid 07.12.1984 r. № 8073-X. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainskoi RSR (VVR)* 1984, dodatok do № 51, art.1122 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
 3. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakoniv Ukrainy shchodo pryvatyzatsii derzhavnoho i komunalnoho maina, yake perebuvaie u podatkovii zastavi, ta zabezpechennia administruvannia pohashennia podatkovoho borhu: Zakon Ukrainy vid 03.11.2022 r. № 2719-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20#Text>
 4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo implementatsii mizhnarodnoho standartu avtomatichnoho obminu informatsiiei pro finansovi rakhunky: Zakon Ukrainy vid 20.03.2023 r. № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text>
 5. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuвання ta podannia zvitnosti u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 03.03.2022 r. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
 6. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zabezpechennia zboru danykh ta informatsii, neobkhidnykh dlia deklaruvannia okremykh obektiv opodatkuвання: Zakon Ukrainy vid 17.12.2020 r. № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text>
 7. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvosti opodatkuвання u period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 30.06.2023 r. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text>
 8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 r. № 466-IX. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR)*, 2020, № 32, art.227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n406>
 9. Pro vstanovlennia karantynu ta zaprovadzhennia obmezhuvalnykh protyepidemichnykh zakhodiv z metoiu zapobihannia poshyrenniu na terytorii Ukrainy hostroi respiratornoi khvoroby COVID-19, sprychynenoi koronavirusom SARS-CoV-2: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 09.12.2020 r. № 1236. Ofitsiinyi visnyk Ukrainy, 2021 r., № 1, art. 14, № 17, art. 664, № 84, art. 5395. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1236-2020-%D0%BF#Text>

10. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro zakhody zakhystu ta vyznachennia poriadku zdiisnennia okremykh operatsii v inozemnii valiuti: postanova Pravlinnia Natsionalnoho banku Ukrainy vid 02.01.2019 r. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>
11. Pro osoblyvosti zdiisnennia operatsii z elektronnyimi hroshyma: lyst Natsionalnoho banku Ukrainy vid 07.02.2014 r. № 25–109/5294. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v5294500-14#Text>
12. Chy zastosovuietsia do FO – rezidenta vidpovidalnist za nesvoiechasne podannia povidomlennia pro nabuttia abo prypynennia uchasti u kontrolovanykh inozemnykh kompaniiakh (KIK)? Zahalnodostupnyi informatsiino-dovidkovyi resurs Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=40670>
13. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR), 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, art. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Pro valiutu i valiutni operatsii: Zakon Ukrainy vid 21.06.2018 r. № 2473-VIII. Vidomosti Verkhovnoi Rady (VVR), 2018, № 30, art. 239. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>
15. Pro platizhni posluhy: Zakon Ukrainy vid 30.06.2021 r. № 1591-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>
16. Indyvidualna podatкова konsultatsiia vid 21.01.2022 r. № 100/IPK/99-00-04-03-06. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers/ipk>
17. Lyst Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy vid 04.07.2022 r. № 5064/H/99-00-24-03-03-09. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DPA2352>

Ye. M. Smychok

Current Challenges in Tax Administration during Martial Law

Abstract. *The article examines the practical issues that have arisen against the background of changes in the regulation of tax relations during the period of martial law in Ukraine. The author focuses on four key topics that have arisen in the practice of interaction between taxpayers and regulatory authorities, namely: submission of a notification on controlled foreign companies, renewal of the deadlines for providing information and documents at the request of regulatory authorities, methods of obtaining tax information and related infringements committed by the bodies of the State Tax Service of Ukraine in connection with conducting unscheduled documentary audits in connection with the procedures for termination of business activities of self-employed individuals, problematic issues of payment settlements using foreign payment institutions and electronic money institutions.*

Given the objective circumstances facing the state of Ukraine, the issue of ways to fill the state budget is acute: first by withholding taxpayers, and then by returning to standard control and other administrative procedures. And the explanations of the controlling authorities show both liberal and pro-fiscal tax positions. On the one hand, official explanations are issued on issues related to controlled foreign companies, waiving the statutory liability for failure to submit a notification. On the other hand, tax deadlines are restored and liability for failure to provide information and/or documents in response to a request from the controlling authorities is established. It should also be noted that the State Tax Service of Ukraine has started sending letters to obtain documents for an unscheduled documentary audit in connection with the procedures for terminating the business activities of individual entrepreneurs without actually appointing them in accordance with the procedure established by law. We would like to emphasize that in order to acquire the right to conduct a documentary unscheduled audit, the controlling authorities are obliged to issue an order to conduct it in the manner prescribed by the Tax Code of Ukraine. The last issue raised in the article is the use of foreign payment institutions and electronic money institutions.

Keywords: *controlled foreign companies, requests of regulatory authorities, unscheduled documentary audit, termination of business activity, foreign trade operations and foreign payment institutions.*