

## СТРОКИ ДАВНОСТІ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Давність у податковому праві – це передбачений податковим законодавством термін, протягом або після якого набувається або втрачається право суб'єктом податкових правовідносин. Структуру юридичної конструкції давності утворюють такі обов'язкові елементи: 1) фіксація часових моментів початку та закінчення строку, з перебігом якого пов'язані ті чи інші юридичні наслідки; 2) самі юридичні наслідки; 3) об'єкт, з приводу якого виникають правовідносини; 4) суб'єкти права, в діях яких реалізуються норми права, що регулюють конкретний вид давності.

*Ключові слова:* давність, обчислення строків, податкове право, Податковий кодекс.

**Постановка проблеми.** Великий тлумачний словник сучасної української мови дає наступне визначення давності – термін, протягом або після якого втрачається або набувається право на що-небудь [11, с. 206]. Теоретики права інститут давності визначають як міжгалузевий правовий інститут, який охоплює норми різних галузей публічного та приватного, матеріального та процесуального права, де його загальний зміст переломлюється залежно від предмета й методу регулювання конкретної галузі. Проблема полягає в тому, що єдність у розумінні даного феномену в різних галузях права на сьогодні відсутня. Навіть у межах однієї галузі права кожний вид давності живе своїм життям [18, с. 3]. Наприклад, у цивільному праві, де інститут давності найбільш досліджений, давність визначається як вплив визначеного строку за умов, установлених законом, який спрямований на припинення або набуття цивільних прав і обов'язків (на підставі такого поняття давності в цивільних правовідносинах даються поняття різних видів давності, зокрема позовної, набувальної та давності примусового виконання добровільно невиконаного обов'язку, давності пред'явлення виконавчого документа до виконання) [19, с. 4].

**Ступінь наукової розробки проблеми.** У податковому праві інститут давності найменш досліджений, існує лише кілька праць присвячених окремим аспектам строків давності у податкових правовідносинах [7, 9, 16], однак визначення поняття давності в податковому праві в цих публікаціях немає.

**Мета даного дослідження** – виявити особливості строків давності в податковому праві, виділити та проаналізувати їх види, показати їх специфіку стосовно інших галузей права, дослідити їх недоліки та переваги.

**Виклад основного матеріалу.** На нашу думку, при визначенні поняття давності у податковому праві необхідно взяти за основу позицію

О.В. Чепика, згідно якої давність являє собою юридичну конструкцію, покликану зафіксувати в нормах права ідейно-теоретичне уявлення про зміни правової ситуації в результаті впливу певного періоду часу, при цьому призначену для реалізації в ситуації “відліку часу з теперішнього в минуле” [20, с. 4]. Структуру юридичної конструкції давності утворюють такі обов'язкові елементи: 1) фіксації часових моментів початку і закінчення строку, з перебігом якого пов'язані ті чи інші юридичні наслідки; 2) самі юридичні наслідки; 3) об'єкт, з приводу якого виникають правовідносини; 4) суб'єкти права, в діях яких реалізуються норми права, що регулюють конкретний вид давності. І незалежно від того, в якій саме галузі права використовується конструкція давності, вона формується в результаті певної комбінації своїх елементів, що дозволяють наповнити її юридично значимою інформацією, необхідною для регламентування того чи іншого різновиду правовідносин.

Строк, як самостійний юридичний засіб, використовується для оцінки тривалості юридично значимої дії чи бездіяльності та призначений для контролю за юридичною практикою, яка має всі елементи, характеристики і властивості (тривалість, перебіг, фіксація початку та закінчення, зупинення, відновлення, продовження) є первинним стосовно до давності як юридичної конструкції. Тому у структурі конструкції “давність” знаходять свій вираз його елементи та властивості. Фіксація моментів початку та закінчення перебігу строку є невід'ємним елементом конструкції давності, володіє своєю унікальною специфікою. Вона, зокрема, визначає встановлений законом період часу, із закінченням якого пов'язується настання конкретних юридичних наслідків. При цьому строк давності являє собою не просто форму прояву календарного часу, а одне з ідеальних (абстрактних) уявлень про нього, дозволяє суб'єктам права здійснювати з ним різні

правові маніпуляції – призупиняти та продовжувати, відновлювати, встановлювати початок і кінець перебігу, тобто створювати (конструювати) типову модель правового регулювання кола правовідносин відповідно до ідеальних уявлень про найбільш ефективний спосіб такого регулювання [20, с. 9].

Виходячи з балансу публічних і приватних інтересів, конструкція давності в податковому праві виконує подвійну функцію: з одного боку, вона гарантує платникам податків передбачуваність у відносинах з державою, з іншого боку, обмежені давністю строки заставляють державу в особі уповноважених нею органів оперативно здійснювати свої повноваження по обчисленню та нарахуванню податків і зборів, податковому контролю, притягненню до податкової відповідальності, погашенню податкового боргу та ін. [14, с. 130-135]. На думку А.А. Архипова, в податковому праві необхідно виділяти такі групи строків давності: 1) строк давності притягнення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення; 2) строк стягнення недоїмки, заборгованості по пені та штрафів у судовому порядку (судові строки давності); 3) давність сплати податку (загальна давність); 4) строки заліку та повернення надміру сплаченого чи надміру стягненого податку, збору чи пені [7, с. 159]. Тому вважаємо, що якщо окремо виділяти кожен групу строків давності у податковому праві, то необхідно виділити ще таку групу, як строки оскарження рішень контролюючих органів, оскільки вона характеризується певною специфікою.

Загальний строк давності в податковому праві складає 3 роки, або в редакції Податкового кодексу України – 1095 днів [1, ст. 102]. Цей строк спільний для кожної з вищезазначених нами груп строків давності у податковому праві, але в деяких групах, крім загального строку, в окремих випадках можуть застосовуватись і спеціальні строки. Відповідно до статті 102 Податкового кодексу України, контролюючий орган має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була подана пізніше, - за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового

зобов'язання, а спір стосовно такої податкової декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання 1095 денного строку давності, якщо: 1) податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано; 2) посадову особу платника податків (фізичну особу – платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з nereабілітуючих підстав, яке набрало законної сили [1, ст. 102].

У всіх інших випадках сума податкового зобов'язання може бути стягнута винятково в межах терміну давності – за 1095 днів. При цьому колегія суддів Вищого адміністративного суду України відзначила, що сума податкового зобов'язання в примусовому порядку може бути стягнута в межах 1095 денного терміну давності, оскільки інших строків давності стягнення суми податкового зобов'язання Закон не встановлює, а платники податку, які самостійно визначили суму податкового зобов'язання відповідно до вимог податкового законодавства, не можуть перебувати в гіршому правовому становищі, ніж ті платники податків, яким податкові зобов'язання визначені контролюючим органом, у тому числі і на підставах, які пов'язані з порушенням податкового законодавства [3].

Стосовно строку давності повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування, то заява може бути подана не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування [1, ст. 102]. Що ж стосується строків самого відшкодування, то Податковий кодекс України не передбачає застосування до них терміну давності. Особливо актуально це у випадку, якщо платник податку задекларував відшкодування шляхом зменшення суми податкових зобов'язань майбутніх періодів і не використав його протягом 1095 днів. В цьому разі контролюючі органи зазвичай наголошують на тому, що після сплину 1095 днів з моменту виникнення права на бюджетне відшкодування платник податку втрачає право на зарахування його залишку в зменшення майбутніх зобов'язань. Однак Верховний Суд України спростовує таку позицію контролюючих органів, зазначаючи, що граничні строки встановлено тільки для подання заяви на

повернення надміру сплачених податків, зборів або на їх відшкодування, і ця норма не встановлює строків, протягом яких здійснюється зарахування належної платнику повної суми бюджетного відшкодування шляхом зменшення податкових зобов'язань з цього податку наступних податкових періодів, якщо заява про таке відшкодування подана своєчасно [2].

Стосовно строків давності притягнення до податкової відповідальності, то стаття 114 Податкового кодексу України, яка регулює це питання, має відсилочний характер і відсилає до статті 102 цього ж Кодексу. Тобто строк давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) складає 1095 днів. Тривалість даного строку в науці податкового права викликає дискусію стосовно питання його співрозмірності податковому правопорушенню, оскільки “встановлення строків давності повинно залежати від важкості вчиненого діяння та процесуальних потреб такого виду юридичної відповідальності” [12, с. 59]. Деякі спеціалісти у сфері податкового права вважають цей строк явно завищеним і таким, що не відповідає сучасним тенденціям законодавства, потребам підвищеного захисту стабільності та передбачуваності правових відносин у сфері бізнесу, підприємництва та іншої економічної діяльності, охорони приватної власності від сваволі контролюючих органів [6, с. 93-94]. Інші ж учені, навпаки, зазначають, що “строк давності притягнення до відповідальності за податкові правопорушення дорівнює 3 рокам, що, напевно є світовим рекордом його стислості. Зазвичай такий строк складає 5-7 років” [15, с. 571].

Певними особливостями характеризується саме строк давності оскарження рішень контролюючих органів. Оскарження є одним з найбільш важливих способів забезпечення захисту порушених прав у сфері публічно-правових відносин, не є винятком і податкові правовідносини, предметом оскарження в яких є рішення контролюючих органів [8, с. 350]. На нашу думку, заслуговує на увагу пропозиція про внесення в основу способу захисту також можливість оскарження бездіяльності з метою визнання її незаконною, а також примус контролюючого органу чи його посадової особи здійснити певні дії чи акт [13, с. 8, 15-16].

Оскарження рішень контролюючих органів може бути здійснене в адміністративному або судовому порядку. Важливим в процедурі оскарження є те, що вибір судової процедури оскарження виключає можливість оскарження рішення контролюючого органу в адміністративному порядку. Процедура адміністративного оскар-

ження вважається досудовим порядком вирішення спору і не виключає можливість подальшого судового оскарження. Не може бути предметом оскарження грошове зобов'язання самостійно визначене платником податків у поданій ним податковій декларації (розрахунку).

Адміністративний порядок захисту прав платників податків полягає у вирішенні спорів між платниками податків та органами державної податкової служби у рамках системи податкових органів без передачі спору до суду [8, с. 351]. Скарга подається у письмовій формі вищестоящому контролюючому органу протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення, або будь-якого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Якщо сума грошового зобов'язання визначається контролюючим органом з причин, непов'язаних із порушенням податкового законодавства, платник податків має право на адміністративне оскарження рішення протягом тридцяти календарних днів, що настають за днем надходження такого рішення. Тридцятиденний термін оскарження поширюється, у тому числі на: а) суми грошового зобов'язання по платі на землю, нарахованій органами державної податкової служби фізичним особам; б) рішення про: розподіл суми грошових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають у результаті реорганізації; погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, забезпечених податковою заставою, до проведення такої реорганізації; встановлення солідарної відповідальності за сплату грошових зобов'язань платника податків, який реорганізується, щодо всіх осіб, утворених у процесі реорганізації, що тягне за собою застосування режиму податкової застави щодо всього майна таких осіб; поширення права податкової застави на майно платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків, якщо один або більше з них мали грошові зобов'язання або податковий борг, забезпечений податковою заставою.

Орган державної податкової служби розглядає скаргу і протягом двадцяти днів надсилає або вручає під розписку платнику податків умотивоване рішення. Строк розгляду скарги може бути продовжено керівником (його заступником) податкового органу до шістдесяти календарних днів з письмовим повідомленням про це платника податку. У випадку продовження строків розгляду скарги пеня на додатковий строк не нараховується незалежно від результатів адміністра-

тивного оскарження. Якщо платник податків незадоволений отриманою відповіддю, то протягом наступних десяти календарних днів він має право звернутися з повторною скаргою до органу вищого рівня. Процедура такого оскарження аналогічна що і при поданні первинної скарги. Остаточне рішення вищого податкового органу не підлягає оскарженню в адміністративному порядку, але може бути оскаржене в судовому порядку.

На будь-якій стадії адміністративної процедури оскарження, а також після її закінчення платник податків має право розпочати судову процедуру оскарження шляхом подання позовної заяви до суду. Однак, як зазначає М.І. Смокович, уже з моменту започаткування адміністративного судочинства виникла проблема застосування строків звернення до суду під час вирішення адміністративних справ [17, с. 2]. Проблема полягала у співвідношенні строків звернення до суду, визначених у КАС України та іншому законодавстві [10, с. 15]. На даний час строк позовної давності (права подати позовну заяву) залежить від використання чи невикористання платником податків адміністративної процедури оскарження. Якщо платником податків рішення податкового органу в адміністративній процедурі не оскаржувалось, то строк подання заяви складає 1095 днів з дня отримання оскаржуваного рішення податкового органу. У випадку використання платником податків адміністративної процедури оскарження строк подання позовної заяви складає один місяць з дня її закінчення [5, 4]. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

Відлік строку давності може бути зупинений на будь-який період, протягом якого контролюючому органу згідно з рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним і до рівнює чи більше за 183 дні. У разі, якщо грошове зобов'язання нараховане контролюючим органом до закінчення 1095 денного строку давності, податковий борг, що виник у зв'язку з відмовою у самостійному погашенні такого грошового зобов'язання, може бути стягнений протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення податкового боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним.

Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, підлягають продовженню керівником контролюючого органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків, якщо платник податків протягом зазначених строків: 1) перебував за межами України; 2) перебував у плаванні на морських судах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден; 3) перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду; 4) мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтверджені документально; 5) був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

**Висновки.** Проведений аналіз дозволяє дати таке визначення давності у податковому праві: передбачений податковим законодавством термін, протягом або після якого набувається або втрачається право суб'єктом податкових правовідносин. Структуру юридичної конструкції давності утворюють такі обов'язкові елементи: 1) фіксація часових моментів початку і закінчення строку, з перебігом якого пов'язані ті чи інші юридичні наслідки; 2) самі юридичні наслідки; 3) об'єкт, з приводу якого виникають правовідносини; 4) суб'єкти права, в діях яких реалізуються норми права, що регулюють конкретний вид давності.

### Список літератури

1. Податковий кодекс України// Офіційний вісник України. – 2010. - №92. – том 1. – ст. 3248. із змінами.
2. Постанова Верховного Суду України від 06.02.2012р. у справі №21-354a11// [www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/3adf2d0e52f68d76c2256c080037bac9/f6de0b873a60fbc9c2257b41004051b5?OpenDocument](http://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/3adf2d0e52f68d76c2256c080037bac9/f6de0b873a60fbc9c2257b41004051b5?OpenDocument)
3. Постанова Вищого адміністративного суду України від 16 червня 2011 року по справі К-7002/10// [www.reyestr.court.gov.ua/Review/18157807](http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/18157807)
4. Лист Вищого адміністративного суду України “Про застосування строків звернення до адміністративного суду у справах, що виникають із податкових відносин” № 945/11/13-11 від 05.07.2011р// Бізнес-Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації. – 2011. - №31. – С. 32.

5. Лист Вищого Адміністративного Суду України “Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України” №203/11/13-11 від 10.02.2011р.// *Бізнес-Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації.* – 2011. - №9.
6. Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: Монография/ А.А. Архипов. – М.: Статут, 2011. – 199с.
7. Архипов А.А. Сроки давности в налоговом праве/ А.А. Архипов// *Закон.* – М.: Закон, 2011. - №3. – С. 159-173.
8. Бабін І.І. Податкове право України: навч. посібник/ І.І. Бабін. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2012. – 504с.
9. Березова О.А. Сроки давности в налоговом праве/ О.А. Березова// *Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации.* – М.: Юрит-Вестник, 2002. - №3. – С. 135-143.
10. Будько З.М. Основні напрямки вдосконалення інституту строків звернення до адміністративного суду/ З.М. Будько// *Держава та регіони.* – Серія “Право”. – 2011. - №1. – С. 14-19.
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови/ Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2007. – 1440с.
12. Високосов С.Э. Влияние недобросовестности налогоплательщика на сроки давности привлечения к налоговой ответственности/ С.Э. Високосов// *Закон и право.* – 2005. - №6. – С. 59-63.
13. Гудым В.Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития/ В.Н. Гудым. – Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 26с.
14. Гусева Т.А. Срок давности в финансовом праве как средство защиты публичных интересов/ Т.А. Гусева// *Актуальные проблемы борьбы с правонарушениями: история и современность: Сборник научных докладов и сообщений Международной научно-практической конференции (19 марта 2010г.).* – Орел: ОРАГС, 2010. – С. 130-135.
15. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)/ Сост. и авт. Комментариев С.Д. Шатапов. – М.: МЦФЭР, 2003. – 688с.
16. Михайлова О.Р. Строки давности в налоговом праве: странные новации законодателя/ О.Р. Михайлова// *Налоговед.* – 2007. - №1. – С. 9-12.
17. Смокович М.І. Строки звернення до суду в адміністративному судочинстві/ М.І. Смокович// *Часопис Національного університету “Острозька академія”.* Серія “Право”. – 2011. - №2 (4). – С. 1-29.
18. Торопкин С.А. Давность в российском праве: проблемы теории и практики/ С.А. Торопкин. – Дисс. ... канд. юрид. наук. – Нижний Новгород, 2004. – 185с.
19. Цікало В.І. Давність у цивільних правовідносинах: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук/ В.І. Цікало; Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Л., 2004. – 19с.
20. Чепик А.В. Давность как юридическая конструкция: теоретико-правовой анализ/ А.В. Чепик. – Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2009. – 26с.

*Стаття надійшла до редколегії 10 вересня 2013 року.*

*Рекомендована до опублікування у “Віснику” науковим редактором П.С. Пацурківським.*

*I.I. Babin*

## THE TERMS OF REMOTENESS IN TAX LAW

### Summary

The remoteness in tax law – it is foreseen by tax legislation term, on an extent or upon termination of which acquires or deprived rights the subject of tax legal relationships. The structure of legal construction of remoteness has made by next obligatory elements: 1) fixing the temporal moments of began and completions of terms, to the flow of which one or another legal consequence are related; 2) legal consequences; 3) object, which tax legal relationships are in relation to; 4) legal subjects, in the actions of which will be realized law norms, that regulative the concrete type of remoteness.

*I.I. Babin*

## СРОКИ ДАВНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

### Аннотация

Давность в налоговом праве – это предусмотренный налоговым законодательством срок, на протяжении или по окончании которого приобретает или лишается права субъект налоговых правоотношений. Структуру юридической конструкции давности составляют следующие обязательные элементы: 1) фиксация временных моментов начала и окончания сроков, с течением которых связаны те или иные юридические последствия; 2) сами юридические последствия; 3) объект, относительно которого возникают налоговые правоотношения; 4) субъекты права, в действиях которых реализуются нормы права, регулирующие конкретный вид давности.